

## ULGI UZNANIOWE W LATACH 1946–1997

Anna Szadkowska\*

Streszczenie:

Artykuł podejmuje problematykę analizy historycznej ulg uznaniowych w latach 1946–1997. Autorka odnosi się do charakteru prawnego instytucji ulg związanych z uznaniem administracyjnym, w tym przesłanek ich udzielenia oraz wpływu ówczesnej polityki i praktyki podatkowej na formę prawną omawianych instytucji. Celem opracowania jest kompleksowa analiza przyczyn, które doprowadziły badane konstrukcje prawne do współczesnego kształtu.

Słowa kluczowe: odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty, umorzenie zaległości podatkowej, zaniechanie poboru podatku.

JEL Class: K340 Tax Law.

### WPROWADZENIE

W literaturze przedmiotu do ulg związanych z uznaniem administracyjnym, zwanych ulgami uznaniowymi tradycyjnie zaliczono: zaniechanie ustalenia i poboru podatku, odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty, umorzenie zaległości podatkowej [por. Święch 2008: 237].

Współczesna Ordynacja podatkowa [*Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacji podatkowej...*, zwana dalej: „o.p.”], zaklasyfikowała instytucje odroczenia, rozłożenia na raty oraz umorzenia zaległości podatkowych do „ulg w spłacie zobowiązań podatkowych”. Ów termin nie pojawił się w Ordynacji

\* Doktorantka w Katedrze Prawa Finansowego UŁ WPIA.

podatkowej z 1934 r. [*Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa...*] ale przedwojennemu ustawodawstwu znane było sformułowanie „ulgi w spłacie zaległości podatkowych” dla oznaczenia odroczenia i umorzenia zaległości podatkowych przyznawanych na mocy przepisów odrębnych<sup>1</sup>. Pierwszym spośród aktów prawnych regulujących ogólną część systemu podatkowego, który posłużył się określeniem „ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych”, był *Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych* [DzU 1950, nr 49, poz. 451 i 452]. Pojęcie to miało wówczas węższy zakres przedmiotowy, dotycząc jedynie instytucji odroczenia i rozłożenia na raty przyznawanych na wniosek podatnika. Umorzenie jako takie stanowiło odrębną instytucję prawa, o czym świadczą zapisy nie tylko samego dekretu, ale i chociażby nomenklatura aktów prawnych z zakresu spłaty niepodatkowych należności państwowych, które nie stanowiły zobowiązań podatkowych i należności z nimi zrównanych<sup>2</sup>.

## 1. UNORMOWANIA PRAWNE

Przedwojenna Ordynacja podatkowa regulowała postępowanie podatkowe do czasu wejścia w życie dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym [zwany dalej: „d.p.p.”], obowiązującym do 1980 r., kiedy to postępowanie podatkowe zostało włączone do Kodeksu postępowania administracyjnego [*Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego...*, zwana dalej: „kpa”]. Wspomniany dekret, w przeciwieństwie do Ordynacji podatkowej objął swoją regulacją tylko postępowanie wymiarowe i elementy postępowania poboru podatku w zakresie dobrowolnego wykonania zobowiązań podatkowych. Część ogólna systemu podatkowego dotycząca powstawania, wygasania oraz odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe została uregulowana odrębnym *Dekretem z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych*, który został uchylony *Dekretem z dnia 26 października 1950 r. o tej samej nazwie* i obowiązywał aż do wydania *Ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych*<sup>3</sup>. U.z.p., przejęła tematykę oraz terminologię

<sup>1</sup> Por. art. 122–123 *Ordynacji podatkowej z 1934 r...*; *Ustawę z dnia 10 marca 1932 r. o spłacie zaległości podatkowych...*; *Ustawę z dnia 26 marca 1935 r. w sprawie zmiany ustawy z dnia 10 marca 1932 r. w sprawie spłaty zaległości podatkowych...* wraz z aktami wykonawczymi: *Rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 28 marca 1935 r. o ulgach w spłacie zaległości podatkowych...*, *Rozporządzeniem Ministra Skarbu z dnia 15 kwietnia 1935 r. o ulgach w spłacie zaległości podatkowych...*

<sup>2</sup> Por. *Dekret z dnia 16 maja 1956 r. o umarzaniu i udzielaniu ulg w spłacaniu należności państwowych* oraz wydane na jego podstawie *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 stycznia 1969 r. w sprawie zasad oraz trybu umarzania i udzielania ulg w spłacaniu należności państwowych*.

<sup>3</sup> Por. DzU 1946, nr 27, poz. 173, zwany dalej „d.z.p.”; DzU, nr 49, poz. 451, 452, tekst jedn.: DzU 1993, nr 108, poz. 486 ze zm., wydana w związku z wejściem w życie *Ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postę-*

dotychczasowego d.z.p. i została wprowadzona w związku z koniecznością unifikacji postępowania przed terenowymi organami administracji państwowej oraz potrzebą dostosowania instytucji prawnopodatkowych do aktualnego stanu faktycznego i prawnego [szeroko: Białobrzeski 1984: 3–4].

