

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 404

## Finanse samorządu terytorialnego

Redaktorzy naukowi

Leszek Patrzalek

Hanna Kociemska



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korłub  
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz  
Korekta: Hanna Jurek  
Łamanie: Małgorzata Czupryńska  
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania  
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa  
[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)  
[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.pl)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons  
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska  
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**  
**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-537-7**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:  
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław  
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)  
[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Marcin Będzieszak:</b> Opłaty w budżetach miast na prawach powiatów w Polsce – dodatkowe obciążenie społeczności lokalnej czy instrument równoważenia budżetów.....	11
<b>Kamil Borowski:</b> Budżet partycypacyjny jako instrument kształtowania polityki budżetowej i zarządzania finansami JST na przykładzie miasta Łódź.....	24
<b>Bożena Ciupek, Piotr Kania:</b> Determinanty reguł fiskalnych w zarządzaniu zadłużeniem jednostek samorządowych.....	37
<b>Jan Czempas:</b> Gminy górnicze – rozwój czy stagnacja? .....	53
<b>Ryta Dziemianowicz, Renata Budlewska:</b> <i>Czy tax expenditures</i> stosowane w podatkach państwowych mają wpływ na dochody JST? Przyczynek do dyskusji.....	68
<b>Teresa Famulska, Beata Rogowska-Rajda:</b> VAT a działalność jednostek samorządu terytorialnego – wybrane problemy.....	86
<b>Beata Zofia Filipiak:</b> Instrumenty rynku kapitałowego w finansowaniu jednostek samorządu terytorialnego.....	103
<b>Sławomir Franek:</b> Budżet zadaniowy w jednostkach samorządu terytorialnego – specyfika stosowanych rozwiązań.....	115
<b>Dagmara Hajdys:</b> Konsultacje społeczne jako jedna z determinant współpracy sektora publicznego z partnerem prywatnym w formule partnerstwa publiczno-prywatnego.....	125
<b>Sławomira Kańduła:</b> Wyrównywanie wydatków gmin – zasadność, przedmiot, zakres i źródła finansowania.....	137
<b>Hanna Kociemska:</b> Ryzyko w partnerstwie publiczno-prywatnym w teorii finansów publicznych i w praktyce.....	158
<b>Katarzyna Maj-Waśniowska:</b> Dylematy funkcjonowania społeczeństwa obywatelskiego w Polsce.....	170
<b>Małgorzata Ofiarska:</b> Udziały we wpływach z opłat produktowych jako źródło dochodów samorządu województwa.....	190
<b>Zbigniew Ofiarski:</b> Zasady i przesłanki stosowania z urzędu ulg w zapłacie należności o charakterze cywilnoprawnym przypadających jednostkom samorządu terytorialnego.....	204
<b>Jarosław Olejniczak:</b> Efektywność wydatków publicznych a mechanizm uzupełniania dochodów budżetów gmin w ramach subwencji ogólnej na przykładzie gmin miejsko-wiejskich województwa dolnośląskiego.....	219

<b>Leszek Patrzalek:</b> Subwencja ogólna jako instrument korekcyjno-wyrównawczy w systemie finansów samorządu terytorialnego .....	238
<b>Marzanna Poniatowicz:</b> Determinanty autonomii dochodowej samorządu terytorialnego w Polsce.....	245
<b>Alicja Sekuła, Bartosz Julkowski:</b> Pomiar efektywności wydatków budżetowych dużych miast w Polsce .....	265
<b>Jolanta Szolno-Koguc:</b> Problem zadłużenia miast metropolitalnych w Polsce	283
<b>Joanna Śmiechowicz:</b> Partnerstwo publiczno-prywatne w sektorze dróg – ocena dotychczasowych doświadczeń i możliwości implementacji przez samorząd terytorialny .....	296
<b>Katarzyna Wójtowicz:</b> System planowania przestrzennego a stabilność fiskalna polskich gmin .....	311
<b>Marek Zdebel:</b> Udzielanie ulg w płatności podatków przez samorządowe organy podatkowe .....	328

## Summaries

<b>Marcin Będzieszak:</b> Fees in the budgets of cities with the powers of powiat in Poland – additional burden of local community or an instrument of budgets balancing .....	11
<b>Kamil Borowski:</b> Participatory budgeting as an instrument to create budgetary policy and management of local governments finances on the example of the city of Łódź.....	24
<b>Bożena Ciupek, Piotr Kania:</b> Fiscal rules factors in the management of local government debt .....	37
<b>Jan Czempas:</b> Mining municipalities – development or stagnation? .....	53
<b>Ryta Dziemianowicz, Renata Budlewska:</b> Do tax expenditures used in the state taxes affect incomes of the self-government units? a contribution to the discussion .....	68
<b>Teresa Famulska, Beata Rogowska-Rajda:</b> VAT in the context of the activity of local authorities – selected problems .....	86
<b>Beata Zofia Filipiak:</b> Capital market instruments in the financing of local government units .....	103
<b>Sławomir Franek:</b> Performance budgeting in polish local government – specific characteristics.....	115
<b>Dagmara Hajdys:</b> Public consultations as one of determinants of co-operation between public-private sector and a private partner in the PPP formula.....	125
<b>Sławomira Kańduła:</b> Reducing of municipalities expenditures – the justification, subject, scope and sources of financing .....	137
<b>Hanna Kociemska:</b> Risk in public-private partnership in the theory of public finance and in practice .....	158
<b>Katarzyna Maj-Waśniowska:</b> Dilemmas of civil society in Poland.....	170

---

<b>Malgorzata Ofiarska:</b> Shares in revenues from product charges as a source of voivodeship self-government incomes.....	190
<b>Zbigniew Ofiarski:</b> Terms and conditions for the application of <i>ex officio</i> reliefs in payment of dues of a civil law nature attributable to local government units.....	204
<b>Jarosław Olejniczak:</b> Efficiency of public spending vs. a mechanism of supplementing revenues of communes' budgets as part of general subsidy on the example of the urban-rural communes of the Lower Silesia Voivodeship.....	219
<b>Leszek Patrzalek:</b> General subvention as a correctional-compensation instrument in the local government finance system.....	238
<b>Marzanna Poniatowicz:</b> Determinants of the revenue autonomy of the local government in Poland.....	245
<b>Alicja Sekuła, Bartosz Julkowski:</b> Measuring Polish cities expenditure efficiency.....	265
<b>Jolanta Szolno-Koguc:</b> Debt problem of metropolitan cities in Poland.....	283
<b>Joanna Śmiechowicz:</b> Public-private partnership in the road sector – evaluation of past experience and possibilities of implementation by local governments in Poland.....	296
<b>Katarzyna Wójtowicz:</b> Spatial planning system vs. fiscal sustainability of Polish local governments.....	311
<b>Marek Zdebel:</b> Granting tax payment abatements by self-government tax organs.....	328

**Marek Zdebel**

Uniwersytet Śląski  
e-mail: marekzdebel@wp.pl

---

## UDZIELANIE ULG W PŁATNOŚCI PODATKÓW PRZEZ SAMORZĄDOWE ORGANY PODATKOWE

---

### GRANTING TAX PAYMENT ABATEMENTS BY SELF-GOVERNMENT TAX ORGANS

---

DOI: 10.15611/pn.2015.404.22

**Streszczenie:** Realizacja zobowiązań podatkowych przez podatników na rzecz gminy samorządowej w konkretnym przypadku może się wiązać z wyjątkową uciążliwością dla osoby zobowiązanej i jej rodziny. Dotyczy to także podatników przedsiębiorców, którzy podlegają dodatkowym ograniczeniom w związku z korzystaniem z pomocy publicznej. W tych okolicznościach wszyscy oni mogą się ubiegać o udzielenie ulg w płatności podatku. Udzielenie ulgi może jednak nastąpić tylko w razie wystąpienia jednej z dwu przesłanek ustawowych oraz zachowania przepisane go prawem trybu wydania decyzji przez samorządowy organ podatkowy. Przepisy prawa podatkowego obowiązujące w Polsce nie są jednoznaczne w zakresie określenia warunków udzielania ulg i ich stosowanie przez organy podatkowe w dużej mierze musi się opierać na opiniach sądów administracyjnych.

**Słowa kluczowe:** samorząd, podatek, płatność, ulga, sądy.

**Summary:** The implementation of tax commitment by tax payers in favour of the local government municipality can, in a particular case, involve an extraordinary burden for the obliged person and their family. This also regards tax payers who are entrepreneurs and who undergo additional restrictions in connection with their benefiting from the state assistance. In these circumstances all of them can apply for granting tax payment abatements. Granting an abatement can, however, take place only in case of the occurrence of one of two legal prerequisites, as well as, the preservation of the legally accepted procedures of bringing out a decision by the self-government tax organ. The regulations of tax law binding in Poland regarding the determination of the conditions for granting tax abatements are not unambiguous and the application of these regulations must, to a large degree, be based on the opinions expressed in this respect by the administrative courts.

**Keywords:** self-government, tax, payment, abatement, courts.

## 1. Wstęp

Samorządowe organy podatkowe, o których mowa w art. 13 par. 1 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (dalej: o.p.) [Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. ...], podobnie jak państwowe organy podatkowe, zostały wyposażone przez ustawodawcę w ograniczony zakres władztwa podatkowego<sup>1</sup>. Władztwo to sprowadza się m.in. do podejmowania przez organy podatkowe I stopnia, tj. wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, starostów powiatowych oraz marszałków województw, decyzji dotyczących udzielania ulg w płatności zobowiązań podatków<sup>2</sup>. W praktyce ze względu na obowiązujący stan prawny wskazany element władztwa podatkowego powinien być oceniany wyłącznie w kontekście decyzji podejmowanych przez gminne organy wykonawcze (przewodniczącego zarządu)<sup>3</sup>.

Mimo doniosłości problematyki związanej z dokonywaniem płatności podatków i stosowanych w tym zakresie udogodnień, polskie rozwiązania prawne poświęcone tej materii nie są przejrzyste i spójne. Dotyczy to również podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego (dalej: j.s.t.).

Kierując się brzmieniem art. 18 Ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego (dalej: u.o.d.) oraz art. 209 o.p. należałoby przyjąć, iż sposób uzewnętrzniania uprawnień samorządowych organów podatkowych w omawianym zakresie jest dwójaki i zależy od rodzaju świadczenia podatkowego. Forma pierwsza to uprawnienie do samodzielnego decydowania przez samorządowy organ podatkowy w sprawie ulg w płatności podatków (dalej: ulgi) pobieranych bezpośrednio przez tę jednostkę, np. podatek od środków transportowych, podatek od nieruchomości [Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych...]. Forma druga to uczestniczenie samorządowego organu podatkowego obok naczelnika właściwego urzędu skarbowego w procesie podejmowania decyzji, wywołanym złożeniem wniosku o udzielenie ulgi<sup>4</sup>, lecz wyłącznie w zakresie płatności podatków: od spadków i darowizn, od czynności cywilnoprawnych oraz podatku dochodowego pobieranego w postaci uproszczonej – karty podatkowej.

Zasygnalizowane rozwiązania prawne wymuszają nieco odmienne spojrzenie na problematykę udzielania ulg przez samorządowe organy podatkowe. Wynika z nich bowiem, że z jednej strony niezależnie od form uczestniczenia samorządowego organu podatkowego w procesie podejmowania decyzji w sprawie udzielenia lub odmowy udzielenia ulgi, wymieniony organ podatkowy i wnioskodawca (podatnik) związani są stałymi rygorami prawnymi. Z drugiej zaś, że gdy chodzi o płatność zobowiązań podatkowych, o których mowa w art. 18 ust. 2 u.o.d. ustawodawca wpro-

<sup>1</sup> Por. [Kunysz 2012, s. 67].

<sup>2</sup> Por. [Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. .... par. 15 ust. 1-3].

