

GŁOSA DO WYROKU WOJEWÓDZKIEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W GDAŃSKU Z DNIA 3 LISTOPADA 2020 R., SYGN. I SA/GD 316/20

Streszczenie. Celem glosy jest podjęcie dyskusji z istotnym poglądem sądów administracyjnych dotyczącym rozumienia przesłanki udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, jaką jest interes publiczny. Zgodnie ze stanowiskiem sądu wadliwe obliczenie przez podatnika podatku, spowodowane niejasnością obowiązującego i zmieniającego się prawa podatkowego, może przemawiać za ziszczeniem się tejże przesłanki. Wykorzystując metodę analizy dogmatycznej przepisów prawnych oraz badając orzecznictwo sądów administracyjnych i poglądy doktryny, wskazano zarówno argumenty przemawiające za przyjętym rozumieniem klauzuli generalnej interesu publicznego, jak i pewne niebezpieczeństwa z nim związane. Kwestia ta jest istotna, ponieważ nieokreśloność przesłanki interesu publicznego powinna skłaniać do jej dynamicznego, zmieniającego pojmowania, a zatem także do prowadzenia dyskusji na ten temat w doktrynie i orzecznictwie. W glosie rozważono również zagadnienie możliwości powoływania się przez państwo na upływ wynikającego z przepisów wewnętrznych terminu wygaśnięcia prawa do zwrotu nadpłaty podatku, w sytuacji gdy zgodnie z umową o unikaniu podwójnego opodatkowania podatek był nienależny. W tej sprawie udzielono odpowiedzi negatywnej, gdyż takie działanie wydaje się niezgodne z zasadami prawa międzynarodowego.

Słowa kluczowe: ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, interes publiczny, międzynarodowe prawo podatkowe, umowy międzynarodowe o unikaniu podwójnego opodatkowania

* Magister, Katolicki Uniwersytet Lubelski Jana Pawła II w Lublinie, Wydział Prawa, Prawa Kanonicznego i Administracji, e-mail: tomaszstachurski1001@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-7602-7643>

1. TEZA ORZECZENIA

„Wadliwe obliczenie przez podatnika podatku, spowodowane niejasnością obowiązującego i zmieniającego się prawa podatkowego (zwłaszcza różnie interpretowanego w judykaturze), a czasem również wprowadzenie go w błąd co do sposobu rozumienia przepisu podatkowego przez organ podatkowy, stanowią okoliczności, które nie mogą być pomijane przy ustalaniu istnienia przesłanki interesu publicznego. [...] W konkretnych okolicznościach faktycznych może dojść do sytuacji, w której w interesie praworządnego państwa, realizującego zasadę sprawiedliwości społecznej będzie leżała eliminacja (lub przynajmniej ograniczenie) przypisanych decyzją administracyjną ciężarów publicznoprawnych”.

1. W sentencji glosowanego orzeczenia wojewódzki sąd administracyjny uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: Dyrektor IAS lub organ II instancji, lub organ odwoławczy), utrzymującą w mocy decyzję organu I instancji o odmowie umorzenia zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Poza słusznym, jak należy uznać, rozstrzygnięciem, w owym wyroku sformułowane zostały ważne *obiter dicta* dotyczące rozumienia przesłanki interesu publicznego, warunkującej udzielenie przez organ podatkowy ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Transgraniczny i złożony stan faktyczny skłania również do rozważenia pewnych kwestii, które nie zostały uwypuklone w treści uzasadnienia.

2. Na wstępie należy odnotować, że ze względu na liczne braki w postępowaniu dowodowym stan faktyczny, którego dotyczy glosowane orzeczenie, opisany został w sposób dosyć ogólny. Mianowicie 31 lipca 2019 r. L.B. (dalej: Strona lub Skarżąca, lub Podatniczka) złożyła do Naczelnika Urzędu Skarbowego (dalej: Naczelnik lub organ I instancji) wnioszek o umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2014. Powodem powstania zaległości był brak wykazywania przez Podatniczkę przed polskimi organami podatkowymi (tj. w państwie rezydencji) dochodów zagranicznych za lata 2014–2018. Zgodnie z wyjaśnieniami Strony podatek dochodowy w tym przedziale czasowym, w ślad za instrukcjami udzielonymi przez organy podatkowe, opłacała w Niemczech (tj. w państwie źródła). Zaliczki były pobierane automatycznie przez Niemiecki Urząd Finansowy. W 2017 r.

