

PODATKOWA

OFICyna WYDAWNICZA

ROZWIĄZANIA KROK PO KROKU

KAZUSY ZGODNE Z UCHWAŁĄ
NR 7/VII/2020
Z DNIA 1 PAŹDZIERNIKA 2020 R.

7/VII/2020

KAZUSY DO EGZAMINU
NA DORADCĘ PODATKOWEGO

KAZUSY

SKARGA

KASACYJNA

IV

KAZUS nr 32

**Skarga kasacyjna do Naczelnego
Sądu Administracyjnego****Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANU FAKTYCZNEGO**

Kazus nr 32

Skarżący Hiacynt B., wraz z żoną, aktem notarialnym z 7 lipca 2009 r. dokonali odpłatnego zbycia w drodze zamiany lokalu mieszkalnego położonego w S. o powierzchni użytkowej 32,10 m² wraz z udziałem wynoszącym 53/100000 części w nieruchomości wspólnej, która stanowi grunt oraz części wspólne i urządzenia, którego wartość określono na kwotę 150.000,00 zł. Zbycie powyższej nieruchomości (nabytej do majątku wspólnego aktem notarialnym z 27 września 2007 r.) nastąpiło przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie.

Postanowieniem z 23 czerwca 2014 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego w S. wszczął wobec skarżącego postępowanie podatkowe w sprawie określenia podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 rok z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości. Decyzją z 10 września 2014 r., organ określił skarżącemu wysokość podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 r. z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w kwocie 11.613,00 zł.

W wyniku rozpoznania wniesionego odwołania, Dyrektor Izby Skarbowej w G., decyzją z 17 listopada 2014 r., utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji.

Rozpoznając skargę na wskazaną decyzję, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wyrokiem z 10 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 30/15 oddalił skargę.

Pismem z 7 lipca 2015 r. skarżący zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym za 2009 r. Zdaniem podatnika przesłanką uzasadniającą stwierdzenie nadpłaty jest całkowita zmiana stanu faktycznego, bowiem oświadczeniami z 16 kwietnia 2015 r., które zostały objęte aktem notarialnym, strony umowy uchyliły się skutecznie od skutków prawnych umowy zamiany z 7 lipca 2009 r., przy czym uchylenie się oznaczało w konsekwencji nieważność umowy. Podkreślono, że umowa zamiany nie istnieje, czego organy skarbowe obu instancji nie wiedziały podczas prowadzonych postępowań administracyjnych. Ponadto wskazano, że sąd administracyjny oddalił skargę na decyzje organów podatkowych, bowiem złożone oświadczenia z 16 kwietnia 2015 r. były spóźnione, to znaczy – zostały złożone po zakończeniu postępowania administracyjnego przed organem podatkowym drugiej instancji. Skarżący wskazał, iż w uzasadnieniu wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny wypowiedział się, że wobec skutecznego unicestwienia umowy zamiany stronie przysługuje prawo złożenia wniosku o zwrot nadpłaty. W odpowiedzi na wezwanie organu, skarżący wyjaśnił, że wniosek z 7 lipca 2015 r. jest żądaniem wznowienia postępowania zakończonego decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego z 10 września 2014 r.

Strona:
Hiacynt B.

Organ podatkowy
pierwszej instancji:
*Dyrektor Izby
Skarbowej w G.*

Data decyzji organu
pierwszej instancji:
29 kwietnia 2016 r.

Organ podatkowy
drugiej instancji:
*Dyrektor Izby
Skarbowej w G.*

Data decyzji organu
odwoławczego:
19 lipca 2016 r.

Przedmiot decyzji:
*odmowa uchylenia
decyzji ostatecznej*

Postanowieniem z 18 lutego 2016 r., Dyrektor Izby Skarbowej wznowił postępowanie podatkowe zakończone ostateczną decyzją z dnia 17 listopada 2014 r.

Decyzją z 29 kwietnia 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej w G. odmówił uchylenia decyzji ostatecznej. Rozpatrując wniosek, na podstawie art. 240 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz. U. z 2015 r. poz. 613 – dalej „O.p.”), organ stwierdził, że dowody, na które powołała się strona we wniosku oraz w pismach złożonych w toku postępowania wznowieniowego, nie posiadają przymiotu istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych i dowodów, w związku z czym brak było podstaw do uznania, iż stanowią one przesłankę z art. 240 § 1 pkt 5 O.p. uzasadniającą uchylenie decyzji ostatecznej.

