



Warszawa, 13-11-2024 r.

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**Marcin Wiącek**

**V.511.119.2021.EG**

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej**

w [REDACTED]

za pośrednictwem

**Naczelnika Urzędu Skarbowego**

w [REDACTED]

via ePUAP

**Strona:**

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

zastępowany przez:

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

**Uczestnik:**

**Rzecznik Praw Obywatelskich**

adres do doręczeń: /RPO/SkrytkaESP

**Odwołanie Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 220 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> w zw. z art. 222 oraz 223 § 1 i § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2023 r. poz. 2383 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”).

Praw Obywatelskich<sup>2</sup>, niniejszym wnoszę odwołanie od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego (dalej: „NUS”) w [REDAKTOWANE] z dnia 28 października 2024 r. [REDAKTOWANE] (dalej: „Decyzja”) o umorzeniu postępowania w sprawie [REDAKTOWANE] (dalej: „Podatnik”) dotyczącej umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. w wysokości 147.814 zł z uwagi na jego bezprzedmiotowość.

Według oświadczenia [REDAKTOWANE], ww. Decyzja została doręczona Podatnikowi w dniu 30 października 2024 r. Natomiast z informacji z systemu śledzenia przesyłek Poczty Polskiej wynika, że przesyłka nr [REDAKTOWANE] została doręczona w dniu 31 października 2024 r. Wobec wątpliwości co do daty doręczenia Decyzji, Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z dnia 7 listopada 2024 r. zwrócił się do NUS w [REDAKTOWANE] via ePUAP z prośbą o pilne przekazanie informacji, w jakiej dacie została doręczona Decyzja. Na ww. pismo do dnia dzisiejszego nie udzielono odpowiedzi. W konsekwencji, Rzecznik Praw Obywatelskich, kierując się zasadą ostrożności procesowej przyjął, że Decyzja została doręczona Podatnikowi w dniu 30 października 2024 r., tym samym termin na jej zaskarżenie mija w dniu 13 listopada 2024 r.

Rzecznik Praw Obywatelskich zarzuca zaskarżonej Decyzji naruszenie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej poprzez bezpodstawne umorzenie postępowania z wniosku Podatnika o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego z uwagi na jego bezprzedmiotowość wynikającą z tego, że doszło do wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w całości w dniu 2 kwietnia 2024 r. wskutek zapłaty i zaliczenia nadpłaty, w sytuacji gdy taka okoliczność jak zapłata podatku dokonana po zainicjowaniu postępowania w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej (wniosek Podatnika z dnia 2 czerwca 2021 r.), nie czyni tego postępowania bezprzedmiotowym i nie daje podstaw do jego umorzenia.

Mając na uwadze powyższe, na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit a) w zw. z § 2 Ordynacji podatkowej, wnoszę o uchylenie w całości zaskarżonej Decyzji i wydanie orzeczenia co do istoty sprawy, ewentualnie wnoszę o uchylenie w całości zaskarżonej Decyzji i przekazanie sprawy NUS [REDAKTOWANE] do ponownego rozpoznania.

### **Uzasadnienie**

---

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1264, dalej: „ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich”).

## 1. Stan faktyczny

W dniu 2 czerwca 2021 r. Podatnik za pośrednictwem opiekuna prawnego [REDAKTOWANE] zwrócił się do NUS w [REDAKTOWANE] z prośbą o umorzenie zaległości w PIT za 2020 r. w kwocie 147.814 zł. W uzasadnieniu wskazano, że w dniu 1 stycznia 2014 r. pijany kierowca spowodował wypadek samochodowy, w wyniku którego zginęli rodzice oraz brat Podatnika. Natomiast sam Podatnik odniósł poważne i liczne obrażenia, wymagające leczenia do chwili obecnej.

