

Rafał Bernat

Mazowiecki Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych

**GŁOSA DO POSTANOWIENIA NACZELNEGO SĄDU
ADMINISTRACYJNEGO Z DNIA 30 KWIECZNIA 2015 R.,
I FZ 72/15
PRZYZNANIE PRAWA POMOCY W KONTEKŚCIE
SYTUACJI MATERIALNEJ PODATNIKA**

1. WYROK

Dnia 30 kwietnia Naczelny Sąd Administracyjny wydał postanowienie o sygn. I FZ 72/15, w którym uchylił zaskarżone postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 21 listopada 2014 o sygn. I SA/Kr 1646/14 w przedmiocie oddalenia wniosku strony o zwolnienie z wpisu ze skargi na Decyzję Izby Skarbowej właściwej dla siedziby podatnika. Decyzja dotyczyła zobowiązania w podatku od towaru i usług w wysokości kilkudziesięciu milionów złotych. Od takiego przedmiotu sporu wpis stosunkowy równy byłby maksymalnemu wpisowi przewidzianemu przez przepisy szczególne¹. Podatnik złożył zatem wniosek o przyznanie prawa pomocy w zakresie wpisu od skargi, wyliczając w uzasadnieniu miesięczne wydatki (m.in. alimenty, wyżywienie) oraz przychody (darowizny od kontrahentów, zbieractwo surowców wtórnych). W ocenie strony podatnik nie był w stanie (bez uszczerbku w utrzymaniu siebie i rodziny) ponieść kosztów wpisu sądowego. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie oddalił wniosek strony, jednocześnie podnosząc brak pełnego i logicznego przedstawienia przez podatnika danych dotyczących sytuacji materialnej. Ponadto sąd stwierdził, że zakres uzasadnienia wniosku nie pozwala na przeprowadzenie przez ten sąd symulacji określającej relację wydatków gospodarstwa domowego do dochodu podatnika (także oszczędności i środków trwałych). Sąd I instancji nadmienił, że sąd nie jest związany orzeczeniami wydanymi

¹ Wedle paragrafu 1 pkt 4 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 16 grudnia 2003 r. w sprawie wysokości oraz szczegółowych zasad pobierania wpisu w postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. z 2003 r., nr 221, poz. 2193 (dalej także jako: „Rozporządzenie w sprawie wpisu przed sądami administracyjnymi”) przy wartości przedmiotu sporu 10 000 000 zł wpis stosunkowy wynosi 100 000 zł.

z zakresu prawa pomocy w innych sprawach nawet z wniosku tego samego podmiotu, gdyż rozstrzyga sprawę na podstawie akt danego postępowania.

Powyższa argumentacja WSA w Krakowie nie uzyskała aprobaty NSA, który uchylił postanowienie o sygn. I SA/Kr 1646/14 i przekazał sprawę do ponownego rozpatrzenia przez sąd I instancji. Sąd II instancji stwierdził, że nie uwzględniono wszystkich okoliczności obrazujących rzeczywisty stan majątkowy, możliwości płatnicze i w konsekwencji naruszył art. 246 § 1, art. 244 § 1, art. 245 § 3 PPSA. Ponadto w tej sprawie uznał działanie WSA w Krakowie jako skutkujące naruszeniem prawa podatnika do sądu. NSA podniósł brak dokonania przez WSA porównania aktualnych zdolności płatniczych strony (stan czynny majątku) do wysokości wymaganych kosztów postępowania sądowego oraz możliwości poniesienia kosztów sądowych przez wnioskodawcę bez uszczerbku dla utrzymania podatnika i jego rodziny. Majątek podatnika należy pojmować jedynie w rozumieniu prawnorzeczowym, wyłącznie jako aktywa – nie są nim objęte wierzytelności ani roszczenia. W postanowieniu o sygn. I SA/Kr 1646/14 pominięto, że cały majątek podatnika jest zajęty przez komornika sądowego, a wnioskodawca nie ma stałych źródeł utrzymania. Nawet gdyby przyjąć, że podatnik ma oszczędności, to nie ma prawa nimi swobodnie dysponować bez zgody organu egzekucyjnego.

