



**WYROK**  
**W IMIENIU RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ**

Dnia 16 maja 2024 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący: Sędzia NSA **Bogusław Dauter**

Sędzia NSA

**Anna Dalkowska (sprawozdawca)**

Sędzia WSA (del.)

**Agnieszka Olesińska**

po rozpoznaniu w dniu 16 maja 2024 r.

na posiedzeniu niejawnym w Izbie Finansowej

skargi kasacyjnej Rzecznika Praw Obywatelskich

od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w [REDACTED]

z dnia 23 lutego 2022 r., sygn. akt [REDACTED]

w sprawie ze skargi Rzecznika Praw Obywatelskich

[REDACTED]  
z dnia 13 lipca 2021 r., nr [REDACTED]

w przedmiocie ulgi płatniczej

- 1) uchyla zaskarżony wyrok w całości,
- 2) uchyla decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w [REDACTED] z dnia 13 lipca 2021 r., nr [REDACTED], w całości.



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*Dorota Rembiejewska*  
starszy inspektor sądowy

## UZASADNIENIE

### 1. Wyrok sądu pierwszej instancji.

1.1. Wyrokiem z dnia 23 lutego 2022 r., [REDAKTOWANE] Wojewódzki Sąd Administracyjny [REDAKTOWANE] oddalił skargę Rzecznika Praw Obywatelskich na decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANE] z dnia 13 lipca 2021 r. w przedmiocie umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r.

1.2. Decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego w [REDAKTOWANE] z dnia 13 lipca 2021 r., odmawiającą [REDAKTOWANE] (dalej: "Podatnik", "Strona"), reprezentowanemu przez opiekuna prawnego [REDAKTOWANE], umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego za 2020 r. w wysokości 147.814 zł wynikającej ze złożonej 1 czerwca 2021 r. korekty zeznania podatkowego PIT-37.

Zaskarżona decyzja została wydana w następującym stanie faktycznym: 1 czerwca 2021 r. podatnik złożył korektę zeznania podatkowego za 2020 r. (PIT-37), w której wykazał podatek do zapłaty w wysokości 147.814 zł. Wnioskiem z 2 czerwca 2021 r. podatnik zwrócił się o "umorzenie zadłużenia podatku za 2020 r. w kwocie 147.814 zł". Argumentując złożony wniosek, opiekun prawny podatnika wskazał, że 1 stycznia 2014 r. podatnik uczestniczył z całą rodziną w wypadku, w którym pijany kierowca zabił całą rodzinę podatnika (matkę, ojca i brata). Podatnik odniósł bardzo poważne obrażenia, które leczone są do chwili obecnej.

Organ odmówił umorzenia zaległości wskazując w uzasadnieniu decyzji, że nie kwestionuje trudnej sytuacji życiowej podatnika i doznanych traumatycznych przeżyć, jakimi są utrata najbliższych rodziców i brata oraz faktu, że taka strata w dzieciństwie pozostawia piętno na całe życie. Jednakże, jak podkreślił organ, podatnik posiada stałe źródła dochodów, jakimi są renty wypłacane przez PZU S.A. i Zakład Emerytalno-Rentowy Ministerstwa Spaw Wewnętrznych oraz świadczenie

500+. Na powyższą decyzję Rzecznik Praw Obywatelskich wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w [REDAKTOWANE]

Sąd pierwszej instancji przyznał rację organowi, twierdząc, że nie wystąpiły przesłanki ważnego interesu podatnika. Tego rodzaju konstatacja była, zdaniem Sądu, uprawniona w świetle zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego. Podatnik posiada stałe źródła dochodów: rentę wypłacaną przez Zakład Emerytalno-Rentowy Ministerstwa Spaw Wewnętrznych w wysokości [REDAKTOWANE]; rentę z PZU S.A. w wysokości [REDAKTOWANE] oraz świadczenie 500+. Podatnik posiada również znaczne środki finansowe na które składają się wypłacone przez PZU S.A. odszkodowanie i ww. odsetki w wysokości 481.354,34 zł od nieterminowej wypłaty tego odszkodowania. W toku postępowania opiekun prawny podatnika nie wykazała, że środki te zostały w znacznym stopniu uszczuplone na skutek ponoszonych wydatków na leczenie oraz na zaspokojenie innych potrzeb podatnika, co stanowiło jeden z argumentów podnoszonych we wniosku. Zasadnie organ stwierdził zatem, że podatnik dysponuje środkami finansowymi na zapłatę zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. w wysokości 147.814 zł wraz z należnymi odsetkami za zwłokę. Po uregulowaniu tych należności podatnik nadal będzie dysponował znaczną kwotą środków pieniężnych, które będą wystarczające na pokrycie niezbędnych wydatków na leczenie, czy przyszłe kształcenie. Zapłata zaległego podatku nie zagrozi więc egzystencji, nie doprowadzi do sytuacji w której podatnik będzie zmuszony do korzystania ze środków pomocy państwa. W ocenie Sądu, po przeanalizowaniu sytuacji majątkowej i życiowej podatnika, organ doszedł do prawidłowego wniosku, że w przedmiotowej sprawie umorzenie zaległości podatkowej nie jest zasadne zarówno ze względu na ważny interes strony, jak i interes publiczny, a w konsekwencji skargę oddalono.

