



HELŚIŃSKA FUNDACJA PRAW CZŁOWIEKA
HELSINKI FOUNDATION for HUMAN RIGHTS

RADA FUNDACJI

Halina Bortnowska-Dąbrowska

Janusz Grzelak

Michał Nawrocki

Marek Antoni Nowicki

Teresa Romer

Stefan Starczewski

ZARZĄD FUNDACJI

Prezes: Danuta Przywara

Wiceprezes: Jerzy Ciemniowski

Sekretarz: Adam Bodnar

Skarbnik: Elżbieta Czyż

Członek Zarządu: Janina A. Kłosowska

Warszawa, 11 marca 2011 r.

926/2011/PSP/AB/MM/AS

Szanowny Pan
Stanisław Trociuk
Zastępca Rzecznika
Praw Obywatelskich
Aleja Solidarności 77
00 - 090 Warszawa

Wielce Szanowny Panie Rzeczniku,

Zwracam się do Pana z uprzejmą prośbą rozważenie potrzeby zwrócenia się przez Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów z wystąpieniem generalnym, postulującym podjęcie działań legislacyjnych zmierzających do jasnego uregulowania zdolności osób częściowo ubezwłasnowolnionych do brania udziału w postępowaniu podatkowym. Obecny kształt przepisów w tym zakresie sprawia istotne trudności interpretacyjne, mogące w rezultacie prowadzić do naruszenia praw tych osób.

Do Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka zwróciła się o pomoc osoba częściowo ubezwłasnowolniona, która spotkała się z odmową wszczęcia postępowania podatkowego o stwierdzenie nadpłaty podatku dochodowego. Organ administracji podatkowej uzasadnił swą decyzję nieuzyskaniem zgody na przeprowadzenie postępowania od kuratora częściowo ubezwłasnowolnionego wnioskodawcy.

Problem prawidłowości działań organu administracji podatkowej w powyższej sprawie stał się przedmiotem prac programu edukacyjnego Klinika „Prawa człowieka a podatki”, realizowanego w ramach Programu Spraw Precedensowych Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka. Przeprowadzona przez Klinikę „Prawa człowieka a podatki” analiza pozycji osób częściowo ubezwłasnowolnionych w postępowaniu podatkowym wykazała niejednoznaczność obowiązujących przepisów, prowadzącą do braku spójnej ich interpretacji, mogącej w konsekwencji prowadzić do pokrzywdzenia takich osób. Analogiczne wątpliwości wzbudziły przepisy regulujące udział osób częściowo ubezwłasnowolnionych w postępowaniu ogólnoadministracyjnym (Kodeks postępowania administracyjnego, Dz. U. 1960 nr 30 poz. 168 ze zm., dalej k.p.a.) oraz w postępowaniu sądowo-administracyjnym (Ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. 2002 nr 153 poz. 1270 ze zm., dalej p.p.s.a.).

Zdolność do czynności prawnych i powiązaną z nią zdolność procesową w postępowaniu podatkowym reguluje art. 135 Ordynacji podatkowej (Dz. U. z 2005 r. nr 8 poz. 60 ze zm., dalej o.p.). Zgodnie z nim *„zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej”*.

Literalna interpretacja tego przepisu prowadzi do nieprzyznania osobom częściowo ubezwłasnowolnionym zdolności procesowej w sprawach wynikających z czynności jednostronnych wymagających zgody przedstawiciela ustawowego (art. 19 Kodeksu cywilnego, Dz. U. z 1964 r. nr 16 poz. 93 ze zm., dalej k.c.), czynności poprzez które osoba taka zaciąga zobowiązanie lub rozporządza swoim prawem (art. 17 k.c.) za wyjątkiem umów zawieranych w drobnych bieżących sprawach życia codziennego (art. 20 k.c.) oraz rozporządzania własnym zarobkiem w przypadku braku odmiennego postanowienia sądu opiekuńczego (art. 21 k.c.) i oddania przez przedstawiciela ustawowego takiej osobie określonych przedmiotów majątkowych do swobodnego użytku (art. 22 k.c.).

Konstruowanie zdolności procesowej osoby częściowo ubezwłasnowolnionej w postępowaniu podatkowym w oparciu o powyższy katalog stwarza trudności. Stosując się do powyższych ustaleń, należałoby uznać, iż osoba częściowo ubezwłasnowolniona posiada zdolność procesową w postępowaniu podatkowym w przypadku postępowań dotyczących np. zobowiązania podatkowego wynikającego z otrzymania w drodze darowizny samochodu

(czynność przysparzająca), a nie posiada takiej zdolności w związku np. z zobowiązaniem podatkowym wynikającym z kupna takiego samochodu (czynność zobowiązująca).