D.z.p. z 1946 r. stanowił nadbudowę przepisów prawa materialnego z poszczególnych podatków i opłat. Składał się z działów i rozdziałów, poświęconych kolejno: przepisom ogólnym (przepisy wstępne, odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe, przywileje, odroczenia i raty), należnościom głównym (powstawanie i wygasanie zobowiązań podatkowych), należnościom ubocznym (odsetki), przepisom przejściowym i końcowym.

D.z.p. pomimo ograniczonego zakresu regulacji prawnej zobowiązań podatkowych (nie dotyczył postępowania wymiarowego), nie zdołał wprowadzić racjonalnego układu funkcjonalnego przepisów ogólnej części systemu podatkowego. Instytucje odroczenia i rozłożenia na raty należności z tytułu zobowiązania podatkowego umiejscowiono w dziale przepisów ogólnych – art.26, paradoksalnie przed przepisami dotyczącymi powstania tej należności – art. 28<sup>4</sup>.

D.z.p. został uchylony w 1950 r., co pociągnęło za sobą kolejną zmianę jego konstrukcji. Układ zapisów zbudowano wyłącznie w oparciu o działy: I – przepisy ogólne, II – zaliczki i przedpłaty na zaliczki, ryczałt, terminy płatności, III – odsetki za zwłokę, IV – odpowiedzialność podatkowa, V – ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, VI – wygasanie zobowiązań podatkowych, VII – przepisy przejściowe i końcowe. Po dokonaniu wspomnianych zmian, dekret zawierał w przepisach ogólnych instytucje z zakresu wykonania zobowiązania podatkowego – zabezpieczenie wykonania zobowiązania – art. 9, zupełnie pomijając regulacje które powinny się tam znaleźć – przepisy o odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe z działu IV.

W d.p.p. oraz w d.z.p., ustawodawca rozdzielił postępowanie wymiarowe od postępowania dotyczącego powstawania i wykonania zobowiązań podatkowych. Ordynacja podatkowa z 1934 r. przynajmniej kompleksowo regulowała ogólne prawo podatkowe, kwalifikując odroczenia, raty i umorzenia wraz z pozostałymi instytucjami z zakresu wykonania zobowiązania podatkowego do postępowania szczegółowego przy wymiarze. D.z.p. względem przedwojennej Ordynacji podatkowej – wprowadził regres w zakresie funkcjonalnego układu przepisów ogólnego prawa podatkowego. Konstrukcję legislacyjną d.z.p. cechowała niespójność oraz brak synchronizacji w grupowaniu instytucji z zakresu powstawania i wykonania zobowiązań podatkowych. Skutkiem niekonsekwentnej techniki legislacyjnej był przypadkowy układ przepisów, w tym dotyczących ulg uznaniowych<sup>5</sup>.

*powania administracyjnego*, DzU 1980, nr 4, poz. 8, zwana dalej: „u.z.p.”; patrz: Borkowski [1992: 199–200], cyt. za: Jandy-Jendroška i Jendroška [1978: 156–157, 162–163].

<sup>4</sup> O ocenie rozwiązań proceduralnych przedwojennej Ordynacji podatkowej – Brzeziński [1993: 193].

<sup>5</sup> O współczesnym modelu konstrukcji przepisów prawa podatkowego – por. Dzwonkowski [2007], Dzwonkowski [2012].

## 2. CHARAKTER PRAWNY ULG UZNANIOWYCH

Rozstrzygnięcie w sprawie odroczenia, rozłożenia na raty oraz umorzenia zaległości podatkowej, względem zapisów Ordynacji podatkowej z 1934 r. uległo zmianie z postanowienia na decyzję. Zasady określone d.p.p., nakładały na władzę podatkową pierwszej instancji obowiązek faktycznego i prawnego uzasadniania decyzji, jeżeli jest w całości lub w części odmowna, nie dotycząc przy tym decyzji pozostawionych swobodnemu uznaniu organu podatkowego<sup>6</sup>. W uznaniowych decyzjach, w tym przyznających prawo do odroczenia, rozłożenia na raty oraz umorzenia wystarczało jedynie „powołać się na podstawę prawną”, co nawiązywało do przedwojennych rozwiązań zaczerpniętych z postępowania administracyjnego<sup>7</sup>. Natomiast w okresie obowiązywania u.z.p., jeżeli decyzja nie uwzględniała wniosku podatnika lub uwzględnia go tylko częściowo powinna była zawierać uzasadnienie faktyczne, zgodnie z art. 107 § 3 k.p.a. W przeciwieństwie do wcześniejszych regulacji prawnych od decyzji, po rozpatrzeniu odwołania, przysługiwało prawo skargi do NSA [Białobrzeski 1984: 19; Kubiak 1980: 19].

Prawomocna decyzja w sprawie odroczenia, rozłożenia na raty oraz umorzenia mogła ulec zmianie na niekorzyść podatnika<sup>8</sup>:

– na skutek wznowienia postępowania, m. in. gdy wyjdą na jaw – istniejące już przy wydaniu decyzji a nieznane organowi – istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne. Organ mógł zmienić lub uchylić decyzję, po której wydaniu ujawniono, że stan majątkowy dłużnika nie uzasadniał udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych lub umorzenia zaległości podatkowych w ogóle albo w określonej decyzją wysokości,

– w wyjątkowych wypadkach Ministrowi Finansów służyło prawo uchylania z urzędu lub zmiany, każdej decyzji prawomocnej, o ile niepodobna było w inny sposób odwrócić niepowetowanej szkody dla Skarbu Państwa lub gospodarki narodowej [Kubiak 1962: 142–143].