<sup>3</sup> Por. [Kunysz 2012, s. 62 i n.; Etel 2007, s. 62; Teszner 2007, s. 122].

<sup>4</sup> Wyjątek w tym zakresie wprowadza przepis art. 67d o.p. przewidujący możliwość umorzenia zaległości podatkowej przez organ podatkowy z urzędu.

wadza dodatkowe wymogi prawne od spełnienia, których powołana ustawa uzależnia podjęcie decyzji. Wymogi te budzą pewne wątpliwości interpretacyjne. Chodzi przede wszystkim o określenie form i zakresu uczestnictwa samorządowego organu podatkowego w procesie podejmowania przez naczelnika urzędu skarbowego decyzji w sprawie udzielenia ulgi oraz charakter prawny relacji powstającej między tymi organami w związku z rozpoznawaniem wniosku o udzielenie ulgi.

Występowanie zróżnicowanych poglądów przedstawicieli doktryny oraz obszernego, choć niejednolitego orzecznictwa sądów administracyjnych dotyczącego stosowania ulg w płatności podatków nie sprzyja jednolitej praktyce stosowania prawa. W związku z tym autor artykułu postawił sobie za cel wskazanie źródeł wątpliwości, o których mowa, oraz sposobu ich wyjaśnienia. Ze względu na złożoność rozwiązań prawnych dotyczących ulg w płatności podatków na wstępie opracowania, tytułem wprowadzenia, przedstawiono podstawowe cechy i warunki udzielania ulg.

## 2. Istota ulg uznaniowych

Ustawodawca krajowy, wprowadzając do obowiązującego obrotu prawnego instytucję ulgi w płatności podatku w postaci: zaniechania poboru/naliczania/świadczania, odroczenia terminu jego płatności, odraczania niektórych terminów określonych przepisami prawa podatkowego, rozłożenia płatności na raty oraz umorzenia zaległości, kierował się racjonalnymi przesłankami, w szczególności tą, że przepisy prawa nie są w stanie uwzględnić wszystkich sytuacji, w jakich może się znaleźć zobowiązany do spełnienia świadczenia podatkowego. W określonych sytuacjach zobowiązany, niezależnie od statusu prawnego, który ma, i tytułu zobowiązania, ma prawo oczekiwać od organu odpowiedzialnego za pobór podatku, iż złagodzi on ciężar związany z wykonaniem przez niego tego zobowiązania<sup>5</sup>. W literaturze przedmiotu wskazuje się jednak, że w przypadku udzielenia ulg niepołączonych z rezygnacją z całości bądź części dochodu gminy skutkiem ich udzielenia są nawet pewne korzyści finansowe. Stanowi to następstwo faktu, że wówczas budżet gmin (poza ustawowymi wyjątkami) jest zasilany nie tylko wpływami z tytułu należnych podatków, choć w późniejszym terminie, lecz także opłatą prolongacyjną – art. 57 o.p., która rekompensuje przesunięcie terminu płatności podatków<sup>6</sup>. Nie zmienia to faktu, że dostrzegając obiektywną potrzebę stosowania ulg, wskazać jednocześnie należy, iż niektóre z tych ulg, np. zaniechania poboru podatku bądź umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, wiążą się wyłącznie z likwidacją bądź ze zmniejszeniem ciężaru podatkowego zobowiązanego<sup>7</sup>.

<sup>5</sup> Na istnienie takich uwarunkowań w zakresie wykonywania zobowiązań podatkowych zwraca uwagę P. Pomorski – por. [Pomorski 2008, s. 9], por. także [Presnarowicz 2002, s. 13].

<sup>6</sup> Por. [Burzyński 2010, s. 22; 2009, s. 30].

<sup>7</sup> Ulgi w płatności podatków stosuje się odpowiednio do płatników, inkasentów i osób trzecich oraz ich spadkobierców – art. 67c par. 1 i 2 o.p. z ograniczeniem, o którym mowa w art. 67d par. 3 o.p. dotyczącym płatników i inkasentów, gdy chodzi o umarzenie zaległości podatkowych.



W tym miejscu wskazać należy, że omawiany typ ulg, nazywanych przez R. Mastalskiego ulgami uznaniowymi<sup>8</sup>, różni się konstrukcją i celem od ulg podatkowych traktowanych jako element konstrukcyjny świadczenia podatkowego – ulg systemowych<sup>9</sup>, mimo że te ostatnie, zgodnie z wolą ustawodawcy – art. 3 pkt 6 o.p. – zawsze pociągają za sobą zmniejszenie ciężaru podatkowego w stosunku do obowiązującego w ramach danego podatku<sup>10</sup>.

Zastosowanie proponowanego przez wymienionego autora oznaczenia ulg w płatności podatku pozwala na powiązanie charakteru omawianych ulg (w razie wystąpienia którejkolwiek z przesłanek ustawowych) z obowiązującą zasadą, że decyzja o ich udzieleniu bądź odmowie ich udzielenia jest podejmowana w warunkach uznania administracyjnego. To ostatnie oznacza zaś, że w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy wystąpienia przesłanki (przesłanek) zastosowania ulgi organ ten nie ma ani obowiązku jej udzielenia, ani ustalenia jej zakresu zgodnie z wnioskiem zobowiązanego<sup>11</sup>.

Zauważyć ponadto należy, że proces decyzyjny realizowany przez organ podatkowy, a związany z rozpoznaniem wniosku o udzielenie ulgi uznaniowej na rzecz przedsiębiorcy, powinien uwzględniać, obok krajowych regulacji prawnych dotyczących udzielania pomocy publicznej, w szczególności przepisy Ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej [Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących...] i wydanych na jej podstawie rozporządzeń, także przepisy prawa unijnego. To z kolei powoduje wątpliwość dotyczącą decyzji podejmowanych zarówno przez państwowe, jak i samorządowe organy podatkowe, w jakiej kolejności organy te powinny badać, czy spełnione zostały przesłanki udzielenia ulgi i udzielenia pomocy publicznej. Orzecznictwo sądów administracyjnych, o czym dalej mowa, nie jest w tym zakresie jednolite<sup>12</sup>.

### 3. Cechy i skutki stosowania poszczególnych ulg uznaniowych

Z ustaleń poczynionych w poprzednim punkcie wynika, że ulgi uznaniowe mogą mieć dla podatnika różne skutki finansowe, nie wyłączając zwiększenia ciężaru zobowiązania w przypadku odroczenia terminu zapłaty podatku, tj. w praktyce wydłużenia tego terminu, bądź w razie rozłożenia płatności podatku na raty, przy czym druga z wymienionych ulg sprowadza się do podzielenia kwoty należności na co najmniej dwie części i ustaleniu dla każdej z nich odrębnych terminów płatności –

<sup>8</sup> Por. [Mastalski 2012, s. 47 i n.].

<sup>9</sup> Por. [Koperkiewicz-Mordel 2005, s. 67]. Nieco odmienny pogląd w tym zakresie prezentuje [Nykiel 2002, s. 30 i n.].

<sup>10</sup> Por. [Brzeziński 1999, s. 37; Morawski 2003, s. 17].

<sup>11</sup> Por. [*Stanowienie i stosowanie praw...* 2007, s. 90 i n.].

<sup>12</sup> Por. [Presnarowicz 2002, s. 13]. Por. [Zdebel 2011, s. 101].

art. 67a par.1 pkt 1 o.p.<sup>13</sup>. Odroczenie terminu płatności podatku, jak i rozłożenie tej płatności na raty ma jednak ograniczone możliwości zastosowania, możliwe jest bowiem tylko w stosunku do tych zobowiązań podatkowych, których termin płatności jeszcze nie upłynął. Zasadniczym celem każdej ze wskazanych ulg jest uniknięcie prawdopodobnego postępowania egzekucyjnego przez umożliwienie zobowiązanemu wywiązania się z obowiązku zapłaty podatku w terminie bądź wysokościach dla niego realnych<sup>14</sup>.

Inną funkcję niż wymienione typy ulg pełni i inny charakter ma ulga uregulowana przepisem art. 48 o.p., choć wyrażenie, którym posługuje się ustawodawca dla jej oznaczenia, jest zbliżone do ulgi polegającej na odroczeniu terminu zapłaty. Mowa o „odroczeniu terminów przewidzianych przepisami prawa podatkowego”, z wyjątkiem określonych przepisami art. 68-71, art. 77 par. 1-2, art. 79 par. 2, art. 80 par. 1, art. 87 par. 3 i 4, art. 88 par. 1 oraz art. 118 o.p. Podstawowym skutkiem udzielenia tej ulgi jest przesunięcie w czasie końcowej daty, w której zgodnie z przepisami prawa podatkowego zobowiązany powinien wykonać daną czynność lub powinno zaistnieć określone zdarzenie. Brzmienie powołanej regulacji prawnej przesądza o tym, iż ulga polegająca na odroczeniu terminu dotyczy terminów materialnego prawa podatkowego, a nie procesowego. Te ostatnie bowiem z reguły mają charakter terminów nadających się do przywrócenia<sup>15</sup>. Jak słusznie w związku z tym zauważa H. Dzwonkowski, skutki prawne czynności dokonanej z zachowaniem odroczonego terminu odpowiadają skutkom prawnym, które zaistniałyby w przypadku dokonania czynności z zachowaniem pierwotnego terminu [*Ordynacja podatkowa...* 2014].

Odmienny charakter od opisanych mają ulgi, o których mowa w art. 22 par. 1 i 2 o.p. Ich udzielanie przez samorządowe organy podatkowe jest jednak ograniczone. Ulgi te, zgodnie z powołanymi przepisami, przybierać mogą dwojaką postać – zaniechania w całości lub w części poboru podatku bądź zwolnienia niektórych płatników z obowiązku pobierania podatków lub zaliczek na podatki, odpowiednio na podstawie rozporządzenia wymienionego naczelnego organu administracji państwowej lub na wniosek podatnika – w formie decyzji organu podatkowego. W tym miejscu przypomnieć jednak należy, że procedura ta jest stosowana od 1 stycznia 2001 r., z którym to dniem organy podatkowe w indywidualnych przypadkach nie mogą decydować o zaniechaniu w całości lub w części ustalania zobowiązania podatkowego lub poboru podatku<sup>16</sup> – z jednym wyjątkiem. Zasygnalizowany wyjątek

<sup>13</sup> Por. [Lipiec-Warzecha, s. 1].

<sup>14</sup> Na konieczność uwzględniania przez organ podatkowy tego typu uwarunkowań, także wówczas gdy podatnikami są przedsiębiorcy zwraca uwagę J. Burzyński [Burzyński 2010, s. 19; Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 1997 r. ...].

<sup>15</sup> Por. [*Ordynacja podatkowa...* 2014, s. 357].

<sup>16</sup> Regulacja ta została wprowadzona Ustawą z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o dopłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku docho-

wynika z przepisu art. 13c Ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym [Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym...], który nakłada na samorządowy organ podatkowy, w razie zaistnienia przesłanki ustawowej i złożenia wniosku przez podatnika, obowiązek zastosowania takiej właśnie ulgi<sup>17</sup> – zaniechania ustalenia podatku rolnego lub zaniechania jego poboru w całości, lub w części w zależności od rozmiarów poniesionych strat<sup>18</sup>.

Drugi typ ulgi, wynikający z treści przepisu art. 22 par. 2 o.p., ze względu na skutki zastosowania i cel, wyklucza możliwość utożsamiania zwolnienia płatników z obowiązku pobrania podatków (zaliczek na poczet podatku) z zaniechaniem poboru tego typu zobowiązania od podatników. Zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku lub zaliczek wywołuje jednak ten skutek, że podmiotem zobowiązanym do wykonania zobowiązania podatkowego staje się wyłącznie podatnik<sup>19</sup>.