Materialne prawo podatkowe nie posługuje się pojęciami użytymi w przepisach k.c. regulujących zdolność do czynności prawnych osoby częściowo ubezwłasnowolnionej. W związku z tym, regulacja zdolności procesowej osoby częściowo ubezwłasnowolnionej poprzez odesłanie do postanowień prawa cywilnego prowadzi do niejednoznaczności w interpretacji prawa. Dowodem na to jest rozbieżność poglądów prezentowanych przez przedstawicieli doktryny i judykatury prawa podatkowego. Pojawiają się w niej głosy bardzo rygorystycznie ograniczające zdolność procesową takich osób. Prof. Henryk Dzwonkowski uważa, iż osoba o ograniczonej zdolności do czynności prawnych powinna działać w postępowaniu podatkowym poprzez swojego przedstawiciela, o ile dalsze przepisy nie stanowią odmiennie (*Komentarz do Ordynacji podatkowej* pod redakcją H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2006, wyd. C. H. Beck str. 651).

Bardziej liberalne stanowisko może być konstruowane w oparciu o orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 lutego 1984 r. o sygn. II SA 1811/83, dotyczącego problemu zdolności procesowej osób częściowo ubezwłasnowolnionych w postępowaniu ogólnoadministracyjnym. W czasie wydania tego orzeczenia postępowanie podatkowe było częścią postępowania ogólnoadministracyjnego. Przepisem Kodeksu postępowania administracyjnego analogicznym do art. 135 o.p. jest art. 30 § 1 k.p.a. o następującym brzmieniu: *„Zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych stron ocenia się według przepisów prawa cywilnego, o ile przepisy szczególne nie stanowią inaczej.”* W wyżej wymienionym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził iż: *„[...] nie istnieje wymóg aby osoba ubezwłasnowolniona częściowo działająca jako strona postępowania administracyjnego obowiązana była w każdym przypadku do działania przez swojego przedstawiciela ustawowego. Wymóg taki istnieje jedynie gdy działanie osoby ubezwłasnowolnionej jest, nieudolne, a zwłaszcza gdy argumentacja strony wskazuje, że nie zdaje sobie ona w pełni sprawy z celu i skutków prowadzonego postępowania. Skoro bowiem nie każda czynność cywilnoprawna osoby częściowo ubezwłasnowolnionej wymaga dla jej ważności odpowiedniego współdziałania kuratora, gdyż w niektórych przypadkach osoba taka może działać samodzielnie (art. 20 - 22 kc), zaś w myśl art. 560 kpc sam ubezwłasnowolniony jest uprawniony do zaskarżania postanowień wydanych w postępowania w sprawie ubezwłasnowolnienia, nawet gdy ustanowiony został doradca tymczasowy, to nie*

byłby zasadny pogląd, że w każdym wypadku, gdy w postępowaniu administracyjnym stroną jest osoba częściowo ubezwłasnowolniona niezbędny jest udział jej kuratora.”

Warto zauważyć, iż w cytowanym orzeczeniu Naczelny Sąd Administracyjny interpretuje zdolność procesową osoby częściowo ubezwłasnowolnionej w sposób rozszerzający, uzależniając ją od pozaustawowych kryteriów „nieudolności działania”, „zdawania sobie w pełni sprawy z celu i skutków prowadzonego postępowania”. Konstruowanie takich przesłanek bez oparcia w przepisach ustawy stwarza wrażenie niedopuszczalnej działalności prawotwórczej Sądu i może prowadzić do arbitralności działań organów administracji. Należy także zauważyć, iż powyższe orzeczenie w kontekście art. 30 k.p.a. jest aprobowane przez autorów takich jak m.in. prof. Ludwik Żukowski (L. Żukowski, R. Sawuła - „*Postępowanie administracyjne i postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym*” LexisNexis, Warszawa 2002) oraz prof. Zbigniew Janowicz (Z. Janowicz – *Kodeks postępowania administracyjnego: komentarz* Wydawnictwo Prawnicze PWN, Warszawa 1999). Ponadto, na cytowany powyżej wyrok powołał się Wojewódzki Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z 2 grudnia 2009 r. o sygn. II SA/Wa 1466/08.