**1.3.** Wyrok wraz z uzasadnieniem, a także inne powoływane w dalszej części orzeczenia sądów administracyjnych, są dostępne w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (<http://orzeczenia.nsa.gov.pl>).

## **2. Skarga kasacyjna.**

**2.1.** Skargę kasacyjną wywiódł Rzecznik Praw Obywatelskich. Na podstawie art. 188 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2021 r. poz. 329 ze zm. - dalej: "p.p.s.a.") wniesiono o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku WSA ██████████, rozpoznanie skargi i uchylenie w całości wydanej w sprawie skarżącego decyzji NUS, w przypadku uznania przez Naczelnego Sądu Administracyjnego, że sprawa jest dostatecznie wyjaśniona.

Rzecznik Praw Obywatelskich zaskarżonemu wyrokowi zarzucił naruszenie:

1. przepisów prawa materialnego, o których mowa w art. 174 pkt 1 p.p.s.a., tj. art. 67a § 1 pkt 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.; dalej: „o.p.”) poprzez błędną jego wykładnię polegającą na uznaniu, że w niniejszej sprawie nie wystąpił ani „ważny interes podatnika” (pominięcie całokształtu sytuacji życiowej, zdrowotnej i majątkowej podatnika), ani „interes publiczny” (brak uwzględnienia okoliczności dotyczących powstania zaległości podatkowej), co w konsekwencji doprowadziło do bezzasadnego oddalenia skargi (art. 151 p.p.s.a.) i jednoczesnego zaaprobowania stanowiska organu podatkowego co do prawidłowości odmowy umorzenia zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: „PIT”) za 2020 r. w wysokości 147.814 zł, która to odmowa nie da pogodzić się z zasadą sprawiedliwości społecznej, wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej: „Konstytucja RP”),

II. przepisów postępowania, mających istotny wpływ na wynik sprawy, o których mowa w art. 174 pkt 2 p.p.s.a., tj. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. poprzez brak uchylenia decyzji organu podatkowego wydanej w sprawie podatnika, w sytuacji gdy decyzja ta naruszała art. 210 § 1 pkt 4 o.p. z uwagi na niepowołanie podstawy prawnej w osnowie decyzji oraz jej wskazanie na samym końcu rozstrzygnięcia, a także art. 207 § 1 o.p. poprzez używanie w uzasadnieniu decyzji osobowych form czasowników, podczas gdy z ww. przepisu wynika, że decyzję wydaje organ podatkowy, co w konsekwencji doprowadziło do naruszenia zasady legalizmu (art. 120 o.p.), a także zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.).

**2.2.** W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o oddalenie skargi kasacyjnej.

### **3. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje:**

**3.1.** Skarga kasacyjna podlegała uwzględnieniu.

**3.2.** Skarga kasacyjna została rozpoznana na posiedzeniu niejawnym w składzie trzyosobowym, na podstawie art. 15z§4 ust. 3 ustawy z 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (Dz.U. z 2020r., poz. 1842 dalej: "ustawa COVID") oraz zarządzenia Przewodniczącego Wydziału z dnia 14 marca 2024 r. Wymienionym zarządzeniem strony zawiadomiono o skierowaniu sprawy na posiedzenie niejawne i poinformowano o możliwości uzupełnienia argumentacji w piśmie procesowym, z zachowaniem trybu określonego w art. 66 p.p.s.a. Zarządzenie zostało odebrane przez skarżącego kasacyjnie w dniu 20 marca 2024 r., natomiast przez organ w dniu 20 marca 2024 r. Zgodnie z art. 15 z§4 ust. 1 i 3 ustawy COVID w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19 oraz w ciągu roku od odwołania ostatniego z nich Naczelny Sąd Administracyjny nie jest związany żądaniem strony o przeprowadzenie rozprawy.

**3.3.** Zgodnie z art. 67a § 1pkt 2 o.p., organ podatkowy, na wniosek podatnika, z zastrzeżeniem art. 67b, w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym, może odroczyć lub rozłożyć na raty zapłatę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek.

