

Rafał Bernat

doktorant, Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie

**Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego
z 29.10.2015 r., II FSK 2274/13.
Uprawdopodobnienie braku winy w sprawie
o przywrócenie terminu**

Wyrok

Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej przesłał decyzję podmiotowi kontrolowanemu. Pomimo dwukrotnego awiza, przesyłka nie została podjęta przez adresata i w konsekwencji została zwrócona do organu. Następnie skarżący złożył wniosek o przywrócenie terminu do złożenia odwołania od decyzji Dyrektora UKS. Podatnik oświadczył, że informację o wysłanej decyzji powziął od Naczelnika Urzędu Skarbowego, który przesłał mu upomnienie w odrębnym postępowaniu. Wedle stanowiska podatnika, brak odbioru decyzji organu kontroli skarbowej wynikało z sytuacji prywatnej podatnika, który był zastraszany przez bliżej nieokreślone osoby i którego przebywanie w miejscu wskazanym do doręczeń groziło realnym niebezpieczeństwem. Obawa o życie i zdrowie podatnika oraz członków jego rodziny była powodem relokacji w inne miejsce zamieszkania. Podatnik wskazał, że akty wandalizmu, skierowanego wobec jego osoby, mają formę niszczenia przedmiotów znajdujących się w obrębie nieruchomości, w tym także skrzynki pocztowej. Zawiadomienia awizo dotyczące przesyłki Dyrektora UKS zostały prawdopodobnie zabrane przez osoby dokonujące aktów wandalizmu wobec skarżącego. Zdaniem podatnika, nie miał on możliwości odbioru adresowanej do niego przesyłki. Dyrektor Izby Skarbowej odmówił przywrócenia terminu. Uzasadził to tym, że zdarzenia opisywane przez podatnika co prawda miały miejsce w przeszłości, ale były przedmiotem postępowania umorzonego z uwagi na brak znamion czynu zabronionego. Nawet gdyby akty wandalizmu znalazły potwierdzenie w rzeczywistości, a skrzynka pocztowa była uszkodzona, to podatnik

powinien dokonać jej naprawy lub zmienić adres do korespondencji, jako bezpieczny od wszelkich zagrożeń. Zdaniem organu, nie ma podstaw przywrócenia terminu jeśli strona wykazała się chociażby lekkim niedbalstwem.

Podatnik skierował w sprawie tego aktu administracyjnego skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy, która została w całości oddalona. Sąd rozpoznał w zachowaniu podatnika brak staranności w prowadzeniu własnych spraw. Nie miało znaczenia powoływanie się przez stronę na fakt uszkodzenia przesyłki lub obawy o życie i zdrowie swojej rodziny oraz własne. Z perspektywy sądu, pozostawienie przesyłki w uszkodzonej skrzynce odznaczało się takim samym ryzykiem, co pozostawienie jej w drzwiach mieszkania bądź w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata. Stan techniczny skrzynki zależał wyłącznie od woli podatnika, który mógł dokonać niezbędnych napraw. Świadomość toczącego się postępowania uprawdopodobnia dodatkowo tezę, że mimo przeszkód w doręczeniu pism z organu kontroli skarbowej, podatnik mógł te przeszkody usunąć, ustanawiając inny adres do doręczeń. Od tego wyroku skarżący wniósł skargę kasacyjną, w którym zarzucił m.in. naruszenie art. 150 Ordynacji podatkowej¹ poprzez błędną wykładnię przepisu dokonaną przez sąd, tj. przyjęcie, że brak informacji o miejscu pozostawienia powtórnego awiza nie stanowi naruszenia art. 150 ust. 1a OP, który to przepis nakazuje zawiadomienie adresata o miejscu pozostawienia pisma.

