

STWIERDZENIE NIEWAŻNOŚCI DECYZJI PODATKOWEJ

ALINA KNAPIK

I. Istota stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej

Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej jest konstrukcją prawną służącą eliminacji z obrotu prawnego decyzji dotkniętych jedną z kwalifikowanych wad wymienionych taksatywnie w art. 247 § 1 pkt 1–8 Ordynacji podatkowej. Wady decyzji wymienione w tym przepisie dotyczą samej decyzji i mają charakter materialny, a zatem są to wady powodujące nieprawidłowe ukształtowanie stosunku materialnoprawnego pod względem podmiotowym oraz przedmiotowym¹. W literaturze wyrażany jest pogląd, iż „wady stanowiące podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji, chociaż traktowane jako materialnoprawne, mogą mieć przyczynę w naruszaniu prawa różnej treści”². Nie zawsze będą to przypadki naruszenia przepisów materialnego prawa podatkowego, gdyż jedna z przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji, a mianowicie przesłanka rażącego naruszenia prawa, jest na tyle pojemna w swej treści, że obejmuje przypadki ciężkich naruszeń przepisów postępowania podatkowego ważących na załatwieniu sprawy decyzją podatkową³.

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest postępowaniem o charakterze nadzwyczajnym, którego celem nie jest ponowne rozstrzygnięcie merytoryczne sprawy podatkowej, lecz sprawdzenie, czy decyzja ostateczna wydana w postępowaniu zwykłym nie została dotknięta jedną z wad wymienionych w art. 247 § 1 o.p. Organ

1 B. Adamiak, *Koncepcja nadzwyczajnych trybów postępowania w postępowaniu podatkowym*, (w:) *Księga jubileuszowa Profesora Maraka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, Wrocław 2001, s. 195.

2 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 946.

3 *Ibidem*

podatkowy, stwierdzając nieważność decyzji, autorytatywnie wskazuje na ciężką wadliwość decyzji, istniejącą od dnia jej wydania, czyli ze skutkiem *ex tunc* i w takim zakresie pozbawia ją domniemania ważności (legalności)⁴.

Stwierdzenie nieważności może odnosić się wyłącznie do decyzji ostatecznej. Oznacza to, że warunkiem koniecznym stwierdzenia nieważności decyzji jest zakończenie postępowania decyzją ostateczną. Ostateczność decyzji rozstrzygającej sprawę na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej – jako przesłanka stwierdzenia nieważności – jest uzasadniona niekonkurencyjnością środków zaskarżania i zwykłych dróg weryfikacji decyzji podatkowych. Dopuszczalność zatem stwierdzenia nieważności decyzji w sprawie, w której wydano decyzje nieostateczną, prowadziłyby do „konkurencji” pomiędzy odwołaniem od decyzji a stwierdzeniem jej nieważności. Byłoby to sprzeczne z zasadą dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Zakres kompetencji organu odwoławczego jest szerszy aniżeli organu przeprowadzającego weryfikację w trybie nadzwyczajnym⁵.

II. Przesłanki dopuszczalności stwierdzenia nieważności decyzji

Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej możliwe jest tylko w sytuacji bezspornego ustalenia, iż decyzja dotknięta jest jedną z wad wymienionych w art. 247 § 1 pkt 1–8 o.p. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która:

- 1) została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości,
- 2) została wydana bez podstawy prawnej,
- 3) została wydana z rażącym naruszeniem prawa,
- 4) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną,
- 5) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie,

⁴ *Ibidem*, s. 947.

⁵ S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa 2007, s. 859.

- 6) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały,
- 7) zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa,
- 8) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą.

W literaturze⁶ stwierdza się, że wyliczone w art. 247 § 1 pkt 1–8 o.p. wady decyzji podatkowej będące podstawą stwierdzenia jej nieważności dzielą się na dwa rodzaje, a mianowicie na wadę polegającą na wydaniu decyzji bez podstawy prawnej oraz wadę polegającą na wydaniu decyzji z rażącym naruszeniem prawa. Art. 247 § 1 pkt 2 o.p. stanowi o wadzie polegającej na braku podstawy prawnej, wady stanowiące przypadki rażącego naruszenia prawa wyliczone zostały w art. 247 § 1 w pkt 1, 4, 5, 6 i 8 o.p. jako wady nazwane, w pkt 7 § 1 art. 247 o.p. odesłano do określenia przypadku rażącego naruszenia prawa w przepisie odrębnym, natomiast w pkt 3 § 1 art. 247 o.p. wymieniono wadę decyzji nienazwaną polegającą na tym, że naruszenie prawa jest „rażące” i dlatego jest podstawą stwierdzenia nieważności decyzji. Zindywidualizowanie rodzajów rażących naruszeń prawa dokonane w art. 247 § 1 w pkt 1, 4, 5, 6 i 8 o.p. należy ocenić pozytywnie, bowiem – jak podkreśla B. Adamiak – wyróżnienie „typowych kategorii rażącego naruszenia prawa przeciwdziała ich pominięciu, które byłoby możliwe przy zbyt szerokim określeniu podstaw stwierdzenia nieważności decyzji”⁷.