Przywołany przepis wyznacza dwie fazy postępowania podatkowego. W pierwszej, organ podatkowy obowiązany jest dokonać ustalenia, czy zachodzi przynajmniej jedna z wymienionych przesłanek zastosowania ulgi, co wymaga zgromadzenia niezbędnego dla tych ustaleń materiału dowodowego oraz przeprowadzenia jego właściwej oceny. Organ zobligowany jest również wskazać, jak należy postrzegać rozumienie przesłanki "ważnego interesu podatnika" oraz

"interesu publicznego". W tym zakresie granice obowiązków organu wyznaczają normy prawne zawarte w Ordynacji podatkowej w art. 122 (dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego), art. 187 § 1 (zgromadzenie i wyczerpujące rozpatrzenie całego materiału dowodowego), czy też art. 191 (dokonanie oceny na podstawie całego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona) oraz oczywiście wykładnia art. 67a § 1 pkt 3 o.p.

Organ podatkowy może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli w indywidualnej sprawie w tym przedmiocie ustali i oceni zaistnienie przesłanki "ważnego interesu podatnika" i/lub "interesu publicznego". Natomiast w przypadku uznania, że spełniona została jedna bądź obie z przesłanek, postępowanie wkracza w kolejną fazę, w której organ dokonuje wyboru opcji decyzyjnej: zastosuje ulgę albo odmówi jej udzielenia. Przepis art. 67a § 1 pkt 3 O.p. nie określa przy tym kryteriów wyboru rozwiązania decyzyjnego, w przypadku ziszczenia się którejkolwiek z przesłanek umorzenia zaległości podatkowej. Użyte w tym przepisie określenie "może" oznacza, że to organ samodzielnie dokonuje wyboru alternatywnego rozwiązania. Powyższe nie oznacza jednak, że organ dysponuje w tym zakresie pełną dowolnością. Pamiętać również należy, że czym innym są przesłanki oceny, że wystąpiła przesłanka "ważnego interesu podatnika" i/lub "interesu publicznego", czym innym zaś kryteria prawidłowości wyboru opcji decyzyjnej w takich warunkach.

**3.4.** Naczelny Sąd Administracyjny podziela utrwalony już w orzecznictwie pogląd o wyjątkowym charakterze ulg w spłacie należności podatkowych, nakazującym stosować je w sytuacji, gdy z powodów równie wyjątkowych podatnik nie może wywiązać się z obowiązku uiszczenia obciążających go zaległości podatkowych. Ulgi w spłacie należności wciąż stanowią – aczkolwiek dopuszczone przez ustawodawcę i niezbędne z punktu widzenia kompletności systemu podatkowego – jednak odstępstwo od zasady powszechności opodatkowania. Dlatego szczególny charakter muszą mieć także okoliczności uzasadniające umorzenie zaległości podatkowych skutkujące wygaśnięciem zobowiązania podatkowego, co oznacza w istocie rezygnację Skarbu Państwa (lub gminy) z należnych im wpływów.

Ulgi podatkowe wymienione w art. 67a § 1 o.p. nie stanowią przywileju samego w sobie. Jest to forma pomocy udzielonej przez Państwo podatnikowi po to,

by poprzez stosowanie zasady (egzekwowanie podatku) nie doprowadzić do skutków niepożądanych z punktu widzenia tak społecznego, jak i indywidualnego, odnoszącego się do osoby podatnika oraz jego najbliższych, a także osób zależnych od podatnika. Chodzi zatem o to, by wskutek dochodzenia zaległości podatkowych, Państwo nie poniosło w efekcie kosztów większych, niż w wypadku zaniechania korzystania z tego uprawnienia. Zwrócił na to uwagę m.in. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 3 lipca 2007 r., sygn. akt I FSK 1026/06 (powołane są wyroki publikowane w internetowej Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, dalej zwanej "CBOSA").

**3.5.** "Ważny interes podatnika" jest przesłanką związaną bezpośrednio z sytuacją określonej osoby. Musi on być na tyle istotny i wyjątkowy, aby jego pominięcie przyniosło dla tej osoby wyraźnie dostrzegalne negatywne skutki. Uzyskanie ulgi w spłacie należności w istocie zawsze leży w interesie podatnika prowadząc bądź to do zmniejszenia jego obciążeń podatkowych, bądź to do takiego ich rozłożenia w czasie, aby były możliwe do spełnienia. Jednakże interes ten nie jest równoznaczny z przesłanką "ważnego interesu podatnika", o jakiej mowa w art. 67a § 1 o.p. Ustawodawca określił ten interes przymiotnikiem "ważny", co podkreśla jego doniosłość. O istnieniu ważnego interesu podatnika decydują obiektywne kryteria i nie można go utożsamiać z subiektywnym odczuciem podatnika, że jego sytuacja życiowa i materialna uzasadnia zastosowanie ulgi.

