

# Szczególne rodzaje przywilejów podatkowych (uwagi na tle artykułu 22 Ordynacji podatkowej)

---

## Unique Types of Tax Privileges (Article 22 of the Tax Ordinance Act, 1997)

*A tax collection waiver is a unique privilege functioning pursuant to Article 22 of the Tax Ordinance Act. Apart from this, the said provision regulates equally specific tax reliefs deriving from the preference in question. The author presents the most critical issues related to applying Article 22 of the Tax Ordinance Act. She shows the evolution of legal regulations in the outlined scope, and she analyses the principles and premises for their application. These analyses resulted in the formulation of de lege lata and de lege ferenda conclusions included in the last part of the paper.*

---

**Katarzyna Świąch-Kujawska**

*doktor habilitowany nauk prawnych  
Uniwersytet Szczeciński*

ORCID – 0000-0001-6466-7187

Słowa kluczowe:  
przywilej podatkowy, Ordynacja podatkowa, zaniechanie poboru

Key words:  
tax privilege, Tax Ordinance Act,  
tax collection waiver

<https://doi.org/10.36128/priw.vi37.74>

### 1. Uwagi wprowadzające

Szczególny charakter przywilejów podatkowych regulowanych przepisami Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> determinuje ich rolę i miejsce w prawie podatkowym. Punktem wyjścia do dalszych rozważań należy zatem uczynić rozważania wskazujące na tę specyfikę. Przede wszystkim należy odnotować, że pod pojęciem przywileju, na gruncie języka polskiego, należy rozumieć szczególne uprawnienie przyznane jednostce lub grupie. Współczesne znaczenie tego terminu wywodzić można z obowiązującego w dawnej Polsce prawa uwalniającego jednostkę, grupę społeczną,

---

1 Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 z późn.zm.).

miasto itd. od pewnych ciężarów ogólnych<sup>2</sup>. W analogiczny sposób należałoby pojmować „przywilej” na gruncie prawa podatkowego: jako preferencyjne traktowanie wskazanych przez ustawodawcę podmiotów prawa podatkowego. Klasycznymi instrumentami wykorzystywanymi w tej gałęzi prawa do preferencyjnego traktowania wybranych kategorii podatników są zwolnienia i ulgi podatkowe. Uprzedzając dalsze analizy, należy zauważyć, że zaniechanie poboru podatku nie może być zaliczone do żadnej ze wskazanych grup. Wynika to z definicji legalnej ulgi podatkowej, sformułowanej w podstawowym akcie ogólnego prawa podatkowego – Ordynacji podatkowej. W świetle art. 3 pkt 6 powołanej ustawy pod pojęciem tym rozumie się przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki albo zmniejszenia, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku. Jak z tego jednoznacznie wynika ustawodawca przyjął szerokie rozumienie tego terminu, obejmując nim m.in. zwolnienia podatkowe, które w doktrynie prawa podatkowego traktowane są jako osobny element konstrukcji podatku (z czym *notabene* należy w pełni się zgodzić). Przyjąć więc należy, że ulgi podatkowe w rozumieniu Ordynacji to ulgi podatkowe *sensu largo*, a składają się na nie zwolnienia i ulgi podatkowe *sensu stricto* (odliczenia, obniżki, zmniejszenia)<sup>3</sup>.

Poza tym badanie zakresu przytoczonej definicji jednoznacznie wskazuje, że nie obejmuje on ulg, o których mowa w rozdziale 7a Ordynacji podatkowej zatytułowanym „Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych”. Do tej ostatniej kategorii ustawodawca zaliczył: odroczenie terminu zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, rozłożenie zapłaty podatku lub zaległości podatkowej (wraz z odsetkami za zwłokę) na raty oraz umorzenie zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty proлонгacyjnej (elementy te nie powodują obniżenia ani podstawy opodatkowania ani podatku)<sup>4</sup>.

- 
- 2 *Maty słownik języka polskiego*, red. Edyta Sobol (Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe 2000), 810.
  - 3 Włodzimierz Nykiel, „Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)”, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego* (Toruń: TNOiK 1998), 180.
  - 4 Jacek Kulicki, „Konstytucyjne podstawy nakładania podatków”, *Prawo Spółek*, nr 3 (2000): 53.

Definicję legalną ulg podatkowych należy więc jedynie do ulg systemowych, czyli ulg stanowiących element konstrukcyjny podatku w rozumieniu art. 217 Konstytucji<sup>5</sup>.

W związku z powyższym możliwe jest dokonanie generalnej klasyfikacji ulg na tzw. ulgi systemowe, w ramach których można dokonywać uszczegółowionych podziałów oraz ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych (rozdział 7a O.p.).

