



Warszawa, 17-02-2025 r.

**RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH**

**Marcin Wiącek**

**V.511.119.2021.EG**

**Wojewódzki Sąd Administracyjny**

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

za pośrednictwem:

**Dyrektora Izby Administracji Skarbowej**

[REDACTED]

via ePuap

**Skarżący:**

**Rzecznik Praw Obywatelskich**

REGON: 012093073

adres do doręczeń: /RPO/SkrytkaESP

**Organ – strona przeciwna:**

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej**

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

**Uczestnik:**

[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]  
[REDACTED]

**Skarga Rzecznika Praw Obywatelskich**

Na podstawie art. 8 § 1 ppsa<sup>1</sup>, art. 3 § 2 pkt 1 ppsa, art. 50 § 1 ppsa, 52 § 1 ppsa, art. 53 § 1 ppsa, 54 § 1 ppsa w związku z art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 ze zm., dalej: „ppsa”).

Obywatelskich<sup>2</sup>, niniejszym wnoszę skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: „DIAS”) [REDACTED] z dnia 23 stycznia 2025 r. [REDACTED] [REDACTED] (dalej: „Decyzja DIAS w [REDACTED]”) utrzymującą w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego (dalej: „NUS”) w [REDACTED] z dnia 28 października 2024 r. nr [REDACTED] [REDACTED] (dalej: „Decyzja NUS w [REDACTED]”), na podstawie której umorzono postępowanie w sprawie [REDACTED] (dalej: „Podatnik”) dotyczące wniosku o umorzenie zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. w wysokości 147.814 zł z uwagi na jego bezprzedmiotowość.

Ww. Decyzja DIAS [REDACTED] została doręczona Rzecznikowi Praw Obywatelskich w dniu 24 stycznia 2025 r.

Zaskarżonej Decyzji DIAS [REDACTED] zarzucam naruszenie przepisów postępowania, mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj. naruszenie:

- a) art. 233 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej<sup>3</sup> w zw. art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej przez bezzasadne utrzymanie w mocy Decyzji NUS [REDACTED] umarzającej postępowanie 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 czy zaliczenie nadpłaty dokonane już po zainicjowaniu postępowania w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej (w tym wypadku na wniosek Podatnika z dnia 2 czerwca 2021 r.), nie czyni tego postępowania bezprzedmiotowym i nie daje podstaw do jego umorzenia, w konsekwencji czego doszło do uchylecia się organu od merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy;
- b) art. 124 Ordynacji Podatkowej (zasada wyjaśniania / przekonywania strony), art. 121 § 1 Ordynacji Podatkowej (zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych)

---

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

<sup>3</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111, dalej: „Ordynacja podatkowa”).

w zw. z art. 235 Ordynacji Podatkowej przez utrzymanie w mocy decyzji umarzającej postępowanie z wniosku Podatnika o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego z uwagi na jego bezprzedmiotowość w sytuacji, w której były podstawy do wydania rozstrzygnięcia merytorycznego na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, co wzbudza istotne wątpliwości w kontekście konieczności respektowania ww. zasad, a także konstytucyjnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasady sprawiedliwości społecznej, zawartej w art. 2 Konstytucji<sup>4</sup>.

Wskazując na powyższe, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ppsa w zw. z art. 135 ppsa wnoszę o uchylenie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny (dalej: „WSA”) w [REDAKTOWANO] w całości zaskarżonej Decyzji DIAS [REDAKTOWANO], a także poprzedzającą ją decyzji NUS [REDAKTOWANO]

## **Uzasadnienie**

### **1. Stan faktyczny**

W dniu 2 czerwca 2021 r. Podatnik za pośrednictwem opiekuna prawnego, [REDAKTOWANO], zwrócił się do NUS [REDAKTOWANO] z prośbą o umorzenie zaległości w PIT za 2020 r. w kwocie 147.814 zł. W uzasadnieniu wniosku 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.

Jednocześnie 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

---

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

Podatnik zamieszkuje z dziadkami, którzy są jego opiekunami prawnymi, a jego sytuacja życiowa i zdrowotna jest trudna (jest osobą z niepełnosprawnością).

Następnie decyzją z dnia 13 lipca 2021 r. [REDAKTOR], NUS [REDAKTOR] 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 zasądanego odszkodowania z odsetkami. NUS w [REDAKTOR] 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 [REDAKTOR] 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>5</sup>.