Skarga została przez Naczelny Sąd Administracyjny oddalona w całości, a wyrok WSA w Bydgoszczy utrzymany w mocy. Na początku uzasadnienia, sąd administracyjny II instancji poddał analizie prawidłowość zastosowania doręczenia w trybie art. 150 OP. Przyznał, że chociaż nie ma informacji gdzie pozostawiono powtórne awizo, to za miarodajną należy jednak uznać informację Poczty Polskiej o pozostawieniu awiza w skrzynce oddawczej. Gdyby stwierdzono nieprawidłowość doręczenia zastępczego, oznaczałoby to brak wejścia do obrotu prawnego wydanej decyzji. Wtedy wniosek o przywrócenie terminu do złożenia odwołania byłby bezzasadny. Zdaniem NSA postanowienie stwierdzające wniesienie odwołania z uchybieniem terminu jest dokumentem urzędowym gdyż zostało sporządzone przez organy władzy publicznej w formie określonej obowiązującymi przepisami. Treść dokumentu urzędowego nie podlega swobodnej ocenie przez organ prowadzący postę-

¹ W tekście zastosowano następujące akty normatywne: ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2012, poz. 749) – zwana także „OP”; ustawa z 30.08.2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2012, poz. 270 ze zm.); ustawa z 14.06.1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 2013, poz. 267). Źródłem poniższych wyroków sądów administracyjnych jest: Centralna Baza Orzecznictwa Sądów Administracyjnych.

powanie dowodowe i dopóki znajduje się w obiegu prawnym to należy go oceniać zgodnie z jego treścią. W przedmiotowej sprawie dowód, w postaci postanowienia organu dotyczącego wniesienia odwołania z uchybieniem terminu, nie jest przedmiotem badania. Postępowanie przed NSA dotyczyło *de facto* przekroczenia terminu do wniesienia odwołania. Sąd nie uznał żadnej z podstaw kasacyjnych, jednocześnie wskazał prawidłowość ustaleń organu i sądowej kontroli decyzji przez WSA.

Zdaniem NSA podatnik nie uprawdopodobnił uchybienia terminu. Zgodnie ze stanowiskiem sądu istnieją cztery przesłanki warunkujące przywrócenie terminu i należy spełnić je kumulatywnie. Jedną z nich jest uprawdopodobnienie braku winy podatnika (w uzasadnieniu sąd nie wymienia wprost pozostałych). Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu w znaczeniu ścisłym (zwolnionym od formalności dowodowych), dającym jedynie prawdopodobieństwo istnienia jakiegoś faktu. Brak winy w uchybieniu terminowi jest oceniane na podstawie pełnej wiedzy o okolicznościach oraz o zachowaniu tego, który nie dochował terminu (w kontekście miernika staranności). Zdaniem NSA brak winy zachodzi gdy podatnik nie mógł (mimo znacznego wysiłku) przezwyciężyć przeszkody w zachowaniu terminu. Za takie przeszkody należy uznać zdarzenia nieplanowane (nagłe) mające wymiar klęsk żywiołowych oraz zdarzeń *vis maior*. Sąd nie dopatrzył się tego rodzaju przeszkody w zdarzeniach zaistniałych w sprawie, przejawiających się w aktach wandalizmu wobec podatnika oraz podnoszonej przez niego obawy o życie i zdrowie członków rodziny. Przywrócenie terminu nie byłoby dopuszczalne nawet gdyby skarżący dopuścił się choćby lekkiego niedbalstwa.

Podatnik musiał mieć świadomość, że dewastacje skrzynki pocztowej oraz nieobecność kogokolwiek pod adresem do doręczeń może skutkować niedopełnieniem obowiązków, jakie ciążyą na stronie w toczącym się postępowaniu (o którym wiedział skarżący). Brak minimum staranności w zakresie zapewnienia organom możliwości doręczenia mu korespondencji wyrażał się m.in. w tym, że nie ustanowił innego adresu do doręczeń, nie zasięgał informacji w jednostce pocztowej o możliwości rozwiązania problemu z doręczeniem i nie ustanowił pełnomocnika, co mogłoby usunąć przeszkodę. Prawdą jest, że w Ordynacji podatkowej nie wprowadzono przepisu obligującego podatnika do ustanawiania pełnomocnika do doręczeń, jednakże brak podjęcia logicznych (w tym wypadku) działań pozbawia podatnika przymiotu działania z należytą starannością. Obowiązek zapewnienia adresu do doręczeń, wolnego od wad, spoczywa wyłącznie na podatniku, który powinien podjąć efektywne działania zmierzające do zapewnienia nowego adresu w razie trwałej niemożności doręczenia do dotychczasowego. W interesie skarżącego jest

