

KATEDRA PRAWA FINANSOWEGO UMCS

Wpływ zaburzeń psychicznych
strony na przebieg
postępowania podatkowego

ZBIÓR ORZECZNICTWA
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Lublin 2022

***Wpływ zaburzeń psychicznych strony na przebieg postępowania
podatkowego. Zbiór orzecznictwa sądów administracyjnych,
Lublin 2022***

REDAKCJA:

dr Paweł Szczęśniak (Katedra Prawa Finansowego UMCS)

Zuzanna Malczewska (Studenckie Koło Naukowe Prawa
Podatkowego UMCS)

OPRACOWANIE UWZGLĘDNIŁO STAN PRAWNY OBOWIĄZUJĄCY
W DNIU 30 CZERWCA 2022 r.

Wersją referencyjną zbioru orzecznictwa jest forma elektroniczna.

Wykaz skrótów

k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 1360 z późn. zm.).

k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2000).

k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1805 z późn. zm.).

o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.).

p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329 z późn. zm.).

u.o.k.s – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (akt utracił moc)

u.p.e.a – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 479 z późn. zm.).

u.p.s.d – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1043).

Spis treści

Wykaz skrótów.....	3
--------------------	---

Wprowadzenie.....	6
-------------------	---

Część I.

Zaburzenia psychiczne a przywrócenie terminu

w postępowaniu podatkowym.....	8
--------------------------------	---

1. Choroba psychiczna jako przyczyna wyłączenia sprawności intelektualnej niezbędnej do przygotowania odwołania i jego złożenia wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu (I SA/Łd 1487/13).....	9
2. Choroba psychiczna jako przesłanka do przywrócenia terminu w postępowaniu podatkowym (I SA/Kr 718/18).....	16
3. Uchybienie terminu do wniesienia zażalenia a zaburzenia psychiczne (I SA/Bd 885/21)	21
4. Depresja jako zaburzenie psychiczne warunkujące przywrócenie terminu w postępowaniu podatkowym (I FSK 1756/15)	26
5. Zaburzenia natury psychicznej jako przesłanka przywrócenia terminu do wniesienia odwołania (II FSK 2287/19)	33
6. Okoliczność stanowiąca o braku winy w uchybieniu terminowi a choroba psychiczna (II FSK 1783/14)	41
7. Sytuacja osoby z zaburzeniami psychicznymi w postępowaniu podatkowym (I SA/Rz 802/19)	46
8. Wpływ choroby psychicznej podatnika na czynność skutecznego złożenia przez niego odwołania w postępowaniu podatkowym (II FSK 1784/14)	51
9. Sytuacja osoby z zaburzeniami psychicznymi w postępowaniu podatkowym (II FSK 211/07)	57
10. Bezwzględny charakter terminu do zgłoszenia spadku lub darowizny od osoby najbliższej a zaburzenia psychiczne podatnika (II FSK 360/17)	63

Część II.

Zaburzenia psychiczne a postępowanie dowodowe.....	69
--	----

11. Wpływ zaburzeń psychicznych strony na zdolność do czynności procesowych (II FSK 1171/16)	70
--	----

12. Zaburzenia psychiczne świadka a ocena jego zeznań (II FSK 653/16)	76
13. Choroba podatnika jako przesłanka umorzenia zaległości podatkowych (II FSK 3335/14)	81
14. Choroba psychiczna podatnika jako przesłanka umorzenia zaległości podatkowych (II FSK 3293/12)	86
15. Umorzenie zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych (I SA/Op 162/21)	94
16. Choroba psychiczna w orzeczeniu o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu wraz ze spółką za zaległości podatkowe spółki w podatku od towarów i usług (III SA/Wa 710/20).....	101
17. Opinia biegłego lekarza psychiatry a zasada swobodnej oceny dowodów (II FSK 1658/18)	107

Cześć III.

Zaburzenia psychiczne a zawieszenie postępowania podatkowego 113

18. Choroba psychiczna podatnika a przesłanki zawieszenia postępowania podatkowego (I SA/Sz 110/21)	114
19. Zawieszenie postępowania podatkowego z powodu utraty przez stronę zdolności do czynności prawnych (III SA/Wa 3078/14).....	120
20. Depresja podatnika a zawieszenie postępowania (I SA/Po 2234/15)	125
21. Zawieszenie postępowania z uwagi na trwające postępowanie w sprawie o ubezwłasnowolnienie podatnika (II FSK 3047/14)	135
22. Choroba psychiczna nie jest samoistną przesłanką zawieszenia postępowania podatkowego (II FSK 3047/14)	141
23. Choroba psychiczna jako przesłanka wstrzymania kontroli podatkowej (II FSK 3069/14)	146

Cześć IV.

Zaburzenia psychiczne a wznowienie postępowania podatkowego 152

24. Powołanie się na zły stan zdrowia psychicznego jako przesłanka uzasadniająca wznowienie postępowania podatkowego (I SA/Bk 240/16)	153
---	-----

Wprowadzenie

Zebrane w niniejszym zbiorze orzecznictwo prezentuje problem wpływu zaburzeń psychicznych strony na przebieg postępowania podatkowego. Zdrowie psychiczne staje się istotnym przedmiotem zainteresowania opinii publicznej, a także nauki z uwagi na narastającą skalę problemu. Skalę zaburzeń psychicznych w Polsce ilustruje badanie EZOP II przeprowadzone zgodnie z metodologią Światowej Organizacji Zdrowia (WHO). Stwierdzono w nim, że u 23,4 proc. osób badanej populacji można rozpoznać przynajmniej jedno zaburzenie z 18 definiowanych w klasyfikacjach ICD-10 i DSM-IV. W skali ogólnopolskiej daje to ponad sześć milionów mieszkańców w wieku produkcyjnym. Wśród nich, co czwarta osoba doświadczała więcej niż jednego z badanych zaburzeń, a co dwudziesta piąta – trzech i więcej. Liczbę tych ostatnich, mających doświadczenia z kilkoma zaburzeniami, szacować można na blisko ćwierć miliona osób.

Według danych WHO, depresja stanowi obecnie 4,3 proc. globalnego obciążenia wszystkimi chorobami i jest jedną z największych pojedynczych przyczyn niepełności człowieka. Na świecie na depresję cierpi ponad 350 mln ludzi. WHO przewiduje, że do 2030 r. depresja pod względem całkowitego globalnego obciążenia chorobami niezakaźnymi wyprzedzi schorzenia sercowo-naczyniowe i stanie się najczęściej występującą chorobą. Niewątpliwie mają na to wpływ wydarzenia ostatnich lat. Negatywny stan w tym zakresie pogłębiają skutki pandemii COVID-19, co znajduje potwierdzenie w raporcie ONZ pt. COVID-19 i potrzeba działania w zakresie zdrowia psychicznego. Ekonomiczne i społeczne koszty chorób psychicznych są poważnym obciążeniem dla systemów opieki zdrowotnej. Całkowity koszt złego stanu zdrowia psychicznego w 28 państwach UE szacuje się na ponad 4 proc. PKB, to jest 607 mld euro. Koszty leczenia chorób psychicznych w Polsce wynosiły 3,01 proc. PKB.

Problemy związane ze zdrowiem psychicznym rzutują na przebieg postępowania podatkowego. W świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, aby zaburzenie psychiczne mogło mieć wpływ na tok postępowania podatkowego muszą mieć one charakter rzeczywisty i wpływać na treść i zakres czynności podejmowanych przez stronę. Zaburzenia psychiczne muszą mieć przy tym miejsce w czasie właściwym do

podjęcia określonych czynności procesowych oraz być odpowiednio udokumentowane. Przygotowany zbiór orzecznictwa przedstawia wybrane orzeczenia sądów administracyjnych ukazujące wpływ zaburzeń psychicznych strony na tok postępowania podatkowego. Zbiór jest przeznaczony dla szerokiego grona odbiorców zainteresowanych zagadnieniami postępowania podatkowego oraz zdrowia psychicznego. Zbiór orzecznictwa jest skierowany do sędziów, doradców podatkowych, radców prawnych oraz adwokatów, a także pracowników państwowych i samorządowych organów podatkowych.

Zbiór orzecznictwa został przygotowany przez studentów studiów prawniczych w ramach zajęć z przedmiotu Prawo finansowe prowadzonego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie. Zbiór orzecznictwa uwzględnia stan prawny obowiązujący w dniu 30 czerwca 2022 r.

Redaktorzy

Część I.

Zaburzenia psychiczne a przywrócenie terminu w postępowaniu podatkowym

1.

Choroba psychiczna jako przyczyna wyłączenia sprawności intelektualnej niezbędnej do przygoto- wania odwołania i jego złożenia wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu (I SA/Łd 1487/13)

Orzeczenie WSA: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 18 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Łd 1487/13

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem wymagającym omówienia jest ocena czy choroba psychiczna jest okolicznością stanowiącą o braku winy w uchybieniu terminowi odwołania od decyzji w sprawie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług. Warto zastanowić się, od kiedy należy liczyć bieg terminu do złożenia wniosku o przywrócenie terminu i czy samo to, że skarżący miał wiedzę o wydanej decyzji a także miał możliwość zapoznania się z jej treścią stanowi o ustaniu przyczyny uchybienia terminu, jeżeli przyczyną tą była choroba psychiczna. Należy zwrócić szczególną uwagę na kwestię braku przewlekłości choroby jako czynnika stanowiącego o niezawinieniu. Zaburzenia schizoafektywne, na które cierpi podatnik cechują się naprzemiennym występowaniem okresów manii, czyli nadmiernej aktywności oraz okresów depresji czyli obniżonego nastroju. Koniecznym zatem staje się ustalenie czy w okresie biegu terminu do złożenia wniosku o przywrócenie terminu nastąpiła remisja choroby podatnika.

II. Synteza stanu faktycznego

Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. decyzją określił A. S. zobowiązanie w podatku od towarów i usług za okres od stycznia do grudnia 2007 r. w łącznej kwocie 15 321,00 zł. Decyzja ta została wysłana na adres: A 11 i uznana przez organ podat-

kowy 14 czerwca 2010 r. za doręczoną. Podatnik dnia 22 maja 2013 r. wniósł odwołanie od decyzji oraz wniosek o przywrócenie terminu do jego złożenia. Wskazał w nim, że nie wiedział o wydaniu tej decyzji i dopiero 10 maja 2013 r. została ona odebrana przez byłą żonę. Ponadto podatnik w pismach uzupełniających wniosek nadmienił, że zmagą się z chorobą psychiczną od dwudziestego siódmego roku życia oraz załączył potwierdzającą ten fakt dokumentację lekarską.

Dyrektor Izby Skarbowej w Ł. postanowieniem odmówił przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. W uzasadnieniu organ odwoławczy powołał się na art. 162 § 1 i § 2 o.p. i oświadczył, że brak winy w uchybieniu terminowi nie został przez podatnika uprawdopodobniony. Brak wiedzy o wydaniu decyzji i choroba psychiczna uniemożliwiająca samodzielne funkcjonowanie w społeczeństwie nie są bowiem podstawą uprawdopodobniającą brak winy podatnika w złożeniu odwołania po terminie. Dodatkowo podatnik nowy adres do korespondencji to jest Ł., ul. B 18/11 podał dopiero w lutym 2013 r., choć wymeldowanie z pobytu stałego pod poprzednim adresem nastąpiło w lipcu 2009 r. Organ I instancji na dzień wydania decyzji dysponował więc adresem pierwotnie zgłoszonym przez podatnika. Dyrektor Izby Skarbowej podkreślił, że w myśl art. 146 § 1 o.p. w toku postępowania strona oraz jej przedstawiciel lub pełnomocnik mają obowiązek zawiadomić organ podatkowy o zmianie swojego adresu. Organ wyjaśnił, że za prawidłowe uznać należało doręczenie decyzji na adres: A 11.

Wskazano również, że zgodnie z art. 150 o.p. decyzja została uznana za doręczoną w dniu 14 czerwca 2010 r., a termin na złożenie odwołania upłynął 28 czerwca 2010 r. Odwołanie podatnik złożył 22 maja 2013 r. Organ odwoławczy zaznaczył, że na wniosek podatnika organ I instancji przesłał stronie kserokopię decyzji, której odbiór pokwitowała D. S. 10 maja 2013 r. Dyrektor Izby Skarbowej stwierdził, że choroba psychiczna, na którą cierpi podatnik od 1997 r. nie usprawiedliwia przekroczenia terminu do wniesienia odwołania. Choroba, zwłaszcza przewlekła, a nie nagła, nie stanowi samoistnej przesłanki wystarczającej do uznania zaistnienia niezawinionego uchybienia terminowi. W ocenie organu podatnik mógł ustanowić pełnomocnika albo wyřęczyć się inną osobą. Zaznaczył, że wieloletnia choroba nie uniemożliwiła stronie prowadzenia działalności gospodarczej.

Niezależnie od powyższego, organ odwoławczy wskazał, że kserokopia decyzji została odebrana przez D. S. 10 maja 2013 r., a więc termin do złożenia wniosku o przywrócenie terminu minął w dniu 17 maja 2013 r. Wniosek o przywrócenie terminu wraz z odwołaniem został złożony osobiście przez skarżącego 22 maja 2013 r.,

a więc nie zachowano siedmiodniowego terminu do złożenia takiego wniosku. A. S. wniósł w skardze o uchylenie powyższego postanowienia Dyrektora Izby Skarbowej. W uzasadnieniu skargi wskazał, że jest osobą chorą psychicznie, nie rozumie treści pism organów podatkowych, a na profesjonalnego pełnomocnika go nie stać, ponieważ utrzymuje się z niewielkiej renty. Zaznaczył także, że w urzędzie skarbowym otrzymał informację, że na złożenie wniosku o przywrócenie terminu i odwołania ma czternaście dni.

Pismem z dnia 17 marca 2014 r. pełnomocnik skarżącego ustanowiony z urzędu wniósł o uwzględnienie skargi i przyznanie kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej skarżącemu z urzędu, oświadczając jednocześnie, że koszty te nie zostały zapłacone przez skarżącego w całości lub części. Ponadto wskazał, że skarżący od wielu lat przewlekłe choruje na zespół chorób psychicznych, które w sposób ciągły wyłączają zdolność logicznego myślenia i bardzo często wyłączają stan świadomości skarżącego. W piśmie pełnomocnik wskazał, że uchybienie terminowi do złożenia odwołania było nieznaczne, a uzasadnienie uchybienia terminowi bez winy skarżącego zostało w pełni uprawdopodobnione.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Przedmiotem sporu w niniejszej sprawie jest postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Ł. o odmowie przywrócenia skarżącemu terminu do wniesienia odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. określającej zobowiązanie w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2007 r. Zdaniem Sądu wniesione zaskarżenie powinno zostać rozpatrzone pozytywnie ze względu na naruszenia przepisów postępowania, które mogły mieć istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy.

Przywrócenie terminu do dokonania czynności procesowej reguluje art. 162 o.p. Przywrócenie terminu uzależnione jest, od wystąpienia czterech przesłanek, którymi są: uchybienie terminowi, wniesienie przez zainteresowanego wniosku o przywrócenie terminu z zachowaniem siedmiodniowego terminu do jego złożenia (od dnia ustania przyczyny jego uchybienia), uprawdopodobnienie przez stronę braku swojej winy oraz dopełnienie wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu czynności, dla której ustanowiony był przywracany termin. Przesłanki te muszą być spełnione łącznie.

Termin do zaskarżenia decyzji biegnie od momentu prawidłowego doręczenia. Naczelnik Urzędu Skarbowego przesłał decyzję wymiarową na adres A 11, ponieważ to ten adres został podany przez podatnika w toku postępowania. W 2009 r. skarżący zmienił miejsce zamieszkania jednak nie zawiadomił o tym fakcie organu podatkowego, co spowodowało, że zdarzenie to nie ma znaczenia z punktu widzenia skuteczności doręczania decyzji. Zgodnie z art. 146 § 1 o.p. to podatnik ma obowiązek aktualizowania danych i zawiadomienia o zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń.

Nieodebranie przez podatnika dwukrotnie awizowanej korespondencji doprowadziło do przyjęcia zgodnie z art. 150 § 2 o.p., że decyzja została doręczona w dniu 14 czerwca 2010 r. i od tej daty biegł termin do złożenia odwołania. Podatnik terminowi temu uchybił i odwołanie wniósł dopiero w 2013 r. Jako przyczynę niedochowania terminu zaskarżenia podał brak wiedzy o wydaniu decyzji oraz swoją chorobę psychiczną, z którą zmagą się od 27 roku życia. W odmowie przywrócenia terminu organ podatkowy podkreślił, że wniosek nie jest zasadny merytorycznie, ponieważ podatnik nie wykazał przesłanki braku winy w uchybieniu terminowi, a także ze względów formalnych wniosek nie zasługiwał na uwzględnienie, ponieważ skarżący wniósł o restytucję terminu do złożenia odwołania po upływie siedmiu dni od daty, w jakiej dowiedział się o decyzji. Sąd nie podziela obu tych stanowisk.

Sąd nie zgadza się z argumentacją organu odwoławczego, według którego przesłanką stanowiącą o braku winy w niedotrzymaniu terminu jest wyłącznie nagła choroba. Mimo że pogląd ten akceptowany jest w orzecznictwie to nie jest on stosowny w odniesieniu do chorób psychicznych, których objawy mogą wiązać się z utratą możliwości rozpoznania przez osobę chorą sytuacji, w której się znajduje oraz pokierowania swoim postępowaniem, a więc wyłączyć zawinienie, co stanowi przesłankę przywrócenia terminu. Organ podatkowy powinien brać pod uwagę wszelkie okoliczności sprawy, jeżeli znajdują one potwierdzenie w aktach sprawy i mogły mieć obiektywnie wpływ na sposób postępowania podatnika. Z akt sprawy wynika, że skarżący od wielu lat cierpi na zaburzenia psychiczne, na tę okoliczność złożył stosowne dokumenty. Z opinii wydanej w 2010 r. wynika, że objawy chorobowe u skarżącego uległy pogłębieniu i stan ten nie uległ poprawie w 2012 r. Przedłożone do akt administracyjnych zaświadczenia i opinie są tym zakresie jednoznaczne. Jeżeli organ podatkowy miał wątpliwości co do wpływu okoliczności z tych zaświadczeń wynikających na uchybienie terminu do wniesienia odwołania, powinien powołać biegłego psychiatrę celem ich

zweryfikowania. Zarówno organ podatkowy, jak sąd nie mają niezbędnych kwalifikacji, aby stwierdzić, czy złożone przez skarżącego zaświadczenia uprawdopodobniają brak zawinienia w dochowaniu przez niego terminu do złożenia odwołania, czy też nie. Dyrektor Izby Skarbowej nie przeprowadził takiego dowodu więc nie miał podstaw do stwierdzenia braku wpływu choroby podatnika na uchybienie terminu. Żaden przepis Ordynacji podatkowej nie reguluje także przymusu ustanowienia pełnomocnika, ponieważ jego ustanowienie to prawo, a nie obowiązek strony.

Kolejnym argumentem Dyrektora Izby Skarbowej, z którym nie zgodził się Sąd jest określenie momentu rozpoczęcia biegu siedmiodniowego terminu do złożenia wniosku o przywrócenie terminu od daty, w której podatnik dowiedział się o decyzji organu I instancji. Sąd uważa, że termin doręczenia kopii decyzji niekoniecznie jest momentem, w którym przyczyna uchybienia terminu do wniesienia odwołania ustala. Przyczyną tą była bowiem choroba psychiczna, która mogła wyłączyć sprawność intelektualną konieczną do realizacji uprawnień procesowych polegających na przygotowaniu odwołania i jego złożeniu. Fakt dysponowania wiedzą o wydanej decyzji, a nawet możliwość poznania jej treści, nie oznacza możliwości realizowania tych uprawnień. Organ odwoławczy nie rozważył tej okoliczności i nie wykazał, że w okresie biegu terminu do złożenia wniosku o przywrócenie terminu nastąpiła remisja choroby podatnika. Nie ma zatem podstaw do stwierdzenia, że dzień, w którym podatnik złożył odwołanie wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu do dokonania tej czynności, był zarazem dniem, w którym ustala przyczyna uchybienia terminowi. Biorąc to pod uwagę Sąd nie podzielił opinii Dyrektora Izby Skarbowej, że analizowany wniosek podatnika został złożony po terminie.

Zgodnie z art. 162 § 1 o.p. przywrócenie terminu uzależnione jest m.in. od uprawdopodobnienia przez wnioskodawcę braku winy w uchybieniu terminu, a zatem nie wymaga udowodnienia istnienia faktu. Prawdopodobieństwo inaczej niż udowodnienie nie musi dawać pewności, lecz tylko uwiarygodniać twierdzenia o jakiejś okoliczności faktycznej. Jeżeli strona powołuje się na zły stan zdrowia związany z przewlekłą chorobą psychiczną, potwierdzoną zaświadczeniami wydanymi przez lekarzy specjalistów, psychologa oraz orzeczeniem o całkowitej niezdolności do pracy to, w ocenie Sądu, można przyjąć, że uprawdopodobniła brak swojej winy w uchybieniu terminu dla dokonania czynności procesowej. Dyrektor Izby Skarbowej powinien dokonać ponownej oceny stanu faktycznego przy uwzględnieniu art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Zbadanie, czy choroba, na którą wskazuje skarżący stanowiła okoliczność

uzasadniającą wyłączenie winy przy uchybieniu terminu do wniesienia odwołania, determinuje ustalenie w analizowanej sprawie znaczenia art. 162 § 2 o.p. Z drugiej strony obalenie prawdopodobieństwa wpływu choroby psychicznej na uchybienie terminu do wniesienia odwołania oraz ustalenia momentu, w którym owa przyczyna ustała wymaga wiedzy specjalistycznej biegłego psychiatry.

Podsumowując zdaniem Sądu, skarga jest uzasadniona. Zaskarżone postanowienie narusza prawo procesowe. Z analizy akt sprawy wynika, że organ dopuścił się uchybienia zasadom prowadzenia postępowania podatkowego przewidzianym przepisami ustawy – Ordynacja podatkowa, a w szczególności określonym w art. 122, art. 187 § 1, art. 197 § 1 oraz art. 162 o.p. Mając na uwadze powyższe, Sąd dostrzegając naruszenie przepisów postępowania mogących mieć istotny wpływ na wynik sprawy uchylił zaskarżone postanowienie oraz przyznał i nakazał wypłacić z funduszu Skarbu Państwa – Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi adwokatowi J. S. kwotę 240 złotych plus należny podatek od towarów i usług tytułem zwrotu kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej skarżącemu z urzędu.

Rozstrzygając w kwestii wpływu choroby psychicznej na uchybienie terminowi odwołania od decyzji w sprawie określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług należy zastanowić się przede wszystkim nad pojęciem choroby psychicznej. W prawie termin ten uznawany jest za pojęcie nieostre. W doktrynie prawniczej chorobę psychiczną definiuje się jako przewlekły proces psychotyczny typu endogennego, organicznego lub somatogenego. Sam zwrot choroba wskazuje, że jest to proces dynamiczny, który jest reakcją na wpływ czynnika chorobotwórczego. Objawy mogą występować w różnym stopniu nasilenia i mają charakter postępujący. Jednocześnie nie jest wykluczone, że występują okresy, w których sprawność intelektualna nie jest wyłączona, ponieważ przebieg choroby nie jest jednolity i funkcjonowanie człowieka może być zakłócone w różny sposób. Z tego względu należy zgodzić się ze stanowiskiem Sądu, że w celu rozstrzygnięcia wpływu choroby psychicznej na zawinienie lub jego brak w dochowaniu przez podatnika terminu do złożenia odwołania powinien zostać powołany biegły specjalista z zakresu psychiatrii. Również odpowiedź na pytanie czy możliwe jest dokonanie przez podatnika zmagającego się z chorobą psychiczną czynności procesowej w terminie przepisany prawem przy zachowaniu najwyższej staranności wymaga wiedzy specjalistycznej. Odpowiedź na to pytanie jest zarazem kluczowa w ocenie, jaki dzień należy brać pod uwagę jako czas rozpoczynający bieg terminu złożenia odwołania wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu do

dokonania czynności. Zgodzić należy się ze stanowiskiem, że sama wiedza o wydanej decyzji, a nawet możliwość poznania jej treści nie świadczą o możliwości realizacji uprawnień procesowych takich jak przygotowanie odwołania i jego złożenie wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu szczególnie w sytuacji, gdy sprawność intelektualna może być wyłączona przez chorobę psychiczną.

Opracowała: Angelika Rusin

2.

Choroba psychiczna jako przesłanka do przywrócenia terminu w postępowaniu podatkowym (I SA/Kr 718/18)

Orzeczenie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 28 grudnia 2018 r., sygn. akt I SA/Kr 718/18

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem wymagającym omówienia jest kwestia zastosowania instytucji przywrócenia terminu do wniesienia odwołania w postępowaniu podatkowym. Należy zaznaczyć o możliwości wykorzystania tej instytucji wyłącznie w przypadku prawidłowego doręczenia decyzji organu pierwszej instancji do strony, co skutkuje rozpoczęciem biegu terminu do wniesienia odwołania. Niezbędne w tej materii jest przeanalizowanie zasadności stanowiska organu odwoławczego dotyczącego podstaw do przywrócenia stronie postępowania terminu procesowego. Uregulowane jest to w art. 162 § 1 o.p. Przepis ten ma charakter gwarancyjny z racji możliwości uchylenia się od negatywnych skutków związanych z niedochowaniem przynajmniej niektórych wymogów przewidzianych przez prawo.

Przy analizowaniu przesłanek przywrócenia terminu procesowego należy ocenić, czy prawdopodobnie przekroczenie tego terminu nastąpiło bez winy samego zainteresowanego. Ustawodawca w przepisach ustawy - Ordynacja podatkowa poprzez wyżej wspomniany „brak winy” rozumie niemożliwość dopełnienia terminu na skutek wystąpienia takich konkretnych okoliczności uniemożliwiających konkretnemu zainteresowanemu w jego indywidualnej sytuacji. Powiązany z tym jest obowiązek strony do zachowania szczególnej staranności przy dokonywaniu czynności procesowych, której dochowania można oczekiwać od przeciętnego uczestnika postępowania. Według wyroku NSA z dnia 5 września 2018 r., o sygn. akt II FSK 2052/16, gdy strona dopuściła się chociaż lekkiego niedbalstwa w tym zakresie, przywrócenie terminu procesowego staje się niemożliwe.

II. Synteza stanu faktycznego

Wyrokiem z dnia 28 grudnia 2018 roku Wojewódzki Sąd Administracyjny odrzucił skargę na postanowienie Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z dnia 25 kwietnia 2018 roku w przedmiocie odmowy przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. Skargę od powołanego wyżej postanowienia wniósł G. T. (reprezentowany przez swego pełnomocnika). Sformułowany został także wniosek o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania oraz zasądzenie kosztów postępowania. Zaskarżonej decyzji zarzucono naruszenie przepisów prawa proceduralnego, które miały istotny wpływ na wynik sprawy tj.: naruszenie art. 7 art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a., polegające na niewyczerpującym zebraniu i rozpatrzeniu całego materiału dowodowego oraz niepodjęcie wszelkich kroków niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Dodatkowo wskazano nienależyte uzasadnienie zaskarżonej decyzji z uwagi na zawarcie w nim zbyt ogólnych stwierdzeń, co w rezultacie miało uniemożliwiać realizację zasady zaufania do władzy publicznej zawartej w art. 8 k.p.a. oraz dokonania kontroli zaskarżonej decyzji zawartej w art 107 § 3. Wskazano także na błędną interpretację art. 162 § 1 i § 2 o.p. gdzie wskazano na brak przesłanek do przywrócenia terminu do wniesienia odwołania, podczas gdy z okoliczności - według strony skarżącej – wynikają zgoła odmienne okoliczności. Zdaniem organu choroba psychiczna sama w sobie (oraz jej okres remisji wykluczający stronę całkowicie z życia społecznego w okresie biegu terminu) na którą cierpi G. T. nie jest wystarczająca do uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu, nawet wtedy, gdy jest poświadczona zaświadczeniem lekarskim. Dyrektor IAS w K. wskazuje na konieczność udowodnienia, czy wskazana przyczyna uchybienia terminowi stanowiła dla strony przeszkodę niemożliwą do przezwyciężenia oraz wskazanie dochowania należytej staranności w podejmowanych działaniach mających na celu dochowanie terminu ze strony zainteresowanego. Organ podał, że w załączonych dokumentach nie zostało to wykazane oraz wskazał na fakt, że choroba psychiczna G. T. nie jest chorobą nagłą, która by nie pozwoliła na wyręczenie się inną osobą, ustanowienie pełnomocnika do postępowania w jego imieniu w tej konkretnej sprawie, odebrania korespondencji adresowanej do niego w dniu 5 grudnia 2017 r. lub stawienia się w siedzibie organu I instancji 5 lutego 2018 r. w celu przejrzenia akt sprawy i złożenia odwołania po dokonaniu lektury akt. Według organu posia-

danie świadomości na temat stanu zdrowia psychicznego i nieustawienie pełnomocnika nie jest równe zachowaniu należytej staranności. W odpowiedzi na skargę dyrektor IAS w K. wniósł o jej oddalenie jednocześnie podtrzymując swoje dotychczasowe zdanie na temat tej sprawy.

III. Kierunek i zakres interpretacji

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie uznał skargę wniesioną przez stronę za niezasadną. Jednocześnie zwraca uwagę na prawidłowe doręczenie decyzji organu I instancji, co dało możliwość zastosowania instytucji przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. Kwestia skuteczności doręczenia wyżej wymienionej decyzji organu I instancji została przez organ rozstrzygnięta prawidłowo i nie była przez stronę skarżącą kwestionowana. Termin do wniesienia odwołania upłynął w dniu 11 stycznia 2018 roku, tj. czternaście dni od dnia dostarczenia decyzji stronie które nastąpiło 28 grudnia 2017 roku. Na mocy art. 228 § 1 o.p. organ był zobligowany do stwierdzenia w formie postanowienia uchybienia terminowi do wniesienia odwołania. Postanowienie to zostało wydane w dniu 20 kwietnia 2018 roku.

Organ II instancji zwraca uwagę na kwestię zasadności organu odwoławczego o braku podstaw do przywrócenia stronie terminu do wniesienia odwołania od decyzji organu I instancji, co jak sam uznaje, jest kwestią sporną w rozpoznawanej sprawie. Zgodnie z art. 162 § 1 o.p. w przypadku uchybienia terminowi należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy. Stosownie do § 2 wyżej wspomnianego przepisu strona na wniesienie podania o przywrócenie terminu ma siedem dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi. Wraz z wniesieniem podania trzeba dopełnić czynności, dla której był określony termin. Z cytowanych wyżej przepisów wynikają cztery przesłanki, które są niezbędne do przywrócenia terminu: uchybienie terminowi, wniesienie przez zainteresowanego wniosku o przywrócenie terminu z zachowaniem siedmiodniowego terminu do jego złożenia (liczonych od dnia ustania przyczyny jego uchybienia), uprawdopodobnienie przez stronę braku swojej winy oraz dopełnienie wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu czynności, dla której ustanawiany był przywracany termin. Wszystkie te przesłanki muszą być spełnione łącznie. W tej konkretnej sprawie zasadnicze znaczenie ma kwestia braku winy strony w uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania. Orzecznictwo w tym zakresie przy ocenie wniosku o przywróceniu terminu wskazuje

na oddzielenie kwestii samej przeszkody od okoliczności świadczących o dokonaniu przez stronę należytej staranności w celu dokonania (mimo istnienia przeszkody) stosownej czynności w terminie. O braku winy można mówić wyłącznie w przypadku braku usunięcia przez stronę przeszkody mimo zastosowania największego w danych warunkach wysiłku oraz przy zaistnieniu przeszkody w czasie biegu terminu do dokonania danej czynności procesowej. Kryterium to jest ściśle związane z obowiązkiem strony do zachowania szczególnej staranności przy dokonywaniu czynności procesowych. Według wyroku NSA z dnia 5 września 2018 roku, sygn. akt II FSK 2052/16 nie jest możliwe przywrócenie terminu, gdy strona dopuściła się chociażby lekkiego niedbalstwa w tym zakresie.

Sąd zwraca uwagę na słuszność podnoszenia przez organ faktu odbioru przez stronę skarżącą w dniu 5 grudnia 2017 roku (czyli podczas remisji choroby) w placówce pocztowej zawiadomienia o niezataczeniu sprawy w terminie oraz okoliczność osobistego stawienia się przez skarżącego w dniu 5 lutego 2018 roku w siedzibie organu I instancji. Z odpowiedzi na skargę wynika także fakt odebrania przez skarżącego w dniu 30 stycznia 2018 r. upomnienia z dnia 22 stycznia 2018 roku wzywającego do uregulowania należności z tytułu podatku dochodowego oraz należności z tytułu kosztów egzekucyjnych za 2013 r. Sąd zwraca uwagę, że pomimo faktu istnienia choroby strona była w stanie dokonać wyżej wymienione czynności. Organ II instancji stoi zatem na stanowisku o braku istnienia przeszkód w celu dołożenia przez stronę należytej staranności w postaci ustanowienia pełnomocnika, z którego usług już wcześniej korzystał (pomimo świadomości istnienia swej choroby u strony skarżącej i możliwego jej zaostrzenia). Organ zatem słusznie przyjął, że skarżący nie uprawdopodobnił braku winy w uchybieniu terminowi oraz nie dopatrył się w tej przedmiotowej sprawie (wbrew twierdzeniom skarżącej strony) naruszenia przez organ podatkowy w toku postępowania naruszenia przepisów dotyczących postępowania dowodowego. W skardze zostały błędnie powołano się na przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego zamiast na przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa. Postępowanie zostało przeprowadzone w sposób prawidłowy oraz zgodny z przepisami. W konsekwencji organ II instancji uznał zaskarżone postanowienie o odmowie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania za nienaruszające prawa i tym samym uznając zarzuty skargi za bezzasadne. Sąd orzekł na mocy art. 151 p.p.s.a. o oddaleniu wyżej wspomnianej skargi.

Na podstawie powyższych rozważań należy zgodzić się w sposób jednoznaczny ze stanowiskiem WSA w Krakowie. Trafnie zwrócono uwagę na niekonsekwencję zachowań ze strony skarżącego oraz błędne użycie przepisów przez pełnomocnika tejże osoby. Celnie obalono stanowisko skarżącej strony.

Opracowała: Magdalena Filipczuk

3.

Uchybienie terminu do wniesienia zażalenia a zaburzenia psychiczne (I SA/Bd 885/21)

Orzeczenie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgosz-
czy z dnia 22 lutego 2022 r., sygn. akt I SA/Bd 885/21

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem, które należy rozważyć jest występowanie związku przyczynowego między chorobą, jaką jest depresja, a zdolnością do podejmowania świadomych decyzji w trakcie toczącego się postępowania zważając na okres, w którym strona zmagала się z chorobą. Podstawową kwestią wymagającą oceny jest wystąpienie braku winy strony w uchybieniu terminu na wniesienie zażalenia do postanowienia sądu. Spór w niniejszej sprawie dotyczy tego, czy organ prawidłowo uznał, iż skarżący nie uprawdopodobnił, że uchybienie terminu nastąpiło bez jego winy.

Należy przy tym ocenić, czy między zmaganiem strony z chorobą psychiczną, a uchybieniem terminu do wniesienia zażalenia istnieje wystarczająca korelacja pozwalająca na stwierdzenie o istotnej okoliczności mającej znaczenie dla danej sprawy. Zagadnienie, które dotyczy strony, będzie mogło zostać rozważone na podstawie obowiązujących przepisów prawa dotyczących podejmowania decyzji w nieświadomości lub całkowitej utracie świadomości. Ocenie należy poddać stanowisko, zgodnie z którym nawet choroba przewlekła, jaką jest depresja, nie jest wystarczającym argumentem do uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu do złożenia zażalenia. O braku winy można mówić tylko w przypadku stwierdzenia, iż dopełnienie obowiązku było niemożliwe z powodu przeszkody nie do przewyciężenia tj., że strona nie mogła tej przeszkody usunąć nawet przy użyciu największego w danych warunkach wysiłku, a przy tym powstała ona w czasie biegu terminu do dokonania czynności procesowej. Kryterium braku winy wiąże się z obowiązkiem strony do zachowania staranności przy dokonywaniu czynności procesowej.

II. Synteza stanu faktycznego

Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego podczas toczącego się postępowania egzekucyjnego z majątku strony wydał postanowienie, w którym określił D. G., jako dłużnikowi zajętej wierzytelności kwotę, przekazał organowi egzekucyjnemu z tytułu zajętych wierzytelności. Postanowienie zostało doręczone w marcu 2021 r. i zostało ono udowodnione poprzez zwrotne potwierdzenie odbioru. W kwietniu 2021 r. upłynął termin na wniesienie zażalenia. We wrześniu owego roku przez skarżącego został wniesiony wniosek o stwierdzenie nieważności tego postanowienia oraz wniosek o przywrócenie terminu do wniesienia zażalenia wraz z zażaleniem. Wniosek został uzasadniony chorobą, na którą skarżący cierpi od 3 lat. Wniesienie zażalenia w terminie na ww. postanowienie motywował przede wszystkim występującą u niego depresją co wiązało się przyjmowaniem silnych leków psychotropowych, które wpływały na możliwość podejmowania świadomych decyzji. Podczas biegnącego terminu na wniesienie zażalenia skarżący pozbawiony był świadomości treści i znaczenia przedstawionych mu dokumentów, odzyskał je dopiero na cztery dni przed sporządzeniem pisma w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia zażalenia. Skarżący załączył do wniosku spis leków oraz informacje o sposobie ich działania oraz całą dokumentację medyczną prowadzoną w związku z jego zaburzeniami psychicznymi. Miało to na celu udowodnienie związku przyczynowo- skutkowego pomiędzy uchybieniem terminu, a nieświadomością skarżącego. Dodatkowo skarżący skorzystał z art. 84 § 1 k.p.a., na podstawie którego wniósł o powołanie biegłego psychiatry, celem oceny uprawdopodobnienia przez stronę braku winy w uchybieniu terminu do wniesienia zażalenia na zaskarżone postanowienie. Według jego mniemania, przedstawione przez skarżącego dowody znajdują uzasadnienie w art. 78 § 1 k.p.a. na podstawie, którego dowiadujemy się, iż żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli okoliczność, będąca przedmiotem dowodu ma znaczenie dla danej sprawy. Według tych okoliczności Dyrektor Izby Administracji Skarbowej odmówił przywrócenia terminu do wniesienia zażalenia oraz później kolejnym postanowieniem stwierdził, że zajęcie wierzytelności, która nie została przekazana organowi egzekucyjnemu zostało wniesione z uchybieniem terminu zażalenia. Powodem takiego stanu rzeczy było uzasadnienie, iż choroba psychiczna czy choroba przewlekła nie jest wystarczającym argumentem do braku winy w uchybieniu terminu zażalenia, a dokumentacja, która została złożona przez stronę dotyczy lat 2019-2020, natomiast uchybienie terminu nastąpiło

później, bo w 2021 r. oraz uznał, że przyczyną uchybienia było niezachowanie należytej staranności. Pomimo spełnienia przesłanek z art. 58 § 2 wniosek został negatywnie rozpatrzony, ponieważ nie zostało przeprowadzone postępowanie dowodowe, a jedynie uprawdopodobniające.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Jak przyjął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy, spór w niniejszej sprawie sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie, dotyczące zgodności zaskarżonego postanowienia organu odwoławczego z punktu widzenia jego legalności, tj. zgodności tego postanowienia z przepisami powszechnie obowiązującego prawa. Zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. wynika, że postanowienie, które zostało zaskarżone powinno ulec uchyleniu wtedy, gdy Sąd stwierdzi wystąpienie naruszenia prawa materialnego, które wpłynęło na wynik sprawy. Naruszenie to powinno dawać podstawę do wznowienia postępowania. Podstawą jest również wystąpienie innego naruszenia przepisów postępowania, jeśli mogło ono w istotny sposób wpłynąć na wynik sprawy.

Niniejsza sprawa została rozpatrzona na posiedzeniu niejawnym, w trybie uproszczonym. Zgodnie z art. 119 pkt 3 p.p.s.a. sąd może rozpoznać sprawę w trybie uproszczonym wtedy, gdy przedmiotem skargi jest postanowienie wydane w postępowaniu administracyjnym, na które stronie przysługuje zażalenie albo kończące postępowanie, a także postanowienie, które rozstrzyga sprawę co do istoty oraz postanowienie wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie. W powyższej sprawie wystąpiła niewątpliwa przesłanka do rozpoznania tejże sprawy w trybie uproszczonym, ponieważ przedmiot skargi należał do kategorii przedstawionej w art. 119 pkt 3 p.p.s.a. Rozpoznanie sprawy w trybie uproszczonym, na podstawie tego przepisu, jest przy tym niezależne od woli stron (por. wyrok NSA z dnia 11 czerwca 2019 r., sygn. akt II OSK 1867/17). Zaskarżone postanowienie z punktu widzenia zgodności z prawem, nie narusza prawa.

W toku egzekucji prowadzonej wobec spółki z o.o. zostało wydane postanowienie, w którym zawarte było pouczenie o prawie do wniesienia zażalenia do Dyrektora Izby Administracji skarbowej w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia, za pośrednictwem organu pierwszej instancji. Postanowienie to zostało doręczone, co potwierdza potwierdzenie odbioru. W przewidzianym przez ustawę terminie, nie zostało wniesione przez skarżącego zażalenie. Po upływie sześciu miesięcy od ustawowego terminu na

wniesienie zażalenia, skarżący wniósł o przywrócenie terminu na wniesienie zażalenia na powyższe postanowienie, jednocześnie składając na nie zażalenie. Przegapienie ustawowego terminu umotywował przewlekłymi chorobami psychicznymi - m.in. nerwicą oraz depresją, przez które zmuszony był do przyjmowania leków w znacznym stopniu ograniczających świadome podejmowanie decyzji. W związku z tymi przesłankami uważa on, iż nie ponosi winy za uchybienie terminowi na wniesienie zażalenia od postanowienia. Wskazać należy, że na podstawie art. 58 k.p.a. (stosowanym w zw. z art. 18 u.p.e.a.) w razie uchybienia terminu należy przywrócić termin na prośbę zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy. Prośbę o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu siedmiu dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminu. Jednocześnie z wniesieniem prośby należy dopełnić czynności, dla której był określony termin. Z powyższej regulacji wynika, że przywrócenie terminu uzależnione jest od równoczesnego spełnienia czterech przesłanek, tj. uprawdopodobnienia przez osobę zainteresowaną braku jej winy, wniesienia przez osobę zainteresowaną wniosku o przywrócenie terminu, zachowania siedmiodniowego terminu do wniesienia wniosku, a także dopełnienia czynności, dla której ustanowiony był przywracany termin.

Spór polegał na trafności decyzji podjętej przez organ dotyczącej nieprawdopodobnie przez skarżącego uchybienia terminu bez jego winy. Wielokrotnie podkreślano w orzecznictwie (por. np. wyroki NSA: z dnia 14 stycznia 2000 r., sygn. akt I SA/Gd 794/99; z dnia 2 lutego 2000 r., sygn. akt SA/Sz 2125/98; z dnia 20 maja 1998 r., sygn. akt SA/Ka 1718/96; wyrok NSA z dnia 7 września 2010 r., sygn. akt I OSK 1459/09), iż o braku winy można mówić wyłącznie w przypadku, gdy dopełnienie obowiązku było niemożliwe z powodu przeszkody nie do przewyciężenia. Wiąże się to z zachowaniem przez stronę staranności, jakiej można wymagać od strony dbającej o swoje interesy. Nie jest jednak możliwe przywrócenie terminu, gdy zaszło choćby lekkie niedbalstwo.

Jedną z okoliczności wskazanych zarówno w literaturze, jak i w orzecznictwie jest choroba. Jednak rodzaj takiej choroby musiałby uniemożliwiać dokonanie czynności oraz wykluczyć możliwość skorzystania z pomocy domowników lub innych osób w jej dokonaniu (por. wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2010 r., I FSK 356/09; wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2020 r., I FSK 589/20).

