

Received: 29.01.2021  
Accepted: 10.02.2021  
Published: 30.03.2021

Roczniki Administracji i Prawa  
Annals of The Administration and Law  
2021, XXI, z. 1: s. 185-198  
ISSN: 1644-9126  
DOI: 10.5604/01.3001.0015.2534  
<https://rocznikiadministracjiiprawa.publisherspanel.com>

Tomasz Gwóźdz<sup>\*</sup>  
Nr ORCID: 0000-0002-1769-1210

## ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH Z TYTUŁU PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI Z UWZGLĘDNIENIEM SZCZEGÓLNYCH ROZWIĄZAŃ PRAWNYCH W ZWIĄZKU Z PANDEMIĄ SARS-COV-2

### RELIEFS IN THE REPAYMENT OF PROPERTY TAX LIABILITIES, TAKING INTO ACCOUNT SPECIFIC LEGAL SOLUTIONS IN CONNECTION WITH THE SARS-COV-2 PANDEMIC

**Streszczenie:** Przedmiotem artykułu są ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości. Uwzględnione zostały zarówno rozwiązania wynikające bezpośrednio z Ordynacji podatkowej, jak i wprowadzone w związku z występowaniem epidemii SARSCoV-2 i jej następstwami ekonomicznymi. Omówiono rodzaje ulg, jak również przesłanki, które muszą zostać spełnione, by możliwe było ich zastosowanie. Wskazano, jak należy rozumieć ważny interes podatnika oraz interes publiczny, powołując się na orzeczenia sądów administracyjnych oraz poglądy doktryny. Odrębnie przeanalizowane zostały także szczególne rozwiązania dla przedsiębiorców w tym zakresie. Przytoczone zostały także najważniejsze zasady postępowania w sprawie udzielenia wnioskowanych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Artykuł zakończony jest wnioskami i próbą oceny aktualnych regulacji prawnych.

**Słowa kluczowe:** podatek od nieruchomości, ulgi podatkowe, ważny interes podatnika, interes publiczny, postępowanie podatkowe, epidemia SARS-CoV-2

**Summary:** The subject of the article is tax relief in the payment of property tax liabilities. Both solutions resulting directly from the Tax Code and those introduced in connection with the SARS CoV-2 epidemic and its economic consequences were taken into account. The types of discounts were discussed, as well as the conditions that must be met in order to apply them. It was indicated how to understand the important interest of the taxpayer and the public interest, referring to the decisions of administrative courts and the views of the doctrine. Special solutions for entrepreneurs in this regard were also analyzed separately. The most important rules of procedure for granting the requested tax reliefs are also presented. The article ends with conclusions and an attempt to evaluate the current legal regulations.

**Keywords:** property tax, tax reliefs, important interest of the taxpayer, public interest, tax proceedings, SARSCoV-2 epidemic

---

<sup>\*</sup> mgr; asystent w Instytucie Nauk Prawnych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego w Katowicach, członek Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Katowicach. Źródła finansowania publikacji: środki własne autora; e-mail: [tomasz.gwozdz@us.edu.pl](mailto:tomasz.gwozdz@us.edu.pl)

## WSTĘP

Podatek od nieruchomości jest podatkiem o charakterze majątkowym, co oznacza, że obowiązek jego zapłaty wynika z samego faktu posiadania nieruchomości. Dotyczy on osób fizycznych, osób prawnych, jak i jednostek organizacyjnych, w tym spółek nieposiadających osobowości prawnej, które na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>1</sup> są podatnikami tego podatku. Choć zgodnie z art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r.<sup>2</sup> każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków określonych w ustawach, to w polskim porządku prawnym istnieje możliwość ubiegania się przez podatnika o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Ten wyjątek od zasady powszechności opodatkowania zastosować można w razie złożenia przez podatnika wniosku do organu podatkowego – na podstawie art. 67a i następnych ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa<sup>3</sup>. Ponadto epidemia SARS-CoV-2 oraz jej następstwa społeczne i gospodarcze spowodowały konieczność stworzenia nowych rozwiązań, których celem jest wsparcie przede wszystkim przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19. Przykładem takiego działania jest umożliwienie zwolnienia z podatku od nieruchomości lub przedłużenia terminów płatności rat podatku od nieruchomości, na podstawie uchwały właściwej rady gminy, w trybie określonym w art. 15p i 15q ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych<sup>4</sup>.

W niniejszym artykule omówione zostaną formy ulg w spłacie zobowiązań podatkowych ze szczególnym uwzględnieniem ich praktycznych aspektów – zarówno wynikające wprost z Ordynacji podatkowej, jak i z ustawy covidowej.

## ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W ORDYNACJI PODATKOWEJ

### OGÓLNE ZASADY STOSOWANIA ULG W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH I ICH RODZAJE

Ordynacja podatkowa w art. 67a § 1 przewiduje trzy możliwe formy ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Są to:

- odroczenie terminu płatności podatku lub rozłożenie podatku na raty;
- odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
- umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prologacyjnej.

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 1170, ze zm. (dalej: u.p.o.l.).

<sup>2</sup> Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483.

<sup>3</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325, ze zm. (dalej: O.p.).

<sup>4</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1842, ze zm. (dalej: ustawa covidowa).

Podkreślenia wymaga, że ulgi te nie stanowią przejawu uprzywilejowania określonych podatników, a są formą pomocy udzielonej przez państwo, by poprzez ewentualną egzekucję administracyjną nie doprowadzić do wystąpienia niepożądanych skutków z punktu widzenia indywidualnego lub społecznego.