Od ww. decyzji organu pierwszej instancji Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł skargę do WSA w [REDAKTOR]. Wyrokiem z dnia 23 lutego 2022 r. [REDAKTOR] sąd pierwszej instancji oddalił skargę Rzecznika. Zdaniem sądu, organ zasadnie stwierdził, że w sprawie nie zachodzi ważny interes podatnika, jak i interes publiczny. WSA [REDAKTOR] podkreślił, że zasadą jest płacenie podatków, a nie ich umarzanie. Instytucja udzielenia ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego ma charakter wyjątkowy i jest zastrzeżona dla sytuacji szczególnie trudnych, gdy ze względu np. na znikome dochody, ciężki stan zdrowia, czy inne względy społeczne, nie jest realnie możliwe wywiązywanie się przez podatnika ze zobowiązania.

---

<sup>5</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”).

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 [REDAKTOWANE] oraz decyzję NUS w [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 zasady państwa prawnego, wynikającej z normy zawartej w art. 2 Konstytucji. 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 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 w [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 (tytuł na przelewie:

██████████).

Następnie w dniu 28 lipca 2021 r. opiekun prawny Podatnika ponownie dokonał wpłaty kwoty w wysokości 2.453 zł (tytuł na przelewie ██████████

██████████ a w dniu 22 kwietnia 2022 r. w wysokości 4 zł (tytuł na przelewie: ██████████

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 ██████████ ██████████ 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).

Od ww. rozstrzygnięcia odwołanie wniósł zarówno Podatnik, jak i Rzecznik Praw Obywatelskich.

Decyzją z dnia 23 stycznia 2025 r. [REDAKTOWANE], DIAS [REDAKTOWANE] utrzymał w mocy decyzję NUS [REDAKTOWANE] [REDAKTOWANE] w sprawie umorzenia postępowania z uwagi na jego bezprzedmiotowość. Zdaniem organu drugiej instancji, skoro wygasła zaległość Podatnika objęta wnioskiem o umorzenie (w drodze zapłaty oraz zaliczenia nadpłaty), nie było już możliwe zastosowanie ulgi. W takiej sytuacji organ podatkowy nie mógł wydać orzeczenia co do istoty sprawy, a więc uwzględnić, dokonując rozstrzygnięcia, oceny prawnej wyrażonej w wyroku NSA z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. akt III FSK 563/22). W związku z powyższym, w ocenie DIAS [REDAKTOWANE] nie można uznać, że organ pierwszej instancji wydając decyzję dokonał błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej.

Niezależnie od powyższego, DIAS [REDAKTOWANE] odniósł się do stwierdzenia zawartego w odwołaniu Podatnika o tym, że „państwo polskie potrzebuje od dziecka pieniędzy w formie podatku”, wskazującego na to, iż doszło do niesłusznego opodatkowania odsetek od niewypłaconego w terminie świadczenia z tytułu śmierci rodziców i brata Podatnika, który także brał udział w wypadku i miał wówczas zaledwie 8 lat. Zdaniem organu zaległość podatkowa objęta wnioskiem o ulgę wynikała wprost z przepisów prawa, a podejmowane działania miały oparcie w obowiązującym prawie, zgodnie z zasadą określoną w art. 120 Ordynacji podatkowej.

## **2. Uzasadnienie zarzutów**

Rzecznik Praw Obywatelskich zdecydowanie nie zgadza się ze stanowiskiem DIAS [REDAKTOWANE], wyrażonym w zaskarżonej decyzji utrzymującej w mocy rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji, na mocy którego umorzono postępowanie zainicjowane wnioskiem o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego. W wydanych rozstrzygnięciach organów podatkowych, Rzecznik dostrzegł istotne naruszenie prawa, oddziałujące negatywnie na sferę praw i wolności obywatelskich Podatnika. Mając na uwadze powyższe, na podstawie art. 8 § 1 ppsa, Rzecznik uznał za konieczne zaskarżenie do sądu administracyjnego rozstrzygnięcia DIAS [REDAKTOWANE] wydanego w niniejszej sprawie.

### **2.1. Naruszenie art. 233 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w zw. art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej**

W okolicznościach przedstawionej sprawy na obecnym etapie, tj. po wydaniu korzystnego dla Podatnika wyroku NSA z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. akt III FSK 563/22), wobec umorzenia postępowania na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej przez NUS [REDAKTOWANE], które zostało utrzymane w mocy przez DIAS [REDAKTOWANE], kwestią sporną pozostaje, czy zapłata zaległości podatkowej / zaliczenie nadpłaty, które miały miejsce już **po złożeniu wniosku o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego**, tj. po dniu 2 czerwca 2021 r., mogą skutkować stwierdzeniem bezprzedmiotowości postępowania.