W ocenie Sądu należy zgodzić się z organem, że skarżący nie uprawdopodobnił, że uchybienie terminowi nastąpiło bez jego winy. Uprawdopodobnienie jest co

prawda słabsze niż dowód, jednak musi prowadzić do uzasadnionego przypuszczenia, W ocenie Sądu należy zgodzić się z organem, że skarżący nie uprawdopodobnił, że uchybienie terminowi nastąpiło bez jego winy. W niniejszej sprawie takie uprawdopodobnienie nie prowadziło do przypuszczenia, iż uchybienie terminu nastąpiło bez winy skarżącego. Świadczą o tym przedstawione przez skarżącego liczne dokumentacje medyczne, które w żaden sposób nie potwierdzały, iż cierpiał on na nerwicę, bądź depresję. Dodatkowo podczas trzyletniego okresu choroby, został on przyjęty na Izbę Przyjęć, na której jego stan został oceniony jako dobry, był on przytomny, zdolny do kontaktu słownego i rozumowania logicznego. Ponadto podniesiony przez skarżącego argument, iż przyjmowane w tym okresie leki wyłączały możliwość świadomego podejmowania decyzji również nie został poparty dowodami. W jednej z recept wypisanej skarżącemu, widnieje informacja, iż jest to lek o działaniu antyhistaminowym nie wpływającym na stan świadomości osoby, która je przyjmuje.

Stanowisko sądu należy ocenić pozytywnie, ponieważ skarżący nie zdołał uprawdopodobnić niemożności zachowania terminu ze względu na występującego u niego zaburzenia psychiczne. Wszelkie przedstawione przez skarżącego dowody nie dały podstawy, do domniemania o pozostawaniu przez niego w stanie nieświadomości oraz niezrozumienia otaczającej go rzeczywistości, co więcej przedstawione przez niego dokumentacje medyczne wskazują, iż będąc w stanie ogólnym dobrym oraz pozostając w kontakcie słownym, mógł on dochować należytej staranności. Co więcej, z treści art. 58 § 1 k.p.a. wynika jednoznacznie, że uprawdopodobnienie braku winy należy do wnioskodawcy i nie można z treści tej normy wywodzić, że organ powinien wykazać, że nie doszło do zawinionego uchybienia terminu, jak podnosił powołując się na 7 w zw. z art. 77 § 1 i w zw. z art. 107 § 3 k.p.a. Słusznie został podniesiony przez Sąd argument, iż skarżący podaje połowę września za czas, w którym ustały przyczyny uchybienia terminu, natomiast w toku sprawy ustalono, iż skarżący wносił inne pisma procesowe w swoich sprawach w lipcu i sierpniu tego samego roku, co jednoznacznie wskazuje na fakt, iż podnoszona przez niego niemożność działania uwarunkowana problemami zdrowotnymi nie istniała już w lipcu i sierpniu 2021 r., a więc naruszała ona trzydziestodniowy termin na złożenie próśby o przywrócenie terminu.

Opracowała: Kamila Weremko

4.

Depresja jako zaburzenie psychiczne warunkujące przywrócenie terminu w postępowaniu podatkowym (I FSK 1756/15)

Orzeczenie NSA: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 1756/15

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem wymagającym omówienia jest ocena czy strona uprawdopodobniła, że uchybienie terminu do złożenia przedmiotowego odwołania nastąpiło bez jej winy, w sytuacji, gdy przyczyną uchybienia temu terminowi była choroba jej ówczesnego pełnomocnika, doradcy podatkowego w postaci zaburzeń depresyjnych, która w znaczący sposób wpłynęła na wykonywanie przez niego obowiązków służbowych.

Ustawodawca bowiem wskazuje, że przywrócenie terminu nie jest możliwe, gdy strona dopuściła się choćby lekkiego niedbalstwa. Wnosząc *a contrario* przywrócenie to może mieć zatem miejsce wtedy, gdy uchybienie terminu nastąpiło wskutek przeszkody, której strona nie mogła usunąć, nawet przy użyciu największego w danych warunkach wysiłku. W rozpatrywanej przez Naczelną Sąd Administracyjny sprawie trzeba ocenić, czy strona uprawdopodobniła okoliczności, że bez swojej winy uchybiła terminowi do złożenia odwołania.

II. Synteza stanu faktycznego

Wyrokiem z dnia 2 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Go 180/15, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim oddalił skargę R. G. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Z. z dnia 19 stycznia 2015 r. w przedmiocie odmowy przywrócenia terminu do wniesienia odwołania od decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Z. z dnia 26 września 2014 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za wrzesień, październik i listopad 2009 r. Przedstawiając stan faktyczny sprawy Sąd

pierwszej instancji podał, że w wyniku postępowania kontrolnego przeprowadzonego wobec Skarżącego w zakresie podatku od towarów i usług Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Z. decyzją z dnia 26 września 2014 r. określił Skarżącemu nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy za ww. miesiące. Decyzję tę organ doręczył w dniu 29 września 2014 r. osobiście - przez pracownika organu kontroli skarbowej - ówczesnemu pełnomocnikowi Strony J. J. W treści decyzji zawarto pouczenie o prawie wniesienia odwołania do Dyrektora Izby Skarbowej. Termin do tej czynności upływał 13 października 2014 r.

Dnia 8 grudnia 2014 r. nowy pełnomocnik Strony złożył wniosek o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania, argumentując, że uchybienie terminu nastąpiło bez winy Skarżącego i miało związek z chorobą dotychczasowego pełnomocnika - J. J. Przyznając, że J. J. otrzymał decyzję organu pierwszej instancji, pełnomocnik Strony wskazał, że Strona nie miała jakiejkolwiek wiedzy w tym zakresie. Zdaniem pełnomocnika, zaburzenie psychiczne spowodowało, że J. J. nie pomyślał o przekazaniu decyzji Skarżącemu, czy sporządzeniu odwołania, co w konsekwencji uniemożliwiło wniesienie odwołania w przewidzianym terminie. Do wniosku o przywrócenie terminu pełnomocnik Strony załączył odwołanie od decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej z dnia 26 września 2014 r. oraz zaświadczenie lekarskie o stanie zdrowia J. J.

Postanowieniem z dnia 19 stycznia 2015 r. Dyrektor Izby Skarbowej odmówił Stronie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. W uzasadnieniu postanowienia organ odwoławczy stwierdził, że Strona nie wykazała, iż bez swojej winy nie złożyła odwołania w terminie przewidzianym w ustawie. Organ zaznaczył, że w sytuacji, gdy uchybienie terminu do dokonania danej czynności jest wynikiem zaniechań pełnomocnika, badaniu podlega, czy pełnomocnik uprawdopodobnił swój brak winy w uchybieniu, jednakże w istocie zaniechanie pełnomocnika obciąża samą stronę, to ona bowiem ponosi odpowiedzialność za dobór osób, którymi posługuje się przy dokonywaniu czynności procesowych. Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej, brak staranności w działaniu pełnomocnika Skarżącego potwierdza rozmowa telefoniczna przeprowadzona przez J. J. w dniu 26 listopada 2014 r. z pracownikiem Urzędu Kontroli Skarbowej, odośnie udostępnienia akt sprawy, w związku z faktem wystawienia przez Urząd Skarbowy tytułów wykonawczych wobec Skarżącego. J. J. po informacji uzyskanej od pracownika organu, że tytuły najpewniej dotyczą decyzji doręczonej mu w dniu 29 września 2014 r., stwierdził, że decyzję tę gdzieś odłożył i zapomniał o niej. O niena-

leżytej staranności pełnomocnika Strony świadczy również - zdaniem organu odwoławczego - okoliczność, iż nie powiadomił on swojego mocodawcy o problemach zdrowotnych, pomimo rozpoczętego od 22 września 2014 r. leczenia oraz zaświadczenia, z którego wynika, iż J. J. nie jest w stanie wykonywać jakiejkolwiek pracy umysłowej i fizycznej. Tym samym organ uznał, że depresja, jako choroba przewlekła, nie stanowi naglej, niemożliwej do przezwyciężenia choroby i stwierdził, że brak jest podstaw do przywrócenia Stronie terminu do złożenia odwołania.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim Strona wniosła o uchylenie postanowienia organu odwoławczego w całości. WSA nie znalazł podstaw do uwzględnienia skargi. Za słuszne Sąd uznał stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej, że - mimo użytych w zaświadczeniu z 26 listopada 2014 r. sformułowań "nadal" i "pozostawanie w stanie zdrowia nie pozwalającym na wykonywanie pracy umysłowej i fizycznej" - należy przyjąć, iż ówczesny pełnomocnik Strony działał w ramach udzielonego pełnomocnictwa, co najmniej do 26 listopada 2014 r. W ocenie Sądu, okoliczności przedstawione przez Stronę w skardze nie wskazują na nagły charakter choroby J. J., który świadczyłby o tym, że pełnomocnik, nie mógł w żaden sposób dokonać tej konkretnej czynności procesowej, jakim było wniesienie odwołania.

Sąd zwrócił uwagę, że cała aktywność w wykazaniu choroby ówczesnego pełnomocnika objawiła się dopiero z dniem 26 listopada 2014 r. i zbieżna jest z datą przeprowadzonej przez J. J. rozmowy z pracownikiem organu. To tego dnia, na jego żądanie, lekarz rodzinny wystawił wyżej opisane zaświadczenie. Sąd wskazał, że na ocenę zasadności stanowiska organu odwoławczego wpływ mają również rozbieżności w argumentacji Strony. W kontekście powyższego, Sąd uznał, że Dyrektor Izby Skarbowej słusznie przyjął, iż brak jest podstaw do uwzględnienia skargi w niniejszej sprawie. Strona zaskarżyła wyrok w całości. Wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy Sądowi pierwszej instancji do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego według norm przepisanych. Dyrektor Izby Skarbowej nie złożył odpowiedzi na skargę kasacyjną.

III. Kierunek i zakres interpretacji

Naczelny Sąd Administracyjny przyjął, że skarga kasacyjna zasługuje na uwzględnienie. Zgodnie z art. 162 o.p. przywrócenie terminu uzależnione jest

od spełnienia następujących przesłanek: złożenia wniosku w tym zakresie przez zainteresowanego w stosownym terminie przewidzianym w ustawie, uprawdopodobnienia braku winy zainteresowanego w uchybieniu terminu oraz dokonania wraz ze złożeniem wniosku czynności, dla której był określony termin. W przedmiotowej sprawie strona uchybiła terminowi do złożenia odwołania od decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Z. z dnia 26 września 2014 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za wrzesień, październik i listopad 2009 r., a przy tym: złożyła wniosek o przywrócenie terminu do dokonania tej czynności, składając jednocześnie wraz z wnioskiem stosowny środek zaskarżenia oraz dokonała tego w siedmiodniowym terminie przewidzianym do tego w art. 162 § 2 o.p. Wątpliwości wywołała natomiast kwestia, czy strona uprawdopodobniła, że uchybienie terminu do złożenia przedmiotowego odwołania nastąpiło bez jej winy. Jako kryterium przy ocenie winy w uchybieniu terminu procesowego należy przyjąć obiektywny miernik staranności strony dbającej należycie o swoje interesy. Przywrócenie terminu nie jest możliwe, gdy strona dopuściła się choćby lekkiego niedbalstwa. Przywrócenie to może mieć miejsce wtedy, gdy uchybienie terminu nastąpiło wskutek przeszkody, której strona nie mogła usunąć, nawet przy użyciu największego w danych warunkach wysiłku. Stronę reprezentował doradca podatkowy, więc miernik staranności należy odnieść do działania profesjonalnego pełnomocnika.

Naczelny Sąd Administracyjny zanegował stanowisko Dyrektora Izby Skarbowej, który w postanowieniu z dnia 19 stycznia 2015 r. odmówił stronie przywrócenia terminu do złożenia odwołania z uwagi na to, iż Strona nie uprawdopodobniła braku winy w uchybieniu temu terminowi. Strona we wniosku o przywrócenie terminu wskazała, że przyczyną uchybienia temu terminowi była choroba jej ówczesnego pełnomocnika, doradcy podatkowego w postaci zaburzeń depresyjnych, która w znaczący sposób wpłynęła na wykonywanie przez niego obowiązków służbowych. Do wniosku Strona dołączyła zaświadczenie lekarskie z dnia 26 listopada 2014 r., z którego wynika, że doradca podatkowy od 22 września 2014 r. znajdował się pod opieką lekarską i nie jest zdolny do wykonywania jakiejkolwiek pracy umysłowej i fizycznej. Strona zaznaczyła przy tym, że dopiero 26 listopada 2014 r. dowiedziała się o chorobie pełnomocnika i wynikających z niej negatywnych konsekwencji procesowych. Należy podkreślić, że przepis art. 162 § 1 o.p. wymaga jedynie uprawdopodobnienia okoliczności, że uchybienie terminowi nastąpiło bez winy zainteresowanego. W literaturze wskazuje się różnice między udowodnieniem a uprawdopodobnieniem faktu. Udowodnienie

czyni istnienie pewnego faktu pewnym, uprawdopodobnienie – tylko prawdopodobnym. Uprawdopodobnienie służy celowi wywołania ufności, że pewne twierdzenie odpowiada prawdzie. Jest czynnością procesową stwarzającą mniejszy lub większy stopień przekonania o prawdopodobieństwie jakiegoś faktu. Strona powinna uprawdopodobnić, że mimo zachowania należytej staranności nie mogła dokonać czynności w terminie z powodu istnienia przeszkody od niej niezależnej. Przeszkoda ta musi istnieć przez cały czas biegu terminu przepisane dla dokonania danej czynności.

Według NSA argumentacja zawarta we wniosku o przywrócenie terminu do złożenia odwołania, potwierdzona załączonym zaświadczeniem lekarskim stanowi uprawdopodobnienie okoliczności, że strona w niniejszej sprawie bez swojej winy uchybiła terminowi do złożenia odwołania. Ani organ odwoławczy, ani sąd pierwszej instancji, w sposób skuteczny nie podważył samej okoliczności w postaci choroby psychicznej pełnomocnika oraz zaburzeń z nimi związanych. Uprawdopodobnienie tych okoliczności w ocenie NSA skutkuje koniecznością przyjęcia, że strona w przedmiotowym wniosku uprawdopodobniła brak winy w uchybieniu terminowi do złożenia odwołania w niniejszej sprawie. Nie ma podstaw ku temu, żeby obciążyć Stronę negatywnymi konsekwencjami zaniechania pełnomocnika, który nie dopilnował terminu do złożenia odwołania od decyzji organu pierwszej instancji w niniejszej sprawie, skoro zaniechanie to było wynikiem choroby psychicznej, której istnienie wykazano we wniosku o przywrócenie terminu, a Strona nie miała świadomości o chorobie. Sąd pierwszej instancji uznał twierdzenia strony za niewiarygodne, z powodu faktu, iż aktywność w wykazaniu choroby ówczesnego pełnomocnika Strony objawiła się dopiero z dniem 26 listopada 2014 r., natomiast NSA stwierdził, że wobec tego, iż tego dnia ówczesny pełnomocnik Strony dowiedział się o uchybieniu terminowi do dokonania danej czynności procesowej, nie dziwi okoliczność, że wcześniej nie dokumentował on w stosowny sposób swojej choroby. NSA za trafny uznał sformułowany w skardze kasacyjnej zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w związku z art. 31 ust. 1 u.o.k.s. i w związku z art. 162 § 2 o.p., przez brak uwzględnienia argumentów Strony uprawdopodobniających uchybienie terminowi bez jej winy.

Stanowisko NSA, uwzględniające zarzuty, podnoszone przez stronę w skardze kasacyjnej, zasługuje na aprobatę. W przedmiotowej sprawie, strona uchybiła terminowi do złożenia odwołania od decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej w Z. z dnia 26 września 2014 r. w przedmiocie podatku od towarów i usług za wrzesień, październik i listopad 2009 r., a przy tym spełniła wymagane w art. 162 § 1 o.p. oraz art.

162 § 2 o.p. przesłanki przywrócenia terminu, mianowicie: złożyła wniosek w tym zakresie w stosownym terminie przewidzianym w ustawie, uprawdopodobniła brak swojej winy w uchybieniu terminu oraz dokonała wraz ze złożeniem wniosku czynności, dla której był określony termin. Kwestią poddaną pod wątpliwość była ocena czy Strona uprawdopodobniła, że uchybienie terminu do złożenia przedmiotowego odwołania nastąpiło bez jej winy. NSA uznał, że jako kryterium przy ocenie winy w uchybieniu terminu procesowego należy przyjąć obiektywny miernik staranności strony dbającej należycie o swoje interesy. Przywrócenie terminu może mieć miejsce wtedy, gdy uchybienie terminu nastąpiło wskutek przeszkody, której strona nie mogła usunąć, nawet przy użyciu największego w danych warunkach wysiłku.

W przedmiotowej sprawie Stronę reprezentował profesjonalny pełnomocnik, zatem wymóg należytej staranności obciąża działania doradcy podatkowego. Strona we wniosku o przywrócenie terminu uzasadniła uchybienia temu terminowi chorobą jej ówczesnego pełnomocnika, w postaci zaburzeń depresyjnych, a do wniosku strona dołączyła zaświadczenie lekarskie z dnia 26 listopada 2014 r., z którego wynika, że pełnomocnik od 22 września 2014 r. znajdował się pod opieką lekarską i nie był zdolny do wykonywania jakiegokolwiek pracy umysłowej i fizycznej. Strona dopiero dnia 26 listopada 2014 r. dowiedziała się o chorobie pełnomocnika i wynikających z niej negatywnych konsekwencji procesowych.

Trzeba również zaznaczyć, że art. 162 § 1 o.p. wymaga uprawdopodobnienia okoliczności, że uchybienie terminowi nastąpiło bez winy zainteresowanego. Za zasadne należy zatem uznać stanowisko NSA, dotyczące tego, że argumentacja zawarta we wniosku o przywrócenie terminu do złożenia odwołania, potwierdzona załączonym do tegoż wniosku zaświadczeniem, stanowi uprawdopodobnienie okoliczności, że strona w niniejszej sprawie bez swojej winy uchybiła terminowi do złożenia odwołania. Dokumentację, potwierdzającą zaburzenia pełnomocnika o charakterze depresyjnym, objawiające się długotrwale obniżonym nastrojem, spowolnieniem, obniżeniem funkcji poznawczych, trudnościami w podejmowaniu decyzji oraz brakiem wiary w powodzenie działań, należy uznać za uprawdopodobnienie tych okoliczności. To z kolei, skutkuje obligatoryjnością przyjęcia, że strona w przedmiotowym wniosku uprawdopodobniła brak winy w uchybieniu terminowi do złożenia odwołania w niniejszej sprawie. Nie-sprawiedliwe byłoby obciążenie Strony negatywnymi konsekwencjami zaniechania ówczesnego pełnomocnika, jeżeli nie wiedziała o chorobie pełnomocnika i wadliwości

jego działania, a zaniechanie to było wynikiem choroby psychicznej, której istnienie wykazano we wniosku o przywrócenie terminu.

Opracowała: Klaudia Myśliwiec

5.

Zaburzenia natury psychicznej jako przesłanka przywrócenia terminu do wniesienia odwołania (II FSK 2287/19)

Orzeczenie NSA: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 kwietnia 2020 r., sygn. akt II FSK 2287/19

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem do omówienia jest ocena czy zaburzenia natury psychicznej, są wystarczającą przesłanką uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu do wniesienia odwołania i jego przywróceniu. Z treści art. 223 § 2 o.p. wynika, że termin do wniesienia odwołania wynosi czternaście dni od doręczenia decyzji stronie. W razie uchybienia terminowi, o czym mowa w art. 162 § 1 o.p. należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy. Podanie o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu siedmiu dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi, co wynika z § 2 przytoczonego przepisu. Jednocześnie z wniesieniem podania należy dopełnić czynności, dla której termin ten był określony. W komentowanym postanowieniu Naczelny Sąd Administracyjny orzekł, czy choroba psychiczna jest przesłanką do przywrócenia terminu na wniesienie odwołania.

W rozpatrywanej przez Naczelny Sąd Administracyjny sprawie trzeba zwrócić uwagę na obowiązujący w orzecznictwie pogląd, że sama choroba, nawet poświadczona zaświadczeniem lekarskim o nasileniu objawów chorobowych, nie jest wystarczającą do uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminowi. Należy poddać analizie, czy strona wykazała, że nasilenie choroby uniemożliwiło dokonanie samodzielnie czynności oraz nie istniała możliwość skorzystania z pomocy innej osoby. Należy zbadać czy strona ponadto dołożyła należytej staranności, aby mimo zaistnienia danej przeszkody jaką stanowi choroba, nie mogła dokonać czynności w stosownym terminie. O braku winy wnioskuje się tylko w przypadku stwierdzenia, że dopełnienie obowiązku było niemożliwe z powodu przeszkody nie do przewyciężenia. Wiąże się to z obowiązkiem strony do wykazania, że nie mogła przeszkody usunąć

nawet przy użyciu największego w danych warunkach wysiłku, a przy tym powstała ona w czasie biegu terminu do dokonania czynności procesowej. Okolicznościami faktycznymi uzasadniającymi brak zawinienia w dochowaniu terminu może być nagła choroba uniemożliwiająca wyręczenie się inną osobą w dokonywaniu czynności. Trzeba przy tym odnieść się do kwestii czy skarżący, mający świadomość swojej choroby i możliwych jej zaostrzeń, dołożył należytej staranności w podjętych działaniach mogących zapobiec niedochowaniu terminu.

Warto ponadto zauważyć, że Naczelny Sąd Administracyjny rozpatruje skargę kasacyjną mającą podstawy prawne i faktyczne i to w granicach wyznaczonych w skardze. Zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a. NSA rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod uwagę z urzędu jedynie nieważność postępowania. W skardze należy wskazać naruszenie prawa materialnego poprzez błędną jego wykładnię lub naruszenie przepisów postępowania mających wpływ na wynik sprawy. Zarzuty kasacyjne zatem muszą być przytoczone precyzyjnie i poparte argumentami wykazującymi naruszenie wskazanych przepisów przez sąd pierwszej instancji, gdyż to wyznacza granice kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego. Trzeba ocenić, czy autor skargi konkretnie wskazał i uzasadnił, które normy prawa materialnego bądź procesowego zostały naruszone.

II. Synteza stanu faktycznego

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Krakowie w dniu 25 kwietnia 2018 r. wydał postanowienie w przedmiocie odmowy przywrócenia terminu do wniesienia odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego w K. z dnia 6 grudnia 2017 r. Na to postanowienie G. T. wniósł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, który to sąd wyrokiem z 28 grudnia 2018 r. oddalił skargę G. T.

Analizując stan faktyczny należy wskazać, że decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w K. doręczono G.T. 28 grudnia 2017 r. w trybie art. 150 § 4 o.p. Przepis ten stanowi o doręczeniu przez awizo w postępowaniu podatkowym, zgodnie z którym w przypadku nie podjęcia pisma, doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia przechowywania pisma w placówce pocztowej. Pismo przechowywane jest przez okres 14 dni w placówce pocztowej, a w przypadku nie podjęcia pisma w terminie, pozostawia się go w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia. W dniu 12 lutego

2018 r. G. T. wniósł odwołanie do organu podatkowego wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu do jego wniesienia. Jako powód niedochowania terminu skarżący podał, że od kilku lat cierpi na zaburzenia natury psychicznej, a w grudniu nastąpiła u niego remisja choroby, która całkowicie wyeliminowała go z życia społecznego. Na tę okoliczność przedłożył zaświadczenie lekarskie z 12 lutego 2018 r. G. T. poinformował organ, że o decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego K. dowiedział się 5 lutego 2018 r. podczas przeglądania akt sprawy.

Zdaniem Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie skarżący nie podał uzasadnionego powodu uchybienia terminowi. Również nie dochował terminu na złożenie wniosku o jego przywrócenie terminu procesowego. Organ ten przyjął tezę, że stwierdzenie choroby nie jest wystarczające dla uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu, uzasadniając, że skarżący nie wykazał, czy była to przeszkoda niemożliwa do przewyciężenia oraz czy zainteresowany wykazał należyłą staranność w podjęciu działań mogących zapobiec uchybieniu terminu. Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w K. stwierdził, że choroba skarżącego nie była nagłą, nie przeszkodziła mu w odebraniu 5 grudnia 2017 r. kierowanej do niego korespondencji. Ponadto wykazono fakt stawienia się podatnika w dniu 5 lutego 2018 r. w siedzibie Urzędu Skarbowego.

W skardze G. T. podniósł zarzut naruszenia:

- 1) art. 7, art. 77 § 1 i art. 80 k.p.a. polegające na niewyczerpującym zebraniu i rozpatrzeniu całego materiału dowodowego i niepodjęciu wszelkich kroków do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego;
- 2) art. 8 i art. 107 § 3 k.p.a. przez nienależyte uzasadnienie zaskarżonej decyzji;
- 3) art. 162 § 1 i § 2 o.p. przez uznanie, że nie zachodzą przesłanki do przywrócenia terminu do wniesienia odwołania.

Sąd pierwszej instancji oddalił skargę stwierdzając, że kwestia skuteczności doręczenia decyzji organu I instancji nie budziła wątpliwości. Według sądu skarżący nie uprawdopodobnił braku swojej winy w uchybieniu terminu. Skarżący w grudniu 2017 r. i styczniu 2018 r. dokonywał odbioru przesyłek, w tym także w urzędzie pocztowym. Sama choroba skarżącego nie była kwestionowana zarówno przez sąd jak i organ. Sąd pierwszej instancji wykazono okoliczności wskazujące na to, że mimo choroby skarżący był w stanie odbierać przesyłki do niego adresowane. Zdaniem Sądu skarżący, mający świadomość swojej choroby, możliwych jej zaostrzeń, dokładając należytej staranności mógł ustanowić pełnomocnika.

Od wyroku Sądu Administracyjnego skarżący, działający za pośrednictwem pełnomocnika - radcy prawnego - złożył skargę kasacyjną, zaskarżając wskazany powyżej wyrok w całości. Bez podania podstaw zaskarżenia domagał się uchylenia wyroku w całości, zarzucając mu naruszenie:

- 1) art. 1 § 1 i 2 p.p.s.a. w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w zw. z art. 134 § 1 p.p.s.a. w zw. z art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 7, 8, 9 oraz art. 77 § 1 k.p.a. oraz art. 107 § 3 k.p.a. polegające na oddaleniu skargi, mimo że nie dokonano wszechstronnego zbadania sprawy, art. 7a k.p.a. przez niewyczerpujące wyjaśnienie treści co do normy prawnej, a w razie wątpliwości - nierozstrzygnięcie ich na korzyść strony,
- 2) art. 86 p.p.s.a. przez jego niezastosowanie,
- 3) art. 162 ust. 1 o.p. przez nietrafne przyjęcie, że skarżący nie uprawdopodobnił okoliczności uzasadniających przywrócenie terminu do wniesienia odwołania.

Pełnomocnik skarżącego w skardze kasacyjnej jako uzasadnienie podał, że objawy choroby psychicznej mogą wiązać się z utratą rozpoznania przez osobę chorą sytuacji, w której się znajduje. Gdyby nawet skarżący dysponował wiedzą o wydanej decyzji i poznał jej treść, to nie oznacza, że mógłby realizować swoje uprawnienia procesowe. Do czynności takich niezbędna jest sprawność intelektualna, a tę może wyłączać choroba psychiczna. Zatem stan zdrowia skarżącego może być wystarczającą przesłanką do uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu. W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor Izby Administracji Skarbowej wniósł o jej oddalenie.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw i z tego względu nie zasługuje na uwzględnienie. Naczelny Sąd Administracyjny zgodnie z art. 183 § 1 p.p.s.a., rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, biorąc pod uwagę z urzędu jedynie nieważność postępowania, która w analizowanej sprawie nie wystąpiła. Zgodnie z twierdzeniem NSA, skargę kasacyjną należy oprzeć na podstawach wskazujących naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie oraz naruszenie przepisów postępowania, jeżeli uchybienie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, zaś jej granice wyznaczają wskazane w niej podstawy. Związaną podstawami skargi kasacyjnej oznacza, że wskazane przez stronę skarżącą naruszenia konkretnego

przepisu prawa materialnego bądź procesowego określa granice kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego. Należy więc stwierdzić, że skarżący wyznacza zakres kontroli instancyjnej wskazując, które normy prawa zostały naruszone przez Sąd I instancji.

Analiza powyższa prowadzi do wniosku, że Naczelny Sąd Administracyjny nie ma obowiązku ani prawa domyślać się lub uzupełniać argumentacji skargi kasacyjnej. Podstawy skargi kasacyjnej muszą być przytoczone precyzyjnie, bo to wyznacza granice kontroli, których NSA przekroczyć nie może. W ocenie sądu, niedopuszczalne jest badanie czy Sąd pierwszej instancji nie naruszył przepisów, które nie zostały w skardze wskazane. Zdaniem NSA zarzuty kasacyjne powinny zawierać uzasadnienie wykazujące, że mają one usprawiedliwioną podstawę. Badając sprawę, sąd nie może zastępować strony i precyzować czy uzupełniać przytoczone podstawy kasacyjne – por. wyroki NSA z 26 października 2010 r. sygn. akt I FSK 1663/09; z 18 grudnia 2019 r. I GSK 518/17; z 27 listopada 2019 r. I GSK 648/17 oraz uchwałę pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego z 26 października 2009 r. I OPS 10/09. Naczelny Sąd Administracyjny zaznaczył, że skarga kasacyjna G. T. nie miała usprawiedliwionych podstaw i nie mogła doprowadzić do uchylenia zaskarżonego wyroku. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego jest ona niezasadna przede wszystkim ze względów formalnych. Sąd ten przedstawił zasadnicze przesłanki prawidłowo sformułowanej skargi kasacyjnej.

Przedmiotowa skarga kasacyjna zawiera wady, które pozwalają poddać zaskarżony wyrok tylko w takim zakresie, który wynika z jej uzasadnienia. Ponadto NSA stwierdził, że skarżący nie wskazał w skardze kasacyjnej podstawy, w ramach której stawia zarzut naruszenia przywołanych na wstępie przepisów. Podstawy kasacyjne są wskazane w art. 174 p.p.s.a. Strona wnosząca skargę kasacyjną ma określić, w ramach której podstawy z cyt. wyżej przepisu p.p.s.a. stawia zarzuty. Skarżący kasacyjnie stawia zarzut naruszenia art. 1 § 1 i 2 p.p.s.a. - takiego przepisu w ustawie Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie ma. Art. 1 p.p.s.a. nie zawiera paragrafów 1 i 2. W świetle powyższego Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że zarzut zawarty w pkt 1 komparycji skargi kasacyjnej wskazujący na naruszenie wielu przepisów p.p.s.a. i k.p.a. przez niedokonanie "wszechstronnego zbadania sprawy oraz niewyczerpujące wyjaśnienie treści co do normy prawnej, a w razie wątpliwości nierozstrzygnięcie ich na korzyść strony" jest sformułowana w sposób niedający możliwości rzetelnego stwierdzenia czego dotyczy. Przepis art. 7a k.p.a. zawiera

dwie jednostki redakcyjne, tj.: § 1 i § 2. Powołanie ogólnikowo art. 7a nie pozwala na jakąkolwiek analizę ww. zarzutu. Ogólnie również został sformułowany zarzut naruszenia art. 86 p.p.s.a. bez wskazania, którego paragrafu owe naruszenie dotyczy. Sąd uznał, że zarzut naruszenia art. 162 ust. 1 o.p. dotyczy naruszenia art. 162 § 1 tej ustawy, co wynikałoby z uzasadnienia skargi kasacyjnej. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nawet przy formalnej poprawności skargi, należy uznać, że merytorycznie jest on niezasadny.

W ocenie NSA nie budziło wątpliwości, że sąd pierwszej instancji prawidłowo stwierdził, że skarżący nie uprawdopodobnił braku swojej winy w uchybieniu terminu. W rozpoznawanej sprawie nie kwestionowano prawidłowości doręczenia przesyłki zawierającej decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego z 6 grudnia 2017 r. Uchybiony termin należy przywrócić na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło nie z jego winy, o czym mówi art. 162 § 1 o.p. Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu w ścisłym tego słowa znaczeniu i nie daje pewności, lecz tylko wiarygodność (prawdopodobieństwo) stwierdzenia o jakimś fakcie. Brak winy w uchybieniu terminu do dokonania czynności w toku postępowania podatkowego powinien być oceniany z uwzględnieniem wszystkich okoliczności sprawy, w sposób uzasadniający obiektywny miernik staranności, jakiej można wymagać od strony należycie dbającej o swoje interesy. Należy podkreślić, że o braku winy można mówić tylko w przypadku, gdy dopełnienie obowiązku było niemożliwe z powodu przeszkody nie do przewyciężenia. Wiąże się to z obowiązkiem strony do szczególnej staranności przy dokonywaniu czynności procesowej. Gdy strona dopuściła się choćby lekkiego niedbalstwa w tym zakresie - przywrócenie terminu jest niemożliwe - por. wyroki NSA z 4 lipca 2017 r. sygn. akt II GSK 764/17; z 25 kwietnia 2017 r. I FSK 1756/15.

Do okoliczności faktycznych uzasadniających brak winy w uchybieniu terminu zalicza się nagłą chorobę, która nie pozwoliła na wyręczenie się inną osobą w dokonaniu czynności. Sąd stwierdził, że zwolnienie lekarskie nie oznacza automatycznie potwierdzenia braku winy w niedochowaniu terminu. Okoliczność choroby skarżącego - a właściwie jej nawrotu - nie stała na przeszkodzie, aby w tym samym okresie G. T. odbierał inne przesyłki, również w siedzibie urzędu pocztowego, zapoznawał się z decyzją organu podatkowego, pismami pełnomocnika w siedzibie Urzędu Skarbowego. Zatem strona skarżąca miała możliwość dokonania również czynności, której dotyczy ta sprawa. NSA uznał tę okoliczność jako prawidłowo ocenioną przez

WSA w Krakowie. Słusznie również Sąd pierwszej instancji uznał, że skarżący mając świadomość swojej choroby, która nie była nagła i możliwość jej zaostrzeń, dokładając należytej staranności powinien ustanowić pełnomocnika. Okoliczność podnoszona w uzasadnieniu skargi kasacyjnej, że objawy choroby psychicznej mogą wiązać się z brakiem możliwości rozpoznania sytuacji, w której osoba chora się znajduje, tym bardziej uzasadnia stanowisko Sądu w tej sprawie. Właśnie taka sytuacja wymaga zabezpieczenia się przed negatywnymi skutkami w okresie nasilenia choroby. Sąd prawidłowo uznał, że w sprawie nie zachodziły przesłanki uzasadniające przywrócenie terminu do wniesienia odwołania od decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego K. z 6 grudnia 2017 r. Naczelny Sąd Administracyjny z tych względów na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną.

Z orzecnictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego należy zgodzić się tylko częściowo. Słusznie organ interpretacyjny stwierdził, że to na stronie skarżącej ciąży obowiązek uwiarygodnienia stosownymi argumentami, że dochowano należytej staranności, lecz z powodu trudnej do przezwyciężania przeszkody, nie dopełniono czynności w terminie. Zatem strona ma uprawdopodobnić a nie udowodnić brak winy. Pamiętać przy tym należy, iż brak winy, o której mowa w art. 58 § 1 k.p.a., zainteresowany winien tylko uprawdopodobnić, a nie udowodnić, czego jak się wydaje oczekiwał organ administracji. Uprawdopodobnienie natomiast jest środkiem zastępczym, słabszym niż dowód, nie dającym pewności, lecz jedynie wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o danym fakcie. Inaczej rzecz ujmując, uprawdopodobnienie prowadzi do uzasadnionego przypuszczenia, że zdarzenie rzeczywiście miało miejsce, a zakres uprawdopodobnienia obejmuje zdarzenie, które spowodowało brak winy po stronie zainteresowanego. Fakt występowania instytucji uprawdopodobnienia nakazuje organom administracji publicznej podejmować wszelkie działania, których celem ze względu na słuszny interes obywateli, jest wszechstronne i dokładne wyjaśnienie okoliczności sprawy. Organ ten ma zatem obowiązek podjąć takie działanie, którego efektem będzie potwierdzenie przez osobę wnioskującą wiarygodności okoliczności, na które się powołała, podając przyczynę niedopełnienia w terminie czynności procesowych.

W omawianej sprawie skarżący wnoszący odwołanie od decyzji wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu uzasadnił to chorobą psychiczną, której remisja nastąpiła w grudniu 2017 r. i spowodowała wyeliminowanie go z życia publicznego. Na okoliczność tego przedłożył zaświadczenie lekarskie, zatem uprawdopodobnił fakt braku

zawinienia w niedochowaniu terminu. Organ interpretacyjny winien zbadać wszystkie okoliczności w tym stanie faktycznym, łącznie z powołaniem biegłego psychologa i dopuszczenie dowodu z opinii biegłego na okoliczność potwierdzenia bądź zaprzeczenia twierdzeniom skarżącego. Niniejsza sprawa nie została wszechstronnie zbadana przez organy administracji publicznej i procesowej, które oparły się wyłącznie na wyszukiwaniu błędów proceduralnych występujących po stronie skarżącego. Ponadto NSA wykazując skarżącemu bezzasadność skargi kasacyjnej ze względów formalnych, co było wynikiem nienależytego przygotowania zawodowego pełnomocnika procesowego, zadziałał niejako na niekorzyść podatnika, w tym przypadku strony skarżącej, gdzie winna obowiązywać organy zasada *in dubio pro libertate*.

Opracowała: Justyna Kołb-Sielecka

6.

Okoliczność stanowiąca o braku winy w uchybieniu terminowi a choroba psychiczna (II FSK 1783/14)

Orzeczenie: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 1783/14

I. Zagadnienia problemowe

Niniejsze opracowanie powstało w celu przeprowadzenia oceny działania organów podatkowych wówczas, gdy w postępowaniu uczestniczy osoba cierpiąca na zaburzenia psychiczne. Należy przy tym zbadać, czy choroba psychiczna może być traktowana jako okoliczność łagodząca w przypadku uchybienia terminowi, tym samym, czy może stanowić podstawę do złożenia wniosku o przywrócenie terminu.

Organ rozpatrujący wniosek o przywrócenie terminu winny jest podejmować działania na podstawie całokształtu zebranego materiału dowodowego w celu zaprezentowania stanu faktycznego w pełni. W momencie przeprowadzania oceny winy strony lub jej braku w uchybieniu terminu, organ musi brać pod rozwagę nie tylko okoliczności przemawiające za brakiem winy skarżącego, ale również zbadać okoliczności podjętych przez stronę działań w celu zabezpieczenia dokonania czynności w wymaganym terminie, wówczas przywrócenie terminu może nastąpić wtedy, gdy uchybienie zaistniało pomimo zastosowania odpowiednich środków zabezpieczających. Tego rodzaju postępowanie Sądu ma zapewnić realizację przepisów wymagających prowadzenie postępowanie w sposób budzący zaufanie wszystkich uczestników postępowania administracyjnego nawet wtedy, gdy przedmiotowe orzeczenie nie uwzględnia przedłożonych żądań stron.

II. Synteza stanu faktycznego

W dniu 22 marca 2010 r. skarżący otrzymał od Naczelnika Urzędu Skarbowego decyzję określającą zobowiązanie podatkowe w podatku dochodowym od osób fizycznych za rok 2007, która doręczona została podatnikowi w trybie art. 150 § 2 o.p.

w dniu 9 kwietnia 2010 r. Następnie w dniu 22 maja 2013 r. skarżący przedłożył wniosek o przywrócenie terminu wraz z odwołaniem uzasadniając zaistniałą zwłokę poprzez stwierdzenie, że decyzja ww. organu nigdy nie została mu doręczona, dodatkowo powołał się także na zły stan zdrowia stwierdzając, że od lat cierpi na chorobę psychiczną, potwierdzając ten fakt poprzez dołączenie odpowiedniej dokumentacji medycznej jako dowód.

Powołując się na art. 162 § 2 o.p. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi trafnie zauważył, że strona nie dotrzymała terminu co do złożenia wniosku, zważywszy na fakt, że został on złożony 22 maja 2013 r. a więc pięć dni po upływie przewidzianego terminu tj. 17 maja 2013 r., gdyż kserokopie decyzji z zakresu podatku dochodowego odebrała 10 maja 2013 r. córka podatnika. Odnosząc się do drugiej okoliczności organ drugiej instancji zauważył, że zgodnie z nadesłaną dokumentacją medyczną, chorobę psychiczną zdiagnozowano u skarżącego w wieku dwudziestu siedmiu lat, co, jak zauważył organ, nie uniemożliwia działania, chociażby przez pełnomocnika i w żadnym stopniu nie stanowi o braku winy w przedmiotowym uchybieniu terminowi. A więc jak zauważył organ na początku, fakt niedotrzymania terminu zaistniał wyłącznie z winy podatnika.

W treści skargi kierowanej do Sądu pierwszej instancji skarżący stwierdził, że jest osobą cierpiącą na chorobę psychiczną przez co nie jest w stanie zrozumieć treści pism organów podatkowych a nie może sobie pozwolić na zatrudnienie profesjonalnego pełnomocnika, ponieważ jego jedynym dochodem jest niewielka renta. Skarżący dodał, że w urzędzie skarbowym otrzymał informację, iż na złożenie wniosku o przywrócenie terminu i odwołania ma czternaście dni, zatem „złożył te pisma dwunastego dnia i myślał, że jest dobrze”.

Sąd pierwszej instancji po analizie akt sprawy stwierdził, że nawet w sytuacji uwzględnienia prośby strony do uznania dnia 10 maja 2013 r. za dzień doręczenia decyzji organu nie zmienia jego sytuacji, gdyż termin upłynąłby 17 maja 2013 r. a skarżący wniosek złożył dopiero 22 maja 2013 r. Zdaniem Sądu spowodowało to uchybienie w spełnieniu przesłanki formalnej dotyczącej siedmiodniowego terminu na złożenie przedmiotowego wniosku. Jako przyczynę takiego stanu skarżący podał swój stan zdrowia, załączając do wniosku kserokopie z historią choroby.

Dokumentacja medyczna potwierdza, że skarżący cierpi na zaburzenia schizoafektywne od dwudziestego siódmego roku życia, opinia psychologiczna z 4 marca 2010 r. i 31 maja 2012 r. potwierdzają, że w tym przedziale czasowym był

całkowicie zależny od matki, która się nim w tym okresie opiekowała oraz wymagał ciągłego leczenia. Przedstawiona dokumentacja pozwala wywnioskować, że skarżący w przedziale 4 marca 2010 r. do 31 maja 2012 r. był niezdolny do dokonania czynności złożenia odwołania od decyzji z 22 marca 2010 r. Jednakże w dniu 22 maja 2013 r. skarżący osobiście zredagował i złożył wniosek o przywrócenie terminu łącznie z odwołaniem, w którego treści precyzyjnie odniósł się do argumentów podniesionych przez organ podatkowy i sformułował do tej decyzji zarzuty. Po zapoznaniu się z dokumentacją medyczną skarżącego Sąd doszedł do wniosku, że stan jego zdrowia w ramach czasowych mieszczących się w dniach od 4 marca 2010 r. do 31 maja 2013 r. nie był na tyle zły, aby całkowicie uniemożliwić mu dokonania czynności procesowej w formie złożenia odwołania wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu, bądź odesłaniem innej bliskiej osoby do ich wykonania. Skarżący nie wnosząc w czasie biegu terminu odwołania, zdaniem Sądu nie dochował należytej dbałości w prowadzeniu swoich spraw urzędowych, co nie uzasadnia przywrócenia terminu do wniesienia odwołania.

Kierując do NSA skargę kasacyjną pełnomocnik skarżącego wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych i przyznanie kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej skarżącemu z urzędu. Odwołując się do art. 174 pkt 1 i 2 k.p.a., autor skargi kasacyjnej stwierdził naruszenia: art. 162 ust. 1 o.p. poprzez nietrafne przyjęcie, że skarżący nie uprawdopodobnił okoliczności uzasadniających przywrócenie terminu do wniesienia odwołania; art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) k.p.a. w związku z art. 122, art. 187 § 1, art. 197 § 1 oraz art. 162 o.p. poprzez naruszenie wskazanych przepisów, co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.