Ostatnia z ulg uznaniowych – umorzenie zaległości podatkowej – podobnie jak wskazane ulgi występować może w obrocie prawnym obok ulg będących elementem konstrukcyjnym danego podatku<sup>20</sup>. Ze względu jednak na skutki finansowe jej stosowania, skutki wykraczające poza skutki stosowania ulg wskazanych wyżej<sup>21</sup>, ma ona charakter rozwiązania wyjątkowego (nadzwyczajnego). Podstawową zasadą prawa podatkowego jest bowiem zapewnienie realizacji obowiązku zapłaty podatku i niezwalnianie zobowiązanych od tego obowiązku<sup>22</sup>, a stosowanie umorzenia zaległości podatkowej na wniosek zobowiązanego (znacznie rzadziej z urzędu – art. 67d o.p.) oznacza zawsze rezygnację ze środków publicznych w rozumieniu art. 5 Ustawy z dnia 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych [Ustawa z dnia 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych...]. W tym miejscu należy jednak podkreślić, iż to akt prawny najwyższej rangi, tj. art. 217 Konstytucji RP [Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...], dopuszcza stosowanie ulg i umorzeń w płatności podatków<sup>23</sup>.

#### 4. Przesłanki ustawowe udzielania ulg

Dotychczasowa analiza zagadnień będących tematem niniejszego opracowania pozwalała na sformułowanie wniosku, iż na gruncie przepisów Konstytucji RP przepi-

dowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych – w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej [Ustawa z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu...].

<sup>17</sup> Por. [Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 1991 r. ..., s. 43 i n.].

<sup>18</sup> Przesłanką wystąpienia z przedmiotowym wnioskiem jest wystąpienie klęski żywiołowej, która spowodowała istotne szkody w budynkach, ziemiopłodach, inwentarzu żywym lub martwym albo w drzewostanie.

<sup>19</sup> Por. [Ordynacja podatkowa... 2014, s. 240].

<sup>20</sup> Por. [Popławski 2005, s. 31].

<sup>21</sup> Z wyjątkiem stosowanej w niektórych wypadkach ulgi zaniechania poboru podatku.

<sup>22</sup> Por. [Wyrok SN z dnia 15 maja 1991 r. ...].

<sup>23</sup> Por. [Ordynacja podatkowa... 2014, s. 444 i n.].

sów ordynacji podatkowej oraz ustaw podatkowych samorządowe organy podatkowe w razie zaistnienia przesłanek określonych przepisami prawa są uprawnione do udzielania ulg w płatności podatków w formie indywidualnej decyzji podatkowej – art. 207 o.p. – bądź w trybie art. 209 o.p. Autor, mając świadomość rygorów wynikających z charakteru niniejszego opracowania, ograniczy rozważania dotyczące przedmiotowych przesłanek do niezbędnego minimum.

Przed wszystkim wskazać należy, iż przesłanki, od spełnienia których ustawodawca uzależnia udzielenie ulgi, należałoby podzielić na dwie kategorie, tj. przesłanki o charakterze formalnym oraz przesłanki materialne. Przesłanki zaliczane do pierwszej kategorii należy wiązać zarówno z wymaganym przez ustawodawcę zachowaniem dłużnika, jak i organów, do których należy podjęcie decyzji o ich udzieleniu bądź odmowie udzielenia. Po stronie podatnika oznacza to możliwość wystąpienia z wnioskiem o zastosowanie ulgi w razie, gdy jest przekonany o zaistnieniu choćby jednej z przesłanek materialnych wskazanych przepisami art. 22 par. 2, art. 48 par. 1 lub art. 67a par. 1 o.p.

Ustawowe przesłanki materialne, od spełnienia których zależy udzielenie ulgi, przyjmują w zasadzie jednolitą postać, tj. „wystąpienie interesu publicznego” lub „ważnego interesu podatnika”. Wyjątek stanowią przesłanki określone przepisami art. 22 par. 2 oraz 2a o.p., ponieważ odwołują się one do bardziej złożonych stanów faktycznych. I tak art. 22 par. 2 pkt 1 i 2 uzależnia zwolnienie płatnika z obowiązku pobrania podatku, gdy jego pobranie zagraża ważnym interesom podatnika, a w szczególności jego egzystencji, lub gdy podatnik uprawdopodobni, że pobrany podatek byłby niewspółmiernie wysoki w stosunku do podatku należnego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Natomiast przepis art. 22 par. 2a pozwala ograniczyć pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie względem podatku należnego od dochodu przewidywanego na dany rok podatkowy.

Porównanie treści powołanych regulacji prawnych prowadzi do wniosku, iż przesłanki wymienione w art. 22 par. 2 pkt 2 oraz par. 2a, w odróżnieniu od przesłanki „wystąpienie interesu publicznego” lub „wystąpienie ważnego interesu podatnika”, mają zdecydowanie bardziej konkretny charakter. W celu wykazania faktu ich wystąpienia podatnik zmuszony jest przedstawić w toku postępowania analizę i porównanie danych liczbowych, tych realnych i zakładanych.

Przesłanki materialne, do których odwołują się przepisy art. 48 i 67 par. 1 o.p., przybierają postać klauzul generalnych. Ponadto z wyjątkiem ulgi odroczenia terminu ustawodawca uzależnia możliwość ich zastosowania od stwierdzenia, czy ich udzielenie byłoby równoznaczne z udzieleniem pomocy publicznej – art. 22 par. 1a, art. 67b o.p.<sup>24</sup>.

Niezależnie jednak od rodzaju przesłanki materialnej mającej znaczenie dla oceny danego wniosku o udzielenie ulgi decyzja samorządowego organu podatkowego

<sup>24</sup> Por. [Zdebel, 2011, s. 451 i n.].

opiera się na uznaniu administracyjnym, które nie mając nieograniczonego zakresu, wiązać powinno wydawaną decyzję o udzieleniu bądź odmowie udzielenia ulgi z elementami natury słusznościowej<sup>25</sup>.

Poza sporem jest, że charakter przesłanek materialnych przyjmujących postać klauzul generalnych powoduje, że nie można im nadać jednoznacznej treści<sup>26</sup>. Przedstawiony pogląd znajduje oparcie w tezach wyjątkowo licznych orzeczeń sądów administracyjnych. Wskazać w tym miejscu jednak należy, że gdy mowa o przesłance „wystąpienie interesu publicznego”, judykatura prezentuje, w przeciwieństwie do przesłanki „ważny interes podatnika”, bardziej spójny pogląd. Już bowiem w wyroku z dnia 28 stycznia 2000 r., III SA 181/99 NSA przyjął, że użyte w art. 67 par. 1 o.p. (pierwotne brzmienie) określenie „interes publiczny” ma charakter nieostry i niedookreślony, co wymaga każdorazowo dokonania oceny skutków rozstrzygnięć prawnych z punktu widzenia respektowania wartości, jakie kryć się mogą pod tym pojęciem [Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2000 r. ...]<sup>27</sup>, choć wartości tych nie wskazał. NSA uczynił to po raz pierwszy w wyroku z dnia 12 lutego 2003 r., III SA 1838/01 [Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2003 r. ...], a następnie w wyroku z dnia 9 maja 2003 r., III SA 2679/01<sup>28</sup>. Zgodnie z tezami powołanych orzeczeń nakaz uwzględnienia interesu publicznego oznacza dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa. Do wartości tych NSA zalicza sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji<sup>29</sup>. Katalog wartości wspólnych uzupełnia teza wyroku WSA z dnia 29 maja 2006 r., III SA/Wa, w której, obok wcześniej wymienianych wartości, mówi się o potrzebie wyeliminowaniu sytuacji, gdy rezultatem zapłaty należności przez podatnika będzie obciążenie Skarbu Państwa kosztami pomocy [Wyroku WSA z dnia 29 maja 2006 r. ...]<sup>30</sup>. Przyjęta przez sądownictwo administracyjne hierarchia wartości kojarzonych z interesem publicznym nadal obowiązuje, o czym świadczą tezy orzeczenia WSA z dnia 28 marca 2008r., I SA/Op 311/07 [Orzeczenie WSA z dnia 28 marca 2008 r. ...]<sup>31</sup> oraz orzeczeń zapadłych w latach następnych<sup>32</sup>.

<sup>25</sup> Por. [Adamiak i in. 2003, s. 274 ; Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2001 r. ... ; Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 1981 r. ... ; Bartosiewicz, Kubacki 2007, s. 47; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 10 lipca 2007 r. ... ; Wyrok WSA z dnia 15 lutego 2008 r. ... ; Wyrok WSA z dnia 18 listopada 2010 r. ... ; Wyrok WSA z dnia 14 sierpnia 2012 r. ... ; Wyrok WSA z dnia 6 grudnia 2012 r. ... ; Wyrok WSA z dnia 7 maja 2013 r. ... ; Wyrok NSAW-wa z dnia 30 lipca 2014 r. ... ; Wyrok WSA z dnia 21 stycznia 2015 r. ...].

<sup>26</sup> Por. [Mastalski 2012, s. 47].

<sup>27</sup> Podobnie NSA w [Wyrok NSA z dnia 26 września 2002 r. ...].

<sup>28</sup> Por. także [Wyrok NSA z dnia 21 maja 2003 r. ... ; Wyrok WSA z dnia 10 stycznia 2007 r. ...].

<sup>29</sup> Por. [Brzeziński, Kalinowski, Olesińska 1999, s. 40 i n.; *Finanse publiczne i prawo...* 2000, s. 148]; por. także [Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2007 r. ... ; Wyrok WSA z dnia 27 marca 2008 r. ...].

<sup>30</sup> Por. także [Wyrok WSA z dnia 18 lutego 2008 r. ...].

<sup>31</sup> Por. także [Wyrok WSA z dnia 15 kwietnia 2008 r. ...].

<sup>32</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 12 maja 2010 r. ... ; Wyrok WSA z dnia 3 listopada 2010 r. ...].

Gdy chodzi o przesłankę „ważny interes podatnika”<sup>33</sup>, analiza orzeczeń zapadłych w tym zakresie prowadzi do wniosku, że rzadko sądy decydują się na wskazanie, podobnie jak to ma miejsce w przypadku wcześniej omówionej przesłanki, ustawowej hierarchii wartości podlegających ochronie. Przeważa pogląd, że treść przesłanki, ze względu na jej nieostry charakter, powinna być oceniana w realiach konkretnej, indywidualnej sprawy. Do wyjątków w tym zakresie należy teza wyroku NSA z dnia 10 listopada 2000 r., III SA 1589/99, w myśl której o istnieniu ważnego interesu podatnika decydować powinny zobiektywizowane kryteria, które są zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości, w których wysoką rangę mają życie i zdrowie ludzkie, a także możliwości zarobkowania w celu zdobycia środków na utrzymanie własne i rodziny, zagrożenie egzystencji rodziny, sytuacja finansowa i rokowania na przyszłość oraz likwidacja działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika [Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2000 r. ...]<sup>34</sup>.

Niewątpliwie najczęstszym argumentem i okolicznością, która w ocenie składów orzekających decyduje o istnieniu przedmiotowej przesłanki, jest trudna sytuacja ekonomiczna i rodzinna, w której znalazł się podatnik. Taką linię orzeczniczą wprowadzają już pierwsze orzeczenia zapadłe na gruncie o.p. Jako przykład wskazać należy tezę wyroku NSA z dnia 4 marca 1998 r., III SA 790/97, w myśl której tym, co przemawia za umorzeniem podatku, jest okoliczność, że pobranie podatku mogłoby zagrozić egzystencji podatnika [Wyrok NSA z dnia 4 marca 1998 r. ...]<sup>35</sup>, oraz fakt, iż podatnik utracił możliwość zarobkowania i nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowej – teza wyroku NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98 [Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r. ...]. Prezentowana linia orzecznicza obowiązuje do dziś<sup>36</sup>.