Dla uznania zaistnienia "ważnego interesu podatnika" nie wystarczy ustalenie trudnej sytuacji finansowo-osobistej, ale musi mieć ona charakter wyjątkowy, różniący się od sytuacji innych podatników. Ważny interes podatnika należy rozpatrywać przy uwzględnieniu nie tylko z osiągniętych dochodów, ale także z posiadanego majątku, który może stanowić zabezpieczenie spłaty zobowiązań (tak Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 19 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Ke 615/13). Będzie to np. utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 kwietnia 1999 r., sygn. akt SA/Sz 850/98, CBOSA). Sam notoryczny brak środków pieniężnych na zapłatę podatku nie jest przesłanką do umorzenia zaległości ze względu na ważny interes podatnika (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 20 maja 2004 r., sygn. akt III SA 2919/03, CBOSA). Ważnego interesu podatnika, będącego jedną z przesłanek udzielenia ulgi w postaci umorzenia zaległości

podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę nie można utożsamiać z subiektywnym przekonaniem podatnika o potrzebie umorzenia zaległości podatkowej. To po stronie podatnika, który ubiega się o przyznanie ulgi w postaci umorzenia zaległości, jako tego, kto występuje o określone uprawnienie, leży obowiązek wykazania, że w dotyczącej go sprawie spełnione są przesłanki, o których mowa w art. 67a § 1 O.p. (wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 29 maja 2009 r., sygn. akt I SA/Łd 173/09, CBOSA).

**3.6.** Przesłankę "interesu publicznego" najpełniej charakteryzuje natomiast pogląd wyrażony w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 lutego 2003 r., sygn. akt III SA 1838/01 (CBOSA) w którym interes ten określono jako "dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie obywateli do organów władzy, sprawność działania aparatu państwowego, korektę błędnych decyzji itp.". Przy jej ocenie należy również uwzględnić zasadność obciążenia państwa, a w rezultacie całego społeczeństwa kosztami udzielonej w ten sposób pomocy. Z reguły interes publiczny przemawia za tym, aby ulgi podatnikowi nie udzielać. Unika się w ten sposób obniżenia potencjalnych wpływów z podatków, jak i nie wprowadza się różnic w traktowaniu poszczególnych podatników, w szczególności zaś - nie premiuje się tych podatników, którzy zaniechali regulowania należności publicznoprawnych.

Organ podatkowy musi mieć na uwadze i to, że między innymi względy społeczne wymagają również, żeby zobowiązanie podatkowe było realizowane, a podatnik po prostu nie był z nich zwalniany (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 marca 2001 r., sygn. akt I SA/Ka 577/00, CBOSA).

Organ podatkowy, ustalając istnienie przesłanki "interesu publicznego" nie może też abstrahować od innych wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, jak sprawiedliwość, zasady etyki, zaufanie do organów państwa itp. (wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1351/11, CBOSA).

**3.7.** Wyjątkowy charakter ulg w spłacie należności przejawia się również w oparciu decyzji w tym przedmiocie na tzw. uznaniu administracyjnym. Oznacza ono, że nawet w przypadku wystąpienia przesłanek umorzenia zaległości podatkowych, organ podatkowy nie jest zobligowany do udzielenia wnioskowanej ulgi. Zaznaczyć



należy, że zastosowanie tej instytucji prawa administracyjnego możliwe jest dopiero w sytuacji, gdy zostanie stwierdzone istnienie przesłanek, od których wystąpienia przepis prawa uzależnia podjęcie rozstrzygnięcia korzystnego dla strony. Wtedy to korzystając z uznania administracyjnego organ wydający decyzję dokonuje wyboru rozstrzygnięcia i może – mimo istnienia przesłanek – odmówić uwzględnienia wniosku strony. Natomiast stwierdzenie braku przesłanek zawsze skutkować będzie odmową uwzględnienia wniosku o zastosowanie ulgi (decyzja związana).

Uznanie administracyjne jest ograniczone jedynie dyrektywami wyboru – "intereselem publicznym" oraz "ważnym intereselem podatnika". Ważny interes podatnika oraz interes publiczny nie zostały zdefiniowane przez ustawodawcę. W każdej konkretnej sprawie ich istnienie może przejawiać się w odmienny sposób.

Ustawodawca pozostawił organom podatkowym swobodę w podejmowaniu rozstrzygnięcia w przedmiocie ulg w spłacie należności podatkowych, pod warunkiem jednak, że w toku postępowania dokonają szczegółowej analizy prowadzonej sprawy pod kątem wskazanych w art. 67a o.p. dyrektyw wyboru oraz prowadzenia postępowania zgodnie z art. 120 o.p., a więc na podstawie obowiązujących przepisów prawa.