Zapoznawszy się z aktami sprawy Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że zarówno organ podatkowy jak i sąd pierwszej instancji rozpatrując wniosek skarżącego stwierdzili, że stan podatnika pomimo jego dolegliwości nie był na tyle poważny, aby usprawiedliwić uchybienie terminu. Bez przeprowadzenia dowodu z pomocą biegłego psychiatry obie instytucje nie miały podstaw do stwierdzenia, czy dane zaburzenie psychiczne miało wpływ na uchybienie terminu. Zdaniem Sądu ocena zaistniałej sytuacji bez ekspertyzy specjalisty w zakresie zaburzeń psychicznych w celu ich weryfikacji jest niedopuszczalna.

Ponadto jak Sąd trafnie zauważył zgodnie z brzmieniem art 162 § 1 o.p. rozpoczęcie biegu terminu do złożenia wniosku o przywrócenie terminu należy liczyć

od momentu ustania okoliczności uniemożliwiającej ich dokonanie. Zdaniem WSA termin siedmiu dni rozpoczął się w chwili, której skarżący dowiedział się o decyzji organu podatkowego jednak w ocenie NSA termin ten rozpoczyna bieg dopiero po ustaniu przyczyny, a nie ma dowodów świadczących o tym, że w chwili otrzymania decyzji zdolności poznawcze podatnika były niczym niezachwiane. Wojewódzki Sąd Administracyjny nie wykazał, że w czasie trwania okresu biegu terminu stan podatnika uległ polepszeniu umożliwiając podjęcie odpowiednich czynności procesowych. W świetle tych zdarzeń nie można wykluczyć, że dzień złożenia przez skarżącego wniosku o przywrócenie terminu zbiegał się z dniem ustania przyczyny uchybienia terminowi. Podsumowując, NSA nie podziela decyzji Sądu pierwszej instancji i organu podatkowego twierdzących, że przedmiotowy wniosek o przywrócenie terminu został złożony po terminie. Zdaniem NSA przy badaniu zasadności wniosku o przywrócenie terminu konieczne jest uprawdopodobnienie braku winy, jednakże w sytuacji zaistnienia choroby psychicznej określenie zachowania przez skarżącego należytej staranności może niekiedy sprawiać duży problem. Jak Sąd trafnie zauważył zaburzenie, na które cierpi strona może skutkować brakiem koncentracji w ważnych dla niego sprawach, a w związku z tym istnieje możliwość wystąpienia braku świadomego podejmowania decyzji w prowadzeniu swoich spraw i kierowaniu swoim postępowaniem.

Przywrócenie terminu jest instytucją procesową, przewidzianą w art. 162 § 1 o.p., jej zastosowanie jest uzależnione m.in. od uprawdopodobnienia przez wnioskodawcę braku winy w uchybieniu terminu, co za tym idzie - nie wymaga udowodnienia wybranego faktu. Prawdopodobieństwo w odróżnieniu od udowodnienia jest środkiem dowodowym, który nie daje pewności, lecz tylko uwiarygodniać twierdzenia o jakiejś okoliczności faktycznej. Jeżeli strona powołuje się na zły stan zdrowia związany z przewlekłą chorobą psychiczną, potwierdzoną zaświadczeniami wydanymi przez lekarzy specjalistów, to można przyjąć, że uprawdopodobniła brak swojej winy w uchybieniu terminu dla dokonania czynności procesowej. W tym zakresie Dyrektor Izby Skarbowej powinien dokonać ponownej oceny stanu faktycznego przy uwzględnieniu art. 122 i art. 187 §1 o.p. Zbadanie czy choroba, na którą wskazuje skarżący stanowiła okoliczność uzasadniającą wyłączenie winy przy uchybieniu terminu do wniesienia odwołania, determinuje ustalenie w analizowanej sprawie znaczenia art. 162 § 2 o.p. Obalenie prawdopodobieństwa wpływu choroby psychicznej na uchybienie terminu

do wniesienia odwołania oraz ustalenia momentu, w którym owa przyczyna ustała w znaczeniu art. 162 § 2 o.p. wymaga wiedzy specjalistycznej biegłego psychiatry.

Po rozpoznaniu w dniu 21 lipca 2016 r. na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej od wyroku WSA w Łodzi z dnia 11 lutego 2014 r. sygn. akt I SA/Łd 1133/13 w sprawie ze skargi na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z dnia 3 lipca 2013 r. w przedmiocie odmowy przywrócenia terminu do wniesienia odwołania od decyzji w sprawie zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r. NSA uchylił w całości zarówno zaskarżony wyrok jak i postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Zasady ogólne zawarte w dziale IV Ordynacji Podatkowej stanowią integralną część przepisów regulujących procedurę postępowania sądowego. Ustanawiają ramy, w których działają organy administracji publicznej. W badanej sprawie organy doprowadziły do złamania wielu podstawowych zasad postępowania podatkowego, poczynając od zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie, udzielania informacji, prawdy obiektywnej a na zasadzie szybkości i prostoty postępowania kończąc. Nie budzi wątpliwości, że decyzje podjęte przez organy podatkowe złamały w/w zasady postępowania. Dokonanie przez Sąd jak i organy podatkowe samodzielnej oceny materiału dowodowego nie powołując biegłego rzuca cień na ich profesjonalizm i bezstronność, skutkiem czego było niespełnienie przesłanki wnikliwości przy badaniu dowodów i spowodowanie przewlekłości w postępowaniu poprzez niepodjęcie odpowiednich czynności w wymaganym czasie.

Natomiast stwierdzenie Sądu i Dyrektora Izby Skarbowej, że stan skarżącego nie był na tyle poważny, aby uniemożliwić mu dokonanie czynności w terminie jest co najmniej nieoprawne z dwóch względów. Po pierwsze, stosując instytucję przywrócenia terminu skarżący spełnił, w przeciwieństwie do twierdzenia organów, wymóg uprawdopodobnienia braku winy poprzez przedłożenie dokumentacji medycznej potwierdzającej zaistnienie takowych okoliczności. Po drugie zarówno Sąd, jak i Dyrektor Izby Skarbowej nie posiadają wymaganych predyspozycji i wiedzy niezbędnych do decydowania co do słuszności twierdzeń skarżącego.

Opracował: Artur Hofman

7.

Sytuacja osoby z zaburzeniami psychicznymi w postępowaniu podatkowym (I SA/Rz 802/19)

Orzeczenie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 4 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Rz 802/19

I. Zagadnienia problemowe

Zagadnieniem wymagającym analizy jest sytuacja osoby z zaburzeniami psychicznymi w postępowaniu podatkowym. Podczas interpretacji tego problemu pojawia się pytanie: czy w związku z zaburzeniami psychicznymi, z którymi borykał się podatnik jest możliwe przywrócenie terminu do złożenia odwołania w podatku od towarów i usług. W trakcie analizy należy również zbadać instytucję winy, a raczej jej braku jako przesłanki przywrócenia terminu w postępowaniu podatkowym, a także zapoznać się z istotą i znaczenia terminów w polskim prawie podatkowym. W orzecznictwie wskazuje się, iż stan chorobowy, potwierdzony zaświadczeniem lekarskim, nie będzie zawsze samoczynnie przesądzał o braku winy w sytuacji uchybienia terminowi.

Jednak w każdym przypadku należy indywidualnie rozważyć: okres trwania choroby, stopień nasilenia choroby, wpływ na możliwość samodzielnego funkcjonowania, charakter czynności procesowej, która ma być dokonana oraz ewentualną możliwość dokonania czynności przy pomocy osoby trzeciej. Należy również zastanowić się nad pojęciem „przeszkody nie do przezwyciężenia” uniemożliwiającej dopełnienie terminu jak na przykład hospitalizacja z powodu choroby, jak również czy było podejmowane leczenie ambulatoryjne lub stacjonarne. Przy braku winy można mówić w sytuacji, gdy dana przeszkoda w dokonaniu czynności skonfrontowana z obiektywnymi miernikami staranności prowadzi do wniosku, że zobowiązany do dokonania określonej czynności postępowania nie mógł przezwyciężyć przeszkody w zachowaniu terminu do jej dokonania, nawet przy użyciu największego możliwego w danych warunkach wysiłku.

II. Synteza stanu faktycznego

Wyrokiem z dnia 4 lutego 2020 r., sygn. akt I SA/Rz 802/19, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie po rozpoznaniu w trybie uproszczonym na posiedzeniu niejawnym w dniu 4 lutego 2020 r. spraw ze skarg S.B. na postanowienia Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z września 2019 r. w przedmiocie odmowy przywrócenia terminu do wniesienia odwołania, oddał skargi. Skarżący starał się o uchylenie za skarżonych postanowień zarzucając organowi naruszenie art. 162 § 1 o.p. poprzez niezasadną odmowę przywrócenia terminu do wniesienia odwołań od decyzji w sprawach dotyczących podatku od towaru i usług. W ocenie wykazał, iż uchybienie terminu do wniesienia odwołań nie było przez mocodawcę zawinione w związku ze schorzeniem wynikającym z choroby alkoholowej, których potwierdzenie zostało zaopiniowane przez lekarza, w szczególności opinią sądowo-lekarską z 31 maja 2016 r. Doręczenie decyzji nastąpiło 26 czerwca 2013 r., a termin do wniesienia odwołania wynosił 14 dni. Wniosek o przywrócenie terminu zgłoszono 5 czerwca 2019 r. Powołano się w nim na stan zdrowia skarżącego wywołany jego chorobą alkoholową i skutkami, jakie ona u niego spowodowała. Organ stwierdził, że analiza dokumentów z 2013 r. nie wykazała, aby podatnik miał wówczas problemy ze zrozumieniem swojej sytuacji prawnej oraz uczestnictwem w postępowaniu kontrolnym, zważając na fakt, iż tuż po wszczęciu postępowania kontrolnego, podatnik w dniu 30 listopada 2012 r. darował córce nieruchomości. Organ w takiej okoliczności nie doszukał się problemów z rozeznaniem sytuacji prawnej i problemów z realizowaniem praw i obowiązków prawnych, uznając, że trudno jest przystać na fakt, iż podatnik do 2019 r. nie miał rozeznania z tytułu zobowiązań podatkowych. W opinii organu wniesienie odwołania z uchybieniem terminu zostało przez podatnika zawinione, gdyż wykazał się brakiem staranności w prowadzeniu swoich spraw, a wskazana przez podatnika choroba nie uzasadnia przywrócenia terminu, chyba że zostanie uprawdopodobniony jej wpływ na niedotrzymanie terminu i powinna stanowić przeszkodę niemożliwą do przezwyciężenia. Organ zauważył, iż podatnik mógł zwrócić się o pomoc do rodziny czy osób trzecich, a we wniosku nie wskazano wyjątkowych, nagłych i nieprzewidzianych okoliczności, w postaci nasilenia objawów choroby alkoholowej które uniemożliwiły dochowanie terminu. Zwrócono także uwagę, że decyzje doręczono do rąk dorosłego domownika - żony skarżącego. W przekonaniu osoby skarżącej, miał on zaburzenia pamięci i postrzegania rzeczywistości, których nie zgłosił organowi w toku postępowania, jednakże nie wyklucza,

że strona miała problemy zdrowotne, co potwierdza fakt, iż w 2013 roku został zaliczony do osób z niepełnosprawnością. W skardze wnioskodawca wykazał, że w związku z zaburzeniami pamięci- świeżej i dawnej, nie mógł wywnioskować z udzielonego mu pouczenia dotyczących możliwości wniesienia odwołań, gdyż choroba utrudnia mu codzienne funkcjonowanie i trwa od 1969 r., kiedy był z tego powodu po raz pierwszy hospitalizowany, jak również nie jest w stanie przewidzieć, kiedy dojdzie do nagłego pogorszenia zdrowia.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Spór sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie, czy w związku z chorobą alkoholową, przez którą oskarżony miał zaburzenia pamięci i postrzegania rzeczywistości i która wpływała na jego codzienne życie, może być przyczyną przywrócenia terminu do wniesienia odwołania od decyzji w sprawie podatku od towarów i usług, za poszczególne miesiące. Powołując się na art. 162 § 1 i 2 ustawy - Ordynacja podatkowa, organ podatkowy podał, że przywrócenie terminu do dokonania czynności procesowej może nastąpić, jeżeli zostanie uprawdopodobniony przez osobę zainteresowaną brak winy po jej stronie w jego uchybieniu, wniosek zostanie zgłoszony w przepisany terminie i zostanie dokonana czynność, której nie dokonano w terminie. Argumentując organ stwierdził, iż „brak winy w uchybieniu terminu” następuje, gdy dokonanie czynności procesowej jest niemożliwe z powodu przeszkody nie do przewyciężenia, przy wykorzystaniu największego nawet wysiłku, zważając na fakt, że owe przeszkody muszą dotyczyć bezpośrednio okresu, w którym należało dokonać określonej czynności. O braku winy, gdy przeszkodą jest choroba, skonfrontowana z obiektywnymi miernikami staranności, prowadzi do wniosku, że strona nie była w stanie dokonać określonej czynności postępowania w zakreślonym terminie, nawet przy użyciu największego możliwego w danych warunkach wysiłku. Ponadto skarżący powinien zachować staranność w dbaniu o swoje interesy, w tym w zapoznaniu się z treścią pouczeń zawartych w doręczonych decyzjach. W toku rozprawy zauważono, iż decyzje zostały doręczone do rąk żony skarżącego, która zobowiązała się przekazać korespondencję urzędową adresatowi. Decyzje zostały względem niego wydane, doręczone, a podatnik nie skorzystał z prawa do wniesienia odwołania, którego termin wniesienia upłynął w przeciągu czternastu dni od doręczenia decyzji.

W literaturze przedmiotu można spotkać różnorodne klasyfikacje terminów, jak wynika z art. 162 § 1–3 o.p. stosuje się do terminów procesowych, które nie mają

jednolitego charakteru i mogą być dzielone z punktu widzenia skutków prawnych ich naruszenia na terminy zawite, których niezachowanie powoduje bezskuteczność czynności procesowej, dla której termin ów był zastrzeżony. Ze zgromadzonych dowodów wynika, iż termin do wniesienia odwołania upłynął bezskutecznie w lipcu 2013 roku, natomiast skarżący wniósł odwołanie w czerwcu 2019 roku. Zgodnie z art. 162 § 1 i 2 o.p podanie o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu siedem dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi. Skarżący podatnik dokonał tego w 2019 roku, czyli 6 lat po upływie terminu do dokonania tych czynności. Przedstawione przez wnioskodawcę opinie lekarskie nie nawiązują do tego czasu ani do toczącego się postępowania kontrolnego. Według organu choroba nie uzasadnia przywrócenia terminu, chyba że zostanie uprawdopodobniony jej wpływ na niedotrzymanie terminu. Może ona świadczyć o braku winy, gdy jest nagła, ciężka, wymaga hospitalizacji, obiektywnie całkowicie uniemożliwia podjęcie działań, w tym odebranie decyzji i wniesienia odwołania lub wyręczenie się inną osobą.

Wojewódzki Sąd Administracyjny stwierdził, że postanowień nie wydano z naruszeniem prawa, które wymagałoby zastosowania środków określonych w przepisach art. 145 p.p.s.a. Uwzględnienie skargi i uchylenie zaskarżonego postanowienia następują poprzez stwierdzenie naruszenia prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Sąd stwierdza nieważność postanowienia, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 k.p.a. lub w innych przepisach. Organ odwoławczy stwierdził, że argumenty strony dotyczące jego choroby psychicznej związanej z uzależnieniem alkoholowym, zaburzenia krytycyzmu i pamięci świeżej jak i dawnej oraz przedłożone opinie lekarskie nie stanowiły dostatecznego uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu, dlatego wniosek nie został uwzględniony. W powyższym stanie faktycznym nie wykazano, że w czasie wymagających działania skarżący był izolowany lub hospitalizowany z powodu choroby alkoholowej, jaki był stopień zaawansowania choroby, czy wnoszone były skargi na zachowanie skarżącego. Sąd uznał, że argumentacja pełnomocnika skarżącego jest próbą wykorzystania pewnego, wąskiego wycinka życia skarżącego, dla celów procesowych, jak również pełnomocnik nie wykazał dowodów, które uprawdopodobniłyby problemy zdrowotne podatnika.

Podsumowując, zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego organ odwoławczy prawidłowo przyjął nieuprawdopodobnienie przez skarżącego braku winy

w uchybieniu terminu do wniesienia odwołań, a argumentowana choroba alkoholowa, która miała oddziaływać negatywnie na codzienne funkcjonowanie skarżącego nie zostały dostatecznie uprawdopodobnione, aby mogły stanowić brak winy w uchybieniu terminu, a zarzucane naruszenia zawarte w art. 162 § 1 i 2 o.p nie miały miejsca. Rozstrzygnięcie sądu należy uznać za zasadne, mając na uwadze fakt, iż każda sprawa podatkowa musi być oceniana na podstawie konkretnych okoliczności faktycznych w niej występujących organ słusznie wykazał, iż deklarowane problemy zdrowotne mocodawcy nie miały negatywnego wpływu na wykonywanie obowiązków prawnych, jak również pełnomocnik strony nie uprawdopodobnił należycie braku pełnego zrozumienia sytuacji prawnej. W kwestii uprawdopodobnienia zdarzeń, które były przeszkodą do złożenia pism w zawitym terminie procesowym, sąd odwoławczy słusznie wypracował stanowisko dotyczące braku winy w uchybieniu terminu. Warunkiem przywrócenia terminu jest zatem uprawdopodobnienie braku winy strony w jego uchybieniu, przy czym pojęcie winy należy rozumieć w sposób obiektywny - wymagający od strony staranności. Dopuszczenie się przez stronę choćby lekkiego niedbalstwa wyłącza możliwość zastosowania regulacji art. 162 § 1 o.p., wszak o braku winy w uchybieniu terminu można mówić jedynie w sytuacji niemożności usunięcia przez stronę przeszkody nawet przy użyciu największego w danych warunkach wysiłku. Sąd odwoławczy prawidłowo argumentował, że choroba nie uzasadnia przywrócenia terminu, chyba że zostanie uprawdopodobniony jej wpływ na niedotrzymanie terminu. Może ona świadczyć o braku winy, gdy jest nagła, ciężka, wymaga hospitalizacji, obiektywnie całkowicie uniemożliwia podjęcie działań, w tym odebranie decyzji i wniesienia odwołania lub wyręczenie się inną osobą.

Kolejną kwestią jest termin, w którym skarżący złożył odwołanie. Ordynacja podatkowa ustanawia cztery przesłanki przywrócenia terminu, które muszą być spełnione łącznie. Podanie o przywrócenie terminu procesowego powinno być złożone w ciągu siedmiu dni od daty ustania przyczyny, dla której doszło do uchybienia terminu. Skarżący dokonał tego sześć lat po upływie terminu do dokonania tych czynności. Ponadto nie wykazał, aby w tym czasie był hospitalizowany z powodu choroby czy nastąpiło nasilenie powodujące trudności w codziennym funkcjonowaniu, tym samym nie ziszczył się przesłanki określone w art. 162 § 1 i 2 o.p.

Opracowała: Oliwia Błatkiewicz

8.

Wpływ choroby psychicznej podatnika na czynność skutecznego złożenia przez niego odwołania w postępowaniu podatkowym (II FSK 1784/14)

Orzeczenie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lipca 2016 r., sygn. akt II FSK 1784/14

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem poruszonym w omawianym orzeczeniu jest kwestia ustalania przez organy podatkowe wpływu choroby psychicznej podatnika na możliwość skutecznego złożenia przez niego odwołania od doręczonej decyzji uprawnionego organu podatkowego w przewidzianym prawem terminie.

W świetle przepisów ustawy - Ordynacja podatkowa przy czynieniu analizy problematyki, o której mowa, należy podjąć próbę odpowiedzi na pytanie, czy ewentualnie przy użyciu jakich instrumentów, organ podatkowy powinien weryfikować czy schorzenie psychiczne, na które cierpi podatnik, może mieć wpływ na ewentualny brak świadomej, zabezpieczającej jej interesy reakcji strony związanej z podejmowaniem czynności w przedmiocie złożenia w przewidzianym prawem terminie odwołania od skutecznie doręczonej decyzji uprawnionego organu podatkowego. W korelacji z powyższym zagadnieniem należy odpowiedzieć na pytanie czy przewlekła choroba psychiczna występująca po stronie podatnika może implikować określone przez ustawodawcę w art. 162 o.p. przesłanki warunkujące możliwość przywrócenia terminu do złożenia odwołania od decyzji organu podatkowego, a szczególności uprawdopodobnienie przez stronę braku winy przy uchybieniu terminu do jego wniesienia oraz jak powinien zachować się organ podatkowy w przypadku gdy stwierdzi, że schorzenie na które cierpi podatnik, taki brak winy implikuje.

II. Synteza stanu faktycznego

Naczelnik Urzędu Skarbowego decyzją z dnia 29 lutego 2012 r. określił stronie zobowiązanie w podatku dochodowym od osób fizycznych. Przedmiotowa decyzja doręczona została w dniu 19 marca 2012 r. w trybie art. 150 § 2 o.p. Następnie, po ustaleniu właściwego adresu skarżącego, skierowano do niego kserokopię decyzji, którą w dniu 10 maja 2013 r. odebrała jego córka.

W dniu 22 maja 2013 r. skarżący wniósł odwołanie wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu do jego złożenia. Jako przyczynę uchybienia terminu skarżący wskazał, że nie doręczono mu decyzji Naczelnika, oraz że od lat cierpi na chorobę psychiczną (chorobę zaburzeń schizoafektywnych). Dyrektor Izby Skarbowej w zaskarżonym do Sądu postanowieniu odmówił stronie przywrócenia terminu z uwagi na treść przepisu zawartego w art. 162 § 3 o.p. uznając, że wniosek ten jest niedopuszczalny jako spóźniony bowiem został złożony w dniu 22 maja 2013 r. tj. po upływie siedmiodniowego terminu do jego złożenia. Organ II instancji dodał, że skarżący nie dołożył należytej staranności przy dokonywaniu czynności procesowej, a podane przez niego przyczyny niedotrzymania terminu nie uzasadniają braku winy w uchybieniu terminowi. Zdaniem organu odwoławczego, który zwrócił uwagę na załączoną do akt dokumentację medyczną z dnia 6 czerwca 2013 r., w której zawarto informację, że skarżący zmagają się z chorobą psychiczną od 27 roku życia, nie jest to nagła choroba uniemożliwiająca działanie chociażby poprzez ustanowienie pełnomocnika do jego reprezentowania. Postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej zostało zaskarżone w całości przez stronę, która wniosła o jego uchylenie, zaś w odpowiedzi złożono wniosek o oddalenie przedmiotowej skargi.

Rozpatrując ww. sprawę sąd pierwszej instancji wskazał, że skarżący składając wniosek o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania wniósł o uznanie daty 10 maja 2013 r. za datę doręczenia decyzji organu I instancji co implikuje fakt, iż siedmiodniowy termin na złożenie wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania od decyzji organu I instancji, upływał z dniem 17 maja 2013 r. Biorąc pod uwagę fakt, iż skarżący złożył odwołanie dopiero w dniu 22 maja 2013 r., czyli bez zachowania ustawowego terminu, sąd podkreślił, że termin do wniesienia prośby o przywrócenie terminu jest terminem prekluzyjnym. W konsekwencji Sąd uznał, że podatnik nie dopełnił pierwszej z przesłanek warunkujących przywrócenie

terminu do wniesienia odwołania od decyzji Naczelnika i dlatego skarga na postanowienie organu odwoławczego, jako nieuzasadniona, podlegała oddaleniu.

Sąd odniósł się również do kwestii braku winy skarżącego w uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania uznając, że podatnik nie uprawdopodobnił braku winy gdyż w ocenie sądu obowiązkiem podatnika jest informowanie organu o zmianie adresu i w konsekwencji jego zdaniem zasadnie organ odwoławczy uznał, że doszło do doręczenia decyzji Naczelnika z dnia 29 lutego 2012 r. w trybie art. 150 § 2 o.p. Ustosunkowując się do drugiej ze wskazanych przyczyny uchybienia terminowi, tj. choroby psychicznej to, w ocenie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, złożona przez skarżącego dokumentacja medyczna nie pozwala na konstatację, że stan jego zdrowia przez cały okres uchybienia terminowi do złożenia odwołania był aż tak zły, by uniemożliwił mu złożenie odwołania z dochowaniem terminu, bądź posłużenie się w tym okresie inną osobą. Skarżący zaś - nie wnosząc odwołania w terminie po 31 maja 2012 r. (data opinii psychologicznej) nie dochował należytej dbałości w prowadzeniu swoich spraw urzędowych, co nie uzasadnia przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. Podatnik wniósł skargę kasacyjną od wyroku Sądu pierwszej instancji zaskarżając go w całości i wnosząc m. in. o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez tenże Sąd. Dyrektor Izby Skarbowej wniósł odpowiedź na skargę kasacyjną, w której domagał się m. in. jej oddalenia.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

W oparciu o treść przepisów zawartych w o.p. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, iż kwestia przywrócenia terminu do dokonania czynności procesowej została uregulowana w art. 162 o. p. Zgodnie z art. 161 § 1 o.p., w razie uchybienia terminu należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy. Stosownie zaś do art. 162 § 2 przywołanej ustawy podanie o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu siedmiu dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi. Jednocześnie z wniesieniem podania należy dopełnić czynności, dla której był określony termin.

W świetle wykładni wskazanych przepisów, w przedmiotowym wyroku podkreślono, że istnieją cztery przesłanki warunkujące możliwość przywrócenia terminu w postępowaniu podatkowym tj. uchybienie terminowi, wniesienie przez zainteresowanego wniosku o przywrócenie terminu z zachowaniem siedmiodniowego terminu do

jego złożenia (od dnia ustania przyczyny jego uchybienia), uprawdopodobnienie przez stronę braku swojej winy oraz dopełnienie wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu czynności, dla której ustanowiony był przywracany termin. Przesłanki te muszą być spełnione łącznie, a wniosek o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania jest aktualny wówczas, gdy decyzja została prawidłowo doręczona, dopiero wtedy zaczyna biec termin do jej zaskarżenia.

W wydanym wyroku Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił argumentacji Sądu pierwszej instancji wskazującej na fakt, iż jedynie nagła choroba może stanowić okoliczność stanowiącą o braku winy w uchybieniu terminowi, a w konsekwencji, że choroba, na którą cierpi skarżący, z uwagi na jej przewlekłość, nie usprawiedliwiała złożenia odwołania po terminie. W odniesieniu do ww. stwierdzenia podkreślono, iż pogląd ten nie jest adekwatny w stosunku do chorób psychicznych, których objawy mogą wiązać się z utratą możliwości rozpoznania przez osobę chorą sytuacji, w której się znajduje oraz pokierowania swoim postępowaniem, a więc wyłączyć zawinienie, które jest przesłanką przywrócenia terminu.

Naczelny Sąd Administracyjny w wydanym wyroku zwrócił uwagę, iż w niniejszej sprawie zarówno Sąd pierwszej instancji jak i organ podatkowy powinien brać pod uwagę wszelkie okoliczności sprawy, w tym także indywidualne właściwości i cechy strony postępowania, jeżeli znajdują one potwierdzenie w aktach sprawy i mogły mieć obiektywnie wpływ na sposób postępowania podatnika. Przypadku zaś powstania wątpliwości co do okoliczności wynikających z akt sprawy zasadne jest – według stanowiska określonego przez Naczelny Sąd Administracyjny – powołanie biegłego w celu oceny tychże okoliczności. Jak podkreślono w przedmiotowym orzeczeniu ani organ podatkowy, ani sąd nie mają bowiem niezbędnych kwalifikacji, aby stwierdzić, czy złożone przez skarżącego zaświadczenia uprawdopodobniają brak zawinienia w docho-
waniu przez niego terminu do złożenia odwołania, czy też nie.

W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w przypadku, gdy przyczyną uchybienia terminu do wniesienia odwołania była choroba psychiczna skarżącego, to owa przyczyna nie ustała w momencie doręczenia mu kopii decyzji. To, że skarżący dysponował wiedzą o wydanej decyzji, miał możliwość poznać jej treść, nie oznacza, że był w stanie realizować swoje uprawnienia procesowe polegające na przygotowaniu odwołania i jego złożeniu wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu. Do tych czynności bowiem niezbędna jest odpowiednia kondycja intelektualna, a tą może wykluczać cho-

roba psychiczna. Jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w przedmiotowej sprawie Sąd pierwszej instancji akceptując w tym zakresie stanowisko organu podatkowego nie rozważył tej okoliczności. Nie wykazał, że w okresie biegu terminu do złożenia wniosku o przywrócenie terminu nastąpiła remisja choroby podatnika. W oparciu o powyższe nie można wykluczyć, że dzień, w którym podatek złożył odwołanie wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu do dokonania tej czynności, był dniem, w którym ustała przyczyna uchybienia terminowi. Tym samym Naczelny Sąd Administracyjny nie podzielił opinii Sądu pierwszej instancji i Dyrektora Izby Skarbowej, że analizowany wniosek skarżącego został złożony po terminie.

Rozpatrując przedmiotową skargę kasacyjną, Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę, iż kryterium braku winy jako przesłanka zasadności próśby o przywrócenie terminu wiąże się z obowiązkiem strony do zachowania należytej staranności przy prowadzeniu własnych spraw i szczególnej staranności przy dokonywaniu czynności procesowych. Konieczna jest zatem ocena, czy skarżący, przy dochowaniu najwyższej staranności, mógł dokonać czynności procesowej w terminie przepisany prawem. Jak podkreślił organ orzekający kryterium należytej staranności może być zawodne przy ocenie zachowania osoby chorej psychicznie. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, zdiagnozowana u skarżącego choroba, mająca charakter przewlekły o zróżnicowanym przebiegu, uniemożliwiająca samodzielne funkcjonowanie, uprawdopodobnia brak winy skarżącego w uchybieniu terminu. Choroba na jaką cierpi skarżący może skutkować brakiem koncentracji w ważnych dla niego sprawach, a w związku z tym istnieje możliwość wystąpienia braku świadomego podejmowania decyzji w prowadzeniu swoich spraw i kierowaniu swoim postępowaniem.

Przywrócenie terminu jest instytucją procesową, przewidzianą w art. 162 § 1 o.p., której zastosowanie uzależnione jest m.in. od uprawdopodobnienia przez wnioskodawcę braku winy w uchybieniu terminu, a zatem nie wymaga udowodnienia istnienia faktu. Prawdopodobieństwo inaczej niż udowodnienie jest środkiem dowodowym, który nie musi dawać pewności, lecz tylko uwiarygodniać twierdzenia o jakiejś okoliczności faktycznej. Jeżeli strona powołuje się na zły stan zdrowia związany z przewlekłą chorobą psychiczną, potwierdzoną zaświadczeniami wydanymi przez lekarzy specjalistów, psychologa oraz orzeczeniem o całkowitej niezdolności do pracy to

można przyjąć, że uprawdopodobniła brak swojej winy w uchybieniu terminu dla dokonania czynności procesowej. Zły stan zdrowia psychicznego skarżącego może być wystarczającą przesłanką do uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu.

Mając powyższe na uwadze, Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, iż w rozpatrywanej sprawie Dyrektor Izby Skarbowej powinien dokonać ponownej oceny stanu faktycznego przy uwzględnieniu art. 122 i art. 187 § 1 o.p. Zbadanie czy choroba, na którą wskazuje skarżący stanowiła okoliczność uzasadniającą wyłączenie winy przy uchybieniu terminu do wniesienia odwołania, determinuje ustalenie w analizowanej sprawie znaczenia art. 162 § 2 przywołanej ustawy. Obalenie prawdopodobieństwa wpływu choroby psychicznej na uchybienie terminu do wniesienia odwołania oraz ustalenia momentu, w którym owa przyczyna ustała w znaczeniu art. 162 § 2 o.p. wymaga wiedzy specjalistycznej biegłego psychiatry. Biorąc pod uwagę argumentację zawartą wyżej Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrując skargę kasacyjną w przedmiotowej sprawie uznał, iż zasługuje ona uwzględnienie.

Opracował: Bartłomiej Flis

9.

Sytuacja osoby z zaburzeniami psychicznymi w postępowaniu podatkowym (II FSK 211/07)

Orzeczenie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 211/07

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem wymagającym omówienia jest ocena czy choroba psychiczna może stanowić podstawę kasacyjną według art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a, który zawiera zarzut nieważności postępowania odwołujący się do niemożności obrony swych praw. Niezbędne w tym przedmiocie jest odniesienie się do granic skargi kasacyjnej i ocena wpływu choroby psychicznej na dochowanie należytej staranności w prowadzeniu spraw osobistych. Należy przy tym ocenić, czy Sąd kasacyjny miał możliwość usprawiedliwienia uchybienia terminu do wniesienia odwołania na podstawie wspomnianego art. 183 §2 pkt 5 p.p.s.a. Przyjmuje się, że argumentacja dotycząca przyczyn usprawiedliwiających uchybienie terminu do wniesienia odwołania, nie może być przedmiotem rozważań Sądu kasacyjnego z uwagi na brak stosownego zarzutu w tym zakresie.

Kolejnym zagadnieniem jest zakres interpretacji art. 162 § 1 o.p. Organ określa jaka przeszkoda może pozwolić na przywrócenie terminu, wprowadzając definicję nieusuwalnej przeszkody. W opinii składu orzekającego strona powinna dopełnić obowiązki wynikające z toczącego się postępowania z jej udziałem, ponieważ przywołane przez nią okoliczności w postaci choroby dziecka lub obowiązków szkolnych, nie świadczą o braku winy skarżącej w niedochowaniu terminu do złożenia odwołania.

II. Synteza stanu faktycznego

W dniu 15 kwietnia 2008 r. Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu na rozprawie w Izbie Finansowej skargi kasacyjnej E. C. od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 7 kwietnia 2006 r. sygn. akt I SA/Wr 1952/04 w sprawie ze skargi E. C. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej we W.

z dnia 18 października 2004 r. w przedmiocie odmowy przywrócenia terminu do wniesienia odwołania w sprawie określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2000r. oddalił skargę kasacyjną. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu odwołał się do treści art. 162 § 1 i 2 o.p. wskazując, iż przywrócenie terminu może mieć miejsce wyłącznie, gdy opóźnienie nastąpiło wskutek nieusuwalnej przeszkody. W przekonaniu składu orzekającego skarżąca nie dopełniła obowiązków wynikających z toczącego się z jej udziałem postępowania przed organami podatkowymi. W ocenie Sądu przywołane przez nią okoliczności w postaci choroby syna czy przygotowanie córki do szkoły nie były przeszkodami nie do przewidzenia, które świadczyłyby o braku jej winy w niedochowaniu terminu do złożenia odwołania.

W skardze kasacyjnej E. C. wniosła o uchylenie wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz zasądzenie na rzecz pełnomocnika z urzędu kosztów nieodpłatnej pomocy prawnej. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucono nieważność postępowania polegającą na tym, że skarżąca w wyniku zaburzeń psychicznych, nie była w stanie bronić przysługujących jej praw. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono, że decyzja organu pierwszej instancji określająca E. C. podatek dochodowy od osób fizycznych za 2000 r. spowodowała u niej załamanie psychiczne, wykluczające podjęcie przez stronę jakichkolwiek działań. Zdaniem autorki skargi kasacyjnej, depresja stwierdzona przez lekarza psychiatrę stanowiła przeszkodę nie do przewidzenia. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego Skarga kasacyjna nie znajduje podstaw. Organ jest uprawniony do rozpatrywania sprawy wyłącznie w ramach sformułowanych przez stronę podstaw kasacyjnych i wniosków. Sąd uzasadnił swoje stanowisko wskazując, że nieważność postępowania zachodzi, gdy strona została pozbawiona możliwości obrony swoich praw. Zaistnienie okoliczności określonych w art. 183 § 2 cytowanego Prawa oznacza, że kontrolowane postępowanie sądowe było obarczone poważną wadą powodującą uchylenie zaskarżonego orzeczenia. Na gruncie rozpoznawanej sprawy Naczelny Sąd Administracyjny nie dostrzegł podstaw do stwierdzenia, że postępowanie toczące się przed wojewódzkim sądem administracyjnym dotknięte było wadą nieważności.

Naczelny Sąd Administracyjny po rozpoznaniu skargi kasacyjnej w przedmiocie odmowy przywrócenia terminu do wniesienia odwołania w sprawie określenia wysokości zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2000r. oddalił skargę

kasacyjną, odstąpił od zasądzenia kosztów postępowania kasacyjnego na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej we W. w całości oraz przyznał adwokatowi R. H. wynagrodzenie kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu.

III. Kierunek i zakres interpretacji

Spór w niniejszej sprawie sprowadzał się do odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób kształtuje się odpowiedzialność osoby z zaburzeniami psychicznymi w postępowaniu podatkowym oraz czy sąd ma prawo według art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a uznać depresję za przesłankę świadczącą o niemożności obrony swoich praw. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego podstawę kasacyjną opartą na powyższym artykule należy uznać za nieuzasadnioną.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu oddalił skargę E. C. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 18 października 2004 r. w przedmiocie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania. W uzasadnieniu orzeczenia podano, że decyzją z dnia 3 sierpnia 2004 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego określił E. C. podatek dochodowy od osób fizycznych za 2000 r. Decyzja ta została prawidłowo doręczona w dniu 11 sierpnia 2004 r. do rąk matki skarżącej. Od powyższej decyzji skarżąca złożyła w dniu 14 września 2004 r. odwołanie wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu do jego wniesienia. Strona swoje wyjaśnienia motywowała nieobecnością w miejscu zamieszkania z powodu przebywania na urlopie wypoczynkowym, nawalem pracy zawodowej, problemami zdrowotnymi syna oraz obowiązkiem przygotowania córki do szkoły.

Dyrektor Izby Skarbowej odmówił przywrócenia terminu do wniesienia odwołania w postanowieniu z dnia 18 października 2004 r. Organ drugiej instancji powołując się na art. 162 § 1 o.p. wskazał, że przedstawione przez skarżącą zaświadczenie lekarskie zawierało informację, że jej syn przechodzi częste infekcje dróg oddechowych, natomiast z treści kolejnego zaświadczenia wynikało, że syn wymagał leczenia farmakologicznego. Zdaniem organu odwoławczego okoliczności powołane przez stronę nie uzasadniały uwzględnienia zgłoszonego żądania. Dyrektor Izby Skarbowej dodatkowo podniósł, że strona mogła zwrócić się do organu podatkowego z prośbą o przesunięcie terminu do ich złożenia. W skardze do sądu administracyjnego E. C. domagała się

uchylenia postanowienia organu drugiej instancji, ponawiając argumentację prezentowaną we wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania. W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu odwołując się do treści art. 162 § 1 i 2 o.p. podkreślił, że przywrócenie terminu może mieć miejsce wyłącznie wówczas, gdy opóźnienie nastąpiło wskutek przeszkody, której strona nie mogła usunąć, nawet przy użyciu największego w danych warunkach wysiłku. W ocenie Sądu, przeszkodą uniemożliwiającą skarżącą działanie nie była choroba syna, ponieważ dokumenty lekarskie potwierdzają jedynie fakt, że syn E. C. cierpiał na opisane choroby, nie wskazywały, aby były one na tyle poważne, aby uniemożliwić skarżącej sporządzenie odwołania od decyzji lub zlecić dokonanie tej czynności profesjonalnemu pełnomocnikowi. Sąd uznał za nieprzekonujące argumenty strony dotyczące jej wyjazdu na wakacje z dziećmi, konieczności przygotowania córki do nowego roku szkolnego oraz nawału obowiązków w nowym miejscu pracy. W przekonaniu składu orzekającego skarżąca nie dochowała należytej staranności w prowadzeniu swoich spraw, ponieważ w pierwszej kolejności powinna dopełnić obowiązku wynikającego z toczących się z jej udziałem postępowań przed organami podatkowymi, skoro przywołane przez nią okoliczności nie były przeszkodami nie do przewyciężenia, które świadczyłyby o braku jej winy w niedochowaniu terminu do złożenia odwołania. Sąd zwrócił ponadto uwagę, że odwołanie zostało sporządzone przed pogorszeniem się stanu zdrowia syna skarżącej (w dniu 23 sierpnia 2004 r.), lecz wniesiono go do organu dopiero w dniu 14 września 2004 r.

W skardze kasacyjnej E. C. wniosła o uchylenie powyższego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania oraz o zasądzenie na rzecz pełnomocnika z urzędu kosztów nieodpłatnej pomocy prawnej. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzucono nieważność postępowania (art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a) polegającą na tym, że skarżąca w wyniku zaburzeń psychicznych, które wystąpiły u niej już wcześniej, nie była w stanie prowadzić swoich spraw, a choroba spowodowała jej bezczynność w zakresie obrony przysługujących jej praw. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej podniesiono, że decyzja organu pierwszej instancji określająca E. C. podatek dochodowy od osób fizycznych za 2000 r. spowodowała u niej załamanie psychiczne, wykluczające podjęcie przez stronę jakichkolwiek działań. Zdaniem autorki skargi kasacyjnej, depresja oraz zaburzenia zdrowia psychicznego, stwierdzone przez lekarza psychiatrę stanowiły przeszkodę nie do przewyciężenia. W piśmie procesowym z dnia 6 marca 2007 r. Dyrektor

Izby Skarbowej wniosł o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa prawnego według norm przepisanych. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że skarga kasacyjna nie znajduje usprawiedliwionych podstaw. Stosownie do art. 183 § 1 p.p.s.a, Naczelny Sąd Administracyjny, poza przypadkami nieważności postępowania, jest związany granicami skargi kasacyjnej i jest uprawniony do rozpatrywania sprawy wyłącznie w ramach sformułowanych przez stronę podstaw kasacyjnych i wniosków. Sąd kasacyjny nie jest władny badać, czy nie doszło w danym przypadku do uchybienia innym przepisom. Niedopuszczalne jest bowiem samodzielne precyzowanie, uściślanie lub korygowanie przez Sąd zarzutów kasacyjnych (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 marca 2004 r., sygn. akt GSK 10/04, publ. Monitor Prawniczy 2004/9/392, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 września 2004 r., sygn. akt FSK 102/04; niepubl.).

Środek zaskarżenia wniesiony w sprawie niniejszej zawiera wyłącznie zarzut nieważności postępowania odwołujący się do art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, tak sformułowaną podstawą kasacyjną jest nieuzasadniona. Nieważność postępowania zachodzi, gdy strona została pozbawiona możliwości obrony swoich praw. Zaistnienie okoliczności określonych w art. 183 § 2 p.p.s.a. oznacza, że kontrolowane postępowanie sądowe było obarczone kwalifikowaną wadą powodującą uchylenie zaskarżonego orzeczenia i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania. W orzecznictwie podkreśla się, że omawiana przyczyna nieważności może zaistnieć jedynie w razie kardynalnych uchybień, godzących w prawo strony do udziału w postępowaniu sądowym, a nie w przypadku jakichkolwiek naruszeń w tym zakresie (por. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego: z dnia 25 stycznia 2006 r., sygn. akt II GSK 346/05, LEX nr 196296 oraz z dnia 21 lutego 2006 r., sygn. akt II GSK 378/05, LEX nr 193342). Naczelny Sąd Administracyjny nie dostrzegł podstaw do stwierdzenia, że postępowanie toczące się przed wojewódzkim sądem administracyjnym dotknięte było wadą nieważności. Potwierdzona zaświadczeniami lekarskimi niezdolność do pracy skarżącej, nie przesądza o pozbawieniu strony możliwości uczestnictwa w postępowaniu sądowym. Strona była prawidłowo zawiadamiana o terminie rozprawy, a w dniu 3 lipca 2006 r. skutecznie doręczono na adres skarżącej wyrok wraz z uzasadnieniem. W okresie choroby skarżąca podejmowała samodzielnie czynności procesowe składając w dniu 22 kwietnia 2006 r. wniosek o przywrócenie terminu do złożenia wniosku o uzasadnienie orzeczenia, który został uwzględniony

przez Sąd pierwszej instancji. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego działania podejmowane przez Wojewódzki Sąd Administracyjny świadczą o tym, że Sąd, mając na uwadze dolegliwości zdrowotne i trudną sytuację finansową strony, dążył do zagwarantowania skarżącej jak najszerzego udziału w postępowaniu sądowym.