We wniosku wyjaśniono, że zaległość podatkowa powstała w skutek otrzymania przez Podatnika odsetek ustawowych za opóźnienie należnych od odszkodowania zasądzonych na podstawie wyroku sądu cywilnego od Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń S.A. (dalej: „PZU”). Opiekun prawny Podatnika wskazał, że niezrozumiała jest sytuacja, w której państwo nakłada na obywatela konieczność zapłaty podatku od zasądzonych odsetek z tytułu opóźnienia w wypłacie świadczeń odszkodowawczych. Jednocześnie podkreślił, że Podatnik nie miał wpływu na czas trwania postępowania przed sądem cywilnym, tj. na okres, za który naliczono należne mu odsetki za opóźnienie. Ponadto wyjaśnił, że od śmierci rodziców i brata Podatnik zamieszkuje z dziadkami, którzy są jego opiekunami prawnymi, a jego sytuacja życiowa i zdrowotna jest trudna (jest osobą z niepełnosprawnością).

Decyzją z dnia 13 lipca 2021 r. [REDAKTOWANE] NUS w [REDAKTOWANE] odmówił Podatnikowi umorzenia zaległości z tytułu PIT za 2020 r. w wysokości 147.814 zł, wynikającej ze złożonej w dniu 1 czerwca 2021 r. korekty zeznania podatkowego PIT-37.

W uzasadnieniu organ nie stwierdził zarówno istnienia przesłanki „ważnego interesu podatnika”, jak i „interesu publicznego”. Organ wskazał na stałe źródła dochodu otrzymywane przez Podatnika (tj. renta z PZU, z MSW oraz świadczenie 500 plus). Ponadto wyjaśnił, że Podatnik dysponuje środkami pieniężnymi pochodzącymi z zasądzonego odszkodowania z odsetkami. NUS w [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] stwierdził, że nie wykazano, aby środki te zostały uszczuplone z uwagi na konieczność ponoszenia wydatków na leczenie Podatnika.

Zdaniem organu umorzenia zaległości podatkowej nie można utożsamiać z pomocą państwa dla rodzin i osieroconych dzieci. NUS w [REDAKTOWANE] argumentował, że umorzenie zaległości podatkowej stanowi element systemu podatkowego, natomiast konstytucyjne zasady uwzględniania dobra rodziny, nakazujące państwu pomoc i opiekę rodzin niepełnych zostały uregulowane w innych

normach prawnych, w których wskazano szczególne formy tej pomocy ze strony władz publicznych. Organ podkreślił, że obowiązek zapłaty podatku powstał w wyniku otrzymania odsetek za nieterminową wypłatę odszkodowania i wynika wprost z przepisów ustawy o PIT<sup>3</sup>.

Od ww. decyzji Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej: „WSA”) w [REDAKTOWANE] Wyrokiem z dnia 23 lutego 2022 r. [REDAKTOWANE] sąd pierwszej instancji oddalił skargę Rzecznika.

Następnie na skutek skargi kasacyjnej Rzecznika Praw Obywatelskich, Naczelny Sąd Administracyjny (dalej: „NSA”) w wyroku z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. akt III FSK 563/22) uchylił w całości: zaskarżony wyrok WSA w [REDAKTOWANE] oraz decyzję NUS [REDAKTOWANE]. W uzasadnieniu do ww. rozstrzygnięcia wskazano, że w sprawie Podatnika zastosowano zawężającą wykładnię przesłanki „ważnego interesu podatnika” (poprzez pominięcie całokształtu sytuacji życiowej, zdrowotnej i majątkowej Podatnika) oraz błędną wykładnię pojęcia „interesu publicznego” (poprzez nieuwzględnienie okoliczności dotyczących powstania zaległości podatkowej).

Zdaniem NSA, sposób skorzystania z uznania administracyjnego przez NUS w [REDAKTOWANE] w rozpatrywanej sprawie budzi wątpliwości w kontekście realizacji skodyfikowanej w art. 124 Ordynacji podatkowej zasady wyjaśniania (przekonywania) oraz w art. 120 Ordynacji podatkowej zasady legalizmu, stanowiącej realizację wynikającą z normy zawartej w art. 2 Konstytucji<sup>4</sup> – zasady państwa prawnego. NSA wyraźnie podkreślił, że podjęte w granicach uznania rozstrzygnięcie, budzi zastrzeżenia ze względu na ich obiektywną niesprawiedliwość. Wydając decyzję w ramach uznania administracyjnego, organ powinien nie tylko przestrzegać obowiązujących przepisów prawa, lecz także działać w sposób rozsądny i sprawiedliwy, urzeczywistniając zasadę proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) i równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji).

