

UPRAWDOPODOBNIENIE BRAKU WINY JAKO  
PRZESŁANKA ZASADNOŚCI WNIOSKU  
O PRZYWRÓCENIE TERMINU W ŚWIECLE  
ORDYNACJI PODATKOWEJ, NA TLE ORZECZNICTWA  
SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

Ireneusz Nowak

## 1. Uwagi wprowadzające

Artykuł poświęcony jest uprawdopodobnieniu braku winy jako przesłance do złożenia wniosku o przywrócenie terminu w świetle ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa.

Punktem wyjścia dla całego opracowania jest wskazanie istoty i znaczenia terminów w prawie podatkowym, a także ustalenie, czy instytucja przywrócenia terminu uregulowana w przepisach w art. 162–164 o.p. zalicza się do terminów materialnoprawnych, czy też procesowych (proceduralnych)?

Mając na uwadze fakt, iż każda sprawa podatkowa musi być oceniana na podstawie konkretnych okoliczności faktycznych w niej występujących, istotnym problemem poruszonym w publikacji jest próba odnalezienia w wypracowanym przez orzecznictwo sądów administracyjnych wspólnego stanowiska w kwestii uprawdopodobnienia zdarzeń, które były przeszkodą do złożenia pism w zawitym terminie procesowym.

Cel opracowania nie mógłby być urzeczywistniony bez ustalenia także, na kim spoczywa ciężar uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu – na stronie, czy też na organie podatkowym.

## 2. Terminy i ich znaczenie w prawie podatkowym

Terminy w postępowaniu podatkowym spełniają kilka funkcji, m.in. dynamizują prowadzone postępowanie, porządkując je, ale także zapewniają podatnikowi funkcję gwarancyjną w postaci terminowego rozstrzygnięcia podatkowego.<sup>1</sup> Jednakże funkcją nadrzędną jest dyscyplinowanie przebiegu prowadzonej procedury podatkowej.<sup>2</sup>

W literaturze przedmiotu można spotkać różnorodne klasyfikacje terminów, które najczęściej się pokrywają, czy wręcz krzyżują.<sup>3</sup> Wyróżnić można terminy: ustawowe, wyznaczone, zawite (prekluzyjne), instrukcyjne, dotyczące czynności organu podatkowego prowadzącego postępowanie podatkowe oraz związane z czynnościami uczestników postępowania.<sup>4</sup> Jednakże mimo wieloznaczności określenia „termin” w świetle ordynacji podatkowej ma on dwojakie znaczenie: po pierwsze oznacza datę i godzinę konkretnej czynności, a po drugie precyzuje czas na dokonanie danej czynności (okres).<sup>5</sup>

Terminem procesowym jest okres do dokonania czynności procesowej przez podmioty postępowania podatkowego, natomiast „terminem materialnym jest okres, w którym może nastąpić ukształtowanie praw lub obowiązków jednostki”<sup>6</sup> w ramach stosunku podatkowo-prawnego. Pamiętać jednak należy, iż terminy procesowe 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

---

1 B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 186.

2 W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2013, s. 102–103.

3 W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz–Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie prawo podatkowe. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2013, s. 108.

4 W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Postępowanie...*, *op. cit.*, s. 102.

5 *Ibidem*; zob. także W. Broniewicz, *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warszawa 2008, s. 92–93.

6 B. Adamiak, Głosa do wyroku NSA z dnia 26 sierpnia 1999 r., „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2000, nr 9, poz. 134.

zastrzeżony i terminy instrukcyjne, których niezachowanie nie pociąga za sobą takich skutków.<sup>7</sup> Ponadto ocena, czy mamy do czynienia z terminem materialnoprawnym, czy proceduralnym nie zawsze jest łatwa, a dokonując jej, należy brać pod uwagę nie tylko sformułowanie właściwego przepisu, jego umieszczenie (w ustawie normującej prawo materialne, czy w ustawie procesowej), ile skutek, jaki wiąże się z upływem terminu. „Jeżeli polega on na wygaśnięciu prawa podmiotowego lub niemożności jego realizacji, termin ma charakter prawnomaterialny, jeżeli natomiast określa granice czasowe dla dokonania określonej czynności w postępowaniu – jest terminem prawa procesowego”.<sup>8</sup> Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, że „jeżeli pojęcie „termin proceduralny” łączymy z terminem „przepis proceduralny”, to oznacza, że kwalifikacja przepisu jako proceduralnego przesądza o kwalifikacji terminu zeń wynikającego. Jeżeli procedura to synonim postępowania, to przepisami proceduralnymi są te i tylko te przepisy, które regulują sytuację prawną organu podatkowego oraz stron postępowania, tj. od chwili wszczęcia postępowania do jego zakończenia – w postępowaniu jurysdykcyjnym – decyzją ostateczną. Inne przepisy – a w konsekwencji i terminy z nich wynikające – mają charakter materialnoprawny”.<sup>9</sup>

Instytucja przywrócenia terminu ma zastosowanie tylko do terminów procesowych (a nie materialnych), co jednoznacznie wynika z art. 162 § 4 o.p., według którego „przepisy § 1–3 art. 162 o.p. stosuje się do terminów procesowych”. *A contrario* przywrócenie terminu nie odnosi się do terminów materialnych, które mogą być tylko odraczane. Innymi słowy, przywróceniu podlegają zarówno terminy ustawowe, jak i urzędowe (wyznaczone przez organ administracji publicznej), natomiast charakteru przywracalnego nie mają terminy prawa materialnego.<sup>10</sup> Również według orzecznictwa przywróceniu podlegają jedynie uchylone terminy procesowe, co oznacza, iż instytucja przywrócenia

---

7 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 lipca 2010 r., sygn. akt II SA/Łd 245/10, CBOSA.

8 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 lutego 2007 r., sygn. akt I SA/Kr 923/05, CBOSA.