Decyzją z 19 lipca 2016 r., po rozpoznaniu wniesionego odwołania, Dyrektor Izby Skarbowej w G. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W ocenie organu, słusznie dokonano oceny złożonego przez skarżącego aktu notarialnego zawierającego przyjęcie oświadczenia o uchyleniu się od skutków prawnych umowy zamiany objętej aktem notarialnym z 7 lipca 2009 r. jako dokumentu, który nie spełnia przesłanek z art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Nowe dowody nie istniały bowiem w momencie wydania decyzji przez organ podatkowy – przedstawiony akt notarialny został sporządzony w dniu 16 kwietnia 2015 r., co oznacza, że powstał po dniu wydania decyzji w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 r., tj. po 17 listopada 2014 r. Organ stwierdził, że akt notarialny z dnia 16 kwietnia 2015 r., stanowi protokół przyjęcia oświadczeń, z treści, którego wynika, że skarżący wraz z małżonką oraz druga strona umowy oświadczyli, że działając na podstawie art. 84 § 1 i § 2 w zw. z art. 88 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380, ze zm. – dalej jako „K.c.”) uchylają się od skutków prawnych umowy zamiany, ponieważ umowa została zawarta pod wpływem błędu co do skutków finansowych zawarcia tej umowy. Zdaniem skarżącego doszło do istotnego błędu, którego nie popełniłby, gdyby oceniał sprawę znając skutki finansowe zawarcia umowy zamiany; skarżący był przekonany, że zawarta umowa skutkuje tylko i wyłącznie zamianą nieruchomości, to jest jedynie wymienionym skutkiem rzeczowym. Zdaniem organu nie konstytuuje to jednak podstawy wznowieniowej określonej w art. 240 § 1 pkt 5 O.p.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. skarżący zarzucił zaskarżonej decyzji naruszenie przepisów prawa w postaci: art. 240 § 1 pkt 5 O.p., art. 245 § 1 pkt 2 O.p. oraz art. 245 § 1 pkt 1 O.p. W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Treść kazusu stanowiąca podstawę do opracowania STANOWISKA SĄDU

Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalając (wyrokiem z dnia 10 lipca 2017 r., I SA/Gd 100/17) skargę stwierdził, że protokół przyjęcia oświadczeń z 16 kwietnia 2015 r. zawarty w formie aktu notarialnego nie jest dowodem istniejącym w chwili wydania decyzji ostatecznej Dyrektora Izby Skarbowej z 17 listopada 2014 r., której uchylecia żąda skarżący, bowiem dokument ten sporządzony został później, niż data wydania decyzji ostatecznej. Dodatkowo Sąd zgodził się ze stanowiskiem organu, że jeśli argumentację strony rozpatrywać w kategoriach błędu, to pozostawała ona w błędzie nie co do skutków czynności prawnej, ale była wyłącznie w błędzie co do skutków publicznoprawnych w związku z zawartą umową zamiany, a więc co do treści ustawy podatkowej. W związku z powyższym organ podatkowy prawidłowo uznał, że nie rozumienie uregulowań podatkowych odnoszących się do powstania zobowiązania podatkowego z tytułu zbycia lokalu, nie stanowi błędu co do treści czynności prawnej w rozumieniu art. 84 § 1 K.c. W ocenie Sądu, organ podatkowy zasadnie stwierdził, że przywołane przez stronę okoliczności nie stanowią istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych i dowodów, o których mowa w art. 240 § 1 pkt 5 O.p.

Wyrok WSA:

- data:
10 lipca 2017 r.;
- sygnatura:
I SA/Gd 100/17;
- oddalenie skargi.

Polecenie

Działając jako pełnomocnik – doradca podatkowy, proszę sporządzić skargę kasacyjną do Naczelnego Sądu Administracyjnego, zakładając, że nie upłynął termin do jej wniesienia.

Podstawa prawna:
art. 173, 174, art. 175 § 3 pkt 1, art. 177 § 1 P.p.s.a.

Wnioski:

- *uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i uwzględnienie skargi na podstawie art. 188 P.p.s.a.;*
- *ewentualnie o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji;*
- *zasądzenia od organu na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych;*
- *rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.*

Istotne przepisy:

art. 240 § 1 pkt 5 O.p., art. 84 § 1 K.c.

[OPRACOWANIE AUTORSKIE]

Gdańsk, dnia 20 września 2017 r.