Po ww. wyroku NSA, sprawa trafiła do ponownego rozpoznania przez NUS w [REDAKTOWANE]. Decyzją z dnia 28 października 2024 r. [REDAKTOWANE] organ umorzył postępowanie w sprawie

---

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 226 ze zm., dalej: „ustawa o PIT”).

<sup>4</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: „Konstytucja”).

dotyczącej umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. w wysokości 147.814 zł z uwagi na jego bezprzedmiotowość. W ocenie NUS [REDAKTOWANE], w niniejszej sprawie mamy do czynienia z bezprzedmiotowością postępowania, która powstała z dniem 2 kwietnia 2024 r. (na etapie postępowania przed NSA). W tym dniu doszło do całkowitego wygaśnięcia zobowiązania Podatnika z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. wskutek zapłaty i zaliczenia nadpłaty. Z racji tego, że zdaniem organu na dzień wydawania rozstrzygnięcia wynikającego z ponownego rozpoznania sprawy nie istniał już przedmiot sprawy, należało orzec o umorzeniu postępowania.

W uzasadnieniu do ww. decyzji organ przedstawił chronologiczny ciąg zdarzeń, które odzwierciedlały księgowanie wpłat i nadpłaty na poczet zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2020 r.

Pierwsza wpłata miała miejsce w dniu 16 lipca 2021 r. w wysokości 147.814 zł i została dokonana przez opiekuna prawnego Podatnika [REDAKTOWANE]

Następnie w dniu 28 lipca 2021 r. opiekun prawny Podatnika ponownie dokonał wpłaty kwoty w wysokości 2.453 zł [REDAKTOWANE] a w dniu 22 kwietnia 2022 r. w wysokości 4 zł ([REDAKTOWANE])

Dokonane wpłaty nie pokrywały jednak kwoty zaległości z tytułu podatku dochodowego za 2020 r. z odsetkami za zwłokę. Wpłaty w wysokości 147.814 zł i 2.453 zł zostały zaliczone proporcjonalnie na poczet zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę (z kwoty 147.814 zł na poczet zaległości podatkowej zaliczono kwotę 145.361 zł, a na poczet odsetek za zwłokę 2.453 zł). Po tym rozliczeniu nadal pozostała zaległość w wysokości 2.453 zł. W związku z powyższym, z wpłaty dokonanej w dniu 28 lipca 2021 r., kwotę 2.406 zł zaliczono na poczet zaległości podatkowej, a kwotę 47 zł na poczet odsetek za zwłokę.

Kolejna wpłata z dnia 22 kwietnia 2022 r. w wysokości 4 zł została zaliczona na poczet zaległości podatkowej. Niemniej jednak nadal pozostawała do zapłaty kwota w wysokości 43 zł (należność główna). Z racji tego, że w złożonym zeznaniu za 2023 r. Podatnik wykazał nadpłatę w wysokości 302 zł, organ zaliczył na poczet zaległości podatkowej kwotę 43 zł, a na poczet odsetek kwotę 16,58 zł.

W wyniku ostatecznego rozliczenia stwierdzono, że na poczet zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2020 r. zaliczono kwotę 147.814 zł tożsamą z kwotą wynikającą z korekty zeznania PIT-37 za 2020 r. oraz kwotę 2.469,58 zł tytułem należnych odsetek od tej zaległości.

NUS w [REDAKTOWANE] uznał, że zobowiązanie podatkowe za 2020 r. wygasło w całości w dniu 2 kwietnia 2024 r. wskutek zapłaty i zaliczenia nadpłaty (w części wskutek zapłaty z dnia 16 lipca 2021 r., 28 lipca 2021 r. i 22 kwietnia 2022 r. oraz 2 kwietnia 2024 r. w części, wskutek zaliczenia nadpłaty).

## **2. Uzasadnienie zarzutów**

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, zaskarżona Decyzja o umorzeniu postępowania z wniosku Podatnika o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, z uwagi na jego bezprzedmiotowość, jest błędna z następujących powodów.