wypełnienie tego obowiązku, który pozwoliłby na uniknięcie niekorzystnych dla niego konsekwencji (w tym przypadku uchybienia terminu i braku możliwości wniesienia odwołania od decyzji).

Konkludując, Naczelny Sąd Administracyjny określił przeszkodę podaną przez podatnika jako uniemożliwiającą dochowania terminu na wniesienie odwołania – jako możliwą do pokonania. Ponadto, podatnik nie uprawdopodobnił należycie braku winy, o której mowa w art. 162 OP i finalnie nie mógł skorzystać z dobrodziejstwa instytucji przywrócenia uchybionego terminu.

Komentarz

Instytucja przywrócenia terminu stanowi wyjątek od zasady dotrzymywania terminów ustawowych na dokonanie konkretnych czynności. Procedura podatkowa przewiduje szereg terminów, których realizacja ma zapewnić sprawne i szybkie rozstrzygnięcie sprawy². Przewlekłość postępowania albo opieszale wykonywanie czynności przez podatnika, jak i organ podatkowy, wpływa negatywnie na charakter postępowania. Aby procedura była przeprowadzona rzetelnie istotne jest, aby podatnik wypełniał obowiązki związane z terminowym wykonywaniem konkretnych czynności. Jeśli termin jest chybiony, skorzystanie z prawa do wniesienia środka zaskarżenia jest niemożliwe. Organ w takim wypadku nie bada wniesionego pisma pod względem merytorycznym. Ustawodawca przewidział jednak w artykułach 163–165 OP nadzwyczajną procedurę, której zastosowanie może uprawniać do dokonania czynności po terminie. Nie oznacza wtedy, że środek zaskarżenia lub inne pismo zostało wniesione po terminie ustawowym. Stosowane jest wtedy rozwiązanie, wedle którego przywracany jest termin, a wykonana przy tym czynność traktowana jest jako dokonana w przewidzianym przepisami czasie.

Wedle art. 162 § 1 Ordynacji podatkowej w razie uchybienia terminu należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uchybienie nastąpiło nie z jego winy. Organ podatkowy nie może wezwać podatnika do skierowania takiego wniosku ani też *ex catedra* wydać postanowienie o przywróceniu terminu. Podanie o przywrócenie terminu należy skierować w ciągu 7 dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi. Jednocześnie z wniesieniem podania należy dopełnić czynności, dla której był określony termin. Tym samym, przywrócenie terminu jest możliwe gdy zaistnieje określony

² Istotą postępowania podatkowego jest konieczność weryfikacji sposobu wykonania normy prawa podatkowego przez podatnika – por. G.K. Walkowski, *System polskiego prawa podatkowego w praktyce. Wybrane zagadnienia*, t. I, Bydgoszcz 2012, s. 510. Jeśli terminy nie są zachowywane zarówno przez stronę jak i organ podatkowy, weryfikacja ta nie dochodzi do skutku lub jest niekompletna.

stan faktyczny, a zainteresowany złoży wniosek w przewidzianym terminie i dopełni czynności, dla której przewidziano uchybiony termin. Stan faktyczny, który jest w tej sprawie wymagany, nie zależy wprost od zainteresowanego. Skoro nie był winny uchybieniu to po upływie terminu nie może swoim działaniem ukształtować tego stanu. Niemniej jednak istotne jest aby wykazał brak winy. Spełnienie tej przesłanki wydaje się najtrudniejsze, a wynik tej oceny przez organy w każdym przypadku może być odmienny³. Pozostałe przesłanki wydają się mieć charakter formalny – zarówno wystosowanie wniosku, jak i dokonanie czynności, której dotyczył termin.