**3.8.** W orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym uznaniowych ulg w spłacie zobowiązań podatkowych utrwalony został pogląd, że ocenie przez Sąd podlega legalność działania organu podatkowego, a nie zasadność i celowość odmowy. Kontrolą Sądu objęta zatem będzie ta część postępowania administracyjnego, która odnosi się do ustalenia przez organy podatkowe co do istnienia przesłanek warunkujących zastosowanie ulgi przewidzianej w art. 67a § 1 o.p.

Sąd nie ma uprawnienia przyznawania ulgi umorzenia, lecz może uchylić decyzję, jeżeli stwierdziłby np. że postępowanie podatkowe poprzedzające decyzje wskazuje, że organ nie ustalił w jakiej sytuacji finansowej znajduje się podatnik, wydana decyzja jest oderwana od tego, co w danej sprawie ustalono, organ pozostawił poza swoimi rozważaniami argumenty podnoszone przez stronę, pominął istotny dla rozstrzygnięcia materiał dowodowy lub dokonał jego oceny wbrew zasadom logiki lub doświadczenia życiowego, a także gdyby dokonał wykładni występujących w art. 67a o.p. pojęć niezgodnie z ogólnymi zasadami prawa.

**3.9.** W przedmiotowej sprawie Wojewódzki Sąd Administracyjny w [REDAKTOWANO] oddalił skargę Rzecznika Praw Obywatelskich na decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia 13 lipca 2021 r. odmawiającą umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. W uzasadnieniu zaskarżonego wyroku Sąd zaaprobował poglądy organu jakoby w sprawie nie zachodził ważny interes podatnika, a jego sytuacja finansowa nie uzasadniała zastosowania wnioskowanej ulgi.

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego zarzuty skargi kasacyjnej są uzasadnione, ocena Sądu pierwszej instancji jest dowolna i oderwana od stanu faktycznego sprawy, a przedstawiona argumentacja jest nielogiczna i nie uwzględnia kryterium doświadczenia życiowego, którym należy się kierować formułując ocenę w przedmiocie istnienia przesłanki ważnego interesu podatnika.

**3.10.** Podatnik jest młodą osobą, która 1 stycznia 2014 r. uczestniczyła z najbliższą rodziną w wypadku, w którym będący w stanie nietrzeźwości kierowca spowodował wypadek, w następstwie którego śmierć poniosła cała rodzina podatnika (matka, ojciec i brat). Podatnik odniósł bardzo poważne obrażenia, które leczone są do chwili obecnej. Jak było to wielokrotnie podkreślane, wypadek pozostawił po sobie nie tylko uszkodzenia natury fizycznej, ale także traumę psychiczną. Od śmierci rodziców i brata podatnik zamieszkuje z dziadkami, którzy są jego opiekunami prawnymi i którzy do dziś ponoszą ogromne koszty leczenia podatnika. Stan zdrowia podatnika nie jest elementem spornym.

W toku wszczętego postępowania organ ustalił, że obowiązek zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. wynika z faktu otrzymania przez Podatnika w 2020 r. od Powszechnego Zakładu Ubezpieczeń S.A. odsetek w wysokości 481.354,34 zł od nieterminowej wypłaty odszkodowania. Podatnik posiada stałe źródła dochodów: rentę wypłacaną przez Zakład Emerytalno-Rentowy Ministerstwa Spraw Wewnętrznych w wysokości [REDAKTOWANO] zł; rentę z PZU S.A. w wysokości [REDAKTOWANO] zł oraz świadczenie 500+. Opiekunowie prawni podatnika również posiadają stałe źródła dochodów: [REDAKTOWANO]  
[REDAKTOWANO]

Organ odmówił umorzenia zaległości, powołując się na dobrą sytuację finansową podatnika. Sąd pierwszej instancji przyznał rację organowi, twierdząc, że

nie wystąpiły przesłanki ważnego interesu podatnika. Tego rodzaju konstatacja była, zdaniem Sądu I instancji, uprawniona w świetle zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego. Podatnik posiada stałe źródła dochodów oraz posiada również znaczne środki finansowe na które składają się wypłacone przez PZU S.A. odszkodowanie i odsetki od nieterminowej wypłaty tego odszkodowania.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że w okolicznościach niniejszej sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny w [REDAKTOWANE] pominął w swoich rozważaniach bezsporny fakt, że skarżący na moment wydania zaskarżonego wyroku był osobą małoletnią, pozostającą we wspólnym gospodarstwie ze swoimi dziadkami (w wieku 74 lat i 68 lat) i nie miał możliwości podjęcia pracy zarobkowej. Ponadto, w ramach badania sytuacji majątkowej nie powinno ograniczać się do poszukiwania wyłącznie majątku, z którego będzie mogło zostać zaspokojone zobowiązanie podatkowe. Naczelny Sąd Administracyjny w swoim orzecznictwie wyraźnie wskazuje, że możliwości majątkowe, płatnicze i zarobkowe powinny być oceniane również przez pryzmat wieku oraz stanu zdrowia - por. wyrok z dnia 29 czerwca 2021 r. (sygn. akt III FSK 67/21).