Podatnik mógł uzyskać odroczenie terminu płatności bądź rozłożenie zapłaty na raty: przed upływem terminu płatności, jak i po tym terminie, przed wszczęciem egzekucji jak i po dokonaniu czynności egzekucyjnych – zatem w każdym stadium postępowania poborowego. Przy czym organ finansowy mógł żądać od podatnika zabezpieczenia gwarantującego terminowe spłacanie rat [Kubiak 1962: 141–143]. Prośba podatnika o odroczenie bądź rozłożenie na raty nie musiała przybierać formalnego podania. Mogła być zgłoszona ustnie do

<sup>6</sup> Por. art. 147 ust. 2 i 4; Niedziałkowski [1980: 34–35]. W przedwojennej Ordynacji podatkowej, obowiązek przytoczenia faktycznych i prawnych motywów rozstrzygnięcia spoczywał na władzy wymiarowej dopiero w orzeczeniach wydawanych w postępowaniu odwoławczym.

<sup>7</sup> Por. art. 134 ust. 3 d.p.p., art. 75 pkt. 3 *Rozporządzenia Prezydenta z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym...*

<sup>8</sup> Por. art. 177 d.p.p., art. 183 d.p.p.

protokołu, ale również wówczas potwierdzenie wniosku podatnika powinno pozostawić pisemny ślad w aktach sprawy. Bez względu na kompetencje wydziałów finansowych szczebla powiatowego i wojewódzkiego, podatnik zawsze składał podanie o raty w organie, który przeprowadził postępowanie wymiarowe<sup>9</sup>.

W okresie obowiązywania u.z.p. (lata 1981–1997) przy odroczeniach i ratach obowiązywało rozwiązanie korzystne dla ochrony interesu podatników, albowiem organ podatkowy ze względu na szczególnie ważny interes strony, mógł wszcząć postępowanie z urzędu. W takiej sytuacji nieuzyskanie zgody podatnika na prowadzenie postępowania w sprawie odroczenia bądź rozłożenia na raty, obligowało organ podatkowy do umorzenia postępowania jako bezprzedmiotowego [por. Presnarowicz 1998: 29–31, art. 61 § 2, art. 105 k.p.a.].

Przedwojenna konstrukcja umorzenia zaległości podatkowych, oparta o wszczęcie postępowania z urzędu bądź na wniosek, w przypadkach gospodarczo uzasadnionych lub zasługujących na szczególne uwzględnienie została utrzymana przez dekret o zobowiązaniach podatkowych.

Umorzenie zaległości podatkowych mogło nastąpić gdy przemawiały za tym szczególne okoliczności albo w sytuacji względnej bądź bezwzględnej nieściągalności. Nieściągalność jako przesłanka umorzenia, stosowana w praktyce organów skarbowych, nie została wymieniona w zapisach d.z.p. Nieściągalność bezwzględna następowała wówczas, gdy z majątku dłużnika uzyskiwano co najwyżej pokrycie kosztów egzekucyjnych. Nieściągalność względna miała miejsce gdy z majątku dłużnika można było wprawdzie ściągnąć zaległość, lecz egzekucja doprowadziłaby do ruiny materialnej. Każde umorzenie zaległości podatkowej poprzedzało protokolarne przesłuchanie dłużnika co do jego sytuacji materialnej. Umorzeniu podlegały: wymiary tymczasowe oraz nieprawomocne<sup>10</sup>. W wypadku wymiarów nieprawomocnych, tj. w trakcie trwania postępowania odwoławczego, gdy nieściągalność zaległości nie budziła wątpliwości, a podatnik wystąpił z wnioskiem o jej umorzenie, dopuszczano wydanie decyzji umorzeniowej, skutkującej jednocześnie umorzeniem postępowania odwoławczego [por. Kubiak 1962: 171–172]. Odpisanie należności z konta rachunkowego podatnika nie uznawano za równoznaczne z umorzeniem, które wymagało aktu władzy wyrażonej w decyzji [por. *Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 6 maja 1945 r.*, Nr D.V/2-4/6/45].

Równolegle tożsama konstrukcja w zakresie udzielania odroczeń, rat i umorzeń funkcjonowała w spłacaniu niepodatkowych należności państwowych, które nie stanowiły zobowiązań podatkowych i należności z nimi zrównanych<sup>11</sup>. Różnica tkwiła w odmiennym charakterze prawnym decyzji w sprawie

<sup>9</sup> O kompetencjach i okresach w sprawie przyznawania ulg oraz kosztów egzekucyjnych zgodnie z d.z.p. w brzmieniu pierwotnym: Andrzejewski [1947: 61, 64].

<sup>10</sup> W pierwotnym brzmieniu d.p.p. – art. 149 (po zmianach art. 146).