9 Wyrok NSA z dnia 12 września 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 660/98, Lex nr 44727.

10 R. Kędziora, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2014, Lex/el; analogicznie B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie..., *op. cit.*, s. 186 i n.; wyrok NSA z dnia 12 września 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 660/98, Lex nr 44727.

terminu nie ma zastosowania w przypadku terminów materialnych.<sup>11</sup> Zatem skoro termin prawa materialnego jest nieprzywracalny, to organ podatkowy nie może prowadzić postępowania podatkowego w celu zbadania istnienia okoliczności uzasadniających przywrócenie tego rodzaju terminu.<sup>12</sup>

Reasumując, należy podkreślić, że zarówno w doktrynie, jak i w judykaturze wskazuje się, że przywrócenie terminu jest instytucją procesową,<sup>13</sup> mającą na celu ochronę jednostki przed negatywnymi skutkami uchybienia terminu dla podjęcia czynności procesowej przez stronę lub innego uczestnika postępowania.<sup>14</sup> Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, iż możliwość przywrócenia uchybionego terminu na gruncie art. 162 § 1 o.p. jest instytucją prawa proceduralnego, co oznacza, że dotyczy wyłącznie terminów procesowych, a nie materialnoprawnych.<sup>15</sup>

### 3. Prawo jednostki do przywrócenia terminu

Instytucja przywrócenia terminu w procedurze podatkowej zachodzi co do zasady w sytuacji, gdy osoba zainteresowana (strona oraz inni uczestnicy) postępowania podatkowego nie dokonała czynności procesowej w oznaczonym dla niej okresie.<sup>16</sup> Zatem przepisy art. 162 § 1 i § 2 o.p. nie pozostawiają wątpliwości co do tego, że aby złożyć wniosek o przywrócenie terminu, musi on być uchybiony, ponieważ wniosek w tym zakresie złożony mimo braku uchybienia terminu jest nie-

11 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 16 czerwca 2007 r., sygn. akt II SA/Bk 225/07, Legalis nr 113816.

12 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 2 października 2009 r., sygn. akt I SA/Kr 1132/09, Lex nr 531466.

13 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. II, Toruń 2007, s. 192.

14 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012, Wrocław 2012, s. 739; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 marca 2012 r., sygn. akt III SA/GI 1485/11, CBOSA; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 maja 2011 r., sygn. akt I SA/Bk 733/10, Lex nr 816709.

15 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 lipca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 297/08, Lex nr 492392.

16 M. Szubiakowska, Przywrócenie uchybionego terminu, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 9, s. 48; B. Woźniak, Przywrócenie terminu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2007, nr 9; P. Pietrasz, [w:] J. Brolik, R. Długier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2013, Lex/el.

dopuszczalny.<sup>17</sup> Należy zatem pamiętać, że uchybienie terminu do dokonania czynności procesowej wywoła jej bezskuteczność.<sup>18</sup> Innymi słowy, instytucja przywrócenia terminu daje podatnikowi możliwość przywrócenia terminu procesowego zawitego w przypadku jego uchybienia i prowadzi do stworzenia sytuacji, w której uchybiony termin dla dokonania określonej czynności rozpoczyna swój bieg na nowo.<sup>19</sup>

Warto przy tym zauważyć, że w świetle artykułu 121 § 1 o.p., realizując zasadę zaufania do organów podatkowych, organ podatkowy powinien pouczyć podatnika o prawie żądania przywrócenia terminu.<sup>20</sup>

Przepisy ordynacji podatkowej ustanawiają cztery przesłanki przywrócenia terminu, które muszą być spełnione łącznie<sup>21</sup>:

- a) wniesienie podania o przywrócenie terminu,<sup>22</sup>
- b) uprawdopodobnienie, że do uchybienia terminu doszło bez winy zainteresowanego,
- c) złożenie podania w ciągu 7 dni od daty ustania przyczyny, dla której doszło do uchybienia terminu,
- d) dopełnienie, w dacie złożenia wniosku, czynności, dla której określony został przywracalny termin.

Przywrócenie terminu nigdy nie może nastąpić z urzędu, a tylko wyłącznie na wniosek zainteresowanego.<sup>23</sup> Podkreśla to również orzecznictwo, wskazując, że przywrócenie terminu nie może nastąpić z urzędu, ale jest do tego potrzebny wniosek, który należy złożyć w ciągu siedmiu dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminu.<sup>24</sup>

---

17 Wyrok NSA z dnia 23 stycznia 2013 r., sygn. akt II FSK 1032/11, Lex nr 1361216.

18 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 745; Z.R. Kmiecik, Brak winy w uchybieniu terminowi jako przesłanka przywrócenia terminu w postępowaniu administracyjnym, „*Studia Iuridica Lublinensia*” 2008, nr 11, s. 63.

19 Postanowienie NSA z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. akt II GZ 283/13, CBOSA.

20 M. Szubiakowska, *op. cit.*, s. 48; odmiennie W. Taras, Głosa do wyroku WSA z dnia 23 lutego 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 811/10, „*Samorząd Terytorialny*” 2011, nr 10, s. 80 i n.

21 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 lutego 2010 r., sygn. akt II SA/Sz 1306/09, Legalis nr 246987; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 768–769; L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 240.

22 Wyrok NSA z dnia 14 maja 1998 r., sygn. akt IV SA 1153/96, Lex nr 45637.

23 W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, K. Koperkiewicz–Mordel, M. Sęk, M. Wilk, *Polskie...*, *op. cit.*, s. 109; H. Knysiak–Molczyk, Problematyka wstępnego postępowania odwoławczego, „*Glosa*” 2000, nr 12, s. 6 i n.

24 Wyrok NSA z dnia 23 maja 1995 r., sygn. akt SA/Sz 274/95, Lex nr 26915; analogicznie wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Po 1431/06, Legalis nr 102668.

Wniosek o przywrócenie terminu, np. do wniesienia odwołania, nie jest pozostawiony swobodnemu uznaniu organowi odwoławczemu, ponieważ jeśli zaistnieją wszystkie wskazane wyżej przesłanki, organ podatkowy zobligowany jest do pozytywnego załatwienia sprawy i przywrócenia terminu.<sup>25</sup> Tym samym wniosek o przywrócenie terminu nie jest przedmiotem swobodnego uznania administracyjnego, ponieważ z przepisu art. 162 § 1 o.p. jasno wynika, że ustawodawca nadmiernie restrykcyjnie nie unormował kwestii uchybienia terminu (nawet nie ogranicza podmiotowego kręgu do „strony”).<sup>26</sup> Słusznie zatem w wyroku z dnia 27 listopada 2013 r. Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy wskazano, że „rozstrzygnięcie w przedmiocie wniosku o przywrócenie uchybionego terminu nie jest przedmiotem uznania administracyjnego, lecz jest gwarancją procesową usuwającą negatywne skutki pewnych wydarzeń zaistniałych w toku postępowania administracyjnego”.<sup>27</sup>

W sprawie przywrócenia terminu postanawia właściwy w sprawie organ administracji publicznej, a w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania lub zażalenia postanawia ostatecznie organ właściwy do rozpatrzenia odwołania<sup>28</sup> lub zażalenia.<sup>29</sup> Postanowienie w sprawie przywrócenia terminu do złożenia odwołania jest ostateczne,<sup>30</sup> gdyż nie przysługuje na nie zażalenie. Oznacza to, że jest to postanowienie zamykające postępowanie, a zatem przysługuje na nie skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego.<sup>31</sup>

Użycie przez ustawodawcę sformułowania „w sprawie przywrócenia terminu” oznacza, że w tej formie następuje zarówno odmowa przywrócenia terminu, jak również jego przywrócenie.<sup>32</sup> Jednakże or-

25 D. Jankowiak, Przywrócenie terminu do złożenia odwołania od decyzji, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 9.