Naczelnik Urzędu Skarbowego, na podstawie otrzymanej, za pośrednictwem aplikacji WAIPB, od niemieckich organów informacji o wysokości osiągniętego dochodu z zatrudnienia za rok podatkowy 2015, wydał wezwanie do złożenia korekty deklaracji PIT-36 za ten rok. Jednocześnie Strona została ustnie poinformowana, że zgodnie z wiążącą Polskę oraz Niemcy umową międzynarodową o unikaniu podwójnego opodatkowania¹ dochody z zatrudnienia za granicą są w Polsce zwolnione z opodatkowania i należy je rozliczyć metodą wyłączenia z progresją. W czerwcu 2017 r. Strona złożyła korektę zeznania podatkowego za rok 2015, a także, mimo braku wezwania, korektę zeznania za rok 2014, w których rozliczyła dochody zagraniczne zgodnie ze wskazaną wyżej metodą. W 2019 r. na wniosek Podatniczki wydana została interpretacja indywidualna przepisów prawa podatkowego, w której przedstawiono stanowisko, zgodnie z którym dochody uzyskiwane w Niemczech z tytułu emerytury po zmarłym małżonku przez osobę będącą polskim rezydentem podatkowym podlegają opodatkowaniu wyłącznie w Polsce. Po zapoznaniu się z treścią owej interpretacji organ I instancji wezwał Podatniczkę do przedłożenia dokumentów potwierdzających źródło przychodów uzyskiwanych z zagranicy. Strona złożyła korekty zeznań podatkowych za lata 2014–2018, tym razem prawidłowo kwalifikując dochody i rozliczając je zgodnie ze stanowiskiem wynikającym z interpretacji indywidualnej. Tym samym stwierdzono powstanie po stronie Podatniczki znacznej wysokości zaległości podatkowej. Obecnie większość tejże zaległości została uiszczona, a Podatniczka podjęła działania przed niemieckimi organami podatkowymi zmierzające do uzyskania zwrotu nienależnie zapłaconego podatku. Jednakże wskazuje ona, że zgodnie z niemieckim prawem nie istnieje możliwość zwrotu nadpłaty za rok 2014 ze względu na upływ czteroletniego terminu do zgłoszenia wniosku w tej sprawie. Wobec tego, jak podnosi w uzasadnieniu wniosku o umorzenie zaległości wraz z odsetkami oraz, co konsekwentnie podtrzymuje w odwołaniu oraz skardze do wojewódzkiego sądu administracyjnego, została niesprawiedliwie i krzywdząco obciążona podwójnym opodatkowaniem, co jest efektem błędnych instrukcji udzielonych jej przez organy podatkowe.

¹ Umowa między Rzeczpospolitą Polską a Republiką Federalną Niemiec w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i od majątku, podpisana w Berlinie dnia 14 maja 2003 r. (Dz.U. z 2005 r., Nr 12, poz. 90), dalej: u.p.o.

3. Sąd uznał skargę Podatniczki za zasadną oraz przychylił się do prezentowanej przez nią argumentacji. W tym miejscu należy zauważyć, że wobec licznych nieprawidłowości w przeprowadzonym postępowaniu wyjaśniającym, braków w zebranych materiale dowodowym, a także niewyczerpującej argumentacji przedstawionej przez Dyrektora IAS, *ratio decidendi* glosowanego orzeczenia nie mogło być inne. W judykaturze jednolicie określa się zakres kompetencji sądu administracyjnego w sprawie skargi na decyzje w sprawie przyznania bądź odmowy ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Jego rola jako „sądu prawa” ogranicza się do kontroli legalności i prawidłowości przeprowadzonego postępowania podatkowego w tej sprawie oraz poprawności rozumienia norm prawnych przez organy. Kontrola ta wyraża się przede wszystkim w ocenie zebranego materiału dowodowego przez pryzmat norm proceduralnych, a także w badaniu, czy tezy stawiane przez organ znajdują poparcie w tymże materiale. Ocenie sądu podlega ponadto logiczna poprawność i zgodność z prawem wniosków wyciąganych przez organ². Z tych założeń wywodzi się również stanowisko, zgodnie z którym twierdzenie przez sąd administracyjny, że zbadanie przez organ przyczyn powstania zaległości podatkowej ma zasadnicze znaczenie w sprawie, wykracza poza zakres postępowania w sprawie udzielenia ulg³. Jest to pogląd słuszny pod warunkiem, że stan faktyczny i potwierdzający go materiał dowodowy umożliwiają ustalenie ziszczenia się przesłanki udzielenia ulgi. Wobec tego stwierdzić należy, że w przedmiotowej sprawie Sąd nie naruszył swego zakresu kompetencji. Zebrane w sprawie dowody nie pozwalają bowiem na ustalenie okoliczności pobierania zaliczek na podatek dochodowy oraz składek na ubezpieczenie społeczne przez niemieckie organy podatkowe, a także złożenia do tychże organów przez Podatniczkę wniosku o zwrot nienależnie pobranego podatku oraz decyzji w tej sprawie. Co więcej, w aktach sprawy brak deklaracji i ich korekt składanych w toku postępowania przez Podatniczkę oraz treści informacji o dochodach przekazanej przez Niemiecki Urząd Finansowy, co uniemożliwia wszechstronną analizę wszystkich istotnych okoliczności sprawy. Nie podano też informacji o dacie zmiany miejsca zamieszkania przez Stronę. Jak słusznie wskazuje Sąd, braki te stanowią naruszenie takich