W świetle art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Z przywołanego przepisu wynika, że obligatoryjną przesłanką do umorzenia postępowania podatkowego jest bezprzedmiotowość postępowania. W tym zakresie organ podatkowy nie może działać w ramach tzw. uznania administracyjnego. Decyzja taka posiada bowiem wszelkie znamiona tzw. decyzji związanej. Oznacza to, że jeżeli wystąpi bezprzedmiotowość, organ podatkowy musi umorzyć postępowanie podatkowe. Przy czym, wydanie przez organ decyzji o umorzeniu postępowania zapewnia stronie gwarancje procesowe przewidziane w postępowaniu, a zwłaszcza możliwość odwołania się do organu drugiej instancji oraz zaskarżenia decyzji ostatecznej tego organu do sądu administracyjnego<sup>5</sup>.

Przyczyny bezprzedmiotowości postępowania mogą mieć charakter podmiotowy lub przedmiotowy. Podmiotowe przyczyny bezprzedmiotowości postępowania to takie, które są związane z podmiotem stosunku prawnego w ten sposób, że w razie jego braku nie mogą zamiast niego wstąpić następcy prawni. Natomiast przyczyny przedmiotowe zachodzą wówczas, gdy brak jest przedmiotu

---

<sup>5</sup> S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 208.

postępowania, a więc gdy nie istnieje sprawa podatkowa, która mogłaby stanowić ów przedmiot<sup>6</sup>.

W tym kontekście, w omawianej sprawie kluczowe jest ustalenie, czy NUS [REDACTED] był uprawniony do umorzenia postępowania zainicjowanego wnioskiem Podatnika z dnia 2 czerwca 2021 r. o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy po wszczęciu ww. postępowania doszło do zapłaty oraz zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej z odsetkami.

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że okoliczność zapłaty lub przymusowego wyegzekwowania zaległości podatkowej nie może być postrzegana, jako podstawa do wydania decyzji o bezprzedmiotowości tzw. postępowania ulgowego. **Fakt, iż doszło do zapłaty lub egzekucji sprawa, że przedmiot postępowania ulgowego jedynie z faktycznego punktu widzenia przestaje istnieć, natomiast z punktu widzenia interesów ekonomicznych obywatela istnieje on w dalszym ciągu.** Obywatel jest bowiem nadal zainteresowany określonym rozstrzygnięciem sprawy, które może rzutować na jego sytuację.

Za takim kierunkiem wykładni przepisów opowiadają się sądy administracyjne. Przykładowo NSA uznał, że zapłata podatku dokonana po wszczęciu postępowania w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej (szerzej po wszczęciu postępowania tzw. ulgowego) nie czyni tegoż postępowania bezprzedmiotowym, w związku z czym nie daje ona podstaw do jego umorzenia na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>7</sup>. Sąd odwołał się także do orzecznictwa, w którym wprost wskazano, że nie można mówić o bezprzedmiotowości postępowania z wniosku podatnika domagającego się umorzenia zaległości podatkowych wraz z odsetkami, w sytuacji, kiedy zaległość przestała istnieć tylko z tej przyczyny, że została wyegzekwowana od podatnika na drodze postępowania egzekucyjnego, bądź została uiszczona przez podatnika<sup>8</sup>. Jednocześnie NSA stwierdził, że taki sposób rozumienia przepisów powinien odnosić się do wszelkich postępowań ulgowych.

---

<sup>6</sup> A. Kabat [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 208.

<sup>7</sup> Wyrok NSA z dnia 9 października 2006 r. (sygn. I FSK 1/06).

<sup>8</sup> Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 1997 r. (sygn. I SA/Gd 514/96).

Podobne stanowisko prezentowane jest w późniejszym orzecznictwie, które akcentuje, że **zapłata podatku przez podatnika jest wykonaniem ustawowego obowiązku, a nie wyrazem chęci uiszczenia go, co ewentualnie mogłoby być rozumiane jako zamiar rezygnacji z żądania umorzenia zaległości podatkowej.** Tym samym, zapłata podatku dokonana po wszczęciu postępowania w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej, nie czyni tego postępowania bezprzedmiotowym<sup>9</sup>.

