

ODPIS



WYROK

W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ

Dnia 21 maja 2025 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie w składzie następującym:

Przewodniczący	Sędzia WSA Elżbieta Dziel (spr.)
Sędziowie	Sędzia WSA Jolanta Kwiecińska, Sędzia WSA Bolesław Stachura
Protokolant	starszy inspektor sądowy Anna Kalisiak

po rozpoznaniu w Wydziale I na rozprawie w dniu 21 maja 2025 r.
sprawy ze skargi Rzecznika Praw Obywatelskich w Warszawie
na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie
z dnia 23 stycznia 2025 r. [REDACTED]
w przedmiocie umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych
za 2020 r.

uchyla zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję Naczelnika Urzędu
Skarbowego w [REDACTED] z dnia 28 października 2024 r.

[REDACTED]



Na oryginale właściwe podpisy
za zgodność z oryginałem
ST. INSPEKTOR SĄDOWY
Anna Furtak-Biernat

Uzasadnienie

Zaskarżoną decyzją z dnia 23 stycznia 2025 r. nr 3201-IEW.4261.53.2024.12 Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Szczecinie (dalej: „organ odwoławczy”) utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANO] (dalej: „organ I instancji”) z dnia 28 października 2024 r. [REDAKTOWANO] sprawie umorzenia postępowania wszczętego 2 czerwca 2021 r. na wniosek [REDAKTOWANO] [REDAKTOWANO] (dalej: „podatnik”), dotyczącego umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. w wysokości 147.814 zł, z uwagi na jego bezprzedmiotowość.

Z uzasadnienia zaskarżonej decyzji wynika, że w dniu 31 marca 2021 r. podatnik złożył w Urzędzie Skarbowym w [REDAKTOWANO] zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym 2020 (PIT-37) wykazując podatek do zapłaty w wysokości 54.981 zł. Dnia 1 czerwca 2021 r. do organu podatkowego wpłynęła korekta zeznania PIT-37 za 2020 r. Ze złożonej korekty wynikała kwota podatku do zapłaty w wysokości 147.814 zł. Termin płatności tego zobowiązania podatkowego upłynął 30 kwietnia 2021 r. Na dzień złożenia korekty, kwota ta stanowiła już zaległość podatkową, którą stał się podatek niezapłacony w terminie płatności. Innych zaległości podatnik nie posiadał.

Dnia 2 czerwca 2021 r. za pośrednictwem opiekuna prawnego [REDAKTOWANO] [REDAKTOWANO] podatnik wystąpił z prośbą o umorzenie zadłużenia podatku za rok 2020 w kwocie 147.814 zł.

Decyzją z 3 lipca 2021 r. [REDAKTOWANO] Naczelnik Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] odmówił umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. w wysokości 147.814 zł.

Od powyższej decyzji, Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie skargę, który wyrokiem z dnia 23 lutego 2022 r. sygn. akt I SA/Sz 935/21 oddalił skargę.

Od powyższego wyroku, Rzecznik Praw Obywatelskich wywiódł skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, który wyrokiem z 16 maja 2024 r. sygn. akt III FSK 563/22 uchylił w całości zaskarżony wyrok oraz decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] z 13 lipca 2021 r.

Decyzją z 28 października 2024 r. [REDAKTOWANO] Naczelnik Urzędu Skarbowego [REDAKTOWANO] umorzył postępowanie w sprawie umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. w wysokości 147.814 zł, z uwagi na jego bezprzedmiotowość.

Pismem z 12 listopad 2024 r. podatnik złożył odwołanie, w którym wskazał, że [REDAKTOWANE] babcia podatnika została zmuszona do zapłacenia podatku, ponieważ 13 lipca 2021 r. jako pełnomocnik strony, otrzymała odmowę umorzenia podatku. Z powodu naliczania odsetek 16 lipca 2021 r. wpłaciła kwotę 147.814 zł. Do odwołania strona dołączyła opinię sądowo - lekarską i wniosła o ponowne rzetelne rozpatrzenie prośby.