Argumentacja skargi kasacyjnej dotycząca przyczyn usprawiedliwiających uchybienie terminu do wniesienia odwołania, nie może być przedmiotem rozważań Sądu kasacyjnego z uwagi na brak stosownego zarzutu w tym zakresie. Odniesienie się do istoty sporu rozstrzyganego przez Sąd pierwszej instancji byłoby bowiem dopuszczalne jedynie w przypadku sformułowania przez stronę podstawy kasacyjnej opartej na odpowiednich przepisach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi i Ordynacji podatkowej. Ograniczenie się skarżącej do wskazania art. 183 § 2 pkt 5 p.p.s.a., który dotyczy wyłącznie postępowania sądowego, czyni niemożliwym dokonywanie oceny zasadności odmowy przywrócenia terminu do wniesienia odwołania w postępowaniu podatkowym. Według art. 183 § 2 p.p.s.a nieważność postępowania zachodzi w przypadkach dokładnie określonych jak niedopuszczalność drogi sądowej, brak zdolności sądowej lub procesowej czy ponowne postępowanie w sprawie prawomocnie osądzonej. Skarżąca decydując się na oparciu podstawy kasacyjnej na braku możliwości obrony swych praw dopuściła się własnej interpretacji.

Podsumowując, zakres interpretacji art. 162 § 1 o.p. dotyczy nieusuwalnej przeszkody, a okoliczności przywołane przez stronę takie jak choroba syna, szkoła dziecka czy obowiązki zawodowe w ocenie sądu nie stanowią nieusuwalnej przeszkody, lecz świadczą o niedopełnieniu obowiązku przez stronę skarżącą. Warta podkreślenia jest również podstawa skargi kasacyjnej zastosowanej w omawianej sprawie. Skarżąca dokonała nieprawidłowej interpretacji art. 183 § 2 p.p.s.a. uważając chorobę psychiczną lub odrzucenie możliwości przywrócenia terminu jako stan wyłączający możliwość obrony swoich praw. Sąd kasacyjny nie miał możliwości usprawiedliwienia uchybienia terminu do wniesienia odwołania na podstawie wspomnianego artykułu. W orzecnictwie podkreśla się, że omawiana przyczyna nieważności może zaistnieć jedynie w razie kardynalnych uchybień, godzących w prawo strony do udziału w postępowaniu sądowym.

Opracowała: Joanna Hordejuk

10.

Bezwzględny charakter terminu do zgłoszenia spadku lub darowizny od osoby najbliższej a zaburzenia psychiczne podatnika (II FSK 360/17)

Orzeczenie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia z dnia 14 lutego 2019 r., sygn. akt II FSK 360/17

I. Zagadnienia problemowe

Choroba psychiczna podatnika, w zależności od stopnia jej zaawansowania, może mieć wpływ na jego funkcjonowanie zarówno w życiu zawodowym jak i prywatnym. W przypadku, gdy podatnik z powodu choroby nie jest w stanie samodzielnie podejmować decyzji ani rozporządzać swoim majątkiem może dojść do poważnych uchybień formalnych, a także do niedopełnienia obowiązków podatkowych. Osoby zmagające się z zaburzeniami psychicznymi często nie mają wiedzy ani świadomości o ciąży na nich prawach i obowiązkach.

Organ podatkowy rozważał czy niezłożenie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w terminie 6 miesięcznym od powstania obowiązku podatkowego przez podatnika cierpiącego na zaburzenia psychiczne, może zostać uznane za przesłankę wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p. W celu wszechstronnej oceny sytuacji organ podatkowy powinien zapoznać się z dokumentacją medyczną dotyczącą choroby podatnika oraz opiniami biegłych lekarzy psychiatrów. Jednakże jak wynika z orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, w przypadku, gdy zdolność do czynności prawnych podatnika nie została ograniczona prawomocnym orzeczeniem sądu, okoliczności takie jak chorowanie na depresję czy podjęcie leczenia u lekarza psychiatry, nie mogą mieć wpływu na wznowienie postępowania w sprawie, w której z powodu uchybienia terminowi do złożenia zawiadomienia SD-Z2 wydano prawomocną decyzję.

II. Synteza stanu faktycznego

Zaskarżonym wyrokiem z 14 września 2016 r., sygn. akt I SA/Bk 240/16, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku oddalił skargę H. M. N. (dalej: skarżąca) na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Białymstoku (dalej: organ odwoławczy, DIS) z 13 stycznia 2015 r. w przedmiocie wznowienia postępowania w sprawie podatku od spadków i darowizn. W skardze kasacyjnej od powyższego wyroku skarżąca na podstawie art. 174 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi zarzuciła naruszenie następujących przepisów: art. 1 i art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 w zw. z art. 145 § 1 pkt 1 lit. b) i c), art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 122, art. 187 § 1, art. 191 o.p. poprzez przyjęcie przez sąd pierwszej instancji, że zgromadzony przez organy materiał dowodowy jest kompletny i wystarczający do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy, pomimo że:

- 1) organy obu instancji nie wyjaśniły w toku postępowania wszystkich okoliczności i nie przeprowadziły wszystkich dowodów wnioskowanych przez skarżącą istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, w tym dokumentacji medycznej z leczenia skarżącej, przesłuchania w charakterze świadka dr W. C., lekarza psychiatrę prowadzącego od 2008 r. leczenie skarżącej, zwrócenia się o historię choroby skarżącej na okoliczność oceny stanu psychicznego, ubytków w funkcjach wyższych oraz wpływu tych czynników na możliwość samodzielnego funkcjonowania skarżącej w życiu zawodowym i prywatnym, czy posiada zaburzenia organiczne lub inne choroby psychiczne i w jakim zakresie, oraz czy miały wpływ na możliwość świadomego podejmowania przez skarżącą decyzji w sprawie zarządzania swoim majątkiem oraz rozumienia ciążących na niej praw i obowiązków majątkowych od 2012 r. do chwili obecnej, a w szczególności czy po stwierdzeniu nabycia spadku po mężu 13 listopada 2012 r. skarżąca nie ze swej winy nie złożyła w terminie 6 miesięcy deklaracji od nabycia spadku na formularzu SD-Z2. Tym samym odmówiono skarżącej wykazania, że biorąc pod uwagę stan jej zdrowia psychicznego, nie zdawała sprawy z konieczności złożenia deklaracji podatkowej od spadków i darowizn w okresie 6 miesięcy od uprawnienia się do orzeczenia sądowego i konsekwencji wynikających z niezłożenia takiej deklaracji. Przeprowadzenie powyższych dowodów było niezbędne do wyjaśnienia istotnych okoliczności świadczących o zaistnieniu przesłanek wznowienia postępowania;

- 2) została wydana decyzja bez przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego sądowego z zakresu psychologii i psychiatrii celem oceny stanu psychicznego, ubytków w funkcjach wyższych oraz wpływu tych czynników na możliwość samodzielnego funkcjonowania skarżącej w życiu zawodowym i prywatnym, czy posiada zaburzenia organiczne lub inne choroby psychiczne i w jakim zakresie, oraz czy miały wpływ na możliwość świadomego podejmowania przez nią decyzji w sprawie zarządzania swoim majątkiem oraz rozumienia ciężących na niej praw i obowiązków majątkowych od 2012 r. do chwili obecnej, a w szczególności czy po stwierdzeniu nabycia spadku po mężu 13 listopada 2012 r. skarżąca, biorąc pod uwagę stan jej zdrowia psychicznego, zdawała sobie sprawę z konieczności złożenia deklaracji podatkowej od spadków i darowizn w okresie 6 miesięcy od uprawomocnienia się orzeczenia sądowego i konsekwencji wynikających z niezłożenia takiej deklaracji;
- 3) doszło do naruszenia prawa skarżącej, gdyż już w piśmie z 30 stycznia 2015 r. skarżąca oświadczyła, że ciężko chorowała na nowotwór i bardzo przeżywała chorobę męża i siostry. Już w tym piśmie wspominała o leczeniu depresji, lecz organ nie zażądał żadnej dokumentacji medycznej, z której wynikałoby, na jaką depresję jest leczona i czy jest to depresja uleczalna, czy też nie. Organ podatkowy nie przeprowadził w tym zakresie stosownego postępowania, wiedząc, że skarżąca jako osoba chora psychicznie może nie zdawać sobie sprawy, jakie dokumenty należy dołączyć do prowadzonej sprawy podatkowej. Przy tak sformułowanych zarzutach kasacyjnych skarżąca wniosła o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji, a także o zasądzenie na jej rzecz zwrotu kosztów postępowania. W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ odwoławczy wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznając niniejszą skargę kasacyjną, uznał, iż nie ma ona usprawiedliwionych podstaw i postanowił ją oddalić. Przedstawiając stan faktyczny sprawy Sąd pierwszej instancji wyjaśnił, że Naczelnik Urzędu Skarbowego w B. wydał wobec skarżącej 23 kwietnia 2015 r. decyzję ustalającą podatek od spadków i darowizn w wysokości 33.555 zł z tytułu nabycia spadku po mężu. Powodem

wydania decyzji było niezłożenie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych w terminie 6 miesięcznym od powstania obowiązku podatkowego, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Pismem z 1 października 2015 r. pełnomocnik skarżącej wystąpił o wznowienie postępowania zakończonych ostateczną decyzją z 23 kwietnia 2015 r. Decyzją z 28 października 2015 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w B. odmówił uchylenia ostatecznej decyzji tego organu, zaś Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję. Sąd pierwszej instancji oddalając skargę skarżącej wyjaśnił, że w sprawie nie zachodziły przesłanki, o których stanowi art. 240 § 1 pkt 5 o.p. W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli: wyjdą na jaw nowe okoliczności lub nowe dowody; okoliczności te nie były znane organowi wydającemu decyzję w dniu jej wydania; są one istotne dla sprawy.

Z pisma skarżącej z 30 stycznia 2015 r. wynika, że niezłożenie w terminie sześciomiesięcznym odpowiedniej deklaracji w podatku od spadków i darowizn, było brakiem świadomości skarżącej co do obowiązku dopełnienia tej formalności, aby skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania spadku odziedziczonego po małżonku. Sąd pierwszej instancji zauważył, że skarżąca w terminie 6 miesięcy od uprawomocnienia się orzeczenia sądowego o stwierdzeniu nabycia spadku po zmarłym mężu jak i w terminie późniejszym posiadała pełną zdolność do czynności prawnych. Z akt sprawy wynika, że mimo depresji podejmowała szereg czynności (składała roczne rozliczenia w zryczałtowanym podatku dochodowym, w dniu 6 maja 2013 r. zawarła umowę darowizny samochodu, w dniu 30 kwietnia 2014 r. uregulowała zobowiązanie za 2011 r. ciążące na jej zmarłym mężu, 10 września 2013 r. złożyła oświadczenie o wyborze sposobu opodatkowania z tytułu najmu mieszkania). W ocenie Sądu pierwszej instancji, powoływanie się przez pełnomocnika skarżącej na stan zdrowia psychicznego w okresie biegu terminu na złożenie zgłoszenia SD-Z2 nie jest nową okolicznością, nie znaną organowi w chwili wydawania decyzji i mającą istotny wpływ na wynik sprawy. Podobnie oceniono przedłożone zaświadczenie lekarza psychiatry z 30 września 2015 r. opisujące stan zdrowia psychicznego skarżącej. Zaświadczenie to zostało dołączone do akt jako dowód w sprawie. Organy nie kwestionowały faktu, że skarżąca cierpi na zaburzenia depresyjne, dlatego też dowód z zeznań świadka - lekarza psychiatry, jak również z dokumentów - dokumentacji medycznej potwierdzającej chorobę skarżącej, nie mogły mieć wpływu na treść wydanej decyzji. Sąd pierwszej instancji, oceniając zebrane w sprawie dowody, przyjął, że pełnomocnik skarżącej nie wskazał żadnych

nowych dowodów lub okoliczności, nieznanych organowi w chwili wydawania decyzji i uznał, że nie zaistniały przesłanki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. uzasadniające wznowienie postępowania podatkowego w sprawie wymierzenia podatku od spadków i darowizn

W skardze kasacyjnej od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku nie zarzucono naruszenia art. 240 § 1 pkt 5 o.p., stwierdzono natomiast, że doszło do naruszenia art. 122, 187 § 1 i 191 o.p. Zarzuty te są powtórzeniem zarzutów zgłaszanych w postępowaniu przed organami podatkowymi oraz Sądem pierwszej instancji. Należy wyjaśnić, że żądanie zwrócenia się o historię choroby skarżącej do dra W. C. na okoliczność oceny stanu psychicznego, ubytków w funkcjach wyższych oraz wpływu tych czynników na możliwość samodzielnego funkcjonowania skarżącej w życiu zawodowym i prywatnym, czy posiada zaburzenia organiczne lub inne choroby psychiczne i w jakim zakresie i czy miały wpływ na możliwość świadomego podejmowania decyzji w sprawie zarządzania swoim majątkiem oraz rozumienia ciążyących na niej praw i obowiązków majątkowych od 2012 r. do chwili obecnej, a w szczególności czy po stwierdzeniu nabycia spadku po mężu w dniu 13 listopada 2012 r. skarżąca nie ze swej winy nie złożyła w terminie sześciu miesięcy deklaracji o nabyciu spadku na formularzu SD-Z2, prawidłowo uznano za nie mające znaczenia w sprawie

Jak trafnie przyjął Sąd pierwszej instancji okoliczności choroby skarżącej nie są okolicznością nową nieznaną organowi w dniu wydania decyzji wymiarowej. W piśmie z 30 stycznia 2015 r. jako przyczynę niezłożenia w ustawowym terminie zgłoszenia SD-Z2 strona wskazała stan psychiczny, tj. brak świadomości co do obowiązku dopełnienia takiej formalności związany z leczeniem się z depresji. Nie mogły więc zatem mieć znaczenia w sprawie dowody, o których przeprowadzenie wnosił pełnomocnik skarżącej. Żądanie przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania, które miałyby wykazać, że skarżąca jest osobą chorą psychicznie i może nie zdawać sobie sprawy, jakie dokumenty należy dołączyć do prowadzonej sprawy podatkowej jest nieuprawnione. Otóż z materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie, prawidłowo ocenionego przez Sąd pierwszej instancji wynika, że niezłożenie stosownej deklaracji podatkowej wynikało z braku wiedzy, nie było zaś spowodowane stanem zdrowia podatniczki. Skarżąca aktywnie bowiem uczestniczyła w kontaktach z organami podatkowymi, składając odpowiednie dokumenty i deklaracje. Dowody te świadczą zatem o świadomym podejmowaniu działań.

Wyjaśnienia wymaga kwestia oceny skuteczności prawnej działań i zaniedbań osoby fizycznej prawo podatkowe odsyła do przepisów prawa cywilnego. Regulacja art. 135 o.p. nakazuje oceniać zdolność do czynności prawnych według przepisów prawa cywilnego, zaś ustawa o podatku od spadków i darowizn według daty powstania obowiązku podatkowego. Zdolność do czynności prawnych skarżącej nie została ograniczona, a zatem okoliczności takie jak depresja, leczenie u lekarza psychiatry, nie mogą mieć wpływu na odmienne rozstrzygnięcie sprawy. Rzadko zdarza się, aby depresja była przyczyną podjęcia przez sąd postanowienia o ubezwłasnowolnieniu. Ubezwłasnowolnić można dopiero wtedy, gdy choroba psychiczna, czy upośledzenie, wpływa na niemożność lub ograniczenie kierowania przez osobę chorą swoim postępowaniem, do czego w niniejszej sprawie nie doszło.

W uzasadnieniu skargi kasacyjnej jej autor zarzuca naruszenie art. 188 o.p. Zgodnie z tym przepisem żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. W niniejszej sprawie nie sposób przyjąć, że doszło do dyskredytowania inicjatywy dowodowej strony i do prowadzenia postępowania pod z góry założoną tezę. Należy przypomnieć, że postępowanie, które toczyło się w sprawie było postępowaniem wznowieniowym, a więc postępowaniem toczącym się w zawężonych ramach. Przedmiotem tego postępowania nie było ponowne rozpoznanie sprawy we wszystkich jej aspektach, lecz jedynie zbadanie, czy zaszły wyjątkowe okoliczności, ściśle wyliczone w art. 240 § 1 o.p. Autor skargi kasacyjnej w jej uzasadnieniu powołuje się na wyrok NSA z 13 lutego 2015 r., II FSK 3293/12. Stanowisko zawarte w tym orzeczeniu jest nieadekwatne do przedmiotu rozpatrywanej sprawy. NSA orzekał bowiem w sprawie dotyczącej umorzenia zaległości podatkowych i przypadku stosowania art. 67a § 1 pkt 3 o.p.

Opracowała: Katarzyna Urban

Część II.

**Zaburzenia psychiczne a postępowanie dowo-
dowe**

11.

Wpływ zaburzeń psychicznych strony na zdolność do czynności procesowych (II FSK 1171/16)

Orzeczenie NSA: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 kwietnia 2018 r., sygn. akt: II FSK 1171/16

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem wymagającym omówienia jest ocena czy osoba chora psychicznie, ale nieubezwłasnowolniona, posiada zdolność procesową. Należy rozważyć czy istnienie przesłanek ubezwłasnowolnienia wpływa na zdolność procesową osoby fizycznej, pomimo braku formalnego postanowienia o ubezwłasnowolnieniu wydanego przez właściwy w sprawie sąd. Trzeba przy tym ustalić, czy choroba psychiczna uczestnika postępowania stanowi przesłankę unieważnienia postępowania.

Przedmiotem rozważań jest także kwestia czy organy administracji są zobowiązane z urzędu do przeprowadzenia niezbędnych dowodów zmierzających do ustalenia czy w stosunku do uczestnika postępowania egzekucyjnego występują przesłanki stwierdzenia utraty zdolności do czynności prawnych.

II. Synteza stanu faktycznego

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z dnia 4 lutego 2016 r., sygn. akt I SA/Po 2408/15 oddalił skargę G. R. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29 listopada 2013 r. Nr (...) w przedmiocie odmowy zawieszenia postępowania egzekucyjnego. Sąd I instancji, jako podstawę prawną wyroku, wskazał art. 151 p.p.s.a. Z uzasadnienia wyroku wynika, że postanowieniem z dnia 12 lipca 2013 r. Nr (...) Naczelnik (...) Urzędu Skarbowego w P. odmówił zawieszenia postępowania egzekucyjnego prowadzonego względem G. R. i W. R.

Po rozpoznaniu zażalenia Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, postanowieniem z dnia 29 listopada 2013 r. Nr EA-1/724-0334/13/MBZ, utrzymał w mocy wymienione postanowienie organu I instancji. W motywach rozstrzygnięcia organ II instancji

wyjaśnił, że postępowanie egzekucyjne podlega zawieszeniu w przypadkach wskazanych w art. 56 § 1 u.p.e.a. W ocenie organu II instancji w sprawie skarżącej nie wystąpiła żadna z okoliczności przewidzianych w art. 56 § 1 u.p.e.a. obligująca organ egzekucyjny do zawieszenia prowadzonego postępowania egzekucyjnego.

G. R. zaskarżyła postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z dnia 29 listopada 2013 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu. W skardze skarżąca wniosła o uchylenie wobec niej zajęcia. W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu podtrzymał swoje dotychczasowe stanowisko w sprawie wnosząc o oddalenie skargi. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu oddalił skargę.

Sąd I instancji odnotował, że w ramach postępowania w przedmiocie zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowych złożony został wniosek o zawieszenie postępowania egzekucyjnego i sprawa ta poddana jest kontroli sądowej w niniejszym postępowaniu. Sąd I instancji przytoczył m.in. treść art. 56 § 1, § 3, § 4 u.p.e.a. i stwierdził, że organ egzekucyjny słusznie uznał argumenty podniesione przez skarżącą, a to: uciążliwa sytuacja, w jakiej znalazła się zobowiązana (choroba nowotworowa i psychiczna męża W. R.), strata finansowa i niesprawiedliwość społeczna spowodowana zaliczeniem nadpłaty zobowiązanej na zaległość podatkową za 2009 r., jak również twierdzenie strony, iż obowiązek podatkowy spoczywa na jej mężu W. R., a nie na niej, oraz że nie miała wpływu na powstanie zobowiązania objętego tytułem wykonawczym i nie czerpała żadnych korzyści majątkowych z działalności gospodarczej prowadzonej przez męża, z którym posiada rozdzielność majątkową - nie stanowią przesłanki zawieszenia postępowania egzekucyjnego. Skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu wniosła G. R. zaskarżając ten wyrok w całości. Zaskarżonemu orzeczeniu zarzuciła naruszanie przepisów postępowania, które miało istotny wpływ na wynik sprawy, a to:

- art. 27 i art. 30 § 1 u.p.p.s.a. poprzez dopuszczenie do udziału w postępowaniu uczestnika postępowania W. R., nieustalenie, że zachodzą wobec niego przesłanki utraty zdolności do czynności w postępowaniu oraz poprzez nieustanowienie dla niego kuratora, mimo, iż ze względu na chorobę psychiczną uczestnika postępowania, na którą powołuje się skarżąca, zaistniały uzasadnione wątpliwości co do tego, czy posiada on zdolność do czynności w postępowaniu; powyższe naruszenie doprowadziło do nieważności postępowania w niniejszej sprawie przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym na podstawie art. 183 § 2 pkt 2 p.p.s.a.,

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c). p.p.s.a. w zw. z art. 7 i art. 77 k.p.a. poprzez niedokonywanie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny właściwej kontroli zaskarżonego rozstrzygnięcia organu administracji w sytuacji, gdy zarówno ten organ, jak i organ I instancji, zaniechały przeprowadzania niezbędnych dowodów zmierzających do ustalenia, czy w stosunku do W. R., uczestnika postępowania zobowiązanego solidarnie ze skarżącą wystąpiły przesłanki stwierdzenia utraty zdolności do czynności prawnych (choroba psychiczna), uzasadniające zawieszenie postępowania egzekucyjnego, mimo, iż skarżącą podnosiła w toku postępowania przed organem administracji, że jej mąż jest chory psychicznie – co doprowadziło do bezpodstawnego oddalenia skargi wniesionej w niniejszej sprawie,

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w zw. z art. 56 § 1 pkt 3 u.p.e.a. poprzez niedokonanie przez Wojewódzki Sąd Administracyjny właściwej kontroli zaskarżonego postanowienia Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu, nieuwzględnienie skargi i nieuwchylenie zaskarżonego postanowienia, mimo iż zaistniała przesłanka zawieszenia postępowania egzekucyjnego prowadzonego przeciwko skarżącej i jej mężowi, tj. utrata zdolności do czynności prawnych przez zobowiązanego W. R. i brak jego przedstawiciela ustawowego, które powinno skutkować zawieszeniem postępowania egzekucyjnego w całości, także wobec zobowiązanej solidarnie skarżącej.

W związku z powyższym skarżącą wniosła o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu. Jednocześnie strona wniosła o: 1) rozpoznanie skargi kasacyjnej na posiedzeniu niejawnym w myśl art. 182 § 1 i § 2 p.p.s.a.; 2) przyznanie adw. T. P. wynagrodzenia za zastępstwo prawne wykonane w ramach przyznanego skarżącej prawa pomocy, według norm przepisanych, powiększonego o należny podatek VAT, które nie zostało uiszczone nawet w części.

Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w odpowiedzi na skargę kasacyjną wniósł o jej oddalenie, o wyznaczenie rozprawy i rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie oraz o zasądzenie od skarżącej na rzecz Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego wg norm przepisanych.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Jak przyjął Naczelny Sąd Administracyjny, spór w niniejszej sprawie sprowadzał się do rozstrzygnięcia czy zaburzenia psychiczne są wystarczającym warunkiem

do przyjęcia braku zdolności procesowej strony (uczestnika). Skarżąca podnosiła, iż jej małżonek W. R. - uczestnik postępowania, jest chory psychicznie w związku z czym Sąd I instancji powinien tę okoliczność uwzględnić z urzędu i ustanowić dla niego kuratora. Zgodnie z art. 183 § 2 pkt 2 p.p.s.a. nieważność postępowania zachodzi, jeżeli strona nie miała zdolności sądowej lub procesowej, organu powołanego do jej reprezentowania lub przedstawiciela ustawowego, albo gdy pełnomocnik strony nie był należycie umocowany.

W myśl art. 27 p.p.s.a. osoba fizyczna niemająca zdolności do czynności w postępowaniu może je podejmować tylko przez swojego przedstawiciela ustawowego. Przy czym zgodnie z art. 26 § 1 p.p.s.a. zdolność do czynności w postępowaniu w sprawach sądowo-administracyjnych (zdolność procesową) mają osoby fizyczne posiadające pełną zdolność do czynności prawnych, osoby prawne oraz organizacje społeczne i jednostki organizacyjne, o których mowa w art. 25. Tak więc przez pojęcie „osoba fizyczna niemająca zdolności do czynności w postępowaniu” należy rozumieć zarówno osobę w ogóle niemającą zdolności procesowej, jak i osobę z ograniczoną zdolnością procesową w tych sprawach, w których nie może dokonywać czynności procesowych samodzielnie.

Ocena, czy dana osoba ma zdolność do czynności procesowych odbywa się na gruncie przepisów Kodeksu cywilnego, który definiuje pojęcie zdolności procesowej w art. 11, art. 12 art. 13 i art. 15. Podkreślić należy, iż W. R. (małżonek skarżącej) nie został ubezwłasnowolniony. Skoro zdolność procesowa osoby fizycznej jest pochodną jej statusu prawnego, to wyłącznie ten czynnik, a nie jej cechy psychofizyczne, decyduje o posiadaniu zdolności procesowej. Samo istnienie przesłanek ubezwłasnowolnienia nie wpływa na zdolność procesową osoby fizycznej, dopóki nie dojdzie do wydania postanowienia o ubezwłasnowolnieniu. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego osoba chora psychicznie, ale nieubezwłasnowolniona, ma zdolność procesową.

W dalszej kolejności Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie zaistniały przesłanki konieczne zastosowania w sprawie art. 30 § 1 u.p.p.s.a., gdyż w rozpoznawanej sprawie nie ma do czynienia ze stroną (uczestnikiem) niemającą zdolności procesowej. Taką okoliczność można ustalić tylko na podstawie stosownego orzeczenia sądu powszechnego. Nadto, dla ustanowienia kuratora w takim przypadku konieczny jest wniosek strony przeciwnej, a takiego wniosku w sprawie nie było.

Jako niezasadny uznano także zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w zw. z art. 7 i art. 77 k.p.a. W ocenie skarżącej Sąd I instancji dokonał wadliwej oceny zaskarżonego aktu administracyjnego, albowiem nie dostrzegł, że organy administracji wbrew obowiązкови wynikającemu z art. 7 i 77 k.p.a. zaniechały przeprowadzenia niezbędnych dowodów zmierzających do ustalenia czy w stosunku do uczestnika postępowania egzekucyjnego - W. R. wystąpiły przesłanki stwierdzenia utraty zdolności do czynności prawnych (choroba psychiczna).

Organy administracji są zobowiązane z urzędu badać na każdym etapie postępowania, czy strona (uczestnik) postępowania ma zdolność do czynności prawnych, ale tylko w tym sensie, w jakim istnieją formalnie określone rozstrzygnięcia właściwych organów (sądu powszechnego), z których wynika, że strona została pozbawiona zdolności do czynności prawnych lub jej zdolność do czynności prawnych została ograniczona. Przepisy kodeksu postępowania administracyjnego nie dają organom administracji publicznej jakiejś generalnej kompetencji do samodzielnego ustalania istnienia przesłanek ubezwłasnowolnienia strony postępowania lub do inicjowania postępowania celem stwierdzenia niezdolności do czynności prawnych. Postępowanie w tym zakresie reguluje Kodeks postępowania cywilnego. W art. 545 § 1 k.p.c. został wskazany katalog osób, które mogą zgłosić wniosek o ubezwłasnowolnienie i w katalogu tym nie zostały wymienione organy administracji publicznej ani też sądy administracyjne. Wskazuje się w literaturze, że postępowanie o ubezwłasnowolnienie może się toczyć tylko na wniosek złożony przez jedną z osób wymienionych w sposób wyczerpujący w art. 545 § 1. Wniosek o ubezwłasnowolnienie złożony przez osobę niewymienioną w art. 545 § 1 podlega - z powodu braku uprawnienia (legitymacji) - oddaleniu.

Reasumując, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, iż choroba psychiczna sama w sobie nie przesądza o utracie zdolności do czynności prawnych, zaś organ egzekucyjny nie jest uprawniony ani zobowiązany do samodzielnego inicjowania stosownych procedur prawnych zmierzających do ubezwłasnowolnienia takiej osoby. Zauważyć należy, iż w orzecznictwie można spotkać się z odmiennym poglądem. Jak przytoczył Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 kwietnia 1970 r., sygn. akt: II PR 223/69, utrata zdolności procesowej następuje nie tylko wskutek ubezwłasnowolnienia, ale także przez popadnięcie strony w stan wyłączający świadome i swobodne pochwzięcie decyzji i wyrażenie woli. W takim stanie osoba fizyczna pozbawiona jest natu-

ralnej zdolności do czynności prawnych i do działania w procesie. Jeżeli Sąd poweźmie uzasadnione wątpliwości co do stanu psychicznego strony, powinien przeprowadzić odpowiednie postępowanie dowodowe.

Warto w tym miejscu przywołać konkluzje zawarte w wyroku z dnia 14 maja 2008 r., sygn. akt: II OSK 620/07. W ww. orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że badanie zdolności procesowej stron postępowania należy do podstawowych obowiązków Sądu, który jest odpowiedzialny za prawidłowy przebieg postępowania odpowiadającego standardom państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), w którym każdy ma prawo do sądu zgodnie z przepisem art. 45 § 1 Konstytucji RP. Z prawa tego może jednak korzystać w pełni samodzielnie każdy, kto ma pełną zdolność do czynności prawnych. Wszelkie wątpliwości z tym związane, powinny być wyjaśniane przez Sąd na etapie wstępnym postępowania, bowiem brak zdolności sądowej lub procesowej strony uniemożliwia prowadzenie postępowania (art. 58 § 1 pkt 5 p.p.s.a.), a postępowanie przeprowadzone w takich warunkach jest nieważne i podlega wznowieniu (art. 183 § 2 pkt 2, art. 271 pkt 2 p.p.s.a.). Ograniczenia wynikające z przepisu art. 106 § 3 p.p.s.a. nie mogą dotyczyć wyjaśnienia wątpliwości dotyczących tego, czy strona ma zdolność sądową i procesową. Poza tym wyjaśnienie tych kwestii powinno mieć miejsce przed rozprawą. Brak formalnego stwierdzenia braku zdolności do czynności prawnych strony będącej osobą fizyczną nie musi zawsze oznaczać, że osoba ta może samodzielnie występować przed sądem.

Opracowała: Kinga Dziduch-Błaszczak

12.

Zaburzenia psychiczne świadka a ocena jego zeznań (II FSK 653/16)

Orzeczenie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 653/16

I. Zagadnienie problemowe

Kwestią wymagającą omówienia jest ocena zeznań świadka zmagającego się z chorobą psychiczną jako elementu postępowania podatkowego, w zakresie jego postrzegania okoliczności w sprawie dotyczącej zapłaty podatku dochodowego od osób fizycznych. Zgodnie z art. 191 o.p. okoliczność faktyczna może zostać uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do dowodów. Zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów organ podatkowy ma możliwość uznania materiału dowodowego w sposób nieskrępowany, kierując się jedynie prawami logiki, zgodnością oceny z prawami nauki i doświadczenia życiowego. W przypadku oceny zeznań świadka zmagającego się z zaburzeniami psychicznymi organ podatkowy powinien wziąć pod uwagę czy świadek jest zdolny do postrzegania rzeczywistości oraz komunikowania swoich spostrzeżeń, a także przeanalizować kwestię czy problemy psychiczne, z którymi się zmagają wpływają na jego wiarygodność w przedmiocie sprawy.

II. Synteza stanu faktycznego

Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2008 r. Zdaniem WSA, organy właściwie poczyniły ustalenia w sprawie, m.in. opierając się na zeznaniach świadka- matki skarżącego. Z orzeczeniem wydanym przez WSA nie zgodził się skarżący, poprzez wniesienie skargi kasacyjnej. Jako zarzut wskazał m.in., iż sąd administracyjny w sposób bezkrytyczny przyjął za wiarygodne zeznania świadka. Tymczasem, z materiału dowodowego wynika, że świadek nie był zdolny do postrzegania rzeczywistości i komunikowania swoich spostrzeżeń, co wynikało, w ocenie autora

skargi kasacyjnej, ze zwolnień lekarskich świadka. Skarżący podniósł też, że sąd pominął dowód z opinii biegłego lekarza psychiatry na okoliczność czy świadek mógł być w ogóle przesłuchiwany w prowadzonym przez organ postępowaniu podatkowym. Zdaniem skarżącego, sąd dopuścił się więc naruszenia przepisów Ordynacji podatkowej.

NSA oddalił skargę kasacyjną, gdyż podniesione w niej zarzuty zostały uznane za nietrafne. NSA podkreślił, że w świetle art. 191 o.p., organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego czy dana okoliczność została udowodniona. Ocena wskazanych wyżej zeznań nie została zakwestionowana w skardze kasacyjnej. Podkreślić należy, że zeznania wskazanych świadków były bardzo istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, ponieważ to właśnie te podmioty wchodziły w kontakt z podatnikiem w ramach prowadzonej działalności gospodarczej i to ich ocena, co do charakteru w jakim występował podatnik, ma charakter znaczący. Organy poczyniły ustalenia, które oparły na zeznaniach kilku świadków i wszystkie ich zeznania były spójne. WSA słusznie więc uznał, że ocena dowodów przeprowadzona przez organy była prawidłowa, dlatego skarżący nie mógł ich skutecznie podważyć. Na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego nie można było uznać, że matka skarżącego złożyła fałszywe zeznania. Zaburzenia psychiczne świadka i podjęte w tym zakresie leczenie nie dyskwalifikują jego twierdzeń z samego tytułu zdiagnozowanej choroby, o ile w chwili przesłuchania miał on zdolność komunikowania swoich spostrzeżeń. Świadek składała zeznania co do okoliczności, które mogła postrzegać w sposób niezakłócony. Na podstawie dowodów nie wynikało, że świadek miała choć ograniczoną zdolność komunikowania swoich spostrzeżeń. Nie miała także ograniczonej zdolności postrzegania zdarzeń. To, że w późniejszym czasie stan zdrowia psychicznego świadka uległ pogorszeniu, nie mogło wpłynąć na ocenę jej relacji. NSA podkreślił, że zeznania tego świadka nie były jedynym dowodem, na podstawie których ustalono kluczowe okoliczności sprawy.

Skarżący wskazał, iż pominięcie dowodu z opinii biegłego psychiatry naruszało art. 188 o.p. W świetle tego przepisu, żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Zarzut skarżącego należało zaś oprzeć na podstawie innego przepisu - tj. art. 195 pkt 1 przywołanej ustawy. Na jego podstawie, świadkami nie mogą być osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń. Skarżący wadliwie

sformułował ten zarzut skargi, dążąc do zakwestionowania możliwości zeznania przez świadka w postępowaniu podatkowym. Z uwagi na powyższe błędy, skargę należało uznać za bezzasadną.

III. Kierunek i zakres interpretacji

Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę kasacyjną. W uzasadnieniu wyroku Sąd I instancji stwierdził, że materiał dowodowy zebrany w sprawie potwierdza tezę organu, że matka skarżącego nie prowadziła działalności gospodarczej, a jedynie firmowała działalność syna. Działanie skarżącego miało na celu uchylenie się od opodatkowania co do części własnej działalności gospodarczej polegającej na świadczeniu usług ogólnobudowlanych oraz budowy instalacji wodno-kanalizacyjnych, poprzez zastosowanie do świadczonych usług preferencyjnej stawki opodatkowania. Sąd I instancji nie stwierdził także naruszenia przez organy podatkowe art. 95 § 2 k.c. W tym zakresie wyjaśnił, że ważne jest, by z całokształtu okoliczności wynikało, że dana osoba działa w cudzym imieniu i by możliwe było ustalenie osoby reprezentowanego. Sąd I instancji zgodził się z poglądem, że jeżeli przedstawiciel nie ujawni, że działa w cudzym imieniu, to skutki jego działania powstaną nie w sferze praw reprezentowanego, lecz samego przedstawiciela.

Zarzut naruszenia art. 188 o.p. autor skargi kasacyjnej sformułował w związku z pominięciem dowodu z opinii biegłego na okoliczność czy matka przedsiębiorcy mogła być w ogóle przesłuchana w postępowaniu podatkowym w charakterze świadka, ze względu na brak możliwości postrzegania rzeczywistości i komunikowania swoich spostrzeżeń. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego w tym zakresie powinien zostać jednak podniesiony, jako adekwatny, zarzut naruszenia art. 195 pkt 1 o.p., który stanowi, że świadkami nie mogą być osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń. Istotą przeprowadzenia wnioskowanego dowodu z opinii biegłego nie jest bowiem ustalenie okoliczności istotnych dla sprawy w znaczeniu jej przedmiotu, ale zakwestionowanie możliwości złożenia w toku postępowania podatkowego zeznań w charakterze świadka. Leczenie psychiatryczne lub ewentualna choroba psychiczna nie powodują braku zdolności strony do czynności prawnych, a tylko w takim przypadku przepisy Ordynacji podatkowej przewidują zawieszenie postępowania podatkowego. Tak też uznał WSA w Szczecinie w wyroku o sygn. akt I SA/Sz 318/08.

W ramach zarzutu naruszenia art. 191 o.p. skarżący zarzucił Sądowi I instancji wadliwą ocenę ustaleń organów podatkowych, co do stwierdzenia, że M.P. nie prowadziła działalności gospodarczej pod nazwą T. Zdaniem skarżącego organ podatkowy w sposób bezzasadny zakwestionował pełnomocnictwo złożone przez podatnika w sytuacji, gdy jego forma, zakres i treść odpowiadały wymogom ustawowym, zaś organy podatkowe w toku postępowania podatkowego nie kwestionowały prawdziwości tego dokumentu. W zakresie wadliwego ustalenia, że M.P. nie prowadziła działalności gospodarczej pod firmą T., skarżący argumentuje, że ustalenia te pozostają w oczywistej sprzeczności z zeznaniami A.G. i B.P. Ponadto ustalenia te opierają się na zeznaniach M.P., chociaż ze względu na jej stan zdrowia, zeznania te nie powinny być brane pod uwagę.

Zgodnie z wyrokiem NSA z 1 lutego 2018 r., sygn. akt II FSK 202/16 zasada swobodnej oceny dowodów zakłada, że organ podatkowy nie jest skrzepowany przy ocenie dowodów kryteriami formalnymi, ma swobodnie oceniać wiarygodność i moc dowodową poszczególnych dowodów, na których oparł swoją decyzję. Aby w ramach owej swobodnej oceny nie zostały przekroczone granice dowolności, organ podatkowy przy ocenie zebranych w sprawie dowodów powinien, m.in. kierować się prawidłami logiki, zgodnością oceny z prawami nauki i doświadczenia życiowego, traktowania zebranych dowodów jako zjawisk obiektywnych, oceniania dowodów wyłącznie z punktu widzenia ich znaczenia i wartości dla rozpatrywanej sprawy. Trzeba, wobec tego zauważyć, że ustalenia dotyczące tego, kto faktycznie prowadził działalność gospodarczą organ podatkowy poczynił na podstawie całości zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego. W szczególności zaś oparł się na zeznaniach kontrahentów T. oraz pracownika tegoż podmiotu. Z tych zaś dowodów, szczegółowo przeanalizowanych przez Sąd I instancji wynikało, że w ocenie zarówno kontrahentów jak i pracownika, jako przedsiębiorca postrzegany był M.P.

Sąd I instancji prawidłowo zaaprobował ocenę organów podatkowych, w zakresie w jakim odmówił one wiarygodności zeznaniom B.P. i A.G. B.P. i A.G. nie uczestniczyli w prowadzeniu spornej co do oceny podatkowej działalności gospodarczej, nie byli kontrahentami T. jak i jej pracownikami. Stąd też zeznania tych osób nie mogły podważyć ustaleń wynikających z zeznań pozostałych świadków, osób, które dokonywały czynności prawnych czy to w zakresie stosunków gospodarczych czy też z zakresu prawa pracy z podmiotem T. Należy zwrócić uwagę na fakt, iż samo stwierdzenie występowania zaburzeń psychicznych u świadka nie dyskwalifikuje jego zeznań, jeśli

w chwili przesłuchania posiadał on zdolność do komunikowania się oraz zeznawał co do okoliczności, które postrzegał w sposób niezakłócony. Ze zgromadzonego materiału dowodowego nie wynikało, że zdolności do komunikowania się świadka zostały w jakikolwiek sposób ograniczone, w związku z czym należy uznać stanowisko Sądu I instancji było zasadne.

Opracował: Marcin Dłużniewski

13.

Choroba podatnika jako przesłanka umorzenia zaległości podatkowych (II FSK 3335/14)

Orzeczenie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3335/14

I. Zagadnienia problemowe

Istotą zagadnienia jest ocena czy zaległości podatkowe, które powstały wskutek zaniedbań podatnika mogą być uzasadnione ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym w myśl art. 67a § 1 o.p. Nieodzownym elementem sytuacji będzie ocena, czy zaległości powstałe w podatku dochodowym od osób fizycznych były spowodowane czynnikami nadzwyczajnymi, niezależnymi od woli podatnika. Choroba psychiczna podatnika jest niewątpliwie istotnym zdarzeniem, który należy uwzględnić, to jednak nie stanowi ona sama w sobie podstawy do umorzenia zaległości podatkowej w myśl wyżej wymienionego przepisu. Naczelny Sąd Administracyjny przy ocenie danego stanu faktycznego rozpatrywał, czy dana sytuacja miała znamiona nadzwyczajnych okoliczności takich, jak np. niemożność pracy, trudna sytuacja rodzinna lub stopień zaawansowania choroby znacząco uniemożliwiający funkcjonowanie w społeczeństwie.

II. Synteza stanu faktycznego

Zaskarżonym wyrokiem z dnia 2 lipca 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 368/14, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku oddalił skargę M. Z. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Gdańsku z dnia 13 lutego 2014 r. w przedmiocie umorzenia zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 r. Podstawą prawną powyższego orzeczenia był art.151 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Z uzasadnienia wyroku WSA w Gliwicach wynika, że Dyrektor Izby Skarbowej, po rozpatrzeniu odwołania Skarżącego, utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu

Skarbowego w B. z dnia 15 listopada 2013 r. odmawiającą umorzenia zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2012 r.

Dokonując wykładni art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Dyrektor IS stwierdził, że ulgi w spłacie zobowiązań mają charakter nadzwyczajny. Z materiału dowodowego nie wynika, aby należności Skarżącego były spowodowane czynnikami nadzwyczajnymi, niezależnymi od niego. Dyrektor IS zauważył, że należności powstały w związku z naruszeniem przez Skarżącego przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie niewykonania obowiązku rozliczenia od uzyskanego dochodu należnego podatku i jego wpłaty do właściwego urzędu skarbowego w terminie płatności. Sytuacja finansowa Skarżącego, nie przemawia za przyznaniem wnioskowanej ulgi w spłacie. Dyrektor IS dodał, że z akt sprawy nie wynika, aby choroba ta zakłóciła prawidłowe funkcjonowanie chorego zarówno na polu rodzinnym, jak i zawodowym – Skarżący w okresie choroby prowadził działalność gospodarczą z wynikiem dodatnim, podpisał intercyzę, wniósł o umorzenie należności podatkowych, a następnie odwołanie. W skardze wniesionej do WSA Skarżący stwierdził, że tylko całościowe rozpatrzenie sytuacji pozwoli w sposób obiektywny ustalić zasadność jego stanowiska. Wskazał, że z uwagi na wielkość kwot zadłużenia nie będzie miał możliwości ich spłaty w ciągu najbliższych kilkunastu lat. Dyrektor IS w odpowiedzi na skargę, podtrzymał dotychczasowe stanowisko. W piśmie procesowym pełnomocnik zrekapitulował stanowisko Skarżącego, zarzucając jednocześnie organom naruszenie art. 67 § 1 o.p. w zw. z art. 7 k.p.a. w zw. z art. 77 k.p.a. oraz art. 67 § 4 ust. 1 o.p.