Artykuł 22 Ordynacji podatkowej wykazuje się godną odnotowania specyfiką. Obejmuje bowiem trzy zbliżone, ale nie tożsame rodzaje przywilejów: zaniechanie poboru podatku i zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku, a także postanowienia dotyczące ograniczenia poboru zaliczek na podatek. Zamieszczenie ich w jednym przepisie jest uzasadnione jedynie zdefiniowaniem zaliczki jako podatku oraz wspólnym rodowodem instytucji, a także, co do zasady, przesłankami ich stosowania. W rozumieniu bowiem art. 3 pkt 3 O.p., pod pojęciem podatków rozumie się również m.in. zaliczki na te podatki. Podkreślić jednak należy, że odmienny jest tryb i skutki stosowania wskazanych typów ulg, o czym będzie mowa w dalszej części opracowania.

Uprzedzając dalsze rozważania, należy zauważyć, że zaniechanie poboru podatku nie zostało uregulowane w rozdziale ustawy poświęconym ulgom w spłacie zobowiązań podatkowych. Jest to o tyle niezrozumiałe, że przesłanki jego zastosowania są typowe dla tej kategorii ulg. Można więc skonstatować, że jest to specyficzny przywilej podatkowy, którego charakter powinien przesądzać o zaliczeniu go do grupy ulg uznaniowych<sup>6</sup>. Uzupełniając należy zaznaczyć, że zaniechanie poboru podatku na gruncie Ordynacji podatkowej jest również traktowane jako jeden ze sposobów wygasania zobowiązań podatkowych.

Poddając analizie tytułowe preferencje podatkowe należy przyjąć pewną systematykę, umożliwiającą przeprowadzenie uporządkowanych rozważań. Te na pozór nieskomplikowane rozwiązania legislacyjne są bowiem przedmiotem licznych kontrowersji o niejednorodnym podłożu. W związku z tym zasadne jest zwrócenie uwagi kolejno na: rodowód<sup>7</sup> tych instytucji, zasady oraz przesłanki ich stosowania. Szczególną uwagę zwrócono przy tym na ewolucję zaniechania poboru podatku ze względu na to, że instytucja ta jako

---

5 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U z 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).

6 Zgodnie z terminologią stosowaną w doktrynie, do omawianych instytucji będzie stosowana nazwa ulg w spłacie zobowiązań podatkowych lub ulg uznaniowych.

7 Przedstawiono jedynie krótki rys historyczny, obejmujący najistotniejsze zmiany instytucji. Analiza kilkunastu nowelizacji art. 22 Ordynacji podatkowej wykracza poza ramy opracowania.

pierwsza została uregulowana postanowieniami Ordynacji. Kolejne nowelizacje art. 22 O.p skutkowały m.in. wyodrębnieniem następujących, specyficznych przywilejów podatkowych.

Odnotować należy, że przed wprowadzeniem do O.p. rozdziału 7a<sup>8</sup> (ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych) stosowano w doktrynie pojęcie „ulg w zapłacie podatków”, do których zaliczano zaniechanie poboru podatków, a oprócz tego do momentu nowelizacji Ordynacji – również zaniechanie ustalania podatków<sup>9</sup>. Instytucje te mimo swoich odrębności zamieszczone były w jednym artykule ustawy. Chociaż warto wspomnieć, że jako pierwsza w polskim systemie prawnym pojawiła się instytucja zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych. Wskazując na moment, kiedy ulga ta pojawiła się w polskim prawodawstwie należy wskazać na dekret z 1950 roku o zobowiązaniach podatkowych<sup>10</sup>, którego postanowienia stanowiły, że Minister Finansów mógł zarządzić zaniechanie ustalania zobowiązania podatkowego w całości lub w części, jeżeli sprawa była małej wagi lub szczególnie okoliczności sprawy tego wymagały. Minister Finansów mógł przenieść swoje uprawnienia na organy finansowe.

Kolejnym aktem prawnym regulującym ogólne prawo podatkowe była ustawa o zobowiązaniach podatkowych<sup>11</sup>. Na jej mocy po raz pierwszy wprowadzono do polskiego porządku prawnego instytucję zaniechania poboru podatku. Regulacje dotyczące omawianych ulg zostały zamieszczone w art. 8 tej ustawy. Zgodnie z nim Minister Finansów mógł zarządzić zaniechanie w całości lub w części ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków w wypadkach gospodarczo lub społecznie uzasadnionych, a także gdy wymagały tego inne szczególne okoliczności. Uprawnienie to przysługiwało również, co do zasady, organom podatkowym, w stosunku do poszczególnych podatników, z uwzględnieniem powyżej wskazanych przesłanek – zwłaszcza gdy pobranie podatku mogłoby zagrozić zdolności gospodarczej zakładu lub egzystencji podatnika, w granicach określonych przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia. Kompetencja ta nie została przyznana organom podatkowym gminy zarówno w stosunku do podatków, jak i opłat stanowiących dochody gmin, a wpłacanych bezpośrednio zarówno na rachunek gmin, jak i realizowanych przez urząd skarbowy.

- 
- 8 Dodany na mocy art. 1 pkt 33 ustawy z 30 czerwca 2005r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2005 r. Nr 143, poz. 1199 z późn. zm.).
  - 9 Bogumił Brzeziński, „Notka do wyroku NSA z dnia 23 lipca 1991r., III SA 452/91”, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, nr 4 (1994): 236.
  - 10 Dekret z 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1950 r. Nr 49, poz. 452 z późn. zm.).
  - 11 Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1980 r. Nr 27, poz. 111z późn. zm.).

