

- **Nadużycie prawa procesowego – sąd w poszukiwaniu podstawy prawnej (wyrok WSA z 24.04.2024, III SA/Wa 458/24) – Andrzej Nikończyk (KNDP)**

Wyrok WSA Warszawa z dnia 24 kwietnia 2024 r.

W ocenie sądu odsyłanie do pojęć "ładu moralnego" czyli pojęć z zakresu filozofii prawa nie może przynieść oczekiwanego przez organ skutku. Sąd nie znajduje bowiem podstaw do odstąpienia od uznania materialnoprawnego skutku przedawnienia na podstawie bliżej nieokreślonych "różnego rodzaju zbiorów pozanormatywnych reguł postępowania". Niemniej jednak Sąd dostrzega, że niektóre czynności pełnomocników w tej sprawie mogłyby być kwalifikowane jako nieetyczne i skierowane na obstrukcję procesową. Niemniej jednak działania takie mogą się ewentualnie kwalifikować jako zdarzenia wywołujące skutki w sferze dyscyplinarnej profesjonalnego pełnomocnika danej korporacji a przez to mieć wpływ na ocenę rzetelności wykonywanego przez niego zawodu. Czynności te nie mogą jednak wpływać na brak zastosowania przepisów powszechnie obowiązujących, a w tym w szczególności, w zakresie prawa materialnego. Ponadto rozważając tą kwestię, nie może ująć uwadze Sądu, że profesjonalny podmiot jakim bez wątpienia jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej powinien przewidywać tego typu "strategie procesowe".

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Szef KAS postanowieniem z [...] sierpnia 2023 r. odmówił uzupełnienia ww. Decyzji. Na postanowienie to zostało złożone zażalenie, które zawierało braki formalne. Po wystosowanym przez organ wezwaniu i uzupełnieniu braku formalnego wydane zostało postanowienie przez organ drugiej instancji utrzymujące w mocy postanowienie organu pierwszej instancji o odmowie uzupełnienia decyzji. Postanowienie zostało doręczone - w trybie art. 150 § 4 Ordynacji podatkowej. Pismem z 10 listopada 2023 r. (data wpływu do organu 16 listopada 2023 r.) organ podatkowy został zawiadomiony (na formularzu OPS-1), o odwołaniu z dniem 10 listopada 2023 r. z funkcji pełnomocnika szczególnego (kolejno) (...), (...) oraz (...), działających, wg. organu, w ramach tej samej kancelarii prawnej tj. "X".

Odwołanie od decyzji organu I instancji zostało złożone w hiszpańskiej placówce pocztowej pismem z 14 listopada 2023 r. i wpłynęło do organu 21 listopada 2023 r. Odwołanie zostało sporządzone przez pełnomocnika - doradcę podatkowego (...), również, w ocenie organu, związanego z kancelarią "X". Odwołanie zawierało braki formalne (nie przedłożono pełnomocnictwa), uniemożliwiające nadanie sprawie odwoławczej biegu, dlatego pismem z 21 listopada 2023 r. (uznanym za doręczone w trybie art. 150 § 4 Ordynacji podatkowej w dn. 5 grudnia 2023 r.), Szef KAS wezwał o jego uzupełnienie. Uzupełnienie braku formalnego nastąpiło 20 grudnia 2023 r. Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, decyzją z [...] grudnia 2023 r. organ drugiej instancji podzielił ustalenia organu pierwszej instancji co do prawidłowości zastosowania w tej sprawie przepisów dotyczących klauzuli generalnej przeciwko unikaniu opodatkowania i utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Decyzję organu odwoławczego doręczono - w trybie art. 150 § 4 Ordynacji podatkowej - 4 stycznia 2024 r., pod adresem e-US pełnomocnika dor. pod. (...).

[...]

Kontroli Sądu w tej sprawie została poddana decyzja Szefa KAS z [...] grudnia 2023 r. dotycząca określenia Skarżącemu zobowiązania podatkowego w podatku od osób fizycznych za 2017 r. Decyzja ta została wydana z uwzględnieniem znajdującej umocowanie w art. 119a O.p. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, przy czym zastosowanie miały przepisy regulujące klauzulę w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2018 r. Zdaniem Sądu, organ odwoławczy prawidłowo przyjął, że w sprawie wystąpiły wszystkie przesłanki do zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, a jej stosowanie było możliwe w odniesieniu do rozliczenia Skarżącego za rok 2017 r. Niemniej Sąd uchylił zaskarżoną decyzję i decyzją ją poprzedzającą, gdyż decyzja organu odwoławczego została Stronie doręczona w momencie w którym zobowiązanie podatkowe już wygasło wskutek przedawnienia.

[...]

