



Warszawa, 24-06-2025 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.423.2025.EG

Pan Andrzej Domański

Minister Finansów

via ePUAP

Szanowny Panie Ministrze,

w trosce o ochronę praw podatników pragnę uprzejmie zwrócić uwagę na aktualny i wciąż nierozwiązany problem o charakterze generalnym. Kwestia dotyczy praktyk stosowanych przez organy podatkowe, polegających na umarzaniu jako bezprzedmiotowych postępowań zainicjowanych przez podatników o udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w sytuacji, gdy po wszczęciu postępowania ulgowego nastąpi zdarzenie takie jak np. uiszczenie zaległości podatkowej lub jej wyegzekwowanie.

Z docierających do mnie sygnałów wynika, że zgodnie ze stanowiskiem Ministerstwa Finansów¹ w sprawie wytycznych dotyczących postępowań z wnioskiem podatnika o umorzenie w przypadku częściowej lub całkowitej zapłaty, jeżeli zaległość podatkowa objęta takim wnioskiem wygasła na skutek zapłaty lub przymusowego wyegzekwowania, to zastosowanie ulgi w jej spłacie przez umorzenie jest niemożliwe. W konsekwencji postępowanie w przedmiocie umorzenia zaległości powinno być umorzone. Zdaniem Ministerstwa Finansów, w razie gdy dojdzie

¹ Pismo Ministerstwa Finansów, Departamentu Poboru Podatków z dnia 20 grudnia 2023 r. (nr DPP6.851.16.2023.CNNM), stanowiące odpowiedź na zapytanie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Rzeszowie.

do zapłaty podatku, to nie można już mówić o istnieniu zaległości podatkowej. Jeżeli zaś ona nie istnieje, to nie można dokonywać jej umorzenia, gdyż wówczas dochodziłoby do dwukrotnego zakończenia tego samego stosunku prawnopodatkowego. Ten sam pogląd znajduje zastosowanie do ściśnięcia zaległości podatkowej w drodze egzekucji administracyjnej, gdyż zdarzenie to mieści się w pojęciu zapłaty, która powoduje wygaśnięcie zobowiązania podatkowego.

Przyjęcie takiej interpretacji przepisów jest niekorzystne dla podatników. W praktyce powoduje, że udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w przypadku dobrowolnej zapłaty lub przymusowego wyegzekwowania, już po złożeniu wniosku ulgowego, staje się dla obywatela instytucją pozorną i wydrążoną z treści. Dlatego też okoliczność zapłaty lub przymusowego wyegzekwowania zaległości podatkowej nie powinna 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 w dalszym ciągu. Nie ulega wątpliwości, że podatnik nadal jest zainteresowany określonym rozstrzygnięciem sprawy, które może rzutować na jego sytuację.

W tym kontekście wyjaśnić należy, że zgodnie z art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej², 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. W obecnym stanie prawnym warunkiem wszczęcia postępowania na podstawie ww. przepisu jest istnienie zaległości obciążających podatnika, tj. przedmiotu jego żądania.

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

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111 ze zm., dalej: „Ordynacja podatkowa”).

przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania.

Zatem 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 związanej³. Oznacza to, że jeżeli wystąpi bezprzedmiotowość, organ podatkowy musi umorzyć postępowanie podatkowe.

Przyczyny bezprzedmiotowości postępowania mogą mieć charakter podmiotowy lub przedmiotowy⁴. 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. 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 już w jego 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, to można powiedzieć, że nie istnieje przedmiot sprawy, a zatem organ winien umorzyć postępowanie jako bezprzedmiotowe. Zasada istnienia

³ S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 208.

⁴ A. Kabat [w:] S. Babiarczy, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII*, Warszawa 2024, art. 208.

zaległości podatkowej w dniu składania wniosku o jej umorzenie jest utrwalona w orzecznictwie sądowo-administracyjnym⁵.

Inna natomiast sytuacja występuje, gdy już po wszczęciu postępowania ulgowego nastąpi zdarzenie takie jak np. uiszczenie zaległości podatkowej lub jej wyegzekwowanie. W tym przypadku sądy administracyjne – wbrew stanowisku organów – stwierdzają, 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 podatkowej⁶. 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 podatnika⁷. 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 bezprzedmiotowym⁸.

Także w orzeczeniach wydanych na gruncie postępowania administracyjnego⁹, sądy akcentują konieczność i celowość odróżnienia rozstrzygnięcia dotyczącego

⁵ 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).

⁶ Wyrok NSA z dnia 9 października 2006 r. (sygn. I FSK 1/06).

⁷ Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 1997 r. (sygn. I SA/Gd 514/96).

⁸ Por. prawomocny wyrok WSA w Krakowie z dnia 6 października 2022 r. (sygn. I SA/Kr 225/22), a także nieprawomocny wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 maja 2025 r. (sygn. akt I SA/Sz 141/25).

⁹ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572, dalej: „kpa”).

beprzedmiotowości postępowania od rozstrzygnięcia co do zasadności żądania¹⁰. Zaistnienie np. bezzasadności żądania nie czyni tego postępowania beprzedmiotowym w rozumieniu art. 105 § 1 kpa, lecz oznacza jedynie niezasadność żądania. W przeciwieństwie do beprzedmiotowości postępowania, bezzasadność żądania strony musi być wykazana w decyzji załatwiającej sprawę co do jej istoty. Dlatego też umorzenie postępowania, w przypadku braku przesłanki beprzedmiotowości postępowania, jest niezgodnym z prawem uchYLENIEM się organu od merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy¹¹.

W tym kontekście pragnę zauważyć, że z treści pisma Ministerstwa Finansów wspomnianego na wstępie niniejszego wystąpienia wynika, że resort zaleca śledzenie orzecznictwa sądów w celu ewentualnego skorygowania przyjętego przez organy trybu postępowania w sprawach umorzeniowych¹².

Mając na uwadze powyższe, w oparciu o ustawę o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹³, przedstawiam Panu Ministrowi powyższe uwagi z perspektywy organu stojącego na straży konstytucyjnych praw i wolności obywatelskich, z uprzejmą prośbą o ustosunkowanie się do zasygnalizowanego problemu. W szczególności zwracam się z prośbą o przekazanie informacji na temat tego, czy resort finansów rozważa zmianę dotychczas prezentowanego niekorzystnego dla podatników stanowiska w omawianej sprawie, a także o wskazanie, czy analizowana jest zasadność wprowadzenia ewentualnych zmian legislacyjnych, które wprost dopuszczałyby możliwość rozpoznania przez organy wniosku umorzeniowego podatnika

¹⁰ Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2019 r. (sygn. akt II GSK 3210/17), prawomocny wyrok WSA w Kielcach z dnia 11 stycznia 2018 r. (sygn. akt I SA/Ke 617/17).

¹¹ 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.

¹² Pismo Ministerstwa Finansów, Departamentu Poboru Podatków z dnia 20 grudnia 2023 r. (nr DPP6.851.16.2023.CNNM).

¹³ Art. 16 ust. 1 oraz ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t. j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm.).

po zaistnieniu takiego zdarzenia jak zapłata lub wyegzekwowanie zaległości podatkowej¹⁴.

Z poważaniem

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/

¹⁴ Por. pismo Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 28 kwietnia 2025 r. przedstawiające uwagi do niektórych przepisów projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, nr UD196 (V.511.214.2025) - <https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12396201/katalog/13119151#13119151>