Także w orzeczeniach wydanych na gruncie postępowania administracyjnego<sup>10</sup>, NSA zaakcentował konieczność i celowość odróżnienia rozstrzygnięcia, w przypadku bezprzedmiotowości postępowania od rozstrzygnięcia co do zasadności żądania<sup>11</sup>. Zaistnienie np. bezzasadności żądania, nie czyni tego postępowania bezprzedmiotowym w rozumieniu art. 105 § 1 kpa, lecz oznacza jedynie niezasadność żądania. W przeciwieństwie do bezprzedmiotowości postępowania, bezzasadność żądania strony musi być wykazana w decyzji załatwiającej sprawę co do jej istoty. Dlatego też umorzenie postępowania, w przypadku braku przesłanki bezprzedmiotowości postępowania, jest niezgodnym z prawem uchyceniem się organu od merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy<sup>12</sup>.

Dodać należy, że podobne stanowisko wyrażane jest również przez sądy pierwszej instancji. Przykładowo WSA w Kielcach<sup>13</sup> wyraźnie podkreślił, że przepis art. 105 § 1 kpa, przewidujący tzw. obiektywną bezprzedmiotowość postępowania administracyjnego, nie może być interpretowany rozszerzająco. Ma on zastosowanie wyłącznie w tych sytuacjach, gdy w świetle prawa materialnego i ustalonego stanu faktycznego brak jest sprawy administracyjnej mogącej być przedmiotem postępowania. Postępowanie administracyjne nie staje się natomiast bezprzedmiotowe w rozumieniu art. 105 § 1 kpa wówczas, gdy wydanie decyzji staje się zbędne z punktu widzenia organu.

---

<sup>9</sup> Por. prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 października 2022 r. (sygn. I SA/Kr 225/22).

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572, dalej: „kpa”).

<sup>11</sup> Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2019 r. (sygn. II GSK 3210/17).

<sup>12</sup> Por. A. Wróbel (w:) M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wyd. Wolters Kluwer business, Warszawa 2009, s. 524-526 i powołane tam orzecznictwo.

<sup>13</sup> Prawomocny wyrok WSA w Kielcach z dnia 11 stycznia 2018 r. (sygn. I SA/Ke 617/17).



Odnosząc powyższe rozważania do okoliczności analizowanej sprawy Podatnika, należy zwrócić uwagę na chronologię zdarzeń, które mają istotne znaczenie dla zaskarżonego rozstrzygnięcia.

Podkreślić należy, że wnioskiem z dnia 2 czerwca 2021 r. opiekun prawny Podatnika zwrócił się do NUS [REDAKTOWANE] z prośbą o umorzenie zaległości w PIT za 2020 r. w kwocie 147.814 zł. Dopiero po wydaniu decyzji odmownej z dnia 13 lipca 2021 r. [REDAKTOWANE], w której stwierdzono brak istnienia przesłanek „ważnego interesu podatnika” oraz „interesu publicznego”, w dniu 16 lipca 2021 r. doszło do zapłaty kwoty w wysokości 147.814 zł. Kolejne wpłaty z dnia 28 lipca 2021 r. w wysokości 2.453 zł oraz z dnia 22 kwietnia 2022 r. w wysokości 4 zł, a następnie zaliczenie z dniem 2 kwietnia 2024 r. nadpłaty na poczet zaległości podatkowej oraz odsetek, niewątpliwie miały miejsce już po wszczęciu postępowania w przedmiocie wniosku Podatnika o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego.

Niestety okoliczność tę całkowicie pominął NUS [REDAKTOWANE] ponownie rozpoznający sprawę Podatnika po wydaniu wyroku przez NSA z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. III FSK 563/22). Tym samym, należy uznać, że organ dokonał błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej i w konsekwencji bezzasadnie orzekł o umorzeniu postępowania z uwagi na jego bezprzedmiotowość. Z tej przyczyny zaskarżona Decyzja powinna zostać wyeliminowana z obrotu prawnego, a NUS w [REDAKTOWANE], rozpatrując sprawę Podatnika, ponownie winien na mocy art. 153 ppsa oraz art. 170 ppsa wydać orzeczenie co do istoty sprawy, uwzględniając ocenę prawną wyrażoną w wyroku NSA z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. akt III FSK 563/22).

Mając na uwadze powyższe, wnoszę jak w *petitum*.

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/