Obok wymienionych kategorii zdarzeń, z którymi judykatura wiąże istnienie omawianej przesłanki, wyjątkowo często jest ona traktowana jako następstwo wystąpienia szeroko rozumianych klęsk żywiołowych lub nadzwyczajnych losowych przypadków dotyczących zobowiązanego. W tym ostatnim przypadku chodzi o wystąpienie zdarzeń (sytuacji), które nie są zależne od sposobu postępowania podatnika bądź są spowodowane działaniem czynników, na które podatnik nie może mieć wpływu. Te linię orzeczniczą potwierdzają już tezy wyroków z lat 90., np. wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98 [Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r. ...] czy wyrok NSA z dnia 25 listopada 1999 r., III SA 7461/98 [wyrok NSA

<sup>33</sup> Por. [Orłowski 2004, s. 93; *Mała encyklopedia...* 1980, s. 162; Presnarowicz 1998, s. 30].

<sup>34</sup> Por. także [Wyrok NSA z dnia 9 maja 2003 r. ...; Wyrok WSA z dnia 8 stycznia 2007 r. ...; Wyrok WSA z dnia 22 lipca 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 14 października 2011 r. ...].

<sup>35</sup> Por. także [Baran 2002, s. 31]

<sup>36</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 21 stycznia 2009 r. ...; Wyrok WSA z dnia 25 października 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 20 stycznia 2011 r. ..., s. 149 i n.; Wyrok WSA z dnia 1 kwietnia 2011 r. ...; Wyrok WSA z dnia 6 marca 2012 r. ...; Wyrok WSA z dnia 29 maja 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 8 stycznia 2014 r. ...; Wyrok WSA z dnia 16 kwietnia 2014 r. ...; Wyrok WSA z dnia 15 stycznia 2015 r. ...].

z dnia 25 listopada 1999 r. ...]<sup>37</sup>. Na przestrzeni kilkunastu lat obowiązywania o.p. sądownictwo konsekwentnie przyjmuje jako wiążącą także tę interpretację określenia „ważny interes podatnika”<sup>38</sup>.

Na marginesie prowadzonych rozważań zasygnalizować należy dwa interesujące trendy orzecznicze związane z ustaleniem treści wskazanych przesłanek materialnych. Pierwszy z nich, zawarty np. w tezie wyroku NSA z dnia 31 października 2000 r., III SA 660/99, to swoiste połączenie przyczynowo-skutkowe obu przesłanek. Nie można bowiem inaczej interpretować stwierdzenia sądu, że „Ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodów nadzwyczajnych, losowych przypadków, podatnik nie jest w stanie zaległości podatkowych uregulować. Będzie to utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku” [Wyrok NSA z dnia 31 października 2000 r. ...]<sup>39</sup>. Drugi trend stanowi następstwo obowiązywania niekwestionowanej zasady, że zastosowanie jakiegokolwiek ulgi w płatności podatku stanowi naruszenie reguły powszechności i równości opodatkowania. Skoro tak, to każda decyzja o jej udzieleniu powinna być poprzedzona wnikliwą analizą danego przypadku w dacie wydania rozstrzygnięcia. To z kolei powoduje, że zapadają orzeczenia, których tezy wydają się pozostawać w pewnej sprzeczności z opisanymi interpretacjami treści przesłanek materialnych. Do znamiennych w tym zakresie należy zaliczyć tezy orzeczeń negujących wystąpienie przesłanki, gdy brak możliwości zapłaty podatku lub dopuszczenie do powstania zaległości są wynikiem błędów lub niedopatrzeń podatnika. Jako przykład należy wskazać wyrok NSA z dnia 11 lutego 1999 r., SA/Sz 846/98, w którym stwierdza się, że brak ważnego interesu podatnika w przypadku błędnego stosowania przez niego prawa w zakresie warunków zwolnienia od podatku [Wyrok NSA z dnia 11 lutego 1999 r. ...]. Podobne rozstrzygnięcie zawiera wyrok NSA z dnia 25 czerwca 1998 r., SA/Sz 1844/97 [Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 1998 r. ...]<sup>40</sup>.

Równie często judykatura odmawia uznania, że przesłanka materialna występuje, gdy trudności ekonomiczne podatnika są wynikiem podejmowanego przez niego ryzyka gospodarczego lub błędnych decyzji dotyczących prowadzonej działalności. Za przykład może posłużyć teza wyroku NSA z dnia 1 października 1999 r., III SA 7493/98, w której sąd wyraźnie wskazał, że niewiedza, brak doświadczenia w prowadzeniu działalności gospodarczej, fakt zawarcia umowy z nieuczciwym kontrahentem nie uzasadniają uznania, że zaistniała którakolwiek z przesłanek material-

<sup>37</sup> Por. także [Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2003 r. ..., s. 88].

<sup>38</sup> Por. [Wyrok NSA z dnia 23 grudnia 1999 r. ..., Wyrok NSA z dnia 8 września 2000 r. ..., Wyrok NSA z dnia 14 maja 2002 r. ..., Wyrok WSA z dnia 7 kwietnia 2004 r. ..., Wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2006 r. ..., Wyrok WSA z dnia 14 kwietnia 2010 r. ..., Wyrok WSA z dnia 19 stycznia 2011 r. ..., Wyrok WSA z dnia 6 marca 2012 r. ..., Wyrok WSA z dnia 2 października 2014 r. ...].

<sup>39</sup> Por. także [Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2003 r. ..., Wyrok WSA z dnia 4 marca 2005 r. ..., Wyrok NSA Wa-wa z dnia 31 stycznia 2006 r. ..., Wyrok WSA z dnia 11 czerwca 2008 r. ..., Wyrok WSA z dnia 8 stycznia 2014 r. ..., Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 listopada 2014 r. ...].

<sup>40</sup> Por. także [Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2000 r. ..., Wyrok WSA z dnia 24 września 2004 r. ...].

nych, ponieważ każdy, podejmując działalność gospodarczą i dbając o swój interes, winien podejmować decyzje w sposób przemyślany i zgodny z prawem [Wyrok NSA z dnia 1 października 1999 r. ...]<sup>41</sup>. Podobne stanowisko zajął NSA w wyroku z dnia 7 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1485/98, stwierdzając, że ryzyko prawidłowego doboru kontrahenta obciąża prowadzącego działalność gospodarczą [Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2000 r. ...]<sup>42</sup>.

Wreszcie wiele orzeczeń kwestionuje możliwość uznania, że przesłanka materialna zaistniała w nawiązaniu do konkretnej, szczegółowo zbadanej sytuacji ekonomicznej podatnika<sup>43</sup>.

## **5. Wątpliwości interpretacyjne związane ze stosowaniem przepisów regulujących udzielanie ulg przez samorządowe organy podatkowe**

Konieczność podjęcia problematyki zakreślonej tematem tej części opracowania wynika z faktu, iż samorządowe organy podatkowe, podejmując decyzje w sprawie ulg, są poddane tym samym rygorom prawnym, których przestrzegają państwowe organy podatkowe, a zatem wątpliwości związane z ich wypełnianiem dotyczą także ich. Ponadto, jak wskazano, wątpliwości interpretacyjne dotyczące udzielania ulg przez organ wykonawczy gminy stanowią również następstwo tego, iż w przypadku wymienionych wcześniej dochodów podatkowych gminy decyzja wspomnianego organu nie ma cech decyzji samodzielnej.

Odnosząc się do pierwszej z zasygnalizowanych kwestii, wskazać należy, iż mimo istnienia, wydawałoby się ugruntowanej linii orzeczniczej, nadal pojawiają się rozstrzygnięcia wskazujące na drugorzędne znaczenie przesłanki „ważny interes podatnika” w stosunku do przesłanki „wystąpienie interesu publicznego”. Sposób prezentowania tego poglądu przez sądy administracyjne jest różny. Można bowiem, tak jak czyni to NSA w wyroku z dnia 24 czerwca 1999r., I SA / Po 2124/98, wska-

---

<sup>41</sup> Por. także [Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2000 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 31 stycznia 2006 r. ...; Wyrok WSA z dnia 18 stycznia 2011 r. ...; Wyrok WSA z dnia 11 marca 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 16 kwietnia 2014 r. ...].

<sup>42</sup> Por. także [Wyrok NSA z dnia 9 marca 2000 r. ...; Wyrok NSA z dnia 14 maja 2002 r. ...; Wyrok WSA z dnia 21 lutego 2007 r. ...; Wyrok WSA z dnia 8 maja 2008 r. ...; Wyrok WSA z dnia 7 lutego 2013 r. ...].

<sup>43</sup> Na przykład zgodnie z tezą wyroku NSA z dnia 14 czerwca 2000 r., I SA/Lu 287/99 [Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2000 r. ...] płynności finansowej pozostająca bez związku z nieuiszczonym w terminie podatkiem, nie przemawia za uznaniem, że mamy do czynienia z ważnym interesem podatnika; por także [Wyrok NSA z dnia 19 września 2001 r. ...; Wyrok NSA z dnia 10 października 2002 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 18 maja 2005 r. ...; Wyrok WSA z dnia 8 stycznia 2008 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 21 lutego 2008 r. ...; Wyrok WSA z dnia 29 stycznia 2009 r. ...; Wyrok WSA z dnia 9 kwietnia 2010 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 22 marca 201 r. ...; Wyrok WSA z dnia 9 stycznia 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 20 lutego 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 4 września 2013 r. ...].



zać na potrzebę każdorazowego badania, czy obie przesłanki występują – nie jest bowiem do zaakceptowania sprzeczność ważnego interesu podatnika z interesem publicznym<sup>44</sup>, bądź wyraźnie uzależniać udzielenie ulgi od wystąpienia przesłanki interesu publicznego<sup>45</sup>. Zdaniem autora tego typu orzeczenia nie podważają jednak właściwej i dominującej linii orzeczniczej. Zgodnie z nią wystąpienie którejkolwiek z materialnych przesłanek ustawowych stanowi dostateczną podstawę do podjęcia decyzji o udzieleniu ulgi<sup>46</sup>. Za takim stanowiskiem przemawia przede wszystkim treść przepisów art. 67a i 48 o.p. Użyty w wymienionych przepisach spójnik „lub” wyraża bowiem możliwość zamienną, co wskazuje na równorzędność obu przesłanek<sup>47</sup>. Nie może być również wątpliwości co do tego, że to na organie podatkowym ciąży obowiązek ustalenia w pierwszej kolejności, na podstawie zebranego materiału dowodowego, czy którakolwiek z tych przesłanek występuje. Rozstrzygnięcie to ma zatem cechę rozstrzygnięcia prejudycjalnego, przesądzającego o możliwości rozpoznania wniosku o udzielenie ulgi<sup>48</sup>. Na tym tle w judykaturze wyodrębnić można dwa sposoby podejścia do kwestii kolejności badania wystąpienia omawianych przesłanek ustawowych w stosunku do przesłanki „wystąpienia pomocy publicznej”, gdy o ulgę ubiega się przedsiębiorca – art. 67b o.p. Według pierwszego z tych sposobów w pierwszej kolejności należy badać, czy mamy do czynienia z pomocą publiczną, a w razie stwierdzenia jej braku, badanie przesłanek ustawowych jest zbędne<sup>49</sup>. Zgodnie z drugą linią orzeczniczą przyjąć należy, że przede wszystkim bada się, czy wystąpiły przesłanki ustawowe. Ustalenie, że one nie występują, oznacza, że badanie przesłanki wystąpienia pomocy publicznej ma charakter bezprzedmiotowy<sup>50</sup>. W świetle brzmienia art. 67b istniejąca rozbieżność w orzecznictwie

<sup>44</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 25 maja 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 27 lutego 2014 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 listopada 2014 r. ...].

<sup>45</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 3 września 2008 r. ...; Wyrok WSA z dnia 26 maja 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 6 czerwca 2012 r. ...].

<sup>46</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 29 maja 2008 r. ...; Wyrok WSA z dnia 20 stycznia 2011 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 15 marca 2013 r. ...].