W uzasadnieniu wyroku WSA stwierdził, że organy podatkowe podjęły działania niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, w celu ustalenia występowania ustawowych przesłanek udzielenia ulgi. Przeanalizowały sytuację rodzinną, finansową i zdrowotną Skarżącego. Ze zgromadzonego materiału dowodowego nie wynika, aby zaległości podatkowe Skarżącego w podatku dochodowym od osób fizycznych były spowodowane czynnikami nadzwyczajnymi, niezależnymi od niego.

W skardze kasacyjnej wywiedzionej od powyższego orzeczenia, Skarżący wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, a także o przyznanie kosztów pomocy prawnej świadczonej z urzędu. W uzasadnieniu skargi kasacyjnej zostały uszczegółowione powyższe zarzuty. W odpowiedzi na skargę kasacyjną Dyrektor IS wniósł o jej oddalenie oraz zasądzenie kosztów postępowania kasacyjnego z uwzględnieniem kosztów zastępstwa

procesowego według norm przepisanych. Naczelny Sąd Administracyjny zważył, co następuje. Skarga kasacyjna nie zawiera usprawiedliwionych podstaw. Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, twierdzenia Skarżącego nie zasługują na uwzględnienie. Uznanie, że stan zdrowia Skarżącego, trudna sytuacja rodzinna czy niekorzystna sytuacja finansowa nie dają podstaw do przyznania ulgi w spłacie zaległości podatkowej - było konsekwencją przeanalizowania całokształtu okoliczności stanu faktycznego.

Tym samym, słusznie WSA stwierdził, iż organy zasadnie przyjęły, że w chwili obecnej przyznanie Skarżącemu ulgi byłoby przedwczesne, zważywszy, że on sama dobrowolnie nie podjął żadnej próby uregulowania zobowiązania wobec budżetu państwa. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, w świetle zgromadzonego materiału, za słuszne należy uznać stwierdzenie WSA aprobujące stanowisko organów, że przyczyny powstania zaległości, których dotyczy żądanie Skarżącego nie są wynikiem nieprzewidzianych zdarzeń, niezależnych od niego, lecz są następstwem jego określonych decyzji i w znacznej mierze jego obecna sytuacja finansowa jest konsekwencją jego działań i zaniechań dokonanych w latach ubiegłych. Nie można zasadnie stwierdzić, że Skarżący znalazł się w sytuacji życiowej, której nie mógł przewidzieć albo zapobiec.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Jak przyjął Naczelny Sąd Administracyjny, konflikt w niniejszej sprawie sprowadza się do pytania czy w danym stanie faktycznym choroba Skarżącego może być podstawą do umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowych. Zdaniem Dyrektora Izby Skarbowej choroba nie może być przesłanką umorzenia obowiązku podatkowego, ponieważ w danym stanie faktycznym nie zakłóciła prawidłowego funkcjonowania Skarżącego w społeczeństwie. Nie wystąpiły okoliczności uniemożliwiające jego życie rodzinne czy zawodowe. Dyrektor IS zważywszy na okoliczności, iż Skarżący prowadził własną działalność gospodarczą, podpisał intercyzę oraz wniósł o umorzenie należności podatkowych a potem także odwołanie nie widzi uzasadnionych okoliczności przemawiających za wolą Skarżącego.

Skarżący ogólnie rzecz przedstawiając stwierdził, że wysokość właściwego zadłużenia i towarzyszące temu odsetki będą niemożliwe do spłaty przez niego w ciągu kilkunastu najbliższych lat. Wszakże trzeba wskazać, że zaniechanie te nie było

spowodowane wydarzeniami, na które Skarżący wpływu nie miał. Ponadto Skarżący zarzuca organom naruszenie art. 67 § 1 O.p. Organy podatkowe podjęły się dokładnego ustalenia stanu faktycznego. W myśl wyżej wymienionego przepisu rozdzielił go na dwa ważne elementy, pierwszy z nich to „ważny interes podatnika” - argumenty podatnika mówiące o braku majątku i wystarczającego dochodu muszą zostać zakwestionowane, ponieważ Skarżący skupił się przede wszystkim na swojej sytuacji zdrowotnej i na kwotach należności wobec Skarbu Państwa, nie posiadał żadnych argumentów, które mogłyby uznać jego sytuację za nadzwyczajną. Niewątpliwie zaległości powstały wskutek zaniedbań polegających na niepłaceniu przez Skarżącego podatku we właściwym czasie. Druga przesłanka przemawiająca za „ważnym interesem publicznym”, która w swej interpretacji wskazuje na fakt, iż interesem tym jest okoliczność, która jest wspólnym interesem dla całego społeczeństwa. WSA wskazał, że również interes publiczny nie uzasadnia zastosowania ulgi podatkowej. Wszakże interes Skarbu Państwa nie może cierpieć i być w pewien sposób „skracany” gdyż dana osoba nie dopełniła swojego obowiązku podatkowego wobec Państwa, który w tym wypadku jest efektem świadomych decyzji. Zastosowanie przesłanek interesu publicznego powinno być brane pod uwagę z uwzględnieniem wartości wspólnych dla całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, a także wykluczenie takich sytuacji, gdzie zapłacenie należności przez Skarżącego będzie w konsekwencji obciążać Skarb Państwa, ponieważ nie będzie on miał środków niezbędnych do zaspokojenia potrzeb życiowych. Niezasadny jest również zarzut niewłaściwego zastosowania art. 67a § 1 pkt 3 O.p. w zw. z art. 7 k.p.a. w zw. z art. 77 k.p.a. Niezrozumiałe jest tu pojęcie istoty uznania administracyjnego, organy podatkowe nie są zmuszone to wydawania tylko decyzji korzystnych dla podatnika, nawet mimo sytuacji, która mogłaby się wydawać w naszym mniemaniu sytuacją nadzwyczajną. Reasumując, organy podatkowe wzięły pod uwagę wszystkie okoliczności stanu faktycznego, stan zdrowia, zarobki małżonka, pomoc ze strony rodziców, działalność gospodarczą prowadzoną przez Skarżącego z wynikiem pozytywnym i dojście do konkluzji w tym stanie rzeczy jest jednoznacznie przemawiające na niekorzyść Skarżącego. Sądy administracyjne pierwszej instancji co do zasady ograniczają się do sprawdzenia i oceny decyzji organu podatkowego. W przypadku decyzji o charakterze uznaniowym, do których należą decyzje wydawane w oparciu o art. 67a § 1 pkt 3 o.p., WSA nie może bowiem ingerować w rozstrzygnięcie, jeżeli tylko organ dopełnił wymogów prawa procesowego

i w sposób logiczny i przekonujący uzasadni swoje stanowisko. Zastosowanie w wyżej wymienionym przepisie dwóch zwrotów niedookreślonych takich jak „ważny interes podatnika” i „interes publiczny” powoduje, że organ podatkowy musi w sposób rzetelny przeanalizować sytuację podatnika, aby stwierdzić czy dana ulga może być przyznana. W świetle przedstawionych argumentów nie doszło do uchybień procesowych jak zarzuca Skarżący. Nie ma żadnych ustawowych przesłanek wprost wskazujących na racje podatnika. W niniejszej sprawie głównym argumentem jest choroba, która mimo wszystko umożliwia podjęcie pracy i spłatę długu. Skarżący nie przedstawia żadnych wyjątkowych okoliczności, nie usprawiedliwia swojego zachowania żadnymi nadzwyczajnymi okolicznościami, a jedynie unika spłaty poprzez odwołania i przeciąganie sprawy. Trzeba stwierdzić, że Sąd doszedł do prawidłowych wniosków, iż sytuacja majątkowa i rodzinna Skarżącego jest w całej swej okazałości przemawiająca za możliwością do spłaty długu na rzecz Skarbu Państwa.

Opracowała: Kamila Cieśluk

14.

Choroba psychiczna podatnika jako przesłanka umorzenia zaległości podatkowych (II FSK 3293/12)

Orzeczenie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lutego 2015 roku, sygn. akt II FSK 3293/12

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem poruszonym w omawianym orzeczeniu jest kwestia ustalania przez organy podatkowe wpływu choroby psychicznej podatnika jako czynnika losowego, na utrzymywanie się u niego stanu obciążenia zaległościami podatkowymi, w związku z rozpatrywaniem przez organ wniosku o umorzenie tychże zaległości.

Kwestię tę reguluje przepis art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Jedną z dwóch głównych przesłanek determinujących możliwość zastosowania przez organ instytucji umorzenia zaległości podatkowych, obok interesu publicznego, jest ważny interes podatnika. Ustawodawca w przedmiotowej regulacji zawarł stwierdzenie, że organ podatkowy może umorzyć w całości lub części zaległości podatkowe. Stosując to sformułowanie ustawodawca pozostawił organowi podatkowemu pewien zakres swobody decyzyjnej, co do rozstrzygnięcia w zakresie przedmiotowego wniosku. Organ podatkowy nie musi więc, w razie wystąpienia przesłanek wskazanych w przepisie, zdecydować o umorzeniu zaległości podatkowych, jednakże każda decyzja organu winna być poprzedzona wnikliwą i wszechstronną analizą i oceną stanu faktycznego sprawy zgodnie z brzmieniem przepisów art. 122 o.p. w zw. z art. 187 § 1 o.p. oraz w zw. z art. 191 o.p. Kluczowe znaczenie ma tutaj kwestia dogłębnego i wyczerpującego zbadania przez organ podatkowy sytuacji osobistej podatnika, w tym ustalenia czy choroba psychiczna, na którą cierpi miała związek z niewywiązywaniem się przez niego z obowiązków podatkowych.

II. Synteza stanu faktycznego

Wnioskiem z dnia 26 września 2011 roku A. G. (dalej powoływany także jako: "Skarżący") zwrócił się do Naczelnika Pierwszego Urzędu Skarbowego w B. o umorzenie zaległego podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2006, 2007 i 2009 z tytułu osiągniętego dochodu ze sprzedaży papierów wartościowych. Wniosek umotywowwał tym, że jest chory psychicznie, utrzymuje się z niskiej renty przyznanej do końca lipca 2012 roku, a także jest zadłużony u członków rodziny. Podkreślił, że grając na giełdzie poniósł duże straty w 2001 roku, których nie mógł odliczyć od dochodu w latach następnych.

Organ pierwszej instancji, po rozpatrzeniu wniosku Skarżącego, decyzją z dnia 22 listopada 2011 roku odmówił Skarżącemu umorzenia zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za lata 2006, 2007 i 2009 w łącznej kwocie 14.827,00 złotych wraz z odsetkami za zwłokę w wysokości 6.824,00 złotych. Organ uznał, że nie wystąpiły w sprawie okoliczności nadzwyczajne pozwalające uznać je, za przesłanki ważnego interesu strony lub interesu publicznego, które uzasadniałyby umorzenie wnioskowanej kwoty.

Skarżący, nie godząc się z powyższą decyzją złożył do Dyrektora Izby Skarbowej w Białymstoku odwołanie. Organ odwoławczy, decyzją z dnia 23 lutego 2012 roku, utrzymał w mocy zaskarżone rozstrzygnięcie. Organ stwierdził, że sytuacja finansowa oraz zdrowotna Skarżącego, ustalona na podstawie akt sprawy, nie upoważnia do uznania, iż w sprawie występuje ważny interes podatnika lub interes publiczny, tym bardziej, że nie wystąpiły żadne nadzwyczajne i niezależne zdarzenia losowe. Przyczyną niewywiązywania się z obowiązku podatkowego było przeznaczenie środków uzyskanych w latach 2006, 2007 i 2009 ze sprzedaży akcji na inwestowanie na giełdzie papierów wartościowych, czego nie można uznać za zdarzenie losowe, niezależne od postępowania podatnika. Pogorszenie się koniunktury i spadek wartości posiadanych akcji, a tym samym brak środków finansowych w chwili obecnej na uregulowanie zaległości podatkowych nie stanowi pozytywnej przesłanki do uznania, że występuje ważny interes podatnika stanowiący jedną z przesłanek do udzielenia wnioskowanej ulgi podatkowej.

Na powyższą decyzję, Skarżący wywiódł skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, w której zarzucił organowi drugiej instancji narusze-

nie zasady unikania podwójnego opodatkowania oraz celowe działanie, celem uniknięcia zwrotu podatku po sprawdzeniu strat na rachunku inwestycyjnym prowadzonym przez dom maklerski. Dodatkowo ustanowiony z urzędu profesjonalny pełnomocnik Skarżącego, w piśmie z dnia 2 października 2012 r., zarzucił naruszenie: art. 67a § 1 pkt 3, 122, art. 187 § 1, art. 191 o.p. W odpowiedzi na skargę, organ odwoławczy podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie, wniósł o jej oddalenie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku skonstatował, że w rozpatrywanej sprawie organy podatkowe obu instancji rozważały argumenty wnioskującego o zastosowanie ulgi w odniesieniu do przesłanki "ważnego interesu podatnika", jak też brały pod uwagę ewentualne zaistnienie przesłanki "interesu publicznego". Wskazuje na to zarówno sposób, jak też charakter prowadzenia postępowania wyjaśniającego w danej sprawie. Ocena argumentów Skarżącego pod kątem przesłanek z art. 67a § 1 pkt 3 o.p. znalazła swój wyraz w uzasadnieniu skarżonej decyzji. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że materiał dowodowy został zebrany w zgodzie z przepisami postępowania. Dopuszczono jako dowód wszystko, co mogło przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Sporządzono protokół o stanie majątkowym i uzyskiwanych dochodach. Przedłożone przez stronę wyjaśnienia i dokumentację organy rozważyły i oceniły pod kątem ustawowych przesłanek do zastosowania ulgi w spłacie zaległości podatkowej. Ustalono charakter powstałych zaległości. W ocenie Sądu, ocena organu jest swobodna i przeprowadzona w zgodzie z zasadami logiki i doświadczenia życiowego, jak też uwzględnia przyjętą w orzecznictwie wykładnię przepisów dotyczących przyznawania przywilejów podatkowych w postaci umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowych i mieści się w ramach przyznanego organom podatkowym uznania administracyjnego. Wynik powyższej oceny, mimo iż niezgodny z oczekiwaniami Skarżącego nie może oznaczać, iż przeprowadzone postępowanie było niezgodne z obowiązującymi przepisami prawa. Sama trudna sytuacja materialna (związana również ze stanem zdrowia skarżącego), nie może stanowić jedynej przesłanki do zastosowania wnioskowanego przywileju podatkowego.

Skarżący od powyższego wyroku wniósł skargę kasacyjną, w której zarzucił na podstawie art. 174 pkt 1 i 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 270, dalej - p.p.s.a.) naruszenie:

1. przepisów prawa materialnego przez niewłaściwe zastosowanie - art. 67 a § 1 pkt 3 o.p. polegające na błędnym uznaniu, iż ustalony w sprawie stan faktyczny nie podlega pod hipotezę normy jak wyżej, a mianowicie przyjęciu, iż nie zachodzi przesłanka pozytywna do umorzenia zaległości podatkowych Skarżącego mimo, iż w rzeczywistości "ważny interes podatnika" został wykazany, co winno skutkować zastosowaniem ww. przepisu;
2. przepisów postępowania, które to uchybienia miały istotny wpływ na wynik sprawy tj.: art. 3 § 1 i § 2 pkt 1 w zw. z art. 134 § 1 p.p.s.a. poprzez nieskontrowanie przez Sąd pierwszej instancji, czy stan faktyczny przyjęty przez organy orzekające w sprawie znajduje potwierdzenie w zgromadzonym w sprawie materiale dowodowym; art. 151, art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) i c) w zw. z art. 67 a § 1 pkt w zw. z art. 122, 187 § 1, art. 191 o.p., poprzez oddalenie skargi w sytuacji, gdy istniały podstawy jej uwzględnienia z uwagi na fakt, iż zarówno zaskarżona decyzja, jak i poprzedzająca ją decyzja organu pierwszej instancji powinny zostać uchylone z uwagi na to, że zostały one wydane z naruszeniem przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, tj. naruszeniem art. 67 a § 1 pkt 3, art. 122, art. 187 § 1, art. 191 o.p.; art. 134 § 1 oraz art. 135 p.p.s.a., przez niepoddanie kontroli i w konsekwencji nieuchylenie w całości naruszających prawo aktów wydanych w granicach sprawy, której dotyczy skarga.

Wskazując na powyższe zarzuty wniesiono o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania Sądowi pierwszej instancji, ewentualnie o uchylenie zaskarżonego orzeczenia w całości i rozpoznanie skargi, w przypadku uznania istnienia jedynie naruszeń prawa materialnego, a także zasądzenie nieopłaconych kosztów pomocy prawnej udzielonej z urzędu w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym wywołanym wniesieniem niniejszej skargi, które nie zostały pokryte w całości ani w części.

III. Kierunek i zakres interpretacji

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, że skarga kasacyjna jest zasadna w obszarze zarzutów naruszenia przepisów postępowania w postaci art. 151 p.p.s.a., art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. w zw. z art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p., a konkretnie

w przedmiocie oceny kompletności i wystarczalności materiału dowodowego do prawidłowego merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. Nadto wskazał, że sąd pierwszej instancji ocenił kontrolowaną sprawę zasadniczo tak, jak w stosunku do każdego "przeciętnego" podatnika i formalnie ustosunkował się do jej podstawowych zagadnień, w tym do stanu zdrowia skarżącego. Należało zauważyć, że skarżący od dawna cierpi na chorobę psychiczną: schizofrenię paranoidalną. Zachorowanie na tę dolegliwość i jej możliwy wpływ za postępowanie chorego, to – w ocenie sądu odwoławczego – niezależne od skarżącego, obiektywnie występujące przypadki losowe, które wymagają szczególnie wnikliwego zbadania w kontekście stosowania art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Z tych powodów Sąd pierwszej instancji, zdaniem orzekającego w sprawie Naczelnego Sądu Administracyjnego, powinien zbadać materiał dowodowy, w tym znajdującą się w nim dokumentację lekarską pod kątem oceny: czy choroba psychiczna skarżącego mogła mieć wpływ na powstanie i niewykonywanie objętych wnioskiem o umorzenie zaległości podatkowych, to jest – czy niewywiązywanie się z obowiązków podatkowych, a więc w rezultacie powstanie i utrzymywanie się stanu obciążenia zaległościami podatkowymi pozostaje w istotnym związku z przypadkiem losowym w postaci choroby psychicznej skarżącego. Jeżeli dane w tym obszarze okazałyby się niewystarczające do tego rodzaju oceny, należałoby rozważyć, czy w ich kontekście organy podatkowe, które nie posiadają wszak wiadomości specjalnych w zakresie medycyny, nie powinny dopuścić dowodu z opinii biegłego – lekarza psychiatry – na przywołane powyżej okoliczności. Nie będzie to stanowiło nieuzasadnionego przerzucania ciężaru dowodowego ze strony postępowania na organy podatkowe, jeżeli strona przedstawiła określone dane oraz informacje, zaś organ w ramach ich weryfikacji zasięgnie wiadomości specjalnych od biegłego.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał Sądowi pierwszej instancji, a przez to pośrednio także organom podatkowym, że dla prawidłowego zastosowania i uzasadnienia uznania administracyjnego oraz sądowej kontroli w omawianym zakresie niezbędne jest wnikliwe przeanalizowanie przypadku losowego w postaci choroby podatnika: w kontekście jej ewentualnego wpływu na objętą wnioskiem o umorzenie zaległość podatkową, w czym dopomóc może rozważenie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego lekarza psychiatry. Uwzględniając skargę kasacyjną w tym zakresie Naczelny Sąd Administracyjny uznał pozostałe zarzuty kasacyjne za przedwcześnie,

a przez to nieuzasadnione, ponieważ zastosowania prawa materialnego, którego zasadniczo dotyczą, powinno zostać poprzedzone prawidłową, wnikliwą i wszechstronną oceną stanu faktycznego sprawy.

Umorzenie zaległości podatkowych jest uzasadnione, jeżeli niezawinione pogorszenie sytuacji podatnika miałoby doprowadzić podatnika do korzystania z pomocy opieki społecznej, a tym samym przerzucenia ciężaru jego utrzymania na Skarb Państwa. Przy podejmowaniu decyzji należy uwzględniać nie tylko osobistą sytuację majątkową podatnika, lecz także związek, jaki zachodzi pomiędzy obniżeniem zdolności płatniczej a zajściem wypadków powodujących i uzasadniających niemożność zapłaty. Jest ono uzasadnione w przypadkach spowodowanych działaniem czynników, na które podatnik nie może mieć wpływu i które są niezależne od sposobu jego postępowania. Przesłanką umorzenia może być pożar, choroba oraz bezrobocie osoby zobowiązanej, jeżeli nie posiada ona innych źródeł dochodu pozwalających na spłatę należności. Pożądane jest porównywanie sytuacji ubiegającego się o umorzenie z sytuacją przeciętnego podatnika danego podatku. Generalnie umorzenie należy zastosować, gdy zapłata zaległości podatkowych naruszałaby elementarne zasady sprawiedliwości i praworządne relacje między obywatelami a państwem. Do takich przypadków zaliczyć można np. znaczne obniżenie zdolności płatniczej podatnika, spowodowane klęską lub innym wypadkiem losowym, a także podważenie w istotny sposób warunków egzystencji jego rodziny lub spowodowanie upadku gospodarstwa bądź też prowadzonego zakładu w wyniku spłaty lub wyegzekwowania zaległości podatkowych.

Jak z wynika z powyższego, sądy nie ograniczają się wyłącznie do badania prawidłowości procedury postępowania, lecz formułują przesłanki, które przemawiają za umorzeniem lub przeciw umorzeniu. Sam fakt istnienia w przepisach kryteriów interesu publicznego i interesu podatnika wskazuje zresztą, że działanie organów podatkowych nie może ograniczać się do wykonania wyłącznie czynności proceduralnych. Swobodne uznanie nie oznacza zatem całkowitej dowolności organów podatkowych, lecz poruszanie się przez organ w granicach wyznaczonych normatywnymi przesłankami rozstrzygnięcia. Sądy nie powinny się zatem uchylać od oceny merytorycznej zasadności tych rozstrzygnięć, ograniczając się do badania prawidłowości procedury. Ocena zgodności z przesłankami rozstrzygnięcia jest w pełni uzasadniona i pożądana.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu w uzasadnieniu orzeczenia z dnia 10 maja 2012 roku, sygn. I SA/Op 91/12 wskazuje, że o istnieniu ważnego interesu podatnika decydują kryteria obiektywne, zgodne z powszechnie obowiązującą hierarchią

ważności, nie można go utożsamiać z subiektywnym odczuciem podatnika, że jego sytuacja życiowa, materialna uzasadnia zastosowanie ulgi. Ponadto w orzecznictwie sądowym podkreśla się, że kontrola legalności decyzji wydawanych w ramach tak zwanego uznania administracyjnego sprowadza się do oceny czy organ podatkowy uwzględnił całokształt okoliczności faktycznych mających wskazywać na ważny interes podatnika lub interes publiczny oraz czy w ramach swego uznania nie naruszył on zasady swobodnej oceny dowodów. Kontroli Sądu nie podlega zatem uznanie samo w sobie, ale sposób, w jaki nastąpiło zebranie i rozpatrzenie materiału dowodowego, uzasadnienie stanowiska organu, a także to, czy swobodne uznanie organu podatkowego nie przekształciło się w uznanie dowolne. O uprawnieniach i obowiązkach stron postępowania wynikających z przepisów prawa materialnego rozstrzygają bowiem organy administracji, co w tym przypadku oznacza, że rozstrzygnięcie co do umorzenia przedmiotowych należności należy do kompetencji organu, który, w pierwszej kolejności zobowiązany jest do dokładnego ustalenia stanu faktycznego sprawy, a w drugim etapie dokonuje wyboru skutków prawnych, które ten stan rodzi.

Biorąc pod uwagę treść omawianego rozstrzygnięcia oraz wskazane powyżej stanowiska, należy uznać, że przy badaniu przesłanek wynikających z art. 67 § 1 o.p. choroba podatnika, zwłaszcza choroba natury psychicznej, winna być rozpatrywana przez organy podatkowe w kontekście jej wpływu na niemożność uiszczania przez podatnika należnego podatku. W takiej sytuacji należy zbadać związek jaki zachodził pomiędzy czynnikiem losowym w postaci choroby podatnika a obniżeniem jego zdolności płatniczej. Jeżeli organ stwierdzi, że zachodził tego typu związek, umorzenie zaległości podatkowych jest zasadne jedynie w wypadku, gdy podatnik nie posiadał innych źródeł dochodu pozwalających mu na spłatę należności. Jak wskazano w uzasadnieniu komentowanego orzeczenia oraz w uzasadnieniu przywołanego powyżej wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu, mimo że ustawodawca przyznaje organom podatkowym pewien zakres swobody decyzyjnej, to przy rozpatrywaniu wniosku o umorzenie zaległości podatkowych winny one uwzględniać całokształt okoliczności faktycznych mających wskazywać na ważny interes podatnika lub interes publiczny w taki sposób, aby uznanie swobodne nie przekształciło się w uznanie dowolne. Wiąże się to z koniecznością wnikliwego i wszechstronnego zbadania przez organ podatkowy tychże okoliczności. W szczególności organ winien uwzględnić ewentualnie występujące czynniki losowe, które mogłyby mieć wpływ na sytuację osobistą podatnika przekładającą się brak możliwości uiszczania przez niego należnego

podatku. W przypadku ustalenia występowania u podatnika czynnika losowego w postaci choroby psychicznej, organ winien dokładnie zbadać jej wpływ na możliwość wiązania się przez niego z obowiązków podatkowych. Nadto, gdy zajdzie taka konieczność organ jako instytucja nieposiadająca wiadomości specjalnych, winien w tym celu rozważyć dopuszczenie dowodu z opinii biegłego psychiatry.

Opracował: Mateusz Kot

15.

Umorzenie zaległości podatkowej w podatku dochodowym od osób fizycznych (I SA/Op 162/21)

Orzeczenie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lipca 2021 r., sygn. akt I SA/Op 162/21

I. Zagadnienie problemowe

Przedmiotem rozważania jest ocena czy umorzenie zaległości podatkowej wraz z należnymi odsetkami z uwagi na szczególne okoliczności w postaci zaburzeń psychicznych, jak również częściowej niepełnosprawności, niekorzystnej sytuacji bytowej oraz braku stałego miejsca zamieszkania przy otrzymywaniu świadczeń socjalnych może stanowić podstawę do umorzenia zaległości z tytułu podatku dochodowego.

W powyższej kwestii, konieczne jest odniesienie się nie tylko do przesłanek ważnego interesu podatnika oraz interesu publicznego w rozumieniu art. 67a § 1 o.p., ale również do podejmowania decyzji przez organ w ramach tzw. uznania administracyjnego. Należy podkreślić, iż pomimo wystąpienia przynajmniej jednej przesłanki, organ podejmuje decyzję w ramach uznania administracyjnego, a zatem nie jest zobowiązany do automatycznego udzielenia ulgi. Problematycznym wydaje się być brak definicji ustawowej tych pojęć.

W orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się, że przez ważny interes podatnika należy rozumieć nadzwyczajne względy, które mogłyby zachwiać podstawami egzystencji podatnika, natomiast interes publiczny odnosi się w swej istocie do spraw związanych z funkcjonowaniem państwa oraz innych ciał publicznych jako prawnej całości zwłaszcza, jeżeli związane jest ono z gospodarowaniem mieniem komunalnym lub majątkiem Skarbu Państwa. W rozpatrywanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny sprawie trzeba ocenić trzy płaszczyzny, a mianowicie czy nie doszło do naruszenia przepisów prawa materialnego przez organy wydające decyzję, czy wymagana prawem procedura administracyjna została dochowana przez organ, jak również to, czy organ ten wydając decyzję, uczynił to w ramach przysługującej mu kompetencji.

II. Synteza stanu faktycznego

Z uwagi na kumulację kilku czynników, takich jak brak stałego miejsca zamieszkania, niepełnosprawność w umiarkowanym stopniu, uzależnienie od alkoholu, jak również zaburzenia psychiczne w postaci myśli samobójczych, stanów depresyjnych, braku motywacji do dalszego życia, wnioskodawca wystąpił w dniu 11 maja 2020 r., uzupełnionym pismem z dnia 30 czerwca 2020 r. do Naczelnika Urzędu Skarbowego w Oleśnie o umorzenie zaległości podatkowych w wysokości 442 zł wraz z należnymi odsetkami za zwłokę w wysokości 1 zł. W odpowiedzi na złożony przez stronę wniosek, organ podatkowy wydał decyzję odmowną dnia 8 lipca 2020 r. Następnie, wnioskodawca skorzystał z przysługującego prawa do odwołania się od decyzji organu podatkowego do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej i wniósł o ponowne rozpatrzenie sprawy pismem z dnia 19 października 2020 r. Po rozpatrzeniu odwołania strony, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Opolu utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję organu I instancji.

Wyrokiem z 28 lipca 2021 r., sygn. Akt I SA/Op 162/21 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu oddalił skargę D.K. złożoną na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu z dnia 4 lutego 2021 r., w przedmiocie odmowy umorzenia zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2019 r. Skargę na decyzję wniósł ustanowiony w ramach pomocy prawnej świadczonej z urzędu pełnomocnik strony, który zaskarżył wyrok w całości. Sformułował wniosek o zmianę lub uchylenie zaskarżonej decyzji i przekazanie sprawy do jej ponownego rozpatrzenia oraz powielił argumentację podnoszoną w odwołaniu do organu podatkowego.

Skarżący wskazał na rolę organów podatkowych jako instytucji państwowych w zakresie dbania o interes społeczny i działania zgodnie z przepisami prawa, w sposób budzący zaufanie do władzy publicznej. Podniósł, że stanowisko Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Opolu nie tylko nie budzi zaufania do władzy publicznej, ale wręcz negatywnie nastawia obywatela zarówno do władz państwa oraz do organów, które już cieszą się bardzo złą sławą. Skarżący podkreślił również, że w „normalnych” czasach nigdy nie występował z wnioskiem o ulgę. Natomiast, zdaniem strony Dyrektor Izby Administracji Skarbowej swoim działaniem zniechęca obywatela do zarabiania i płacenia podatków w Polsce, w tym na administrację, która w razie potrzeby i ogólnokrajowego kryzysu nie potrafi wspomóc obywatela widząc w jak skrajnym przypadku powstał obowiązek podatkowy i w jak skrajnej sytuacji znalazł się obywatel.

W ocenie strony, w przypadku przyznania jej wnioskowanej ulgi, brak jest jakiegokolwiek zagrożenia dla finansów państwa ani żadnej krzywdy dla pozostałych obywateli. Stwierdził, że w jego przypadku obowiązek podatkowy powstał zanim ukończył 26 lat. W interesie państwa jest zachęcanie osób niepełnosprawnych do podjęcia pracy na rzecz Polski, w czym winny uczestniczyć organy administracji publicznej. Skarżący zarzucił organowi odwoławczemu przekroczenie uprawnień, albowiem w jego ocenie nie jest on władny by stwierdzić "na ile jest chory i niepełnosprawny i kiedy będzie lub nie będzie zdolny do pracy". Nadto, stwierdzenie przez organ, że jest młody nie powoduje, że za chwilę będzie zdrowy. Skarżący zarzucił także, że jego prawdomówność i szczerość organ wykorzystał przeciwko niemu odmawiając udzielenia wnioskowanej ulgi. Wyjaśnił, że papierosów nie kupuje na „czarnym rynku” i nie powoduje uszczuplenia w budżecie państwa z tytułu akcyzy. Przyznał, że jest alkohikiem (podjął leczenie i stara się leczyć, chce wyjść z choroby), lecz winą za to, że wychowywał się w rodzinie, gdzie ojciec był alkohikiem znęcającym się nad rodziną, obarczył system i organy państwa, które nie zareagowały na taką sytuację w odpowiednim czasie. W związku z tym nie powinien być za to karany i wykluczony z pomocy państwa – wręcz przeciwnie winien być wspierany w leczeniu, bo państwu znacznie bardziej się to opłaca. Odnośnie do spłaty kredytu, wyjaśnił, że aktualnie kredyt spłaca ktoś inny, ponadto „kredyt nie był celowo wzięty po to, by odstąpić od zobowiązania podatkowego, a był wzięty w momencie, kiedy nie było takiego zobowiązania i nie było epidemii”. Ponownie wskazał, że jest osobą bezdomną, nie ma stałego miejsca zameldowania oraz zamieszkania, a to gdzie mieszka zależy od czyjejś dobrej woli.

Zdaniem organu - rozwiązanie problemów finansowych wnioskodawcy nie może odbywać się kosztem środków należnych budżetowi państwa. W posiadaniu podatnika znajdowały się środki finansowe, z których możliwa była zapłata należnego zobowiązania podatkowego. Wskazano w tym względzie na fakt otrzymania w II kwartale 2020 r. dodatkowego świadczenia tzw. trzynastki. Zakup używek, które jak stwierdził organ, nie należy do niezbędnych dla egzystencji. Z kolei obciążenia o charakterze cywilnoprawnym, które zaciągnięte zostały dobrowolnie, nie mogą w ocenie organu być traktowane priorytetowo w stosunku do tych obligatoryjnych, nałożonych w drodze ustawy. Spłata zaciągniętych kredytów bankowych nie jest pozytywną przesłanką do udzielenia ulgi w formie umorzenia zaległości podatkowej.

W ocenie organu odwoławczego bezzasadna jest rezygnacja z należności przysługujących budżetowi państwa w sytuacji, gdy nie można uznać, że zostały wyczerpane wszystkie możliwości spłaty zadłużenia. Podkreślono również, że nie może przesądzać o pozytywnym załatwieniu wnioskowanej ulgi fakt nieposiadania przez stronę środków na jednorazową spłatę zaległości i niemogącej sprostać powstałemu zadłużeniu, w świetle okoliczności całokształtu sprawy. Podejmując negatywne, niezgodne z oczekiwaniem zobowiązanego rozstrzygnięcie, organ podatkowy kierował się tym, że instytucja umorzenia nie może stanowić powszechnego środka zmierzającego do zwolnienia podatnika z ustawowego obowiązku zapłaty zaległości kosztem budżetu państwa, a zatem innych podatników.

Rozważając zasadność ulgi w formie umorzenia w kontekście sytuacji finansowej, zdrowotnej i bytowej wnioskodawcy Dyrektor Izby stwierdził, że odmowa umorzenia zaległości w żaden sposób nie wpłynie na pogorszenie obecnej sytuacji finansowej podatnika, nie pozbawi go środków do życia, nie spowoduje zagrożenia egzystencji, ani konieczności sięgnięcia przez zobowiązanego do pomocy ze środków budżetu państwa. Dodatkowo organ zauważył, że dochody pochodzące z pomocy społecznej są chronione przed egzekucją. Dług istnieje, ale jego przymusowa spłata w obecnych warunkach jest wstrzymana. Zapłata możliwa jest jedynie w drodze dobrowolnych wpłat, gdyż rodzaj uzyskiwanych przez podatnika dochodów uniemożliwia egzekucję, a zatem nie istnieje ryzyko przymusowego wykonania zaległego zobowiązania.

W związku z tym, że egzekucja podlega ograniczeniom - byt materialny wnioskodawcy nie będzie zagrożony nawet w przypadku wszczęcia wobec niego postępowania mającego na celu przymusowe wyegzekwowanie zaległości podatkowej. Działając, zatem w ramach uznania administracyjnego, Dyrektor Izby nie znalazł w sprawie podstaw do uchylenia zaskarżanej decyzji organu podatkowego I instancji. Następnie organ wskazał na zasadę powszechności opodatkowania i terminowego płacenia podatków. Wyjaśnił, że zaległość podatkowa będąca przedmiotem wniosku o umorzenie wynika z rozliczenia dochodu za 2019 r. W dniu 30 kwietnia 2020 r. do organu podatkowego wpłynęło zeznanie podatkowe PIT-37, w którym zobowiązany wykazał przychody z tytułu umowy o pracę, umowy zlecenia oraz renty socjalnej. Powstanie zaległości w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2019 r. związane jest z wykazaną w rocznym obliczeniu podatku przez organ rentowy za 2019 r. (PIT-11C) nadpłatą podatku i dokonaniem przez Zakład Ubezpieczeń Społecznych jej zwrotem. Uzyskane w ten sposób środki zobowiązany przeznaczył na swoje wydatki, co zdaniem

organu odwoławczego nie stanowi argumentu za udzieleniem ulgi poprzez umorzenie zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Jak można przeczytać w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, strona wniosła skargę, ponieważ nie była zadowolona z wydanej decyzji administracyjnej. Wniosek swój uzasadniła trudną sytuacją finansową, bytową i zdrowotną. Jak słusznie zauważył WSA, kontrola sądu administracyjnego sprowadza się do oceny prawidłowości przeprowadzenia przez organ podatkowy postępowania dowodowego, wyjaśnienia sprawy i sposobu wyciągnięcia wniosków z ustalonego stanu faktycznego. Sądy administracyjne nie ustalają stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia, ponieważ nie mogą zastępować organów administracji w merytorycznym załatwieniu sprawy.

W świetle art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. decyzja podlega uchyleniu w razie stwierdzenia przez Sąd naruszenia przepisów prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszenia przepisów prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania lub innego naruszenia przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, jak też w razie stwierdzenia okoliczności uzasadniających stwierdzenie nieważności zaskarżonej decyzji. Stanowisko sądu w tej sprawie należy uznać za wyjątkowo trafne. Jak słusznie zauważył sąd, w jego kompetencji jest jedynie przeprowadzenie kontroli legalności wydanej decyzji. Sąd administracyjny nie ocenia decyzji organu pod kątem jej słuszności czy też celowości, jak również nie rozpatruje sprawy, kierując się zasadami współżycia społecznego, ale w zakresie dokonywanej kontroli zobowiązany jest zbadać czy organy administracji, orzekając w sprawie, nie naruszyły prawa.

W niniejszej sprawie sąd badał zatem zebranie i rozpatrzenie materiału dowodowego, uzasadnienie stanowiska organu, a także to, czy swobodne uznanie organu podatkowego nie przekształciło się w uznanie dowolne. Organy podatkowe zasadnie stwierdziły istnienie przesłanki "ważnego interesu podatnika" oraz fakt, że nie zachodzi przesłanka "interesu publicznego". Podzielając stanowisko organu I instancji, organ odwoławczy uznał, że brak jest wystarczających podstaw do udzielenia skarżącemu wnioskowanej ulgi w postaci umorzenia zaległości podatkowej. Zdaniem sądu, stanowisko to znajduje potwierdzenie w prawidłowo zgromadzonym przez organy materiale

dowodowym, który został szczegółowo przez nie przeanalizowany i oceniony zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów. Organ podatkowy rozważył wszystkie okoliczności mogące mieć wpływ na wybór rozstrzygnięcia o udzieleniu lub odmowie udzielenia wnioskowanej ulgi. Nie można zatem w niniejszej sprawie wskazać na jakiegokolwiek naruszenie prawa ze strony organu podatkowego.

Końcowo należałoby odpowiedzieć na pytanie, jak wygląda sytuacja podatnika z zaburzeniami psychicznymi, ale jednocześnie z problemami finansowymi w postępowaniu podatkowym. Jak można przeczytać w orzeczeniu, strona domagała się najdalej idącej ulgi na podstawie art. 67a § 1 pkt 3 o.p. Jak uzasadniły organy podatkowe w posiadaniu podatnika znajdowały się środki finansowe, z których możliwa była zapłata należnego zobowiązania podatkowego. Nie wszystkie wydatki wskazane przez skarżącego należą do wydatków koniecznych. W szczególności odnosi się to do kosztów związanych z zakupem używek (papierosów). Nie bez znaczenia pozostaje również fakt, iż dochody pochodzące z pomocy społecznej, które strona otrzymywała są chronione przed egzekucją.

Niewątpliwie stwierdzić też należy, że zaburzenia psychiczne nie zakłócały prawidłowego funkcjonowania podatnika. Wniosek o umorzenie należności podatkowych został złożony, a następnie odwołanie oraz skarga do WSA. Nie można wykluczyć istnienia możliwości podjęcia przez Skarżącego pracy w zakładzie pracy chronionej w przyszłości ani też wykluczyć faktu, że będzie on w stanie uregulować choćby częściowo ciążące na nim zobowiązanie. W toku postępowania sądowego, skarżący uzyskał prawo pomocy w zakresie całkowitym, tj. ze zwolnienia całości z kosztów sądowych oraz profesjonalnego pełnomocnika z urzędu.

Konkludując, wydaje się oczywistym fakt, że nie można jednego podatnika stawiać w uprzywilejowanej pozycji. Jak słusznie zauważono, osoby znajdujące się w trudnej sytuacji bytowej czy zdrowotnej wspomagane są przez różne instytucje państwowe. Otrzymują pomoc materialną jak i rzeczową. Skarżący mógłby uregulować należności z otrzymanych dodatkowo środków finansowych, bądź też wnioskować o inną ulgę w postaci rozłożenia należności na raty, ale tego nie uczynił. Należy mieć na uwadze, że niemała liczba podatników ma duże trudności w postaci kłopotów finansowych, jednakże musi swoje zobowiązania regulować. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 września 2012 r., sygn. akt I OSK 623/12 można dostrzec, że celem pomocy społecznej nie jest całkowite utrzymanie podopiecznego,

lecz wspieranie go w trudnej sytuacji życiowej i zdrowotnej przy jego aktywnym współudziale. W rezultacie, każdy podatnik znajdujący się w trudnej sytuacji finansowej lub zdrowotnej spełniałby przesłankę zastosowania instytucji, jaką jest umorzenie zaległości podatkowej.

Opracował: Mateusz Olejnik

16.

Choroba psychiczna w orzeczeniu o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu wraz ze spółką za zaległości podatkowe spółki w podatku od towarów i usług (III SA/Wa 710/20)

Orzeczenie WSA: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 24 lutego 2021 r., sygn. akt III SA/Wa 710/20

I. Zagadnienia problemowe

Zagadnieniem podstawowym wymagającym omówienia, jest ocena czy choroba psychiczna miała wpływ na orzeczenie o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu wraz ze spółką za zaległości podatkowe spółki w podatku od towarów i usług. Konieczne jest odniesienie się do istoty choroby w znaczeniu odpowiedzialności członka zarządu.

Warto przy tym ocenić, czy przebieg choroby w czasie trwania zaległości podatkowej miał niezbędne znaczenie. Ustawodawca w ustawie o ochronie zdrowia psychicznego definiuje osobę z zaburzeniami psychicznymi jako osobę chorą psychicznie, która wykazuje zaburzenia psychotyczne. Osoba chora może wykazywać inne zakłócenia czynności psychicznych, które zgodnie ze stanem wiedzy medycznej zaliczane są do zaburzeń psychicznych. Należy również ustalić indywidualną sytuację chorej osoby zarządzającej, jak i skutki choroby. Warto zwrócić uwagę na zdolność postrzegania i kierowania sprawami zarządzanej spółki. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmuje się, że choroba skarżącego powoduje nieumiejętność właściwej oceny sytuacji zawodowej, fałszywy obraz sytuacji oraz nieprawidłowość w ocenie sytuacji zarządzanej przez skarżącego spółki pod kątem jej wypłacalności. W rozpatrywanej sprawie trzeba przyjrzeć się, czy będzie można przypisać winę z uwagi na okoliczność choroby osoby oskarżonej w kwestii niezgłoszenia wniosku o upadłość we właściwym czasie.