Rozróżnienia w postępowaniu podatkowym na zdolność procesową pełną i ograniczoną dokonał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku o sygn. I SA/Po 763/08. Sąd ten jednakże nie dokonał głębszej analizy zakresu pojęciowego obydwu terminów. Jak wskazano w uzasadnieniu, „*art. 135 Ordynacji podatkowej stanowi (...), że zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej. [...] Zdolność procesową pełną mają osoby fizyczne, jeżeli posiadają pełną zdolność do czynności prawnych, a więc osoby pełnoletnie i nieubezwłasnowolnione (art. 11 i art. 12 k.c.), a także osoby niepełnoletnie, które zawarły związek małżeński (art. 10 § 2 k.c.). Osoby te mogą w postępowaniu podatkowym podejmować samodzielnie wszelkiego rodzaju czynności procesowe. Zdolność procesowa ograniczona przysługuje natomiast osobom fizycznym mającym częściową zdolność do czynności prawnych, a więc małoletnim, którzy ukończyli 13 lat oraz osobom częściowo ubezwłasnowolnionym (art. 15 k.c.), a także osobom, dla których w postępowaniu o ubezwłasnowolnienie ustanowiony został doradca tymczasowy (art. 548 § 1 k.p.c.). Obok pojęcia zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych, należy zwrócić uwagę na zdolność procesową. Zdolność procesowa na gruncie postępowania podatkowego (zdolność do czynności procesowych w postępowaniu podatkowym) oznacza zdolność do działania w procesie we własnym imieniu – i to osobiście bądź przez ustanowionego*

pełnomocnika. Brak zdolności procesowej ma miejsce wówczas, gdy osoba fizyczna nie ma w ogóle zdolności do czynności prawnych z powodu nieukończenia trzynastego roku życia lub całkowitego ubezwłasnowolnienia [...]”.

Kolejną regulacją analogiczną do art. 135 o.p., której analiza jest wskazana dla przedstawienia sytuacji osoby częściowo ubezwłasnowolnionej, jest art. 26 par. 2 p.p.s.a. Brzmi on następująco: *„Osoba fizyczna ograniczona w zdolności do czynności prawnych ma zdolność do czynności w postępowaniu w sprawach wynikających z czynności prawnych, których może dokonywać samodzielnie.”*

Ustawodawca nie posłużył się tutaj wprost ogólnym odesłaniem do przepisów prawa cywilnego. Tym niemniej zawarł w powyższym przepisie bezpośrednie wskazanie granic zdolności procesowej osoby o ograniczonej zdolności do czynności prawnych, ograniczając możliwość samodzielnego jej występowania tylko do postępowań wynikających z czynności, które osoba taka może dokonać samodzielnie. Takie rozwiązanie nie spotkało się z uznaniem części przedstawicieli doktryny prawa administracyjnego, dr Małgorzata Niezgódka-Medek komentuje powyższy przepis następująco: *„Przepis ten zawiera analogiczne unormowanie jak art. 65 § 2 k.p.c. W prawie prywatnym jego treść nie budzi wątpliwości, gdyż odnosi się do postępowania sądowego związanego z czynnościami podejmowanymi przez takie osoby w ramach codziennego funkcjonowania jak np. zawieranie drobnych umów kupna-sprzedaży, rozporządzanie rzeczami ruchomymi przekazanymi im do dyspozycji przez przedstawiciela ustawowego, wykonywanie pracy dozwolonej dla tej kategorii osób. Natomiast w prawie publicznym wiązanie zdolności procesowej w postępowaniu sądownoadministracyjnym z samodzielnym wykonywaniem czynności prawnych przez osoby o ograniczonej zdolności do czynności prawnych może budzić wątpliwości. Zdolność procesowa takich osób powinna być raczej związana z możliwością samodzielnego realizowania podmiotowości administracyjnoprawnej, czyli korzystania z uprawnień wynikających z prawa materialnego lub zajmowania stanowiska, w sytuacjach gdy przepisy tego prawa przewidują nałożenie na taką osobę obowiązku, skierowania do niej nakazu lub zakazu albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa.”* (Komentarz do art.26 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U.02.153.1270), [w:] B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX, 2009, wyd. III).