² Por. m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA): z dnia 15 lipca 2008 r., sygn. II FSK 660/07, LEX nr 485329; z dnia 22 lipca 2010 r., sygn. II FSK 471/09, LEX nr 596469; z dnia 3 października 2012 r., sygn. II FSK 1093/11, LEX nr 1233803; z dnia 21 sierpnia 2015 r., sygn. II FSK 1703/13, LEX nr 1801157.

³ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2016 r., sygn. II FSK 3497/14, LEX nr 2205447.

norm proceduralnych, jak zasada prawdy obiektywnej (art. 122 Ordynacji podatkowej)⁴, zasada swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.) oraz obowiązek zebrania i wszechstronnego rozpatrzenia przez organ całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 o.p.). Podkreślić należy także, że materiał dowodowy w przedstawionym kształcie nie uprawnia do oceny wystąpienia przesłanek udzielenia umorzenia zaległości podatkowej. Organy nie przypisały wystarczającego znaczenia okoliczności podwójnego opodatkowania dochodu Strony, która może wskazywać na wystąpienie w sprawie interesu publicznego w udzieleniu umorzenia zaległości podatkowej.

4. Najistotniejsza teza głosowanego orzeczenia odnosi się do rozumienia klauzuli generalnej interesu publicznego. W uzasadnieniu przedmiotowego wyroku Sąd stwierdził m.in., że wadliwe obliczenie przez podatnika podatku spowodowane niejasnością obowiązującego i zmieniającego się prawa podatkowego, zwłaszcza różnie interpretowanego w judykaturze, stanowi okoliczność, która nie może być pomijana przy ustalaniu istnienia przesłanki interesu publicznego. W konkretnych okolicznościach może bowiem dojść do sytuacji, w której w interesie praworządnego państwa, realizującego zasadę sprawiedliwości społecznej, będzie leżała eliminacja lub przynajmniej ograniczenie przypisanych decyzją administracyjną ciężarów publiczno-prawnych. Stanowisko to wpisuje się w dotychczasową linię orzeczniczą⁵. Koresponduje również z poglądami Naczelnego Sądu Administracyjnego, według których z zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych wynika zakaz przerzucania na podatnika błędów lub uchybień popełnionych przez organy podatkowe w procesie stosowania obowiązujących przepisów prawa⁶. Naruszenie zasady zaufania może być efektem zbyt późnego podjęcia czynności sprawdzających w celu weryfikacji prawidłowości dokonanych przez podatnika rozliczeń

⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1325 ze zm.), dalej: o.p.

⁵ Por. m.in. wyroki NSA: z dnia 2 marca 2016 r., sygn. II FSK 2474/15, LEX nr 2017629; z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. II FSK 2634/17, LEX nr 2490165; z dnia 9 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 2606/18, LEX nr 2653519; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 maja 2018 r., sygn. I SA/Gl 1425/17, LEX nr 2493304.

⁶ Por. m.in. wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 czerwca 2004 r., sygn. III SA 394/03, ONSAiWSA 2005, nr 6, poz. 129; wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2009 r., sygn. II GSK 689/08, LEX nr 516953; wyrok NSA z dnia 27 lutego 2013 r., sygn. II FSK 1351/11, LEX nr 1311143; wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2019 r., sygn. III SA/Wa 1433/18, LEX nr 3031939.

i deklaracji⁷. Choć co do tej kwestii nie istnieje pełna jasność, to w przedmiotowej sprawie Sąd słusznie sygnalizuje możliwość wystąpienia takiego uchybienia. Nie wiadomo bowiem, jakiej treści informacje z Niemiec otrzymał organ I instancji oraz dlaczego, mimo przeprowadzenia w 2017 r. czynności sprawdzających, Podatniczka była wzywana do wykazania dochodów z zatrudnienia, a nie ze świadczenia emerytalnego.