Odroczenie terminu płatności podatku stanowi czasowe uchylenie obowiązku jego zapłaty, uwzględniające wystąpienie szczególnych okoliczności, które w sposób przejściowy utrudniają spełnienie tego świadczenia publicznego – a więc następuje zgodnie ze względami słuszności. Jest ono możliwe tylko do dnia upływu tego terminu decyzją właściwego organu podatkowego<sup>5</sup>. Budzi wątpliwości, czy rozstrzygający w tym zakresie powinien być moment wydania decyzji w trybie art. 67a O.p., czy też złożenia wniosku przez podatnika. Należałoby jednak uznać, że pierwsza ze wskazanych możliwości jest prawidłowa<sup>6</sup>. W przypadku upływu terminu płatności w toku postępowania podatkowego, organ powinien rozważyć odroczenie zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – przy czym nie ma konieczności umarzania postępowania oraz składania nowego wniosku. Jest to rozwiązanie korzystne dla podatników, biorąc pod uwagę chociażby szybkość podjętego rozstrzygnięcia, a więc także kwotę naliczonych odsetek. Decyzje w sprawie odroczenia terminu płatności podatku wygasają z mocy prawa, gdy odroczonego terminu upłynął, a zobowiązanie podatkowe w dalszym ciągu nie zostało zapłacone. Ponadto należałoby uznać, iż nie ma możliwości odroczenia płatności części podatku, bowiem przepis stanowi wprost o odroczeniu terminu płatności podatku, a nie jego części<sup>7</sup>.

Podobną konstrukcyjnie instytucją jest wspomniane odroczenie zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Dochodzi do niego w sytuacji, gdy podstawowy termin płatności podatku upłynął – zarówno gdy wniosek złożony został już po tym terminie, jak i w sytuacji, gdy był wprawdzie złożony wcześniej, jednak organ podatkowy wydał decyzję już po nim. Podkreślenia natomiast wymaga, że nie ma możliwości odroczenia płatności wyłącznie odsetek za zwłokę, bez należności głównej. Organ podatkowy w decyzji odraczającej termin zapłaty zaległości powinien określić jej wysokość wraz z należnymi odsetkami za zwłokę. Skutkiem niedochowania odroczonego terminu jest przywrócenie ustawowego terminu płatności podatku<sup>8</sup>.

Ponadto instytucję odroczenia terminu płatności podatku lub zapłaty zaległości podatkowej można zastosować także do zaliczek na podatek, rat podatku, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych.

Kolejną możliwą ulgą w spłacie zobowiązań podatkowych jest rozłożenie zapłaty podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami na raty. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że mogą być one dowolnie kształtowane przez właściwy organ podatkowy, natomiast powinien on wziąć pod uwagę okoliczności faktyczne sprawy i możliwości podatnika<sup>9</sup>. Rat powinno być także więcej niż jedna, bowiem takie rozwiązanie

<sup>5</sup> Zob. A. Szadkowska, *Prawne kryteria rozstrzygnięcia w sprawach dotyczących zakresu odroczenia terminu zapłaty podatku*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2017, nr 4, s. 7-13.

<sup>6</sup> Inaczej: S. Presnarowicz, *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 79; A. Huchla, H. Dzwonkowski, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 199.

<sup>7</sup> Zob. L. Etel, *Komentarz do art. 67a ustawy Ordynacja podatkowa*, R. Dowgier i in., Gdańsk 2020, Lex/el.

<sup>8</sup> Zob. B. Dauter, *Komentarz do art. 67a ustawy Ordynacja podatkowa*, S. Babiarz i in., Warszawa 2019, Lex/el.

<sup>9</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia z dnia 29 czerwca 2005 r., sygn. akt I FSK 44/05; wy-

oznaczałoby w istocie odroczenie terminu płatności. Same raty mogą również podlegać odroczeniu terminu płatności, o ile ten nie upłynął.

Umorzenie w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 O.p. jest instytucją wyjątkową. Jej cel ma stanowić poprawa sytuacji ekonomicznej podatnika<sup>10</sup>. Należy podkreślić, że umorzenie to nie oznacza zmiany obowiązku podatkowego, a jedynie skonkretyzowanej powinności w postaci wymierzonego zobowiązania podatkowego lub jego części. Obejmuje zakres konkretnie oznaczony w decyzji organu podatkowego w sprawie umorzenia zaległości podatkowych, przy czym umorzenie zaległości podatkowej rodzi skutek w postaci umorzenia także należnych od niej lub jej części odsetek<sup>11</sup>.

## PRZESŁANKI WAŻNEGO INTERESU PODATNIKA ORAZ INTERESU PUBLICZNEGO

Każda z opisanych wcześniej ulg w przypadku podatku od nieruchomości może zostać udzielona przez organ podatkowy – wójta, burmistrza lub prezydenta miasta – na wniosek podatnika. W art. 67a § 1 O.p. wskazane zostały dwie przesłanki, które mogą stanowić podstawę do przychylenia się do wniosku – ważny interes podatnika lub interes publiczny. Zaznaczyć należy, że mają one charakter samodzielny i niezależny. Są to klauzule generalne, a więc pojęcia nieostre i niedookreślone, które nie zostały zdefiniowane w ustawie. Tym samym w praktyce pojawia się szereg problemów, związanych z oceną poszczególnych stanów faktycznych pod kątem zajścia wymienionych przesłanek. Organ podatkowy dysponuje pewną swobodą zarówno w zakresie wykładni tych pojęć, jak również oceny sytuacji podatnika. Co ważne, przesłanki te nie są w stosunku do siebie konkurencyjne, a w demokratycznym państwie prawa żadna z nich nie może zostać uznana z definicji za ważniejszą, bez zbadania konkretnego przypadku<sup>12</sup>. W niniejszym opracowaniu zostaną one omówione w oparciu o orzecznictwo organów oraz sądów administracyjnych.