3.11. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Wojewódzki Sąd Administracyjny w swych rozważaniach całkowicie pominął fakt, że istotą odsetek za opóźnienie nie jest przysporzenie lecz rekompensata szkody związana z upływem czasu. Tymczasem powielając argumentację organu, Sąd pierwszej instancji wywodził, że choć nie ulega wątpliwości, że sytuacja życiowa podatnika jest wyjątkowo trudna i traumatyzująca, to wciąż posiada on stałe źródło dochodów oraz znaczne środki finansowe na które składają się wypłacone przez PZU S.A. odszkodowanie i odsetki w wysokości 481.354,34 zł od nieterminowej wypłaty tego odszkodowania, a zatem zapłata zaległości z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych za 2020 r. w wysokości 147.814 zł wraz z należnymi odsetkami za zwłokę nie zagrazi egzystencji podatnika i nie doprowadzi do sytuacji w której będzie zmuszony do korzystania ze środków rekompensomocy Państwa.

3.11. Zarówno organ jak i Sąd pierwszej instancji pomijają w zupełności fakt, że odsetki za opóźnienie zasądzone z tytułu przyznanego obywatelowi odszkodowania (zadośćuczynienia) nie prowadzą do rzeczywistego wzbogacenia obywatela, lecz jedynie rekompensują poniesioną przez niego stratę. Należy więc

traktować je jako sankcję cywilnoprawną za nienależyte (opóźnione) wykonanie zobowiązania pieniężnego, zbliżoną bardziej do odszkodowania. W takich sytuacjach odsetkom za opóźnienie, jak najbardziej można przypisać charakter odszkodowawczy, pełnią one bowiem funkcję kompensacyjną. Nie oznacza to jednak, że są tym samym, co należne obywatelowi odszkodowanie czy zadośćuczynienie. Stanowią rekompensatę za opóźnienie w wypłacie świadczeń powstałą w bezpośrednim związku z zaniechaniem ubezpieczyciela i co za tym idzie w związku z koniecznością uruchomienia postępowania sądowego przez poszkodowanego. Nie ma więc tu mowy o dodatkowym ekonomicznym przysporzeniu.

Co prawda organ nie kwestionował trudnej sytuacji życiowej podatnika i doznanych traumatycznych przeżyć, jakimi są utrata najbliższych rodziców i brata oraz faktu, że taka strata w dzieciństwie pozostawia piętno na całe życie, jednakże odmówił umorzenia zaległości, co zaaprobował Wojewódzki Sąd Administracyjny w [REDAKTOWANE]. Ocena przesłanek odmowy umorzenia zaległości podatkowych nabiera przez to charakteru dowolnej oceny, a nie działania w ramach dopuszczalnego uznania administracyjnego. Wprawdzie instytucja umorzenia zaległości podatkowych powinna być stosowana wyjątkowo, jednakże okoliczność ta nie może prowadzić do praktycznego wyeliminowania stosowania tej instytucji, uczynienia jej instytucją martwą, poprzez ogólnikowe powoływanie się tylko na określone kategorie prawne, bez dokonywania rzetelnej oceny ich występowania w konkretnej sprawie.

**3.12.** Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, Sąd pierwszej instancji zastosował zawężającą wykładnię przesłanki „ważnego interesu podatnika”, warunkującą udzielenie ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego. Przesłanki „ważnego interesu podatnika” nie można ograniczać tylko do sytuacji nadzwyczajnych i nie może być ona utożsamiana wyłącznie z wydarzeniem nadzwyczajnym i losowym (por. wyrok z dnia 10 grudnia 2021 r., sygn. akt III FSK 191/21). Co istotne, nie ma wątpliwości, że zdarzenie, jakie spowodowało obowiązek zapłaty podatku, bezpośrednio wiąże się z wypadkiem samochodowym, w wyniku którego śmierć poniosły osoby najbliższe podatnikowi, a on sam doznał licznych urazów, z którymi boryka się do dnia dzisiejszego. Nie sposób więc uznać, że nie było to zdarzenie losowe rzutujące na sytuację osobistą podatnika. Dodać także należy, że w judykaturze podkreśla się, że o istnieniu przesłanki „ważnego interesu