Analogiczne rozwiązania przyjęto pierwotnie w Ordynacji podatkowej. Istotna zmiana w omawianej instytucji weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 roku<sup>12</sup>. Polegała ona przede wszystkim na rezygnacji z ulgi w postaci zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego.

W 2001 roku zrezygnowano też z możliwości stosowania instytucji zaniechania poboru podatku przez organy podatkowe w drodze decyzji administracyjnej<sup>13</sup>, przyznając im jedynie uprawnienie w aktualnie obowiązującym kształcie (zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku).

Kolejna radykalna zmiana decydująca o kształcie przywileju podatkowego została wprowadzona na mocy art. 6 ustawy z 2012 roku o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce<sup>14</sup>. Istotą wskazanej nowelizacji była rezygnacja z uznaniowości preferencji stosowanej przez organ podatkowy w przypadku ograniczenia poboru zaliczek na podatek.

Reasumując, można stwierdzić, że w obecnym stanie prawnym funkcjonuje jedynie zaniechanie poboru podatku, w drodze aktu normatywnego. Oprócz tego w obrocie prawnym stosowane są specyficzne przywileje stosowane przez organy podatkowe. W celu zachowania przejrzystości rozważań będą one prowadzone właśnie z uwzględnieniem specyfiki wynikającej z kompetencji podmiotu przyznającego przywilej podatkowy.

## 2. Zasady stosowania przywilejów podatkowych w świetle art. 22 Ordynacji podatkowej

Analiza art. 22 Ordynacji podatkowej pozwala na rozróżnienie dwóch form udzielania preferencji wymienionych w tym przepisie<sup>15</sup>:

- rozporządzenia Ministra Finansów,
- indywidualnej decyzji organu podatkowego.

W związku z powyższym zasadne jest przedstawienie obu ich typów, co z kolei umożliwi wskazanie na ich cechy wspólne i odrębności.

Charakteryzując zaniechanie poboru podatku przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych należy zauważyć, że w tej części przepis art. 22 O.p. podlegał w zasadzie jedynie redakcyjnym zmianom, w zakresie

12 Zmiana wynikająca z art. 5 pkt 1 lit a-d ustawy z dnia 8 grudnia 2000 r., zmieniającej m.in. ustawę Ordynacja podatkowa z dniem 1 stycznia 2001r. (Dz.U. z 2000 r. Nr 122, poz.1315).

13 Art. 22§ 3 skreślony przez art. 1 pkt 3 ustawy z dnia 11 kwietnia 2001 r. zmieniającej m.in. ustawę Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2001 r. Nr 39, poz. 459).

14 Ustawa z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz. U. z 2012 r. poz. 1342).

15 Andrzej Gomułowicz, „Powstawanie zobowiązań podatkowych, część II” *Monitor Podatkowy*, nr 7 (1998): 202.

odpowiadającym ewolucji przepisów dotyczących pomocy publicznej dla przedsiębiorców.

Działanie ministra dotyczy wydania aktu o charakterze generalnym i podkreślić należy, że takich samych kompetencji nie posiada on w sprawach indywidualnych<sup>16</sup>. Jednocześnie, jak podkreślono w orzecznictwie, przysługujące ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienie do zaniechania poboru podatku może być realizowane tylko w formie aktu normatywnego – rozporządzenia. Organy podatkowe nie mają uprawnień do stosowania tego rodzaju ulg w drodze decyzji administracyjnej<sup>17</sup>.

Posłużenie się przez ustawodawcę sformułowaniem, „może wydać rozporządzenie”, oznacza, że jest to uprawnienie, a nie obowiązek działania ministra.

Podkreślić też należy, że analiza użytego w przepisie sformułowania „zaniechanie poboru podatku”, mogłaby prowadzić do wniosku, że stosuje się je tylko do tych zobowiązań podatkowych, które już powstały, ale których termin płatności jeszcze nie upłynął (wówczas powstaje zaległość podatkowa). Wykładnia funkcjonalna przepisu skłania jednak do przychylenia się do poglądu, zgodnie z którym zaniechanie poboru dokonywane przez ministra w formie rozporządzenia jest możliwe w odniesieniu do zobowiązań przyszłych. Obowiązujące rozporządzenie znajduje zastosowanie do wszystkich określonych w nim zobowiązań, w tym również do tych, które powstaną w przyszłości. Wynika to z charakteru zaniechania poboru dokonywanego przez Ministra Finansów w formie rozporządzenia. Nie ma tu wniosku podatnika, a zaniechanie jest dokonywane na mocy aktu prawnego, który musi wejść w życie w odpowiednim trybie i z pewnym wyprzedzeniem. Minister nie byłby w stanie, przy założeniu, że może tylko zaniechać poboru zobowiązań, które już powstały, zastosować tej instytucji w większości uzasadnionych przypadków z uwagi na zbyt krótki okres pomiędzy powstaniem zobowiązania a upływem terminu płatności<sup>18</sup>.