II. Synteza stanu faktycznego

Decyzją z sierpnia 2019 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego orzekł o solidarnej odpowiedzialności podatkowej Skarżącego wraz ze spółką za zaległości podatkowe spółki w podatku od towarów i usług za maj i grudzień 2014 r. oraz za marzec i kwiecień 2015 r. Jednak nie zgadzając się z zapadłym w sprawie rozstrzygnięciem Skarżący złożył odwołanie. Decyzją z grudnia 2019 r. organ odwoławczy utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji, gdyż w uzasadnieniu rozstrzygnięcia zaznaczono, że zgodnie z aktami rejestrowymi spółki oraz odpisem pełnym z Rejestru Przedsiębiorców KRS w terminach płatności zobowiązań podatkowych objętych zaskarżoną decyzją zarząd Spółki był jednoosobowy. Ponadto wykazano, że wypełniona została przesłanka wyrażona w art. 116 § 2 o.p., co oznacza pełnienie przez Skarżącego funkcji członka zarządu spółki w terminie płatności zobowiązania podatkowego z tytułu podatku od towarów i usług za maj i grudzień 2014 r. oraz marzec i kwiecień 2015 r. Z uwagi na to Naczelnik Urzędu Skarbowego prowadził postępowanie egzekucyjne do majątku spółki na podstawie tytułów wykonawczych. W trakcie postępowania egzekucyjnego zawiadomieniem z 27 kwietnia 2015 r. organ dokonał zajęcia rachunku bankowego spółki. Zdaniem organu - pomimo podjęcia przez organ egzekucyjny czynności egzekucyjnych oraz czynności zmierzających do pozyskania informacji o majątku zobowiązanej spółki, a w rezultacie do wyegzekwowania zaległości, prowadzone postępowanie egzekucyjne nie doprowadziło do realizacji obowiązku objętego tytułem wykonawczym. W bilansie natomiast sporządzonym na dzień 31 grudnia 2010 r. spółka wykazała, iż wysokość ciążących na Spółce zobowiązań przewyższa wartość jej majątku, dlatego miała obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości w terminie dwóch tygodni od 31 grudnia 2010 r. Jednakże materiał dowodowy wskazuje, że wniosek o ogłoszenie upadłości Spółki nie został złożony w odpowiednim czasie. W dniu zaś 23 lipca 2019 r. wpłynęło do organu podatkowego pismo, w którym strona podała, że jest osobą chorą i w związku z tym domaga się z urzędu opieki prawnika w sprawie. Ponadto poddano do informacji, iż choroba strony nasiliła się w czasie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego. Skarżący zatem wniósł do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie skargę na decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej z grudnia 2019 r. w przedmiocie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności członka zarządu wraz ze spółką za zaległości podatkowe spółki w podatku od towarów i usług za maj,

grudzień 2014 r., oraz marzec i kwiecień 2015 r. Skarżący zarzucił naruszenie następujących artykułów: art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p. Wniósł również o: przesłuchanie w charakterze świadków, przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego z zakresu księgowości i finansów oraz dowodu z dokumentacji medycznej, która znajduje się w aktach sprawy. Natomiast organ odwoławczy w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie, podtrzymując argumentację zawartą w zaskarżonej decyzji. Z uwagi na to pełnomocnik strony ustanowiony z urzędu w piśmie procesowym z 9 lutego 2021 r. poparł skargę i jako jej uzupełnienie i uzasadnienie zarzutu naruszenia art. 116 § 2 o.p. wniósł o przeprowadzenie dowodu z opinii psychiatrycznych na okoliczność pozostawania strony od 2011 do przełomu 2016/2017 w stanie wyłączającym świadome i swobodne podejmowanie decyzji oraz brak zdolności rozpoznawania swoich czynów i kierowania swoim postępowaniem. Zdaniem pełnomocnika – ta okoliczność wyłączy automatycznie odpowiedzialność Skarżącego za dochodzone należności podatkowe.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Jak przyjął Wojewódzki Sąd Administracyjny, niniejsza sprawa sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy chorobę psychiczną przedstawioną przez pełnomocnika strony można uznać za okoliczność wyłączającą odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki. Zdaniem organu interpretacyjnego choroba psychiczna strony zwalnia go z poniesionej winy za należności podatkowe. W swojej argumentacji Wojewódzki Sąd Administracyjny przywołuje art. 116 § 1 pkt. 2 o.p., gdyż ciężar wykazania istnienia przesłanek negatywnych odpowiedzialności członka zarządu spółki z o.o. spoczywa na osobie, która zmierza do uwolnienia się od odpowiedzialności. Wystąpienie przesłanek wyłączających odpowiedzialność członka zarządu na podstawie art. 116 § 1 pkt. 1 i 2 o.p. nie ma charakteru okoliczności uzupełniającej, lecz jest okolicznością zasadniczą. Podlega, jednakże badaniu na etapie postępowania zakończonoego decyzją organu, a następnie kontroli w postępowaniu sądowym. Uczyniłoby to zatem bezprzedmiotowym badanie kwestii spornej - braku winy za niezgłoszenie wniosku o upadłość we właściwym czasie wszczęcia postępowania zapobiegającemu ogłoszenia upadłości (postępowania układowego). Skutki choroby w niniejszej indywidualnej sprawie mogą, więc wpływać na zdolność postrzegania i kierowania sprawami zarządzanej spółki.

Kolejną kluczową kwestią jest stan zdrowia Skarżącego, czy pozwalał on ocenić prawidłowo sytuację spółki pod kątem jej wypłacalności w czasie, gdy przypadał właściwy czas na wnioskowanie o ogłoszenie upadłości i później. Z tego względu sąd przeprowadził dowód na podstawie art. 106 § 3 p.p.s.a.- z treści dokumentów przedłożonych przy skardze i piśmie procesowym z 9 lutego 2021 r. sąd podkreśla, że przedłożone za pismem procesowym dwie opinie psychiatryczne zostały sporządzone przez lekarzy specjalistów. Z opinii z 17 stycznia 2017 r. wynika więc, że w okresie luty 2011 - do przełomu 2016/2017 strona z powodu psychozy afektywnej dwubiegunowej, nie-różnicowanej miała zniesioną zdolność rozpoznawania znaczenia czynu i pokierowania swoim postępowaniem. W kolejnej opinii lekarz stwierdza, że: „z pobudek chorobowych podejmował różne decyzje o charakterze cywilnoprawnym, np. rozwód po 26 latach małżeństwa, wejście w kolejny związek małżeński (obecnie w faktycznej separacji, sprawa rozwodowa w toku)”. Zatem sąd przyjmuje za uwiarygodnioną chorobę strony, która cierpi na psychozę afektywną dwubiegunową. Natomiast z drugiej opinii wynika, że Skarżący znajdował się (w dniu 17 listopada 2014 r. - w tym dniu miało miejsce zachowanie skutkujące wdrożeniem wobec niego sprawy sądowej dla potrzeb, której wydano tę opinię) w stanie wyłączającym świadome albo swobodne powzięcie decyzji i wyrażenie woli z uwagi na chorobę psychiczną. Ta opinia opisuje specyfikę choroby strony, w której fazy euforii i hipomanii („bezkrytyczne myślenie wielkościowe”) przeplatają się z fazami rozkojarzenia i depresji. Z obu opinii wynika, że Skarżący był hospitalizowany po próbie samobójczej w 2013 r. Z opinii wynika również, że Skarżący wyzbył się mienia (na rzecz córki) i nie ma innych źródeł dochodu niż renta. Zdaniem lekarzy stwierdzono, że strona ma „przewlekłe naruszenie funkcji organizmu stanu psychicznego i ogólnego. Stopień naruszenia sprawności organizmu powoduje, w stopniu znaczącym utratę zdolności do pracy zawodowej zgodnej z kwalifikacjami i uzasadnia orzeczenie częściowej niezdolności do pracy zawodowej od stycznia 2014 r. do lutego 2018 r. - rokowania trudne”. Kolejne przywołane przez biegłego orzeczenie lekarza orzecznika ZUS twierdzenie, iż strona ma „przewlekłe naruszenie funkcji organizmu stanu psychicznego i ogólnego. Stopień naruszenia sprawności organizmu powoduje, nadal w stopniu znaczącym utratę zdolności do pracy zawodowej zgodnej z kwalifikacjami i uzasadnia orzeczenie częściowej niezdolności do pracy zawodowej”. Skarżący uznany został również przez ZUS na trwale niezdolnego do pracy.

Podkreślić należy, że z licznych zaświadczeń lekarskich z lat 2015-2018 wynika, że strona nie może się stawiać przed sądami, bo „nie jest zdolny do składania sensownych wyjaśnień”, „utrzymuje się zaostrzenie procesu chorobowego”, występują epizody depresji ciężkiej, myśli rezygnacyjne, zaburzenia pamięci i koncentracji. Biegły sądowy uznał, że występują u niego typowe objawy choroby afektywnej dwubiegunowej pod postacią zespołów depresyjnych i maniakalnych. Choroba ta jest zaburzeniem przewlekłym. Na podkreślenie zasługuje fakt, iż biegły uznał za istotne, że „diagnoza choroby psychicznej została potwierdzona w warunkach pobytu szpitalnego, w warunkach pozwalających na codzienną obserwację pacjenta. Sytuacja taka wyklucza możliwość celowej symulacji zaburzeń psychicznych”.

W świetle ujawnionych dowodów wynika, że Skarżącemu nie można przypisać winy za niezgłoszenie wniosku o upadłość we właściwym czasie. Dla Sądu jest ewidentne, że Skarżący jest osobą chorą psychicznie i od 2011 r. choroba trwa i się rozwija. Skarżący znajdował się i znajduje co najmniej do września 2019 r. w stanie wyłączającym świadome i swobodne podejmowanie decyzji oraz miał poważnie ograniczoną zdolność rozpoznawania swoich czynów i kierowania swoim postępowaniem. Należy przyjąć jednak, że nawet przy dołożeniu należytej staranności, Skarżący nie mógł racjonalnie ocenić czy i kiedy wystąpiły przesłanki złożenia wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. Niezgłoszenie wniosku o upadłość nie było przez niego zawinione, bo jako osobie chorej psychicznie takiej winy nie można mu przypisać.

Nie można wykluczyć, że zdrowy psychicznie człowiek zamiast dokapitalizować spółkę w 2014 r. wnioskowałby o jej upadłość, wtedy zapewne nie powstałyby przedmiotowe zaległości podatkowe. Jednak Skarżący nie działa w racjonalny sposób, ponieważ jego zachowaniem kierowała choroba. Zdaniem Sądu aktywności cywilnoprawne strony są właśnie wynikiem zaburzeń psychicznych a nie świadomej i racjonalnej kalkulacji. Wniosek, więc jest następujący- zaniechanie wnioskowania o upadłość Spółki było wynikiem zachowania człowieka chorego psychicznie. Sąd zwraca uwagę, iż ewidentne jest, że Skarżący nie symuluje choroby psychicznej. Rozwinęła się ona znacznie wcześniej, co miało też skutek w postaci próby samobójczej. Natomiast ocena, czy i w jakim zakresie Skarżącego należało pozbawić zdolności do czynności prawnych w związku z objawianą chorobą nie należy do sądu administracyjnego. Zwrócić jednak należy uwagę, że art. 116 § 1 pkt. 1 lit. b) o.p. posługuje się pojęciem braku winy za niezgłoszenie wniosku o upadłość we właściwym czasie. W przekonaniu sądu zatem osoba niewinna w niezgłoszeniu wniosku o upadłość z powodu choroby

psychicznej nie musi być osobą całkowicie lub częściowo ubezwłasnowolnioną. Przesłankę braku winy, jednakże należy oceniać na podstawie całokształtu materiału dowodowego, a nie tylko przez ocenę formalną.

Podsumowując, z powyższych względów sąd stwierdza zasadność zarzutów naruszenia art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p. prowadzących do tego, że istotna dla sprawy okoliczność dotycząca zdolności do wywiązywania się ze swojej roli zawodowej oraz zdolności do obiektywnego rozpoznawania rzeczywistości nie została prawidłowo oceniona przez organ. Z uwagi na treść art. 116 § 1 pkt. 1 lit. b) o.p., naruszenia przepisów procesowych miały wpływ na wynik sprawy. Gdyby organ zebrał dowody na okoliczność stanu zdrowia Skarżącego- prawidłowa ocena zebranych dowodów powinna była doprowadzić organ do wniosku, że Skarżący nie ponosi winy za niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości we właściwym czasie. Biorąc powyższe pod uwagę decyzja zaskarżona wymaga uchylecia na podstawie art. 145 § 1 pkt. 1 lit. a) i c) p.p.s.a, a postępowanie umorzenia.

W świetle powyższego wyrok Sądu był adekwatny, gdyż oczywista jest choroba psychiczna Skarżącego - psychoza afektywna dwubiegunowa. Świadczy przede wszystkim o tym zachowanie Skarżącego, które odzwierciedla się w komentarzu „Zewnętrznie cyklofreniczne objawy chorobowe dostrzegalne są przede wszystkim w kierunku i poziomie stanów emocjonalnych, aktywności ruchowej oraz formy i treści wypowiedzi” Jana Wojtasika zawartym w artykule pt. *Cyklofrenia, czyli psychoza maniakalno-depresyjna*. Skarżący nie zgłosił wniosku o upadłość spółki oraz miał próbę samobójczą

z powodu choroby. Najważniejsze jest zatem rozstrzygnięcie poczytalności w znaczeniu odpowiedzialności członka zarządu, więc Sąd w kompletny sposób wyjaśnia wszelkie okoliczności oraz przedstawia opinie psychiatryczne lekarzy. Diagnozę uwierzył biegły sądowy, zatem nie można domniemywać symulacji choroby Skarżącego. Biorąc powyższe pod uwagę jedyną słuszną decyzją jest automatyczne zniesienie odpowiedzialności Skarżącego za dochodzone należności podatkowe spowodowane przewlekłą chorobą jako okolicznością wyłączającą winę.

Opracowała: Karolina Kopińska

17.

Opinia biegłego lekarza psychiatry a zasada swobodnej oceny dowodów (II FSK 1658/18)

Orzeczenie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 1658/18

I. Zagadnienia problemowe

Zasada swobodnej oceny dowodów zakłada, iż organ podatkowy dokonuje w bezpośredni sposób całościowej oceny materiału dowodowego. Wytacza ona organowi podatkowemu kierunek oceny wartości poszczególnych środków dowodowych, kierując się prawami logiki oraz doświadczeniem życiowym. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wypracowano kilka standardów, w ramach których działania organu podatkowego mogą zostać zakwalifikowane jako mieszczące się w granicach dopuszczalnej swobody oceny dowodów. Pierwszy standard nawiązuje do etapu gromadzenia materiału dowodowego w sprawie tj. kompleksowa ocena dowodów może być realizowana tylko wtedy, gdy organ przeprowadzi wszystkie dowody w sprawie z zachowaniem wymogów, o których mowa w art. 122 o.p. oraz 187 o.p.

Drugi wskazuje, że swobodna ocena dowodów musi dotyczyć dowodów zgromadzonych zgodnie z przepisami postępowania, aby zminimalizować ryzyko przekształcenia się w samowolę. W szczególności zasada ta wymaga uwzględnienia określonych reguł tej oceny oraz norm procesowych przy środkach dowodowych. Prawidłowo dokonana ocena materiału dowodowego musi być wszechstronna i opierać się całkowicie na zgromadzonych dowodach, jakim organ dysponuje.

II. Synteza stanu faktycznego

Wyrokiem z 27 lutego 2018 r. sygn. akt I SA/OI 21/18 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. uchylił decyzję Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Olsztynie z 2 listopada 2017 r. w przedmiocie orzeczenia o solidarnej odpowiedzialności J. G. jako członka zarządu spółki z o.o.

za zaległości podatkowe spółki. Sąd pierwszej instancji wskazał, że spór w sprawie dotyczy stwierdzenia czy niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki lub wszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) nastąpiło bez winy skarżącego. Na uwzględnienie, zdaniem Sądu, zasługiwał zarzut naruszenia art. 191 o.p. w związku z art. 197 o.p., gdyż organ przekroczył zasadę swobodnej oceny dowodów pomijając m.in. wnioski płynące z opinii biegłej psychiatry, jak również z wyroku Sądu Rejonowego w O. z 9 grudnia 2013 r. Szczególne znaczenie przypisał okoliczności, że zdiagnozowana u skarżącego choroba nie pozwalała na racjonalne działanie przez długi czas i argumenty organu, że skarżący powinien dla swojego dobra zrzec się funkcji, nie są w tej sprawie prawidłowe. Takiego zachowania można wymagać tylko od osób, które nie są dotknięte takimi zaburzeniami psychicznymi, jakie stwierdzone zostały przez lekarzy specjalistów u skarżącego.

W kolejnym postępowaniu podatkowym organ odwoławczy powinien dokonać wszechstronnej oceny materiału dowodowego, w szczególności opinii sądowo-psychiatrycznej, w zgodzie z zasadą swobodnej oceny dowodów, mając na względzie, że ww. opinia sporządzona została na okoliczność ustalenia, w okresie 2009 r. – 2011 r. skarżący pozostawał w stanie wyłączającym prawidłowe działanie jego funkcji poznawczych jako członka zarządu spółki, okresu w jakim ten stan trwał oraz ustalenia braku jego winy w niepodjęciu działań zmierzających do ogłoszenia upadłości spółki. Organ odwoławczy w skardze kasacyjnej od powyższego wyroku wniósł o jego uchylenie w całości i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania, ewentualnie uchylenie w całości wyroku i oddalenie skargi. Na podstawie art. 174 pkt 2 organ ten zarzucił naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.: art. 3 § 1 p.p.s.a., art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a., art. 151 p.p.s.a. w związku z art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) o.p., poprzez wadliwą kontrolę działalności administracji oraz niewłaściwe przyjęcie przez Sąd pierwszej instancji, iż stan faktyczny sprawy nie uprawniał organu odwoławczego do stwierdzenia, że skarżący nie wykazał, aby niezłożenie wniosku o ogłoszenie upadłości sp. z o.o. likwidacji nastąpiło bez jego winy, co doprowadziło do uchylenia decyzji zamiast do oddalenia skargi; art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. poprzez stwierdzenie naruszenia art. 191 i art. 197 o.p. - wskazanie w wyroku, że zaskarżona decyzja wydana została z naruszeniem ww. przepisów postępowania, w wyniku przekroczenia przez organ zasady swobodnej oceny dowodów, w wyniku pominięcia

wniosków płynących z opinii biegłej psychiatrii M. C.; art. 151 p.p.s.a. poprzez nieprawidłowe przyjęcie, że organ wydał zaskarżoną decyzję z naruszeniem art. 191 i art. 197 o.p., co doprowadziło do uchylenia decyzji zamiast oddalenia skargi; art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w związku z art. 153 i art. 170 oraz art. 141 § 4 p.p.s.a., poprzez pominięcie w zaskarżonym wyroku wskazań Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wykładni prawa, jak też oceny prawnej dokonanej przez NSA w wyroku z dnia 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 1061/15; art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w związku z art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez zawarcie w uzasadnieniu wyroku błędnych i bezprzedmiotowych zaleceń co do prowadzenia dalszego postępowania organu w związku z wymienionymi naruszeniami prawa materialnego i procesowego.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 p.p.s.a. Uwzględnił również, że skarga kasacyjna pozbawiona jest usprawiedliwionych podstaw. Stosownie do art. 183 § 1 p.p.s.a., NSA rozpoznał wyżej opisaną sprawę w granicach skargi kasacyjnej i z urzędu brał pod rozwagę jedynie nieważność postępowania, która w rozpatrywanej sprawie nie zachodzi. Rozpoznanie sprawy w granicach skargi kasacyjnej oznacza, że NSA zobligowany jest także wskazanymi w niej podstawami.

Zarzuty skargi kasacyjnej w ww. sprawie oparte zostały o podstawę kasacyjną określoną w art. 174 pkt 2 p.p.s.a. Warto nadmienić, że strona wnosząca skargę kasacyjną w ramach tej podstawy zawarła też zarzut naruszenia przepisu prawa materialnego, tj. art. 116 § 1 pkt 1 lit. b) o.p. NSA uznaje za pewne to, że zarzuty te nie mogły odnieść zamierzonego przez autora skargi kasacyjnej skutku w postaci uchylenia zaskarżonego wyroku. Wymaga to przy tym uwzględnienia, że stosownie do art. 193 zdanie drugie p.p.s.a., w brzmieniu obowiązującym od 15 sierpnia 2015 r., uzasadnienie wyroku oddalającego skargę kasacyjną zawiera jedynie ocenę zarzutów skargi kasacyjnej.

W wyroku z 7 kwietnia 2017 r. NSA, uchylając zaskarżony wyrok oraz decyzję organu odwoławczego, przesądził kwestię zaistnienia przesłanek pozytywnych odpowiedzialności skarżącego, o których mowa w art. 116 § 1 o.p., natomiast dostrzegł wady postępowania, co do ustalenia przesłanek egzoneracyjnych i wyznaczył dla ponownego postępowania granice dowodzenia w zakresie przesłanki uwolnienia się

skarżącego od odpowiedzialności. Potwierdził to co Sąd pierwszej instancji wydał w swoim orzeczeniu, że nie było potrzeby, w zakresie ustalenia tej przesłanki, powoływania dowodu z opinii biegłych psychiatry i psychologa. Zatem to miało postawę wyłączającą skargę kasacyjną, NSA uznał za konieczne uzupełnienie postępowania dowodowego o uzasadnienie tego wyroku przez skarżącego dowodu z przesłuchania lekarza psychiatrę. Co więcej NSA pozostawił otwartą kwestię swobodnej oceny dowodów w zakresie ustalenia braku winy skarżącego w niezgłoszeniu wniosku o upadłość. Sąd pierwszej instancji orzekł, że był uprawniony do oceny legalności zaskarżonej decyzji, dokonanej oceny dowodów, jak i realizacji zaleceń NSA.

W zaskarżonym wyroku pomimo wskazania na art. 191 o.p. nie wyrażono konieczności powołania w sprawie biegłego, a te kwestie reguluje art. 197 o.p. NSA orzeka, że zarzut co do nieuprawnionego przyjęcia naruszenia przez organ podatkowy zasady swobodnej oceny dowodów nie zasługuje na uwzględnienie, przy tym jego autor nie uargumentował należycie tej kwestii. Ważne jest, że zgodnie z art. 191 o.p. ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego czy dana okoliczność została udowodniona. Ten artykuł określa, że zasada swobodnej oceny dowodów sprowadza się do całościowej oceny zebranych dowodów i to we wzajemnym ich powiązaniu. Ustawodawca natomiast nie wartościuje środków dowodowych, pozostawiając podatnikowi i odpowiednim organom podatkowym decyzję co do zasadności stosowania określonych dowodów w analizie konkretnej sprawy sądowej.

NSA ocenił, iż Sąd pierwszej instancji prawidłowo przyjął, że ocena dowodów dokonana w rozpoznanej sprawie przez organy podatkowe, w kontekście zawinienia skarżącego w niezgłoszeniu wniosku o upadłość z powodu problemów ze świadomością i funkcjami poznawczymi, nie odpowiada powyższym standardom. W wyżej opisaney sprawie NSA zajął stanowisko, że dokonana przez organ podatkowy ocena dowodów nie była wszechstronna i nie uwzględniała wniosków płynących ze wszystkich elementów materiału dowodowego. Słuszne w tej sprawie jest odwołanie się Sądu pierwszej instancji do znajdującej się w aktach opinii biegłego lekarza psychiatry.

Opinia ta dotyczyła stanu zdrowia skarżącego w latach 2009-2012, czyli obejmowała przedmiotowy okres, w którym pełnił on funkcje członka zarządu w spółce. Organ podatkowy przypisał szczególne znaczenie zeznaniom lekarza, który zeznał, że nie pamięta jak przebiegała choroba u skarżącego, nie jest w stanie odnaleźć dokumentacji medycznej i że nie dokonywała badań pod kątem zachowania skarżącego w sprawach zawodowych i pełnienia funkcji członka zarządu. Według opinii tego

lekarza pacjent cierpiał na zaburzenia depresyjne, na depresję nawracającą, która przebiegała rzutami. Te zeznania dały organowi podatkowemu podstawę do twierdzenia, iż nie wykluczają one, że skarżący w sierpniu 2011 r. mógł i powinien wystąpić z wnioskiem o ogłoszenie upadłości spółki. Jednocześnie organ uznał, że zeznania te nie stanowią decydującego dowodu w sprawie, gdyż świadek wskazała znaczną ilość przyjmowanych pacjentów, upływ czasu i brak dokumentacji medycznej leczenia, co czyni te zeznania mało wiarygodne.

NSA określił, że jeśli zeznania te rzeczywiście nie mogły w sposób jednoznaczny wpłynąć na ocenę zawinienia skarżącego, to tym większe znaczenie dowodowe nabrała treść i wnioski wynikające z opinii biegłej. Zastanawiający jest fakt, iż biegli nie stwierdzili okoliczności zakłócających i ograniczających w jakikolwiek sposób toku prawidłowego myślenia i działania strony. Organ podatkowy nie uwzględnił, że wnioski płynące z tej opinii uzupełniały się z ustaleniami przyjętymi w wyroku Sądu Rejonowego w O. z 9 grudnia 2013 r., którym skarżący został uniewinniony od zarzutu uporczywego niewpłacania w ustawowym terminie na rachunek Urzędu Skarbowego w O. należnego podatku od towarów i usług spółek oraz ocena winy skarżącego, bez wątplenia wiąże ustalenia tego Sądu, gdzie uznano, że skarżący posiada znaczne braki w swoich relacjach społecznych i zawodowych. Z tego względu jest osobą nie mogącą właściwie funkcjonować w życiu społecznym i zawodowym, oraz nie potrafiącą znaleźć odpowiedniego wsparcia psychologicznego jak i psychiatrycznego.

Zaburzenia oraz choroby psychiczne, z którymi zmagają się strona postępowania podatkowego, są istotną kwestią mającą wpływ na ewentualną decyzję o umorzeniu postępowania. W przeciwieństwie do ukazanych w skardze kasacyjnej twierdzeń organu odwoławczego, zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, dla oceny braku winy, woli w niezgłoszeniu wniosku o ogłoszenie upadłości spółki, nie są zgodne z zachowaniem skarżącego dotyczącego dokonywania czynności cywilnoprawnych czy też rozporządzaniem dokumentacją podatkową. Racjonalność i prawidłowość tych zachowań nie była też przedmiotem badania w sprawie, dlatego też nie stanowią one punktu odniesienia. Z tych względów należy wyłonić uchybienia proceduralne Sądu pierwszej instancji w omawianym zakresie.

Podsumowując, stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawie należy uznać za słuszne. NSA oddalił skargę kasacyjną na podstawie art. 184 p.p.s.a. Uwzględnił również, że skarga kasacyjna pozbawiona jest usprawiedliwionych pod-

staw. Zasada swobodnej oceny dowodów oznacza, że organ podatkowy nie jest skrepowany regułami dotyczącymi wartości poszczególnych dowodów, ma obowiązek rozpatrywać dowody na podstawie własnego przekonania, popartego zasadami wiedzy i doświadczenia życiowego. Oznacza to, że przepisy normujące postępowanie podatkowe regulują zasady związane z gromadzeniem całego materiału dowodowego.

W orzecznictwie duża rolę odgrywają w szczególności dwa standardy, w ramach których działania organu podatkowego powinny mieścić się w granicach dopuszczalnej swobody oceny dowodów. Pierwszy nawiązuje do etapu gromadzenia materiału dowodowego w sprawie tj. kompleksowa ocena dowodów może być realizowana tylko wtedy, gdy organ przeprowadzi wszystkie dowody w sprawie, z zachowaniem wymogów, o których mowa w art. 122 oraz 187 o.p. Jednocześnie rozpatrzeniu podlegają nie tylko poszczególne dowody odrębnie, ale także wszystkie dowody we wzajemnej łączności. Tym samym dokonana przez organ ocena, oparta jedynie na częściowo zgromadzonym materiale dowodowym, stanowi naruszenie przepisów postępowania – art. 191 w zw. z art. 187 o.p. Drugi wskazuje, że swobodna ocena dowodów, aby nie przekształciła się w samowolę, musi dotyczyć dowodów zgromadzonych zgodnie z przepisami postępowania. Czynności zmierzające do zgromadzenia dowodów poddane są pewnym wymogom formalnym. Natomiast konieczność ich zachowania jest obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie.

Opracowała: Sara Zięba

Cześć III.

Zaburzenia psychiczne a zawieszenie postępowania podatkowego

18.

Choroba psychiczna podatnika a przesłanki zawieszenia postępowania podatkowego (I SA/Sz 110/21)

Orzeczenie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 28 października 2021 roku, sygn. akt I SA/Sz 110/21

I. Zagadnienie problemowe

Podstawowym zagadnieniem wymagającym omówienia w przedmiotowej sprawie jest ocena czy choroba psychiczna podatnika może stanowić przesłankę do zawieszenia postępowania podatkowego. Kwestią, którą na wstępie należy rozpatrzyć, jest samo pojęcie postępowania podatkowego. Jest ono prawnie uregulowanym ciągiem czynności procesowych, podejmowanych przez organy podatkowe i zmierzających do sprawnego rozstrzygnięcia i rozpoznania sprawy. Jednym z założeń postępowania podatkowego, wynikającym z zasady celowości, jest jego ciągły charakter, co oznacza, że powinno się ono toczyć bez przerwy, od momentu jego wszczęcia aż do zakończenia, możliwe szybko, bez zbędnej zwłoki. Instytucja zawieszenia postępowania służy pogodzeniu zasady ciągłości postępowania z koniecznością czasowego zaniechania jego prowadzenia w szczególnych przypadkach określonych w ustawie. W rozpatrywanej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie sprawie należy dokonać wykładni art. 201 § 1 i § 1a o.p., a następnie ocenić zależność pomiędzy chorobą psychiczną podatnika a jego zdolnością czynności prawnych, możliwością występowania przed organami i uczestniczenia w postępowaniach.

II. Synteza stanu faktycznego

Wnioskiem z dnia 9 lipca 2020 roku podatniczka zwróciła się do organu I instancji o zawieszenie prowadzonego wobec niej postępowania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za lata 2015 i 2016, na okres 6 miesięcy, aby w tym czasie mogła wywiązać się z nałożonych na nią, w trakcie tych postępowania, zobowiązań.

Ponadto, podatniczka wniosła o niewszczywanie nowych postępowań kontrolnych, podatkowych, czy też karno-skarbowych, z uwagi na niemożliwość uczestnictwa w nich. W uzasadnieniu wniosku wskazała, że toczą się wobec niej postępowania karne skarbowe pod nadzorem Prokuratury Rejonowej oraz odbywa okres zawieszenia kary, wynikającej z wyroku Sądu Rejonowego. Ponadto wyjaśniała, że jej stan zdrowia pogorszył się, w wyniku czego została skierowana na badanie sądowo - psychiatryczne, które miało na celu wykazać, czy może brać udział w czynnościach związanych z prowadzonymi postępowaniami, jak również, czy potrafiła kierować swoim postępowaniem i umiała rozpoznać znaczenie swojego postępowania bądź czynności, które wykonywała albo decyzji, które podejmowała. Podatniczka dodała, że kolejne postępowania zwiększają jej zobowiązania w wyniku nakładania kolejnych kar i grzywien, a zawieszenie prowadzonych postępowań czy niewszczywanie nowych, pozwoli jej na uporządkowanie spraw związanych z majątkiem przeznaczonym do sprzedaży czy licytacji, w ramach prowadzonego postępowania egzekucyjnego.

Organ I instancji odmówił podatniczce zawieszenia postępowania podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2015, w uzasadnieniu wskazując, że zawieszenie postępowania może mieć miejsce jedynie w przypadkach wyraźnie określonych w przepisach ustawy - Ordynacja podatkowa. Według organu I instancji, w niniejszej sprawie nie zaistniała żadna z wymienionych obligatoryjnych i fakultatywnych przyczyn zawieszenia postępowania. Kwestia złego stanu zdrowia podatniczki również nie stanowi przesłanki zawieszenia postępowania, gdyż okoliczność ta pozostaje bez wpływu na zdolność procesową strony. Stan zdrowia, w tym psychicznego, nie został wymieniony w przywołanych przepisach, nie powoduje też utraty zdolności do czynności prawnych, co w myśl art. 201 § 1 pkt 4 o.p. mogłoby stanowić podstawę zawieszenia postępowania. Organ I instancji wskazał, że podatniczka jest osobą pełnoletnią, nieubezwłasnowolnioną i jako osoba fizyczna posiada pełną zdolność do czynności prawnych. W ocenie organu odwoławczego fakt przebywania w zakładzie karnym również nie jest okolicznością rzutującą na zdolność do czynności prawnych. Ewentualne utrudnienia w realnym osobistym korzystaniu z praw i obowiązków strony postępowania nie należą do przesłanek uzasadniających zawieszenie postępowania podatkowego. W związku z kłopotami zdrowotnymi podatniczka mogła udzielić innej osobie upoważnienia do działania w jej imieniu. Nie zgadzając się z powyższym rozstrzygnięciem, podatniczka złożyła zażalenie do Dyrektora Izby Administracji Skarbowej i wniosła o uchylenie w całości postanowienia organu I instancji.

Organ odwoławczy utrzymał w mocy postanowienie organu I instancji powołując treść art. 201 § 1 o.p., stanowiącego o obligatoryjnych przesłankach zawieszenia postępowania oraz art. 201 § 1b o.p., zawierającego w swej treści fakultatywne przesłanki zawieszenia postępowania. W opinii organu odwoławczego w rozpatrywanej sprawie nie występuje żadna z przewidzianych w ustawie przesłanek do zawieszenia postępowania, wobec czego, brak jest podstaw do rozstrzygnięcia w przedmiotowym zakresie. Organ odwoławczy wskazał, że fakultatywne (uznaniowe) regulacje zawarte są w art. 204 § 1 o.p., ale w przedmiotowej sprawie przepis ten nie znajduje zastosowania, gdyż wskazane w nim przesłanki zawieszenia postępowania dotyczą wyłącznie postępowań prowadzonych w sprawie udzielenia ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych.

Końcowo organ odwoławczy wskazał, że przedstawione przez podatniczkę powody zawieszenia postępowania znacznie odbiegają od enumeratywnie wymienionych w regulujących tę kwestię artykułach. Ustawodawca nie przyznał organowi podatkowemu dowolności w regulowaniu toku procesu w tym zakresie, w szczególności nie pozwolił na kreowanie nowych, leżących poza regulacją zawartą w opisanych przepisach, podstaw zawieszenia postępowania.

Skarżąca złożyła skargę na powyższe postanowienie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, zaskarżając je w całości. W opinii skarżącej zostało ono wydane z rażącym naruszeniem przepisów procedury podatkowej wynikającej z Ordynacji podatkowej, poprzez naruszenie przepisów o czynnym udziale strony w postępowaniu i możliwości jego zawieszenia.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wskazał, że istota sporu sprowadza się do oceny, czy w rozpoznawanej sprawie wystąpiły podstawy do zawieszenia prowadzonego wobec skarżącej postępowania podatkowego w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych za rok 2015. Organ, odmawiając zawieszenia postępowania wskazał, że w sprawie nie zaistniała żadna z przyczyn obligatoryjnego i fakultatywnego zawieszenia postępowania podatkowego.

Ustawodawca instytucję zawieszenia postępowania z urzędu uregulował w art. 201 § 1 o.p. W treści tej normy wskazał enumeratywnie przypadki, w których zawieszenie postępowania jest obligatoryjne. Oznacza to, że jeżeli pojawi się jedna z przesłanek tam wymienionych, organ podatkowy ma obowiązek zawiesić postępowanie,

niezależnie od tego, na jakim etapie ono się znajduje. Ponieważ instytucja ta jest wyjątkiem od zasady ciągłości postępowania podatkowego, może mieć miejsce tylko w przypadkach wyraźnie określonych w ustawie (art. 201-206 o.p.). Jeżeli pojawiają się przejściowe przeszkody, które uniemożliwiają dalszy prawidłowy bieg postępowania, organ podatkowy musi podjąć działania celem ich wyeliminowania oraz zawiesić postępowanie.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Szczecinie wskazał, że w niniejszej sprawie, zarówno pierwsza przesłanka (śmierć strony), jak i druga przesłanka (zaprzestanie pełnienia funkcji przez zarządcę sukcesyjnego), nie znajdują zastosowania w niniejszej sprawie. Nie występują także kwestie podlegające wyjaśnieniu w formie „zagadnienia wstępnego”, które dotyczą sytuacji, gdy rozstrzygnięcie sprawy podatkowej uwarunkowane jest uprzednim rozstrzygnięciem kwestii prawnej (zagadnienia wstępnego), a nie faktycznej. Rozumieć przez to należy, że bez rozstrzygnięcia wstępnego zagadnienia prawnego przez inny organ lub sąd, wydanie decyzji jest niemożliwe. Musi więc istnieć związek przyczynowy pomiędzy rozstrzygnięciem sprawy administracyjnej a zagadnieniem wstępnym. Okoliczność, że ustalenia danego postępowania np. karno-skarbowego, mogą być pomocne przy ustaleniu stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym, nie oznacza, że zakończenie postępowania podatkowego nie może nastąpić bez rozstrzygnięcia sprawy karnej, ponieważ wynik postępowania karnego nie przesądza o zakresie zobowiązań podatkowych podatnika. Sąd wskazał, że kolejne przesłanki do obligatoryjnego zawieszenia postępowania, jakimi są śmierć przedstawiciela ustawowego strony oraz utrata przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych, również w stanie faktycznym rozpatrywanej sprawy nie zaistniały, ponieważ strona sama występowała we własnym imieniu i nie ujawniła, że posiada przedstawiciela ustawowego.

Ponadto, zdolności do czynności prawnych nie unicestwia choroba i leczenie w poradni zdrowia psychicznego, albowiem sama choroba psychiczna nie powoduje utraty zdolności do czynności prawnych i nie wyłącza możliwości udzielenia pełnomocnictwa innej osobie do działania w imieniu chorego. Jeżeli choroba i leczenie w poradni zdrowia psychicznego nie spowodowały ubezwłasnowolnienia, nie stanowią przesłanki obligatoryjnego zawieszenia postępowania, co potwierdza art. 12 i 13 k.c. Z akt sprawy wynikało, że skarżąca nie została ubezwłasnowolniona ani nie toczyło się postępowanie w sprawie jej ubezwłasnowolnienia. W ocenie Sądu, prawidłowo organy podatkowe uznały, że zły stan zdrowia skarżącej, w tym zdrowia psychicznego, nie

został wymieniony w art. 201 § 1 pkt 4 o.p., jako podstawa zawieszenia postępowania podatkowego, wobec czego nie jest przesłanką do zawieszania postępowania. Fakt przebywania w zakładzie karnym i prowadzone wobec skarżącej postępowania karno-skarbowe pod nadzorem Prokuratury Rejonowej nie jest okolicznością rzutującą na zdolność do czynności prawnych osadzonej i nie stanowi przesłanki do zawieszenia postępowania. Na wniosek strony zawieszenie postępowania może nastąpić także w sprawie, której przedmiotem jest udzielenie ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych, o czym stanowi art. 204 § 1 o.p. Jednakże przepis ten, również nie ma zastosowania w przypadku skarżącej, bowiem postępowanie, o zawieszenie którego skarżąca wnosiła, było postępowaniem wymiarowym. Sąd uznał, że w sprawie nie zaistniały również pozostałe przesłanki do obligatoryjnego i fakultatywnego zawieszenia postępowania oraz podzielił stanowisko organu podatkowego, że ze względu na fakt, iż w rozpatrywanej sprawie nie występują okoliczności wyszczególnione w przytoczonych przepisach, brak było podstaw do rozstrzygnięcia w przedmiotowym zakresie.

Odnosząc się do zarzutu naruszenia przepisów o czynnym udziale strony w postępowaniu wskazać należy, że przesłanką uchylenia zaskarżonego aktu organu z powodu naruszenia przepisów postępowania może być jedynie stwierdzenie, że zaistniałe naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a tego skarżąca nie wykazała. Ponadto, organ po wniesieniu przez skarżącą wniosku o zawieszenie postępowania, nie przeprowadzał żadnego postępowania dowodowego, zatem w aktach administracyjnych sprawy znajdował się wyłącznie materiał dowodowy znany stronie, tj. wniosek o zawieszenie postępowania złożony przez stronę. To on stanowił podstawę faktyczną wydanego rozstrzygnięcia. Przeprowadzona w sprawie kontrola zaskarżonego postanowienia w zakresie podniesionych w skardze zarzutów oraz przesłanek wziętych przez sąd pod uwagę z urzędu wykazała, że postanowienie to jest zgodne z prawem, nie narusza bowiem ani przepisów prawa materialnego ani przepisów postępowania w stopniu mającym lub mogącym mieć wpływ na wynik sprawy.

Wyrok wydany w niniejszej sprawie zasługuje na aprobatę, bowiem Sąd dogłębnie rozpatrzył sprawę dokonując analizy przepisów stanowiących podstawę do wydania wyroku. Zarówno Sąd, jak i organy podatkowe doszły do prawidłowych wniosków, że w przedmiotowej sprawie choroba podatniczki nie doprowadziła do jej ubezwłasnowolnienia ani utracenia przez nią zdolności do czynności prawnych. Wobec powyższego argument ten podany przez podatniczkę do zawieszenia postępowania okazał się bezskuteczny, ponieważ choroba psychiczna nie została wymieniona w art. 201

o.p., co jednoznacznie wskazuje, że nie stanowi przesłanki do zawieszenia postępowania. Słusznie Sąd zauważył również, że podatniczka mogła w każdej chwili udzielić pełnomocnictwa do reprezentowania jej przed organami w toczących się wobec niej postępowaniach.

Opracowała: Joanna Kulczycka

19.

Zawieszenie postępowania podatkowego z powodu utraty przez stronę zdolności do czynności prawnych (III SA/Wa 3078/14)

Orzeczenie WSA: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 maja 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3078/14

I. Zagadnienia problemowe

Problematyką wymagającą szczegółowego omówienia jest ocena czy stwierdzenie choroby psychicznej i leczenie w poradni zdrowia psychicznego pozbawia stronę zdolności do czynności prawnych, a tym samym stanowi przesłankę do zawieszenia postępowania. W przedstawionej sytuacji, mając na uwadze treść opracowanego wyroku oraz bogate orzecznictwo, należy dokonać oceny, czy sam fakt choroby oraz leczenia w poradni zdrowia psychicznego i szpitalu psychiatrycznym uzasadnia twierdzenie o braku zdolności strony do czynności procesowych.

II. Synteza stanu faktycznego

Wyrokiem z dnia 12 maja 2015 r. sygn. akt III SA/Wa 3078/14, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie po rozpoznaniu sprawy w przedmiocie odmowy zawieszenia postępowania podatkowego w sprawie ustalenia wysokości podatku od nieruchomości za 2011 r. oddalił skargę. Z przedłożonych Wojewódzkiemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie akt sprawy wynikało, że skarżący pismem z dnia 14 listopada 2011 r. złożonym do Prezydenta m. Warszawy wniósł o zawieszenie postępowania podatkowego w sprawie ustalenia wysokości podatku od nieruchomości za 2011 r. do czasu powrotu do zdrowia, ewentualnie umorzenie postępowania podatkowego. W uzasadnieniu wskazał, że jego choroba psychiczna uniemożliwia mu zajęcie stanowiska w niniejszej sprawie. W odpowiedzi na wezwanie organu do uzupełnienia wniosku poprzez przedłożenie postanowienia sądu orzekającego o jego ubezwłasnowolnieniu, Skarżący ponowił wniosek, do której załączył opinią sądowo-psychiatryczną

z dnia 17 października 2011 r. W odpowiedzi na powyższe, Prezydent Miasta Warszawy odmówił zawieszenia postępowania w sprawie ustalenia wysokości podatku, zwracając uwagę na fakt, że w aktach sprawy brak jest danych świadczących o tym by wobec Skarżącego wszczęto jakiekolwiek postępowanie w przedmiocie ubezwłasnowolnienia, zdaniem zaś organu, samo stwierdzenie choroby psychicznej i leczenie w poradni zdrowia psychicznego nie pozbawia strony zdolności do czynności prawnych, a tym samym nie stanowi przesłanki do zawieszenia postępowania na podstawie art. 201 § 1 pkt 4 o.p.