Stosownie do treści art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe, odsetki za zwłokę lub opłatę prolongacyjną. Umorzenie zaległości podatkowej jest szczególnym rodzajem ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, które prowadzi do definitywnego zdjęcia z podatnika – w całości lub w części – ciężaru określonego świadczenia publicznoprawnego. Warunkiem wszczęcia postępowania na podstawie ww. przepisu jest istnienie zaległości obciążających podatnika, tj. przedmiotu jego żądania.

W tym kontekście przypomnieć należy, że zasadniczym celem postępowania wszczętego na wniosek podatnika o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego jest załatwienie sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty. Natomiast umorzenie postępowania jest szczególnym przypadkiem jego zakończenia. Zgodnie z 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 jego bezprzedmiotowość. W tym zakresie organ podatkowy nie może działać w ramach, tzw. uznania administracyjnego. Decyzja taka posiada bowiem wszelkie znamiona tzw. decyzji związanej<sup>6</sup>. 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

---

<sup>6</sup> S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 208.



możliwość odwołania się do organu drugiej instancji oraz zaskarżenia decyzji ostatecznej tego organu do sądu administracyjnego.

Co istotne, przyczyny bezprzedmiotowości postępowania mogą mieć charakter podmiotowy lub przedmiotowy<sup>7</sup>. 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 postępowania, a więc gdy nie istnieje sprawa podatkowa, która mogłaby stanowić ów przedmiot.

W odniesieniu do przyczyn bezprzedmiotowości postępowania o charakterze przedmiotowym należy wyraźnie odróżnić dwie sytuacje. A mianowicie, pierwsza ma miejsce, wówczas gdy podatnik składa wniosek o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego przez umorzenie zaległości podatkowej, ale zaległość ta nie istnieje (doszło np. do zapłaty przed złożeniem takiego wniosku). Druga sytuacja polega na tym, że podatnik najpierw inicjuje postępowanie ulgowe, a następnie w jego już toku dochodzi np. do przymusowego wyegzekwowania zaległości lub dobrowolnej zapłaty. Skutki obu ww. zdarzeń są, z perspektywy oceny bezprzedmiotowości postępowania na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej, zgoła odmienne.

W pierwszym przypadku zasadnie przyjmuje się, że udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego przez jego umorzenie może dotyczyć wyłącznie stosunku zobowiązaniowego, który istnieje w dacie inicjowania postępowania w tym zakresie. Dlatego też, jeżeli **w dacie złożenia wniosku o umorzenie zaległości, zaległość ta nie występuje, można mówić, o tym, że nie istnieje przedmiot sprawy, a zatem organ winien umorzyć postępowanie jako bezprzedmiotowe**. Zasada istnienia zaległości podatkowej w dniu składania wniosku o jej umorzenie jest utrwalona w orzecznictwie sądowo-administracyjnym<sup>8</sup>.

Zupełnie inna sytuacja występuje, gdy już po wszczęciu postępowania ulgowego nastąpi zdarzenie takie jak np. uiszczenie zaległości podatkowej

---

<sup>7</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>8</sup> Por. np. wyroki NSA z dnia 12 stycznia 2012 r. (sygn. akt II FSK 1288/10), z dnia 30 września 2010 r. (sygn. akt II FSK 784/09).

lub jej wyegzekwowanie. Sądy administracyjne stoją na stanowisku, zgodnie z którym 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>9</sup>. **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>10</sup>. W przywołanym orzeczeniu NSA stwierdził, że ten sposób rozumienia przepisów powinien odnosić się do wszelkich postępowań ulgowych.

Analogiczny kierunek interpretacji art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej prezentowany jest także w późniejszym orzecznictwie. Podkreśla się, 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>11</sup>.

Także w orzeczeniach wydanych na gruncie postępowania administracyjnego<sup>12</sup>, NSA zaakcentował konieczność i celowość odróżnienia rozstrzygnięcia, w przypadku bezprzedmiotowości postępowania od rozstrzygnięcia co do zasadności żądania<sup>13</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

---

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

<sup>10</sup> Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 1997 r. (sygn. I SA/Gd 514/96).

<sup>11</sup> Por. prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 października 2022 r. (sygn. I SA/Kr 225/22).

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572, dalej: „kpa”).

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2019 r. (sygn. akt II GSK 3210/17).

beprzedmiotowości postępowania, jest niezgodnym z prawem uchyleniem się organu od merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy<sup>14</sup>.