Dodatkowo wskazane zostały dyrektywy<sup>19</sup>, którymi Minister winien kierować się podejmując decyzję o wydaniu rozporządzenia.

W drodze wskazanego aktu wykonawczego minister jest uprawniony do:

- 
- 16 Eugeniusz Ruśkowski, „Zaniechanie poboru podatku a umorzenie zaległości podatkowych” *Przegląd Podatkowy*, nr 7 (1995): 6.
  - 17 Wyrok WSA z dnia 27 lutego 2018r., ISA/GI 859/17, Lex nr 2458225, tak też wyrok WSA z dnia 10 października 2007 r. I SA/Sz 459/07, Lex nr 456791.
  - 18 *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. Leonard Etel, System informacji prawnej Lex 2019 [dostęp: 28.11.2019].
  - 19 W celu uniknięcia powtórzeń, przesłanki te zostaną scharakteryzowane w dalszej części opracowania.

- 1) zaniechania w całości lub w części poboru podatków. W takim przypadku należy określić rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których ono dotyczy,
- 2) zwolnienia niektórych grup płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki. Jednocześnie należy określić termin wpłaty podatku i wynikające z tego zwolnienia obowiązki informacyjne podatników, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku.

Analiza powołanego § 1 art. 22 Ordynacji podatkowej pozwala na następujące konstatacje. Formułując delegację ustawową uwzględniono specyfikę zobowiązań podatkowych obliczanych i realizowanych za pośrednictwem płatnika (pkt 2). W tym jednak przypadku nie dochodzi do definitywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, lecz praktycznie odroczenia terminu płatności. Na marginesie należy zauważyć, że nawet w przypadku „klasycznego” zaniechania poboru podatku (pkt 1) może dojść jedynie do częściowego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Ma to miejsce w sytuacji, gdy korzystając ze swojej kompetencji minister dokona zaniechania poboru jedynie części podatku. Poza tym akt wykonawczy w każdym przypadku winien mieć czasową moc obowiązującą, co stanowi odzwierciedlenie nie tylko postanowień pkt 1, ale również specyfiki instytucji, a dokładniej przesłanek jej stosowania.

Dodać należy, że jeżeli wydane rozporządzenie odnosi się do podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy w wyniku zaniechania staną się beneficjentami pomocy publicznej, w rozumieniu odrębnych przepisów, winno dodatkowo zawierać program pomocowy, określający przeznaczenie i warunki dopuszczalności pomocy publicznej. Warto też odnotować, że w okresie obowiązywania ustawy minister skorzystał ze swojej kompetencji ponad 130 razy, z czego blisko trzydzieści rozporządzeń nie utraciło mocy obowiązującej<sup>20</sup>. Większość z wydanych aktów wykonawczych dotyczyła zaniechania poboru podatku dochodowego.

Jak już zaznaczono, drugą formą stosowania preferencji regulowanych art. 22 O.p. jest wydanie indywidualnej decyzji przez organ podatkowy. Instytucja ta nie może być jednak stosowana w przypadku zrealizowania zobowiązania podatkowego, późniejszy wniosek o zwolnienie płatnika z obowiązku jego poboru staje się bezprzedmiotowy, a postępowanie powinno zostać umorzone<sup>21</sup>.

---

20 Badaniu podlegał stan prawny ustalony na dzień 24 października 2019 r.

21 Por. wyroki: wyrok NSA w Białymstoku z dnia 23 listopada 1999 r., SA/Bk 1540/98, niepublikowany, wyrok NSA w Warszawie z dnia 2 grudnia 1999 r., III SA 7973/98, niepublikowany, wyrok NSA w Lublinie z dnia 6 stycznia 1999 r., I SA/Lu 1358/97, niepublikowany, wyrok

Mając na uwadze powyższe, wstępne uwagi należy przejść do charakterystyki uprawnienia organu podatkowego. Z tym że jak już zaznaczono, na gruncie analizowanego przepisu Ordynacji podatkowej można wyróżnić dwa rodzaje ulg stosowanych przez organ podatkowy, którymi są:

- 1) zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku,
- 2) ograniczenia poboru zaliczek na podatek.

Istotne różnice pomiędzy wskazanymi instytucjami wymagają odrębnego scharakteryzowania każdej z nich.

Odnosząc się do zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku w pierwszej kolejności nasuwa się istotna wątpliwość, czy możliwe jest stosowanie tego rozwiązania, w przypadku gdy wymiar i pobór podatku następuje bez udziału pośrednika podatkowego. Wykładnia językowa przepisu przeczy takiej ewentualności.

Świadczyć o tym może również porównanie brzmienia przepisu przed i po nowelizacji. W pierwotnym brzmieniu wyraźnie wskazywano, że organ może na wniosek podatnika zaniechać poboru podatku, możliwość zwolnienia płatnika z poboru była zupełnie nową instytucją. Porównując z kolei konstrukcję pojęć podatnika i płatnika nie sposób przyjąć, że można ich używać zamiennie lub chociażby uznać, że termin „płatnik” jest pojęciem szerszym, którym można w niektórych sytuacjach objąć podatników.