Należy podkreślić, że przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji nie mogą podlegać wykładni rozszerzającej, powinny być interpretowane dosłownie, a nawet ścieśniająco. Stosowanie do przepisu art. 247 § 1 o.p. wyłącznie wykładni stwierdzającej oraz wykładni ścieśniającej wynika z przyjętej konstrukcji tego przepisu, zawierającego wyczerpujące wyliczenie przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji oraz z faktu, że stwierdzenie nieważności decyzji jest wyjątkiem od ogólnej zasady stabilności decyzji podatkowej wynikającej z art. 128 o.p.⁸

6 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 952; por. też B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis 1986, Nr 955, Prawo CLVI s. 148.

7 B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986, s. 148.

8 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 953.

III. Charakterystyka przesłanek stwierdzenia nieważności

1. Niewłaściwość organu jako przesłanka nieważności

Ustawodawca w art. 247 § 1 pkt 1 o.p. zobowiązuje organ podatkowy do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej naruszeniem przepisów o właściwości. Z przyjętego w przepisie sformułowania: „z naruszeniem przepisów o właściwości” należy wnioskować, iż nieważność decyzji powoduje naruszenie przez organ podatkowy każdego rodzaju właściwości, a więc rzeczowej, miejscowej i instancyjnej. Analogiczne stanowisko prezentowane jest w literaturze⁹ i w utrwalonym w tej materii orzecznictwie sądowym¹⁰.

Przepisy określające właściwość organów podatkowych mają charakter bezwzględnie obowiązujący, a organy z urzędu muszą przestrzegać swojej właściwości. Rozstrzygnięcie sprawy przez organ niewłaściwy powoduje nieważność decyzji bez względu na jej merytoryczną trafność¹¹. Obowiązek przestrzegania właściwości ciąży na organach podatkowych od momentu wszczęcia postępowania do czasu rozstrzygnięcia sprawy decyzją kończącą postępowanie w sprawie. Podkreślił to Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 29 maja 1991 r.,¹² wyjaśniając, że z zasady przestrzegania przez organ administracyjny właściwości z urzędu wynika obowiązek skrupulatnego badania właściwości na każdym etapie postępowania. Przepis art. 247 § 1 pkt 1 o.p. zatem nie tylko stanowi prawny instrument eliminacji z obrotu prawnego decyzji wydanych przez organ niewłaściwy, ale również spełnia funkcję gwarancyjną w odniesieniu do spoczywającego na organie podatkowym obowiązku przestrzegania swojej właściwości.

9 B. Adamiak, *Nieważność decyzji w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, (w:) *Zagadnienia proceduralne w administracji*, pod red. K. Podgórskiego, Katowice 1984, s. 62; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 3; S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietras, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 859.

10 Wyrok NSA z dnia 7 października 1982 r. (II SA 1119/82), ONSA 1982, nr 2, poz. 95.

11 Por. wyrok NSA z dnia 12 lipca 1994 r. (II SA 781/93), OSP 1995, z. 1, poz. 25.

12 III ARN 17/91, "Państwo i Prawo" 1992, z. 3, s. 108.

Właściwość organów podatkowych jest ściśle określona ustawami i każdy przypadek legalnego wykroczenia poza zakres właściwości zawsze musi być oparty na wyraźnej podstawie prawnej.

W tym miejscu należy poczynić kilka uwag dotyczących pojęcia właściwości organów podatkowych i jej rodzajów. Właściwość organów podatkowych jest najczęściej definiowana jako zdolność prawna organu do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia spraw podatkowych¹³. Określenie to jest jednak nieprecyzyjne, bo jak słusznie zauważa B. Adamiak, właściwości organów podatkowych nie można utożsamiać wyłącznie ze zdolnością prawną do prowadzenia postępowania podatkowego, lecz należy wiązać „ze zdolnością prawną do prowadzenia spraw z zakresu prawa podatkowego, które obejmuje w większości prowadzenie spraw wynikających z realizacji wypływającego z mocy prawa obowiązku, zaś jego autorytatywna konkretyzacja w postępowaniu podatkowym należy do sytuacji szczególnej, wyjątkowej”¹⁴. Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią o dwóch rodzajach właściwości: rzeczowej i miejscowej. Ponadto na podstawie przepisów postępowania regulujących weryfikację decyzji wyróżniany jest trzeci rodzaj właściwości: właściwość instancyjna.