Istnieje jeszcze kryterium czasowe uzależnione od ustania przyczyny uchybienia. W takim wypadku organ musi także zbadać czy dochowano 7-dniowego terminu. Jeśli podatnik popełnił błąd co do rzeczywistego momentu ustania przyczyny uchybienia terminowi, to należy uznać, że przywrócenie terminu będzie nieskuteczne⁴. Można zatem złożyć wniosek o przywrócenie terminu tylko jeśli został dochowany termin do zastosowania takiego środka (w myśl art. 162 OP). W sytuacji gdy organ nie może ustalić czy termin został dochowany, stosowanie środka przewidzianego w art. 164 OP wydaje się nieuprawnione⁵. Nie można domniemywać dochowania terminu przez podatnika – strona musi to wyraźnie wykazać (nie wystarczy wtedy uprawdopodobnienie). W świetle art. 163 OP w sprawie przywrócenia terminu postanawia właściwy w sprawie organ podatkowy. Wnioskodawca może także skierować żądanie wstrzymania wykonania aktu administracyjnego. Ordynacja podatkowa nie reguluje przesłanek, które organ powinien uwzględnić rozpatrując wniosek o wstrzymanie wykonania rozstrzygnięcia – działa zatem organ w granicach uznania administracyjnego⁶. Należy założyć, że organ działa racjonalnie mając na względzie interes publiczny, jak i interes podatnika. Jeśli przywrócenie terminu wiązałoby się ze znaczną zmianą sytuacji podatnika, w postępowaniu dotyczącym wysokiej kwoty zobowiązania podatkowego, to wstrzymanie wykonania aktu wydaje się w pełni uprawnione. W sytuacji gdy

³ Zob. M. Szubiakowski, *Przywrócenie uchybionego terminu*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 9, s. 48.

⁴ Zob. L. Żukowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 2 sierpnia 2000 r. sygn. SA/Bk 142/00*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2002, z. 5, poz. 72.

⁵ Tak wyroki WSA w Warszawie z 01.12.2009 r., III SA/Wa 1174/09 i z 16.12.2009 r., III SA/Wa 1172/09. Fakt, że nie można skierować środka zaskarżenia na postanowienie o odrzuceniu wniosku o przywrócenie terminu (art. 162 § 2 OP) z uwagi na uchybienie terminowi z potwierdza tezę, że postępowanie to ma charakter jednoinstancyjny – por. M. Michał, *Glosa do wyroku WSA z 15.04.2004, III SA 2973/02*, „Gdańskie Studia Prawnicze – Przegląd Orzecznictwa” 2006, nr 2, s. 69–73.

⁶ H. Dzwonkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2013, s. 740 i P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz Lex*, red. C. Kosikowski, L. Eteł, Warszawa 2013, s. 930.

zachodzi prawdopodobieństwo, że wstrzymanie wykonania rozstrzygnięcia ma jedynie służyć obstrukcji wobec przewidywalnego rozstrzygnięcia wobec strony nie ma podstaw aby zawieszać działanie aktu administracyjnego w oczekiwaniu na decyzję w zakresie uznania za zasadny (bądź niezasadny) wniosku o przywrócenie terminu w postępowaniu podatkowym.

W analizowanym orzeczeniu wyrażono pogląd, wedle którego obowiązkiem podatnika jest zapewnienie odpowiedniego adresu do doręczeń, a w sytuacji gdy przesyłanie na dotychczasowy adres wiąże się z prawdopodobieństwem braku rzeczywistego doręczenia, podatnik zobligowany jest do zmiany adresu we własnym zakresie. Sąd uznał także, że uprawdopodobnienie braku winy jest środkiem zastępczym w ścisłym znaczeniu i oznacza uczynienie jakiegoś zdarzenia prawdopodobnym. Nie należy zatem mylić uprawdopodobnienia braku winy z udowodnieniem niewinności⁷. Wedle doktryny prawa administracyjnego, udowodnienie służy celowi przekonania organu orzekającego o prawidłowości pewnego twierdzenia, a uprawdopodobnienie służy obudzeniu w organie ufności w to, że pewne twierdzenie odpowiada prawdzie⁸. Pierwsza sytuacja oznacza zatem wskazanie sytuacji, której zaistnienie jest wysoce prawdopodobne. Wystarczy, że podatnik przedstawi taki stan faktyczny aby każdy, kto dokonuje analizy tej sytuacji, mógł w sposób naturalny wyciągnąć wniosek – zdarzenie mogło mieć miejsce.