Uprzedzając niejako dalsze wywody, należy w tym miejscu wskazać na nie mniej istotną wątpliwość, związaną z interpretacją § 5 cytowanego artykułu, a dotyczącą charakteru tej ulgi w ogóle. Zgodnie bowiem z tym paragrafem w przypadku wydania decyzji, o której mowa wyżej, organ podatkowy określa termin wpłacenia przez podatnika podatku lub zaliczki na podatek, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku. Analiza tej części przepisu prowadzi do wniosku, że ulga ta nie ma charakteru definitywnego zwolnienia z obowiązku uiszczenia danego podatku, nie wywołuje skutku w postaci wygaśnięcia zobowiązania podatkowego. Jest w obecnym stanie prawnym bardziej zbliżona do odroczenia terminu płatności podatku, co jak zasygnalizowano nie może być utożsamiane z wygaśnięciem zobowiązania podatkowego. Tym samym można podważyć zasadność, o ile nie samej instytucji, o tyle miejsca jej regulacji. Ze względu na czytelność aktu prawnego zbliżone charakterem instytucje powinny być regulowane w jednej lub następujących po sobie jednostkach redakcyjnych. Niewątpliwie natomiast rozstrzygnięcie organu

---

NSA w Katowicach z dnia 15 czerwca 1998r., I SA/Ka 1889/96, niepublikowany.



podatkowego następuje tu w parciu o uznanie administracyjne<sup>22</sup>, a dodatkowo wskazane zostały jeszcze dyrektywy kierunkowe<sup>23</sup>, którymi organ kieruje się w procesie podejmowania decyzji. Chociaż w art. 22 §2 wskazano dwie grupy determinantów podejmowania decyzji. I tak Organ podatkowy, na wniosek podatnika, może zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatku, jeżeli:

- 1) pobranie go zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji, lub
- 2) podatnik uprawdopodobni, że pobrany podatek byłoby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

Jak z powyższego jednoznacznie wynika, w każdym przypadku wydania decyzji przez organ podatkowy, ma ona charakter rozstrzygnięcia uznaniowego, podejmowanego na wniosek podatnika. Jest on więc jedynym inicjatorem postępowania podatkowego w przedmiotowej sprawie. Z punktu widzenia postępowania dowodowego istotne znacznie ma użyte w powołanym przepisie uprawdopodobnienie. W języku polskim uprawdopodobnić znaczy uczynić prawdopodobnym. Prawdopodobny z kolei to taki, co do którego można przypuszczać, że jest prawdziwy<sup>24</sup>. Należałoby zatem zgodzić się ze stanowiskiem, że zasadniczym celem posłużenia się przez ustawodawcę wskazaną konstrukcją, było odformalizowanie postępowania i złagodzenie w interesie podatnika rygorów dowodowych<sup>25</sup>.

Ostatnim ze specyficznych przywilejów podatkowych regulowanych art. 22 O.p. jest ograniczenie poboru zaliczek na podatek. Stosowane jest w sposób analogiczny do zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku, z różnicą wynikającą ze specyfiki zaliczkowego poboru należności podatkowych. Jak podkreślono w orzecznictwie instytucja ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy może zostać zastosowana przez organ podatkowy wyłącznie wtedy, gdy podatnik uprawdopodobni, że zaliczki miesięczne byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy. Uprawdopodobnienie jest swoistym środkiem zastępczym w relacji do dowodu, w znaczeniu ścisłym, niedającym całkowitej pewności co do faktów, ale pozwalającym na

22 Por. też wyrok NSA w Gdańsku z dnia 25 listopada 1998 r., I SA/Gd 122/97, „Biuletyn Skarbowy” nr 2 (2000): 18; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 sierpnia 2011 r., I SA/PO 586/10 LEX nr 907409.

23 Jak sygnalizowano, zostaną one scharakteryzowane w odrębnej części opracowania.

24 Por. *Mały słownik języka polskiego*, 1087, 746.

25 Maciej Wojtuń, „Ograniczenie poboru zaliczek na podatek a problem uprawdopodobnienia” *Glosa*, nr 3 (2018): 96.

stwierdzenie, że ich istnienie w takiej czy innej formule jest prawdopodobne. Podkreślenia wymaga, że same tylko oświadczenia czy twierdzenia podatnika są w aspekcie uznania określonego faktu za uprawdopodobniony niewystarczające<sup>26</sup>. Składając wniosek o ograniczenie poboru zaliczek podatnik jest inicjatorem tego postępowania, co wymaga jego szczególnego zaangażowania, gdyż to on posiada wiedzę co do okoliczności, które mogą uprawdopodobnić, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu przewidywanego za dany rok<sup>27</sup>.