Podkreślenia wymaga, że przesłanki te powinny zachodzić w ujęciu obiektywnym, zgodnym z powszechnie obowiązującą w społeczeństwie hierarchią wartości, nie zaś jedynie zgodnie z subiektywnym odczuciem podatnika<sup>13</sup>. Organy podatkowe zobowiązane są przeprowadzić w tym zakresie postępowanie dowodowe, wszechstronnie wyjaśniając okoliczności faktyczne. Jest to niezbędne, ponieważ analizowane pojęcia mogą przybierać różny zakres i znaczenie w konkretnych sprawach, a ich rozumienie opiera się na wnikliwej analizie akt sprawy i wszelkich dowodów, które w postępowaniu podatkowym mogą zostać wykorzystane<sup>14</sup>.

---

rok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 marca 2000 r., sygn. akt III SA 1546/99; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 października 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 676/15.

<sup>10</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 18 kwietnia 1995 r., sygn. akt SA/Łd 2424/94.

<sup>11</sup> Zob. H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Komentarz do art. 67a ustawy Ordynacja podatkowa*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020, Legalis/el.

<sup>12</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 października 2012 r., sygn. akt II FSK 510/11.

<sup>13</sup> Zob. R. Linka, *Ważny interes podatnika oraz ważny interes publiczny jako przesłanki umorzenia zaległości podatkowej*, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 9, s. 46-47.

<sup>14</sup> Zob. E. Żołnierczyk, *Pojęcie ważnego interesu podatnika i interesu publicznego jako przesłanka zastosowania ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego*, [w:] *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy*,

Ważny interes podatnika występuje, gdy zachodzą szczególne okoliczności w sytuacji życiowej lub ekonomicznej konkretnego podatnika. Nie mogą one być wywołane zachowaniem lub zaniechaniem strony, a zdarzeniami od niego obiektywnie niezależnymi, które dokonałyby się, nawet gdyby dołożył należytej staranności<sup>15</sup>. W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się jednak, że nie można przesłanki tej ograniczać jedynie do sytuacji nadzwyczajnych oraz zdarzeń losowych. Ważny interes podatnika wiąże się bowiem także z istnieniem po jego stronie szczególnych powodów, sprawiających, że pełna i terminowa zapłata podatku może zachwiać podstawami egzystencji podatnika lub osób zależnych od niego<sup>16</sup>. W tym znaczeniu zakres pojęcia obejmuje także normalną sytuację strony, która jednak uniemożliwia pokrycie przez nią wydatków związanych z potrzebami bytowymi lub ochroną zdrowia członków najbliższej rodziny<sup>17</sup>. Jako przykłady takich sytuacji można wskazać czasową utratę możliwości zarobkowania, losową utratę majątku, nieprzewidziane, wysokie wydatki czy wystąpienie klęski żywiołowej wpływającej na sytuację podatnika<sup>18</sup>. Z całą pewnością wniosek o udzielenie ulgi w trybie art. 67a O.p. nie może stanowić świadomie przyjętej strategii gospodarczej, której celem jest unikanie płacenia należności z tytułu podatków<sup>19</sup>.

Drugą przesłanką, umożliwiającą zastosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, jest interes publiczny. Pojęcie to – podobnie jak ważny interes podatnika – jest nieostre i ma zarazem szeroki zakres znaczeniowy. Wpływ na jego rozumienie mają różnorodne aspekty funkcjonowania społeczeństwa, a także następstwa zaniechania poboru środków pieniężnych z tytułu podatku dla budżetów publicznych oraz potencjalne straty finansowe, które mogą zostać poniesione w razie odmowy zastosowania ulgi<sup>20</sup>. Będzie on występował przede wszystkim w sytuacji, gdy w następstwie odmowy przyznania osobie fizycznej jednej z ulg, o których mowa w art. 67a § 1 O.p., ciężar utrzymania podatnika zostałby przerzucony na budżet państwa lub budżet jednostki samorządu terytorialnego – na przykład ze względu na konieczność korzystania za świadczeń pomocy społecznej czy zagrożenie bezdomnością. Nie ulega wątpliwości, że w przypadku osób prawnych oraz przedsiębiorców za przejaw realizacji omawianej przesłanki powinno się uznać potencjalną likwidację miejsc pracy<sup>21</sup>. Można więc uznać, że przesłanka interesu publicznego stanowi dyrektywę, zgodnie z którą powinny być respektowane wartości wspólne dla całego społeczeństwa, takie jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do organów władzy publicznej czy sprawność działania aparatu państwowego<sup>22</sup>.

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że badanie występowania przesłanki interesu publicznego wiąże się z koniecznością ważenia sytuacji w dwóch aspektach

---

*konceptje, wyzwania i rozwiązania*, red. A. Gorgol, Warszawa 2020, s. 657-658.

<sup>15</sup> Zob. T. Wołowicz, *Umorzenie zaległości podatkowej uzasadnione ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 11, s. 17-21.

<sup>16</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 października 2020 r., sygn. akt II FSK 1679/18.

<sup>17</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 31/08.

<sup>18</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 września 2020 r., sygn. akt II FSK 1193/20.

<sup>19</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 września 2020 r., sygn. akt II FSK 1017/18; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 stycznia 2001 r., sygn. akt III SA 1037/00.

<sup>20</sup> Zob. J. Orłowski, *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny” 2001, nr 4, s. 78.

<sup>21</sup> Zob. K. Radzikowski, *Zasady podejmowania i kontroli sądowej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych w świetle uznania administracyjnego*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 4, s. 156-157.

<sup>22</sup> Zob. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, Lex/el.; tak też: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2019 r., sygn. akt I GSK 1403/18.