**Do Naczelnego
Sądu Administracyjnego
w Warszawie**
ul. Gabriela Piotra Boduena
3/5 00-011 Warszawa

za pośrednictwem:
**Wojewódzkiego
Sądu Administracyjnego
w Gdańsku**
Aleja Zwycięstwa 16/17
80-219 Gdańsk

Strona skarżąca:**Hiacynt B.**

ul. Waleczna 13/15, 80-219 Gdańsk
PESEL *fikcyjny*

Reprezentowana przez:**doradcę podatkowego Adama Kowalskiego**Nr wpisu na listę doradców podatkowych *fikcyjny*

Adres do doręczeń:

Kancelaria Doradcy Podatkowego Adam Kowalski
ul. Przegrana 8/9, 80-219 Gdańsk

Organ, którego działanie było przedmiotem skargi:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w G.**Izba Administracji Skarbowej w G.***adres*Sygnatura akt: **I SA/Gd 100/17****SKARGA KASACYJNA**

I. Na podstawie art. 173 § 1, art. 174 pkt 1 i 2, art. 175 § 3 pkt 1, oraz 177 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2016 r., poz. 718 ze zm.; dalej: P.p.s.a.), działając w imieniu i na rzecz strony skarżącej (w oparciu o załączone pełnomocnictwo), zaskarżam w całości wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 10 lipca 2017 r., sygn. akt I SA/Gd 100/17, którym oddalono skargę Hiacynta B. na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w G. z dnia 19 lipca 2016 r. w przedmiocie odmowy uchylenia decyzji ostatecznej. Zaskarżony wyrok został doręczony pełnomocnikowi strony skarżącej w dniu 1 września 2017 r.

II. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucam naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 P.p.s.a.), tj.:

- naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w zw. z art. 240 § 1 pkt 5 w zw. z art. 245 § 1 pkt 1 i 2 O.p. poprzez oddalenie skargi strony skarżącej, w skutek uznania przez Sąd pierwszej instancji, że uchylenie się od skutków złożonego oświadczenia woli o dokonaniu zamiany lokali nie stanowiło istotnej dla sprawy nowej okoliczności faktycznej, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 5 O.p., co w konsekwencji doprowadziło do utrzymania w mocy decyzji organu podatkowego w przedmiocie odmowy uchylenia decyzji ostatecznej.

III. Mając na uwadze powyższe wnoszę o:

- uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i uwzględnienie skargi na podstawie art. 188 P.p.s.a.;
- ewentualnie o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji;
- zasądzenia od organu na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych;
- rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

UZASADNIENIE

Stosownie do art. 240 § 1 pkt 5 O.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że przywołane przez skarżącego okoliczności dotyczące uchylenia się od skutków prawnych umowy zamiany nie stanowią istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych i dowodów, o których mowa w art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Zdaniem Sądu skarżący pozostawał w błędzie nie co do skutków czynności prawnej zamiany, ale wyłącznie w błędzie co do skutków publicznoprawnych, zaś okoliczność nierozumienia uregulowań podatkowych odnoszących się do powstania zobowiązania podatkowego z tytułu zbycia lokalu, zdaniem Sądu nie stanowi błędu co do treści czynności prawnej w rozumieniu art. 84 § 1 K.c.

Zdaniem strony skarżącej stanowisko Sądu pierwszej instancji jest nieprawidłowe.

W rozpoznawanej sprawie decyzja ostateczna w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych z tytułu odpłatnego zbycia lokalu mieszkalnego została wydana 17 listopada 2014 r. Po tej dacie, 16 kwietnia 2015 r. strony umowy zamiany, w wyniku której doszło do odpłatnego zbycia nieruchomości, złożyły - w formie aktu notarialnego - oświadczenia o uchyleniu się od skutków oświadczenia woli o zamianie lokali z uwagi na błąd co do treści czynności prawnej. Zdaniem strony skarżącej oświadczenia te skutkowały nieważnością umowy zamiany, tj. umowa ta nie istnieje.

Zdaniem strony skarżącej Sąd pierwszej instancji błędnie przyjął, że oświadczenia o uchyleniu się od skutków prawnych umowy zamiany nie stanowią istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych i dowodów, o których mowa w art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Uchylenie się od skutków umowy zamiany nieruchomości, czego konsekwencją było powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym, jest okolicznością istotną, mogącą mieć wpływ na treść decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. I choć okoliczność ta wynika z nowego

dowodu, który nie istniał w dacie wydania decyzji, to istniała ona już w chwili wydania decyzji (już wtedy istniał błąd co do treści czynności prawnej), a jedynie okoliczność ta nie była znana organowi wydającemu decyzję, a nawet stronie (zbywcy lokalu).