<sup>47</sup> Por. [Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2000 r. ...; Wyrok NSA z dnia 6 września 2002 r. ...; Wyrok NSA W-wa z 22 czerwca 2005 r. ...; Wyrok WSA z dnia 14 czerwca 2007 r. ...; Wyrok z dnia 24 października 2007 r. ...; Wyrok WSA z dnia 22 lutego 2008 r. ...; Wyrok z dnia 27 marca 2008 r. ...; Wyrok WSA z dnia 13 stycznia 2009 r. ...; Wyrok WSA z dnia 9 grudnia 2009 r. ...; Wyrok z dnia 25 maja 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 15 lipca 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 18 listopada 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 20 stycznia 2011 r. ...; Wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2011 r. ..., s. 44; Wyrok WSA z 18 stycznia 2012 r. ...; Wyrok WSA z dnia 9 stycznia 2013 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 27 lutego 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 7 maja 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 29 maja 2013 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 listopada 2014 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 22 października 2014 r. ...].

<sup>48</sup> Por. [Wyrok NSA z dnia 29 września 1999 r. ...; Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2000 r. ...; Wyrok WSA z dnia 26 maja 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 24 lutego 2011 r. ...].

<sup>49</sup> Por. [Wyrok NSA W-wa z dnia 4 marca 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 25 listopada 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 24 stycznia 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 29 sierpnia 2013 r. ...].

<sup>50</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 14 czerwca 2007 r. ...; Wyrok WSA z dnia 24 lutego 2009 r. ...; Wyrok WSA z dnia 2 lipca 2009 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 20 sierpnia 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia

trudno uzasadnić. Przyjąć bowiem należy za zasadę, że skoro przepis art. 67b o.p. wiąże udzielenie ulgi będącej pomocą publiczną z zaistnieniem przesłanek ustawowych, o których mowa w art. 67a, ustalenie, że przesłanki materialne nie występują, decyduje o braku możliwości udzielenia ulgi w ogóle, a tym samym przesądza o kwestii pomocy publicznej<sup>51</sup>. Przyjęcie pierwszego z przedstawionych stanowisk może natomiast przesądzić jedynie o tym, iż dana ulga nie stanowiłaby pomocy publicznej, ale nie przesądza o niemożności jej udzielenia w ogóle, ponieważ zgodnie z powołanym przepisem przedsiębiorcy mogą uzyskiwać także ulgi niebędące pomocą publiczną<sup>52</sup>.

Przechodząc do kolejnych wątpliwości związanych z udzielaniem ulg przez samorządowe organy podatkowe, wiązać je należy z unormowaniem art. 18 ust. 2 u.o.d. Aktualne brzmienie tego przepisu to wyraz kontynuacji dotychczas obowiązujących rozwiązań prawnych w tym zakresie<sup>53</sup>. Nadal zachowało także aktualność stwierdzenie, iż konieczność udziału samorządowego organu podatkowego w ogólnie rozumianym postępowaniu zmierzającym do rozstrzygnięcia wniosku o zastosowanie przedmiotowych ulg stanowi następstwo tego, że to budżet j.s.t., a nie budżet państwa jest pomniejszany z tytułu udzielonej ulgi, w szczególności, gdy przybiera ona postać umorzenia zaległości podatkowej<sup>54</sup>.

Unormowanie przepisu art. 18 ust. 2 u.o.d. budzi wątpliwości przede wszystkim na tle regulacji przepisu art. 209 o.p., w szczególności, gdy chodzi o wyznaczenie zakresu i formy, w jakiej organ wykonawczy gminy samorządowej powinien uczestniczyć w postępowaniu zmierzającym do rozpatrzenia wniosku o udzielenie ulgi<sup>55</sup>. Dotyczy to także postępowania dowodowego. Na tle powołanych przepisów, obok wątpliwości proceduralnych, pojawia się wątpliwość o charakterze materialnoprawnym. Chodzi o ustalenie, czy i jeżeli tak, to w jakim zakresie naczelnik urzędu skarbowego jest związany zgodą lub brakiem zgody organu wykonawczego na zastosowanie danej ulgi<sup>56</sup>.

---

17 września 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 3 listopada 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 7 lutego 2014 r. ...; Wyrok WSA z dnia 19 lutego 2015 r. ...].

<sup>51</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 9 października 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 9 stycznia 2014 r. ...; Wyrok WSA z dnia 16 lipca 2014 r. ...; Wyrok WSA z dnia 12 listopada 2014 r. ...].

<sup>52</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 21 kwietnia 2009 r. ...].

<sup>53</sup> O obowiązku współdecydowania zarządów gmin i urzędów skarbowych przy udzielaniu ulg w płatności podatków stanowiących dochody gmin ustawodawca zdecydował w Ustawie z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991-1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym [Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin...], a następnie Ustawie z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin [Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin...] i Ustawie z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego w latach 1999-2003 wielokrotnie nowelizowanej [Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego...].

<sup>54</sup> Por. [Ruśkowski, Salachna, s. 1].

<sup>55</sup> Por. [Teszner 2010, s. 37 i n.; Bartosiewicz 2010, s. 38 i n.].

<sup>56</sup> Ta kwestia wyjątkowo rzadko jest podnoszona przez judykaturę. Na przykład wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2003 r., III SA 3530/01 [Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2003 r. ...] kwestionuje związa-

Odnosząc się do pierwszej z podniesionych kwestii, wskazać należy, iż jeżeli wnioskodawca zdecyduje się na wystąpienie o udzielenie ulgi, jego wniosek musi spełniać co najmniej takie warunki, jakie ustawodawca wiąże z treścią podania – art. 168 o.p. Oznacza to, że poza treścią żądania powinien on wskazać okoliczności, które jego zdaniem uzasadniają jego ważny interes lub interes publiczny<sup>57</sup>. Oznacza to także, że organ podejmujący decyzję w zakresie wniosku ma obowiązek zbadać zasadność twierdzeń wnioskodawcy<sup>58</sup>. Czy może to jednak skutecznie zrealizować bez czynnego udziału wnioskodawcy? W ocenie autora, co znajduje oparcie w poglądach reprezentowanych przez doktrynę i orzecznictwo, jest to niemożliwe<sup>59</sup>. Innymi słowy, w jakimś zakresie ciężar udowodnienia wystąpienia zdarzeń (okoliczności), które w świetle przepisów o.p. można potraktować jako realizację co najmniej jednej przesłanki ustawowej o charakterze materialnym, powinien ciążyć także na wnioskodawcy<sup>60</sup>. Taki punkt widzenia zdaje się korespondować zarówno z treścią przepisu art. 187 o.p., jak i celem postępowania dowodowego. To w interesie samego wnioskodawcy leży dbałość w przedstawieniu środków dowodowych, a więc powinien się on przyczyniać do pełnego i wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego<sup>61</sup>.

Z zasygnalizowaną kwestią wiąże się zagadnienie, który z organów podatkowych wymieniony w art. 18 ust. 2 u.o.d. zobligowany jest do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego. Wymieniony przepis nie zawiera rozstrzygnięcia w tym zakresie. Jako punkt wyjścia do rozważań należałoby jednak uznać treść powołanego wyżej przepisu, który przewiduje współudział samorządowego organu podatkowego przez wydanie zgody w postępowaniu dotyczącym udzielenia ulgi. Ten rodzaj aktywności wymienionego organu nie jest równoznaczny z tym, że organ ten jest organem prowadzącym postępowanie w samodzielnej, odrębnej sprawie administracyjnej. Sprawa zawisła przed innym organem – naczelnikiem urzędu skarbowego, natomiast stanowisko samorządowego organu podatkowego nie załatwia tej sprawy, nie rozstrzyga bowiem o jej istocie ani jej nie kończy w instancji administracyjnej. To nie ten organ zatem, lecz naczelnik urzędu skarbowego powinien być odpowiedzialny za przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego poprzedzające-

---

nie organu podatkowego decyzją samorządowego organu podatkowego. W ocenie sądu zgoda ta jest jedynie materialnoprawną przesłanką udzielenia ulgi, przepisy nie wiążą jednak z istnieniem takiego postanowienia żadnych innych skutków prawnych.

<sup>57</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 18 grudnia 2008 r. ...].

<sup>58</sup> Por. [Wyrok NSA z dnia 28 października 2003 r. ...].

<sup>59</sup> Por. [Kołaczyńska-Wyszogrodzka, Wyszogrodzki 1997, s. 15; Presnarowicz 2003, s. 46 i n.].

<sup>60</sup> Odmienne poglądy w tym zakresie prezentuje K. Święch, por. [Święch 2001, s. 198].

<sup>61</sup> Por. [Święch 2001, s. 197; Witkowski 1997, s. 25; Wyrok NSA z dnia 22 września 1999 r. ..., s. 21.; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 13 września 2007 r. ...; Wyrok WSA z dnia 22 lutego 2008 r. ...; Wyrok WSA z dnia 20 maja 2008 r. ...; Wyrok WSA z dnia 21 stycznia 2009 r. ...; Wyrok WSA z dnia 11 maja 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 10 listopada 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 10 czerwca 2011 r. ...; Wyrok WSA z dnia 6 lutego 2014 r. ...; Wyrok WSA z dnia 23 października 2014 r. ...]

go wydanie decyzji<sup>62</sup>. W świetle przedstawionego stanu prawnego oraz przepisów art. 209 par. 2 i 4 o.p. udział samorządowego organu podatkowego w postępowaniu podatkowym powinien być traktowany zatem jedynie jako służebny, pomocniczy w stosunku do podstawowego postępowania wyjaśniającego. Przeprowadzenie tego ostatniego należy zaś do obowiązków naczelnika urzędu skarbowego<sup>63</sup>.

Przechodząc do wątpliwości interpretacyjnych dotyczących charakteru zgody, jaką w trybie przepisu art. 18 ust. 2 u.o.d. wydaje organ wykonawczy gminy, na wstępie zauważyć należy, iż szczegółowa analiza przedmiotowego zagadnienia nie jest możliwa w niniejszym opracowaniu. W związku z tym autor ograniczy się do wskazania dominującego stanowiska nauki i orzecznictwa w tym względzie. Przede wszystkim w świetle wymienionego przepisu przypomnieć należy, że „spółdziałanie” organów, o którym mowa w przepisie, dotyczy jedynie kilku rodzajów świadczeń podatkowych, i tylko w tym zakresie zgoda organu wykonawczego gminy stanowi wyraz współdecydowania (współkompetencji) naczelnika urzędu skarbowego i organu wykonawczego odpowiedzialnego za wykonania budżetu gminy<sup>64</sup>. Poza sporem pozostaje, że „zgoda”, o której mowa w przepisie art. 18 ust. 2 u.o.d., jest formą współdziałania w znaczeniu stanowczym, a tym samym wiąże ona organ decyzyjny<sup>65</sup>. W związku z tym pojawia się jednak kwestia, czy każdorazowo mamy do czynienia ze związaniem naczelnika urzędu skarbowego stanowiskiem organu gminy. W literaturze i orzecznictwie przeważa pogląd, który akceptuje także autor, że organem decydującym o zastosowaniu jednej z ulg wymienionych w art. 18 ust. 2 u.o.d. jest organ wykonawczy gminy, naczelnik zaś urzędu skarbowego jest związany tym stanowiskiem i nie może zmieniać aprobującego bądź negatywnego stanowiska tego organu<sup>66</sup>. W konsekwencji uznać także należy, że rozstrzygnięcie z przekroczeniem zgody oznaczałoby działanie naczelnika urzędu skarbowego poza zakresem umocowania<sup>67</sup>. Ze względu na uznaniowy charakter decyzji o udzieleniu lub odmowie udzielenia ulgi należałoby równocześnie przyjąć, że zgoda organu wykonawczego gminy nie powoduje automatycznie po stronie naczelnika urzędu skar-

---

<sup>62</sup> Por. [Presnarowicz 2002, s. 47; Kołaczyńska-Wyszogrodzka, Wyszogrodzki 1979, s. 15]; por. [Wyrok WSA z dnia 10 czerwca 2010 r. ...].