Dodać należy, że podobne stanowisko wyrażane jest również przez sądy administracyjne pierwszej instancji. Przykładowo WSA w Kielcach<sup>15</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.

Odnosząc powyższe do analizowanej sprawy, Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, zgodnie z którym organy podatkowe (zarówno DIAS [REDAKTOWANE] jak i NUS [REDAKTOWANE]) rozpoznające sprawę Podatnika, po korzystnym wyroku NSA z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. akt III FSK 563/22), postąpiły wbrew przepisom, tj. art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, nie rozstrzygając jej co do *meritum*. W ocenie Rzecznika, **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 sprawia, że przedmiot postępowania ulgowego jedynie z faktycznego punktu widzenia przestaje istnieć, natomiast z punktu widzenia interesów ekonomicznych obywatela istnieje on w dalszym ciągu.** Nie ulega wątpliwości, że obywatel jest nadal zainteresowany określonym rozstrzygnięciem sprawy, które może rzutować na jego sytuację, w tym na jego prawa i wolności konstytucyjne.

W tym kontekście należy odwołać się do chronologii zdarzeń w sprawie Podatnika, której nieuwzględnienie miało istotny wpływ na treść rozstrzygnięcia wydanego przez DIAS [REDAKTOWANE], a także NUS w [REDAKTOWANE].

---

<sup>14</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>15</sup> Prawomocny wyrok WSA w Kielcach z dnia 11 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Ke 617/17).

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 organy całkowicie pominęły przy ponownym rozpoznaniu sprawy Podatnika.

W konsekwencji uznać należy, że **DIAS [REDAKTOWANE] naruszył art. 233 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej w zw. art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej w zw. z art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej przez bezzasadne utrzymanie w mocy Decyzji NUS w [REDAKTOWANE] o umorzeniu postępowania z uwagi na jego bezprzedmiotowość.** Organy podatkowe, ponownie rozpatrując sprawę Podatnika, zobowiązane były na mocy art. 153 ppsa oraz art. 170 ppsa wydać orzeczenie co do istoty sprawy, uwzględniające ocenę prawną wyrażoną w wyroku NSA z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. akt III FSK 563/22), a tego nie uczyniły. Z tej przyczyny, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, zaskarżona Decyzja, a także poprzedzająca ją decyzja organu pierwszej instancji, powinny zostać wyeliminowane z obrotu prawnego.

## **2.2. Naruszenie art. 124 Ordynacji Podatkowej, art. 121 § 1 Ordynacji Podatkowej w zw. z art. 235 Ordynacji Podatkowej oraz art. 2 Konstytucji**

W pierwszej kolejności Rzecznik Praw Obywatelskich pragnie wskazać, że zaskarżona w niniejszej sprawie decyzja DIAS [REDAKTOWANE] wzbudza wątpliwości w kontekście realizacji zasady wyjaśniania (przekonywania) skodyfikowanej w art. 124 Ordynacji Podatkowej, a także zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji Podatkowej).

Regulacja zawarta w art. 124 Ordynacji podatkowej stanowi, iż organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy. Chodzi o to, aby wykazywać słuszność podejmowanych

przez organ czynności. Zasada przekonywania powinna mieć zastosowanie we wszystkich fazach postępowania podatkowego. Szczególne znaczenie ma ona w ostatecznym rozstrzygnięciu, czyli w uzasadnieniu decyzji, gdy powinno dojść do ostatecznego ustalenia przesłanek jej wydania<sup>16</sup>.

Natomiast w myśl art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zasada ta niesie za sobą nie tylko treści normatywne, ale również daleko wykracza poza ramy prawne. Nieprzypadkowo ustawodawca zawarł tę regułę jako drugą z kolei w Ordynacji podatkowej, tuż po zasadzie legalizmu i praworządności. Należy sądzić, iż w ten właśnie sposób chciano zwrócić uwagę na takie wartości, jak sprawiedliwość, równość podmiotów oraz poszanowanie reguł zachowań międzyludzkich<sup>17</sup>.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, DIAS ██████████ w zaskarżonej decyzji naruszył ww. zasady o fundamentalnym znaczeniu dla postępowania podatkowego. Przede wszystkim wskazać należy na treść uzasadnienia do wydanego przez organ rozstrzygnięcia. Na poparcie swojej argumentacji o szerokim rozumieniu przesłanki bezprzedmiotowości postępowania przywołano bowiem nieadekwatne orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>18</sup>.