Strona skarżąca uważa ponadto, że Sąd pierwszej instancji nie był uprawniony do tego, by stwierdzić, że w niniejszej sprawie nie wystąpił błąd co do treści czynności prawnej w rozumieniu art. 84 § 1 K.c. Zdaniem strony skarżącej podważenie skuteczności oświadczeń skarżących o uchyleniu się od skutków umowy zamiany wymagało zbadania tej okoliczności przez sąd powszechny w trybie art. 199a § 3 O.p. Bez uzyskania deklaratywnego orzeczenia sądu powszechnego o tym, że umowa była ważna, organ ani Sąd pierwszej instancji nie mógł skutecznie przyjąć, że błąd, na który powołała się strona skarżąca, nie dotyczył treści czynności prawnej i nie był istotny.

W związku z powyższym wnoszę, jak na wstępie.

Za stronę skarżącą
Doradca Podatkowy Adam Kowalski
nr wpisu: *fikcyjny*
podpis

Załączniki:

- 1) oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
- 2) odpis skargi kasacyjnej wraz z załącznikami;
- 3) dowód uiszczenia wpisu od skargi kasacyjnej.

[O P R A C O W A N I E R E D A K C Y J N E]

Miejscowość, data
(fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu)

**Do Naczelnego
Sądu Administracyjnego**
adres

za pośrednictwem:
**Wojewódzkiego
Sądu Administracyjnego**
w ...
adres

Strona skarżąca:

imię, nazwisko, adres, PESEL

Reprezentowana przez:

doradcę podatkowego imię, nazwisko
nr wpisu na listę doradców podatkowych
adres do doręczeń

Organ, którego działanie było przedmiotem skargi:
nazwa, adres

Sygnatura akt: *fikcyjna/wynikająca z treści kazusu*

Wartość przedmiotu zaskarżenia: *wynikająca z treści kazusu*

SKARGA KASACYJNA

I. Na podstawie art. 173 § 1, art. 174 pkt 1 i 2, art. 175 § 3 pkt 1, oraz 177 § 1 P.p.s.a., działając w imieniu i na rzecz strony skarżącej (w oparciu o załączone pełnomocnictwo), zaskarżam w całości wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w ... z dnia ... r., sygn. akt ..., którym oddalono skargę ... na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w ... z dnia ... r. w przedmiocie odmowy uchylenia decyzji ostatecznej. Zaskarżony wyrok został doręczony pełnomocnikowi strony skarżącej w dniu ... r.

II. Zaskarżonemu wyrokowi zarzucam naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 P.p.s.a.), tj.:

- naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w zw. z art. 240 § 1 pkt 5 w zw. z art. 245 § 1 pkt 1 i 2 O.p. poprzez oddalenie skargi strony skarżącej, w skutek uznania przez Sąd pierwszej instancji, że uchylenie się od skutków złożonego oświadczenia woli o dokonaniu zamiany lokali nie stanowiło istotnej dla sprawy nowej okoliczności faktycznej, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 5 O.p., co w konsekwencji doprowadziło do utrzymania w mocy decyzji organu podatkowego w przedmiocie odmowy uchylenia decyzji ostatecznej.

- III. Mając na uwadze powyższe wnoszę o:
- uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i uwzględnienie skargi na podstawie art. 188 P.p.s.a.;
 - ewentualnie o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji;
 - zasądzenia od organu na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych;
 - rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie.

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY oraz STANOWISKO PRAWNE ORGANU

Aktem notarialnym z 7 lipca 2009 r. Hiacynt B. (skarżący) wraz z żoną dokonali odpłatnego zbycia w drodze zamiany lokalu mieszkalnego położonego w S. o powierzchni użytkowej 32,10 m² wraz z udziałem wynoszącym 53/100000 części w nieruchomości wspólnej, która stanowi grunt oraz części wspólne i urządzenia, którego wartość określono na kwotę 150.000,00 zł. Zbycie powyższej nieruchomości (nabytej do majątku wspólnego aktem notarialnym z 27 września 2007 r.) nastąpiło przed upływem pięciu lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie. Decyzją z 10 września 2014 r., organ określił skarżącemu wysokość podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 r. z tytułu odpłatnego zbycia nieruchomości w kwocie 11.613,00 zł. W wyniku rozpoznania wniesionego odwołania, Dyrektor Izby Skarbowej w G., decyzją z 17 listopada 2014 r., utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. Rozpoznając skargę na wskazaną decyzję, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku wyrokiem z 10 czerwca 2015 r., sygn. akt I SA/Gd 30/15 oddalił skargę.