– zasady równości i powszechności opodatkowania i związanego z nimi terminowego płacenia podatków do budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego w pełnej wysokości<sup>23</sup>, oraz wyjątku od niej – czyli zastosowania indywidualnej ulgi podatkowej. Obowiązkiem organu jest więc ustalenie korzystniejszego rozwiązania z punktu widzenia interesu publicznego, którego ochrona to nie tylko dbanie o priorytetowe regulowanie danych należności, ale także minimalizowanie wydatków publicznych, pojawiających się w następstwie konieczności uregulowania przez zobowiązanego należności podatkowych<sup>24</sup>.

Szczególnie istotną kwestią w kontekście przesłanki interesu publicznego z art. 67a § 1 O.p. jest jej pozytywny charakter. Oznacza to, że jej spełnienie umożliwia ewentualne przyznanie ulgi, natomiast nie jest dopuszczalne uznanie, że należy ją interpretować w sposób negatywny – to znaczy, że sprzeczność z interesem publicznym stanowi przeszkodę przyznania wnioskowanej ulgi<sup>25</sup>. Tym samym istnienia przesłanki interesu publicznego nie powinno się zestawiać wyłącznie z obowiązkiem ponoszenia przez podatników obciążeń publicznoprawnych, ani też przeciwstawiać jej ważnemu interesowi podatnika – mogą one bowiem zachodzić łącznie<sup>26</sup>. Przy tak ukształtowanej, dominującej linii orzeczniczej, można również znaleźć orzeczenia, w których argumentuje się, że w sprzeczności z interesem publicznym pozostaje umorzenie zaległości podatkowych, gdy istnieje majątek, z którego można skutecznie prowadzić egzekucję, która zarazem nie zachwieje podstawami egzystencji podatnika<sup>27</sup>. Z całą pewnością wskazana przyczyna słusznie świadczyć może o braku zaistnienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego – tym samym uniemożliwiając przyznanie ulgi – jednak nie powinno się jej traktować jako opisane rozumienie interesu publicznego w ujęciu negatywnym.

Pojęcie interesu publicznego bywa także związane z uspołecznieniem jednostki i rozumiane jako wypadkowa interesów indywidualnych – którą z kolei jest interes państwa reprezentującego wszystkich obywateli. Jest to więc określenie o wiele bardziej generalne i ogólne niż omówiony wcześniej ważny interes podatnika, w którego ocenie konieczne było zbadanie każdej indywidualnej sprawy, bowiem mogło ono przybierać inne znaczenie dla konkretnego podmiotu<sup>28</sup>.

## POSTĘPOWANIE ORGANÓW PODATKOWYCH W SPRAWACH O UDZIELENIE ULG NA PODSTAWIE ART. 67A O.P.

Postępowanie organów podatkowych po złożeniu przez podatnika wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego można podzielić na dwa etapy. Pierwszy z nich stanowi przeprowadzenie wnikliwego postępowania dowodowego, którego celem ma być dokładne zbadanie stanu faktycznego sprawy. Obowiązkiem organu podatkowego

<sup>23</sup> Przy czym nie można badania interesu publicznego ograniczyć wyłącznie do konieczności realizowania tych zasad – stany faktyczne należy każdorazowo poddawać wnikliwej analizie. Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1421/18.

<sup>24</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2020 r., sygn. akt II FSK 486/18.

<sup>25</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 1290/19.

<sup>26</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 1742/16.

<sup>27</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 2019 r., sygn. akt II FSK 1923/17.

<sup>28</sup> Zob. K. Święch-Kujawska, *Zasada sprawiedliwości podatkowej a udzielanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych*, [w:] *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym*, red. M. Kasiński, M. Stahl, K. Wlazlak, Warszawa 2015, Lex/el.

jest bowiem ustalenie, czy występują przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego – co powinno zostać jednoznacznie rozstrzygnięte w decyzji oraz opisane w jej uzasadnieniu. Od tego zależy bowiem dalsze postępowanie.

Istotną kwestią jest także ciężar udowodnienia występowania przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Powinno zostać bowiem wykazane, jakie fakty i na jakiej podstawie zostały uznane przez organ za udowodnione. W znaczeniu formalnym obowiązek ten ciąży na stronie postępowania, ponieważ to jej znane są fakty, na których oparty jest wniosek o zastosowanie ulgi. Obowiązek dowodzenia obciąża jednak również organ podatkowy – i to w stopniu większym nawet niż stronę – ponieważ posiada on władcze uprawnienia procesowe. Niektóre argumenty, wynikające z wniosku podatnika złożonego w trybie art. 67a O.p., mogą wymagać weryfikacji i oceny, która możliwa będzie wyłącznie dla organu podatkowego<sup>29</sup>. Należy także podkreślić, że ewentualne braki argumentacyjne wniosku podatnika lub uznanie przez organ przedłożonych przez niego informacji i dowodów za niewystarczające, powoduje obowiązek organu podatkowego, by dokładnie wyjaśnić stan faktyczny sprawy (art. 122 O.p.), a także zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy (art. 187 § 1 O.p.)<sup>30</sup>.

W razie stwierdzenia przez organ podatkowy braku przesłanek, określonych w art. 67 § 1 O.p., nie ma możliwości zastosowania żadnej z ulg przewidzianych w przepisie i organ jest związany przepisem w tym zakresie. Natomiast gdy stwierdzone zostanie występowanie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego – z uwagi na użycie w przepisie słowa *może* – organ podatkowy orzeka o udzieleniu wnioskowanej ulgi, bądź też odmowie jej udzielenia, w ramach przysługującego mu uznania administracyjnego. W obu przypadkach jednak jest zobowiązany do dokładnego uzasadnienia decyzji w oparciu o stan faktyczny sprawy – zgodnie z wymogami wynikającymi z art. 210 § 1 O.p.