26 Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 474/07, Legalis nr 121232.

27 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 27 listopada 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 820/13, Lex nr 1434605.

28 Wyrok NSA z dnia 12 stycznia 2010 r., sygn. akt I OSK 408/09, Legalis nr 224328.

29 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2010 r., sygn. akt VII SA/Wa 1653/09, Legalis nr 218693.

30 Postanowienie NSA z dnia 6 września 2007 r., sygn. akt I OSK 1228/07, Legalis nr 111194.

31 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 lutego 2007 r., sygn. akt II SA/Po 500/06, Legalis nr 109324.

32 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2007 r., sygn. akt VII SA/Wa 1605/06, Legalis nr 107210.

gan podatkowy, odmawiając przywrócenia terminu, zobowiązany jest ustalić, jaka była przyczyna jego uchybienia, a w razie potrzeby, kiedy „czynnik” ten ustał, ewentualnie wezwać podatnika, aby okoliczności te wykazał, ponieważ zarówno przywrócenie terminu, jak i odmowa musi wynikać z obiektywnych kryteriów, przy czym ocena tych warunków powinna być dokonana na podstawie całokształtu okoliczności, które doprowadziły do tego, że uchybiono terminowi.<sup>33</sup>

#### **4. Uprawdopodobnienie braku winy w uchybieniu terminu**

Zgodnie z art. 162 § 1 o.p. w razie uchybienia terminu należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy.

Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym, słabszym niż dowód, niedającym pewności, lecz jedynie wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o danym fakcie.<sup>34</sup> 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.<sup>35</sup> Zatem uprawdopodobnienie określane jest jako „ułatwione postępowanie dowodowe”, zmierzające do uwiarygodnienia twierdzeń, surogat, namiastka dowodu bądź środek zastępczy dowodu niedający pewności, lecz tylko wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o jakimś fakcie.<sup>36</sup> Potwierdza to również orzecznictwo, słusznie zauważając, że uprawdopodobnienie, jako środek zastępczy dowodu, niedający pewności, lecz tylko wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o jakimś fakcie) jest zwolniony od ścisłych formalności dowodowych, a zatem ilekroć przepisy prawa przewidują uprawdopodobnienie, zachowanie szczegółowych reguł dowodowych nie jest wymagane.<sup>37</sup> Ponadto przepis art. 162 o.p. nie wskazuje, jaki stopień

---

33 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/GI 413/12, Lex nr 1376102.

34 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 maja 2009 r., sygn. akt IV SA/Po 446/08, CBOSA.

35 *Ibidem*.

36 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 stycznia 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 799/13, Lex nr 1417015.

37 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 czerwca 2007 r., sygn. akt I SA/Łd 76/07, Legalis nr 121236.

prawdopodobieństwa jest dostateczny do uznania, że pewien fakt jest uprawdopodobniony.<sup>38</sup>

W postępowaniu incydentalnym wywołanym wnioskiem podatnika o przywrócenie terminu nie chodzi o uzyskanie absolutnej pewności co do prawdziwości określonych twierdzeń, a jedynie o ocenę ich wiarygodności.<sup>39</sup> Zatem w przypadku wniosku o przywrócenie terminu, np. do wniesienia odwołania, wystarczające jest jedynie uprawdopodobnienie zdarzeń,<sup>40</sup> które były przeszkodą do złożenia pisma w terminie, nie zaś przedstawienie niepodważalnych dowodów, świadczących o niedających się przezwyciężyć przeszkodach.<sup>41</sup>

Dla przywrócenia terminu w świetle art. 162 § 1 o.p. nie jest konieczne przeprowadzenie postępowania dowodowego według reguł określonych w rozdziale 11 ordynacji podatkowej, pt. Dowody, ponieważ wystarczy uprawdopodobnienie, że zainteresowany nie dotrzymał terminu bez swojej winy.<sup>42</sup> Ustawodawca, wprowadzając uprawdopodobnienie do instytucji przywrócenia terminu, przewiduje jedynie swobodną namiastkę dowodu, ponieważ rolą organu podatkowego jest ocena prawdopodobieństwa określonego ciągu zdarzeń, co oznacza, że przeprowadzanie dowodów mających na celu weryfikację uprawdopodobnienia musi ograniczyć do niezbędnego minimum.<sup>43</sup>

To strona powinna uprawdopodobnić wystąpienie niezawinionych przez siebie okoliczności, które uniemożliwiły jej dochowanie terminu, posiadając bowiem najlepszą wiedzę o tych przyczynach, powinna je przejrzysto i wiarygodnie przedstawić.<sup>44</sup> Organ podatkowy nie ma w tym wypadku obowiązku poszukiwania przyczyn uchybienia terminu, ale jedynie obowiązek weryfikacji twierdzeń strony pod względem ich wiarygodności.<sup>45</sup> Innymi słowy, z treści art. 162 § 1 o.p. wynika

38 Wyrok NSA z dnia 14 września 2011 r., sygn. akt II FSK 557/10, CBOSA.

39 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 18 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1818/12, Lex nr 1327856.

40 R. Bucholski, A. Mikos–Sitek, Obowiązki profesjonalnego pełnomocnika przy sporządzeniu odwołania w sprawach podatkowych w świetle orzecznictwa sądów administracyjnych, „Monitor Podatkowy” 2014, nr 2, s. 19 i n.

41 Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 178/12, CBOSA.

42 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/GI 419/12, Lex nr 1376108.

43 Wyrok NSA z dnia 15 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 1654/11, Lex nr 1329651.

44 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 listopada 2013 r., sygn. akt III SA/Po 1142/13, Lex nr 1411595.

45 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1082/13, Lex nr 1479666.