Pismem z 7 lipca 2015 r. skarżący zwrócił się do Naczelnika Urzędu Skarbowego w S. z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym za 2009 r. Zdaniem podatnika przesłanką uzasadniającą stwierdzenie nadpłaty jest całkowita zmiana stanu faktycznego, bowiem oświadczeniami z 16 kwietnia 2015 r., które zostały objęte aktem notarialnym, strony umowy uchyliły się skutecznie od skutków prawnych umowy zamiany z 7 lipca 2009 r., przy czym uchylenie się oznaczało w konsekwencji nieważność umowy. Umowa zamiany nie istnieje, czego organy skarbowe obu instancji nie wiedziały podczas prowadzonych postępowań administracyjnych. Ponadto sąd administracyjny oddalił skargę na decyzje organów podatkowych, bowiem złożone oświadczenia z 16 kwietnia 2015 r. były spóźnione, to znaczy – zostały złożone po zakończeniu postępowania administracyjnego przed organem podatkowym drugiej instancji. Skarżący wskazał, iż w uzasadnieniu wyroku Wojewódzki Sąd Administracyjny wypowiedział się, że wobec skutecznego unicestwienia umowy zamiany stronie przysługuje prawo złożenia wniosku o zwrot nadpłaty. W odpowiedzi na wezwanie organu, skarżący wyjaśnił, że wniosek z 7 lipca 2015 r. jest żądaniem wznowienia postępowania zakończonych decyzją Naczelnika Urzędu Skarbowego z 10 września 2014 r.

Postanowieniem z 18 lutego 2016 r., Dyrektor Izby Skarbowej wznowił postępowanie podatkowe zakończone ostateczną decyzją z dnia 17 listopada 2014 r. Decyzją z 29 kwietnia 2016 r. Dyrektor Izby Skarbowej w G. odmówił uchylenia decyzji ostatecznej. Rozpatrując wniosek, na podstawie art. 240 O.p., organ stwierdził, że dowody, na które powołała się strona we wniosku oraz w pismach złożonych w toku postępowania wznowieniowego, nie posiadają

przymiotu istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych i dowodów, w związku z czym brak było podstaw do uznania, iż stanowią one przesłankę z art. 240 § 1 pkt 5 O.p. uzasadniającą uchylenie decyzji ostatecznej.

Decyzją z 19 lipca 2016 r., po rozpoznaniu wniesionego odwołania, Dyrektor Izby Skarbowej w G. utrzymał w mocy decyzję organu pierwszej instancji. W ocenie organu, słusznie dokonano oceny złożonego przez skarżącego aktu notarialnego zawierającego przyjęcie oświadczenia o uchyleniu się od skutków prawnych umowy zamiany objętej aktem notarialnym z 7 lipca 2009 r. jako dokumentu, który nie spełnia przesłanek z art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Nowe dowody nie istniały bowiem w momencie wydania decyzji przez organ podatkowy - przedstawiony akt notarialny został sporządzony w dniu 16 kwietnia 2015 r., co oznacza, że powstał po dniu wydania decyzji w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2009 r., tj. po 17 listopada 2014 r. Organ stwierdził, że akt notarialny z dnia 16 kwietnia 2015 r., stanowi protokół przyjęcia oświadczeń, z treści, którego wynika, że skarżący wraz z małżonką oraz druga strona umowy oświadczyli, że działając na podstawie art. 84 § 1 i § 2 w zw. z art. 88 § 1 K.c. uchylają się od skutków prawnych umowy zamiany, ponieważ umowa została zawarta pod wpływem błędu co do skutków finansowych zawarcia tej umowy. Zdaniem skarżącego doszło do istotnego błędu, którego nie popełniłby, gdyby ocenił sprawę znając skutki finansowe zawarcia umowy zamiany; skarżący był przekonany, że zawarta umowa skutkuje tylko i wyłącznie zamianą nieruchomości, to jest jedynie wymienionym skutkiem rzeczowym. Zdaniem organu nie konstituuje to jednak podstawy wznowieniowej określonej w art. 240 § 1 pkt 5 O.p.

W skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w G. skarżący zarzucił zaskarżonej decyzji naruszenie przepisów prawa w postaci: art. 240 § 1 pkt 5 O.p., art. 245 § 1 pkt 2 O.p. oraz art. 245 § 1 pkt 1 O.p.

W odpowiedzi na skargę Dyrektor Izby Skarbowej wniósł o jej oddalenie, podtrzymując dotychczasowe stanowisko w sprawie.