Reasumując, Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że prawo do sądu przysługuje podatnikowi, jeśli porównanie stanu czynnego majątku skarżącego (możliwego do rozdysponowania) i wysokości kosztów postępowania prowadzi do wniosku, że podatnik nie jest w stanie takich kosztów ponieść bez uszczerbku dla utrzymania siebie i rodziny podatnika. Dlatego też zdaniem sądu były podstawy, aby sąd I instancji uwzględnił wniosek podatnika o przyznanie w stopniu częściowym prawa pomocy (tj. w zakresie wpisu sądowego).

2. KOMENTARZ

Dokonując analizy glos publikowanych w różnych periodykach naukowych, można stwierdzić, że w większości dotyczą one wyroków – orzeczeń, które rozstrzygają merytoryczną istotę sporu. Warto jednak pamiętać, że niekiedy postanowienia sądów administracyjnych (choćby rozpoznane na posiedzeniu niejawnym) mogą być dla strony kluczowe i wzbudzać wątpliwości podatnika. Zagadnieniem często komentowanym przez judykaturę jest temat prawa pomocy, dzięki któremu w stosunku do podatnika pozbawionego środków, może być realizowane prawo do sądu. Instytucja ta ma służyć osobom, których stan majątkowy, a także uzyskiwane przychody nie pozwalają na poniesienie wydatków związanych z kosztami sądowymi (wpisami, opłatami kancelaryjnymi), kosztami zastępstwa procesowego przy jednoczesnym zapewnieniu dotychczasowych środków do

życia podatnikowi oraz członkom jego rodziny (jeśli ich utrzymuje). Wydaje się zatem, że w przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą możliwość zwolnienia z kosztów sądowych powinna zostać wyłączona. Z drugiej zaś strony warto mieć na względzie, że osoba fizyczna funkcjonująca w ramach jednoosobowego przedsiębiorstwa jest w stanie (zazwyczaj) wygenerować wyższe zadłużenie w należnościach publicznoprawnych niż osoba fizyczna, np. zatrudniona na umowę o pracę i nie posiadająca firmy. W glosowanym wyroku podatnik jest dłużnikiem, na którym ciąży wielomilionowa zaległość podatkowa. Aby podatnik mógł na rozprawie przed sądem administracyjnym przedstawić w sposób merytoryczny swoją interpretację przepisów podatkowych, musi wpięrow skierować do sądu skargę odpowiadającą wymogom materialnym i formalnym.

Do czasu zapoznania się przez sąd z istotą sporu oraz elementami faktycznymi i prawnymi pisma procesowego sąd musi zdecydować, czy nie ma żadnych braków formalnych uniemożliwiających dalsze procedowanie. W przypadku decyzji podatkowych dotyczących znaczących kwot zobowiązania podatkowego skarżącego, problemem może być wpis stosunkowy. Tego rodzaju wpis jest niekorzystny dla podatnika, gdyż musi on ponieść najczęściej o wiele większy ciężar kosztów procesu niż w przypadku wpisu stałego². Należy mieć na względzie, że różnica pomiędzy maksymalną wysokością wpisu stałego a wpisu stosunkowego (w sprawach podatkowych) wynosi 99 500 zł (zob. § 1 pkt 4 i § 2 ust. 3 pkt 12 Rozporządzenia w sprawie wpisu przed sądami administracyjnymi). Dodatkowo, jeśli podatnik jest zobowiązany do uiszczenia wpisu stosunkowego w maksymalnej wysokości, to należy przypuszczać, że ciężące na nim zobowiązanie podatkowe jest nie mniejsze niż 100 000 zł. Fakt ten został pominięty przez WSA w Krakowie, dla którego nie miało znaczenia, czy zakres wniosku o zwolnienie z kosztów postępowania dotyczy wpisu stosunkowego, czy też wpisu stałego. Gdyby podatnik miał uiścić za wniesienie przedmiotowej skargi na decyzję podatkową wpis stały w wysokości 500 zł, to należy przypuszczać, że odmowa przyznania częściowego prawa pomocy byłaby zasadna (nawet gdy podatnik jest zobowiązany do zapłaty wielomilionowego podatku). Jednakże, aby to wykazać sąd musiałby potwierdzić w uzasadnieniu wyroku, że rodzaj wpisu sądowego w tym postępowaniu ma zasadnicze znaczenie dla tego czy podatnik poniesie znaczący uszczerbek w majątku całej rodziny.