Skarżący zażaleniem z dnia 19 stycznia 2013 r. wniósł o zmianę powyższego postanowienia poprzez zawieszenie postępowania w sprawie. Uznając zaskarżone postanowienie za bezzasadne stwierdził, że trudno uznać by cierpiąc na chorobę psychiczną mógł złożyć prawidłowe zeznanie podatkowe, które by stanowiło podstawę do wymiaru podatku za dany rok. W jego ocenie fakt, że nie przedłożył prawomocnego orzeczenia Sądu o ubezwłasnowolnieniu nie ma żadnego znaczenia w niniejszej sprawie. Końcowo zwrócił uwagę, że jest osobą samotną, a z osobami uprawnionymi do zgłoszenia ewentualnego wniosku o ubezwłasnowolnienie od wielu lat pozostaje w konflikcie nie utrzymując z nimi żadnego kontaktu.

Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Warszawie utrzymało w mocy zaskarżone postanowienie organu pierwszej instancji, podkreślając, że zarzuty zażaleń nie znajdują uzasadnienia w obowiązujących przepisach, zaś organ podatkowy pierwszej instancji dokonał prawidłowej oceny i w konsekwencji odmówił zawieszenia postępowania, bowiem z akt sprawy nie wynika, aby w stosunku do Strony zostało wszczęte postępowanie o ubezwłasnowolnienie. W ocenie organu warunkiem zawieszenia postępowania podatkowego jest bowiem utrata przez podatnika zdolności do czynności prawnych.

Skarżący nie zgadzając się z powyższym rozstrzygnięciem, skargą z dnia 6 września 2014 r. wniósł o uchylenie w całości zaskarżonego postanowienia i poprzedzającego go postanowienia organu pierwszej instancji oraz zasądzenie od Samorządowego Kolegium Odwoławczego kosztów postępowania według norm przepisanych. Uzasadniając skargę podniósł, że zarówno organ pierwszej jak i drugiej instancji nieprawidłowo rozpoznali jego żądanie. W jego przekonaniu trudno uznać, by w sytuacji choroby psychicznej był w stanie złożyć prawidłowe zeznania podatkowe, które powoduje ustalenie zobowiązania podatkowego, a wszelkie nieprawidłowości w ich złożeniu skutkują odpowiedzialnością karną. Za nieuzasadnione uznał wymaganie od niego

dowodu ubezwłasnowolnienia w sytuacji, gdy jest osobą samotną, a przepisy kodeksu postępowania cywilnego nie przewidują by osoba podlegająca ubezwłasnowolnieniu mogła samodzielnie złożyć tego rodzaju wniosek. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w odpowiedzi na skargę podtrzymało argumentację zawartą w zaskarżonym postanowieniu i wniosło o oddalenie skargi.

Powyższe stanowisko podzielił w całości Wojewódzki Sąd Administracyjny, który to zaznaczył, że przedłożone opinie psychiatryczne nie mogą samodzielnie rozstrzygać o posiadaniu (bądź nieposiadaniu) przez daną osobę zdolności do czynności prawnych. Tym samym uznał, że opinie biegłych psychiatrów, co do stanu zdrowia konkretnej osoby i co do tego, czy jest ona w stanie kierować swym postępowaniem stanowią przedmiot dowodu, ale w postępowaniu sądowym, a ocena czy ustalony przez biegłych stan faktyczny uzasadnia ubezwłasnowolnienie i w jakim stopniu, wchodzi w zakres stosowania prawa należy do kompetencji sądów okręgowych, na podstawie art. 544 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 z późn. zm.).

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

W świetle powyższego Wojewódzki Sąd Administracyjny uznał, że powyżej wskazana choroba nie unicestwia zdolności do czynności prawnych. Pozbawienie lub ograniczenie zdolności do czynności prawnych następuje w wyniku orzeczenia o ubezwłasnowolnieniu całkowitym lub częściowym. Samorządowe Kolegium Odwoławcze opierając się na wyroku Sądu Najwyższego z dnia 23 września 1999 r. sygn. akt II UKN 131/99 oraz wyroku NSA z dnia 13 lipca 2001 r. sygn. akt I SA/Gd 980/00 podkreśliło, że choroba i leczenie w poradni zdrowia psychicznego, jeżeli nie spowodowały ubezwłasnowolnienia, nie stanowią przesłanki do obligatoryjnego zawieszenia postępowania, a więc przedłożone opinie psychiatryczne nie mogą samodzielnie rozstrzygać o posiadaniu bądź nieposiadaniu przez daną osobę zdolności do czynności prawnych. Warunkiem zaś zawieszenia postępowania podatkowego jest utrata przez podatnika zdolności do czynności prawnych. Nawet bowiem zauważalna, na podstawie treści pism procesowych choroba psychiczna, nie pozbawia zdolności procesowej osoby, która nie została ubezwłasnowolniona.

Zdaniem autora pracy choroba psychiczna nie stanowi przesłanki do zawieszenia postępowania podatkowego. Bezspornym jest, że choroby psychiczne powodują

deficyty w tych umiejętnościach psychospołecznych, które mają wpływ na podjęcie racjonalnych działań, jednak nawet zauważalna, choroba psychiczna strony nie pozbawia zdolności procesowej osoby, która nie została ubezwłasnowolniona. Podstawą, aby stwierdzić wyżej przytoczony stan jest ukazanie prawomocnego orzeczenia o ubezwłasnowolnieniu.

Powyższą tematykę należy oceniać na przykładzie podejmowanej w literaturze dyskusji na temat wpływu depresji na kwestie zdolności procesowej, która to mogłaby stać się podstawą zawieszenia postępowania tylko wtedy gdy powodowałaby brak poczytalności i możliwości zarządzania, które to stanowisko potwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Olsztynie w Wyroku z dnia 25 lutego 2016 r. sygn. akt I SA/OL 843/15 w którym to uznał, że nie było podstaw do przyjęcia, że choroba psychiczna usprawiedliwia w tym przypadku brak winy w niezłożeniu we właściwym czasie wniosku o ogłoszenie upadłości spółki. W omawianym wyroku, mężczyzna chcąc bowiem uniknąć odpowiedzialności za zobowiązania spółki argumentował, że w momencie pełnienia funkcji prezesa spółki, cierpiał na depresję, w związku z czym, że ze względu na swój zły stan zdrowia nie ponosi winy za niezłożenie wniosku o upadłość. Powyższe potwierdził Naczelny Sąd Administracyjny sygn. akt. I FSK 905/16, który zauważył, że z tych przeprowadzonych badań psychiatrycznych wynika, że mężczyzna cierpiał na depresję, ale nie powodowało to ograniczenia w podejmowaniu decyzji. Zawieszenie postępowania podatkowego jest dopuszczalne w ściśle określonych przypadkach, przy czym zły stan zdrowia podatnika czy jego choroba psychiczna do nich nie należy, o ile nie prowadzi do prawomocnego ubezwłasnowolnienia strony. Ponadto, nawet gdyby w trakcie postępowania podatkowego okazało się, że podatnik nie ma zdolności do czynności prawnych, urzędnicy występują do sądu o wyznaczenie kuratora. Osoba, która zaś z powodu kłopotów zdrowotnych nie jest w stanie zająć się sprawą może natomiast ustanowić pełnomocnika, który będzie działał w jej imieniu.

Mając na uwadze powyższe utarte orzecznictwo w omawianej materii, należy jednoznacznie podkreślić, że sam fakt istnienia choroby psychicznej nie pozbawia osoby na nią cierpiącej zdolności procesowej. Nie można tracić z pola widzenia tego, że nawet formalne zdiagnozowanie choroby psychicznej nie przesądza o stopniu jej natężenia, wpływie na zdolność do prowadzenia swoich spraw przez chorego. Nie każda bowiem choroba psychiczna, znosi zdolność do racjonalnego podejmowania decyzji i dbania o swoje sprawy, a w tym prowadzenia spraw sądowych. Określenie wpływu danej choroby na zdolność prowadzenia swoich spraw wymaga zasięgnięcia

wiedzy specjalistycznej, co dokonywane jest w toku postępowań o ubezwłasnowolnienie. Na marginesie należy dodać, że ewentualne wszczęcie postępowania o ubezwłasnowolnienie przed Sądem, mogłoby stanowić podstawę do zawieszenia toczącego się postępowania na podstawie art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a.

Opracowała: Klaudia Wojnicka

20.

Depresja podatnika a zawieszenie postępowania (I SA/Po 2234/15)

Orzeczenie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 27 stycznia 2016 r., sygn. akt I SA/Po 2234/15

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem wymagającym omówienia jest wpływ złego stanu zdrowia psychicznego podatnika na utratę zdolności do czynności prawnych, stanowiąc podstawę do zawieszenia postępowania podatkowego. Należy podkreślić, że w art. 201 o.p., wśród przesłanek zawieszenia postępowania przez organ podatkowy, nie uwzględniono złego stanu zdrowia psychicznego, zatem nie został on uznany za powód utraty zdolności do czynności prawnych.

W orzecznictwie przyjmuje się stanowisko, że depresja nie pozbawia i nie ogranicza zdolności osoby fizycznej do dokonywania czynności prawnych. Zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej, co oznacza, że przepisy prawa podatkowego mają pierwszeństwo w ocenie zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych podatnika. Istotne znaczenie ma określenie zdolności do czynności procesowych w postępowaniu podatkowym, która oznacza zdolność do działania w procesie we własnym imieniu – osobiście lub przez ustanowionego pełnomocnika. Mimo autonomii prawa podatkowego, zasadne jest odniesienie się do prawa cywilnego w świetle, którego nawet potwierdzona zaświadczeniem lekarskim depresja podatnika nie pozbawia go zdolności procesowej, jeżeli nie został on ubezwłasnowolniony.

II. Synteza stanu faktycznego

Decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego, wydaną w listopadzie 2009 r. na podstawie art. 99 ust. 12 oraz art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od

towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.) A.A., dalej „podatnik”, jako wystawiający faktury potwierdzające sprzedaż, został zobowiązany do zapłaty kwot VAT w nich wykazanych za kwiecień, maj, lipiec, październik, listopad i grudzień 2006 r. Wątpliwości organu podatkowego co do rzetelności wzbudziła deklaracja VAT-7 złożona za styczeń 2007, wobec czego Naczelnik Urzędu Skarbowego wezwał na piśmie podatnika do przedłożenia ewidencji zakupu i sprzedaży VAT za styczeń 2007 r., na co odpowiedzi udzielił jego syn informując o braku możliwości stawienia się ojca przed organem podatkowym ze względu na stan zdrowia. Podkreślił on, iż ojciec leczy się psychiatrycznie, zażywa leki psychotropowe oraz został skierowany do szpitala psychiatrycznego, co potwierdził załączając kserokopie zaświadczenia o stanie zdrowia oraz skierowanie do szpitala psychiatrycznego.

Naczelnik Urzędu Skarbowego wystawił imienne upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej w zakresie prawidłowości rozliczeń z budżetem z tytułu podatku od towarów i usług za okres od kwietnia 2006 r. do marca 2007 r., którego odbiór podatnik potwierdził osobiście w sierpniu 2007 r. Ponadto, oświadczył na piśmie, że w oznaczonym terminie dostarczy dokumenty objęte zakresem kontroli podatkowej, jednakże przesłał on zaświadczenie lekarskie, stwierdzające niemożność stawienia się w urzędzie skarbowym z powodu złego stanu zdrowia nie przedstawiając żądanych dokumentów do chwili wydania decyzji wymiarowej, tj. do listopada 2009 r.

Wobec niezapewnienia dostępu do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli Naczelnik Urzędu Skarbowego na podstawie art. 284 § 5 o.p. z urzędu zawiesił kontrolę podatkową do czasu zaistnienia warunków umożliwiających jej przeprowadzenie, jednocześnie zwracając się do właścicielki biura rachunkowego, która prowadziła dokumentację księgową przedsiębiorstwa podatnika, o dostarczenie posiadanych ewidencji VAT, protokołu zdawczo-odbiorczego, dotyczącego przekazania wszelkich dokumentów znajdujących się w biurze rachunkowym oraz dotyczących zerwania umowy na prowadzenie spraw w jego imieniu. Wezwana okazała wydruki rejestrów zakupu i sprzedaży VAT, dotyczące prowadzonej przez podatnika działalności gospodarczej. W listopadzie 2007 r. podatnik złożył pismo informujące o przedłożeniu zaświadczenia o stanie zdrowia i o tym, że jego syn odebrał dokumenty księgowe z ww. biura rachunkowego. Naczelnik Urzędu Skarbowego wezwał syna podatnika do dostarczenia dokumentów księgowych, a następnie w okresie od stycznia 2008 r. do kwietnia 2008 r. Naczelnik przeprowadził czynności sprawdzające u kontrahentów

podatnika. Uzyskawszy dostęp do materiału dowodowego, z uwagi na ustąpienie przeszkód do prowadzenia czynności kontrolnych, Naczelnik Urzędu Skarbowego zdecydował o podjęciu i kontynuowaniu zawieszanej kontroli podatkowej. Wezwał podatnika do stawienia się w miejscu prowadzenia kontroli podatkowej, jednocześnie informując o doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej jemu osobiście w miejscu prowadzenia kontroli lub wskazanej przez niego osobie. Podatnik odmówił odbioru kopii upoważnienia imiennego do przeprowadzenia kontroli podatkowej w zakresie rozliczeń z budżetem z tytułu podatku od towarów i usług za okres od kwietnia 2006 r. do marca 2007 r. Kontrola została zakończona i podatnikowi we wrześniu 2008 r. doręczono protokół kontroli podatkowej. W odpowiedzi podatnik przedłożył organowi podatkowemu zaświadczenie lekarskie, kartę informacyjną leczenia szpitalnego dotyczącą pobytu w szpitalu w okresie od marca 2000 r. do maja 2000 r. oraz cztery zaświadczenia lekarskie. W karcie informacyjnej leczenia szpitalnego zawarto informacje dotyczące zdiagnozowania u Podatnika epizodu depresji z objawami psychotycznymi wraz ze szczegółowym przebiegiem choroby. Z karty informacyjnej wynikało także, że pacjent nie był leczony psychiatrycznie, objawy depresji występowały od kilku tygodni i został on skierowany do szpitala z powodu nasilonych dolegliwości i pojawienia się objawów psychotycznych. Przy przyjęciu pozostawał w obniżonym nastroju, był spowolniony, wypowiadał urojenia nihilistyczne, samoponiżenia, katastroficzne wizje przyszłości, jednakże w toku dalszego leczenia ustąpiły objawy psychotyczne, nastrój i napęd psychomotoryczny uległy wyrównaniu, dlatego też najpierw został urlopowany do domu, a następnie wypisany ze szpitala w wyrównanym stanie psychicznym. Ponadto podatnik załączył karty leczenia, wypełnione przez specjalistę psychiatrii za poszczególne okresy 2003, 2005, 2007, 2008 i 2009 roku.

Mając na uwadze zgromadzony materiał dowodowy Naczelnik Urzędu Skarbowego uznał brak przeszkód do kontynuowania postępowania i postanowieniem z października 2009 r. wszczął postępowanie w sprawie określenia podatku od towarów i usług za miesiące: czerwiec, sierpień i wrzesień 2006 r. w związku z tym, że podatnik wystawiając nierzetelne faktury VAT zobowiązany był do zapłaty kwot podatku w nich wykazanych, gdyż nie odzwierciedlały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Naczelnik Urzędu Skarbowego doręczył podatnikowi decyzję z pouczeniem o sposobie i terminie wniesienia odwołania, jednak w lutym 2010 r., po upływie terminu do wniesienia odwołania, Podatnik zmarł a decyzja stała się ostateczna.

W styczniu 2012 r. do Dyrektora Izby Skarbowej wpłynęła skarga żony zmarłego podatnika o stwierdzenie w trybie art. 247 § 1 pkt 3 o.p. nieważności powyższej decyzji. Skarżąca podkreśliła, że Naczelnik Urzędu Skarbowego wszczął w 2008 r. wobec jej męża kontrolę podatkową mimo przedłożenia dokumentacji medycznej o jego złym stanie zdrowia. Zdaniem skarżącej Naczelnik powinien na podstawie art. 135 i art. 120 o.p., zgodnie z art. 13 § 2 lub art. 16 § 2 k.c. wystąpić o ustanowienie dla jej męża przedstawiciela ustawowego, a niedopełnienie tego obowiązku narusza zasady postępowania podatkowego, określone w art. 121, art. 122, art. 123 i art. 124 o.p. Ponadto stwierdziła, że do wszystkich czynności prawnych dokonanych przez jej zmarłego męża w toku przeprowadzonych procedur podatkowych winien mieć zastosowanie art. 82 k.c., który stanowi, że nieważne jest oświadczenie woli złożone przez osobę, która z jakichkolwiek powodów znajdowała się w stanie wyłączającym świadome albo swobodne powzięcie decyzji i wyrażenie woli, a w szczególności chorej psychicznie lub dotkniętej niedorozwojem umysłowym. Skarżąca podkreśliła, iż rażąco został naruszony art. 192 o.p., bowiem jej mąż nie miał zdolności zapoznania się ze zgromadzonymi w sprawie dowodami. Dyrektor Izby Skarbowej decyzją z maja 2012 r. odmówił stwierdzenia nieważności decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z listopada 2009 r.

Żona zmarłego w odwołaniu wniosła o uchylenie powyższej decyzji, zarzucając naruszenie zasad postępowania określonych w art. 120, art. 121, art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p., a także art. 247 § 1 pkt 3 tej ustawy w związku z art. 82 k.c. Podkreśliła, iż w toku kontroli i postępowania podatkowego, a także po otrzymaniu decyzji wymiarowej aż do tragicznej śmierci, jej mąż chorował psychicznie, a schorzenie to leczył od 2000 r., zarówno ambulatoryjnie jak i w zamkniętych specjalistycznych placówkach służby zdrowia, co zostało potwierdzone przedłożonymi zaświadczeniami wystawionymi przez lekarzy i przychodnie zdrowia. Przez cały czas jego lekarzem prowadzącym był specjalista psychiatrii - biegły sądowy w tej dziedzinie. Zdaniem skarżącej Dyrektor Izby Skarbowej, nie kwestionując choroby podatnika, wadliwie uznał, że epizod depresji z objawami psychotycznymi nie przesądza o tym, że nie mógł on występować jako strona postępowania kontrolnego i podatkowego. Zdaniem skarżącej błędnie wywnioskowano o wyleczeniu choroby psychicznej z takim skutkiem, że w latach 2007, 2008, 2009 choroba nie występowała, a dodatkowo organ podatkowy nie jest uprawniony do takiej oceny, gdyż nie dysponuje wiedzą medyczną. Do odwołania Skarżąca załączyła świadectwo lekarskie z czerwca 2012 r., które wskazywało na istnienie choroby w okresie postępowania kontrolnego i postępowania podatkowego jak

też po jego zakończeniu, oraz jej wpływ na zakres świadomości, swobody składania oświadczeń, zeznań i zachowań, w tym bierności wobec doręczonej jej mężowi decyzji podatkowej. Ponadto, zarzuciła błąd wykładni art. 82 k.c., dokonanej przez organ podatkowy.

Dyrektor Izby Skarbowej decyzją z października 2012 r., na podstawie art. 233 § 1 pkt 1 o.p. utrzymał w mocy decyzję organu I instancji. Organ odwoławczy ustalił, że Sąd Rejonowy postanowieniem z lipca 2011 r. stwierdził, że spadek po podatniku nabyła jego żona ponosząc odpowiedzialność za długi spadkowe po zmarłym mężu, tym samym będąc stroną postępowania miała interes prawny w wystąpieniu z wnioskiem o stwierdzenie nieważności decyzji. Sąd wykazał brak przesłanek do przyjęcia, że podejmowane przez podatnika czynności nie mogły odnieść skutku prawnego. Podatnik w trakcie kontroli podatkowej, jak również w trakcie postępowania podatkowego, nie stwierdził braku możliwości samodzielnego występowania w postępowaniu podatkowym, jedynie dostarczał dokumentację medyczną i informował o niemożności stawienia się do organu podatkowego z uwagi na zły stan zdrowia. Organ podatkowy nie może z własnej inicjatywy bez wyraźnego wniosku strony występować o ustanowienie przedstawiciela ustawowego.

W skardze żona zmarłego domagała się uchylenia w całości zaskarżonej decyzji Dyrektora Izby Skarbowej i poprzedzającej ją decyzji oraz zasądzenia kosztów postępowania według norm przepisanych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu wyrokiem z 13 marca 2013 r., sygn. Akt I SA/Po 1026/12, uchylił zaskarżoną decyzję oraz poprzedzającą ją decyzję tego samego organu. Sąd stwierdził, że organ podatkowy powinien zwrócić się o wyjaśnienie do Skarżącej czy jej wystąpienie potraktować jako wniosek o wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną ze wskazaniem okoliczności wymienionej w art. 240 § 1 pkt 4 o.p., który przewiduje wznowienie postępowania w przypadku, gdy strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu. Dopiero po wyjaśnieniu powyższych okoliczności organ będzie mógł wydać akt zgodnie z intencją i wiedzą żony zmarłego, która w postępowaniu przed organem występowała bez pełnomocnika. Od powyższego wyroku Dyrektor Izby Skarbowej wywiódł skargę kasacyjną domagając się jego uchylenia i oddalenia skargi lub ewentualnie uchylenia zaskarżonego wyroku w całości i przekazania sprawy sądowi do ponownego rozpoznania.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 24 września 2014 r., sygn. akt I FSK 1307/13, uchylił zaskarżony wyrok i przekazał sprawę do ponownego rozpoznania sądowi I instancji. W uzasadnieniu wyroku stwierdził, że na żadnym etapie postępowania – także przed sądem I instancji – skarżąca nie twierdziła, że jej wniosek był wnioskiem o wznowienie postępowania, a jej intencją było wszczęcie postępowania w trybie wznowienia postępowania z tego powodu, że jej zmarły mąż nie z własnej winy nie brał udziału w postępowaniu tj. art. 240 § 1 pkt 4 o.p. Wyjaśnił, że wznowienie postępowania daje możliwość ponownego rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej zakończonej ostateczną decyzją, jeżeli postępowanie, w którym została ona wydana, dotknięte było jedną z wad określonych w art. 240 o.p. Wady samych decyzji winny być eliminowane poprzez stwierdzenie nieważności, zgodnie z art. 247 o.p. Sąd kasacyjny nakazał sądowi I instancji dokonanie oceny prawidłowości rozstrzygnięcia wniosku przez organ odwoławczy o stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej Naczelnika Urzędu Skarbowego z listopada 2009 r. w kontekście przesłanek i argumentacji podnoszonej przez żonę zmarłego. Po ponownym rozpoznaniu sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny skargi nie uwzględnił.

III. Kierunek i zakres interpretacji

Po ponownym rozpoznaniu sprawy Wojewódzki Sąd Administracyjny zważył, że skarga nie mogła być uwzględniona, ponieważ sąd był związany wykładnią prawa dokonaną w niniejszej sprawie przez sąd kasacyjny i wskazaniem, że z całą pewnością Skarżąca żądała wzruszenia decyzji ostatecznej w trybie nadzwyczajnym, tj. w trybie wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji. Sąd nie dopatrywał się naruszenia zasad postępowania podatkowego przy rozpatrywaniu skargi o stwierdzenie nieważności. Postępowanie o stwierdzenie nieważności jest postępowaniem nadzwyczajnym, którego przedmiotem było rozpatrzenie i rozstrzygnięcie sprawy podatkowej pod kątem kwalifikowanych wad prawnych decyzji administracyjnej kończącej postępowanie zwykłe. Stwierdzenie nieważności decyzji jest wyjątkiem od ogólnej zasady trwałości decyzji ostatecznych z art. 128 o.p. i może mieć miejsce wyłącznie wówczas, gdy decyzja w sposób niewątpliwy dotknięta jest przynajmniej jedną z wad wymienionych w art. 247 § 1 o.p. w oparciu o materiał dowodowy zgromadzony przed jej wydaniem i na podstawie przepisów prawa obowiązujących w dacie jej wydania.

Przypisanie decyzji wady nieważności w przypadku naruszenia przepisów postępowania dopuszczalne jest wyłącznie, gdy naruszenie tych przepisów ma charakter rażący i pozostaje w związku z końcowym wynikiem sprawy. Rażące naruszenie prawa zachodzi wówczas, gdy istnieje oczywista sprzeczność pomiędzy treścią przepisu a rozstrzygnięciem objętym decyzją. Nie stanowią rażącego naruszenia prawa błędy w wykładni prawa, ale przekroczenie prawa w sposób jasny i niedwuznaczny, z tego powodu Sąd uznał, że brak jest w sprawie podstaw do stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej z powodu rażącego naruszenia prawa.

W opinii sądu w sprawie nie został naruszony art. 191 o.p. nakazujący ocenę na podstawie całego zebranego materiału dowodowego czy dana okoliczność została udowodniona. Sąd nie stwierdził, by organ podatkowy przekroczył granice prawa do oceny dowodów. Sformułowane przez organ podatkowy wnioski wynikają wprost z dostarczonych dokumentów medycznych, nie były one zaprzeczeniem danych wynikających z dokumentacji. Organ podatkowy prawidłowo ocenił dostarczone wraz z odwołaniem skarżącej świadectwo lekarskie z czerwca 2012 r. wystawione przez specjalistę psychiatrii. Z jego treści nie wynikało, że Podatnik był psychicznie chory a jego choroba w sposób trwały i stały wykluczała podejmowanie jakichkolwiek decyzji. Według zaświadczenia u podatnika występował afekt sytuacyjny, krótkotrwała koncentracja, bez ostrych objawów psychotycznych, był emocjonalnie chwiejny, przeżywał niepokój, miał poczucie społecznego nieprzystosowania i miewał pesymistyczne wizje przyszłości. Miewał też stany silnego napięcia wewnętrznego i nie radził sobie ze stresem. Leczone organiczne zaburzenia nastroju, afektu typu zaburzeń dwubiegunowych z dominacją epizodów depresyjnych ciężkich. Powyższe, w ocenie sądu, uprawniało do przyjęcia tezy, że podatnik miewał stany depresyjne, które w zależności od stopnia nasilenia wymagały leczenia zamkniętego lub ambulatoryjnego. Jedynie będąc w stanie nasilenia depresji był niezdolny do pracy. Natomiast po ustąpieniu stanu depresji mógł pracować i świadomie podejmować wszelkie decyzje. Potwierdzał to fakt, że podatnik, mimo występujących u niego stanów depresyjnych, od wielu lat prowadził samodzielnie działalność gospodarczą, nie ustanowił pełnomocnika, był sprawny intelektualnie, świadomie podejmował decyzje, odpowiedzialnie kierował swoim postępowaniem. Ponadto, powierzył osobie fachowej prowadzenie dokumentacji księgowej jego firmy. Sąd nie uznał za wiarygodne twierdzenia skarżącej, dotyczącego choroby psychicznej jej męża, stale wykluczającej świadome podejmowanie jakichkolwiek decyzji. Jeśli niepełnosprawność podatnika miałyby wynikać z zaburzeń psychicznych

i prowadzić do ograniczenia lub pozbawienia go zdolności do podejmowania lub świadomego wyrażania swojej woli, to powinny znaleźć zastosowanie przepisy o ubezwłasnowolnieniu, jednak skarżąca w uzasadnieniu skargi o stwierdzenie nieważności decyzji wymiarowej sama stwierdziła, że jej mąż prowadził od lat działalność gospodarczą pozwalającą na zaspokojenie potrzeb bytowych rodziny.

Zdaniem sądu choroba depresyjna podatnika i jej okresowe leczenie nie uzasadniają przyjęcia ustalenia o jego niezdolności do czynności procesowych, choroba taka bowiem nie unicestwia zdolności do czynności prawnych, co potwierdził również wyrok Sądu Najwyższego z dnia 23 września 1999 r., sygn. akt II UKN 131/99. Zły stan zdrowia podatnika, w tym zdrowia psychicznego, nie został wymieniony w art. 201 § 1 pkt 4 o.p. jako podstawa zawieszenia postępowania podatkowego i nie powoduje utraty zdolności do czynności prawnych. Sama choroba depresyjna nie pozbawia ani nie ogranicza zdolności osoby fizycznej do dokonywania czynności prawnych. Prawo podatkowe jest autonomicznym prawem. Zgodnie z art. 135 o.p. zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej, co oznacza, że przepisy prawa podatkowego mają pierwszeństwo w ocenie zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych podatnika. Istotne znaczenie ma zdolność do czynności procesowych w postępowaniu podatkowym, która oznacza zdolność do działania w procesie we własnym imieniu – osobiście lub przez ustanowionego pełnomocnika. Mimo autonomii prawa podatkowego, zasadne jest odniesienie się do prawa cywilnego w świetle, którego nawet potwierdzona zaświadczeniem lekarskim depresja podatnika nie pozbawia go zdolności procesowej, jeżeli nie został on ubezwłasnowolniony. Sąd ten przyłączył się do wypracowanej linii orzecznictwa w analogicznych sprawach – por. uchwała składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 12 grudnia 1960 r., syng. akt II Co 25/60; wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 maja 1965 r., syng. akt I CR 81/65; postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 sierpnia 1970 r., syng. akt I CZ 84/70; wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 18 stycznia 2013 r., sygn. Akt I ACa 490/12. Pozbawienie lub ograniczenie zdolności do czynności prawnych następuje dopiero w wyniku orzeczenia ubezwłasnowolnienia całkowitego bądź częściowego, zgodnie z art. 12 i 13 k.c. W tym kontekście bezzasadny jest zarzut, że organ odwoławczy przywołując wybrane i wygodne dla siebie orzeczenia sądowe stanowiące, że warunkiem zastosowania art. 82 k.c. jest wcześniejsze orzeczenie o pozbawieniu lub ograniczeniu zdolności do czynności prawnych w sposób rażąco narusza

ten przepis. Dla uznania, że dana czynność czy oświadczenie woli złożone przez konkretną osobę są nieważne z mocy prawa nie wystarcza fakt istnienia jakiejkolwiek choroby bez formalnego orzeczenia o ubezwłasnowolnieniu danej osoby. Organ odwoławczy przedstawił zasadność przesłanek, którymi kierował się przy załatwianiu sprawy oraz w sposób wyczerpujący poinformował skarżącą o podstawach prawnych decyzji. Uzasadnienie decyzji zawiera wymagane elementy składowe wymienione w art. 240 § 4 o.p. Decyzja nie była wewnętrznie sprzeczna, jednoznacznie wyjaśniała, że stan chorobowy podatnika nie wyłączał świadomego prowadzenia przez niego działalności gospodarczej. W opinii sądu nie było w sprawie podstaw do stwierdzenia naruszenia zasad postępowania określonych w art. 120, art. 121, art. 122, art. 187 § 1 i art. 191 o.p. Stanowisko Sądu wobec zarzutów przedstawionych w skardze zostało wyrażone jako niedające podstaw do uchylenia zaskarżonej decyzji, gdyż nie wskazywało na wystąpienie przesłanek, o których mowa w art. 247 § 1 pkt 3 o.p. Wbrew zarzutom skargi, kwestionowana decyzja organu odwoławczego jest zgodna z prawem. Ostateczna decyzja wymiarowa Naczelnika Urzędu Skarbowego z listopada 2009 r. nie jest dotknięta wadą nieważności.

Stanowisko sądu w niniejszej sprawie należy ocenić pozytywnie. Niewątpliwie kwestia zdrowia psychicznego w postępowaniu podatkowym może stanowić obszar nadużyć i prób unikania odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe. Wobec stanu faktycznego w przedmiotowej sprawie trudno nie zgodzić się z orzeczeniem Sądu - żona zmarłego miała powód, by zmierzać do unieważnienia decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego - działania przez nią podejmowane zmierzały do uniknięcia poniesienia odpowiedzialności za zaległości podatkowe męża. Podatnik mimo leczenia prowadził działalność gospodarczą samodzielnie, nie korzystał z pełnomocnika, poza rachunkowością, której prowadzenie powierzył biurowi rachunkowemu. Warto zauważyć, że nie każde zaburzenie psychiczne wyłącza zdolność do podejmowania decyzji, ale też choroba psychiczna jest problemem zdrowotnym, którego objawy mogą być nagłe, nieprzewidywalne i trudne do udowodnienia z punktu widzenia postępowania podatkowego. Wychodząc z założenia, że podatnik zmagający się z zaburzeniem psychicznym jest na tyle świadomy, żeby móc pokierować swoim działaniem, by zaprzestać prowadzenia działalności lub ustanowić pełnomocnika bądź osobę, która będzie prowadziła działalność gospodarczą w jego imieniu, można wywnioskować, że stan chorobowy nie jest na tyle poważny, by wyłączać zdolność podejmowania decyzji. Zły stan

zdrowia psychicznego powinien być przesłanką do zawieszenia postępowania wówczas, gdy zostanie bezspornie udowodnione, że rodzaj zaburzenia rzeczywiście miał wpływ na brak możliwości prowadzenia działalności gospodarczej w konkretnym czasie, właściwym dla postępowania podatkowego.

Opracowała: Luiza Bretsznajder

21.

Zawieszenie postępowania z uwagi na trwające postępowanie w sprawie o ubezwłasnowolnienie podatnika (II FSK 3047/14)

Orzeczenie NSA: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3047/14

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym zagadnieniem wymagającym omówienia jest ocena, czy zły stan zdrowia podatnika, w tym zdrowia psychicznego, nie został wymieniony w art. 201 § 1 pkt 4 o.p. jako podstawa zawieszenia postępowania podatkowego i nie powoduje utraty zdolności do czynności prawnych.

Teza wyroku stwierdzająca, że dopóki nie ma prawomocnego wyroku o częściowym lub całkowitym ubezwłasnowolnieniu, nie ma podstaw do zawieszenia postępowania podatkowego. Sama choroba psychiczna nie powoduje utraty zdolności do czynności prawnych. Stanowisko to jest ugruntowane w orzecznictwie sądowym. (m.in. tak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 września 1999 r., II UKN 131/99/ (OSNAP 2001/3/77): choroba i leczenie w poradni zdrowia psychicznego nie uzasadniają przyjęcia braku zdolności strony do czynności procesowych (art. 65 § 1 k.p.c.), choroba taka bowiem nie unicestwia zdolności do czynności prawnych (art. 12 i 13 k.c.). Ponieważ ocena zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych według prawa cywilnego wymaga odwołania się do teorii prawa i doktryny prawa cywilnego, to należy odnotować, że nawet zauważalna, na podstawie treści pism procesowych, choroba psychiczna strony nie pozbawia zdolności procesowej osoby, która nie została ubezwłasnowolniona (uchwała składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z dnia 12 grudnia 1960 r., II Co 25/60, wyrok Sądu Najwyższego z dnia 4 maja 1965 r., I CR 81/65, jak też postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 sierpnia 1970 r., I CZ 84/70) (wyrok Sądu Apelacyjnego w Warszawie z dnia 18 stycznia 2013 r., sygn. akt I ACa 490/12, LEX nr 1293052). Pozbawienie czy też ograniczenie zdolności do czynności

prawnych następuje dopiero w wyniku orzeczenia ubezwłasnowolnienia całkowitego bądź częściowego (art. 12 i 13 Kodeksu cywilnego).

II. Synteza stanu faktycznego

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 20 czerwca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 3097/11, oddalił skargę M. K. (Skarżącego) na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej w W. z dnia 27 sierpnia 2011 r. w przedmiocie odmowy zawieszenia postępowania. Sąd I instancji przedstawił następujący stan sprawy. Postanowieniem z dnia 20 maja 2011 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w W. wszczął postępowanie kontrolne wobec Skarżącego w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2007 r. oraz kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatku dochodowego od osób fizycznych za 2007 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej wszczął także kontrolę podatkową w ww. zakresie. Skarżący wnioskiem z dnia 3 czerwca 2011 r., uzupełnionym dnia 15 czerwca 2011 r. o podpis, wystąpił do Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej o zawieszenie postępowania kontrolnego.

W uzasadnieniu wniosku Skarżący wskazał, że od kilku lat cierpi na zaburzenia psychiczne, co powoduje spełnienie przesłanki zawieszenia postępowania z art. 240 § 1 pkt 4 o.p. Postanowieniem z dnia 29 czerwca 2011 r. Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej działając na podstawie art. 201 § 2 oraz art. 216 o.p. odmówił zawieszenia przedmiotowego postępowania. Na powyższe postanowienie Skarżący złożył zażalenie, w którym wniósł o uchylenie postanowienia Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej i wydanie postanowienia zawieszającego postępowanie kontrolne, alternatywnie o przekazanie sprawy do ponownego rozstrzygnięcia organowi I instancji. W zażaleniu zarzucił mu "naruszenie przepisów postępowania w stopniu mającym wpływ na wynik sprawy poprzez przyjęcie, iż stan zdrowotny strony nie ma wpływu na postępowanie podatkowe, tj. naruszenie art. 201 § 1 pkt 4 o.p. Dyrektor Izby Skarbowej postanowieniem z dnia 27 września 2011 r. utrzymał w mocy zaskarżone postanowienie organu pierwszej instancji. W uzasadnieniu wyjaśnił, że postępowanie kontrolne to prawnie uregulowany ciąg czynności procesowych, podejmowanych przez organy kontroli skarbowej, zmierzających do rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy. Jednym z założeń powyższego postępowania, wynikającym z zasady celowości, jest jego ciągły

charakter, co oznacza, że powinno się ono toczyć bez przerwy, od momentu jego wszczęcia aż do załatwienia sprawy. Jednocześnie odnosząc się do podniesionego w zażaleniu zarzutu dotyczącego błędnego zastosowania art. 201 § 1 pkt 4 o.p., Dyrektor Izby Skarbowej nie podzielił stanowiska Skarżącego, że w świetle art. 201 § 1 pkt 4 o.p. kilkuletnia choroba Skarżącego oraz leczenie psychiatryczne stanowi przesłankę do zawieszenia postępowania kontrolnego. Zgodnie z przywołanym przepisem organ podatkowy zawiesza postępowanie w razie utraty przez Stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych. Organ podkreślił natomiast, że zły stan zdrowia Skarżącego, w tym zdrowia psychicznego, nie jest wymieniony w art. 201 § 1 pkt 4 o.p. jako podstawa zawieszenia postępowania podatkowego. Choroba, a także leczenie w poradni zdrowia psychicznego nie uzasadniają twierdzenia o braku zdolności do czynności procesowych. Organ odwoławczy uznał, że Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej nie naruszył przepisów postępowania podatkowego, w tym art. 216, art. 217, art. 219 o.p. Skargę na powyższe postanowienie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie złożył Skarżący, wnosząc o jego uchylenie oraz zasądzenie kosztów postępowania. Zarzucił przy tym naruszenie art. 31 ust. 1 u.o.k.s. w zw. z art. 201 § 1 pkt 4 o.p. poprzez błędne jego zastosowanie polegające na odmowie zawieszenia postępowania kontrolnego, podczas gdy zachodziły przesłanki obligatoryjnego zawieszenia postępowania kontrolnego. Zarzucił także naruszenie art. 135 o.p. w zw. z art. 12 i 13 k.c. poprzez błędną wykładnię, polegającą na przyjęciu, iż Skarżący nie utracił zdolności do czynności prawnych i brak jest podstaw do zawieszenia postępowania kontrolnego w sytuacji, gdy skarżący od 2006 r. leczony jest nieprzerwanie psychiatrycznie i w skutek tej choroby nie jest w stanie kierować swym postępowaniem. Dyrektor Izby Skarbowej w odpowiedzi na skargę wniósł o jej oddalenie wywodząc jak w uzasadnieniu zaskarżonego postanowienia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie zaskarżonym wyrokiem oddalił skargę. Skargę kasacyjną od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie wniósł Skarżący.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie orzekł, iż organy podatkowe prawidłowo uznały, że zły stan zdrowia podatnika, w tym zdrowia psychicznego,

nie został wymieniony w art. 201 § 1 pkt 4 o.p., jako podstawa zawieszenia postępowania podatkowego. „Skarżący jako osoba fizyczna posiada pełną zdolność do czynności prawnych, gdyż jest osobą pełnoletnią i nieubezważnowolnioną. Choroba oraz leczenie w poradni zdrowia psychicznego i szpitalu psychiatrycznym nie uzasadniają twierdzenia o braku zdolności strony do czynności procesowych (art. 65 § 1 k.p.c.), choroba taka bowiem nie unicestwia zdolności do czynności prawnych (art. 12 i 13 k.c.), natomiast pozbawienie, bądź ograniczenie zdolności do czynności prawnych, następuje dopiero w wyniku orzeczenia o ubezważnowolnieniu całkowitym lub częściowym. Stanowisko to jest ugruntowane w orzecznictwie sądowym. (m.in. tak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 23 września 1999 r., II UKN 131/99.

Naczelny Sąd Administracyjny zważył, iż skarga kasacyjna nie ma usprawiedliwionych podstaw oraz podzielił stanowisko Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie. Zgodnie z art. 201 § 1 pkt 4 o.p. organ podatkowy zawiesza postępowanie w razie utraty przez stronę zdolności do czynności prawnych. Choroba i leczenie w poradni zdrowia psychicznego, na które powołuje się Skarżący, nie uzasadniają braku przyjęcia zdolności strony do czynności procesowych (art. 65 § 1 k.p.c.), choroba taka bowiem nie unicestwia zdolności do czynności prawnych (art. 12 i 13 k.c.). Zły stan zdrowia podatnika, w tym zdrowia psychicznego, nie został wymieniony w art. 201 § 1 pkt 4 o.p. jako podstawa zawieszenia postępowania podatkowego i nie powoduje utraty zdolności do czynności prawnych. Słuszność zatem miał Sąd pierwszej instancji stwierdzając w zaskarżonym wyroku, że skarżący nie został ubezważnowolniony, ani nawet nie toczyło się postępowanie w sprawie jego ubezważnowolnienia. Okoliczności podniesione we wniosku o zawieszenie nie powodują samoistnie utraty zdolności do czynności prawnych. Mogłyby mieć ewentualnie wpływ na ocenę poczytalności osoby, ale jest to kwestia istotna w postępowaniu karnym, a nie podatkowym. Prawidłowo zatem organy podatkowe uznały, że zły stan zdrowia podatnika, w tym zdrowia psychicznego, nie został wymieniony w powyższym uregulowaniu, jako podstawa zawieszenia postępowania podatkowego.

Przy tak opisanych okolicznościach stanu faktycznego, stanowisko wyrażone przez Naczelny Sąd Administracyjny, iż choroba i leczenie w poradni zdrowia psychicznego, nie stanowią przesłanki obligatoryjnego zawieszenia postępowania zgodnie z art. 201 § 1 pkt 4 o.p. należy uznać za prawidłowe. Innymi słowy, zawieszenie postępowania z powodu utraty zdolności prawnej na skutek ubezważnowolnienia może nastąpić tylko wówczas, gdy wyrok sądu powszechnego w tej kwestii stanie się

prawomocny. I tak przepis art. 11 Kodeksu cywilnego stanowi, że pełną zdolność do czynności prawnych nabywa się z chwilą uzyskania pełnoletniości. Zgodnie z art. 12 k.c. nie mają zdolności do czynności prawnych osoby, które nie ukończyły lat 13 oraz osoby ubezwłasnowolnione całkowicie. Skarżący mimo stwierdzonych zaburzeń psychicznych nie został ubezwłasnowolniony. Trudno więc zarzucić Sądowi pierwszej instancji naruszenia art. 135 o.p., tym bardziej, że autor skargi kasacyjnej nie wskazał na przepisy prawa podatkowego (o których mowa w art. 135 o.p.) które, w jego ocenie, odmiennie od przepisów kodeksu cywilnego regulują kwestię zdolności do czynności prawnych. Rozważania autora skargi kasacyjnej w kwestii celowości ubezwłasnowolnienia mogą być jedynie pomocne przy rozstrzyganiu ubezwłasnowolnienia Skarżącego przez sąd cywilny. Podnosząc zarzut naruszenia art. 201 § 1 pkt 4 o.p. autor skargi kasacyjnej nie wykazał więc, że Skarżący utracił zdolność do czynności prawnych, tym bardziej, że działał on przez swojego pełnomocnika. Wśród przesłanek zawieszenia postępowania podatkowego wyrażonych w art. 201 § 1 o.p. brak jest przesłanki choroby psychicznej. Także wskazane przez autora skargi kasacyjnej naruszenie art. 191, art. 187 § 1 o.p. w powiązaniu z odpowiednimi przepisami procedury sądowoadministracyjnej nie można uznać za uzasadnione. Dokumenty, wskazane przez Skarżącego nie mogą stanowić przesłanki zawieszenia postępowania, o której mowa w art. 204 § 1 pkt 4 o.p., gdyż nie stwierdzają u Skarżącego utraty przez niego zdolności do czynności prawnych w dacie wszczęcia postępowania. Ponadto nawet gdyby w trakcie postępowania podatkowego okazało się, że podatnik nie ma zdolności do czynności prawnych, urzędnicy występują do sądu o wyznaczenie kuratora. Osoba, która z powodu kłopotów zdrowotnych nie jest w stanie zająć się sprawą może ustanowić pełnomocnika, który będzie działał w jej imieniu.