*expressis verbis*, że uprawdopodobnienie braku winy należy do wnioskodawcy i nie można z treści tej normy wywodzić, że organ powinien – zgodnie z art. 122 i art. 187 § 1 o.p. – wykazać, że doszło do zawinienia bądź jego braku, ponieważ to strona powinna uwiarygodnić stosowną argumentacją swoją staranność oraz fakt, że przeszkoda, na którą się powołuje, była od niej niezależna i uniemożliwiła jej działanie nawet przy dołożeniu największego wysiłku możliwego w danych okolicznościach.<sup>46</sup> Tym samym nieuprawdopodobnienie na odpowiednim etapie postępowania (a więc w związku ze złożonym wnioskiem o przywrócenie terminu) braku winy w uchybieniu terminu skutkuje uznaniem, że uchybienie terminu było zawinione.<sup>47</sup> Inaczej mówiąc, ustawodawca, konstruując przepis art. 162 § 1 o.p., ciężarem uprawdopodobnienia braku winy obciąża stronę – co wprost wynika z treści przepisu, organowi zaś pozostawia ocenę ustawowo określonych przesłanek, ponieważ to strona zna prawdziwe przyczyny uchybienia terminu i często tylko ona jest w stanie wykazać istnienie okoliczności i przeszkód wyłączających winę w uchybieniu terminowi.<sup>48</sup> Również według orzecznictwa obowiązek uprawdopodobnienia braku winy spoczywa na zainteresowanym i nie może być przerzucany na organ podatkowy, który dokonuje oceny, czy strona dopuściła się uchybienia terminowi bez swojej winy, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności faktyczne i oceniając winę według obiektywnych mierników staranności.<sup>49</sup>

Podsumowując, stwierdzić należy, iż sformułowanie „uprawdopodobnić” oznacza, że na podatniku nie spoczywa obowiązek przedstawienia w sposób jednoznaczny wskazanych okoliczności, ale wystarczającym jest, aby te okoliczności zostały ukazane.<sup>50</sup> Zatem odróżnienie aktu uprawdopodobnienia w stosunku do przeprowadzenia dowodu polega m.in. na tym, że uprawdopodobnienie przeprowadza się za pomocą środków nieskrępowanych wymaganiami stawianymi co do formy.<sup>51</sup>

---

46 Wyrok WSA w Opolu z dnia 13 grudnia 2011 r., sygn. akt I SA/Op 372/11, Lex nr 1150430.

47 Wyrok NSA z dnia 23 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 2111/09, Lex nr 1080012.

48 Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2010 r., sygn. akt II FSK 1576/08, Lex nr 595829.

49 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/OI 549/07, Lex nr 413447.

50 Postanowienie NSA z dnia 20 lipca 2010 r., sygn. akt II GZ 167/10, CBOSA.

51 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 lipca 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 484/10, Lex nr 611880.

Innymi słowy, uprawdopodobnienie jest środkiem zwolnionym od ścisłych formalności dowodowych.<sup>52</sup>

## 5. Brak winy w uchybieniu terminu

Kryterium braku winy, zgodnie z art. 162 § 1 o.p., wiąże się z obowiązkiem strony do szczególnej staranności przy dokonywaniu czynności procesowych,<sup>53</sup> a zatem niewielkie nawet niedbalstwo wyklucza możliwość uwzględnienia żądania o przywrócenie uchybionego terminu.<sup>54</sup> Innymi słowy, przepis art. 162 § 1 o.p. nie uzależnia uprawnienia do przywrócenia terminu od stopnia zawinienia, co oznacza, iż każdy, nawet najlżejszy stopień zawinienia w uchybieniu terminu wyłącza możliwość zastosowania tej instytucji.<sup>55</sup> Tożsame w tej mierze stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 13 sierpnia 2014 r., wyrażając pogląd, iż uniknięcie negatywnych skutków dokonania czynności postępowania po upływie ustawowego terminu określonego do jej wykonania wymaga więc uprawdopodobnienia nie tylko braku winy umyślnej (przy rozumieniu umyślności jako zamierzonego działania sprzecznego z regułą lub regułami postępowania bądź na powstrzymaniu się od działania mimo obowiązku czynnego zachowania),<sup>56</sup> ale także lżejszej jej postaci – niedbalstwa (rozumianego jako niedołożenie należytej staranności, jakiej można wymagać od każdej osoby dbającej o swoje interesy).<sup>57</sup> Co więcej, w orzecznictwie słusznie wskazuje się, iż istnienie przeszkody do dokonania czynności w postępowaniu podatkowym nie oznacza, że automatycznie uprawdopodobniony został brak winy w uchybieniu terminu, ponieważ o „braku winy można mówić w sytuacji, gdy dana przeszkoda w dokonaniu czynności skonfrontowana z obiektywnymi miernikami staranności prowadzi do wniosku, że zobowiązany do do-

---

52 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 kwietnia 2013 r., sygn. akt VIII SA/Wa 20/13, Lex nr 1317434.

53 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 25 kwietnia 2012 r., sygn. akt II SA/Go 765/11, CBOSA.

54 Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 739/12, Lex nr 1336040.

55 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 618/11, Lex nr 1150326.

56 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 sierpnia 2014 r., sygn. akt I SA/Go 390/14, CBOSA.

57 Postanowienie NSA z dnia 28 maja 2014 r., sygn. akt I FZ 127/14, CBOSA.

konania określonej czynności postępowania nie mógł przewyżczyć przeszkody w zachowaniu terminu do jej dokonania, nawet przy użyciu największego możliwego w danych warunkach wysiłku”.<sup>58</sup>

W świetle 162 § 1 o.p. występuje duża ilość możliwych do zaistnienia stanów faktycznych powodujących uchybienie terminu, dlatego też każda sprawa musi być oceniana na podstawie konkretnych okoliczności faktycznych w niej występujących.<sup>59</sup> Również zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu, wyrażonym w wyroku z dnia 4 września 2014 r., przyczyna uchybienia terminu niekoniecznie musi mieć jedno źródło, ale może się na nią składać cały konglomerat zdarzeń, który uniemożliwia podatnikowi np. sporządzenie i wniesienie środka zaskarżenia od indywidualnych rozstrzygnięć podatkowych.<sup>60</sup> A zatem tylko całościowe spojrzenie na zaistniałą w sprawie sytuację pozwoli organowi podatkowemu na dokonanie prawidłowej oceny, ponieważ wydając rozstrzygnięcie w sprawie, organ musi kierować się kryteriami doświadczenia życiowego i zasadami racjonalności.<sup>61</sup> Innymi słowy, aby uprawdopodobnić brak swojej winy, strona powinna uwiarygodnić stosowną argumentacją swoją staranność oraz fakt, że przeszkoda była od niej niezależna i istniała cały czas, aż do momentu wniesienia wniosku o przywrócenie terminu.<sup>62</sup>

Na gruncie powyższych rozważań można wyodrębnić co najmniej 4 grupy sytuacji uniemożliwiające dokonanie czynności procesowej w określonym terminie. Zaliczamy do nich uchybienia terminu:

- a) z winy pełnomocnika,
- b) spowodowane chorobą,
- c) związane z doręczeniami pism procesowych,
- d) wynikające z różnego rodzaju wyjazdów (urlop, podróż służbowa, itp.).

---

58 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 177/14, Lex nr 1446644.

59 Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt II FSK 178/12, Lex nr 1430265; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja..., *op. cit.*, s. 193.