Zdaniem judykatury, aby uzyskać prawo do obrony w zakresie zwolnienia z kosztów postępowania (częściowe), wnioskodawca powinien w sposób „przekonywający” przedstawić kompleksowo swój stan majątkowy³. Używany przez sądy zwrot „przekonywująco” cechuje się ogólnością. Podatnik, ujawniając wszelkie wydatki i przychody, musi w takim wypadku także postarać się, aby sędziowie,

² Szerzej o problematyce wyboru rodzaju wpisu sądowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi w: R. Bernat, *Wpis sądowy w sprawach podatkowych przed sądami administracyjnymi*, „Kwartalnik Naukowy Uczelni Vistula” 2015, nr 1, s. 54–65.

³ Postanowienie NSA z dnia 19 listopada 2014 r., I GZ 513/14, LEX nr 1561156.

rozstrzygając jego sprawę, doszli do analogicznych wniosków jak wnioskodawca. Należy przy tym pamiętać, że postępowanie w przedmiocie przyznania prawa pomocy jest postępowaniem wnioskowym, w którym sędziowie mogą się ograniczać jedynie do wskazywania braków, niepozwalających na obiektywną ocenę stanu materialnego podatnika. W tym kontekście trafny wydaje się inny zwrot występujący w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zdaniem tego sądu, podatnik musi „wykazać”, że nie jest w stanie ponieść kosztów postępowania (w zakresie całkowitym lub częściowym)⁴. Należy to rozumieć jako przedstawienie w sposób obiektywny uzasadnienia dla podnoszonej przez stronę tezy. Uzasadnienie musi być na tyle czytelne i spójne, aby sąd na podstawie doświadczenia życiowego i posiadanej wiedzy mógł przyjąć głoszoną tezę podatnika za uprawnioną. W tym kontekście niewłaściwe jest stosowanie przez wnioskodawców opinii np. specjalistów z zakresu ekonomii, finansów jako załącznika do wniosku o przyznanie prawa pomocy. Zadaniem sądu jest ocena spełnienia przesłanek przyznania pomocy wynikających z prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (i przepisów szczególnych) nie zaś wykonywanie obliczeń matematycznych. Dlatego też podatnik musi przekonywująco wykazać sądowi, że jego sytuacja materialna uniemożliwiłaby każdemu (kto by znalazł się w analogicznym położeniu) poniesienie wydatków sądowych bez uszczerbku dla osoby podatnika i jego rodziny.

W sentencji głosowanego wyroku można zauważyć odniesienie NSA do stanu majątkowego całej rodziny podatnika. Wedle ugruntowanego w orzecznictwie⁵ poglądu wnioskodawca, występując o przyznanie prawa pomocy, powinien przedstawić wpływ przewidzianych kosztów sądowych na zaspokojenie podstawowych potrzeb materialnych osób wchodzących w skład gospodarstwa domowego. Z drugiej zaś strony nie ma obowiązku ustawowego, aby przedstawiać możliwości osiągania dochodów przez innych członków gospodarstwa domowego – nie występujących jako strona w postępowaniu⁶. Gdyby sąd także analizował poszczególne źródła przychodów innych członków rodziny, to ozna-

⁴ Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniach z dnia: 25 czerwca 2014 r., II FZ 910/14, LEX nr 1481719; 9 czerwca 2014 r., II OZ 561/14, LEX nr 1470078; 5 września 2014 r., II OZ 874/14, LEX nr 1530855. Podatnik powinien także przedstawić charakter działań, których skutkiem ma być w przyszłości osiągnięcie dochodu (nie jest istotny skutek) – wyrok NSA z 16 września 2014 r., II OZ 924/14, LEX nr 1530881 oraz z dnia 7 października 2014 r., I GZ 390/14, LEX nr 1550605. Sąd zastosował to logiczne przypuszczenie, że podatnik, który jest w złej sytuacji materialnej, podejmuje jakiegokolwiek działania, aby zmienić stan rzeczy i móc ponieść w przyszłości inne koszty sądowe.

⁵ Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2014 r., II FZ 910/14, LEX nr 1481719. Podobnie: M Baduchowska, *Prawo pomocy w postępowaniu sądowo-administracyjnym*, cz. 2, „Doradztwo Podatkowe” 2005, nr 9, s. 51; A. Trela, M. Grzymisławska-Cybulska, *Rozpoznawanie wniosków o przyznanie prawa pomocy osobom fizycznym w praktyce sądów administracyjnych*, „Administracja. Teoria, dydaktyka, praktyka” 2006, nr 3, s. 81.