Zawieszenie postępowania może nastąpić z urzędu (art. 201 o.p) lub na wniosek (art. 204 o.p.). Zawieszenie postępowania z urzędu ma charakter obligatoryjny, na co wskazuje sformułowanie "organ podatkowy zawiesza postępowanie" użyte w art. 201 § 1 o.p. Niemniej postanowienia w tym względzie nie mogą zapadać automatycznie, konieczne jest bowiem rozważenie, czy w istocie mamy do czynienia z jedną z przewidzianych w art. 201 § 1 o.p. przesłanek zawieszenia postępowania. Zgodnie z art. 201 § 1 pkt 4 o.p. organ podatkowy zawiesza postępowanie w razie utraty przez stronę zdolności do czynności prawnych. Zważyć także należy, że zgodnie z art. 135 o.p. zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie

stanowią inaczej. Zastrzeżenie zawarte w komentowanym przepisie, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej oznacza, że zdolność prawną oraz zdolność do czynności prawnych ocenia się w pierwszej kolejności wedle przepisów prawa podatkowego. Jest to wyraz autonomii prawa podatkowego. Obok pojęcia zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych, należy zwrócić uwagę na zdolność procesową. Zdolność procesowa na gruncie postępowania podatkowego (zdolność do czynności procesowych w postępowaniu podatkowym) oznacza zdolność do działania w procesie we własnym imieniu - i to osobiście bądź przez ustanowionego pełnomocnika.

Należy zauważyć, że podstawy zawieszenia postępowania podatkowego wyczerpująco wymieniono w art. 201 § 1 pkt 1–6 oraz w art. 204 § 1 i art. 204a o.p. i na gruncie procedury podatkowej brak jest jakichkolwiek innych faktów prawnie znaczących, których wystąpienie uzasadniałoby orzeczenie o zawieszeniu postępowania. Ustawodawca nie przyznaje organowi dowolności w regulowaniu tokiem procesu w tym zakresie. W szczególności nie pozwala na kreowanie nowych, leżących poza powyższą regulacją, podstaw zawieszenia postępowania.

Opracował: Radosław Cieślakowski

22.

Choroba psychiczna nie jest samoistną przesłanką zawieszenia postępowania podatkowego (II FSK 3047/14)

Orzeczenie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2014 roku, sygn. akt II FSK 3047/14

I. Zagadnienia problemowe

Podstawowym problemem wymagającym omówienia na kanwie analizowanego orzeczenia jest ocena czy choroba psychiczna jest podstawą do zawieszenia postępowania podatkowego. Dodatkowo należy zwrócić uwagę na konieczność rozstrzygnięcia, czy choroba psychiczna strony postępowania podatkowego ma wpływ na utratę przez nią zdolności do czynności prawnych. Ustawodawca wskazał bowiem w art. 201 § 1 pkt 4 o.p. utratę zdolności do czynności prawnych przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela jako jedną z przesłanek zawieszenia postępowania podatkowego. Trzeba przy tym zwrócić uwagę na to, że w świetle art. 12-16 k.c. choroba psychiczna jest jedną z podstaw częściowego lub całkowitego ubezwłasnowolnienia, które jest przesłanką częściowej lub całkowitej utraty zdolności prawnej. W rozpatrywanej sprawie Naczelny Sąd Administracyjny musiał zatem ocenić, czy choroba psychiczna stanowi strony samoistną przesłankę zawieszenia postępowania podatkowego, czy też takie zawieszenie będzie możliwe jedynie wtedy, gdy strona z powodu choroby psychicznej utraci zdolność do czynności prawnych.

II. Synteza stanu faktycznego

Wyrokiem z dnia 20 czerwca 2012 roku w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 3097/11 Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę M. K. na postanowienie Dyrektora Izby Skarbowej z dnia 27 sierpnia 2001 r. w przedmiocie odmowy zawieszenia postępowania ze względu na zaburzenia psychiczne M.K. Skargę kasacyjną od powyższego wyroku wniósł Skarżący – M. K. – który zaskarżył wyrok w całości. Złożył również wniosek o uchylenie wyroku w całości oraz o zasądzenie na swoją rzecz

kosztów postępowania zgodnie z obowiązującymi przepisami. Skarżonemu wyrokowi zarzucono naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy w rozumieniu art. 174 pkt 2 Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 329, z późn. zm., dalej: p.p.s.a.) poprzez naruszenie: 1) art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) oraz art. 151 p.p.s.a w zw. z art. 201 § 1 pkt 4 w zw. z art. 135 o.p. poprzez oddalenie skargi i nieuchylenie zaskarżonego postanowienia, podczas gdy zostało ono wydane z naruszeniem wskazanego w art. 201 § 1 pkt 4 w zw. z art. 135 o.p. poprzez błędną wykładnię polegającą na uznaniu, iż zły stan zdrowia psychicznego nie stanowi podstawy zawieszenia postępowania podatkowego i w efekcie odmowę zawieszenia postępowania kontrolnego prowadzonego przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej; 2) naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) oraz art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 191 o.p. poprzez oddalenie skargi i nieuchylenie zaskarżonego postanowienia, podczas gdy zostało ono wydane z naruszeniem wskazanego przepisu Ordynacji podatkowej z uwagi na jego niewłaściwe zastosowanie – wydanie postanowienia bez uprzedniej oceny całego zebranego materiału dowodowego, tj. pominięcie istotnych dowodów medycznych w postaci zaświadczenia ze S. Centrum Zdrowia Psychicznego; 3) naruszenie art. 141 § 4 p.p.s.a. poprzez pominięcie ważnej części materiału dowodowego znajdującego się w aktach sprawy; 4) naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) oraz art. 151 p.p.s.a. w zw. z art. 187 o.p. poprzez oddalenie skargi i nieuchylenie zaskarżonego postanowienia, podczas gdy wydane zostało z naruszeniem wskazanego przepisu Ordynacji podatkowej z uwagi na jego niewłaściwe zastosowanie, tj. nierozpatrzenie wszystkich okoliczności sprawy i niezebranie całego materiału dowodowego w sprawie, z uwagi na pominięcie istotnych opinii biegłego psychiatry i psychologa; 5) naruszenie art. 141 § 4 w zw. z art. 134 § 1 p.p.s.a. poprzez przedstawienie sprawy niezgodnie ze stanem faktycznym, co było następstwem wskazanych istotnych uchybień w postępowaniu dowodowym przeprowadzonym przez organy podatkowe; 6) naruszenie art. 133 § 1 p.p.s.a. z uwagi na powołanie się w uzasadnieniu wyroku na istotne okoliczności nieudokumentowane w aktach sprawy. Dyrektor Izby Skarbowej nie wniósł odpowiedzi na skargę kasacyjną, natomiast na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym jego pełnomocnik złożył wniosek o oddalenie skargi kasacyjnej i zasądzenie kosztów postępowania według norm przepisanych.

III. Kierunek i zakres interpretacji

Naczelny Sąd Administracyjny musiał zatem rozstrzygnąć, czy choroba psychiczna strony postępowania podatkowego jest wystarczającą przyczyną zawieszenia postępowania. Takie stanowisko reprezentował Skarżący, który wystąpił do Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej o zawieszenie toczącego się wobec niego postępowania kontrolnego podnosząc, iż od kilku lat cierpi na zaburzenia psychiczne, co według niego stanowiło przesłankę zawieszenia postępowania na podstawie art. 201 § 1 pkt 4 o.p. Odmiennego zdania były organy podatkowe – Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej i Dyrektor Izby Skarbowej – oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, które uznały, że na podstawie przywołanego przez Skarżącego przepisu organ zawiesza postępowanie podatkowe tylko w przypadku utraty przez stronę lub jej przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych, natomiast zły stan zdrowia skarżącego – w tym stan zdrowia psychicznego – nie oznacza braku jego zdolności do czynności prawnych, a zatem nie jest podstawą do zawieszenia postępowania podatkowego. Naczelny Sąd Administracyjny podzielił to drugie stanowisko w omawianym wyroku z dnia 2 grudnia 2014 roku, sygn. II FSK 3047/14, wpisując się w ugruntowaną linię orzeczniczą, z której wynika, że choroba psychiczna nie pozbawia zdolności procesowej strony, jeśli nie została ona ubezwłasnowolniona (por. wyroki Sądu Najwyższego: z dnia 23 września 1999 r., II UKN 131/99, z dnia 4 maja 1965 r., I CR 81/65, postanowienie SN z dnia 26 sierpnia 1970 r., I CZ 84/70 i uchwałę składu 7 sędziów SN z dnia 12 grudnia 1960 r., II Co 25/60). Naczelny Sąd Administracyjny orzekł bowiem, że zły stan zdrowia psychicznego podatnika nie został wymieniony w Ordynacji podatkowej jako samoistna przesłanka zawieszenia postępowania. Sąd zauważył, że zawieszenie postępowania może nastąpić z urzędu lub na wniosek. Art. 201 o.p. zawiera zamknięty katalog przesłanek obligatoryjnego zawieszenia postępowania podatkowego. Skarżący powołał się na art. 201 § 1 pkt 4 o.p., w myśl którego organ podatkowy zawiesza postępowanie w przypadku utraty przez stronę lub jej przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych. Naczelny Sąd Administracyjny uznał jednak, że choroba psychiczna i leczenie w poradni zdrowia psychicznego nie powodują utraty zdolności do czynności prawnych.

NSA zwrócił także uwagę, że art. 135 o.p. nakazuje oceniać zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych według przepisów prawa

cywilnego, jeśli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. Z kolei z art. 12 i 13 k.c. wynika, że pozbawienie lub ograniczenie zdolności do czynności prawnych dokonuje się na podstawie orzeczenia przez Sąd cywilny całkowitego lub częściowego ubezwłasnowolnienia. Natomiast w analizowanej sprawie, jak zauważył NSA, nie doszło do ubezwłasnowolnienia Skarżącego, ani nawet nie toczyło się postępowanie w tej materii.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał zatem, że choroba psychiczna strony nie oznacza utraty przez nią zdolności do czynności prawnych, w związku z czym nie jest przesłanką zawieszenia postępowania podatkowego. W związku z powyższym NSA uznał argumenty podniesione w skardze kasacyjnej za niezasadne i na podstawie art. 184 p.p.s.a. oddalił skargę.

Jak już wspomniano, stanowisko Naczelnego Sądu Administracyjnego jest zbieżne ze stanowiskiem innych sądów, które wypowiadały się w tej kwestii. Stanowisku NSA istotnie trudno odmówić logiki. Nie ulega wątpliwości, że art. 201 o.p. zawiera enumeratywne wyliczenie przesłanek obligatoryjnego zawieszenia postępowania, wśród których znajduje się m.in. utrata przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych, a fakt choroby psychicznej nie jest tożsamy z utratą zdolności do czynności prawnej. Przyjęcie odmiennego poglądu mogłoby bowiem w praktyce doprowadzić do trudnej do zaakceptowania sytuacji, w której strony postępowania podatkowego przedstawiałyby dokumentację z leczenia psychiatrycznego, domagając się jednocześnie zawieszenia postępowania na podstawie art. 201 § 1 pkt 4 o.p.

Warto jednak zwrócić uwagę także na stanowisko Sądu Najwyższego, który stwierdził, że „utrata zdolności procesowej następuje nie tylko wskutek ubezwłasnowolnienia, ale także przez popadnięcie strony w stan wyłączający świadome i swobodne powzięcie decyzji i wyrażenie woli”, a gdyby sąd ustalił, iż w konkretnej sprawie strona znajduje się w takiej sytuacji, powinien zawiesić postępowanie bez czekania na orzeczenie w przedmiocie ubezwłasnowolnienia. Podstawą do przedstawionych rozważań Sądu Najwyższego był art. 174 § 1 pkt 1 k.p.c., w myśl którego sąd zawiesza postępowanie z urzędu m.in. w razie śmierci strony lub jej przedstawiciela ustawowego oraz utraty przez nich zdolności procesowej.

Przenosząc powyższe rozważania na grunt niniejszej sprawy, niezależnie od ogólnej aprobaty dla stanowiska, jakie zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny niejako na marginesie warto zauważyć, że art. 201 § 1 pkt 4 o.p.

stwarza niekorzystną dla cierpiącego na chorobę psychiczną podatnika sytuację, w której zawieszenie postępowania podatkowego jest możliwe tylko po orzeczeniu ubezwłasnowolnienia strony lub jej ustawowego przedstawiciela. Nie jest to natomiast dopuszczalne w sytuacji, w której strona spełnia przesłanki utraty zdolności do czynności prawnych, a nie ma orzeczenia o jej ubezwłasnowolnieniu. Z kolei Kodeks postępowania cywilnego pozwala zawiesić postępowanie w przypadku utraty przez stronę lub jej przedstawiciela ustawowego zdolności procesowej. Wydaje się, że analogiczne uregulowanie w Ordynacji podatkowej byłoby korzystniejsze dla podatnika, ponieważ pozwoliłoby to sądom administracyjnym badać zdolność procesową strony postępowania podatkowego bez automatycznego powiązania z ubezwłasnowolnieniem.

Opracował: Maciej Bielak

23.

Choroba psychiczna jako przesłanka wstrzymania kontroli podatkowej (II FSK 3069/14)

Orzeczenie: wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 3069/14

I. Zagadnienia problemowe

Kwestią wymagającą analizy jest przypadek podatnika, u którego została stwierdzona choroba psychiczna i jej wpływ na przebieg przeprowadzanej kontroli podatkowej. Organ podatkowy rozważał czy zaburzenia psychiczne, na które cierpiał podatnik mogą zostać uznane za przesłankę wstrzymania kontroli podatkowej. Autor skargi kasacyjnej powoływał się na swoją chorobą jednocześnie nie uzasadniając w prawidłowy sposób jaki wpływ miała ona na kwestię zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych oraz popełnione błędy przy prowadzeniu ewidencji księgowej. Na poparcie tych twierdzeń nie przytoczono żadnych dowodów, które można by było następnie ocenić podczas kontroli zaskarżonego wyroku. Wbrew twierdzeniom autora skargi kasacyjnej, organ podatkowy dokonujący zabezpieczenia w sposób zupełny i szczegółowy uargumentował z czego wynika obawa niewykonania zobowiązań podatkowych. Co więcej, autor skargi kasacyjnej nie wskazuje jakie przepisy, regulujące postępowanie w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, zostały naruszone przez organ podatkowy, a czego nie dostrzegł Sąd, którego orzeczenie zaskarżono.

II. Synteza stanu faktycznego

Wyrokiem z dnia 8 lutego 2012 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie, w sprawie o sygn. akt III SA/Wa 1511/11 oddalił skargę M. K. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w przedmiocie zabezpieczenia na majątku podatnika zaległości podatkowych. Z uzasadnienia wyroku Sądu pierwszej instancji wynika, że Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Warszawie wnioskiem z dnia 16 lipca 2010 r. wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego W. z prośbą o wydanie decyzji o zabezpieczeniu na majątku skarżącego zobowiązań podatkowych w podatku od towarów

i usług za okresy od stycznia do czerwca 2007 r. oraz od sierpnia do grudnia 2007 r. Decyzją z dnia 18 sierpnia 2010 r. organ pierwszej instancji postanowił o zabezpieczeniu we wnioskowanym zakresie. Po rozpatrzeniu odwołania skarżącego Dyrektor Izby Skarbowej decyzją z dnia 17 marca 2011 r. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego. W uzasadnieniu organ stwierdził, iż w niniejszej sprawie zachodzi obawa, że zobowiązanie, które zostanie określone po zakończeniu prowadzonego u skarżącego postępowania kontrolnego nie zostanie wykonane. Za zasadne uznał zagwarantowanie środków finansowych na zaspokojenie zobowiązań podatkowych przez dokonanie na majątku skarżącego zabezpieczenia. Zdaniem organu stanowisko takie uzasadnia również analiza sytuacji majątkowej skarżącego w powiązaniu z wysokością zaległości podatkowych (także w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2007 r.) i należnych od nich odsetek za zwłokę

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie skarżący wniósł o uchylenie ww. decyzji Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie oraz zasądzenie kosztów postępowania. Na wstępie uzasadnienia Sąd pierwszej instancji wskazał na przesłanki zawarte w art. 33 o.p. na podstawie, których została wydana zaskarżona decyzja. W ocenie Sądu w niniejszej sprawie organy wykazały, iż zachodzi uzasadniona obawa, że skarżący nie wykona zobowiązań. Postępowanie kontrolne wobec skarżącego zostało wszczęte na wniosek Prokuratury, która prowadzi śledztwo. W toku kontroli ustalono, iż skarżący nie posiada dokumentacji podatkowej, w trakcie przesłuchania skarżący nie był w stanie wskazać kontrahentów ani podać informacji czy w okresie objętym kontrolą zatrudniał pracowników. Nie można było ustalić podwykonawców, przy pomocy których skarżący miał świadczyć usługi. W złożonych 1 lutego 2008 r. deklaracjach VAT-7 za poszczególne miesiące 2007 r. skarżący wykazał zerowe wartości transakcji podlegających opodatkowaniu. Podatek należny za miesiące od września do grudnia 2007 r. wykazał w korektach deklaracji VAT-7 złożonych w sierpniu 2008 r., a za maj 2007 r. to jest w maju 2010 r. Faktury wystawione dla firm R. Sp.j. oraz T. Sp. z o.o. są dokumentami, które nie obrazują rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Na podstawie operacji na rachunku bankowym skarżącego ustalono podmioty, na rzecz których wystawiał faktury. Na podstawie przekazanych przez tych kontrahentów dokumentów ustalono, że w poszczególnych miesiącach 2007 r. skarżący wystawił faktury VAT na kwotę netto 13.354.527,11 zł i podatek w kwocie 2.937.995,95 zł. Wobec majątku skarżącego w okresie od kwietnia 2001 r. do maja 2008 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego kilkakrotnie prowadził postępowania

egzekucyjne. Skuteczna okazała się jedynie egzekucja należności wynikająca z mandatu kredytowego wystawionego przez M. Urząd Wojewódzki, w pozostałych przypadkach tytuły na wniosek wierzycieli zostały zwrócone. Egzekucję z tytułu wykonawczego obejmującego zaległość w podatku od towarów i usług za październik 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego prowadził w okresie od 21 kwietnia 2006 r. do 7 kwietnia 2008 r. i w tym czasie nie wyegzekwował żadnej kwoty. Dalsze czynności kontrolne u skarżącego wykazały znaczny w stosunku do ustaleń przyjętych we wniosku z dnia 16 lipca 2010 r. wzrost zobowiązań podatkowych w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2007 r.

Wojewódzki Sąd Administracyjny podniósł, że wskazane przez Dyrektora Izby Skarbowej okoliczności, znajdują potwierdzenie w zebranych materiałach dowodowych. Wskazują, iż organy podatkowe mogły powziąć uzasadnioną obawę, iż zobowiązanie nie zostanie wykonane. Zobowiązanie za wskazane w zaskarżonej decyzji miesiące 2007 r. nie zostało zapłacone do dnia wydania decyzji o zabezpieczeniu zobowiązań podatkowych. Skarżący nie posiada dokumentacji podatkowej, zatem nie wywiązuje się z obowiązków nałożonych przepisami prawa podatkowego. W ocenie Sądu słusznie organ odwoławczy wskazał na nierzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania. W pierwotnych deklaracjach, złożonych ze znacznym przekroczeniem terminu, skarżący wykazał zerowe wartości transakcji podlegających opodatkowaniu. W korektach deklaracji wykazał kwoty do opodatkowania, jednak dalsze czynności kontrolne wykazują znacząco wyższe zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2007 r. niż zostały wskazane we wniosku o zabezpieczenie zobowiązań.

W skardze kasacyjnej pełnomocnik skarżącego wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości i zasądzenie zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego według norm przepisanych. Autor skargi kasacyjnej podniósł zarzut naruszenia:

- art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) w związku z art. 151 p.p.s.a. poprzez oddalenie przez WSA skargi Skarżącego w sytuacji, gdy decyzja dyrektora Izby Skarbowej została wydana z naruszeniem art. 121 i 187 o.p., uzasadniającym jej uchylenie ze względu na istotne naruszenie przepisów postępowania, w szczególności polegające na błędnym ustaleniu przez organy podatkowe stanu faktycznego w sprawie, przez co wypełniona została dyspozycja art. 174 p.p.s.a.;

- art. 26 p.p.s.a. w zw. z art. 11 i 12 k.c. poprzez jego niewłaściwe zastosowanie polegające na przyjęciu, że Skarżący ma pełną zdolność do czynności prawnych, przez co wypełniona został dyspozycja art. 174 pkt 1 p.p.s.a.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Naczelny Sąd Administracyjny skargę kasacyjną oddalił na podstawie art. 184 p.p.s.a. O kosztach orzeczono na podstawie art. 204 pkt 1 w zw. z § 14 ust. 2 pkt 2 lit. c) rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 28 września 2002 r. w sprawie opłat za czynności radców prawnych oraz ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego ustanowionego z urzędu (Dz. U. z 2013 r. poz. 490). Przedmiotem kontroli kasacyjnej jest wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, który oddalił skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie, zabezpieczającą na majątku podatnika należności z tytułu podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2007 r. Natomiast skarga kasacyjna dotyczy błędnego ustalenia stanu faktycznego przez podatkowy organ odwoławczy i naruszenia przepisów art. 121 i art. 187 o.p. W tej części skarga kasacyjna sprowadza się do twierdzeń autora skargi kasacyjnej, że stan faktyczny sprawy nie został ustalony na tyle dokładnie, by uzasadniał zabezpieczenie roszczenia podatkowego. Przytaczane argumenty na potwierdzenie tej tezy nie zasługują jednak na uznanie ze strony sądu kasacyjnego.

Przede wszystkim autor skargi kasacyjnej nie wskazuje jakie przepisy, regulujące postępowanie w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, zostały naruszone przez organy podatkowe, a czego nie dostrzegł Sąd, którego orzeczenie zaskarżono. Z treści skargi kasacyjnej nie wynika w żaden sposób dlaczego organy podatkowe, w toku postępowania w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych, naruszyły przepisy art. 121 i art. 187 o.p. Za niewystarczające bowiem należy uznać, że organy podatkowe nie przeprowadziły dodatkowych dowodów np. z konfrontacji świadków. Nie wiadomo bowiem na jakie okoliczności dowód taki powinien zostać przeprowadzony, o jakich świadków chodzi, co mieliby do powiedzenia, dlaczego należałoby ich konfrontować ze sobą itp. Nadmienić przy tym należy, iż art. 121 oraz art. 187 o.p. składają się z dwóch jednostek redakcyjnych o różnej

treści normatywnej. Autor skargi kasacyjnej konsekwentnie nie dostrzega tego wadliwie powołując te przepisy w całej skardze kasacyjnej. Nie wiadomo zatem dokładnie o jakie zarzuty chodzi, gdyż nie podano w sposób jednoznaczny jakie konkretnie przepisy prawne naruszone zostały przez organy podatkowe oraz Sąd.

Ze skargi kasacyjnej nie wynika również, dlaczego nierzetelność deklarowanych podstaw opodatkowania, co jest bezsporne, nie może stanowić przesłanki wskazującej na uzasadnioną obawę organów podatkowych, że zobowiązanie podatkowe z tytułu podatku od towarów i usług nie zostanie wykonane. Skarżący nie wskazał również na brak związku pomiędzy nierzetelnością deklarowanych podstaw a uzasadnioną obawą, że zobowiązanie podatkowe z tytułu tego podatku nie zostanie wykonane. Tymczasem na zasadność tej przesłanki wskazuje trafnie organ podatkowy oraz Sąd. Autor skargi kasacyjnej nie uzasadnił także jaki wpływ na kwestię zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych miała choroba podatnika oraz popełniane w związku z tym błędy przy prowadzeniu ewidencji księgowej. Na poparcie tych twierdzeń nie przytoczono żadnych dowodów, które można by było następnie ocenić podczas kontroli zaskarżonego wyroku. Wbrew twierdzeniom autora skargi kasacyjnej organ podatkowych dokonujący zabezpieczenia szczegółowo i w sposób zupełny uzasadnił z czego wynika uzasadniona obawa niewykonania zobowiązań podatkowych. Ponadto, autor skargi kasacyjnej nie wykazał, dlaczego wpływ na potrzebę wydanie decyzji zabezpieczającej miałyby niższa kwota zobowiązania podatkowego od kwoty dokonanego zabezpieczenia. Nie wiadomo także dlaczego wpływ na wydanie tej decyzji miałyby mieć próba podejmowania przez podatnika działań mających na celu odtworzenie dokumentacji podatkowej. Jednocześnie autor skargi kasacyjnej przyznaje, że sytuacja finansowa spółki jest zła, a skarżący znajduje się w zapaści finansowej co grozi zaprzestaniem prowadzenia działalności gospodarczej. Należy zwrócić uwagę, iż zarzuty mające podważyć zasadność dokonanego zabezpieczenia nie zostały w ogóle osadzone w treści przepisów regulujących instytucję zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych oraz jego przesłanki, więc art. 33 § 1 o.p.

Ustosunkowując się natomiast do kwestii naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisów art. 26 p.p.s.a. w związku z naruszeniem przez Sąd administracyjny pierwszej instancji art. 11 oraz art. 12 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93 z późn. zm.) należy powiedzieć, że są one całkowicie pozbawione uzasadnienia. Ta część skargi kasacyjnej zawiera w przeważającej mierze cytaty przepisów prawnych dotyczących ubezwłasnowolnienia. Spekulacje myślowe,

hipotezy oraz przypuszczenia na ten temat nie zawierają jednak żadnych zarzutów skierowanych przeciwko zaskarżonemu wyrokowi. Faktem natomiast jest, że pomimo twierdzenia przez autora skargi kasacyjnej o braku zdolności do czynności prawnych swego mocodawcy, czyli M. K., nie kwestionuje on skuteczności ustanowienia na swą rzecz pełnomocnictwa. Należy zwrócić uwagę, iż o ubezwłasnowolnieniu osoby fizycznej decyduje orzeczenie sądu. Takie orzeczenie zapadło na mocy postanowienia Sądu Okręgowego w Warszawie z dnia 25 września 2013 r., sygn. akt XXV Ns 152/12, którym ubezwłasnowolniono częściowo skarżącego. Skutki orzeczenia o ubezwłasnowolnieniu działają *ex nunc*, to jest od chwili jego uprawomocnienia się postanowienia, a więc od dnia 3 października 2013 r., a nie *ex tunc*. Oznacza to, że orzeczenie to nie miało wpływu na ważność czynności prawnych dokonanych przed uprawomocnieniem się takiego orzeczenia.

Samo powoływanie się na chorobę psychiczną przez podatnika nie może zostać uznane za przesłankę wpływającą na bieg postępowania podatkowego i kontroli podatkowej. Chory podatnik musiałby zostać ubezwłasnowolniony wskutek prawomocnego wyroku sądu, w wyniku którego utraciłby zdolność do czynności prawnych. Należy, zaznaczyć, iż samo orzeczenie o ubezwłasnowolnieniu osoby fizycznej nie ma wpływu na ważność czynności prawnych dokonanych przed uprawomocnieniem się takiego orzeczenia. Autor skargi kasacyjnej nie uzasadnił także jaki wpływ na kwestię zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych miała choroba podatnika oraz popełniane w związku z tym błędy przy prowadzeniu ewidencji księgowej. Na poparcie tych twierdzeń nie przytoczono żadnych dowodów, które w postępowaniu można by ocenić.

Opracowała: Justyna Rudnicka

Cześć IV.

Zaburzenia psychiczne a wznowienie postępowania podatkowego

24.

Powołanie się na zły stan zdrowia psychicznego jako przesłanka uzasadniająca wznowienie postępowania podatkowego (I SA/Bk 240/16)

Orzeczenie: wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 14 września 2016 r., sygn. akt I SA/Bk 240/16

I. Zagadnienia problemowe

Powoływanie się na stan zdrowia psychicznego podatnika – w okresie biegu terminu na złożenie zgłoszenia o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych na potrzeby podatku od spadków i darowizn – nie jest nową okolicznością, tj. nieznaną organowi w chwili wydawania decyzji, a mającą istotny wpływ na wynik sprawy, jeżeli podatnik już w trakcie postępowania wymiarowego, powołał się na zły stan zdrowia psychicznego, jako przesłankę nie złożenia deklaracji podatkowej w terminie. Podobnie, przedłożenie zaświadczenia lekarza psychiatry wskazujące na stan zdrowia podatnika nie może być oceniane jako nowy dowód, nieznaną organowi w chwili wydawania decyzji, jeśli zostało ono wydane już po wydaniu decyzji wymiarowej, a po drugie dokumentuje ono okoliczności, o których wiedział organ wydający decyzję, a które też nie miały istotnego znaczenia dla sprawy z uwagi na materialnoprawny charakter terminu z art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn.

II. Synteza stanu faktycznego

Decyzja Naczelnika Urzędu Skarbowego ustalił zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn z tytułu nabycia spadku. Od decyzji nie zostało złożone w terminie odwołanie, w związku z czym uzyskała ona walor ostateczności. Pełnomocnik Skarżącej wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego o wznowienie postępowania zakończonego ww. decyzją ostateczną. W uzasadnieniu ww. wniosku pełnomocnik wskazał, że w sprawie wyszły na jaw nowe okoliczności i dowody istniejące w dniu wydania decyzji, a nie znane organowi I instancji. Okolicznościami tymi był zły stan zdrowia psychicznego uniemożliwiający stronie świadome działanie, co skutkowało

złożeniem zgłoszenia SD-Z2 po upływie ustawowego terminu, a w konsekwencji opodatkowaniem podatkiem od spadków i darowizn nabytego. Do wniosku dołączona została dokumentacja medyczna, z której wynika, że strona cierpi na nieuleczalne zaburzenia depresyjne nawracające. Pozostaje pod opieką lekarza psychiatry, gdyż została zakwalifikowana do stałej terapii długoterminowej ze względu na postępujące pogorszenie depresji. Spowodowało to konieczność systematycznego zażywania zwiększonych dawek leków przeciwdepresyjnych. Po przeprowadzeniu postępowania Naczelnik Urzędu Skarbowego odmówił uchylenia ostatecznej decyzji, twierdząc, że w niniejszej sprawie nie wystąpiła przesłanka określona w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Okoliczności na jakie powołuje się Skarżąca w złożonym wniosku nie są okolicznościami nowymi oraz nie mają istotnego znaczenia w niniejszej sprawie. Nie zgadzając się z powyższą decyzją, pełnomocnik Skarżącej w złożonym odwołaniu zarzucił naruszenie art. 188, art. 200a, art. 240 § 1 pkt 5, art. 243 § 2, art. 245 § 1 pkt 1 i 2 O.p. poprzez ustalenie przez organ podatkowy braku szczególnych okoliczności, które uzasadniałyby uchylenie decyzji wymiarowej, chociaż strona udowodniła, że nie z własnej winy nie złożyła w terminie 6 miesięcy deklaracji SD-Z2. Na potwierdzenie tego przedłożyła w trakcie postępowania wznowieniowego zaświadczenie lekarskie, dokumentację medyczną oraz wnioskowała o przeprowadzenie dowodów osobowych i z dokumentacji leczenia psychiatrycznego. W uzasadnieniu odwołania, Skarżąca wskazała między innymi, że na dzień wydawania pierwotnej decyzji organ nie miał wiedzy, że Skarżąca leczy się u psychiatry. Strona wskazała, iż w trakcie prowadzonego postępowania wymiarowego organ I instancji na podstawie złożonego przez stronę pisma miał jedynie wiedzę, że strona ciężko chorowała na nowotwór i bardzo przeżyła chorobę męża i siostry. W piśmie tym strona wspomniała również, że leczy się na depresję, lecz nie została przedstawiona żadna dokumentacja medyczna dotycząca choroby. Dopiero na etapie postępowania wszczętego na wniosek strony o wznowienie postępowania, złożyła dokumentację medyczną potwierdzającą, że cierpi na nieuleczalne zaburzenia depresyjne nawracające. Podniosła, że stan jej zdrowia psychicznego spowodował, że nie zdawała sobie sprawy z konieczności złożenia deklaracji podatkowej w ustawowym terminie 6 miesięcy. Jej zdaniem wznowienie postępowania zmierza do usunięcia ciężkich wad postępowania podatkowego, które ujawniły się już po wydaniu ostatecznej decyzji podatkowej. Organ zaznaczył, że w orzecznictwie wyrażono pogląd, iż nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody są "istotne dla sprawy" wtedy, gdy można

stwierdzić, że gdyby były znane organowi orzekającemu, to miałyby to wpływ na odmienne rozstrzygnięcie sprawy. Organ odwoławczy podzielił stanowisko organu I instancji, iż z przedstawionych przez stronę dokumentów w trakcie postępowania wznowieniowego nie wynika, aby Skarżąca została ubezwłasnowolniona na skutek utraty zdolności do podejmowania czynności prawnych. Nawet jeśli choroba utrudniała jej normalne funkcjonowanie w sferze prawnej, to podejmowane przez nią czynności pozostają ważne, a skutki prawne zarówno działań jak też zaniechań obciążają ją tak jak każdego podatnika.

III. Kierunek i zakres interpretacji sądowej

Sąd na rozprawie, oddalił wniosek dowodowy zawarty w skardze. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku zważył, co następuje: Skarga nie zasługuje na uwzględnienie, albowiem nie nastąpiło naruszenie przepisów prawa materialnego i postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Wskazać przede wszystkim należy, że wznowienie postępowania jest instytucją szczególną, stanowiącą wyjątek od zasady trwałości decyzji podatkowej, wskazanej w art. 128 o.p. Postępowanie wznowieniowe toczy się w bardzo zawężonych ramach i na co należy zwrócić szczególnie uwagę, przedmiotem tego postępowania nie jest ponowne rozpoznanie sprawy we wszystkich jej aspektach, a jedynie zbadanie, czy zaszły wyjątkowe okoliczności, ściśle wyliczone w art. 240 § 1 o.p. Dlatego też uchylenie w całości lub w części decyzji podatkowej w tym trybie może nastąpić tylko wówczas, gdy spełnione zostaną przesłanki wznowienia postępowania enumeratywnie wymienione w art. 240 o.p. Charakter tych przesłanek wskazuje na to, że określają one istotne uchybienia proceduralne, których zaistnienie, wedle ustawodawcy, wymaga wyeliminowania takiej decyzji z obiegu prawnego. Przyjąć zatem należy, że wznowienie postępowania jest instytucją postępowania podatkowego, a nie podatkowego prawa materialnego. Badanie prawidłowości wykładni lub zastosowania norm prawa materialnego może być przedmiotem rozważań w tym trybie dopiero wtedy, gdy wystąpią proceduralne przesłanki do jego zastosowania. Postępowanie wznowieniowe nie stanowi kontynuacji uprzednio zakończonego decyzją ostateczną postępowania zwykłego, przez co niedopuszczalne jest wykorzystanie tego postępowania do pełnej merytorycznej kontroli decyzji ostatecznej wydanej w postępowaniu zwykłym, a jego wyłącznym celem jest dokonanie oceny, czy zachodzą przesłanki określone w art. 240 § 1 o.p.

W tej sprawie strona skarżąca powołała się na przesłankę wznowienia postępowania podatkowego, określoną w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Z treści art. 240 § 1 pkt 5 o.p. wynika, że w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli: wyjdą na jaw nowe okoliczności lub nowe dowody; okoliczności te nie były znane organowi wydającemu decyzję w dniu jej wydania; są one istotne dla sprawy. W ocenie Sądu, organy obu instancji, słusznie przyjęły, że w sprawie nie zachodziły wszystkie przesłanki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p., aby uznać, że w sprawie wyszły na jaw nowe dowody lub okoliczności nieznane organowi w chwili wydawania decyzji. Pełnomocnik Skarżącej we wniosku o wznowienie postępowania, jak i późniejszych pismach procesowych wskazywał na stan zdrowia psychicznego Skarżącej, który skutkowało tym, że nie zdawała ona sobie sprawy z konieczności złożenia, w terminie 6 miesięcznym od powstania obowiązku podatkowego, deklaracji w podatku od spadków i darowizn i konsekwencji wynikających z niezłożenia takiej deklaracji.

Zaznaczyć należy, że z akt sprawy bezspornie wynika, że Skarżąca w terminie 6 miesięcy od uprawomocnienia się orzeczenia sądowego o stwierdzeniu nabycia spadku po zmarłym mężu jak i w terminie późniejszym posiadała pełną zdolność do czynności prawnych. Z akt sprawy wynika, że mimo depresji podejmowała szereg czynności prawno-podatkowych, jak chociażby składała roczne rozliczenia w zryczałtowanym podatku dochodowym.

Wszystkie powyższe działania Skarżącej wskazują, że mimo cierpienia na zaburzenia depresyjne, Skarżąca świadomie podejmowała określone czynności prawne i rozumiała skutki tych czynności. Zaznaczyć należy, że z pisma Skarżącej wynika, że niezłożenie w terminie 6 miesięcznym wymaganego zgłoszenia SD-Z2, było brakiem świadomości Skarżącej co do obowiązku dopełnienia tej formalności, aby skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania spadku odziedziczonego po małżonku. Owszem, jako przesłankę niedopełnienia tego obowiązku Skarżąca wskazała depresję oraz okoliczność, że sprawami formalnymi w jej życiu zajmował się mąż i księgowa, jednakże wydaje się, że Skarżąca nie posiadała wiedzy o konieczności złożenia takiej deklaracji, bowiem nikt o takim obowiązku jej nie poinformował. Niestety, ale nieznanomość prawa nie może stanowić okoliczności usprawiedliwiającej nie złożenie w terminie sześciomiesięcznym zgłoszenia SD-Z2.

Mając na uwadze powyższe, zgodzić się należało z organami obu instancji, że powoływanie się przez pełnomocnika Skarżącej na stan zdrowia psychicznego

Skarżącej, w okresie biegu terminu na złożenie zgłoszenia SD-Z2 nie jest nową okolicznością, nie znaną organowi w chwili wydawania decyzji, a mającą istotny wpływ na wynik sprawy. Podobnie, przedłożenie zaświadczenia lekarza psychiatry wskazujące na stan zdrowia Skarżącej nie może być oceniane jako nowy dowód, nieznany organowi w chwili wydawania decyzji, bowiem po pierwsze zostało ono wydane już po wydaniu decyzji wymiarowej, a po drugie dokumentuje ono okoliczności, o których wiedział organ wydający decyzję, a które też nie miały istotnego znaczenia dla sprawy z uwagi na materialnoprawny charakter terminu z art. 41 ust. 1 pkt 1 u.p.s.d. Przyjąć zatem należało za organami podatkowymi, że pełnomocnik Skarżącej nie wskazał żadnych nowych dowodów lub okoliczności, nieznanych organowi w chwili wydawania decyzji, a zatem nie zaistniały przesłanki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. uzasadniające wznowienie postępowania podatkowego w sprawie wymierzenia podatku od spadków i darowizn.

Nie można zarzucać organowi naruszenia art. 120 i art. 121 § 1 w zw. z art. 245 § 1 pkt 1 o.p., gdyż wbrew twierdzeniom skargi, w postępowaniu organu nie można dopatrzeć się jakichkolwiek sprzeczności. Ocena, czy w sprawie wystąpiły, czy też nie przesłanki wznowienia postępowania może zostać wyrażona dopiero po wszczęciu i przeprowadzeniu postępowania wznowieniowego i nie jest dopuszczalna we wstępnej jego fazie. Pierwsza faza postępowania polega na zbadaniu, czy wniosek opiera się na podstawach wymienionych w art. 240 § 1 o.p., czy został złożony przez stronę postępowania i czy został zachowany termin do jego złożenia. Tylko gdy z treści samego wniosku o wznowienie wynika, że powyższe warunki nie zostały spełnione, organ wydaje decyzję o odmowie wznowienia postępowania - art. 243 § 3 o.p. Odmowa wznowienia może nastąpić wyłącznie z przyczyn formalnych, a nie merytorycznych. W przypadku uznania dopuszczalności wznowienia organ podatkowy zobowiązany jest do wydania postanowienia, o którym mowa w art. 243 § 1 o.p., a następnie przeprowadzenia postępowania określonego w § 2 tego przepisu i wydania rozstrzygnięcia którego treść będzie odpowiadać jednemu z rodzajów decyzji wymienionych w art. 245 o.p. W przedmiotowej sprawie powyższe zasady zostały zachowane i po stwierdzeniu, że w sprawie nie można mówić o istnieniu przesłanki z art. 240 § 1 pkt 4 i 5 o.p., organ wydał na podstawie art. 245 § 1 pkt 2 o.p. decyzję odmawiającą uchylenia decyzji dotychczasowej. W powyższym zakresie organ podatkowy nie naruszył przepisów procedury podatkowej i tym samym bezzasadny jest zarzut naruszenia art. 121 § 1 o.p.

Odnosząc się do zarzutów skargi dotyczących naruszenia przepisów postępowania w związku z nieuwzględnieniem wniosku dowodowego na okoliczność stanu zdrowia Skarżącej, w ocenie Sądu nie zasługują one na uwzględnienie. Podkreślić należy, że zaświadczenie lekarza dotyczące stanu zdrowia Skarżącej zostało dołączone jako dowód w sprawie. Organy nie kwestionowały faktu, że Skarżąca cierpi na zburzenia depresyjne, dlatego też dowód z zeznań świadka – lekarza psychiatry, jak również z dokumentów – dokumentacji medycznej potwierdzającej chorobę Skarżącej, nie mogły mieć wpływu na treść wydanej decyzji. Jak już wskazano, 6 miesięczny termin na złożenie zgłoszenia ZD-S2 jest terminem materialnoprawnym, a zatem nieprzywracany. Skoro nie budzi wątpliwości, że Skarżąca w spornym czasie posiadała pełną zdolność do czynności prawnych, okoliczność chorowania na depresję, nie mogła mieć wpływu na ocenę zgodności z prawem decyzji wymiarowej. Dlatego też, słusznie przyjęły organy, że w sprawie nie było potrzeby przeprowadzania wnioskowanych przez Skarżącą dowodów, na okoliczność choroby Skarżącej i wpływu jaki ona miała na jej zachowanie, bowiem okoliczność ta nie mogła mieć wpływu na prawidłowość wydania decyzji wymiarowej. Z tych samych względów, Sąd uznał za niezadane przeprowadzenie na etapie postępowania sądowoadministracyjnego wnioskowanych w skardze dowodów na okoliczność oceny stanu zdrowia psychicznego Skarżącej.

W związku z powyższym Sąd stwierdza, że zaskarżona decyzja jest zgodna z prawem. Jak wspomniano powyżej, po śmierci męża Skarżąca podejmowała szereg działań, w tym również związanych z innymi rozliczeniami podatkowymi. Świadczy to o tym, że Skarżąca była zdolna do świadomego podejmowania działań oraz ponosiła skutki z nimi związane. Tym samym, późniejsze przedstawienie (na etapie postępowania wznowieniowego) zaświadczenia lekarskiego potwierdzającego jej stan psychiczny nie jest nową okolicznością sprawy, możemy tutaj jedynie mówić o nowym dowodzie. Nie jest on jednak istotnym dowodem powodującym konieczność uchylecia ostatecznej decyzji wymiarowej organu podatkowego, nie wpływa on bowiem na odmiennność ustalenia stanu faktycznego sprawy.

Opracowała: Katarzyna Gilas