<sup>63</sup> Por. [Teszner, s. 2]; por. także [Wyrok WSA z dnia 26 lutego 2015 r. ...].

<sup>64</sup> Por. [Kunysz 2012, s. 71]; por. także [Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2000 r. ...; Wyrok WSA z dnia 15 stycznia 2014 r. ...].

<sup>65</sup> Por. [*Ordynacja podatkowa* 2014, s. 986; Presnarowicz 2003, s. 86]; por. także [Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2000 r. ...; Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2000 r. ...; Wyrok SN z dnia 10 lipca 2002 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 15 marca 2012 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 23 listopada 2012 r. ..., s. 447 i n; Wyrok WSA z dnia 11 kwietnia 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 22 października 2013 r. ...].

<sup>66</sup> Por. [Teszner, s. 1; Presnarowicz 2002, s. 87]; por. także [Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 kwietnia 2013 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 czerwca 2012 r. ...; Wyrok WSA z dnia 20 lutego 2009 r. ...; Wyrok WSA z dnia 6 marca 2014 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 9 października 2014 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 listopada 2014 r. ...; Wyrok WSA z dnia 16 grudnia 2014 r. ...].

<sup>67</sup> Por. [wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2007 r. ...; Wyrok WSA z dnia 30 października 2010 r. ...].

bowego obowiązku udzielenia ulgi, ponieważ aby mogło to mieć miejsce, muszą być spełnione materialne, ustawowe przesłanki jej udzielenia<sup>68</sup>. Konsekwencją tego stanu rzeczy jest, że po pierwsze samorządowy organ podatkowy, wydając postanowienie w zakresie udzielenia zgody, powinien się kierować wymogami prawnym określonymi przepisem art. 67a o.p.<sup>69</sup>. W tym względzie szczególnego znaczenia nabiera treść uchwały 7 sędziów NSA z dnia 1 marca 2010 r., II FPS 9/09 oraz argumentacja powołana w jej uzasadnieniu [<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>]. Po drugie, że w przypadku zmiany istotnych okoliczności sprawy związanych z zastosowaniem ulgi lub zmiany złożonego w tym zakresie żądania konieczne jest ponowne wyrażenie zgody przez samorządowy organ podatkowy<sup>70</sup>.

Do wątpliwości związanych ze stosowaniem przepisu art. 18 u.o.d. należy również zaliczyć zagadnienie ewentualnej kontroli prawidłowości decyzji o udzieleniu lub odmowie udzielenia ulgi. W świetle ust. 3 powołanego przepisu wydawać by się mogło, że kwestia ta została przez ustawodawcę przesądzona, ponieważ wprowadza on zasadę, że postanowienie przewodniczącego zarządu j.s.t. – organu wykonawczego gminy samorządowej, nie jest aktem, który może podlegać zaskarżeniu. Mimo to, kierując się ogólnymi regułami rządzącymi postępowaniem podatkowym, trudno taki pogląd aprobować. Argumentem przemawiającym za interpretacją odpowiadającą literalnemu brzmieniu przepisu art. 18 ust. 3 u.o.d. jest treść art. 3 par. 2 i art. 52 par. 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi [Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu...], które to przepisy wyłączają możliwość zaskarżenia postanowienia, o którym wyżej mowa<sup>71</sup>, a zatem jego kontroli przez sądy administracyjne. Z drugiej strony jednak wyjątkowo liczne orzeczenia sądów administracyjnych, począwszy od końca lat 90. ubiegłego stulecia do chwili obecnej ugruntowały słuszny, także zdaniem autora, pogląd, że sądowa kontrola takich postanowień jest możliwa, choć w ograniczonym zakresie. Kwintesencję takiego stanowiska zawiera teza wyroku NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98 [Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r. ...]<sup>72</sup>, w którym wyznacza on reguły takiej kontroli respektowane przez judykaturę do chwili obecnej<sup>73</sup>. W myśl tych reguł kontrola sądowa dotycząca rozstrzygnięć w sprawie ulg, a szerzej opartych na uznaniu administracyjnym zasadza się na badaniu, czy decy-

<sup>68</sup> Por. [Kunysz 2012, s. 71; Kosikowski i in. 2006, s. 313]; por. także [Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 grudnia 2008 r. ...; Wyrok WSA z dnia 16 kwietnia 2013 r. ...].

<sup>69</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 15 września 2009 r. ...; Wyrok WSA z dnia 23 maja 2013 r. ...; Wyrok WSA z dnia 26 lutego 2015 r. ...].

<sup>70</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 18 września 2007 r. ...].

<sup>71</sup> Por. [Wyrok WSA z dnia 18 września 2007 r. ...; Wyrok WSA z dnia 19 marca 2014 r. ...].

<sup>72</sup> Por. także [Wyrok NSA z dnia 12 maja 2000 r. ...].

<sup>73</sup> Por. [Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2003 r. ...; Wyrok WSA z dnia 4 marca 200 r. ...; Wyrok WSA z dnia 19 września 2007 r. ...; Wyrok WSA z dnia 15 stycznia 2008 r. ...; Wyrok WSA z dnia 19 marca 2009 r. ...; Wyrok WSA z dnia 5 maja 2010 r. ...; Wyrok WSA z dnia 12 stycznia 2011 r. ...; Wyrok WSA z dnia 6 marca 2012 r. ...; Wyrok WSA z dnia 27 lutego 2013 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 25 czerwca 2014 r. ...].

zja uznaniowa poprzedzona została prawidłowo przeprowadzonym postępowaniem oraz wyjaśnieniem stanu faktycznego i prawnego sprawy. Natomiast sam wybór rozstrzygnięcia, dokonany na podstawie kryteriów celowości i słuszności, pozostaje poza kontrolą sądu<sup>74</sup>. W uzasadnieniu powołanej uchwały z dnia 1 marca 2010 r.<sup>75</sup> NSA stwierdza wyraźnie, że postanowienie przewodniczącego zarządu j.s.t. nie podlega zaskarżeniu do sądu administracyjnego, co nie oznacza, że jest ono wyłączone z kontroli. Sąd administracyjny powinien bowiem ocenić jego legalność przy rozpoznawaniu skargi na decyzję dyrektora izby skarbowej w przedmiocie udzielenia ulgi, stosownie do art. 134 par. 1 i 135 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>76</sup>.

## 6. Wnioski

Analiza przeprowadzona w opracowaniu pozwala na sformułowanie kilku wniosków:

1. Wykorzystywanie instytucji ulg uznaniowych w przypadku poboru podatków stanowiących dochód budżetu j.s.t. jest konieczne, ponieważ egzekwowanie wykonania zobowiązania podatkowego od podatników, niezależnie od ich sytuacji majątkowej, rodzinnej itp., stanowiłoby naruszenie podstawowych reguł sprawiedliwości społecznej.

2. Decyzja samorządowego organu podatkowego w sprawie udzielenia ulgi w płatności podatku w każdym przypadku i niezależnie od rodzaju wnioskowanej ulgi powinna wykorzystywać dorobek judykatury w zakresie ustalenia treści przesłanek materialnych.

3. Obowiązujące unormowanie art. 18 ust. 2 u.o.d. jest uzasadnione interesem finansowym j.s.t., ponieważ to dochody tej jednostki ulegają zmniejszeniu w związku z udzieleniem ulg.

4. Decyzja uznaniowa organu podatkowego podejmowana w trybie art. 18 ust. 2 u.o.d. nie podlega kontroli sądowej, chyba że jej podjęcie wiązałoby się z istotnym naruszeniem zasad postępowania.

---

<sup>74</sup> Odmienny i odosobniony pogląd w tym zakresie, poszerzający zakres kontroli, zdają się reprezentować tezy wyroków: [Wyrok WSA z dnia 18 grudnia 2007 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 27 sierpnia 2010 r. ...].

<sup>75</sup> Por. także [Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 maja 2010 r. ...; Wyrok NSA Wa-wa z dnia 23 listopada 2012 r. ...].

<sup>76</sup> Zbliżone stanowisko przyjął WSA w wyroku z dnia 3 września 2008r., I SA/Gl 618/07 [Wyrok WSA z dnia 3 września 2008 r. ...], przewidując uprawnienie samorządowego kolegium odwoławczego w zakresie oceny prawidłowości stosowania przepisów prawa materialnego i procesowego przez organy pierwszej instancji, w tym istnienie przesłanek określonych przepisem art. 67a o.p.

## Literatura

- Adamiak B., Borkowski J. Mastalski R., Zubrzycki J., 2003, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa.
- Baran K., 2002, *Trudna sytuacja ekonomiczna podatnika jako przesłanka rozłożenia na raty bądź umorzenia zaległości podatkowej lub odsetek za zwłokę*, „Doradztwo Podatkowe”, nr 3.
- Bartosiewicz A., Kubacki R., 2007, *Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych*, „Monitor Podatkowy”, nr 12.
- Bartosiewicz J., 2010, *Problematyka udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych dotyczących podatków pobieranych przez urzędy skarbowe a stanowiących dochody gmin*, „CASU”S, nr 3.
- Brzeziński B., 1999, *Prawo podatkowe*, Toruń.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., 1999, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Zobowiązania podatkowe*, Toruń.
- Burzyński J., 2009, *Ulgi i zwolnienia ustawowe jako forma pomocy publicznej dla przedsiębiorców*, Oliwa.
- Burzyński J., 2010, *Optymalizacja ściągania podatków w gminach*, „Prawo Pomocy Publicznej”, luty.
- Etel L., 2007, *Stanowienie zwolnień i ulg podatkowych przez władzę lokalną*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, red. M. Popławski, Białystok.
- Finanse publiczne i prawo finansowe*, 2000, red. E. Ruśkowski, t. II, Warszawa.
- <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.
- Kołaczyńska-Wyszogrodzka I., Wyszogrodzki G., 1997, *Umarzanie zaległości podatkowych przez samorządowe organy podatkowe (zagadnienia wybrane)*, FK, nr 3.
- Koperkiewicz-Mordel K., 2005, *Stanowienie przez gminy zwolnień i ulg podatkowych w podatkach i opłatach lokalnych*, FK, nr 1-2.
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Presnarowicz S., 2006, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa.
- Kubacki R., Bartosiewicz A., 2007, *Ulgi płatnicze w świetle wartości konstytucyjnych*, „Monitor Podatkowy”, nr 12.
- Kunysz J., 2012, *Wójt, burmistrz, prezydent miasta jako organ podatkowy (wybrane zagadnienia)*, „Administracja – Teoria – Dydaktyka – Praktyka”, nr 2.
- Lipiec-Warzecha I., *Komentarz do art. 55 ustawy o finansach publicznych*, Lex.
- Mała encyklopedia prawa*, 1980, red. Z. Rybicki, Warszawa.
- Mastalski R., 2012, *Prawo podatkowe, część ogólna*, Warszawa.
- Morawski W., 2003, *Ulgi i zwolnienia w prawie podatkowym*, Gdańsk.
- Nykiel W., 2002, *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji podatku*, Warszawa.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, 2014, red. H. Dzwonkowski, Warszawa.
- Orłowski J., 2004, *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowej w ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny”, nr 4.
- Orzeczenie WSA z dnia 28 marca 2008 r., I SA /Op 311/07, Lex nr 478635.
- Pomorski P., 2008, *System ulg w spłacie należności podatkowych w świetle przepisów ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, red. B. Kucia-Guściora, L. Bielecki, A. Krukowski, Lublin.
- Popławski M., 2005, *Charakter ulg i zwolnień podatkowych będących pomocą publiczną*, „Monitor Podatkowy”, nr 7.
- Presnarowicz S., 2002, *Ulgi i zwolnienia w ordynacji podatkowej*, Warszawa.
- Presnarowicz S., 2003, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe stosowane przez wójtów, burmistrzów, prezydentów*, Warszawa.
- Presnarowicz S., 1998, *Zwolnienie i ulgi uznaniowe w indywidualnych sprawach – przesłanki rozstrzygnięć*, „Przegląd Podatkowy”, nr 7.

- Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych, Dz. U. nr 165, poz. 1371.
- Ruśkowski E., Salachna J.M., *Komentarz do art. 18 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Lex.
- Salachna J.M., Ruśkowski E., *Komentarz do art. 18 ustawy o dochodach jednostek samorządu terytorialnego*, Lex.
- Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w gminach*, 2007, red. M. Popławski, Białystok.
- Święch K., 2001, *Udzielanie ulg w zapłacie podatków*, rozprawa doktorska, Szczecin.
- Teszner K., 2007, *Organy podatkowe i quasi-podatkowe – problemy wynikające z wadliwej legislacji Ordynacji podatkowej*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce, materiały konferencyjne*, Białystok.
- Teszner K., 2010, *Współdziałanie państwowych i samorządowych organów podatkowych w procedurze stosowania ulg i zwolnień podatkowych*, FK, nr 11.
- Ustawa z dnia 10 grudnia 1993 r. o finansowaniu gmin, Dz. U. 1998 nr 30, poz. 164 ze zm.
- Ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, tekst jedn. Dz. U. 2010 nr 95, poz. 613 ze zm.
- Ustawa z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, tekst jedn. Dz. U. 2008 nr 88, poz. 539 ze zm.
- Ustawa z dnia 14 grudnia 1990 r. o dochodach gmin i zasadach ich subwencjonowania w latach 1991-1993 oraz o zmianie ustawy o samorządzie terytorialnym, Dz. U. nr 89, poz. 518 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn. Dz. U. 2013, poz. 1381 ze zm.
- Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz. U. nr 78, poz. 483.
- Ustawa z dnia 26 listopada 1998 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego, Dz. U. nr 162, poz. 1119 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. 2012, poz. 749 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych, Dz. U. nr 157, poz. 1240.
- Ustawa z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, tekst jedn. Dz. U. 2007 nr 59, poz. 404 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. 2012, poz. 270 ze zm.
- Ustawa z dnia 8 grudnia 2000 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, ustawy o dopłatach do oprocentowania niektórych kredytów bankowych, ustawy Prawo o publicznym obrocie papierami wartościowymi, ustawy Ordynacja podatkowa, ustawy o finansach publicznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o komercjalizacji i prywatyzacji przedsiębiorstw państwowych w związku z dostosowaniem do prawa Unii Europejskiej, Dz. U. nr 122, poz. 1315.
- Witkowski P., 1997, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego w postępowaniu podatkowym*, cz. I, „Przegląd Podatkowy”, nr 6.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 27 sierpnia 2010 r., II FSK 605/09, Lex nr 785311.
- Wyrok WSA z dnia 20 stycznia 2011 r., I SA/OI 799/10, POP 2010/2/149-154.
- Wyrok NSA dnia 14 maja 2002 r., I SA/Wr 2983/99, Lex nr 77567.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 27 lutego 2013 r., II FSK 1351/11, Lex 1311143.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 10 lipca 2007 r., II FSK 884/06, www.nsa.gov.pl.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 13 września 2007 r., I FSK 1190/06, Lex nr 389353.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 15 marca 2012 r., II FSK 1713/10, Lex nr 1244089.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 15 marca 2013 r., II FSK 1535/11, Lex nr 1340078.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 18 maja 2005 r., FSK 2211/04, Lex nr 154626.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 20 sierpnia 2010 r., II FSK 610/09, Lex nr 737637.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 21 lutego 2008 r., I FSK 251/07, Lex nr 464089.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 22 marca 2012 r., II FSK 1842/10, Lex nr 1145429.



- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 22 października 2014 r., II FSK 247/12, Lex nr 1591739.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 23 listopada 2012 r., II FSK 2100/11, POP 2013 nr 5.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 23 listopada 2012r., II FSK 2100/11.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 25 czerwca 2014 r., II FSK 1774/12, Lex nr 1518916.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 31 stycznia 2006 r., II FSK 257/05, Lex nr 286924.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 31 stycznia 2006 r., II FSK 257/05, Lex nr 286924.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 czerwca 2012 r., FSK/879/11, Lex 1415238.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 listopada 2014 r., II FSK 2588/12, Lex nr 1591772.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 listopada 2014 r., II FSK 2659/12, Lex nr 1591808.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 6 maja 2010 r., II FSK 27/09, Lex nr 596356.
- Wyrok NSA Wa-wa z dnia 9 października 2014r., II FSK 2526/12, Lex nr 1514813.
- Wyrok NSA W-wa z 22 czerwca 2005 r., FSK 2093/04, Lex nr 173259.
- Wyrok NSA W-wa z dnia 30 lipca 2014 r., II FSK 2042/12, Lex nr 1518983.
- Wyrok NSA W-wa z dnia 4 marca 2010 r., II FSK 1690/08, Lex nr 595890.
- Wyrok NSA z dnia 1 października 1999 r., III SA 7493/98, Lex nr 39513.
- Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2000 r., III SA 1589/99, Lex nr 47470.
- Wyrok NSA z dnia 10 października 2002r., I SA/Ld 96/01, Lex nr 125144.
- Wyrok NSA z dnia 11 lutego 1999 r., SA/Sz 846/98, Lex nr 36915.
- Wyrok NSA z dnia 12 maja 2000 r., I SA/Lu 93/99, Lex nr 44377.
- Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2000 r., I SA/Lu 287/99, Lex nr 58179.
- Wyrok NSA z dnia 14 maja 2002r., SA/Bk 1250/01, Lex nr 75717.
- Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2000 r, III SA 234/99, Lex nr 1692619.
- Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2003 r., SA/Sz 945/01, POP 2004 nr 4.
- Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2003 r., I SA /Wr 948/01, Lex nr 102829.
- Wyrok NSA z dnia 19 września 2001 r., I SA/Gd 197/99, Lex nr 76073.
- Wyrok NSA z dnia 1czerwca 1981r., SA 820/81, „ONSA” 1981, nr 1, poz. 57 z glosą aprobującą J. Łętowskiego, 1981, nr 1-2, poz. 22.
- Wyrok NSA z dnia 21 maja 2003 r., III SA 2752/01, Lex nr 145004.
- Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, Lex nr 62492.
- Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999r., SA/Sz 850/98, Lex nr 36843.
- Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999r., SA/Sz 850/98, Lex nr 36843.
- Wyrok NSA z dnia 22 września 1999 r., I SA/Kr 1306/97, „Biuletyn Skarbowy” 1999, nr 6.
- Wyrok NSA z dnia 23 grudnia 1999 r., III SA 2236/99, Lex nr 40376.
- Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2001 r., I SA/Ka 498/00, „Prawo Przedsiębiorcy” 2001, nr 45.
- Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 1998 r., SA/Sz 1844/97, Lex nr 34725.
- Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2003 r., III SA 3530/01, Lex nr 146096.
- Wyrok NSA z dnia 25 listopada 1999 r., III SA 7461/98, Lex nr 1692840.
- Wyrok NSA z dnia 25 lutego 2003 r., I SA/Wr 2595/00, Lex nr 79418.
- Wyrok NSA z dnia 26 września 2002 r., III SA 659/01, ONSA 2003, nr 3, poz.105.
- Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2000 r., SA/Sz 430/99, Lex nr 41613.
- Wyrok NSA z dnia 28 października 2003r., SA/Bd 1830/03, POP 2004, z. 1, poz. 3.
- Wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2000 r., III SA 185/99, Lex nr 40388.
- Wyrok NSA z dnia 29 września 1999 r., III SA 7356/98, Lex nr 39720.
- Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2000 r., I SA/Lu 1770/98, Lex nr 43023.
- Wyrok NSA z dnia 3 lipca 2007 r., I FSK 594/06, Lex nr 416865.
- Wyrok NSA z dnia 30 kwietnia 1991 r., sygn. SA/Wr 154/91, „Przegląd Orzecznictwa Kolegiów Odwoławczych” 1991, nr 1.
- Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2000 r., III SA 1883/99, Lex nr 47513.
- Wyrok NSA z dnia 31 października 2000 r., III SA 660/99 Lex nr 81350.

Wyrok NSA z dnia 4 marca 1998r., III SA 790/97, Lex nr 44818.  
Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2000 r., III SA 8348/98, Lex nr 42867.  
Wyrok NSA z dnia 6 września 2002 r., I SA/Wr 1203/00, Lex 75908.  
Wyrok NSA z dnia 7 stycznia 2000 r., I SA/Lu 1485/98 Lex nr 39753.  
Wyrok NSA z dnia 8 września 2000 r., I SA/Ld 1216/98, Lex nr 1692959.  
Wyrok NSA z dnia 9 maja 2003 r., III SA 2679/01, Lex nr 146084.  
Wyrok NSA z dnia 9 marca 2000 r., I SA/Ka 1649/98, Lex nr 61246.  
Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 1999 r., SA/Sz 850/98, Lex nr 36843.  
Wyrok SN z dnia 10 lipca 2002 r., III RN 135/01, OSNP 2003, nr 13 poz. 300.  
Wyrok SN z dnia 15 maja 1991 r., SA/Gd 295/91, POP 1994, nr 1, poz.7.  
Wyrok WSA z dnia 26 lutego 2015 r., I SA/Rz 1019/14.  
Wyrok WSA z dnia 3 września 2008 r., I SA/Gl 618/07, Lex nr 488120.  
Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 1 grudnia 2008 r., I SA/Gl 631/08, Lex nr 5218391.  
Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 506/12, Lex nr 1310349.  
Wyrok WSA z dnia 16 kwietnia 2014 r., I SA/Bk 18/14, Lex nr 1512049.  
Wyrok WSA z dnia 4 marca 2005 r., I SA/Gd 2210/01, www.nsa.gov.pl.  
Wyrok WSA z 18 stycznia 2012 r., I SA/Lu 712/11, Lex nr 1110138.  
Wyrok WSA z dnia 1 kwietnia 2011 r., III SA/Wa 2289/10, Lex nr 1127898.  
Wyrok WSA z dnia 1 sierpnia 2012 r., I SA/Gd 92/12, Lex nr 1231748.  
Wyrok WSA z dnia 10 czerwca 2010 r., VIII SA/Wa 869/09, Lex nr 644073.  
Wyrok WSA z dnia 10 czerwca 2011 r., III SA/Wa 3071/10, Lex nr 1087816.  
Wyrok WSA z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/Lu 329/10, Lex nr 749401.  
Wyrok WSA z dnia 10 stycznia 2007r., III SA/Wa 2904/06, Lex nr 277569.  
Wyrok WSA z dnia 11 czerwca 2008 r., I SA/Gl 348/07, Lex nr 479696.  
Wyrok WSA z dnia 11 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 506/12, Lex nr 1310349.  
Wyrok WSA z dnia 11 maja 2010 r., I SA/Gd 121/10, Lex nr 673097.  
Wyrok WSA z dnia 11 marca 2013 r., I SA/Wr 1493/12, Lex nr 1329900.  
Wyrok WSA z dnia 12 listopada 2014 r., I SA/Kr 227/14, Lex nr 1550621.  
Wyrok WSA z dnia 12 maja 2010r., I SA /BK 46/10, Lex nr 673086.  
Wyrok WSA z dnia 12 stycznia 2011 r., I SA/Bd 913/10, Lex nr 747186.  
Wyrok WSA z dnia 13 stycznia 2009 r., I SA/Go 745/08, Lex nr 511343.  
Wyrok WSA z dnia 14 czerwca 2007 r., III SA/Wa 53/07, Lex nr 389345.  
Wyrok WSA z dnia 14 kwietnia 2010 r., I SA/Kr 1293/09, Lex nr 590331.  
Wyrok WSA z dnia 14 października 2011 r., I SA/Wr 914/11, Lex nr 1085468.  
Wyrok WSA z dnia 15 kwietnia 2008 r., I SA /Go 24/08, Lex nr 467782.  
Wyrok WSA z dnia 15 lipca 2010 r., I SA/Gl 884/09, Lex nr 603367.  
Wyrok WSA z dnia 15 lutego 2008 r., I SA/Po 1159/07, Lex nr 468084.  
Wyrok WSA z dnia 15 stycznia 2008 r., III SA/Wa, Lex nr 459561.  
Wyrok WSA z dnia 15 stycznia 2015r., I SA/Ld 918/14, Lex nr 1634767.  
Wyrok WSA z dnia 15 września 2009 r., I SA/Kr 696/09, Lex nr 529141.  
Wyrok WSA z dnia 16 grudnia 2014 r., I SA/Kr 990/14, Lex nr 1665530.  
Wyrok WSA z dnia 16 kwietnia 2013 r., I SA/Ld 1128/12, Lex nr 1325429.  
Wyrok WSA z dnia 16 kwietnia 2014 r., I SA/Gl 1443/13, Lex nr 1518272.  
Wyrok WSA z dnia 16 lipca 2014 r., I SA/Wr 1834/13, Lex nr 1492820.  
Wyrok WSA z dnia 17 września 2010 r., I SA/Wr 542/10, Lex nr 751218.  
Wyrok WSA z dnia 18 grudnia 2007 r., III SA/Wa, Lex, nr 423608  
Wyrok WSA z dnia 18 grudnia 2008 r., I SA/ Po 1238/07, Lex nr 467822.  
Wyrok WSA z dnia 18 listopada 2010 r., III SA/Gd 217/10, Lex 756287.  
Wyrok WSA z dnia 18 listopada 2010 r., III SA/Gd 217/10, Lex nr 756287.