Od powyższej decyzji, pismem z 13 listopada 2024 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł odwołanie.

Zaskarżonej decyzji zarzucił naruszenie art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm., zw. dalej: „O.p.”) 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 2 czerwca 2021 r.), nie czyni tego postępowania bezprzedmiotowym i nie daje podstaw do jego umorzenia.

Organ odwoławczy opisaną na wstępie decyzją z dnia 23 stycznia 2025 r., utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Wskazał, że podstawą wydania zaskarżonej decyzji był art. 208 § 1 O.p., którego treść powołał.

Organ odwoławczy stwierdził, że w odróżnieniu od rozwiązania normatywnego przewidzianego w art. 208 § 2 O.p., gdzie określono fakultatywne umorzenie postępowania podatkowego, w ww. przepisie ustawodawca wprowadził obligatoryjność decyzji o umorzeniu postępowania. W przypadku zatem zaistnienia przesłanki wyrażonej tym unormowaniem, organ podatkowy ma obowiązek wydać decyzję o umorzeniu danego postępowania. Posłużenie się stosunkowo szerokim zakresem przesłanki do wydania tej decyzji oznacza, że nie ma znaczenia jaka była przyczyna, czy też przyczyny bezprzedmiotowości danego postępowania. Istotne jest bowiem stwierdzenie tej bezprzedmiotowości w odniesieniu do konkretnego postępowania.

Zdaniem organu odwoławczego art. 208 § 1 O.p. dotyczy jakiegokolwiek przyczyny powodującej brak jednego z elementów materialnego stosunku prawnego powodującej, że nie można wydać decyzji załatwiającej sprawę co do jej istoty.

Odnosząc powyższe do okoliczności rozpatrywanej sprawy organ odwoławczy wskazał, że strona 2 czerwca 2021 r. zwróciła się do organu podatkowego o umorzenie istniejącej zaległości podatkowej.

Organ odwoławczy wskazał, że z art. 67a § 1 pkt 3 O.p. bezsprzecznie wynika, iż koniecznym warunkiem stosowania przez organ ulgi w spłacie podatku, poprzez podjęcie decyzji o umorzeniu zaległości podatkowej, jest istnienie tej zaległości. Brak zaległości podatkowej czyni bowiem bezzasadnym przeprowadzenie merytorycznej oceny przesłanek umorzenia, o jakich mowa w art. 67a § 1 pkt 3 O.p. Organ nie może w sposób merytoryczny orzekać w przedmiocie umorzenia nieistniejącej zaległości a w związku z tym, taki stan rzeczy uzasadnia umorzenie postępowania na podstawie art. 208 § 1 O.p., względnie odmowę wszczęcia postępowania w oparciu o art. 165a O.p., jeżeli zaległość nie istniała już w dacie składania wniosku o ulgę.

Organ odwoławczy wskazał, że w rozpatrywanej sprawie podatnik na dzień złożenia wniosku posiadał zaległości podatkowe i odsetki za zwłokę z tytułu podatku od osób fizycznych za 2020 r. wynikające z zeznania PIT-37 za 2020 r. oraz korekty tego zeznania. Organ I instancji w swoim rozstrzygnięciu przedstawił chronologiczny ciąg zdarzeń, w wyniku których zobowiązanie stanowiące przedmiot niniejszego postępowania wygasło w całości 2 kwietnia 2024 r. wskutek zapłaty i zaliczenia nadpłaty (w części wskutek zapłaty 16 lipca 2021 r., 28 lipca 2021 r. i 22 kwietnia 2022 r. oraz 2 kwietnia 2024 r. w części, wskutek zaliczenia nadpłaty), tj. zgodnie z art. 59 § 1 pkt 1 i pkt 4 O.p.