Przywołana wyżej teza, choć jest zgodna z ugruntowanym w judykaturze rozumieniem interesu publicznego, wymaga analizy. Przy wykładni przesłanki udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych nakazuje bowiem wzięcie pod uwagę nie tylko uchybień poczynionych przez organy stosujące prawo (do czego powołane jest sądownictwo administracyjne na podstawie art. 1 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁸), lecz także błędów ustawodawcy przejawiających się niejasnym, niezrozumiałym i często zmieniającym się prawem. Moim zdaniem takie postrzeganie klauzuli generalnej interesu publicznego, mimo że w istocie swej jest słuszne, może budzić pewne zastrzeżenia.

Z perspektywy generalnych założeń teorii i filozofii prawa pogląd wyrażony przez Sąd jest niewątpliwie właściwy. Ze standardów państwa prawa oraz konstytucyjnych wartości bezpieczeństwa prawnego, pewności prawa oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika wyraźnie, że prawo poza określonymi wymaganiami treściowymi musi spełniać formalne wymogi precyzyjności, jasności i komunikatywności⁹. Niestety współcześnie dostrzega się, że przepisy prawa podatkowego w coraz mniejszym stopniu realizują te wymagania. Zauważalna jest inflacja oraz zmienność prawa, a także jego coraz większa zawilgość i hermetyczność. Nowe regulacje często są niespójne systemowo oraz niezgodne z zasadami prawa podatkowego. Wobec tego narastają trudności w prawidłowej wykładni prawa podatkowego. Ponadto zauważa się, że wprowadzane zmiany często nie służą wartości, jaką jest interes publiczny, lecz partykularnym interesom politycznym¹⁰. Tak więc odwołując się do zasady demokratycznego

⁷ Wyrok NSA z dnia 9 sierpnia 2017 r., sygn. II FSK 965/17, ONSAiWSA 2019, nr 2, poz. 18.

⁸ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.).

⁹ J. Potrzezszcz, *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Lublin 2015, s. 125–132.

¹⁰ A. Gomułowicz, *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi*

państwa prawnego (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej)¹¹, która powinna być jednym z filarów ustroju Rzeczypospolitej Polskiej, należy się zgodzić, że w interesie publicznym leży wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji wydanej na podstawie niezrozumiałych, nieklarownych i rozmaicie interpretowanych przepisów prawnych. Takie działanie sprzyja bowiem budowaniu dobra wspólnego, poczucia sprawiedliwości w społeczeństwie oraz właściwej moralności podatkowej.

Jednakże, wciąż biorąc pod uwagę zasadę demokratycznego państwa prawnego, należy dostrzec zagrożenia, jakie niesie za sobą przywołana wyżej teza. Przyjęcie takiego rozumienia przesłanki interesu publicznego może prowadzić do sytuacji, w której organy podatkowe, uznając określoną normę prawną za niezrozumiałą, dokonywałyby umorzenia zaległości podatkowej wraz z odsetkami w każdej sytuacji ujętej w hipotezie tejże normy, *de facto* derogując ją. Również minister właściwy do spraw finansów publicznych mógłby dokonać oceny zgodności przepisów ustawowych ze standardami demokratycznego państwa prawnego i na tej podstawie, w drodze rozporządzenia, zaniechać w całości lub w części poboru określonego podatku wobec danej grupy podatników do czasu zmiany legislacji¹². W efekcie prowadziłyby to więc do naruszenia zasady podziału władzy i zachwiania relacji pomiędzy władzą ustawodawczą a wykonawczą.