W rozpatrywanym orzeczeniu NSA odniósł się do obowiązującej linii interpretacyjnej w zakresie art. 163–165 OP i instytucji przywrócenia uchybionego terminu. Oceniając brak winy przyjął obiektywny miernik staranności, jakiej można oczekiwać od osoby należycie dbającej o swoje interesy, która dochowałaby terminu gdyby nie zaistniała okoliczność niezależna od działania podatnika⁹. Dodatkowo, podatnik ten powinien podjąć starania do usunięcia tej przeszkody. Intensyfikacja działań podatnika jest uzależniona od jego możliwości, a oceniana według zwyczajowo przyjętych norm postępowania w konkretnej sytuacji. Właściwym przykładem do przedstawienia miernika staranności jest przypadek, gdy podatnik jest chory, lecz charakter dolegliwości nie wyłącza jego świadomości¹⁰. Przyjmuje się, że powinien wtedy

⁷ Wyrok WSA w Gliwicach z 03.06.2008 r., III SA/GI 100/08 i wyrok WSA w Warszawie z 01.04.2004 r., III SA 1983/03; wyrok WSA we Wrocławiu z 07.02.2011 r., I SA/Wr 912/06.

⁸ A. Wróbel, [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz Lex*, Warszawa 2013, s. 417 za E. Iserzon, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, wzory, formularz*, Warszawa 1970, s. 135.

⁹ Wyrok WSA w Łodzi z 08.01.2016 r., III SA/Łd 1081/15; wyrok NSA z 10.11.2015 r., II FSK 2339/13; wyrok WSA w Gdańsku z 13.10.2015 r., I SA/Gd 1307/15.

¹⁰ Wyrok WSA w Łodzi z 22.10.2015 r., I Sa/Łd 938/15; postanowienie NSA z 26.05.2008 r., I OZ 428/08. Gdy podatnik wymaga hospitalizacji to twierdzenie, jako uchybienie terminu

zapewnić sobie pomoc w zakresie odbioru korespondencji. Przesłanką eskulacyjną nie są wyjaśnienia podatnika poświadczone przez lekarza. Prawem podatnika jest kierowanie wniosku o przywrócenie terminu, przedstawiając dokumenty na potwierdzenie odbytej choroby, zaś obowiązkiem organu badanie zasadności zastosowania instytucji przywrócenia terminu. Podatnik będzie dążył do przywrócenia terminu podając niekiedy sytuacje występujące w życiu codziennym, niestanowiące przeszkody w dochowaniu terminu. Na organie podatkowym spoczywa ciężar weryfikacji tych sytuacji w kontekście zasadności powołania się na art. 163 OP.

Mając na względzie orzecznictwo sądów administracyjnych za przesłankę uzasadniającą uchybienia terminu może być uznany¹¹: nagły wyjazd za granicę, spowodowany szczególną okolicznością, powódź, pożar oraz kataklizm naturalny. Cechy, które są charakterystyczne dla tych zdarzeń to: nieprzewidywalność, incydentalność, nagłe wystąpienie. Przeszkoda może wystąpić zarówno od początku do końca terminu na dokonanie czynności, jak też mieć miejsce w ostatnim dniu terminu¹². Podatnik ma dowolność w zakresie podjęcia decyzji kiedy dokona czynności w przewidzianym prawem terminie. Organ podatkowy nie może podnosić zarzutu, że podatnik powinien przewidzieć wystąpienie przeszkody niedającej się usunąć w ostatnich dniach i dlatego wykonać czynność niezwłocznie, tj. nie oczekując na ostatni dopuszczalny dzień gdy można jej dokonać.