⁶ Przeciwnie: H. Knysiak-Molczyk, *Przesłanki przyznania prawa pomocy w postępowaniu sądowo-administracyjnym*, „Przeгляд Prawa Publicznego” 2007, nr 4, s. 27.

czaloby, że koszty sądowe ponoszą solidarnie wszyscy członkowie gospodarstwa domowego. W ocenie autora glosy, sąd powinien jedynie badać wpływ zapłaty kosztów postępowania na możliwość utrzymania przez podatnika całego gospodarstwa domowego. W kontekście wykładni celowościowej art. 246 § 1 pkt 2 PPSA można wnioskować, że ustawodawca miał w tym przepisie na względzie podatników, którzy w sposób znaczący partycypują w utrzymaniu rodziny.

Podnosi się pierwszeństwo prawa do sądu nad obowiązkiem podatnika od ponoszenia ciężaru prowadzonego procesu⁷. Tym samym, jeśli podatnik jest jednocześnie związany obowiązkiem zapłaty zaległości podatkowych oraz kosztów postępowania, pozostaje wątpliwość, które z zobowiązań powinno być regulowane w pierwszej kolejności. Nie ma podstaw ku temu, aby realizację prawa do sądu uzależniać od zachowania podatnika względem organów administracji publicznej w innych postępowaniach (np. podatkowych, celnych). Występuje pogląd, wedle którego koszty sądowe (także w zakresie wpisu sądowego) należą do zobowiązań publicznoprawnych⁸. Strona powinna w pierwszej kolejności uiścić je przed zapłatą zobowiązań wynikających ze stosunków prawa cywilnego. Jednakże w sytuacji, w której znalazł się skarżący w postępowaniu o sygn. I FZ 72/15 o możliwości wpłaty na konto bankowe wpisu sądowego mowy być nie może. Pomijając kwestię techniczną (zajęcie konta), podatnik nie ma prawa w trakcie egzekucji administracyjnej⁹ rozdysponować tak znacznymi środkami bez zgody organu egzekucyjnego. Ponadto skoro podatnik nie jest zatrudniony i nie ma majątku niezbędnego do zaspokojenia organu podatkowego, zachodzi prawdopodobieństwo, że w żadnym wypadku wnioskodawca nie jest w stanie zgromadzić środków w wysokości wymaganego przez sąd wpisu stosunkowego.

Prawo do sądu należy skonfrontować z koniecznością ponoszenia kosztów¹⁰ postępowania, umożliwiającą zapewnienie prawidłowego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości. Oznacza to, że prawo do sądu powinno występować zawsze, a zasada ponoszenia w równym stopniu przez podatników ciężarów postępowania musi mieć swoje uzasadnienie w stanie faktycznym. Jeśli strona nie ma możliwości uiszczenia wpisu sądowego, to mimo to należy jej zagwarantować prawo do sądu. Z drugiej zaś strony podatnik ma obowiązek zastosować ekstraordynaryjne środki w ramach prowadzonej działalności – włącznie ze sprzedażą majątku przedsiębiorstwa¹¹. Fakt, że w wyniku tego odniesie stratę w wymiarze ekonomicznym (np. sprzeda ruchomości taniej, niż je zakupił), nie

⁷ B. Dauter, *Prawo pomocy*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 1, s. 41.

⁸ Postanowienie NSA z dnia 15 lipca 2014 r., II GZ 300/14, LEX nr 1485574.

⁹ Postępowanie to jest regulowane ustawą z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. 2014, poz. 1618, j.t.).

¹⁰ Szerzej o kolizji stosowania zasady równości w ponoszeniu ciężarów i świadczeń publicznych oraz prawa do sądu: P. Dobosz, *Procedury administracyjne, model sądownictwa administracyjnego a „prawo pomocy”*, [w:] *Polski model sądownictwa administracyjnego*, red. J. Stelamasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz, Lublin 2003, s. 115.