Przez właściwość rzeczową rozumie się zdolność prawną organu podatkowego do prowadzenia określonej kategorii spraw. Ordynacja podatkowa reguluje jedynie sposób ustalania właściwości rzeczowej organów podatkowych, odsyłając do przepisów określających zakres ich działania. W doktrynie prawa podkreśla się, że pojęcie „zakresu działania” jest związane z tą kategorią norm ustrojowych, które ustanawiają zadania, jakie powinny realizować organy administracji publicznej. W polskim systemie prawnym o właściwości tych organów do rozpoznawania i załatwiania określonej kategorii spraw stanowią jednak nie przepisy normujące zakres działania, a przepisy prawne regulujące kompetencje, które zawarte są w przepisach szeregu ustaw materialnoprawnych. Ustalając więc właściwość rzeczową organów podatkowych, nie można wyłącznie opierać się na przepisach określających zakres ich

13 Zob. M. Karlikowska, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, (w:) *Ordynacja podatkowa – studia*, pod red. B. Brzezińskiego, C. Kosikowskiego, Łódź–Toruń 1999, s. 185.

14 B. Adamiak, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 149.

działania, ale należy również brać pod uwagę przepisy ustaw podatkowych¹⁵.

Zakres działania państwowych organów podatkowych, a zatem naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych określa ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych¹⁶. Z art. 5 ust. 6 tej ustawy wynika, że do zakresu działania naczelników urzędów skarbowych należy m.in.:

- 1) ustalenie lub określenie i pobór podatków oraz nieopodatkowanych należności budżetowych, jak również innych należności, na podstawie odrębnych przepisów, z wyjątkiem podatków i należności budżetowych, których ustalenie lub określenie i pobór należy do innych organów,
- 2) rejestrowanie podatników oraz przyjmowanie deklaracji podatkowych,
- 3) wykonywanie kontroli podatkowej.

Na podstawie powyższych przepisów oraz analizy przepisów ustaw podatkowych można przyjąć, że właściwość rzeczowa naczelników urzędów skarbowych jest związana z działaniem organu podatkowego pierwszej instancji w sprawach dotyczących wymiaru i poboru następujących podatków: podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług, podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od gier oraz innych podatków, o ile wskazują na to odrębne przepisy.

Natomiast zgodnie z art. 5 ust. 7 tej ustawy do zakresu działania dyrektorów izb skarbowych należy:

- 1) nadzór nad urzędami skarbowymi,
- 2) rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych,

15 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2003, s. 107.

16 Tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 121, poz. 1267 ze zm.

- 3) ustalanie i udzielanie oraz analizowanie prawidłowości wykorzystywania dotacji przedmiotowych dla przedsiębiorców w zakresie określonym przez Ministra Finansów,
- 4) wykonywanie innych zadań określonych w odrębnych przepisach.

Państwowymi organami podatkowymi są również organy celne, a mianowicie naczelnicy urzędów celnych i dyrektorzy izb celnych. Do zadań naczelnika urzędu celnego należy m.in.:

- 1) dokonywanie wymiaru i poboru należności celnych,
- 2) dokonywanie wymiaru i poboru podatku akcyzowego,
- 3) dokonywanie wymiaru i poboru podatku od towarów i usług.

Natomiast do zadań dyrektora izby celnej należy m.in.:

- 1) rozstrzyganie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów celnych,
- 2) rozstrzyganie w pierwszej instancji w sprawach celnych określonych w przepisach odrębnych.

Właściwość rzeczową organów celnych w zakresie spraw podatkowych ustalają przepisy ustaw materialoprawnych, a więc ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług¹⁷ oraz ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym¹⁸.

Zakres działania Ministra Finansów reguluje ustawa z 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej¹⁹. W myśl tej ustawy Minister Finansów kieruje działem finansów publicznych i w związku z tym odpowiada, na zasadach, w trybie i w granicach określonych odrębnymi przepisami, m.in. za realizację dochodów z podatków bezpośrednich, pośrednich oraz opłat. Ministrowi podlegają Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, dyrektorzy izb skarbowych i naczelnicy urzędów skarbowych.

17 Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054.

18 Tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 3, poz. 11 ze zm.

19 Tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 65, poz. 437 ze zm.

Zakres działania samorządowych organów podatkowych określają głównie przepisy ustaw normujących ustrój poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego.