Wyrokiem z dnia 10 lipca 2017 r., I SA/Gd 100/17, Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalając skargę stwierdził, że protokół przyjęcia oświadczeń z 16 kwietnia 2015 r. zawarty w formie aktu notarialnego nie jest dowodem istniejącym w chwili wydania decyzji ostatecznej Dyrektora Izby Skarbowej z 17 listopada 2014 r., której uchylenia żąda skarżący, bowiem dokument ten sporządzony został później, niż data wydania decyzji ostatecznej. Dodatkowo Sąd zgodził się ze stanowiskiem organu, że jeśli argumentację strony rozpatrywać w kategoriach błędu, to pozostawała ona w błędzie nie co do skutków czynności prawnej, ale była wyłącznie w błędzie co do skutków publicznoprawnych w związku z zawartą umową zamiany, a więc co do treści ustawy podatkowej. W związku z powyższym organ podatkowy prawidłowo uznał, że nierozumienie uregulowań podatkowych odnoszących się do powstania zobowiązania podatkowego z tytułu zbycia lokalu, nie stanowi błędu co do treści czynności prawnej w rozumieniu art. 84 § 1 k.c. W ocenie Sądu, organ podatkowy zasadnie stwierdził, że przywołane przez stronę okoliczności nie stanowią istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych i dowodów, o których mowa w art. 240 § 1 pkt 5 O.p.

II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Zdaniem strony skarżącej Sąd pierwszej instancji błędnie przyjął, że oświadczenia o uchyleniu się od skutków prawnych umowy zamiany nie stanowią istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych i dowodów, o których mowa w art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Uchylenie się od skutków umowy zamiany nieruchomości, czego konsekwencją było powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym, jest okolicznością istotną, mogącą mieć wpływ na treść decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. I choć okoliczność ta wynika z nowego dowodu, który nie istniał w dacie wydania decyzji, to istniała ona już w chwili wydania decyzji (już wtedy istniał błąd co do treści czynności prawnej), a jedynie okoliczność ta nie była znana organowi wydającemu decyzję, a nawet stronie (zbywcy lokalu).

Strona skarżąca uważa ponadto, że Sąd pierwszej instancji nie był uprawniony do tego, by stwierdzić, że w niniejszej sprawie nie wystąpił błąd co do treści czynności prawnej w rozumieniu art. 84 § 1 K.c. Podważenie skuteczności oświadczeń o uchyleniu się od skutków umowy zamiany wymagało uzyskania deklaratywnego orzeczenia sądu powszechnego w trybie art. 199a § 3 O.p.

Za stronę skarżącą
Doradca Podatkowy
Adam Kowalski
nr wpisu: *fikcyjny*
podpis

Załączniki:

- 1) oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
- 2) odpis skargi kasacyjnej wraz z załącznikami;
- 3) dowód uiszczenia wpisu od skargi kasacyjnej.

[OPRACOWANIE SKRÓCONE]

Miejscowość, data
(fikcyjna, ale z uwzględnieniem treści kazusu)

**Do Naczelnego
Sądu Administracyjnego**
adres

za pośrednictwem
**Wojewódzkiego
Sądu Administracyjnego**
w ...
adres

Strona skarżąca:

imię, nazwisko, adres, PESEL

Reprezentowana przez

doradcę podatkowego imię, nazwisko
nr wpisu na listę doradców podatkowych
adres do doręczeń

Organ, którego działanie było przedmiotem skargi:
nazwa, adres

Sygnatura akt: *fikcyjna/wynikająca z treści kazusu*

Wartość przedmiotu zaskarżenia: *wynikająca z treści kazusu*

SKARGA KASACYJNA

I. We wstępie należy podać następujące informacje:

- podstawa prawna wniesienia skargi kasacyjnej: art. 173 § 1, art. 174 pkt 1 i 2, art. 175 § 3 pkt 1 oraz 177 § 1 P.p.s.a.
- wskazać, że działamy w imieniu i na rzecz strony skarżącej w oparciu o załączone pełnomocnictwo;
- wskazać, że wnosimy skargę na wyrok, podając kto i kiedy go wydał, czego dotyczył i kiedy został doręczony.

II. Wnosimy zarzuty przeciw wyrokowi:

- naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 P.p.s.a.), tj. naruszenie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a. w zw. z art. 240 § 1 pkt 5 w zw. z art. 245 § 1 pkt 1 i 2 O.p.