60 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 września 2013 r., sygn. akt I SA/Po 215/13, Lex nr 1466660.

61 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 września 2013 r., sygn. akt I SA/Po 215/13, Lex nr 1466660; szerzej A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego 2009, Lex/el.

62 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 października 2013 r., sygn. akt I SA/Po 232/13, Lex nr 1381925.

## 5.1. Uchybienia terminu z winy pełnomocnika

Strona, ustanawiając mocodawcę, ponosi wszelkie konsekwencje wyboru swojego reprezentanta.<sup>63</sup> Zatem w przypadku uchybienia terminu z winy pełnomocnika nie będzie to przesłanka dająca podstawy do jego przywrócenia.<sup>64</sup> Innymi słowy, jeżeli do uchybienia terminu doszło wskutek niewłaściwej organizacji pracy profesjonalnego pełnomocnika, to są to okoliczności od niego zależne i nie mogą być zaliczone do kategorii sytuacji nie do przewyżczenia.<sup>65</sup> Słuszne wydają się więc twierdzenia organów podatkowych, iż w przypadku profesjonalnych pełnomocników należy przyjąć, że są to osoby zobowiązane do szczególnej staranności przy wykonywaniu powierzonego zlecenia, a zatem ocena, czy dochowali reguł starannego działania, winna być dokonywana według wyższych, zaostrzonych kryteriów.<sup>66</sup> Tym samym „nie można mówić o braku winy pełnomocnika, który planując urlop, może zlecić podjęcie koniecznych czynności np. pracownikowi kancelarii lub ustanowić substytucję, a tego nie czyni, mimo iż podjął się prowadzenia sprawy za stronę postępowania”.<sup>67</sup>

Radca prawny (doradca podatkowy) jako profesjonalny pełnomocnik podatnika, który udaje się na urlop i nie zapewnia dla ochrony interesów reprezentowanych przez siebie klientów właściwej organizacji pracy swej kancelarii, dopuszcza się niedbalstwa.<sup>68</sup> Dla przykładu „sam fakt wyjazdu na urlop pełnomocnika strony wykonującego zawód doradcy podatkowego i nieudzielenie na ten okres substytucji, czy też ustanowienie pełnomocnika do doręczeń, nie może być równoznaczny z uprawdopodobnieniem braku zawinienia w uchybieniu terminu”.<sup>69</sup> W takim przypadku zaniedbanie tej „rangi” nie może zostać zaliczo-

---

63 I. Nowak, Konsekwencje zaniedbań pełnomocnika dla jego mocodawcy w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 10, s. 24 i n.

64 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1082/10, Lex nr 749080.

65 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1083/13, CBOSA.

66 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 października 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 776/11, Lex nr 1132846; wyrok NSA z dnia 20 września 2012 r., sygn. akt I FSK 1531/11, Lex nr 1243766.

67 Wyrok NSA z dnia 22 grudnia 2011 r., sygn. akt II FSK 1279/10, Lex nr 1151297.

68 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 stycznia 2005 r., sygn. akt I SA/Gd 585/04, Lex nr 256427.

69 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/Gl 1270/12, Lex nr 1363733.

ne do okoliczności uprawdopodobniających brak winy, o których mowa w art. 162 § 1 o.p.<sup>70</sup>

„W odniesieniu do osób, które z racji wykonywanego zawodu występują jako pełnomocnicy stron, przyjmuje się, że osoby te są zobowiązane do szczególnej staranności przy wykonywaniu powierzonego zlecenia, a zatem ocena, czy dochowali reguł starannego działania, winna być dokonywana w oparciu o odpowiednio wysokie kryteria”.<sup>71</sup> Podobny pogląd został sformułowany w orzecznictwie, w którym wskazuje się, że „powierzenie ważnego pisma procesowego aplikantowi na kilka godzin przed upływem terminu na jego złożenie, w sytuacji gdy aplikant udaje się w podróż samochodem do oddalonego klienta, jest brakiem należytej staranności, jakiej należy oczekiwać od profesjonalnego pełnomocnika”.<sup>72</sup>

Podsumowując tę część rozważań, zauważyć należy, iż w żadnym razie o braku winy w dopełnieniu wymagań proceduralnych nie może stanowić „niedowład” organizacyjny pełnomocników, a tym bardziej zaniedbania ze strony ich pracowników, ponieważ to strona ponosi odpowiedzialność za dobór osób, którymi posługuje się przy prowadzeniu swoich spraw.<sup>73</sup> Także nie będzie okolicznością wskazującą na brak winy w uchybieniu terminu sytuacja związana z natłokiem prac w kancelarii, np. termin do wniesienia odwołania, ponieważ okoliczność ta, nawet jeżeli w subiektywnym odczuciu pełnomocnika była przeszkodą do dokonania czynności, nie ma charakteru ani zewnętrznego, ani obiektywnego.<sup>74</sup> Innymi słowy, pojęcie winy podatkowej w uchybieniu terminowi obejmuje swym zakresem działania bądź zaniechania pełnomocnika, a także działania osób trzecich upoważnionych przez pełnomocnika do dokonywania poszczególnych czynności, włącznie z czynnościami o charakterze czysto technicznym, czy też organizacyjnym.<sup>75</sup>

Mając powyższe na uwadze, uprawniony wydaje się pogląd, iż należyta staranność, która jest punktem odniesienia dla oceny braku winy

---

70 Wyrok NSA z dnia 16 maja 2006 r., sygn. akt II FSK 616/05, CBOSA; wyrok NSA z dnia 1 października 2009 r., sygn. akt I FSK 853/08, Lex nr 537041.

71 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 czerwca 2010 r., sygn. akt I SA/Po 200/10, Lex nr 673450.

72 Wyrok NSA z dnia 29 września 2010 r., sygn. akt I FSK 109/10, Lex nr 744102.

73 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 czerwca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 194/11, Lex nr 1087727.

74 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 stycznia 2012 r., sygn. akt I SA/Ke 529/11, Lex nr 1107885.