Właściwość miejscowa organu podatkowego to zdolność prawna organu do realizacji przysługującej mu właściwości rzeczowej na określonym obszarze. Art 17 § 1 o.p. przyjmuje regułę, że przy ustalaniu właściwości miejscowej pierwszeństwo mają przepisy szczególne zawarte w ustawach materialnoprawnych. Organ podatkowy obowiązany jest zatem ustalić swoją właściwość miejscową w pierwszej kolejności w oparciu o przepisy ustaw podatkowych, a w razie braku w tym zakresie regulacji na podstawie zasad przyjętych w o.p., tj. według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub innego podmiotu (osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej), na którym zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży szczególne obowiązki lub zamierza on skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. Wobec tego, że Ordynacja podatkowa nie określa pojęć „miejsca zamieszkania” i „siedziby”, należy w celu ich ustalenia odwołać się do unormowań zawartych w Kodeksie cywilnym. Zgodnie z art. 25 k.c. miejscem zamieszkania osoby fizycznej jest miejscowość, w której osoba ta przebywa z zamiarem stałego pobytu. Warto zaznaczyć, że miejsce zamieszkania nie może być utożsamiane z miejscem zameldowania. O miejscu zamieszkania osoby fizycznej decydują nie kryteria administracyjne (a więc fakt zameldowania), ale fakt przebywania w danej miejscowości z zamiarem stałego pobytu. Z kolei, według art. 41 kc. „Jeżeli ustawa lub oparty na niej statut nie stanowi inaczej, siedzibą osoby prawnej jest miejscowość w której ma siedzibę jej organ zarządzający”. Z cytowanego przepisu wynika, że Kodeks cywilny odnosi pojęcie siedziby do osoby prawnej. Należy jednak uznać, że na gruncie Ordynacji podatkowej takie rozumienie „siedziby” ma odpowiednie zastosowanie do jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej²⁰.

W art. 17 § 2 o.p. ustawodawca upoważnił Ministra Finansów do określenia w drodze rozporządzenia właściwości miejscowej organów

20 A. Kabał, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabał, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 135.

podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów w sposób odmienny, niż zostało to określone w § 1 tego przepisu, uwzględniając w szczególności posiadanie miejsca zamieszkania lub siedziby za granicą, miejsce uzyskania dochodów oraz miejsce położenia przedmiotu opodatkowania. Wykonując to upoważnienie, Minister Finansów wydał rozporządzenie²¹ w którym określił:

- 1) właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów,
- 2) właściwość miejscową organów podatkowych w przypadku zaistnienia zdarzenia powodującego zmianę właściwości w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego,
- 3) właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach stwierdzenia nadpłaty podatków pobieranych przez płatników.

Ustalenie właściwości miejscowej organów podatkowych powinno następować także przy uwzględnieniu przepisów regulujących zasady ustrojowe i organizacyjne organów podatkowych. Art. 5 ust. 9 powołanej już ustawy o urzędach i izbach skarbowych²² stanowi, iż właściwość miejscową naczelników urzędów skarbowych i dyrektorów izb skarbowych określa się według terytorialnego zasięgu działania odpowiednio urzędu skarbowego i izby skarbowej, z tym że terytorialny zasięg działania tzw. wyspecjalizowanego urzędu skarbowego może obejmować terytorialny zasięg działania innych urzędów skarbowych. Należy także uwzględnić zadania i terytorialny zasięg organów określonych w programach pilotażowych wprowadzonych, w drodze rozporządzenia, na czas określony przez Ministra Finansów w celu potwierdzenia przydatności rozwiązań organizacyjnych usprawniających działanie administracji skarbowej i celnej. W takim przypadku organy podległe Ministrowi Finansów wykonują zadania należące do właściwości rzeczowej i miejscowej innych organów podległych temu ministrowi. Rozporządzenie określa rodzaj zadań wykonywanych przez organy objęte

21 Rozporządzenie z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz.U. Nr 165, poz. 1371 ze zm.).

22 Ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. Nr 106, poz. 489 ze zm.).

programem, a także miejsce ich wykonywania lub terytorialny zasięg działania tych organów oraz czas trwania pilotażu.

Istotne reguły w zakresie ustalenia właściwości miejscowej, w razie wystąpienia zdarzenia powodującego zmianę właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego, zawiera art. 18 o.p. Stosownie do postanowień tego przepisu „Jeżeli w trakcie roku podatkowego lub określonego w odrębnych przepisach innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem właściwym miejscowo za ten okres rozliczeniowy pozostaje ten organ podatkowy, który był właściwy w pierwszym dniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego”. Zdarzeniem, o którym mowa w art. 18 § 1, będzie zmiana miejsca zamieszkania osoby fizycznej lub zmiana siedziby osoby prawnej bądź jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Właściwość instancyjna oznacza zdolność prawną organu podatkowego „do weryfikacji decyzji w toku instancji oraz w nadzwyczajnych trybach postępowania podatkowego. W postępowaniu podatkowym właściwość instancyjna jest przyznana organom wyższego stopnia. W myśl art. 13 § 3 o.p. organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze. W związku z tym właściwość instancyjna przysługiwać będzie:

- 1) w stosunku do naczelnika urzędu – dyrektorowi izby skarbowej,
- 2) w stosunku do naczelnika urzędu celnego – dyrektorowi izby celnej,
- 3) w stosunku do wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty, marszałka województwa – samorządowemu kolegium odwoławczemu.