Zaprezentowana powyżej próba liberalniejszej interpretacji zdolności procesowej osób o ograniczonej zdolności do czynności prawnych poprzez powiązanie jej z możliwością samodzielnej realizacji podmiotowości administracyjno-prawnej nie spotkała się z uznaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, który w postanowieniu z dnia 28 maja 2009 r., o sygn. IV SA/Gl 1013/2008, opowiedział się za *stricte* literalną interpretacją art. 26 par. 2 p.p.s.a., w konsekwencji nieprzyznając osobie częściowo ubezwłasnowolnionej prawa do samodzielnego wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Zdaniem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, „*zdolność procesowa osoby o częściowej zdolności do czynności prawnych obejmuje wyłącznie czynności w sprawach wynikających z czynności prawnych, których może dokonywać samodzielnie. Czynności takie wymienione zostały w przepisach art. 20-22 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. 1964 r. Nr 16 poz. 93), w których mowa jedynie o umowach powszechnie zawieranych w drobnych, bieżących sprawach życia codziennego, rozporządzaniu swoim zarobkiem i czynnościach w stosunku do przedmiotów majątkowych oddanych osobie ograniczonej w zdolności do czynności prawnych do swobodnego użytku przez przedstawiciela ustawowego. Nie budzi więc wątpliwości, że w tak wyznaczonym zakresie nie mieści się wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzje wydane w postępowaniu administracyjnym. W tym miejscu trzeba odnotować, iż w literaturze przedmiotu pojawił się pogląd, zgodnie z którym ograniczoną zdolność procesową w postępowaniu przed sądem administracyjnym należy wiązać z możliwością samodzielnego realizowania podmiotowości administracyjnoprawnej, czyli korzystania z uprawnień wynikających z prawa materialnego lub zajmowania stanowiska, w sytuacji, gdy przepisy tego prawa przewidują nałożenie na nią obowiązku, skierowania do niej nakazu lub zakazu albo uznania uprawnienia bądź obowiązku wynikających z przepisów prawa*” (vide: B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek - „*Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz.*” Zakamycze, Kraków 2005, str. 70).

Podobnym rozumowaniem przy wykładni art. 30 § 1 k.p.a. kierował się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 16 września 2009 r. o sygn. II SAB/Go 17/09. Sąd ten uznał w nim prawo osoby częściowo ubezwłasnowolnionej do złożenia wniosku o wydanie kopii akt prowadzonego postępowania administracyjnego: „*[...] osoba fizyczna ograniczona w zdolności do czynności prawnych ma zdolność do czynności w postępowaniu w sprawach wynikających z czynności prawnych, których może doko-*

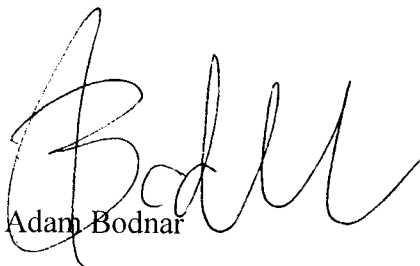
nywać samodzielnie. Oznacza to, że taka osoba posiada zdolność procesową w pełnym zakresie, ale jedynie w sprawach wynikających z czynności prawnych, które taka osoba może dokonywać samodzielnie. Nie budzi wątpliwości, że czynność polegająca na złożeniu wniosku dotyczącego wydania kopii z akt prowadzonego wobec skarżącej postępowania, jest czynnością, która nie jest związana z nałożeniem na stronę określonego obowiązku, skierowania do niej nakazu lub zakazu, ale dotyczy bieżącej drobnej sprawy.”

Warto zauważyć, iż w powyższym orzeczeniu Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gorzowie nie neguje ścisłego ograniczenia zdolności procesowej osoby częściowo ubezwłasnowolnionej do spraw wynikających z czynności prawnych, których może ona dokonywać samodzielnie, ale dokonuje dość dowolnego uznania czynność polegającej na „złożeniu wniosku dotyczącego wydania kopii akt z prowadzonego wobec skarżącej postępowania” za dotyczącą bieżącej drobnej sprawy. Wbrew wyraźnemu stwierdzeniu Sądu, wydaje się, iż taka kwalifikacja może wzbudzać uzasadnione wątpliwości. Pojęcie „bieżących drobnych spraw” Kodeks cywilny odnosi do umów zawieranych w drobnych bieżących sprawach życia codziennego (art. 20 k.c.), do których kontakty z administracją publiczną na pewno nie należą. Jest to przykład problemów, przed którymi stają sądy administracyjne, zmuszone do stosowania pojęć regulujących stosunki prywatnoprawne dla kwalifikacji stanów publicznoprawnych.

Celem przedstawionej powyżej analizy przepisów prawnych, stanowisk prezentowanych w doktrynie i orzecznictwie jest wskazanie istotnych problemów, które stwarza określenie zdolności procesowej osób częściowo ubezwłasnowolnionych w postępowaniu podatkowym oraz w analogicznej regulacji dotyczącej postępowania sądowno-administracyjnego i ogólnoadministracyjnego. Obecny kształt przepisów w tym zakresie jest zdaniem Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka niesatysfakcjonujący i może prowadzić do naruszeń praw osób ubezwłasnowolnionych częściowo.

W związku z powyższym, zwracam się z uprzejmą prośbą do Pana o rozważenie skierowania przez Rzecznika Praw Obywatelskich wystąpienia generalnego do Ministra Finansów w sprawie zmiany wyżej wskazanych przepisów Ordynacji podatkowej, w celu jasnego uregulowania praw osób częściowo ubezwłasnowolnionych.

Łączę wyrazy szacunku,



Adam Bodnar

Sekretarz
Helsińskiej Fundacji Praw Człowieka