<sup>11</sup> Por. *Dekret z dnia 16 maja 1956 r. o umarzaniu i udzielaniu ulg w spłacaniu należności państwowych...* oraz wydane na jego podstawie *Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 stycznia 1969 r. w sprawie zasad oraz trybu umarzania i udzielania ulg w spłacaniu należności państwowych...*

odroczenia, rozłożenia na raty czy umorzenia zobowiązania podatkowego, a decyzji podejmowanych na podstawie przepisów *Dekretu z dnia 16 maja 1956 r. o umarzaniu i udzielaniu ulg w spłacaniu należności państwowych* oraz wydanego na jego podstawie rozporządzenia. Decyzje dotyczące ulg w spłacie należności państwowych nie stanowiły decyzji administracyjnych w rozumieniu art. 97 kpa. Przypisano im charakter aktów wewnętrznego urzędowania, które nie mogą być utożsamiane z decyzjami administracyjnymi, w szczególności nie mogą być przedmiotem odwołania się stron w toku instancji administracyjno-prawnych<sup>12</sup>.

U.z.p. wprowadziła do instytucji umorzenia zaległości podatkowych nową kierunkową dyrektywę wyboru – wypadków społecznie uzasadnionych, które zastąpiły wypadki zasługujące na szczególne uwzględnienie. Od czasów obowiązywania u.z.p. do chwili obecnej, stosowana przez sądy wykładnia przypadków gospodarczo lub społecznie uzasadnionych nie uległa zmianie. Oznaczają one znaczne obniżenie zdolności płatniczej podatnika, spowodowane klęską lub wypadkiem losowym, podważenie w istotny sposób egzystencji rodziny zobowiązanego, spowodowanie upadku przedsiębiorstwa lub zakładu podatnika w wyniku spłaty lub egzekwowania zaległości podatkowych<sup>13</sup>.

Uznanie odsyłające do przypadków gospodarczo lub społecznie uzasadnionych albo do szczególnych okoliczności to posłużenie się przez ustawodawcę dyrektywami faktycznymi, tj. czynnikami jakie organ jest zobowiązany uwzględniać przy wykonywaniu uznania<sup>14</sup>. Dyrektywy faktyczne, jako zabieg legislacyjny, były stosowane przy zaniechaniu ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatku oraz przy umorzeniu zaległości podatkowych. W literaturze podkreślano konieczność ich analogicznego stosowania również względem odroczeń i rat, co zapewne było przyczyną oparcia tych konstrukcji na klauzuli generalnej od początku obowiązywania o.p.

D.z.p. z 1950 r., wprowadził w dziale I poświęconym przepisom ogólnym instytucję zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego w całości lub w części przez Ministra Finansów. Nie ustalano zobowiązania podatkowego w sprawach małej wagi, gdy przewidywana z tego tytułu strata dla budżetu państwa stanowiła nieznaczny uszczerbek dochodów, względem niewspółmiernie wysokich kosztów wdrożenia procedury wymierzenia i poboru zobowiązania. Szczególne okoliczności przemawiające za zaniechaniem ustalania zobowiązania podatkowego dotyczyły tak względów natury społecznej, związanych z za-

<sup>12</sup> Por. opinię nr 16 Zespołu do Spraw Wykładni KPA Urzędu Rady Ministrów z dnia 12 grudnia 1963 r. [w:] Bartoszewski [1972: 55–56].

<sup>13</sup> Por. art. 31 u.z.p., *Wyroki NSA: z dnia 11 maja 1984 r.*, II SA 233/84; *z dnia 20 marca 2002 r.*, I SA/Gd 1563/99; *Wyroki WSA: z dnia 14 kwietnia 2010 r.*, I SA/Kr 1293/09; *z dnia 19 lutego 2008 r.*, I SA/Rz 724/07; *z dnia 03 sierpnia 2007 r.*, I SA/Kr 216/06.

<sup>14</sup> Według M. Mincer dyrektywy dzielą się na: faktyczne, kierunkowe i odsyłające – Mincer [1983: 91].

pewnieniem podatnikowi minimum egzystencjalnego, jak i względów natury ogólnopaństwowej [por. art. 3 d.z.p.; Kubiak 1962: 13–14].

Instytucja zaniechania poboru podatków pojawiła się dopiero w u.z.p., zgodnie z którym zaniechanie ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków mogło mieć miejsce, gdy nie było wątpliwości, co do ciężącego na podatniku określonego obowiązku podatkowego oraz tylko wówczas, gdy podatnik nie kwestionował swego obowiązku podatkowego. W przeciwnym razie organ podatkowy wydawał decyzję, o której mowa w art. 5 ust. 1 lub 3 u.z.p. [por. art. 8 u.z.p.; *Wyrok NSA z dnia 26 maja 1993 r.*, III SA 196/93] Wniosek o zaniechanie poboru podatku mógł dotyczyć wyłącznie tych zobowiązań podatkowych, których termin płatności jeszcze nie minął, a złożony po upływie terminu płatności powinien być rozpatrywany jako wniosek o umorzenie zaległości podatkowych<sup>15</sup>. Tym samym dokonano wyraźnego rozgraniczenia pomiędzy instytucją zaniechania poboru podatku, a instytucją umorzenia zaległości podatkowych.