¹¹ Zob.: postanowienie NSA z dnia 20 lutego 2014 r., II FZ 145/14, LEX nr 1426683.

ma znaczenia w kontekście konieczności ponoszenia kosztów postępowania przed sądami administracyjnymi. Dodatkowo niepożądane jest celowe wprowadzanie się podatnika w stan zadłużenia, np. poprzez podpisanie umów kredytowych z bankiem lub pożyczanie przez podatnika środków pieniężnych innym osobom fizycznym. Należy jednak pamiętać, że prowadzenie działalności gospodarczej zawsze jest związane z ryzykiem upadłości i nie można oczekiwać od podatnika, że pozostawi na przyszłość środki przeznaczone na ewentualne postępowania sądownoadministracyjne¹². Przede wszystkim podatnik nie wie, jakie decyzje zostaną w jego sprawie wydane i jaka będzie wartość przedmiotu zaskarżenia.

Konkludując, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 30 kwietnia 2015 r., I FZ 72/15, zastosował logiczną i celowościową wykładnię przepisów o przyznaniu częściowego prawa do pomocy w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Sąd stwierdził, że rozpatrując wniosek o przyznanie takiego prawa, należy zawsze przeprowadzić proste rozumowanie – czy majątek dłużnika pozwala ponieść koszty sądowe bez uszczerbku dla niego i jego rodziny. Jeśli (jak w tej sprawie) podatnik nie ma majątku wolnego od egzekucji i nie generuje stałych przychodów z tytułu pracy lub prowadzenia działalności gospodarczej, to odmowa jemu prawa pomocy jest równoznaczna z brakiem realizacji prawa do sądu. Mogło by to oznaczać, że zajęcie majątku podatnika w wyniku postępowania egzekucyjnego w administracji jest równoznaczne z uniemożliwieniem mu obrony interesu podatnika przed sądem administracyjnym.

**GLOSS TO THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT ORDER
FROM 30TH APRIL 2015, I FZ 72/15
THE GRANT OF LEGAL AID IN THE CONTEXT OF THE
FINANCIAL SITUATION OF THE TAXPAYER**

Summary

In connect judgement, the Supreme Administrative Court granted right, a taxable person who has been refused the right of assistance thus also possibility of defending their position on the complaints about the decision of the tax authority concerning the multimillion tax liability. The Court of second instance states that the Provincial Administrative Court in assessing the reasons justifying the application of the law should help carry out simulations of the effects of incurring expenses related to legal entry to the assets of the taxable person and the people with him in the household. In addition, the Supreme Court stresses that in determining the value of the assets of the taxpayer must

¹² *A contrario* NSA w wyroku z dnia 20 października 2014 r., I FZ 186/14, LEX nr 1528739.

be taken into account only the assets – without exercising a taxable person claims and obligations. According to the author the vote decision is an example of a rational approach to the issue of the right of assistance in the case of taxable persons whose entire property subject to execution. It is essential that the courts processed the applications for the grant of the right in the help i.a. in the context of the possibility of payment of legal entry and real estate has the taxpayer. In the case entry of the Court is 100 000 PLN (maximum) and every taxable person whose tax liability would amount to tens of millions of zloty wouldn't be able to pay such costs. This may not however prevent the implementation of the right to go to court against such taxpayer.

BIBLIOGRAFIA

- Baduchowska M., *Prawo pomocy w postępowaniu sądowo-administracyjnym*, cz. 2, „Doradztwo Podatkowe” 2005, nr 9
- Bernat R., *Wpis sądowy w sprawach podatkowych przed sądami administracyjnymi*, „Kwartalnik Naukowy Uczelni Vistula” 2015, nr 1
- Dauter B., *Prawo pomocy*, „Przegląd Podatkowy” 2007, nr 1
- Knysiak-Molczyk H., *Przesłanki przyznania prawa pomocy w postępowaniu sądowo-administracyjnym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2007, nr 4
- Polski model sądownictwa administracyjnego*, red. J. Stelamasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz, Lublin 2003
- Trela A., Grzymisławska-Cybulska M., *Rozpoznawanie wniosków o przyznanie prawa pomocy osobom fizycznym w praktyce sądów administracyjnych*, „Administracja. Teoria, dydaktyka, praktyka” 2006, nr 3

KEYWORDS

taxpayer, court fees, administrative court

SŁOWA KLUCZOWE

podatnik, koszty sądowe, sąd administracyjny