W tym miejscu podkreślić należy, że sprawa, na kanwie której zapadło powołane przez DIAS w ██████████ ww. orzeczenie, dotyczyła stwierdzenia nadpłaty z tytułu wpłat na Państwowy Fundusz Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych. Natomiast okolicznością, która zdecydowała o bezprzedmiotowości postępowania, było istnienie już wcześniej wydanej decyzji ostatecznej w tej sprawie. Stąd też NSA uznał, że rozstrzygnięcie tożsamej sprawy należy kwalifikować tak jakby przedmiotowa sprawa przestała istnieć, a zatem organ nie miał podstaw do jej powtórnego merytorycznego rozpatrzenia. Dlatego też, z uwagi na zaistnienie stanu bezprzedmiotowości postępowania, organ miał obowiązek umorzyć postępowanie. Nie ulega wątpliwości, że stan faktyczny i przyczyny umorzenia postępowania na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej są diametralnie inne od analizowanej sprawy.

---

<sup>16</sup> H. Dzwonkowski [w:] A. Huchla, C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. III*, Warszawa 2003, art. 124.

<sup>17</sup> S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 121.

<sup>18</sup> Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2022 r. (sygn. akt III FSK 3573/21).

Kolejna sprawa, na którą powołał się organ, to wyrok WSA w Gdańsku<sup>19</sup>. Co istotne, w stanie faktycznym tej sprawy stan bezprzedmiotowości postępowania powstał na skutek uchylecia decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. W konsekwencji sąd stwierdził, że organy podatkowe obu instancji prawidłowo uznały, że rozpoznanie wniosku w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowych, w sytuacji gdy przestały one istnieć z uwagi na uchylenie decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług oznacza, że postępowanie stało się bezprzedmiotowe. Wskazać również należy, że w ww. sprawie doszło do uchylecia trzech ze wskazanych decyzji określających wysokość zobowiązania w podatku od towarów i usług. A co do jednej z decyzji, która nie została uchylona, organ wydał odrębną decyzję w zakresie udzielenia ulgi co do pozostałych zaległości podatkowych obciążających podatniczkę. Z powyższego wynika, że organ rozpoznał wniosek strony w części nie objętej zakresem umorzenia postępowania i orzekł merytorycznie co do tego wniosku.

Dodać również należy, że DIAS [REDAKTED] w ogóle nie odwołał się do szeregu przywołanych przez Rzecznika Praw Obywatelskich orzeczeń sądów administracyjnych prezentujących pogląd, zgodnie z którym 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>20</sup>.

Trudno zatem uznać, że wydane rozstrzygnięcie pozostaje w zgodzie z zasadą wyjaśniania (przekonywania) wynikającą z art. 124 Ordynacji Podatkowej, a także z zasadą prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, o której mowa w art. 121 § 1 Ordynacji Podatkowej.

Ponadto, wyeksponować należy stwierdzenie DIAS [REDAKTED] zawarte w uzasadnieniu do zaskarżonej decyzji, w którym odnosząc się do odwołania wniesionego przez Podatnika wyjaśniono, że zaległość podatkowa objęta wnioskiem o ulgę wynikała wprost z przepisów prawa, a działania podejmowane przez organ

---

<sup>19</sup> Prawomocny wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 sierpnia 2022 r. (sygn. akt I SA/Gd 69/22).

<sup>20</sup> Wyroki NSA z dnia 9 października 2006 r. (sygn. I FSK 1/06), z dnia 8 sierpnia 1997 r. (sygn. I SA/Gd 514/96), a także z dnia 22 listopada 2019 r. (sygn. akt II GSK 3210/17) oraz prawomocne wyroki WSA w Krakowie z dnia 6 października 2022 r. (sygn. I SA/Kr 225/22) oraz w Kielcach z dnia 11 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Ke 617/17).

podatkowy miały oparcie w obowiązującym prawie, zgodnie z zasadą określoną w art. 120 Ordynacji podatkowej (czyli w zasadzie legalizmu). Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich konstatacja ta, mając charakter dodatkowy (nie dotyczy bowiem uzasadnienia przyczyn utrzymania w mocy decyzji organu pierwszej instancji w sprawie umorzenia postępowania), zmierza do wykazania zasadności podjęcia wcześniejszej decyzji organu o odmowie udzielenia Podatnikowi ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, która *nota bene* została wyeliminowana z obrotu prawnego na podstawie wyroku NSA z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. akt III FSK 563/22).