Po stwierdzeniu występowania przynajmniej jednej z przesłanek, wskazanych w art. 67a O.p., organ orzeka na podstawie uznania administracyjnego. Oznacza to, że organ dysponuje możliwością dokonania wyboru konsekwencji prawnych zaistniałej sytuacji. W polskim porządku prawnym brak jest definicji legalnej uznania administracyjnego, natomiast w nauce prawa podatkowego określa się je jako przyznanie organowi administracyjnemu (podatkowemu) możliwości kształtowania sytuacji prawnej adresata normy, za pomocą określonego aktu administracyjnego. Przenosząc to na grunt rozpatrywanej materii, organ rozstrzygający w sprawie udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego nie jest zobligowany do jej udzielenia – nawet jeśli stwierdzi wystąpienie przesłanek ustawowych oraz względów słusznościowych, świadczących za jej udzieleniem. Nie zwalnia to jednak organu z obowiązku wszechstronnego zbadania stanu faktycznego sprawy i uzasadnienia decyzji, rozstrzygając jednoznacznie, czy w sprawie zachodzą przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, natomiast stosując uznanie administracyjne organ odmawia udzielenia ulgi, czy też organ nie dostrzega tych przesłanek i musi orzec o odmowie przyznania wnioskowanej ulgi<sup>31</sup>.

<sup>29</sup> Zob. J. Brolik, *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67a § 1 ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 8, s. 175-179.

<sup>30</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 3987/17.

<sup>31</sup> Zob. M. Zdebel, *Udzielanie ulg w płatności podatków w świetle przepisów Konstytucji*, [w:] *Finanse publiczne a Konstytucja*, red. M. Bogucka-Felczak, Warszawa 2020, s. 144-146.

W judykaturze zwraca się jednak uwagę na granice uznania administracyjnego, którymi jest związany organ podatkowy. Ich przekroczenie będzie miało miejsce na przykład wtedy, gdy wydana decyzja stoi w rażącej sprzeczności z zasadą sprawiedliwości lub innymi zasadami konstytucyjnymi – to znaczy gdy za rozstrzygnięciem odmawiającym udzielenia ulgi przemawiają argumenty w sposób oczywisty nieistotne, nieracjonalne lub wyprowadzone na podstawie fałszywych przesłanek<sup>32</sup>.

Strona niezadowolona z rozstrzygnięcia organu podatkowego pierwszej instancji ma możliwość złożenia odwołania od decyzji do właściwego organu odwoławczego – w przypadku spraw z zakresu udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości przez wójtów, burmistrzów lub prezydentów miast, do samorządowych kolegiów odwoławczych. Postępowanie odwoławcze i możliwe rozstrzygnięcia w tym zakresie są jednak ograniczone, bowiem zgodnie z art. 233 § 3 O.p. jeżeli przepisy prawa pozostawiają sposób rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji, samorządowe kolegium odwoławcze może jedynie utrzymać w mocy zaskarżoną decyzję lub uchylić ją i – choć nie wynika to wprost z przepisu – przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji. Nie posiada natomiast kompetencji do orzekania co do istoty sprawy. Jednocześnie podstawą do uchylenia takiej decyzji może być w szczególności zaniechanie przez organ pierwszej instancji wszechstronnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, w szczególności w kontekście zaistnienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, niewłaściwe uzasadnienie decyzji administracyjnej lub wydanie rozstrzygnięcia z rażącym naruszeniem zasady sprawiedliwości lub innych zasad postępowania podatkowego<sup>33</sup>.

## ZASTOSOWANIE ULG W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH W STOSUNKU DO PRZEDSIĘBIORCÓW

W przypadku udzielania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikowi prowadzącemu działalność gospodarczą konieczne jest zbadanie przez organ podatkowy dodatkowych przesłanek, określonych w art. 67b O.p. W przepisie tym ustawodawca umożliwił udzielanie przedsiębiorcom ulg, które:

- nie stanowią pomocy publicznej;
- stanowią pomoc *de minimis* – w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa wspólnotowego dotyczących pomocy w ramach zasady *de minimis*;
- stanowią pomoc publiczną – jednak wyłącznie w zakresie, wynikającym z katalogu zawartego w art. 67b § 1 pkt 3 O.p.

Po złożeniu wniosku o udzielenie ulgi, w pierwszej kolejności organ podatkowy powinien zbadać występowanie przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Ich brak przesądza negatywne dla strony postępowania rozstrzygnięcie, więc nie ma potrzeby

<sup>32</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2018 r., sygn. akt II FSK 3325/15; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2404/16.

<sup>33</sup> Zob. K. Czichy, *Odwołanie od decyzji organów podatkowych wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7-8, s. 111-118.



dalszego badania możliwości udzielenia ulgi. Jeżeli jednak występuje ważny interes podatnika lub interes publiczny, organ podatkowy powinien przystąpić do ustalenia, czy podatnik jest podmiotem prowadzącym działalność gospodarczą – a w dalszej kolejności, czy spełnione są warunki wynikające z art. 67b O.p. Podkreślić należy, że nie każda ulga w spłacie podatków udzielona przedsiębiorcy powinna być traktowana jako pomoc publiczna. Ta okoliczność wymaga każdorazowego zbadania przez właściwy organ podatkowy i wzięcie pod uwagę przepisy prawa unijnego. Należy zatem uznać, że stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych będzie niedozwoloną pomocą publiczną tylko wtedy, gdy spełnione zostaną dwa warunki: podatnik uzyska od państwa lub samorządu korzyść (np. w postaci ulgi) oraz wpłynie to negatywnie na wymianę handlową pomiędzy członkami wspólnego rynku<sup>34</sup>.