Uzasadnieniem zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych i poboru podatków przez organ podatkowy w indywidualnej sprawie wszczynanej na wniosek podatnika lub z urzędu była zwłaszcza sytuacja, gdy pobranie podatku mogłoby zagrozić zdolności gospodarczej zakładu lub egzystencji podatnika w granicach określonych przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia. Interpretacja pojęcia „zagrożenie egzystencji podatnika” budziła liczne spory zarówno w ówczesnym orzecznictwie jak i doktrynie. Niejednolita linia orzecznicza wskazywała na konieczność uwzględniania przepisów ustawy o pomocy społecznej [*Ustawa z dnia 29 listopada 1990 r. o pomocy społecznej*]. Osoba której odmówiono zaniechania poboru w całości lub części podatku, mogła znaleźć się w sytuacji uprawniającej ją do przyznania świadczeń pomocy społecznej [*Wyroki NSA: z dnia 27 września 1991 r.*, SA/Wr 817/91; *z dnia 8 czerwca 1995 r.*, SA/Po 2275/94; *z dnia 23 maja 1995 r.*, SA/Wr 2233/94]. Z drugiej strony podkreślano autonomiczność prawa podatkowego, w świetle której brak jest podstaw prawnych do oceny zasadności stosowania np. ulg w spłacie podatków w aspekcie regulacji z zakresu pomocy społecznej, zwłaszcza gdy z treści przepisów podatkowych nie wynika obowiązek stosowania regulacji nie dotyczących podatków [*Wyroki NSA: z dnia 8 kwietnia 1997 r.*, ISA/Po 1532/96; *z dnia 3 czerwca 1997 r.*, SA/Sz 1169/96, LEX 30791]. Niejednolite poglądy występowały wśród przedstawicieli doktryny. Podkreślano, że ilekroć przepisy odwołują się do pojęć poziomu egzystencji, poziomu ubóstwa, przy różnego typu ulgach podatkowych, a brak jest przepisów wyraźnie określających te sformułowania, tylekroć ostateczną granicę wyważenia interesu społecznego i słuszne-

<sup>15</sup> Por. *Wyroki NSA: z dnia 6 maja 1994 r.*, III SA 1524/93; *z dnia 2 lutego 1996 r.*, III SA 147/95; *Orzeczenie TK z dnia 28 października 1996 r.*, P 1/96, publ. OTK ZU 5/1996, poz. 39. Odmienny pogląd co do zakresu przedmiotowego wniosku o zaniechanie poboru podatku, który mógł dotyczyć również zaległości podatkowych – *Wyrok NSA z dnia 17 marca 1995 r.*, SA/Bk 311/94.

go interesu obywatela, stanowią przepisy o świadczeniach pomocy społecznej [por. Mincer 1993: 415]. Odmienny pogląd podkreślał, że nie wydaje się trafnym zakreślanie granic uznania administracyjnego przez odsyłanie do unormowań zewnętrznych, tj. spoza prawa podatkowego [Brzeziński i in. 1997: 62]. Ponadto B. Brzeziński wskazywał, że zagrożenie egzystencji podatnika następuje przed pobraniem podatku, a nie wskutek jego pobrania. Poglądy w zakresie interpretacji pojęcia „zagrożenia egzystencji podatnika” na gruncie obecnie obowiązującej o.p. stanowią kompromis względem uprzednio przytoczonych argumentacji<sup>16</sup>.

### 3. POLITYKA PODATKOWA

Pod rządami d.z.p. i d.p.p., Minister Finansów kierował polityką podatkową w zakresie udzielania rat i odroczeń zobowiązań podatkowych przez wydawane okólniki oraz zarządzenia. Tendencją było łagodniejsze traktowanie mniej zasobnych podatników, aniżeli podatników zamożniejszych mogących płacić zobowiązania z tytułu podatków a uchylających się od tego<sup>17</sup>. Instrukcja Ministra Finansów skierowana do organów skarbowych nakazywała odmowne załatwianie podań o raty dłużników: systematycznie dopuszczających się uchybień w księgowości powodujących nieuznanie ksiąg za rzetelne, systematycznie zalegających w płaceniu podatków, a w szczególności nie dotrzymujących terminów płatności zaliczek miesięcznych, usuwających spod egzekucji zajęte ruchomości, a także stawiających opór w postępowaniu egzekucyjnym. Dłużnik uzyskawszy prawo do rozłożenia należności na raty, po dokonaniu zajęcia ruchomości lub wierzytelności, nie mógł bez zgody wydziału finansowego dysponować zajęтым majątkiem. Fakultatywną zgodę wydawano na wniosek podatnika, gdy spłacanie rat było możliwe wyłącznie po zwolnieniu zajętych towarów spod zajęcia i tylko w wypadku, gdy ich niezwolnienie uniemożliwiałoby prowadzenie przedsiębiorstwa.