75 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 15 maja 2014 r., sygn. akt III SA/Po 1085/13, Lex nr 1479669.

na gruncie art. 162 § 1 o.p., zawiera odpowiedzialność strony postępowania podatkowego za dobór osób, które reprezentują ją w stosunku do podmiotów zewnętrznych, w tym organów podatkowych.<sup>76</sup>

## 5.2. Uchybienie terminu spowodowane chorobą

Mimo że choroby stanowią naturalny aspekt życia człowieka i wywołują niejednokrotnie stres związany z zachorowaniem, to nie usprawiedliwiają zawsze dysfunkcji w zakresie wykonywania obowiązków dotyczących np. czynności procesowych.<sup>77</sup> Nie można zawsze z góry zakładać, że każda choroba jest samoistną okolicznością wystarczającą do uznania, że uchybienie terminowi nastąpiło bez winy zainteresowanego i wyklucza możliwości dokonania czynności procesowej przez stronę,<sup>78</sup> np. sporządzenia odwołania i nadania go przez pocztę osobiście lub przez domownika.<sup>79</sup> Innymi słowy, nie każda choroba, jak też posiadanie zwolnienia lekarskiego<sup>80</sup> jest potwierdzeniem braku winy z art. 162 § 1 o.p., ponieważ mogłoby być uznane tylko wówczas, gdyby rzeczywiście uniemożliwiły stronie podjęcie czynności procesowej, a przy tym strona nie miała możliwości skorzystania z pomocy domownika lub rodziny, czy też innych osób.<sup>81</sup> Zatem „sam fakt choroby, nawet poświadczony zaświadczeniem lekarskim, nie jest wystarczający dla uprawdopodobnienia braku winy w uchybieniu terminu, ponieważ w przypadku choroby trzeba wskazać, że rodzaj choroby uniemożliwiał dokonanie czynności oraz że nie istniała możliwość skorzystania z pomocy innych osób w jej dokonaniu”.<sup>82</sup> Również według judykatury stan chorobowy, potwierdzony zaświadczeniem lekarskim, nie będzie zawsze samoczynnie przesądzał o braku winy w uchybieniu ter-

76 Wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1292/10, Lex nr 1104097; wyrok WSA w Warszawie dnia 15 maja 2012 r., sygn. akt V SA/Wa 312/12, Lex nr 1287215.

77 Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2014 r., sygn. akt I GSK 1381/12, Lex nr 1446500.

78 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 1065/12, CBOSA.

79 Wyrok NSA z dnia 27 marca 2014 r., sygn. akt II FSK 1014/12, Lex nr 1463414; wyrok NSA z dnia 25 lutego 2014 r., sygn. akt I GSK 753/12, Lex nr 1446507.

80 „Zaświadczenie lekarskie L4, jako dokument urzędowy sporządzony w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowi dowód tego, co zostało w nim urzędowo stwierdzone, tj. także ocenę stanu zdrowia osoby badanej” – wyrok NSA z dnia 14 marca 2013 r., sygn. akt I FSK 605/12, Lex nr 1302733.

81 Wyrok WSA w Poznaniu, sygn. akt III SA/Po 1095/12, Lex nr 1343506; wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 października 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 777/11, Lex nr 1154582.

82 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 17 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 222/13, Lex nr 1368422.

minowi do dokonania określonej czynności procesowej.<sup>83</sup> Wydaje się zatem zasadne, że w każdym indywidualnym przypadku należy starannie rozważyć każdą okoliczność, tj. rodzaj choroby, okres jej trwania i wpływ na możliwość samodzielnego funkcjonowania, charakter czynności procesowej, która ma być dokonana w określonym terminie oraz ewentualna możliwość posłużenia się osobą trzecią itp..<sup>84</sup>

Nieuprawnione jest twierdzenie, spotykane w niektórych orzeczeniach, że stan przedzawałowy serca nie uprawdopodobnia braku winy w uchybieniu terminu do złożenia odwołania.<sup>85</sup> Trafny wydaje się raczej pogląd, że „w przypadku zdiagnozowanej choroby na tle zaburzeń depresyjnych, lękowych oraz nerwicowych, w których podmiot musi zażywać leki przeciwdepresyjne, potwierdzeniem jego braku winy w uchybieniu terminu jest szczególnie rodzaj choroby, na którą cierpi, i która może skutkować brakiem koncentracji na ważnych dla niego sprawach, a w związku z tym istnieje możliwość wystąpienia braku świadomego podejmowania decyzji w prowadzeniu swoich spraw, w kierowaniu swoim postępowaniem”.<sup>86</sup> Słusznie zatem w orzecznictwie wskazuje się także, że „sytuacje powstałe w wyniku zaistnienia objawów schorzenia, przy których występuje konieczność przyjmowania preparatów antydepresyjnych, oddziałują nie tylko bezpośrednio na samego chorego, lecz także na krąg najbliższych mu osób, a w szczególności małżonka i stanowią przesłankę uzasadniającą przywrócenie temu małżonkowi terminu do dokonania czynności w postępowaniu podatkowym”.<sup>87</sup> Również za przeszkodę nie do przewyciężenia, unieumożliwiająca dopełnienie terminu w orzecznictwie sądowym przyjmuje się poważny wypadek samochodowy związany z hospitalizowaniem w ostatnich dniach upływu terminu,<sup>88</sup> czy też pozostawanie na zwolnie-

---

83 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 7 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/Wr 688/13, Lex nr 1379481.

84 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 maja 2012 r., sygn. akt I SA/Bk 69/12, Lex nr 1404191.

85 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 października 2004 r., sygn. akt III SA 2967/03, Lex nr 164436; S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 752.

86 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Sz 797/13, Lex nr 1437153.

87 Wyrok NSA z dnia 5 listopada 2004 r., sygn. akt FSK 415/04, Lex nr 147747.

88 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 17 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Ke 584/07, Lex nr 467228.

niu lekarskim z powodu wirusowego zakażenia przewodu pokarmowego (grypa żołądkowa).<sup>89</sup>

### **5.3. Uchybienie terminu wynikające z różnego rodzaju wyjazdów (urlop, podróż służbowa itp.)**

Sam fakt, że podatnik przebywa na delegacji za granicą, nie może świadczyć o braku winy w uchybieniu terminowi, ponieważ złożenie np. odwołania nie wymaga obecności w miejscu zamieszkania, gdyż czynność ta może zostać wykonana podczas pobytu w delegacji bądź przez ustanowionego pełnomocnika.<sup>90</sup> Zatem wyjazdy strony związane z prowadzoną przez nią działalnością gospodarczą nie należą do okoliczności nagłych i nieprzewidywalnych w rozumieniu art. 162 § 1 o.p.<sup>91</sup> Taki właśnie kierunek wykładni tej reguły przyjęty jest w orzecznictwie sądowym, gdzie sądy zwracają uwagę, iż „generalnie, wyjazdy, czy to w sprawach prywatnych, czy też służbowych nie mogą świadczyć o braku winy w uchybieniu terminu procesowego. Należy podkreślić, że rolą prezesa zarządu spółki – organu z założenia obowiązanego do należytego, profesjonalnego zarządzania i reprezentowania spółki na zewnątrz – winno być takie pokierowanie organizacją spółki, by uwzględniała ona także ewentualne skutki prawne wynikające z doręczenia przychodzącej podczas jego nieobecności do spółki korespondencji, w tym decyzji administracyjnych”.<sup>92</sup> Zbieżne z tym zapatrywaniem stanowisko zajął Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 18 listopada 2011 r., podnosząc, że „za okoliczność stanowiącą uzasadnienie dla przywrócenia terminu mógłby być uznany nagły, niespodziewany wyjazd strony, o ile uniemożliwiłaby jej dokonanie czynności, i strona nie mogłaby podjąć kroków, które zabezpieczyłyby ją przed negatywnymi konsekwencjami nieobecności, a także skorzystać z pomocy innych osób w dokonaniu czynności procesowej. Skoro jednak strona prowadzi działalność gospodarczą w zakresie mię-

89 Postanowienie WSA w Warszawie z dnia 11 sierpnia 2011 r., V SA/Wa 884/11, CBOSA; P. Zamorowski, J. Zawiejska-Rataj, Przywrócenie terminu w orzecznictwie, „Serwis Monitora Podatkowego” 2011, nr 3, s. 18.