Nie każda czynność nagła (niezaplanowana) sprawiająca, że podatnik znalazł się w sytuacji ekstremalnej, jest przesłanką przywrócenia terminu. Wedle judykatury¹³ kolizja drogowa nie może stanowić uzasadnienia dla niedochowania przewidzianego prawem terminu. Podobnie winy podatnika nie wyłącza: nieznanostwo prawa, błędne przekonanie o zasadności decyzji, pomyłka przy wyliczeniu terminu, nieprawidłowości organizacyjne oraz zaniedbania pracowników czy doręczenie pisma osobie nieuprawnionej w siedzibie przedsiębiorcy¹⁴. Ponadto częsta zmiana miejsca zamieszkania spowodowana oba-

nastąpiło bez jego winy jest uprawnione – wyrok NSA z 18.10.2012 r., I FSK 2179/11.

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z 18.11.2015 r. WSA w Warszawie, VIII SA/Wa 149/15.

¹² Podobnie twierdzi na gruncie prawa administracyjnego – P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego*, Warszawa 2013, s. 202.

¹³ Wyrok WSA w Kielcach z 17.01.2008 r., I SA/Ke 584/07. Przy powołaniu się skarżącego na fakt choroby, sądy odnoszą się do okresu jej trwania, intensywności oraz wpływu na możliwość udziału strony w postępowaniu – wyrok WSA we Wrocławiu z 07.02.2007 r., I SA/Wr 912/06; wyrok NSA z 11.03.1998 r., I SA/Po 865/97; wyrok WSA w Krakowie z 28.07.2009 r., I SA/Kr 145/09. Na tym gruncie tezę wyroku NSA z 11.10.1996 r. (SA/Lu 2473/95) dotyczącą możliwości weryfikacji zwolnienia lekarskiego w kontekście zasady *in dubio pro tributario* należy uznać za zdezaktualizowaną źródło: CBOSA.

¹⁴ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon Ordynacji podatkowej*, Wrocław 2010, s. 734–736 i powołane tam orzecznictwo.

wą (choćby co do bezpieczeństwa podatnika) nie może uzasadniać unikania przez podatnika osób doręczających mu korespondencję w postępowaniu. Nawet gdyby pismo zostało doręczone w miejscu, w którym osoba przebywa chwilowo (jednak ponad wszelką wątpliwość da się ustalić jej tożsamość), odbiór przez nią pisma można uznać za skuteczne¹⁵. Ważny jest rezultat w postaci skutecznego doręczenia, a nie sam fakt przesłania pisma z organu na adres wskazany przez stronę w postępowaniu. Jednak porównując powyżej przedstawioną linię orzeczniczą, w zakresie możliwości przywrócenia terminu do trybu art. 87 Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zaobserwować można, że sądy administracyjne w pojedynczych przypadkach wobec stron postępowania sądownoadministracyjnego okazują większą wyrozumiałość dla wskazywanych przeszkód w dochowaniu terminu. Zdaniem sądów administracyjnych opieka nad osobą niepełnosprawną, obniżona (z uwagi na wiek) komunikatywność i sprawność w poznaniu prawa – stanowi przesłankę do wyłączenia winy w niedochowaniu terminu¹⁶. Biorąc jednak pod uwagę pełne orzecznictwo w tej sprawie należy wskazać, że orzeczenia sądów administracyjnych dotyczące art. 163–165 OP, art. 87 in. PPSA oraz art. 58–60 Kodeksu postępowania administracyjnego są podobne i cechują się niemal identycznym uzasadnieniem. Może to prowadzić do konkluzji, że w orzecznictwie sądownoadministracyjnym ukształtowała się linia orzecznicza w zakresie przesłanek uprawdopodobnienia braku winy strony w uchybieniu terminowi wskazanemu w ustawie (niezależnie czy na gruncie KPA, OP czy PPSA).