Możliwe jest natomiast udzielenie podmiotom prowadzącym działalność gospodarczą ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, które stanowiłyby pomoc *de minimis* lub formę pomocy publicznej wymienioną enumeratywnie w art. 67b § 1 pkt 3 O.p. Pomoc *de minimis* jest najczęściej występującym rodzajem pomocy, którą można uzyskać bez konieczności wnoszenia wkładu własnego i wskazania przeznaczenia pomocy. Przedsiębiorca ubiegający się o tę formę wsparcia zobowiązany jest przedstawić podmiotowi udzielającemu pomocy nie tylko wniosku, o którym mowa w art. 67a O.p., ale także wszystkich zaświadczeń o pomocy *de minimis*, jakie otrzymał w roku, w którym ubiega się o pomoc, oraz w ciągu dwóch poprzedzających go lat, albo oświadczenia o wielkości tej pomocy. Graniczna kwota pomocy *de minimis*, jaka może zostać udzielona, wynosi 200 000 euro – jeżeli organ stwierdzi przekroczenie wskazanej kwoty, nie ma możliwości udzielenia ulgi<sup>35</sup>. Pomoc *de minimis* powinna być udzielona zgodnie z wytycznymi, wynikającymi zarówno z prawa unijnego, jak i z przepisów krajowych<sup>36</sup>, określających zasady jej udzielania, krąg beneficjentów oraz przeznaczenie<sup>37</sup>.

## ULGI W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH UDZIELANE ZE WZGLĘDU NA PANDEMIĘ SARS-COV-2

### ULGI UDZIELANE NA ZASADACH OGÓLNYCH, UZASADNIONE STANEM PANDEMII SARS-COV-2

Jak wskazano we wcześniejszej części niniejszego artykułu, przesłanki ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego stanowią klauzule generalne i powinny być przez organy podatkowe każdorazowo analizowane w zależności od realiów każdej indywidualnej sprawy. Nie ulega wątpliwości, że ekonomiczne i społeczne następstwa pandemii SARS-CoV-2 mogą uzasadniać zastosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych na zasadach ogólnych, wynikających z art. 67a O.p. Potwierdza to stanowisko Regionalnej Izby Obrachunkowej w Kielcach z dnia 17 kwietnia 2020 r., w którym wyrażono pogląd,

<sup>34</sup> Zob. L. Etel, *Pomoc publiczna w ordynacji podatkowej*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 11, s. 23-37.

<sup>35</sup> Zob. L. Etel, *Komentarz do art. 67b ustawy Ordynacja podatkowa*, R. Dowgier i in., Gdańsk 2020, Lex/el.

<sup>36</sup> W tym przede wszystkim ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 708, ze zm.).

<sup>37</sup> Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2017 r., sygn. akt II GSK 3286/16; M. Unisk, *Zastosowanie indywidualnej ulgi w zapłacie podatku w ramach pomocy de minimis w przypadku firmy w trudnej sytuacji ekonomicznej*, „Doradztwo Podatkowe” 2012, nr 4, s. 30-32.

że organ podatkowy może udzielać ulg na wniosek stron postępowania na podstawie art. 67a O.p. i art. 67b O.p. Podkreślono w nim, że sytuację związaną z rozprzestrzenianiem COVID-19 można zakwalifikować jako klęskę żywiołową – która jest definiowana w art. 3 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 18 kwietnia 2002 r. o stanie klęski żywiołowej<sup>38</sup> jako katastrofa naturalna lub awaria techniczna, której skutki zagrażają życiu lub zdrowiu dużej liczby osób, mieniu o wielkich rozmiarach albo środowisku na znacznych obszarach, a pomoc i ochrona mogą być skutecznie podjęte tylko przy zastosowaniu nadzwyczajnych środków, we współdziałaniu różnych organów i instytucji oraz specjalistycznych służb i formacji działających pod jednolitym kierownictwem. Można więc stwierdzić, że choć nie został wprowadzony w Polsce stan nadzwyczajny, jakim jest stan klęski żywiołowej, to sytuacja związana z pandemią SARS-CoV-2 spełnia przesłanki uznania jej za klęskę żywiołową.

Ponadto w piśmiennictwie podkreśla się, że klęska żywiołowa oznacza anormalne zjawiska, które występują niezależnie od działalności człowieka, a są wynikiem działania sił przyrody lub siły wyższej niezależnej od człowieka. Konsekwencją tego stanu może być znaczące uszczuplenie lub pozbawienie podatnika majątku oraz możliwości uzyskiwania dochodów. Tak opisana sytuacja spełnia przesłankę ważnego interesu podatnika, a w szczególnych przypadkach również interesu publicznego, uzasadniające zastosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych<sup>39</sup>.

### SZCZEGÓLNE ROZWIĄZANIA W ZAKRESIE ZWALNIANIA NIEKTÓRYCH GRUP PRZEDSIĘBIORCÓW Z PODATKU OD NIERUCHOMOŚCI W ZWIĄZKU Z PANDEMIĄ SARS-COV-2

Poza opisanym wcześniej, ogólnym trybem wnioskowania o ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 67a i 67b O.p., szczególne rozwiązanie wprowadzono w art. 15p i 15q ustawy covidowej. Na mocy wskazanych przepisów rady gmin mogą w drodze uchwały:

- za część roku 2020 oraz za wybrane miesiące pierwszego półrocza 2021 r. zwolnić z podatku od nieruchomości: grunty, budynki i budowle związane z prowadzeniem działalności gospodarczej<sup>40</sup>;
- przedłużyć terminy płatności rat podatku od nieruchomości, płatnych w kwietniu, maju i czerwcu 2020 r., nie dłużej niż do dnia 30 września 2020 r. oraz płatnych w wybranych miesiącach pierwszego półrocza 2021 r., nie dłużej niż do dnia 31 grudnia 2021 r.<sup>41</sup>
  - wskazanym grupom przedsiębiorców, których płynność finansowa uległa pogorszeniu w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych z powodu COVID-19.