W postępowaniu podatkowym właściwość instancyjna jest uregulowana wyczerpująco bez konieczności odwoływania się do przepisów szczególnych. Regulując właściwość instancyjną do weryfikacji decyzji w postępowaniu podatkowym zarówno w toku instancji, jak i w nadzwyczajnych trybach postępowania podatkowego, Ordynacja podatkowa odchodzi od reguły, że właściwość ta przysługuje organom wyższego stopnia. Takie rozwiązanie zastosowano w postępowaniu od-

woławczym, przyjmując, że: dyrektor izby skarbowej jest organem odwoławczym od decyzji wydanej przez ten organ w I instancji, dyrektor izby celnej jest organem odwoławczym od decyzji wydanej przez ten organ w I instancji, Minister Finansów jest organem odwoławczym od decyzji wydanych przez ten organ w I instancji, w postępowaniu w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, rozszerzając właściwość do stwierdzenia nieważności na organ, który ją wydał, a więc nie tylko Minister Finansów, samorządowe kolegium odwoławcze, ale również dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej są właściwi do stwierdzenia nieważności wydanej przez ten organ decyzji²³.

W związku z tak złożoną strukturą organów podatkowych oraz rozproszeniem regulacji prawnych dotyczących zakresu działania poszczególnych organów podatkowych dochodzi do częstych przypadków naruszenia przepisów o właściwości i wydawania wadliwych decyzji. Przykłady decyzji wydanych z naruszeniem przepisów o właściwości wskazane w orzecznictwie sądowym to:

- wymierzenie przez organ podatkowy kary pieniężnej podmiotowi stosującemu ceny i taryfy wyższe od zatwierdzonych, w odniesieniu do paliw gazowych, energii elektrycznej i ciepła, podczas gdy od chwili wejścia w życie ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. Prawo energetyczne²⁴ uprawnienie to, na podstawie art. 56 ust. 2 tej ustawy, przysługuje już wyłącznie Prezesowi Regulacji Energetyki²⁵,
- decyzja wydana przez dyrektora urzędu kontroli skarbowej na którego obszarze właściwości znajdował się oddział (zakład) podmiotu mającego siedzibę poza tym obszarem, który to oddział był kontrolowany przez inspektora kontroli skarbowej w trybie art. 9 a ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej²⁶,
- decyzja wydana przez Ministra Finansów na skutek odwołania wniesionego przez stronę, utrzymująca w mocy decyzję inspek-

23 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2003, s. 115.

24 Tekst jedn. Dz.U z 2006 r. Nr 89, poz. 625 ze zm.

25 Por. wyrok SN z dnia 4 grudnia 2002 r. (III RN 226/01), MP 2003, nr 4, s. 149.

26 Por. w dawnym stanie prawnym wyrok NSA z dnia 12 września 2000 r. (I SA/Łd 949/98), ONSA 2001, nr 4, poz. 181.

tora kontroli skarbowej odmawiającą wznowienia postępowania zakończonego wydaniem wyniku kontroli, o którym mowa w art. 24 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej. Organem właściwym do rozpatrzenia odwołania jest w takiej sytuacji Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, jako organ wyższego stopnia nad inspektorami kontroli skarbowej (art. 8 ust. 1 pkt 1 cytowanej wyżej ustawy)²⁷.

2. Brak podstawy prawnej jako przyczyna nieważności

W doktrynie²⁸ podkreśla się, że podstawą prawną decyzji może być wyłącznie norma materialnego prawa ustanowiona treścią powszechnie obowiązującego przepisu. Przez wydanie decyzji „bez podstawy prawnej” należy zatem rozumieć decyzje, które nie mają podstawy w żadnym przepisie materialnego prawa powszechnie obowiązującego, przy czym w zakres materialnego prawa powszechnie obowiązującego nie wchodzi przepisy pozaustawowe, czyli przepisy wydane bez wyraźnego upoważnienia ustawowego. W tym miejscu należy podnieść, że stosownie do treści art. 87 ust. 1 Konstytucji RP źródłami powszechnie obowiązującego prawa są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe i rozporządzenia. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego²⁹. Uchwały Rady Ministrów oraz zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i ministrów mają charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjne, podległe organowi wydającemu te akty³⁰. Zarządzenia nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów³¹. Oparcie zatem rozstrzygnięcia np. na przepisie zarządzenia, czy też wytycznych Ministra Finansów musi być uznane za wydanie de-

27 Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 1993 r. (III SA 2276/92), „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 1994, nr 6, poz. 112.