90 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2095/09, Lex nr 620062.

91 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 537/12, Lex nr 1336007.

92 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 2 lutego 2012 r., sygn. akt I SA/Go 1212/11, Lex nr 1120857.



dzynarodowych usług transportowych i ma świadomość konieczności częstego opuszczania miejsca zamieszkania, to wyjazdy w celach zarobkowych nie są „nagle” w wyżej podanym znaczeniu”.<sup>93</sup>

Bezdiskusyjny jest fakt, że „samo przebywanie na urlopie nie uzasadnia przywrócenia uchybionego terminu. Strona należycie dbająca o swoje interesy, planując dłuższy pobyt poza miejscem, które wskazała jako adres do korespondencji, powinna wskazać inny adres do korespondencji (pełnomocnika do doręczeń) bądź ustanowić reprezentanta do zastępowania jej w toczącym się postępowaniu i w ten sposób zapobiec niekorzystnym skutkom, jakie wiążą się z uchybieniem terminu do dokonania określonych czynności procesowych”.<sup>94</sup> Nawet wyjazd na krótkotrwały urlop, nie ustanawiając pełnomocnika do spraw doręczeń w okresie wszczętego postępowania podatkowego, kiedy podatnik mógł spodziewać się decyzji w toczącym się, zmierzającym do ukończenia postępowaniu, nie stanowi wystarczającego w świetle art. 162 § 1 o.p. wykazania braku winy w uchybieniu terminu.<sup>95</sup> Innymi słowy, wyjazd na urlop wypoczynkowy w toku postępowania podatkowego nie stanowi przyczyny uzasadniającej brak winy w uchybieniu terminu, o którym mowa w art. 162 § 1 o.p.<sup>96</sup> Z drugiej jednak strony należy podkreślić, że okolicznością stanowiącą uzasadnienie dla przywrócenia terminu może być uznany np. nagły, niespodziewany wyjazd strony, o ile uniemożliwiłaby jej dokonanie czynności i strona nie mogłaby podjąć kroków, które zabezpieczyłyby ją przed negatywnymi konsekwencjami nieobecności, a także skorzystać z pomocy innych osób w dokonaniu czynności procesowej.<sup>97</sup>

#### **5.4. Uchybienie terminu związane z doręczeniami pism procesowych**

Jeżeli strona upoważniła określone osoby do odbioru korespondencji, to w przypadku jej odbioru przez jedną z wyznaczonych osób, nie może skutecznie podnosić zarzutu wadliwego doręczenia decyzji, po-

---

93 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 listopada 2011 r., sygn. akt I SA/Lu 619/11, Lex nr 1150327.

94 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 września 2013 r., sygn. akt III SA/Po 761/13, Lex nr 1374434.

95 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 października 2012 r., sygn. akt VIII SA/Wa 476/12, Lex nr 1250151.

96 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 sierpnia 2013 r., sygn. akt I SA/GI 1269/12, Lex nr 1363732.

97 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 694/13, Lex nr 1473984.

nieważ niedbalstwo tej osoby w przekazaniu pisma podatnikowi rodzi skutki na gruncie regulacji zawartej w art. 162 § 1 o.p.<sup>98</sup> Także w przypadku dyskusyjności co do rzeczywistej daty odbioru przesyłki, należyście dbająca o swoje interesy strona postępowania powinna była podjąć czynności zmierzające do jej ustalenia, gdyż brak takich działań świadczy o niedbalstwie, które stosownie do art. 162 § 1 o.p. wyklucza przywrócenie terminu do dokonania uchybionej czynności procesowej.<sup>99</sup> Na poparcie tego poglądu przywołać można chociażby wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 lutego 2013 r., zgodnie z którym „nie może wyłączać zawinięcia fakt czasowego przebywania zainteresowanego poza miejscem stałego zamieszkania, jeżeli doszło w tym czasie do skutecznego doręczenia zaskarżonej decyzji”.<sup>100</sup>

Organ podatkowy, doręczając przesyłkę zawierającą decyzje podatkowe za pośrednictwem np. Poczty Polskiej, w sytuacji rozpatrywania wniosku o przywrócenie terminu, powinien uwzględniać błędy tego pośrednika, oceniając, czy w tym zakresie strona zawiniła, uchybiając terminowi do wniesienia odwołania.<sup>101</sup> Jak trafnie stwierdził Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach w wyroku z dnia 19 grudnia 2012 r. „w sytuacji, gdy do uchybienia terminu do złożenia odwołania doszło wskutek błędnego przekonania podatnika co do dokonania tej czynności w terminie wywołanego nieprawidłowym działaniem (zaniedbaniem) doręczyciela (poczty), który powiadomił stronę o możliwości odbioru przesyłki (decyzji) po okresie przewidzianym do jej przechowania i przesyłkę tę, po tym okresie, wydał, należy stwierdzić, że wykazanie takiej okoliczności stanowi wystarczające uprawdopodobnienie, że uchybienie w terminowym wniesieniu odwołania nastąpiło bez winy podatnika. Postępowanie w zgodzie z pouczeniem zawartym w dokumencie sporządzonym przez doręczyciela (poczty) co do daty odbioru przesyłki (decyzji) wyklucza winę podatnika (adresata) w nieterminowym złożeniu odwołania, o ile odwołanie takie wniesione zo-

98 Wyrok NSA z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt I GSK 1347/11, Lex nr 1339548.

99 Wyrok NSA z dnia 4 września 2012 r., sygn. akt I FSK 1602/11, Lex nr 1243774; wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2012 r., Lex nr 1233619.

100 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/GI 718/12, Lex nr 1277864.

101 Wyrok NSA z dnia 27 września 2013 r., sygn. akt I FSK 1407/12, Lex nr 1408527; D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, *passim*.

stało w terminie do tego przewidzianym, a więc w terminie 14 dni od dnia faktycznego, zgodnego z błędnym pouczeniem doręczyciela (poczty), odbioru takiej przesyłki (decyzji)<sup>102</sup>.