podatnika” powinny decydować kryteria zobiektywizowane, zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości, w której najwyższe miejsce zajmują m.in. zdrowie, życie godność człowieka. Innymi słowy, jest to przesłanka związana bezpośrednio z sytuacją określonej osoby i powinna uwzględniać całokształt okoliczności jej dotyczących (wiek, sytuacja życiowa, zdrowotna, majątkowa) – sam fakt, że podatnik posiada odpowiednią kwotę umożliwiającą mu uregulowanie zaległości podatkowych nie determinuje nieistnienia interesu podatnika w umorzeniu tejże zaległości. Organ dokonując oceny sytuacji materialnej i życiowej podatnika musi wziąć pod uwagę całokształt zebranych przez siebie informacji, a nie jedynie istnienie majątku w wysokości zdolnej do pokrycia zobowiązania.

**3.13.** Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że wykładni powyższej przesłanki oraz przy rozważaniu, czy zaistniały warunku do zastosowania ulgi przewidziane w art. 67a o.p., należy uwzględnić respektowanie wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo i zaufanie obywateli do organów władzy publicznej, w tym organów stanowiących prawo.

Dlatego też przy ocenie ziszczenia się przesłanki "interesu publicznego" winno być brane pod uwagę również ewentualne przyczynienie się organów państwa do powstania lub zwiększenia zadłużenia. W granicach obowiązku oraz interesu praworządnego państwa leży stanowienie prawa na tyle zrozumiałego i wyjaśnianego przez właściwe organy, żeby przeciętny obywatel mógł się do niego w sposób prawidłowy stosować. Z tych też względów wadliwe niepobraenie przez płatnika podatku, spowodowane niejasnością obowiązującego prawa podatkowego (zwłaszcza różnie interpretowanego w judykaturze), stanowią okoliczności, które nie mogą być pomijane przy ustalaniu istnienia przesłanki "interesu publicznego" z art. 67a § 1 o.p.

Podkreślenia wymaga, że w konkretnych okolicznościach faktycznych może dojść do sytuacji, w której w interesie praworządnego państwa, realizującego zasadę sprawiedliwości społecznej będzie leżała eliminacja ciężarów publicznoprawnych. Niewątpliwie wszelkie ulgi i zwolnienia podatkowe mają charakter odstępstwa od powszechności opodatkowania i powinny być interpretowane ściśle. Należy jednak podkreślić, że wykładnia taka nie może być sprzeczna z ratio legis przepisu i przekreślać celu, jaki prawodawca chciał dzięki niemu osiągnąć. Prawo podatkowe

przewidujące określone ulgi ma za zadanie spełnienie określonych celów społecznych czy ekonomicznych, uznawanych przez suwerena za pożądane. Prawodawca nie może jednak przewidzieć wszystkich możliwych sytuacji, które mogą się zrealizować i to wówczas rolą organów podatkowych, jest taka wykładnia przepisów w odniesieniu do zaistniałego stanu faktycznego, aby uwzględniała jego cele i założenia. Dlatego też, kwestię interesu publicznego oraz kwestię obowiązku zapłaty odsetek od zaległości, organy winny rozważyć szerzej. Organy winny były zatem uwzględnić zasady konstytucyjne, w tym zasadę sprawiedliwości i zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, będących implikacją klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP).

Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje, że konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania może doznawać ograniczeń z uwagi na inne wartości konstytucyjnie chronione czego wyrazem jest zasada proporcjonalności, a także zasada zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Wyraża się ona w nakazie stosowania, w razie wątpliwości co do rozumienia konkretnego przepisu prawa, takiej jego wykładni, która nie byłaby krzywdząca dla podatnika lub która za wszelką cenę dążyłaby do rozstrzygnięcia na korzyść Skarbu Państwa. Tymczasem zaprezentowana przez organy podatkowe wykładnia art. 67a § 1 pkt 3 o.p., naruszająca ten przepis, przedkłada fiskalny interes państwa nad interesem publicznym, nie biorąc pod uwagę ustalonych okoliczności faktycznych sprawy. Mając na uwadze powyższe ustalenia, Naczelny Sąd Administracyjny uznał zarzut naruszenia art. 67a § 1 pkt 3 o.p. za uzasadniony. Dlatego też zarzut naruszenia art. 67a § 1 pkt 3 o.p. poprzez błędną jego wykładnię polegającą na uznaniu, że w niniejszej sprawie nie wystąpił ani „ważny interes podatnika” (pominięcie całokształtu sytuacji życiowej, zdrowotnej i majątkowej podatnika), ani „interes publiczny” (brak uwzględnienia okoliczności dotyczących powstania zaległości podatkowej), co w konsekwencji doprowadziło do bezzasadnego oddalenia skargi (art. 151 p.p.s.a.) jest w ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego uzasadniony.