Na gruncie tych rozważań rodzi się pytanie o organ właściwy do dokonywania oceny zgodności przepisów prawa z zasadami wynikającymi z Konstytucji RP. Z poglądu wyrażonego w przedmiotowym orzeczeniu wynika, że organem takim jest organ podatkowy, a w sytuacji dokonania przez niego błędnej oceny – sąd administracyjny. Jest to oczywiście stwierdzenie nieprawdziwe, gdyż zgodnie z art. 188 pkt 1 Konstytucji RP jedynym organem posiadającym kompetencję do takiego działania jest Trybunał Konstytucyjny. Ponadto należy zauważyć, że w praktyce szerokie rozumienie interesu publicznego może być niewłaściwie wykorzystywane przez podatników poprzez nieuzasadnione podnoszenie okoliczności niezrozumienia przepisów i braku zawinienia w błędnym obliczeniu podatku. Poczynienie tych zastrzeżeń wydaje się konieczne, mimo że mogą one zostać uznane za mające walor wyłącznie teoretyczny. Konieczność

Bogumiłowi Brzezińskiemu, t. 1, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019, s. 178–180; M. Münich, *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017, s. 11–13.

¹¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

¹² Por. art. 22 § 1 pkt 1 o.p.

podkreślenia wymogu ostrożności przy powoływaniu się na niejasność stanowiącego prawa jako przesłankę zachodzenia interesu publicznego w udzieleniu ulgi widoczna jest szczególnie w odniesieniu do głosowanego wyroku. W przedstawionym stanie faktycznym, jak podkreśla sam Sąd, nie zachodziły bowiem wątpliwości co do interpretacji przepisów prawnych. Nie zachodziły również zmiany tychże przepisów. Wobec tego w takim stanie prawnym, uzasadniając wystąpienie interesu publicznego w udzieleniu ulgi, nie powinno się podnosić wadliwości prawa, która jest okolicznością wyjątkową.

5. W kontekście stanu faktycznego, w którym zapadło przedmiotowe orzeczenie, interesujące są także kwestie związane z międzynarodowym prawem podatkowym. Jeżeli bowiem zapłata nienależnego podatku wynikała z nieprawidłowego działania niemieckich organów podatkowych, to należy postawić pytanie, czy tamtejsze organy mogą powoływać się na upływ wynikającego z przepisów wewnętrznych terminu wygaśnięcia prawa do zwrotu nadpłaty. Umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie tworzą praw państwa do opodatkowania – nie nakładają obowiązku podatkowego, lecz tylko ograniczają przysługujące państwom roszczenia podatkowe¹³. Nie zmienia to jednak faktu, że te akty normatywne stanowią szczególną kategorię umów międzynarodowych, wobec czego wydaje się, że mogą być postrzegane jako nakładające na państwa (Umawiające się Strony) wzajemne zobowiązanie do określonego traktowania rezydentów drugiej strony umowy¹⁴. Ponieważ umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania stanowią międzynarodowe porozumienie między państwami, zawarte w formie pisemnej i regulowane przez prawo międzynarodowe, należy również stwierdzić, że ma do nich zastosowanie Konwencja wiedeńska o prawie traktatów (a konkretnie jej art. 2 ust. 1 lit. a)¹⁵. Tak więc strony umowy nie mogą powoływać się na postanowienia swojego prawa wewnętrznego dla usprawiedliwienia niewykonywania przez nie zobowiązań z niej wynikających (*pacta sunt servanda*) (art. 27 Konwencji

¹³ H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020, s. 38.

¹⁴ „Umowa międzynarodowa jest to wspólne oświadczenie podmiotów prawa międzynarodowego, które tworzy prawo, a więc uprawnienia i obowiązki” (W. Góralczyk, S. Sawicki, *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2017, s. 75).

¹⁵ Konwencja Wiedeńska o prawie traktatów sporządzona w Wiedniu dnia 23 maja 1969 r. (Dz.U. z 1990 r., Nr 74, poz. 439), dalej: Konwencja wiedeńska o prawie traktatów; por. także H. Litwińczuk, *Międzynarodowe prawo...*, s. 142.

wiedeńskiej o prawie traktatów). W świetle poczynionych rozważań uzasadniony i słuszny wydaje się pogląd, zgodnie z którym strona niemiecka nie powinna powoływać się na upływ terminu wygaśnięcia prawa do nadpłaty, gdyż wynika on z prawa wewnętrznego, a opodatkowanie u źródła świadczenia emerytalnego wypłacanego polskiemu rezydentowi stanowi niewykonanie zobowiązania wynikającego z umowy międzynarodowej o unikaniu podwójnego opodatkowania¹⁶. Warto w tym miejscu jedynie nadmienić, iż Model Konwencji OECD w sprawie podatku od dochodu i majątku¹⁷ przewiduje w art. 25 procedurę wzajemnego porozumiewania się (MAP), która mimo że powinna służyć eliminowaniu niezgodnego z postanowieniami umowy opodatkowania oraz rozwiązywaniu innych problemów związanych z interpretacją lub stosowaniem umowy, nie jest zbyt często wykorzystywana w praktyce. Procedura MAP została przewidziana także w polsko-niemieckiej umowie przeciwko unikaniu podwójnego opodatkowania (w art. 26).