28 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne, Warszawa 2003, s. 324; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 947.

29 Art. 87, ust. 2 Konstytucji RP.

30 Art. 93 ust. 1 Konstytucji RP.

31 Art. 93 ust. 2 zd. 2 Konstytucji RP.

cyzji bez podstawy prawnej. Inny przypadek wydania decyzji bez podstawy prawnej będzie miał miejsce w sytuacji, gdy uprawnienie określonego podmiotu wynika wprost z przepisu ustawy i brak jest podstaw prawnych do konkretyzowania go przez wydanie decyzji. Przykładowo, zwolnienie od podatku, o którym mowa w art. 21 ust. 1 pkt 7 ustawy z dnia 26 lipca 1996 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³², jest zwolnieniem z mocy prawa i przysługuje określonemu podatnikowi bez ingerencji organów podatkowych.

Przez brak podstawy prawnej należy rozumieć także sytuację, w której: 1) wydano decyzję w sferze stosunków cywiloprawnych, 2) wydano decyzję w sprawach, w których z mocy przepisów prawa materialnego czynności powinny być dokonane w formie innej niż decyzja, 3) wydano decyzję na podstawie przepisów prawa materialnego regulujących stany faktyczne odmienne od stanów faktycznych sprawy rozstrzygniętej taką decyzją, a więc wydano decyzję na podstawie przepisów, które nie mogą mieć zastosowania w danej sprawie³³.

Nie będzie natomiast decyzją wydaną „bez podstawy prawnej” taka decyzja, w której nie wskazano podstawy prawnej w rzeczywistości istniejącej albo podstawę prawną niewłaściwie powołano³⁴. Decyzja taka dotknięta jest tylko wadą formy z racji naruszenia przepisu art. 210 o.p. Zatem należy zdecydowanie odróżnić uchybienie formy decyzji od przypadków braku podstawy prawnej w ogóle lub braku podstawy prawnej właściwej rangi. Wadliwość formy decyzji podatkowej może być usunięta w trybie rektyfikacji decyzji na podstawie art. 213 § 1 i 2 o.p. lub art. 215 § 1 o.p., który nie jest konkurencyjny wobec nadzwyczajnego trybu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Oznacza to, że ani organ, ani strona nie mogą pomiędzy nimi dokonywać wyboru, lecz każdy z nich musi być zastosowany odpowiednio do charakteru wadliwości decyzji.

Reasumując rozważania dotyczące braku podstawy prawnej decyzji, trzeba podkreślić, za J. Borkowskim, iż „[...] rdzeń znaczenia poję-

32 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 51, poz. 307 ze zm.

33 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 948–949.

34 Zob. J. Borkowski, *Zmiana i uchylenie ostatecznych decyzji administracyjnych*, Warszawa, 1967, s. 132; W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 265.

cia <<decyzja wydana bez podstawy prawnej>> jest jednoznaczny, bo albo nie ma przepisu prawnego, który umocowuje administrację publiczną do działania, albo też przepis jest, ale nie spełnia wymagań podstawy prawnej działania organów tej administracji, polegającego na wydawaniu decyzji administracyjnych [...]”³⁵.

3. Rażące naruszenie prawa jako przyczyna nieważności

Kolejna przesłanka stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej nie jest już tak jednoznaczna. Samo znaczenie pojęcia „rażące naruszenie prawa” jest przedmiotem wielu kontrowersji zarówno w doktrynie prawa, jak i w orzecznictwie sądowym. Wymaga bowiem określenia, jakie naruszenie prawa jest naruszeniem rażącym.

Na tle orzecznictwa sądowego w doktrynie prawa administracyjnego zarysowały się dwa zasadnicze kierunki wykładni pojęcia „rażącego naruszenia prawa”. Według pierwszego z nich, przez rażące naruszenie prawa rozumie się naruszenie przepisu, którego treść bez żadnych wątpliwości interpretacyjnych może być ustalona w bezpośrednim rozumieniu. Zatem rażące naruszenie prawa to naruszenie oczywiste, wyraźne i bezsporne. Dał temu wyraz NSA w wyroku z dnia 17 kwietnia 1996 r.,³⁶ wyrażając pogląd, że o rażącym naruszeniu prawa można mówić tylko wówczas, gdy proste zestawienie treści rozstrzygnięcia z treścią zastosowanego przepisu prawa wskazuje na ich oczywistą niezgodność.