<sup>38</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r., poz. 1897, ze zm.

<sup>39</sup> Zob. M. Kępa, A. Zając-Caboń, *Skutki podatkowe klęski żywiołowej*, „Radca Prawny” 2011, nr 7, s. 7-10.

<sup>40</sup> Aktualnie obowiązują uchwały wydane na podstawie art. 15p m.in.: w Sosnowcu (Uchwała Numer 642/XXXVI/2021 Rady Miejskiej w Sosnowcu z dnia 19 stycznia 2021 r., Dz. Urz. Woj. Śląskiego z 2021 r., nr 539) czy w Gminie Popów (Uchwała Numer 183/XXIX/2021 Rady Gminy Popów z dnia 13 stycznia 2021 r., Dz. Urz. Woj. Śląskiego z 2021 r., nr 519).

<sup>41</sup> Aktualnie obowiązują uchwały wydane na podstawie art. 15q m.in.: w Polanicy-Zdroju (Uchwała Numer XII/119/2020 Rady Miejskiej w Polanicy-Zdroju z dnia 30 grudnia 2020 r., Dz. Urz. Woj. Dolnośląskiego z 2021 r., poz. 284), w Gminie Bukowina Tatrzańska (Uchwała Numer XXVII/240/2021 Rady Gminy Bukowina Tatrzańska z dnia 15 stycznia 2021 r., Dz. Urz. Woj. Małopolskiego z 2021 r., poz. 458).

Celem tej regulacji, wynikającym z uzasadnienia do projektu ustawy wprowadzającej opisane przepisy, jest umożliwienie gminom, w ramach ich autonomii podatkowej, zastosowania rozwiązań, nakierowanych na pomoc dla przedsiębiorców szczególnie dotkniętych pandemią SARS-CoV-2. Ich zadaniem miał być pozytywny wpływ na sytuację ekonomiczną podatników i przyczynienie się do poprawy ich płynności finansowej<sup>42</sup>. Co ważne, uprawnieni nie są zobowiązani do składania wniosku o zastosowanie ulgi wynikającej z uchwały, a jedynie informacji na podatek od nieruchomości lub ewentualnie jej korekty. Ponadto, nie jest wymagane także wydanie odrębnej decyzji przez organ podatkowy, potwierdzającej prawo do zastosowania wobec danego przedsiębiorcy ulgi<sup>43</sup>.

W uchwałach rad gmin, wydanych na podstawie art. 15p lub 15q ustawy covidowej, powinny znaleźć się bardziej szczegółowe informacje, związane ze stosowaniem szczególnych ulg dla przedsiębiorców w związku z rozprzestrzenianiem się COVID-19. Zadaniem jednostki samorządu terytorialnego ma być zawarcie w treści uchwały przede wszystkim następujących treści:

- konkretne określenie grup podmiotów, którym przysługują opisywane ulgi;
- wyjaśnienie pojęcia pogorszenia płynności finansowej w związku z ponoszeniem negatywnych konsekwencji ekonomicznych COVID19;
- wskazanie sposobu dokumentowania pogorszenia płynności finansowej;
- sprecyzowanie przedmiotu opodatkowania, który podlega ulgom w podatku od nieruchomości – bowiem mogą to być zarówno wyłącznie grunty, budynki lub budowle związane z określoną działalnością gospodarczą, jak i wszystkie grunty, budynki lub budowle określonych grup przedsiębiorców.

Jednoznacznie należy zarazem podkreślić, że brzmienie przepisów upoważnia do zastosowania ulg podatkowych w podatku od nieruchomości wyłącznie przedsiębiorców. Nie ma możliwości zastosowania zwolnienia w stosunku do podmiotów nieprowadzących działalności gospodarczej – w tym podatnikom jedynie wynajmujących lub wydzierżawiających swoje nieruchomości innym na prowadzenie działalności gospodarczej.

Ważną cechą ulg, przysługujących przedsiębiorcom na podstawie ustawy covidowej, jest szczególnie zakwalifikowanie ich z punktu widzenia pomocy publicznej. Zgodnie bowiem z art. 15zzzh ustawy covidowej wsparcie, o którym mowa m.in. w jej art. 15p i 15q, a także udzielone na podstawie art. 67a § 1 pkt 1 i 2 O.p. w związku z COVID-19 (w przypadku podatku, którego termin płatności upływa po 31 grudnia 2019 r. lub zaległości podatkowej powstałej po tym dniu) – stanowi pomoc publiczną, mającą na celu zaradzenie poważnym zaburzeniom w gospodarce, a więc dopuszczalną na mocy art. 67b § 1 pkt 3 ppkt b O.p.

<sup>42</sup> Zob. Uzasadnienie do rządowego projekt ustawy o zmianie ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych oraz niektórych innych ustaw, druk sejmowy numer 299, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm9.nsf/druk.xsp?nr=299> [dostęp: 24.01.2021].

<sup>43</sup> Zob. R. Dowgier, *Weryfikacja prawa do zwolnienia oraz przedłużenia terminu płatności na podstawie uchwały rady gminy podjętej w związku z epidemią COVID-19*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7, s. 6-11.