III. Wskazujemy zakres żądania będącego przedmiotem skargi:

- uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i uwzględnienie skargi na podstawie art. 188 P.p.s.a.;
- ewentualnie o uchylenie w całości zaskarżonego wyroku i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez Sąd pierwszej instancji;
- zasądzenia od organu na rzecz strony skarżącej kosztów postępowania, w tym kosztów zastępstwa procesowego, według norm przepisanych;
- zgodnie z treścią art. 176 § 2 P.p.s.a. zawieramy także wniosek o rozpoznanie skargi kasacyjnej na rozprawie lub oświadczenie o zrzeczeniu się rozprawy.

UZASADNIENIE

I. STAN FAKTYCZNY oraz STANOWISKO PRAWNE ORGANU

(należy sformułować na podstawie treści kazusu)

II. STANOWISKO PRAWNE STRONY SKARŻĄCEJ

Skuteczne uchylenie się od skutków umowy zamiany nieruchomości, czego konsekwencją było powstanie obowiązku podatkowego w podatku dochodowym, jest okolicznością istotną, mogącą mieć wpływ na treść decyzji określającej zobowiązanie podatkowe. I choć okoliczność ta wynika z nowego dowodu, który nie istniał w dacie wydania decyzji, to istniała ona już w chwili wydania decyzji (już wtedy istniał błąd co do treści czynności prawnej), a jedynie okoliczność ta nie była znana organowi wydającemu decyzję, a nawet stronie (zbywcy lokalu). Sąd pierwszej instancji nie był uprawniony, by stwierdzić, że w niniejszej sprawie nie wystąpił błąd co do treści czynności prawnej, o którym mowa w art. 84 § 1 K.c.

Za stronę skarżącą
Doradca Podatkowy Adam Kowalski
nr wpisu: *fikcyjny*
podpis

Załączniki:

- 1) oryginał pełnomocnictwa wraz z dowodem uiszczenia opłaty skarbowej w kwocie 17,00 zł;
- 2) odpis skargi kasacyjnej wraz z załącznikami;
- 3) dowód uiszczenia wpisu od skargi kasacyjnej.

PRZEPISY

Art. 240 O.p.

§ 1. W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:
[...]

- 5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który wydał decyzję;

„Nowe okoliczności o jakich stanowi art. 240 § 1 pkt 5 o.p., według utrwalonego w orzecznictwie poglądu, to zdarzenie niezależne od treści przepisów prawa, a tym bardziej od jego wykładni. Okolicznością faktyczną nie może być sam proces myślowy, wnioskowanie, związek między różnymi okolicznościami faktycznymi, czy też związek z przepisami prawa lub wykładnią (np. wyrok NSA z 3 lutego 2017 r., sygn. akt I GSK1356/16). Nowe okoliczności faktyczne w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p., to zatem nic innego jak nowe fakty dotyczące stanu faktycznego sprawy podatkowej, który stał się podstawą pierwotnego rozstrzygnięcia i subsumpcji przepisów prawa materialnego (por. wyroki NSA z 13 czerwca 2017 r., sygn. akt II FSK1276/15, z 21 kwietnia 2020 r., sygn. akt II FSK 45/20). Przez pojęcie okoliczności faktycznych nieznanymi organowi, który wydał decyzję należy rozumieć tylko takie okoliczności, które z badanego materiału nie wynikały. Zatem wskazane w tym przepisie „nowe okoliczności faktyczne” należy rozumieć jako takie zdarzenia faktyczne, które miały miejsce przed wydaniem decyzji ostatecznej, a ujawnione zostały po raz pierwszy dopiero po jej wydaniu.”

(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2020 r., sygn. akt I FSK 867/19)

„Podstawę wniosku o wznowienie postępowania w przedmiotowej sprawie stanowił przepis art. 240 § 1 pkt 5 O.p., dotyczący przesłanki stanowiącej o ujawnieniu („wyjściu na jaw”) istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który decyzję wydał. Wskazana podstawa wznowieniowa do swojego zaistnienia wymaga spełnienia następujących warunków:

- 1) wyszły na jaw nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody,
- 2) są one istotne dla sprawy, tzn. mogą mieć wpływ na jej odmienne rozstrzygnięcie,
- 3) nie były znane organowi, który wydał decyzję,
- 4) istniały w dniu wydania decyzji.”