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich stanowisko DIAS ██████████ wzbudza istotne wątpliwości także w świetle konstytucyjnej zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, a także zasady sprawiedliwości społecznej, zawartych w art. 2 Konstytucji. Przypomnieć należy, że w wydanym w sprawie Podatnika orzeczeniu z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. akt III FSK 563/22), NSA wprost wskazał, że podjęte w granicach uznania administracyjnego rozstrzygnięcie o odmowie umorzenia zaległości podatkowej jest obiektywnie niesprawiedliwe. Jednocześnie NSA sformułował jasne wytyczne, podkreślając, że przy wydawaniu decyzji w ramach uznania administracyjnego, organ powinien nie tylko przestrzegać obowiązujących przepisów prawa, lecz także działać w sposób rozsądny i sprawiedliwy.

W tym miejscu przypomnieć należy, że zaległość podatkowa dotycząca omawianej sprawy wynika z opodatkowania odsetek wypłaconych na podstawie wyroku sądowego z tytułu przyznanego Podatnikowi odszkodowania w związku z wypadkiem samochodowym, w którym śmierć ponieśli jego rodzice oraz brat. Jak wiadomo, zagadnienie kwalifikacji podatkowej odsetek za opóźnienie należnych od świadczeń na gruncie ustawy o PIT podlegających zwolnieniu przed wejściem z życie tzw. „Polskiego Ładu” wzbudzało szereg wątpliwości. Rzecznik Praw Obywatelskich opowiadając się po stronie podatników, prezentował stanowisko, zgodnie z którym opodatkowanie odsetek należnych od świadczeń korzystających ze zwolnienia podatkowego niweczy sens tego zwolnienia i prowadzi do wniosków, nie dających się pogodzić z zasadą sprawiedliwości społecznej i ochrony godności człowieka (art. 2 i art. 30 Konstytucji RP). W praktyce bowiem oznacza „opodatkowanie krzywdy ludzkiej” przez realne obniżenie wysokości zasądzonej poszkodowanemu należności.

W poprzednim stanie prawnym, do którego odnosi się omawiana sprawa, także niektóre sądy administracyjne stały na stanowisku, zgodnie z którym pobieranie podatku od odsetek zasądzonych w istocie od niewypłaconego w terminie świadczenia z tytułu zaistniałej krzywdy – śmierć członka rodziny – jest działaniem trudnym do zaakceptowania społecznie, jest sprzeczne z ideą humanitaryzmu i wysoce niesprawiedliwe<sup>21</sup>. Wskazywano, że poprzez opodatkowanie odsetek ustawodawca akceptuje owo naganne zachowanie dłużnika. Im dłużej nie płaci on świadczenia, tym więcej podatku może pobrać państwo z tego tytułu. Burzy to przeciętne poczucie słuszności i racjonalności, jak też nie urzeczywistnia zasady sprawiedliwości społecznej.

Dopiero po zmianie legislacyjnej jasne stało się, że wolne od podatku dochodowego są także odsetki z tytułu nieterminowej wypłaty należności niepodlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym, wolnych od podatku dochodowego lub od których na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej zaniechano poboru podatku<sup>22</sup>. Przy czym, przepisy te znalazły zastosowanie do dochodów (przychodów) uzyskanych od dnia 1 stycznia 2021 r. Tym samym, nowelizacja nie objęła osób, które otrzymały odsetki od zasądzonych odszkodowań /zadośćuczynień przed dniem 1 stycznia 2021 r., tak jak miało to miejsce w przypadku Podatnika.

Podsumowując, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich okoliczności powstania zaległości podatkowej w omawianej sprawie mają kluczowe znaczenie i powinny zostać uwzględnione na mocy art. 153 ppsa oraz art. 170 ppsa, wobec wytycznych zawartych w ocenie prawnej dokonanej przez NSA w wyroku z dnia 16 maja 2024 r. (sygn. akt III FSK 563/22). Natomiast zaskarżone rozstrzygnięcie DIAS [REDAKTION] utrzymujące w mocy Decyzję NUS w [REDAKTION] o umorzeniu postępowania, należy uznać za niezgodne z prawem uchylanie się organu od merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy.

Z tych też względów, wnoszę jak w *petitum*.

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

---

<sup>21</sup> Por. np. wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2011 r (sygn. akt II FSK 1218/10).

<sup>22</sup> Art. 21 ust. 1 pkt 95b ustawy o PIT.



/-wydano i podpisano elektronicznie/

Załącznik: wniosek o zarządzenie rozpoznania sprawy poza kolejnością wpływu.