## PODSUMOWANIE

Nie ulega wątpliwości, że wyjątkowa sytuacja wywołana pandemią SARS-CoV-2 wymagała działania ustawodawcy – w tym także w zakresie zwiększenia możliwości wsparcia przedsiębiorców, dotyczącego zwalniania ich z podatku od nieruchomości lub przedłużania terminów płatności jego rat. Rozwiązania wprowadzone ustawą covidową nie stanowią jednak kompleksowej pomocy – pozostawiają bowiem gminom swobodę podjęcia decyzji w tym zakresie. Jednakże gminy, które z uwagi na znacząco zmniejszone dochody własne (w wyniku m.in. mniejszych dochodów przysługujących im z tytułu partycypacji w dochodach z podatku dochodowego od osób fizycznych i osób prawnych) również znajdują się w trudnej sytuacji finansowej, niechętnie podejmują uchwały w sprawie zwolnienia określonych grup przedsiębiorców z podatku od nieruchomości.

W razie braku podjęcia przez radę gminy uchwały w trybie art. 15p lub 15q ustawy covidowej, jedynym rozwiązaniem pozostaje ubieganie się o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego na zasadach ogólnych, wynikających z art. 67a i 67b Ordynacji podatkowej. Jak wykazano w niniejszym artykule, okoliczności związane z pandemią SARS-CoV-2 mogą stanowić podstawę uzasadniającą spełnienie przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego – jednak nawet w tej sytuacji organ podatkowy rozstrzyga w oparciu o uznanie administracyjne, co w istocie pozostawia mu swobodę podjęcia decyzji, nawet gdy stwierdzi ich występowanie.

Reasumując, należałoby stwierdzić, że choć rozwiązania umożliwiające stosowanie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości zostały rozszerzone w związku z rozprzestrzenianiem się COVID-19 i jego następstwami gospodarczymi, nie są one wystarczające. Każdorazowo niezbędne jest działanie organów gmin – czy to w zakresie podjęcia stosownej uchwały, czy też wydania indywidualnego aktu administracyjnego, jakim jest decyzja udzielająca ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych z tytułu podatku od nieruchomości na podstawie Ordynacji podatkowej. Brak przy tym rozwiązań systemowych, które by w sposób wystarczający zwiększały dochody gmin – na przykład subwencji ogólnej z budżetu państwa. Udzielenie opisanych ulg, umożliwiających przetrwanie określonym grupom przedsiębiorców, może więc wiązać się z trudnościami w finansowaniu realizacji zadań gmin, co również stanowi efekt niepożądany.

## Bibliografia

### Literatura

Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.

Bogucka-Felczak M. (red.), *Finanse publiczne a Konstytucja*, Warszawa 2020.

Brolik J., *Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych z art. 67a § 1 ordynacji podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2012, nr 8.

Czichy K., *Odwołanie od decyzji organów podatkowych wydanych na podstawie uznania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 2007, nr 7-8.

Dowgier R., *Weryfikacja prawa do zwolnienia oraz przedłużenia terminu płatności na podstawie uchwały rady gminy podjętej w związku z epidemią COVID-19*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 7.

Dowgier R. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Gdańsk 2020.

Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.

Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.

Etel L., *Pomoc publiczna w ordynacji podatkowej*, „Finanse Komunalne” 2008, nr 11.

Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.

Gorgol A. (red.), *Teoretyczne i praktyczne aspekty prawa finansowego. Problemy, koncepcje, wyzwania i rozwiązania*, Warszawa 2020.

Kasiński M., Stahl M., Wlazlak (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym*, Warszawa 2015.

Kępa M., Zajac-Caboń A., *Skutki podatkowe klęski żywiołowej*, „Radca Prawny” 2011, nr 7.

Linka R., *Ważny interes podatnika oraz ważny interes publiczny jako przesłanki umorzenia zaległości podatkowej*, „Doradztwo Podatkowe” 2019, nr 9.

Orłowski J., *Przesłanki umorzenia zaległości podatkowych w ordynacji podatkowej*, „Radca Prawny” 2001, nr 4.

Presnarowicz S., *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002.

Szadkowska A., *Prawne kryteria rozstrzygnięcia w sprawach dotyczących zakresu odroczenia terminu zapłaty podatku*, „Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego” 2017, nr 4.

Radzikowski K., *Zasady podejmowania i kontroli sądowej decyzji w sprawie umorzenia zaległości podatkowych w świetle uznania administracyjnego*, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2006, nr 4.

Unisk M., *Zastosowanie indywidualnej ulgi w zapłacie podatku w ramach pomocy de minimis w przypadku formy w trudnej sytuacji ekonomicznej*, „Doradztwo Podatkowe” 2012, nr 4.

Wołowicz T., *Umorzenie zaległości podatkowej uzasadnione ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2016, nr 11.

### **Orzecznictwo**

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 października 2020 r., sygn. akt II FSK 1679/18.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 września 2020 r., sygn. akt II FSK 1193/20.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 września 2020 r., sygn. akt II FSK 1017/18.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 czerwca 2020 r., sygn. akt II FSK 486/18.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2019 r., sygn. akt I GSK 1403/18.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2019 r., sygn. akt II FSK 1290/19.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 czerwca 2019 r., sygn. akt II FSK 1923/17.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 maja 2019 r., sygn. akt II FSK 1421/18.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 września 2018 r., sygn. akt II FSK 3325/15.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2018 r., sygn. akt II FSK 2404/16.



- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 3987/17.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2018 r., sygn. akt II FSK 1742/16.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2017 r., sygn. akt II GSK 3286/16.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 października 2012 r., sygn. akt II FSK 510/11.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 31/08.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 czerwca 2005 r., sygn. akt I FSK 44/05.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 stycznia 2001 r., sygn. akt III SA 1037/00.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 1 marca 2000 r., sygn. akt III SA 1546/99.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 18 kwietnia 1995 r., sygn. akt SA/Łd 2424/94.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 29 października 2015 r., sygn. akt I SA/Sz 676/15.