Data wydania decyzji nie jest jednak równoznaczna z momentem, od którego decyzja wywiera skutki prawne. Zgodnie z art. 212 O.p., poza wyjątkiem dotyczącym decyzji, o których mowa w art. 67d, decyzja wiąże organ od chwili jej doręczenia stronie. Dopiero od tego momentu wywiera ona skutki prawne. Do momentu doręczenia decyzja może być zmieniona bez konieczności wdrożenia procedur prawnych dotyczących zmiany lub uchylecia decyzji. Dopóki zatem decyzja określająca zobowiązanie podatkowe w wysokości innej niż zadeklarowana przez podatnika nie zostanie doręczona jej adresatowi, obowiązuje domniemanie, że podatnik prawidłowo określił w deklaracji zobowiązanie i podatek do zapłaty (art. 21 § 5 O.p.). Dla ustalenia, czy skutek decyzji w postaci określenia zobowiązania podatkowego nastąpił przed upływem terminu przedawnienia, istotna jest zatem data doręczenia decyzji, a nie data jej wydania (por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 września 2016 r., II FSK 1683/14 i powołane tam wyroki tego Sądu: z 22 kwietnia 2014 r., II FSK 2466/14; z 6 maja 2015 r., II FSK 333/14 oraz z 15 kwietnia 2016 r., II GSK 1214/14). Termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2017 r. nominalnie upływał z dniem 31 grudnia 2023 roku. Decyzja organu odwoławczego została doręczona pełnomocnikowi Skarżącego w dniu 4 stycznia 2024 r. a zatem już po upływie tego terminu. W aktach sprawy brak jest jakiegokolwiek dowodu, który świadczyłby o zawieszeniu, czy przerwaniu biegu terminu przedawnienia. W przypadku decyzji deklaratoryjnych, a taki charakter ma zaskarżona decyzja upływ terminu przedawnienia wiąże się z datą doręczenia decyzji, a nie z datą jej wydania. Tylko bowiem doręczona decyzja może rodzić skutki prawne zarówno dla strony, jak i organu, a to oznacza, że decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego doręczona po upływie terminu przedawnienia narusza art. 70 § 1 i art. 59 § 1 pkt 9 o.p. gdyż dotyczy zobowiązania, które już wygasło, a więc zobowiązania nieistniejącego.

Organ w odpowiedzi na skargę, ustosunkowując się do zarzutu przedawnienia odsyła do "pozanormatywnych zbiorów reguł i zasad postępowania" i wskazuje na nadużywanie uprawnień przez stronę tego postępowania. Organ w swojej argumentacji nie wskazuje jednak żadnego aktu prawnego, krajowego lub międzynarodowego, odsyłającego do takiego "zbioru".

W ocenie sądu odsyłanie do pojęć "ładu moralnego" czyli pojęć z zakresu filozofii prawa nie może przynieść oczekiwanego przez organ skutku. Sąd nie znajduje bowiem podstaw do odstąpienia od uznania materialnoprawnego skutku przedawnienia na podstawie bliżej nieokreślonych "różnego rodzaju zbiorów pozanormatywnych reguł postępowania". Niemniej jednak Sąd dostrzega, że niektóre czynności pełnomocników w tej sprawie mogłyby być kwalifikowane jako nieetyczne i skierowane na obstrukcję procesową. Niemniej jednak działania takie mogą się ewentualnie kwalifikować jako zdarzenia wywołujące skutki w sferze dyscyplinarnej profesjonalnego pełnomocnika danej korporacji a przez to mieć wpływ na ocenę rzetelności wykonywanego przez niego zawodu. Czynności te nie mogą jednak wpływać na brak zastosowania przepisów powszechnie obowiązujących, a w tym w szczególności, w zakresie prawa materialnego. Ponadto rozważając tą kwestię, nie może ująć uwadze Sądu, że profesjonalny podmiot jakim bez wątpienia jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej powinien przewidywać tego typu "strategie procesowe".

Wyroki powiązane

wyrok NSA I GSK 1289/18 z dnia 10 lipca 2019 r.

wyrok NSA III FSK 688/22 z dnia 24 maja 2024 r.

Przepisy

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. z 1997 Nr 78, poz. 483 z dnia 1997.07.16)

Art. 7 Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 poz. 111 z dnia 2025.01.28)

Art. 120 Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (t.j. Dz.U. z 2021 poz. 2117 z dnia 2021.11.24)

Art. 36. [Podstawowe obowiązki doradcy podatkowego]

Doradca podatkowy obowiązany jest w szczególności:

- 1) postępować zgodnie z przepisami prawa, ze złożonym ślubowaniem i z zasadami etyki zawodowej;

Załącznik do uchwały nr 12/2022 Krajowej Rady Doradców Podatkowych z dnia 14 lutego 2022 r. w sprawie przyjęcia tekstu jednolitego Zasad etyki doradców podatkowych

Art. 3 ust. 1. Doradca podatkowy kieruje się dobrem swoich klientów, poszanowaniem obowiązków wynikających z uczciwości, godności i dobrych obyczajów.

Główne problemy

1. Nadużycie prawa procesowego i jego konsekwencje – czy nadużycie prawa procesowego może wywołać inne skutki niż procesowe.
2. Pełnomocnik profesjonalny a nadużycie prawa – czy przynależność do samorządu skutkuje odpowiedzialnością za nadużycie prawa procesowego.
3. Jak sobie pościelisz tak się wyśpisz, albo co wolno wojewodzie ... - poczucie powszechnego nadużywania prawa przez organy i jego skutki.