Drugi kierunek interpretacji pojęcia rażącego naruszenia prawa bierze pod uwagę skutki, jakie pociąga za sobą dane naruszenie prawa. W związku z tym „za rażące należy uznać takie tylko naruszenie prawa, w wyniku którego powstają skutki niemożliwe do zaakceptowania z punktu widzenia wymagań praworządności”³⁷. Nie ma tu natomiast rozstrzygającego znaczenia ani oczywistość naruszenia określonego przepisu prawa, ani nawet charakter przepisu, który został naruszony.

35 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2009, s. 595.

36 III SA 565/95, „Biuletyn Skarbowy” 1997, nr 2, s. 26.

37 A. Zieliński, O „rażącym” naruszeniu prawa w rozumieniu art. 156 kpa”, „Państwo i Prawo” 1986, z. 2, s. 104.

Taki pogląd musi budzić istotne wątpliwości, bowiem, jak słusznie uważa A. Matan³⁸, konstrukcja nieważności decyzji oparta jest na założeniu istnienia przyczyny nieważności w momencie podejmowania decyzji i z tego względu odwoływanie się do skutków, jakie decyzja za sobą niesie, byłoby nieuprawnione.

W literaturze można również odnotować pogląd, zgodnie z którym o rażącym naruszeniu prawa decydują łącznie trzy przesłanki: oczywistość naruszenia prawa, charakter naruszonego przepisu oraz skutki ekonomiczne lub gospodarcze wywołane przez wydaną decyzję³⁹.

Wydaje się, iż przy ocenie naruszenia prawa jako „rażące” należy uwzględnić ustalenia wynikające z teorii gradacji wad decyzji administracyjnej. Zgodnie z tą teorią rażące naruszenie prawa to wadliwość decyzji o szczególnie dużym ciężarze gatunkowym powodująca nieuchronną konieczność eliminacji takiej decyzji z obrotu prawnego. „Wady te powstają w wyniku naruszenia prawa w toku czynności zmierzających do wydania decyzji lub w wyniku załatwienia sprawy wydaniem decyzji. Naruszenia prawa mają charakter rażący w takim przypadku, gdy czynności zmierzające do wydania decyzji administracyjnej oraz treść załatwienia sprawy w niej wyrażona stanowią zaprzeczenie stanu prawnego sprawy w całości lub w części. Można powiedzieć, że czynności prowadzące do załatwienia sprawy lub samo jej załatwienie następuje w odniesieniu nie do stanu prawnego sprawy i jego elementów, lecz jak gdyby do ich kontratypów, do zanegowanych w całości lub w części treści przepisów regulujących stan prawny sprawy”⁴⁰.

Liczne orzecznictwo sądowe pozwala na wskazanie następujących przykładów naruszeń prawa kwalifikowanych jako rażące:

- zastosowanie w sposób oczywiście błędny taryfy celnej⁴¹;
- wymierzenie opłaty od czynności cywilnoprawnych, która opłacie nie podlega;⁴²

38 A. Matan, (w:) G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 2007, s. 324–325.

39 *Ibidem*

40 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 599.

41 Wyrok SN z dnia 27 maja 1994 r. (III ARN 31/94), OSNAPIUS 1994, nr 4, poz. 57.

42 Wyrok NSA z dnia 16 lipca 1997 r. (III SA 508/96), „Monitor Podatkowy” 1998, nr 6, poz. 188.

- wadliwe zastosowanie zasad ogólnych postępowania wyrażające się w tym, że w sposób niebudzący wątpliwości nie zastosowano tych zasad w trakcie prowadzonego postępowania lub zastosowano je nieprawidłowo⁴³,
- nałożenie obowiązków na osobę zmarłą⁴⁴;

Podsumowując, rażące naruszenie to naruszenie przepisu prawa niebudzącego żadnej wątpliwości co do jego bezpośredniego rozumienia. Przy tym pojęciem rażącego naruszenia prawa należy objąć zarówno naruszenie przepisów materialnego prawa, przepisów o charakterze ustrojowym lub kompetencyjnym, jak i przepisów prawa procesowego. Ciężkie naruszenie może pojawić się w całym obszarze prawa stosowanego przez dany organ. Trzeba także przyjąć, iż przesłanka rażącego naruszenia prawa wymieniona w pkt 3 § 1 art. 247 o.p. stanowi niezbędne dopełnienie pozostałych przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji wyliczonych w tym przepisie.

4. Upřednie rozstrzygnięcie sprawy jako przyczyna nieważności

Organ podatkowy zobligowany jest do stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, która dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną. Przepis spełnia więc rolę gwarancyjną w stosunku do zasady trwałości decyzji ostatecznej wyrażonej w art. 128 o.p., rozciągając tę gwarancję na samą decyzję oraz sprawę, którą ona załatwia. Jest to regulacja prawna stosowana we wszystkich procedurach, polegająca na ochronie powagi rzeczy osadzonej (*res iudicata*). Dotyczy sytuacji, gdy w tożsamej sprawie kolejno po sobie wydane zostały dwie decyzje rozstrzygające sprawę co do istoty, z których pierwsza ma charakter ostateczny.