### **3. Przesłanki stosowania przywilejów, o których mowa w art. 22 Ordynacji podatkowej**

Charakterystyczną cechą regulacji zamieszczonych w komentowanym przepisie Ordynacji podatkowej jest między innymi wskazanie przesłanek ich stosowania. Stanowią one kierunkowe dyrektywy wyboru, sformułowane przy użyciu pojęć nieostrych i klauzul generalnych. Ustawodawca dokonał przy tym odmiennego ich wskazania, w zależności od podmiotu stosującego dany przywilej. W odniesieniu do aktu wydawanego przez ministra finansów są to: interes publiczny lub ważny interes podatnika. Decyzja organu podatkowego jest natomiast podejmowana jedynie z uwzględnieniem przesłanki ważnego interesu podatnika, a zdaniem ustawodawcy jest on zagrożony w szczególności, gdy pobranie podatku zagrażałoby jego egzystencji. W tym ostatnim przypadku zauważalne jest odstępianie od powołania się na pojęcie interesu publicznego. Biorąc z kolei pod uwagę charakter ulgi – w istocie stanowiącej o odroczeniu terminu płatności podatku – uprawniony jest wniosek o nadmiernej reglamentacji jej stosowania. Sformułowanie powyższe dotyczy rozwinięcia warunku dotyczącego naruszenia egzystencji podatnika. Wprawdzie ma ono charakter przykładowy, niemniej jednak wydaje się zbędne jako kierunkujące postępowanie dowodowe.

Charakterystyczne jest przy tym użycie spójnika „lub”, świadczące o uznaniu, że wystarczające jest spełnienie przynajmniej jednej z przesłanek zastosowania przywileju.

Jak sygnalizowano, cechą wyróżniającą charakteryzowane przywileje, na tle innych ulg podatkowych jest ich konstrukcja, w której uwzględnia się klauzule generalne. Jak się wskazuje pozwalają one na otwarcie treści prawa, co należy rozumieć w ten sposób, że przesunięta zostaje część odpowiedzialności za jego treść z organów je stanowiących na organy stosujące prawo. Wynika to z rozszerzenia udziału praktyki prawniczej podejmującej decyzje stosowania prawa również na podstawie kryteriów wskazanych w tych

---

26 Wyrok WSA z dnia 16 maja 2018 r., I SA/Gd 120/18, LEX nr 2504594.

27 Wyrok z dnia 13 kwietnia 2016 r., I SA/Gd 65/16, LEX nr 2045408.

klauzulach w ustalaniu treści tworzonego prawa<sup>28</sup>. Należy za zauważyć, że w literaturze nie istnieje jednoznacznie sformułowana definicja tego pojęcia. Cechą wspólną i niebudzącą kontrowersji, formułowanych przez naukę poglądów jest stwierdzenie, że klauzule generalne zawierają odesłanie do odrębnego od prawa systemu normatywnego<sup>29</sup> (systemu pozaprawnego).

Wynika z tego, że są instrumentem służącym zapewnieniu elastyczności prawa, jednocześnie wywołując szereg wątpliwości interpretacyjnych. Dotyczą one w równej mierze użytych w analizowanym przepisie zwrotów: „interes publiczny” i „ważny interes podatnika”. Podlegają zatem każdorazowo interpretacji uwzględniającej stan faktyczny będący podstawą rozstrzygnięcia<sup>30</sup>. Nie oznacza to jednak, że nie są podejmowane zarówno w doktrynie, jak i judykaturze próby generalnego dookreślenia wskazanych pojęć<sup>31</sup>.

Podkreśla się przy tym, że nauka prawa zajmuje się raczej wyjaśnieniem roli w procesie stanowienia i stosowania prawa, a nie definiowaniem pojęcia interes<sup>32</sup>. Wśród sformułowanych definicji, szczególne znaczenie ma ta, w której pojęcie „interes” zostało zdefiniowane jako „stan pewnego napięcia, które ustaje z chwilą zaspokojenia interesu lub stosunek powstający między człowiekiem a czymś pomyślanym czy istniejącym na skutek požądania tego czegoś przez człowieka. Od interesu odróżnia się najczęściej „dobro”, służące zaspokojeniu interesu”<sup>33</sup>.

Przenosząc tę definicję na grunt prawa podatkowego można uznać, że interes podatnika jest interesem indywidualnym, który jest identyfikowany ze sferą uprawnień, potrzeb, czy wartości dostrzeganych u konkretnego podmiotu, który się nań powołuje, albo co do którego jest odniesiony<sup>34</sup>. Prowadzi

- 28 Leszek Leszczyński, „Funkcje klauzul odsyłających a model ich tworzenia w systemie prawa” *Państwo i Prawo*, nr 7 (2000): 4.
- 29 Krystyna Wójcik, „Klauzule generalne jako odesłanie pozasystemowe” *Acta Universitatis Lodzianensis*, nr 32, (1987): 124.
- 30 Por. Antoni Hanusz, Paulina Krukowska-Siembida, „Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej” *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, vol. LXIII, 2 Sectio G (2016): 182 i nast.
- 31 Por. Eliza Komierzyńska, Marian Zdyb, „Klauzula interesu publicznego w działaniach administracji publicznej”, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska* vol. LXIII, 2 Sectio G (2016): 164 i nast.
- 32 Sławomir Presnarowicz, „Zwolnienia i ulgi uznaniowe – przesłanki rozstrzygnięć” *Przegląd Podatkowy*, nr 7, (1998): 31.
- 33 Jacek Lang, „Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym” *Przegląd Prawa i Administracji*, t. XXXVIII (1997): 129-130.
- 34 Janusz Orłowski, „Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej” *Radca Prawny*, nr 4 (2000): 96.