6. Reasumując, głosowane orzeczenie należy ocenić pozytywnie. Zasadne jest rozstrzygnięcie co do istoty sprawy ze względu na liczne braki w postępowaniu dowodowym. Sąd dokonał kontroli w zakresie swoich kompetencji. Co do analizowanych *obiter dicta* dotyczących rozumienia klauzuli generalnej interesu publicznego również należy wyrazić aprobatę dla linii orzeczniczej, w którą wpisuje się przedmiotowy wyrok. Obecnie coraz bardziej konieczne staje się stworzenie przeciwwagi dla niedoskonałego kształtu przepisów prawa podatkowego, która pozwoli na realizację zasad bezpieczeństwa prawnego, zaufania do państwa oraz zasady *in dubio pro tributario*, a także wartości sprawiedliwości i słuszności. Organy podatkowe udzielające ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych oraz sądy administracyjne powinny jednak powoływać się na okoliczność niejasności i niezrozumiałości prawa tylko w wyjątkowych przypadkach, pamiętając o pełnej treści zasady demokratycznego państwa prawnego oraz o granicach własnego zakresu kompetencji. Ten szczególny wymóg ostrożności należy wyeksponować, ponieważ każde stwierdzenie niezrozumiałości przepisów również stanowi odejście od zasady pewności prawa na rzecz zasady słuszności. Samo postępowanie w sprawie udzielenia ulgi w spłacie

¹⁶ Por. art. 18 ust. 1 u.p.o.

¹⁷ *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full version)*, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page1 (dostęp: 8.12.2020).

zobowiązań podatkowych wymaga ważenia wartości zasady terminowego płacenia podatków w pełnej wysokości oraz wyjątku od zasady, jakim jest udzielenie indywidualnej ulgi¹⁸. Wobec tego należy stwierdzić, że właściwe ustalenie treści interesu publicznego w danym wypadku jest zadaniem o dużym stopniu skomplikowania. Prawo jest bowiem sztuką stosowania tego, co dobre i słuszne (*ius est ars boni et aequi*).

BIBLIOGRAFIA

- Gomułowicz A., *Ingerencyjny charakter prawa podatkowego*, [w:] *Współczesne problemy prawa podatkowego – teoria i praktyka. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Bogumiłowi Brzezińskiemu*, t. 1, red. J. Głuchowski, Warszawa 2019.
- Góralczyk W., Sawicki S., *Prawo międzynarodowe publiczne w zarysie*, Warszawa 2017.
- Litwińczuk H., *Międzynarodowe prawo podatkowe*, Warszawa 2020.
- Münnich M., *Nieostre zwroty ocenne w polskim prawie podatkowym*, Lublin 2017.
- Potrzeszcz J., *Bezpieczeństwo prawne z perspektywy filozofii prawa*, Lublin 2015.

GLOSS TO THE JUDGMENT OF THE VOIVODESHIP ADMINISTRATIVE COURT IN GDAŃSK OF 3 NOVEMBER 2020, CASE NO. I SA/GD 316/20

Summary. The purpose of writing this gloss was to weigh the important view of administrative courts regarding the understanding public interest condition for granting relief in the payment of tax liabilities. According to the court's position, a defective calculation of the tax by a taxpayer, caused by the lack of clarity of the binding and changing tax law, may prove that this condition is fulfilled. Using the method of dogmatic analysis of legal provisions and examining the jurisprudence of administrative courts as well as the views of the doctrine, both arguments for the accepted understanding of the general public interest clause and certain related dangers were indicated. This is very important issue, because the indeterminacy of the condition of public interest should lead to its dynamic, changing understanding, and therefore also to discuss it in the doctrine and jurisprudence. This gloss also considers the issue of the possibility for the state to invoke the end of the time limit for the expiry of the right to receive tax overpayment refund which results from internal regulations, in situation where according to the treaty for the avoidance of double taxation the tax was undue. In this case, a negative answer was given, because such action seems to be inconsistent with the principles of international law.

Keywords: reliefs in the payment of tax liabilities, public interest, international tax law, treaties for the avoidance of double taxation

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 31 października 2012 r., sygn. II FSK 510/11, LEX nr 1233669.