Organ odwoławczy stanął na stanowisku, że skoro zaległość podatkowa objęta wnioskiem o jej umorzenie wygasła w całości 2 kwietnia 2024 r., zastosowanie ulgi w postaci jej umorzenia nie było już możliwe, ponieważ instytucję tę można zastosować tylko wobec zobowiązań podatkowych, które nie wygasły i są wymagalne. Zatem 19 września 2024 r., czyli w dniu otrzymania sprawy przez organ podatkowy z Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, nie istniał już przedmiot postępowania w postaci zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. W takim przypadku organ nie mógł rozpatrzyć merytorycznie wniosku o ulgę. W tej sytuacji powołanie się odwołującego na okoliczności, które wystąpiły w życiu podatnika (wypadek, śmierć rodziców oraz brata) i związane z tym konsekwencje (długotrwałe leczenie, ból i cierpienie) w tym stanie prawnym pozostają bez wpływu na rozstrzygnięcie sprawy.

W ocenie organu odwoławczego, skoro doszło do zapłaty podatku to nie można już mówić o istnieniu zaległości podatkowej. Jeżeli ona nie istnieje, nie sposób dokonywać jej umorzenia, gdyż wówczas dochodziłoby do dwukrotnego zakończenia tego samego stosunku prawnopodatkowego.

Odnosząc się do stwierdzenia zawartego w odwołaniu, że cyt.: „Państwo Polskie potrzebuje od dziecka pieniędzy w formie podatku”, organ odwoławczy wskazał, że zaległość podatkowa objęta wnioskiem o ulgę wynikała wprost z przepisów prawa, a działania podejmowane przez organ podatkowy miały oparcie w obowiązującym prawie, zgodnie z zasadą określoną w art. 120 O.p. W sytuacji gdy zaległość podatkowa, objęta wnioskiem o umorzenie wygasła na skutek jej zapłaty lub przymusowego wyegzekwowania, zastosowanie ulgi w spłacie (umorzenie) było w tej sytuacji niemożliwe, dlatego postępowanie w przedmiocie umorzenia zaległości powinno być umorzone. Organ podatkowy nie mógł wydać w tej sprawie orzeczenia co do istoty sprawy, a więc uwzględnić, dokonując rozstrzygnięcia, oceny prawnej wyrażonej w wyroku NSA z 16.05.2024 r. sygn. akt II FSK 563/22. Nie można zatem uznać, że wydając zaskarżoną decyzję organ I instancji dokonał błędnej wykładni oraz niewłaściwego zastosowania art. 208 § 1 O.p.

W ocenie organu odwoławczego, zaskarżona decyzja nie narusza również postanowień art. 153 i art. 170 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r., poz. 935 zw. dalej: „p.p.s.a.”), ponieważ wyrok NSA z 16 maja 2024 r. nie porusza i nie rozstrzyga kwestii wygaśnięcia na etapie postępowania przed NSA w całości zobowiązania podatnika z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r.

Pismem z dnia 17 lutego 2025 r. Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie skargę na powyższą decyzję.

Zaskarżonej decyzji zarzucił naruszenie:

a) art. 233 § 1 pkt 1 O.p. w zw. art. 208 § 1 O.p. w zw. z art. 67a § 1 pkt 3 O.p. przez bezzasadne utrzymanie w mocy Decyzji NUS w [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 O.p. (zasada wyjaśniania / przekonywania strony), art. 121 § 1 O.p. (zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do

organów podatkowych) w zw. z art. 235 O.p., 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 O.p., 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.

W uzasadnieniu skargi, skarżący rozwinął argumentację podniesionych zarzutów.

Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł o uchylenie w całości zaskarżonej decyzji DIAS w Szczecinie, a także poprzedzającej ją decyzji NUS w [REDACTED]

W odpowiedzi na skargę, organ wniósł o oddalenie skargi jako bezzasadnej.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie z w a ż y ł, co następuje:

Skarga zasługuje na uwzględnienie.