W sytuacji, gdy nieobecność strony w miejscu zamieszkania jest stanem co do zasady stałym, powinna ona w należyty sposób zabezpieczyć odbiór kierowanej do niej korespondencji, gdyż zaniechanie przez podatnika czynności w tym zakresie świadczy o jego niedbalstwie, które stosownie do art. 162 § 1 o.p., wyklucza przywrócenie terminu do dokonania uchybionej czynności procesowej.<sup>103</sup> Innymi słowy, jeżeli strona często wyjeżdża, powinna zabezpieczyć swoje interesy poprzez ustanowienie pełnomocnika do spraw doręczeń, ewentualnie powierzyć prowadzenie swoich spraw reprezentantowi.<sup>104</sup> W przeciwnym razie za okoliczność braku winy w uchybieniu terminu nie może być uznane powołane twierdzenie, że podatnik nie mógł odebrać dwukrotnie awizowanej przesyłki zawierającej decyzję w toczącym się wobec niego postępowaniu podatkowym, gdyż był nieobecny w kraju.<sup>105</sup> Podobnie „w sytuacji, w której przyczyną uchybienia terminu jest dostarczenie decyzji pod nieaktualny adres i przekazanie jej osobie nieuprawnionej do odbioru korespondencji, nie można uznać za uprawdopodobnione, że uchybienie terminu do wniesienia odwołania nastąpiło bez winy strony, jeżeli zbyła ona nieruchomości, nie wskazując właściwego adresu, pod którym należy dokonywać doręczeń, lub nie wskazując osoby upoważnionej do odbioru korespondencji”.<sup>106</sup>

## **6. Podsumowanie**

Uchybienie zawitego terminu powoduje, że dokonana czynność jest bezskuteczna prawnie.<sup>107</sup> Tylko w postaci przywrócenia terminu w po-

---

102 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 grudnia 2012 r., sygn. akt I SA/GI 479/12, Lex nr 1376117.

103 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 534/12, Lex nr 1336004.

104 Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 2013 r., sygn. akt I FSK 544/12, Lex nr 1336010.

105 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/GI 1106/12, Lex nr 1316405.

106 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 sierpnia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 457/09, Lex nr 556613.

107 W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 58 i n.

stępowaniu podatkowym strona lub inny uczestnik postępowania może skorzystać z uprawnień, które utracił wskutek uchybionego terminu.<sup>108</sup>

Jednym z kluczowych warunków wynikających z art. 162 § 1 o.p. w sprawie przywrócenia terminu jest uprawdopodobnienie braku winy w jego uchybieniu.<sup>109</sup> Należy w tym miejscu podnieść, iż uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu niedającym pewności, lecz jedynie czyniącym wiarygodne twierdzenia o danym fakcie, który wskazuje na niemożliwość dokonania danej czynności z powodu przeszkód niemożliwych do przezwyciężenia.<sup>110</sup> Innymi słowy, udowodnienie czyni istnienie pewnego faktu pewnym, zaś uprawdopodobnienie tylko prawdopodobnym, ponieważ udowodnienie służy celowi przekonania organu orzekającego o prawidłowości pewnego twierdzenia, natomiast uprawdopodobnienie służy celowi obudzenia w organie orzekającym ufności w to, że pewne twierdzenie odpowiada prawdzie.<sup>111</sup> Zatem w świetle art. 162 § 1 o.p. wystarczy, aby zainteresowany jedynie uprawdopodobnił, a nie udowodnił, że uchybienie terminu nastąpiło bez jego winy i już organ podatkowy jest zobligowany do przywrócenia terminu – o czym świadczy „zwrot „należy przywrócić”.<sup>112</sup>

Pojęcie braku winy nie posiada definicji legalnej i dlatego za każdym razem musi być analizowane na gruncie konkretnego stanu faktycznego.<sup>113</sup> A zatem kryterium braku winy, jako przesłanka zasadności wniosku o przywrócenie terminu, wiąże się z obowiązkiem dołożenia szczególnej staranności przy dokonywaniu każdej czynności procesowej, jakiej można oczekiwać od osoby należycie dbającej o własne interesy.<sup>114</sup>

O braku winy można mówić w sytuacji, gdy przeszkoda, np. w postaci choroby, skonfrontowana z obiektywnymi miernikami staranności, prowadzi do wniosku, że strona nie była w stanie dokonać określonej czynności postępowania w określonym terminie, nawet przy

108 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Legalis/el.

109 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 lutego 2013 r., sygn. akt I SA/GI 693/12, Lex nr 1277857.

110 Wyrok WSA w Opolu z dnia 1 sierpnia 2013 r., sygn. akt II SA/Op 162/13, CBOSA.

111 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 4 lipca 2013 r., sygn. akt III SA/Po 1159/12, Lex nr 1343508.

112 Wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2008 r., sygn. akt II FSK 474/07, Legalis nr 121232.

113 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 3 kwietnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 106/13, Lex nr 1310298.

114 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 maja 2014 r., sygn. akt II SA/Wa 2367/13, CBOSA.

użyciu największego możliwego w danych warunkach wysiłku.<sup>115</sup> Co więcej, dotyczy to także przypadku, gdy niezachowanie terminu wynika z okoliczności trudnych do przewyciężenia, np. nagła choroba, powódź, pożar bądź też niewłaściwe doręczenie rozstrzygnięcia.<sup>116</sup> Jednakże np. wyjazd za granicę nie może zostać uznany za okoliczność uzasadniającą brak winy w uchybieniu terminu do złożenia np. wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania.<sup>117</sup> Zatem przywrócenie terminu nie jest możliwe, gdy strona dopuści się choćby lekkiego niedbalstwa.

Sam fakt występowania w przepisie art. 162 § 1 o.p. instytucji uprawdopodobnienia nie zwalnia organu podatkowego – zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej – od obowiązku podjęcia wszelkich działań, których celem będzie dokładne wyjaśnienie okoliczności sprawy. Natomiast wszelkie wątpliwości dotyczące uprawdopodobnienia braku winy przez zainteresowanego przy uchybieniu terminu należy rozstrzygać na korzyść strony.<sup>118</sup>

---

115 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 października 2013 r., sygn. akt I SA/Łd 842/13, Lex nr 1387006.

116 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 października 2012 r., sygn. akt II SA/Po 648/12, Lex nr 1241200.

117 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 maja 2014 r., sygn. akt III SA/Gd 172/14, CBOSA.

118 B. Brzeziński, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego, próba analizy, [w:] A. Gomułowicz, (red.), J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 251 i n.; A. Mariański, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5, s. 6.