to bezpośrednio do wniosku, że interesem podatnika będzie chęć zachowania posiadanych już korzyści (walorów), bądź stan oczekiwania na nowe dobro<sup>35</sup>. Może więc być również postrzegany jako relacja między jakimś stanem obiektywnym a oceną tego stanu dokonywaną z punktu widzenia korzyści, jaką on przynosi, czy może przynieść jednostce<sup>36</sup>.

Dodatkowo wprowadzono gradację „interesu”, który to musi być „ważny”, aby mogło nastąpić preferencyjne traktowanie osoby legitymującej się jego posiadaniem.

Nasuwa się również wniosek, że w odniesieniu do przywileju stosowanego przez ministra finansów w drodze aktu normatywnego, wymagane jest, aby wszyscy podatnicy, których to rozporządzenie dotyczy, posiadali ten sam „ważny interes”, którym w zasadzie musi być szczególna sytuacja tych podmiotów (majątkowa, lub wykorzystywanie funkcji stymulacyjnej podatków). Tylko bowiem w takim przypadku podatnicy mają prawo oczekiwać, że państwo świadomie zrezygnuje z pewnych dochodów podatkowych, do których ponoszenia w „normalnych warunkach” są bezwarunkowo zobowiązani. Zaakcentowano również, że „ważnym interesie podatnika” nie decyduje subiektywne przekonanie podatnika. Jego oceny należy dokonać w oparciu o kryteria zobiektywizowane, które są zgodne z powszechną aprobowaną hierarchią wartości<sup>37</sup>.

W orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się uwagę na szczególny, niezależny od woli podatnika charakter okoliczności uzasadniających zastosowanie charakteryzowanych przywilejów. W szczególności dotyczy to decyzji gospodarczych podatników, które nie stanowią o naruszeniu ich ważnego interesu<sup>38</sup>.

Interes publiczny, o którym mowa w art. 22 § 1 O.p, będzie, w największym uproszeniu, utożsamiany ze sferą publicznej gospodarki finansowej i podstawową, fiskalną funkcją podatków. Najczęściej jest on wiązany z faktem uspołecznienia jednostki i bywa pojmowany jako wypadkowa

---

35 Presnarowicz, „Zwolnienia i ulgi uznaniowe”, 30.

36 Lang, „Z rozważań”, 130.

37 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2002 r., III SA 3063/00, LEX nr 73503; por. Antoni Hanusz, „Klauzule generalne w ordynacji podatkowej” *Państwo i Prawo*, nr 8 (2016): 5.

38 Por. Wyrok WSA z dnia 14 października 2016 r., I SA/Łd 542/16, LEX nr 2154091; wyrok WSA z dnia 10 grudnia 2008 r., I SA/Bk 328/08, LEX nr 519211, wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2003r., III SA 2512/01, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).

interesów jednostkowych<sup>39</sup>. Można mówić o nim jako o interesie państwa reprezentującego wszystkich jego obywateli. Dochodzi tu nierzadko do konfliktu w związku, z czym nieodzowne jest wypracowanie swego rodzaju kompromisu. Jest to tym bardziej utrudnione, gdy chodzi o „kompromis pomiędzy wartościami symbolizującymi wolności jednostkowe a wartościami będącymi symbolami pewnych konieczności warunkujących ład publiczny”<sup>40</sup>.

Z powyższych analiz wynika poza tym, że precyzyjne odróżnienie „ważnego interesu podatników” od „interesu publicznego” w praktyce bywa jeśli nie niemożliwe, to znacznie utrudnione, z tym jednak zastrzeżeniem, że ich ustawowe rozgraniczenie wskazuje na odrębne ich pojmowanie.

#### 4. Podsumowanie

Przywileje podatkowe, realizowane na podstawie art. 22 O. p., nie stanowią grupy homogenicznej. Wynika to przede wszystkim z ewolucji przepisów dotyczących zaniechania poboru podatku. W tym zakresie zauważalna jest stopniowa rezygnacja z tej instytucji.

W porównaniu do pierwotnie obowiązujących, obecne przepisy mają postać „szczątkową”. Typowego zaniechania poboru podatku może dokonywać jedynie minister właściwy do spraw finansów publicznych w drodze wydania aktu normatywnego. Kompetencje organów podatkowych zostały istotnie ograniczone. Są one bowiem uprawnione jedynie do udzielania dwóch rodzajów ulgi. Pierwsza z nich polega na możliwości zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku, który jednak ostatecznie jest uiszczany. Stanowi to o cechach typowych dla odroczenia terminu płatności. Drugą formą przywileju podatkowego, stosowanego w drodze decyzji organu podatkowego jest ograniczenie poboru zaliczek na podatek.