**3.14.** W przedmiotowej sprawie doszło również do naruszenia przepisu art. 120 o.p. zgodnie z którym organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Wskazany przepis wyraża regułę, która równocześnie jest zasadą konstytucyjną. W myśl bowiem art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. „W postępowaniu podatkowym nie ma

zastosowania zasada, iż dozwolone jest wszystko to, co nie jest zakazane przez prawo. Art. 67a § 1 pkt 3o.p.stanowi materialnoprawną podstawę umarzania zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej, ustawodawca upoważnił organy podatkowe do orzekania w ramach tzw. uznania administracyjnego. Uznanie administracyjne to przyznanie organom administracji możliwości wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez ustawę, a równowartościowych prawnie, rozwiązań, zgodnie z celami określonymi w ustawie (Z. Janowicz, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa–Poznań 1996, s. 270–271). Uznanie administracyjne jest konstrukcją prawną pozwalającą organowi administracji publicznej na wybór konsekwencji prawnych zaistnienia sytuacji, do której odnosi się hipoteza normy prawnej (B. Brzeziński [w:] B. Brzeziński [i in.], Ordynacja podatkowa..., 2002, s. 252). Ze względu na wymagania zasady praworządności, określonej w art. 2 Konstytucji RP, upoważnienie do stosowania uznania administracyjnego musi być zawarte w aktach ustawowych bądź opartych na upoważnieniu ustawowym. Nie wolno go domniemywać ani wyprowadzać z przepisów zawierających luki w prawie bądź posługujących się jedynie pojęciami niedookreślonymi, czyli wieloznacznymi (por. M. Mincer, Uznanie administracyjne w świetle orzecznictwa NSA, „Organizacja – Metody – Technika” 1983/3, s. 35). Decyzje wydane w tym trybie nie mogą być dowolne. Wymagają uzasadnienia odpowiadającego rygorom art. 210 § 4 (wyrok NSA w Poznaniu z 17.03.1994 r., SA/Po 3597/93, „Wspólnota” 1994/39, s. 14). Negatywne rozstrzygnięcie dotyczące umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę powinno być szczególnie przekonująco i jasno uzasadnione, zarówno co do faktów, jak i co do prawa, tak aby nie było wątpliwości, że wszystkie okoliczności sprawy zostały głęboko rozważone i ocenione, a ostateczne rozstrzygnięcie jest ich logiczną konsekwencją. Decyzja w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej lub rozłożenia jej na raty jest wydawana w ramach uznania administracyjnego, co oznacza, że przepis prawa umożliwia organowi administracyjnemu dokonanie wyboru treści rozstrzygnięcia, w zależności od ustalonych okoliczności sprawy. Decyzja w tym zakresie nie może być jednakże dowolna, ponieważ winna ją poprzedzać dokładna analiza stanu faktycznego, w tym sytuacji majątkowej czy osobistej wnioskodawcy. W ramach tak poczynionych ustaleń organ może przystąpić do zbadania, czy w sprawie występuje ważny interes strony lub interes publiczny uzasadniający przychylenie się do wniosku.”

Biorąc powyższe pod uwagę, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, sposób skorzystania z uznania administracyjnego przez organ w rozpatrywanej sprawie budzi wątpliwości w kontekście realizacji skodyfikowanej w art. 124 o.p. zasady wyjaśniania (przekonywania) oraz w art. 120 o.p. zasady legalizmu, stanowiącej realizację wynikającej z normy zawartej w art. 2 Konstytucji RP - zasady państwa prawnego. Podjęte w granicach uznania rozstrzygnięcia, budzą bowiem 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 RP) i równości wobec prawa (art. 32 Konstytucji RP).

**3.15.** Mając na uwadze całokształt powyższych okoliczności Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona, na podstawie art. 188 p.p.s.a. i uwzględniając skargę kasacyjną oraz uchylając zaskarżony wyrok WSA w ██████████ rozpoznał też skargę, w oparciu o treść art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i lit. c) w związku z art. 193 p.p.s.a. i uchylił zaskarżoną decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w ██████████. Rozpatrując sprawę ponownie podatkowy organ pierwszej instancji obowiązany będzie, na mocy art. 153 w związku z art. 193 oraz art. 170 p.p.s.a., uwzględnić ocenę prawną wyrażoną w niniejszym prawomocnym wyroku. O kosztach nie zasądzono ze względu na zwolnienie z art. 239 § 1 pkt 2 p.p.s.a.

Agnieszka Olesińska

Bogusław Dauter

Anna Dalkowska



Na oryginale właściwe podpisy  
Za zgodność z oryginałem

*Dorota Rembiejewska*  
starszy inspektor sądowy