(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2020 r., sygn. akt I FSK 1506/17)

„Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który wydał decyzję. Ustawodawca użył w powołanym przepisie spójnika „lub”, co oznacza, że do wznowienia postępowania wystarczy, aby ujawniły się wyłącznie nowe okoliczności, albo wyłącznie nowe dowody, albo zarówno nowe okoliczności i nowe dowody. Dowody lub okoliczno-

ści muszą istnieć w dacie wydania decyzji. Możliwe jest zatem wykazanie istnienia nowej okoliczności, nieznannej organowi, a istniejącej w dacie wydania decyzji, poprzez przedstawienie dowodu, który powstał już po jej wydaniu. Wyjście na jaw nowych okoliczności lub nowych dowodów jest równoznaczne z ujawnieniem tych dowodów lub okoliczności organowi. Okoliczności lub dowody muszą być istotne, muszą dotyczyć tych faktów, które są znaczące z uwagi na hipotezę normy prawnej, jaka ma mieć zastosowanie w sprawie. Oznacza to, że muszą one mieć znaczenie dla treści rozstrzygnięcia i ich wcześniejsze ujawnienie mogłoby spowodować wydanie odmiennej decyzji (por. S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz zaktualizowany pod red. L. Etela, LEX 2019; wyroki NSA: z 27 kwietnia 2018 r., II FSK 1053/16; z 7 lutego 2019 r., I GSK 1217/16; z 14 września 2018 r., II FSK 2689/16; z 8 maja 2018 r., II FSK 1137/16; publik. w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>, dalej w skrócie „CBOSA”).”
(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 1045/17)*

Art. 84 K.c.

§ 1. W razie błędu co do treści czynności prawnej można uchylić się od skutków prawnych swego oświadczenia woli. Jeżeli jednak oświadczenie woli było złożone innej osobie, uchylenie się od jego skutków prawnych dopuszczalne jest tylko wtedy, gdy błąd został wywołany przez tę osobę, chociażby bez jej winy, albo gdy wiedziała ona o błędzie lub mogła z łatwością błąd zauważyć; ograniczenie to nie dotyczy czynności prawnej nieodpłatnej.

*„Błąd co do treści czynności prawnej, jak wskazuje się w piśmiennictwie i orzecznictwie, może się odnosić do okoliczności objętych treścią złożonych oświadczeń woli (czynności prawnej), ale także wprawdzie nimi nieobjętych, ale łączących się ściśle ze składanymi oświadczeniami woli, a także związanymi nie z oświadczeniami, ale z innymi składnikami czynności prawnej, a także dotyczyć tylko jej skutków (por. B. Lewaszkiewicz-Petrykowska, komentarz do art. 84 Kodeksu cywilnego [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz. Część ogólna pod red. P. Księżaka i M. Pyziak –Szafnickiej, Wyd. II, LEX, wyrok Sądu Najwyższego z 19 października 2000 r., sygn. akt III CKN 863/98, OSNC z 2002 r., nr 6, poz. 63).*”*

(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 marca 2019 r., sygn. akt II FSK 1045/17)

„Błąd może dotyczyć okoliczności faktycznych, jak również przepisów prawa, przy czym i jeden, i drugi powinny dotyczyć treści czynności prawnej, co w przypadku błędu co do prawa zakłada mylne przekonanie co do norm prawnych będących podstawą dokonania czynności, w związku z którą oświadczenie woli złożono i skutków prawnych wywołujących na mocy tych norm. Błąd co do treści czynności prawnej może się zatem odnosić do okoliczności objętych treścią oświadczeń woli (czynności prawnej), wprawdzie nimi nieobjętych, ale łączących się ściśle ze składanymi oświadczeniami woli, i wreszcie związanych nie z oświadczeniami woli, lecz z innymi składnikami czynności prawnej, a także dotyczyć jej skutków.”

(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2554/15)

„warunkiem prawnej doniosłości błędu w świetle art. 84 k.c. jest przede wszystkim to, aby błąd składającego oświadczenie woli dotyczył treści czynności prawnej. Przepis ten zakłada więc istnienie po stronie składającego oświadczenie woli mylnego wyobrażenia o treści tego oświadczenia (pomyłka) lub o takich okolicznościach, jak np. fakty, do których odnosi się to oświadczenie, normy prawne, mające zastosowanie do dokonywanej czynności prawnej, albo skutki prawne dokonywanej czynności prawnej.”

(wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lipca 2007 r., sygn. akt I OSK 1434/06)

PODSUMOWANIE

- skuteczne uchylenie się od skutków umowy zamiany nieruchomości jest okolicznością istotną, mogącą mieć wpływ na treść decyzji określającej zobowiązanie podatkowe;
- Sąd pierwszej instancji nie był uprawniony, by stwierdzić, że w niniejszej sprawie nie wystąpił błąd co do treści czynności prawnej, o którym mowa w art. 84 § 1 K.c.