Wyrok WSA z dnia 18 lutego 2008 r., III SA/Wa 1707/07, Lex nr 459629.  
Wyrok WSA z dnia 18 stycznia 2011 r., I SA/Kr 1514/10, Lex nr 749188.  
Wyrok WSA z dnia 18 września 2007 r., III SA/Wa 750/07, Lex nr 456705.  
Wyrok WSA z dnia 18 września 2007 r., III SA/Wa 750/07.  
Wyrok WSA z dnia 19 lutego 2015 r., I SA/Gl 797/14, Lex nr 1649597.  
Wyrok WSA z dnia 19 marca 2009 r., I SA/Ke 54/09, Lex nr 491960.  
Wyrok WSA z dnia 19 marca 2014 r., I SA/Lu 22/14, Lex nr 1522312.  
Wyrok WSA z dnia 19 stycznia 2011 r., I SA/Po 482/10, Lex nr 952403.  
Wyrok WSA z dnia 19 września 2007 r., I SA/Gd 538/07, Lex nr 297127.  
Wyrok WSA z dnia 2 lipca 2009 r., I SA/Ol 104/09, Lex nr 515036.  
Wyrok WSA z dnia 2 października 2014 r., I SA/Ol 167/14, Lex nr 1546222.  
Wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2006 r., I SA/Gd 733/04, Lex nr 235159.  
Wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2007 r., III SA/Wa 3128/06, Lex nr 401575.  
Wyrok WSA z dnia 20 kwietnia 2011 r., I SA/Sz 1/11, „Wspólnota” 2011, nr 19.  
Wyrok WSA z dnia 20 lutego 2009 r., I SA/Po 1474/08, Lex nr 492203.  
Wyrok WSA z dnia 20 lutego 2013 r., I SA/Po 945/12, Lex nr 1286915.  
Wyrok WSA z dnia 20 maja 2008 r., I SA/Gd 945/07, Lex nr 469660.  
Wyrok WSA z dnia 20 stycznia 2011 r., I SA/Ol 799/10, POP 2010 nr 2.  
Wyrok WSA z dnia 20 stycznia 2011 r., I SA/Ol 799/10, Lex nr 749693.  
Wyrok WSA z dnia 21 kwietnia 2009 r., I SA/Bd 90/09, Lex nr 557202.  
Wyrok WSA z dnia 21 lutego 2007r., I SA/ Bk 447/0, www. Nsa.gov.pl.  
Wyrok WSA z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Bk 429/08 Lex nr 487517.  
Wyrok WSA z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Bk 429/08, Lex nr 487517.  
Wyrok WSA z dnia 21 stycznia 2015 r., I SA/Ol 833/14, Lex nr 1634108.  
Wyrok WSA z dnia 22 lipca 2010 r., III SA/Wr 56/10, Lex nr 694485.  
Wyrok WSA z dnia 22 lutego 2008 r., III SA/Wa 1906/07; Lex nr 461575.  
Wyrok WSA z dnia 22 lutego 2008 r., III SA/Wa, 1906/07, Lex nr 461575.  
Wyrok WSA z dnia 22 października 2013 r., I SA/Kr 553/13, Lex nr 1383912.  
Wyrok WSA z dnia 23 maja 2013 r., I SA/Po 163/13, Lex nr 1323434.  
Wyrok WSA z dnia 23 października 2014 r., I SA/Po 437/14, Lex nr 1546407.  
Wyrok WSA z dnia 24 lutego 2009 r., I SA/Gl 585/08, Lex nr 507153.  
Wyrok WSA z dnia 24 lutego 2011 r. I SA/Bk 605/10, Lex nr 783450.  
Wyrok WSA z dnia 24 stycznia 2013 r., I SA/Ke 698/12, Lex nr 1269801.  
Wyrok WSA z dnia 24 września 2004 r., III SA 1328/3, Lex nr 189473.  
Wyrok WSA z dnia 25 października 2010 r., I SA/ Po 509/10, Lex nr 749951.  
Wyrok WSA z dnia 25 listopada 2010 r., I SA/Rz 523/10, Lex nr 658142.  
Wyrok WSA z dnia 25 maja 2010 r., I SA/GL 227/10, Lex nr 590325.  
Wyrok WSA z dnia 26 lutego 2015 r., I SA/ Rz 1019/14, Lex nr 1665535.  
Wyrok WSA z dnia 26 maja 2010 r. , I SA/OL 123/10, Lex nr 673410.  
Wyrok WSA z dnia 26 maja 2010 r., I SA/Łd 557/09, Lex nr 584651.  
Wyrok WSA z dnia 27 lutego 2013r., I SA/Gl 879/12, Lex nr 1311348.  
Wyrok WSA z dnia 27 lutego 2014 r., I SA/Kr 1746/13, Lex nr 1501855.  
Wyrok WSA z dnia 27 marca 2008 r., I SA/Lu 1/08, Lex nr 467952.  
Wyrok WSA z dnia 29 maja 2006 r., III SA/Wa, Lex nr 325067.  
Wyrok WSA z dnia 29 maja 2008 r., I SA/Gd 998/07, Lex nr 469668.  
Wyrok WSA z dnia 29 maja 2013 r., I SA/Ol 84/13, Lex nr 1323426.  
Wyrok WSA z dnia 29 maja 2013 r., I SA/Kr447/13, Lex nr 1429179.  
Wyrok WSA z dnia 29 sierpnia 2013 r., I SA/Ol 113/13, Lex nr 137323.  
Wyrok WSA z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Gd 825/08, Lex nr 483154.

- Wyrok WSA z dnia 3 listopada 2010 r., I SA/Łd 43/10, Lex nr 751533.
- Wyrok WSA z dnia 3 listopada 2010 r., I SA/Łd 443/10, Lex nr 751533.
- Wyrok WSA z dnia 3 września 2008 r., I SA/GI 618/07, Lex nr 488120.
- Wyrok WSA z dnia 30 października 2010 r., III SA/Wa 3282/06, Lex nr 438983.
- Wyrok WSA z dnia 4 marca 2005 r., III SA/Wa 1980/04, Lex nr 174419.
- Wyrok WSA z dnia 4 września 2013 r., I SA/Sz 353/13, Lex nr 1373431.
- Wyrok WSA z dnia 5 maja 2010 r., I SA/OI 21/10, Lex nr 660999.
- Wyrok WSA z dnia 6 czerwca 2012 r., I SA/Gd 319/12, Lex nr 1247417.
- Wyrok WSA z dnia 6 grudnia 2012 r., I SA/Sz 560/12, Lex nr 1233607.
- Wyrok WSA z dnia 6 lutego 2014 r., I SA/OI 743/13, Lex nr 1432551.
- Wyrok WSA z dnia 6 marca 2012 r., I SA/Bd 851/11, Lex nr 1136828.
- Wyrok WSA z dnia 6 marca 2012 r., I SA/Bd 852/11, Lex nr 1136829.
- Wyrok WSA z dnia 6 marca 2012 r., I SA/Bd 852/11, Lex nr 1136829.
- Wyrok WSA z dnia 6 marca 2014 r., I SA/Sz 889/13, Lex nr 1446941.
- Wyrok WSA z dnia 7 lutego 2013 r., I SA/GI 895/12, Lex nr 1277867.
- Wyrok WSA z dnia 7 kwietnia 2004 r., I SA/Wr 735/02, Lex nr 129659.
- Wyrok WSA z dnia 7 lutego 2014 r., I SA/Op 822/13, Lex nr 1437107.
- Wyrok WSA z dnia 7 maja 2013 r., I SA/Gd 25/13, Lex nr 1368432.
- Wyrok WSA z dnia 7 maja 2013r., I SA/Gd 25/13, Lex nr 1368432.
- Wyrok WSA z dnia 8 maja 2008 r., I SA/Kr 1067/7, Lex nr 472290.
- Wyrok WSA z dnia 8 stycznia 2007 r., III SA/Wa 2904/06, Lex nr 277569.
- Wyrok WSA z dnia 8 stycznia 2008 r., I SA/Gd 909/07, Lex nr 352069.
- Wyrok WSA z dnia 8 stycznia 2014 r., I SA/Lu 1198/13, Lex nr 149603.
- Wyrok WSA z dnia 8 stycznia 2014 r., I SA/Łd 1123/13, Lex 1417262.
- Wyrok WSA z dnia 9 grudnia 2009 r., I SA/ Sz 667/09, Lex nr 549964.
- Wyrok WSA z dnia 9 kwietnia 2010 r., I SA/Kr 706/09, Lex nr 584656.
- Wyrok WSA z dnia 9 października 2013 r., I SA/Lu 540/13, Lex nr 1473608.
- Wyrok WSA z dnia 9 stycznia 2013 r., VIII SA/Wa 723/12, Lex nr 1274894.
- Wyrok WSA z dnia 9 stycznia 2013r., I SA/Bd 926-12, Lex nr 1350811.
- Wyrok WSA z dnia 9 stycznia 2014 r., I SA/Łd 964/13, Lex nr 1417271.
- Wyrok z dnia 24 października 2007 r., I SA/Bk 350/07, Lex nr 43973.
- Wyrok z dnia 25 maja 2010 r., I SA/Gd 131/10, Lex nr 659164.
- Wyrok z dnia 27 marca 2008r., I SA/GI 38/08, Lex nr 468015.
- Wyrok z dnia 28 stycznia 2000 r., III SA 181/99 NSA, Lex nr 42901.
- Wyrok z dnia 9 maja 2003 r., III SA 2679/01, Lex nr 146084.
- Zdebel M., 2011, *Public interest as a prerequisite for remission of tax obligations*, "Silesian Journal of Legal Studies, Contents", vol. 3.
- Zdebel M., 2011, *Przesłanki umarzania należności publicznoprawnych przedsiębiorców w świetle przepisów o warunkach udzielania pomocy publicznej*, [w:] *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, red. A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasia, A. Gorgol, Lublin.