Globalna kwota zaległości podatkowej wyznaczała zakres kompetencji w umarzaniu zaległości podatkowych. Jej wysokość decydowała o ewentualnym przekazaniu sprawy do wyższej instancji. Odmiennie aniżeli w okresie dwudziestolecia międzywojennego [por. „Uwagi ogólne” w *Okólniku Ministerstwa Skarbu z dnia 17 kwietnia 1935 r.*, L.D. V. 15444/1/35], ówczesna polityka podatkowa sprzeciwiała się wielokrotnemu wydawaniu decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych względem tego samego podatnika oraz decyzji odnoszących się jedynie do części zaległości [por. *Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 31 sierpnia 1957 r.*, nr P.O. 18922/5/57]. Ponadto niektóre spośród decyzji umorzeniowych poddawane były tzw. kontroli społecznej przez podanie ich treści do wiadomości publicznej, np. odpisy wszelkich decyzji umorzeniowych

<sup>16</sup> Por.: art. 8 ust. 2 u.z.p., art. 22 § 2 o.p., Brzeziński [1999: 77], notka do wyroku POP, 1994, z. 1, poz. 2.

<sup>17</sup> Dekret zamiast określenia „podatnik” posługuje się terminem „dłużnik” dla określenia osoby na której ciąży obowiązek wykonania zobowiązania podatkowego.



w podatku gruntowym były wywieszane na tablicy ogłoszeń przez prezydium gromadzkich rad narodowych [Kubiak 1962: 172].

W przeciwieństwie do umorzenia zaległości podatkowych, instytucja zarządzenia zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych, stanowiła często stosowany w praktyce przez Ministra Finansów instrument polityki podatkowej. Teoretycznie powodem tak licznych wypadków odstępowania od przeprowadzenia postępowania wymiarowego mogły być względy natury społecznej<sup>18</sup>. Jednak faktyczną przyczyną „nadużywania” przez Ministra Finansów uprawnień w zakresie zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych były wadliwie skonstruowane przepisy materialnego prawa podatkowego w zakresie zwolnień podatkowych. Niekompletne katalogi przedmiotowych i podmiotowych zwolnień podatkowych zawartych w dekretach z mocą ustawy, skutkowały interwencjami Ministra Finansów w drodze zarządzenia zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego. W konsekwencji zarządzenie zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego traktowano jako swoistego rodzaju zwolnienie od podatku podatnika indywidualnego w konkretnej sprawie lub grupy podatników od obowiązku podatkowego, stosowane w wypadkach, w których przepisy prawa materialnego zwolnienia nie przewidywały. Tego rodzaju polityka podatkowa bez wątpienia skracająca ścieżkę legislacyjną, ale doprowadziła do regulowania przez instytucję ogólnego prawa podatkowego w drodze zarządzenia materii ustawowej zastrzeżonej dla materialnego prawa podatkowego. Natomiast w literaturze uznano zarządzanie zaniechania ustalania zobowiązania podatkowego za trafne i często stosowane narzędzie polityki finansowej [por. Kubiak 1958: 13–14].

W okresie obowiązywania u.z.p., zwłaszcza w warunkach inflacji, instytucje odroczenia i rozłożenia na raty uznawano za równoznaczne z udzielaniem kredytu podatkowego, powodującego straty w wysokości realnych dochodów Skarbu Państwa. Organy podatkowe nie mogły kierować się wyłącznie słusznym interesem podatnika, stąd nacisk na ochronę interesów Skarbu Państwa utożsamianych z interesem ogólnospołecznym. Przeważała konieczność zapewnienia stałych dochodów do budżetu państwa, co wymagało terminowości i skuteczności w egzekwowaniu należności budżetowych. W wypadku uwzględnienia wniosku podatnika, szczególnie mocno akcentowano ustalanie w decyzjach organu podatkowego realnych, możliwych do wykonania – w świetle istniejącego stanu faktycznego – warunków odroczenia lub rozłożenia zapłaty na raty. Postulowano zatem, aby terminy określone w decyzjach o odroczeniu bądź rozłożeniu na raty nie były odległe. Podkreślano wadliwość decyzji ustalającej pierwszy termin płatności pierwszej raty podatku na dzień, który w dacie doręczenia decyzji już mi-

<sup>18</sup> Por. m. in. zarządzenia z zakresu podatku dochodowego i obrotowego: *Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 1952 r w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego świadczeń Ligi Przyjaciół Żołnierza...*; *Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 3 listopada 1952 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego świadczeń zakładów doskonalenia rzemiosła...*; *Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 1952 r w sprawie częściowego zwolnienia od podatku dochodowego niewidomych...*

nał, co przesądzało o niewykonalności decyzji już w chwili jej doręczenia. W samej decyzji o odroczeniu bądź rozłożeniu na raty dominującym uzasadnieniem były przejściowe trudności finansowe, nie zawinione przez podatnika [por. Dereń 1996: 39–40; *Wyrok NSA z dnia 22 lutego 1994 r.*, SA/Po 3182/92, POP 1996].