Warto podkreślić, że dochowanie bądź uchybienie terminowi w postępowaniu podatkowym nie może mieć odniesienia do oceny merytorycznej czynności, jakiej dotyczył termin. Dlatego też podatnik nie może się uwolnić od winy poprzez wskazanie, że po upływie terminu pojawiła się szansa na pozytywne rozstrzygnięcie środka zaskarżenia, co skutkowało wniesieniem np. odwołania lub zażalenia¹⁷. Należy zatem wyraźnie oddzielić kwestie formalne związane z doręczaniem korespondencji od aspektów merytorycznych

¹⁵ NSA wyraził się tak o możliwości doręczenia na posterunku Policji – wyrok z 24.04.2015 r., I FSK 358/14.

¹⁶ Wymienione sytuacje występują kolejno w postanowieniu NSA: z 10.05.2016 r., II GZ 434/16 i z 24.10.2014 r., I OZ 921/14. Zdaniem B. Gruszczyńskiego w aktualnym orzecznictwie sądowym dotyczącym art. 163–165 OP zaczyna przeważać „łagodniejsze stanowisko sądów” w kwestii przesłanek wyłączających winę – tenże, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 752. Autor pomija różnice jurydyczne pomiędzy instytucjami przywrócenia terminu na gruncie Ordynacji podatkowej, Kodeksu postępowania administracyjnego i ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, m.in. wynikające z treści art. 85–89 PPSA, które to przepisy posiadają konstrukcje właściwą dla przepisów procesu sądowego.

¹⁷ Wyrok NSA z 14.05.2003 r., III SA 181/03.

związanych bezpośrednio z materią sprawy. Brak podjęcia awiza, a finalnie możliwości zapoznania się z treścią kierowanego do podatnika pisma, w kontekście jego stanowiska rozpatrywany jest jako zdarzenie neutralne. Co więcej, ustanowienie nowego adresu do doręczeń, wykazanie czynnego działania podatnika celem skutecznego doręczenia nie może być rozumiane jako podjęcie decyzji przez stronę co do wniesienia środka zaskarżenia. W świetle przyjętej argumentacji należy stwierdzić, że dopełnienie obowiązku podatnika w zakresie zapewnienia odpowiedniej komunikacji z organem świadczy jedynie o wypełnianiu ustawowych wymogów przewidzianych wobec adresu do doręczeń podatnika i nie należy wywodzić z tego dalszych wniosków (np. dotyczących stanowiska podatnika co do argumentacji ujętej w piśmie).

Glosowany wyrok stanowi przykład potwierdzenia przez sąd istoty realizacji zasady praworządności. Organy podatkowe prowadzą postępowanie zgodnie z literą prawa. Podatnik, który nie uprawdopodobnił braku winy w dochowaniu terminu ustawowego nie może skutecznie przywrócić terminu. Oznacza to, że niektóre prawa podatnika mają charakter ograniczony czasowo. Warta podkreślenia jest sądowa argumentacja odnosząca się do świadomości podatnika w zakresie możliwych skutków doręczenia korespondencji przez organ w toczącym się postępowaniu, gdy podatnik nie zawiadamia organu o zmianie adresu (choć zaistniały podstawy do skierowania takiego zgłoszenia). Podatnik ponosi ciężar zapewnienia aktywnego adresu do doręczeń w prowadzonym postępowaniu podatkowym, a wystąpienie nieprzewidzianych, trudnych do usunięcia przeszkód, nie oznacza, że wspomniany ciężar można przerzucić na organ podatkowy. W rozpatrywanej sprawie na aprobatę zasługuje stanowisko NSA dotyczące kwalifikacji sytuacji w jakiej znalazł się podatnik jako przeszkody, którą mógł usunąć dochowując należyłą staranność. Istotne jest to, że organ nie może modyfikować terminów postępowania z uwagi na szczególną sytuację strony. Należy dążyć do tego, aby prawa i obowiązki stron postępowania podatkowego były możliwie takie same.