Sąd uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, bądź inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Dz.U. z 2024 r. poz. 935 t.j. dalej zwana "p.p.s.a.").

Przy czym stosownie do art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w graniach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Przeprowadzona przez sąd, kontrola legalności zaskarżonej decyzji wykazała, że decyzja organu II instancji narusza prawo w stopniu uzasadniającym jej uchylenie.

Sądowa kontrola zaskarżonej decyzji prowadzona na podstawie art. 3 p.p.s.a. wykazała, że skarga jest zasadna.

Wobec żądania skarżącego umorzenia zaległości i uchylenia decyzji określającej zaległość w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2020 r. wskazać należy, że stosownie do powołanego art. 3 p.p.s.a. sądowa kontrola ostatecznej decyzji administracyjnej polega na badaniu jej zgodności z prawem materialnym i przepisami postępowania administracyjnego, a konsekwencją sprawowanej przez sąd funkcji kontrolnej jest brak uprawnienia do wydawania wyroków merytorycznie załatwiających

sprawę w zastępstwie właściwych organów administracji publicznej tj. do przyznania uprawnień.

Za trafny należy uznać pogląd skarżącego co do tego, że zapłacenie podatku w czasie toczącego się postępowania tj. po wniesieniu wniosku o umorzenie zaległości podatkowej, nie powoduje bezprzedmiotowości postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej (art. 67 § 1 oraz art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa Dz.U. z 2023 r. poz.2760).

Na podstawie art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, organ podatkowy, na wniosek podatnika, może umorzyć w całości lub w części zaległości podatkowe lub odsetki za zwłokę.

Wówczas, gdy toczy się wszczęte wnioskiem podatnika postępowanie w sprawie umorzenia zaległości podatkowej, a organ podatkowy w sprawie określenia wysokości należnego podatku wydał decyzję w pierwszej instancji, to podatnik jest obowiązany ją wykonać, i to nie zależnie od tego czy złożył odwołanie. Wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje bowiem jej wykonania (art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej). Nie ma przepisu, który zwalniałby podatnika z tego obowiązku z uwagi na toczące się postępowanie w sprawie umorzenia zaległości podatkowej. Jeżeli organ podatkowy pierwszej instancji wydał decyzję określającą podatek, to jego zapłata 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 (por. wyrok WSA w Szczecinie z 28 września 2005 r., sygn. akt I SA/Sz 529/04).

Tak samo w sytuacji, gdy zaległość podatkowa wynika ze złożonej, tak jak w przedmiotowej sprawie korekty deklaracji podatkowej.

Art. 208 § 1 przewidujący tzw. obiektywną bezprzedmiotowość postępowania podatkowego, nie może być interpretowany rozszerzająco. Przepis ten ma zastosowanie tylko w tych sytuacjach, gdy w świetle prawa materialnego i ustalonego stanu faktycznego brak jest sprawy podatkowej, mogącej być przedmiotem postępowania.

Innymi słowy bezprzedmiotowość postępowania odwoławczego zachodzi w sytuacji, gdy wystąpi swego rodzaju niemożność rozpoznania środka odwoławczego ze względu na: wniesienie go przez podmiot do tego nieuprawniony, cofnięcie tego środka czyli decyzję uprawnionego podmiotu o niekontynuowaniu postępowania odwoławczego wywołanego przez jego wniesienie, czy w końcu niepowstanie, bądź

unicestwienie rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji, od którego środek zaskarżenia został wniesiony.

W rozpoznawanej sprawie odwołanie od decyzji o umorzeniu zaległości podatkowej w podatku od osób fizycznych za 2020 rok nie zostało wniesione, jednak uprawniony do tego podmiot – Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie od decyzji organu pierwszej instancji, którą odmówiono podatnikowi umorzenia przedmiotowej zaległości.