W praktyce podatkowej przy instytucji rozłożenia zobowiązania podatkowego na raty wykształcił się nieznan w doktrynie prawniczej typ decyzji „warrunkowej”. Organy podatkowe podejmując decyzję o rozłożeniu na raty zamieszczały klauzulę, iż uchybienie terminowi zapłaty jakiegokolwiek raty spowoduje zastosowanie sankcji w postaci: „cofnięcia” (wygaśnięcia) decyzji o rozłożeniu na raty – na podstawie art. 162 § 1 pkt 2 k.p.a, oraz powstania obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę od dnia w którym płatność stała się wymagalna. Brak takiego rozwiązania podstaw prawnych podkreśliła praktyka orzecznicza NSA, co spotkało się z przychylnym przyjęciem w nauce prawa finansowego [por.: Olszowy 1994: 68; *Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 1991 r.*, SA/Kr 1274/9 z głośną aprobującą Kosikowskiego 1993: 17 i n.].

#### PODSUMOWANIE

Przez pół wieku utrzymywano w polskim prawie podatkowym stan równoległe obowiązujących dwóch aktów prawnych z zakresu zobowiązań i postępowania podatkowego. Brak kompleksowej regulacji na miarę Ordynacji podatkowej z 1934 r., przyczynił się do nieracjonalnego rozbicia w d.p.p. i d.z.p. przepisów dotyczących powstawania, wymiaru i wykonania zobowiązań podatkowych. Nie istniał spójny i konsekwentny układ przepisów z zakresu zobowiązań podatkowych, a ten obowiązujący w żaden sposób nie mógł przyczynić się do przejrzystości regulacji prawnej i sprawnego procesu poboru podatku.

Regulacje ogólnego prawa podatkowego w latach 1946–1980, zbliżały procedurę podatkową do rozwiązań administracyjnoprawnych. Ordynacja podatkowa z 1934 r. w delimitacji rozstrzygnięć podejmowanych przez organy podatkowe, odwoływała się do kryteriów stricte podatkowych. Jednak przyjęty podział na orzeczenia i postanowienia różnicował zakres ochrony prawnej podatników. Wydawane poza postępowaniem wymiarowym postanowienia w zakresie odroczenia, rozłożenia na raty i umorzenia zaległości podatkowych pozbawiały możliwości złożenia skargi do NTA. D.p.p. zaczerpnął klasyfikację formy prawnej rozstrzygnięć z procedury administracyjnej. Decyzja rozstrzygając sprawę co do istoty lub w inny sposób kończąca postępowanie w danej instancji dotyczyła również postępowania w sprawie odroczenia, rozłożenia na raty i umorzenia zaległości podatkowych. Przyjęte rozwiązanie, w dalszym ciągu nie stanowiło właściwej gwarancji dla ochrony interesów podatnika. W decyzjach uznaniowych nie było wymogu uzasadniania podejmowanych rozstrzygnięć, co zmieniło dopiero wejście w życie kpa.

## BIBLIOGRAFIA

- Andrzejewski A., 1947, *Zobowiązania podatkowe. Tom III*, Zarząd Główny Związku Zawodowego Pracowników Skarbowych RP, Warszawa.
- Bartoszewski A., 1972, *Kryteria kontroli zasadności umarzania należności państwowych*, „Kontrola Państwowa”, nr 1.
- Białobrzeski J., 1984, *Ustawa o zobowiązaniach podatkowych. Przepisy i komentarz. Stan prawny na dzień 1 sierpnia 1983 r.*, Wydawnictwo Prawnicze, Warszawa.
- Borkowski J., 1992, *Postępowanie podatkowe w PRL*, [w:] M. Mazurkiewicz (red.), *Studia z zakresu polityki finansowej i państwa finansowego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis”, Wrocław.
- Brzeziński B., 1999, *Prawo podatkowe*, Toruń.
- Brzeziński B., 1993, *Przedwojenna Ordynacja podatkowa a współczesne standardy przepisów ogólnych prawa podatkowego*, Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju 1992, z. 1, Toruń.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., 1997, *Zobowiązania podatkowe. Komentarz do ustawy*, Toruń.
- Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych*, DzU 1946, nr 27, poz. 17.
- Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych*, DzU nr 49, poz. 451 i 452.
- Dekret z dnia 16 maja 1956 r. o umarzaniu i udzielaniu ulg w spłaceniu należności państwowych*, DzU 1969, nr 4, poz. 26.
- Dereń A. M. 1996, *Zobowiązania podatkowe, Omówienie przepisów znowelizowanej ustawy o zobowiązaniach podatkowych*, Bydgoszcz.
- H. Dzwonkowski H., 2007, *Projekt Ordynacji podatkowej (założenia ogólne)*, „Gdańskie Studia Prawnicze”, nr 1.
- Dzwonkowski H., 2012, *Koncepcja budowy Ordynacji podatkowej w układzie funkcjonalnym (zarys) I*, „Monitor Podatkowy”, nr 10.
- Jandy-Jendroška K., Jendroška J., 1978, *System prawa administracyjnego*, t. III, Ossolineum.
- Kubiak W., 1958, *Zobowiązania podatkowe. Objaśnienia i teksty*, Warszawa.
- Kubiak W., 1962, *Zobowiązania podatkowe*, Warszawa.
- Kubiak W., 1980, *Kodeks postępowania administracyjnego a podatki*, „Finanse”, nr 11.
- Mincer M., 1983, *Uznanie administracyjne*, Toruń.
- Mincer M., 1993, *Glosa do wyroku OSP 1993*, z. 9, poz. 176.
- Niedziałkowski O., 1980, *Postępowanie podatkowe w świetle noweli do K.P.A.*, „Finanse”, nr 6.
- Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 17 kwietnia 1935 r.*, L.D. V. 15444/1/35, DzU Min. Skarbu, nr 11, poz. 273.
- Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 6 maja 1945 r.*, Nr D.V/2-4/6/45.
- Okólnik Ministerstwa Skarbu z dnia 31 sierpnia 1957 r.*, nr P.O. 18922/5/57.
- Olszowy W., 1994, *Podjęcie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź.
- Orzeczenie TK z dnia 28 października 1996 r.*, P 1/96, publ. OTK ZU 5/1996, poz. 39.
- Presnarowicz S., 1998, *Zwolnienia i ulgi uznaniowe – przesłanki rozstrzygnięć*, „Przegląd Podatkowy”, nr 7.
- Rozporządzenie Prezydenta z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym*, DzU nr 36, poz. 341.
- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 15 kwietnia 1935 r. o ulgach w spłacie zaległości podatkowych*, DzU R.P., nr 29, poz. 225.
- Rozporządzenie Ministra Skarbu z dnia 28 marca 1935 r. o ulgach w spłacie zaległości podatkowych*, DzU R.P., nr 22, poz. 135.
- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 stycznia 1969 r. w sprawie zasad oraz trybu umarzania i udzielania ulg w spłaceniu należności państwowych*, DzU 1969, nr 4, poz. 26.

- Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 27 sierpnia 1981 r. w sprawie rozciągnięcia przepisów ustawy o zobowiązaniach podatkowych na niektóre rodzaje świadczeń pieniężnych oraz określenia właściwości organów podatkowych w zakresie umarzania zaległości podatkowych*, DzU nr 23, poz. 119.
- Świątek K., 2008, *Uznanie administracyjne a ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych*, [w:] *Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce*, pod red. L. Etel, Białystok.
- Ustawa z dnia 10 marca 1932 r. o spłacie zaległości podatkowych*, DzU R.P., nr 29, poz. 291.
- Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa*, DzU, nr 14, poz. 134.
- Ustawa z dnia 26 marca 1935 r. w sprawie zmiany ustawy z dnia 10 marca 1932 r. w sprawie spłaty zaległości podatkowych*, DzU R.P., nr 27, poz. 202.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego*, DzU 1960, nr 30, poz. 168 ze zm.
- Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych*, tekst jedn.: DzU 1993, nr 108, poz. 486 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 listopada 1990 r. o pomocy społecznej*, DzU nr 87, poz. 506.
- Ustawa z dnia 27 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa*, DzU 1997, nr 137, poz. 926 ze zm.
- Wyrok NSA z dnia 11 maja 1984 r., III SA 233/84.
- Wyrok NSA z dnia 27 września 1991 r., SA/Wr 817/91.
- Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 1991 r., SA/Kr 1274/91 z glosą aprobującą C. Kosikowskiego, „Fiskus” 1993, nr 12.
- Wyrok NSA z dnia 26 maja 1993 r., III SA 196/93.
- Wyrok NSA z dnia 22 lutego 1994 r., SA/Po 3182/92, POP 1996.
- Wyrok NSA z dnia 6 maja 1994 r., III SA 1524/93
- Wyrok NSA z dnia 17 marca 1995 r., SA/Bk 311/94.
- Wyrok NSA z dnia 23 maja 1995 r., SA/Wr 2233/94.
- Wyrok NSA z dnia 8 czerwca 1995 r., SA/Po 2275/94.
- Wyrok NSA z dnia 2 lutego 1996 r., III SA 147/95.
- Wyrok NSA z dnia 8 kwietnia 1997 r., ISA/Po 1532/96.
- Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 1997 r., SA/Sz 1169/96, LEX 30791.
- Wyrok NSA z dnia 20 marca 2002 r., I SA/Gd 1563/99.
- Wyrok WSA z dnia 3 sierpnia 2007 r., I SA/Kr 216/06.
- Wyrok WSA z dnia 19 lutego 2008 r., I SA/Rz 724/07.
- Wyrok WSA z dnia 14 kwietnia 2010 r., I SA/Kr 1293/09.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 6 czerwca 1952 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego świadczeń Ligi Przyjaciół Żołnierza*, M.P. 1952, nr 51, poz. 697.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 3 listopada 1952 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego świadczeń zakładów doskonalenia rzemiosła*, M.P. 1952, nr 97, poz. 1492.
- Zarządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 1952 r. w sprawie częściowego zwolnienia od podatku dochodowego niewidomych*, M.P. 1952, nr 78, poz. 1250.

## DISCRETIONARY ALLOWANCES IN 1946–1997

This article raise the issues of historical analysis of discretionary allowances in 1946–1997. An author refer to legal nature of allowances institution, which are connected with administrative approval, including the legal prerequisites of allowances granting, and influence of today policy and tax practice on legal form talked-about institutions. The aim of study is congeneric analysis of the grounds, which channel researched allowances to the present shape.

**Key words:** deferment of payments, installments, write off tax arrears, remission.