Jak z powyższego jednoznacznie wynika, instytucje regulowane jednym przepisem Ordynacji podatkowej diametralnie różnią się od siebie, w zakresie odmiennych skutków ich zastosowania – od wygaśnięcia zobowiązania podatkowego do odroczenia terminu płatności.

Cechą wspólną rozwiązań prawnych, stosowanych na mocy komentowanego art. 22 O.p. jest posłużenie się przez ustawodawcę w ich konstrukcji klauzulami generalnymi. Podstawowym walorem takiego zabiegu jest uelastycznienie stosowania prawa podatkowego.

Poza tym, co do zasady, stosowanie przywilejów oparto o uznanie administracyjne.

39 Marian Zdyb, „Interes jednostki a interes publiczny (społeczny). Konflikt interesów” *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Marii Skłodowskiej-Curie w Lublinie*, z. 31 (1993): 299.

40 Marian Zdyb, „Interes jednostki a interes publiczny (społeczny). Konflikt interesów” *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Marii Skłodowskiej-Curie w Lublinie*, z. 31 (1993): 302.

Reasumując, należy stwierdzić, że kolejne nowelizacje Ordynacji podatkowej w analizowanym obszarze w zdecydowany sposób zmieniły charakter ulgi podatkowej polegającej na zaniechaniu poboru podatku, prowadząc do funkcjonowania niejednorodnych regulacji w ramach jednej jednostki redakcyjnej ustawy.

Należałoby zatem postulować, w pierwszej kolejności, o ujednolicenie stosowanej przez ustawodawcę terminologii – ujęcie zaniechania poboru podatku w kategorii ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Poza tym regulacje dotyczące pozostałych preferencji stosowanych na mocy art. 22 O.p. powinny być zamieszczone łącznie z zasadami dotyczącymi odroczenia terminu płatności podatku.

### Bibliografia

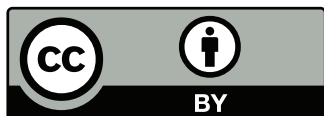
- Brzeziński Bogumił, „Notka do wyroku NSA z dnia 23 lipca 1991r., III SA 452/91” *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego*, nr 4 (1994): 236-237.
- Gomułowicz Andrzej, „Powstawanie zobowiązań podatkowych, część II” *Monitor Podatkowy*, nr 7 (1998): 201-205.
- Hanusz Antoni, Paulina Krukowska-Siembida, „Ważny interes podatnika i interes publiczny w klauzulach generalnych Ordynacji podatkowej” *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, vol. LXIII, 2 Sectio G (2016): 181-189.
- Komierzyńska Eliza, Marian Zdyb, „Klauzula interesu publicznego w działaniach administracji publicznej” *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, vol. LXIII, 2 Sectio G (2016): 161-179.
- Kulicki Jacek, „Konstytucyjne podstawy nakładania podatków” *Prawo Spółek*, nr 3 (2000): 47-54.
- Lang Jacek, „Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym” *Przegląd Prawa i Administracji*, t. XXXVIII (1997): 127-137.
- Leszczyński Leszek, „Funkcje klauzul odsyłających a model ich tworzenia w systemie prawa” *Państwo i Prawo*, nr 7 (2000): 3-17.
- Maciej Wojtuń, „Ograniczenie poboru zaliczek na podatek a problem uprawdomobnienia” *Glosa*, nr 3 (2018): 96-103.
- Mały słownik języka polskiego*, red. Edyta Sobol. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe, 2000.
- Nykiel Włodzimierz, „Zwolnienia i ulgi podatkowe a konstrukcja podatku (wybrane zagadnienia)”, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Profesora Apoliniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*. 173-180. Toruń: TNOiK, 1998.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. Leonard Eteł, Lex 2019.
- Orłowski Janusz, „Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej” *Radca Prawny*, nr 4 (2000): 87-110.

Presnarowicz Sławomir, „Zwolnienia i ulgi uznaniowe – przesłanki rozstrzygnięć” *Przegląd Podatkowy*, nr 7 (1998): 29-31.

Ruśkowski Eugeniusz, „Zaniechanie poboru podatku a umorzenie zaległości podatkowych” *Przegląd Podatkowy*, nr 7 (1995): 5-6.

Wójcik Krystyna, „Klauzule generalne jako odesłanie pozasystemowe” *Acta Universitatis Lodziensis*, nr 32 (1987): 122-143. <http://hdl.handle.net/11089/11637>.

Zdyb Marian, „Interes jednostki a interes publiczny (społeczny). Konflikt interesów” *Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Marii Skłodowskiej-Curie w Lublinie*, z. 31 (1993): 299-307.



This article is published under a Creative Commons Attribution 4.0 International license.

For guidelines on the permitted uses refer to <https://creativecommons.org/licenses/by/4.0/legalcode>