Na skutek wniesienia tejże skargi decyzja organu nie utraciła mocy obowiązującej i rozstrzyga o kwestii, w której skarga została wniesiona, zatem uprawniony jest wniosek, że żadna z opisanych powyżej sytuacji nie wystąpiła w rozpoznawanej sprawie. Decyzja ta została uchylona dopiero wyrokiem NSA z 16 maja 2024 r. w sprawie III FSK 563/22, co skutkowało koniecznością rozpoznania przez organ pierwszej instancji wniosku podatnika o umorzenie zaległości podatkowej z 2 czerwca 2021 r.

W rozpoznawanej sprawie nie wystąpiła zatem bezprzedmiotowość postępowania, bezprzedmiotowość postępowania oznacza bowiem brak któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego, skutkującego tym, że nie można załatwić sprawy przez jej rozstrzygnięcie co do istoty. Decyzja o umorzeniu postępowania nie rozstrzyga o materialnoprawnych uprawnieniach i obowiązkach stron i jest równoznaczna z brakiem przesłanek do merytorycznego orzekania co do istoty sprawy, kończąc jej zawisłość w danej instancji.

Nie można uznać, że o bezprzedmiotowości postępowania odwoławczego świadczy wskazywana przez organ okoliczność dokonania przez stronę zapłata podatku, która nastąpiła po złożeniu przez podatnika wniosku o umorzenie należności podatkowej.

Sąd rozpoznający sprawę w pełni zgadza się z orzecznictwem sądownoadministracyjnym, z którego wynika, że zapłata podatku dokonana po wszczęciu postępowania w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej nie czyni tego zobowiązania bezprzedmiotowym, w związku z czym nie daje podstaw do jego umorzenia na podstawie art. 208 § 1 Ordynacji podatkowej (por. wyrok NSA z 9 października 2006 r., I FSK 1/06)

Podobnie przymusowe wykonanie zobowiązania podatkowego w czasie trwania postępowania w sprawie umorzenia tego zobowiązania podatkowego nie unicestwia prawa strony do merytorycznego rozpatrzenia jej żądania. Przyjęcie w tym stanie faktycznym odmiennego poglądu prowadziłoby w praktyce do uniemożliwienia korzystania przez podatnika z uprawnień określonych w art. 67 § 1, tj. do wydania decyzji

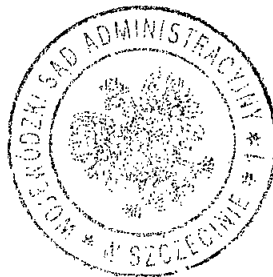
Sygn. akt I SA/Sz 141/25

o umorzeniu zaległości podatkowych (por. wyrok NSA z 25 sierpnia 2020 r., II FSK 184/20).

Nie zmienia zatem istoty sprawy to czy należność podatkowa jest wyegzekwowana, czy zapłacona przez podatnika na podstawie wykonanej decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, czy też na podstawie deklaracji podatnika. Wykonanie obowiązku podatkowego w tej sytuacji zależy od czynnika czasu - czy podatnik zapłaci podatek przed złożeniem wniosku o wszczęcie postępowania „ulgowego”, czy też podatek zostanie zapłacony po złożeniu takiego wniosku, czy też podatek zostanie ściągnięty w drodze egzekucji.

W przedmiotowej zatem sprawie skoro wniosek podatnika o umorzenie zaległości podatkowej został złożony przez zapłatą zaległości podatkowej, to organ podatkowy winien go rozpoznać i ocenić czy zachodzą przesłanki z art. 67 § 1 Ordynacji podatkowej i wydać stosowną decyzję przy uwzględnieniu uwag zawartych w wyroku NSA z 16 maja 2024 r. sygn. akt III FSK 563/22.

Biorąc powyższe ustalenia pod uwagę na podstawie przepisu art. 145 § 1 pkt 1 lit. a, art. 152, art. 200 ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi orzekł jak w sentencji.



Na oryginale właściwe podpisy
za zgodność z oryginałem
ST. INSPEKTOR SĄDOWY
Anna Furtak-Biernat