Stwierdzenie, iż nastąpiło naruszenie zasady *rei iudicatae* wymaga upředniego ustalenia, czy istnieje tożsamość sprawy pod względem

43 Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 1986 r. (IV SA 620–622/86), „Gazeta Prawna” 1987, nr 21, s. 8.

44 Wyrok NSA z dnia 20 września 2002 r. (I SA 428/01), OSP 2004, nr 3, poz. 33 z glosą A. Gil-la.

podmiotowym oraz przedmiotowym. Tożsamość sprawy pod względem podmiotowym ma miejsce wtedy, gdy w sprawie występują te same strony. Natomiast sprawy są tożsame pod względem przedmiotowym, o ile tożsama jest podstawa prawna, stan faktyczny oraz prawa i obowiązki stron, które z nich wynikają. Zatem tożsamość sprawy występuje tylko wtedy, gdy pokrywają się ze sobą elementy podmiotowe, jak również elementy przedmiotowe. Trzeba zaznaczyć, że tożsamość podmiotowa zostaje zachowana także wtedy, gdy w miejsce dotychczasowej strony wstąpi jej następca prawny (w odniesieniu do praw zbywalnych i dziedzicznych). Nie zakłóca jej również zmiany organizacji administracji skarbowej polegające na przeniesieniu zadań i kompetencji pomiędzy różnymi jej organami. Bez znaczenia dla tożsamości sprawy pozostaje również problem udziału w postępowaniu podmiotów na prawach strony, bowiem decyzja nie rozstrzyga o ich prawach i obowiązkach⁴⁵.

W sprawie dotyczącej zastosowania ulgi podatkowej *rei iudicatae* zaistnieje więc tylko wtedy, gdy o tę samą ulgę ubiega się ten sam podatnik w niezmienionym stanie faktycznym i prawnym. Jeśli podatnik wniósł podanie o rozłożenie zaległości podatkowej na raty, to przedmiotem oceny organu podatkowego musi być sytuacja finansowa, rodzinna i życiowa podatnika istniejąca w dacie rozpoznania sprawy. Zmiana choćby jednego składnika stanu faktycznego, czy to wysokości dochodów, czy to wysokości kosztów utrzymania, czy wreszcie wysokości kwoty, o której rozłożenie na raty podatnik zabiega, przesądza o nieistnieniu tożsamości stanu faktycznego. Inny będzie też przedmiot sprawy, która została zakończona decyzją ostateczną umarzającą zaległość podatkową np. w 50%, w sytuacji zgłoszenia żądania umorzenia zaległości w pozostałej części. Jeśli jednak decyzją ostateczną umorzono toczące się postępowanie podatkowe, kolejna decyzja rozstrzygająca tę samą sprawę co do istoty podlegać będzie stwierdzeniu nieważności na mocy pkt 4 § 1 art. 247 o.p.⁴⁶ Natomiast nie narusza powagi rzeczy rozstrzygniętej wydanie decyzji merytorycznej w postępowaniu w sprawie zmiany lub uchylenia decyzji ostatecznej, wznowienia postę-

45 A. Matan, (w:) G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. II, Warszawa 2007, s. 328.

46 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 951–952.

powania bądź stwierdzenia nieważności. Postępowanie wszczęte w trybach nadzwyczajnym dotyczy nowej sprawy w stosunku do tej sprawy, jaką rozstrzygano co do istoty przez decyzję, która ma być wzruszona lub obalona z racji wadliwości⁴⁷.

Doniosłość zasady powagi rzeczy osądzonej wielokrotnie podkreślał Europejski Trybunał Praw Człowieka. W swoich orzeczeniach Trybunał wskazywał, że pewność prawna zakłada poszanowanie zasady *rei iudicatae*, czyli zasady prawnej ostateczności wyroku. Zasada ta zakłada, iż żadna ze stron nie jest uprawniona do wzruszania ostatecznego i wiążącego wyroku jedynie w celu ponownego rozpatrzenia i uzyskania nowej decyzji w sprawie. Kontrola sądów wyższych instancji (kasacyjnych) powinna być sprawowana w celu naprawy pomyłek sądowych i sędziowskich, a nie jako substytut kontroli (sądu odwoławczego). Kontrola kasacyjna nie może być traktowana jako kamuflaż odwołania, a sama możliwość uzyskania ponownego oglądu sprawy nie jest powodem do ponownego jej rozpatrywania. Odstąpienie od zasady *rei iudicatae* jest uzasadnione jedynie w istotnych i bezwzględnie koniecznych okolicznościach⁴⁸.

5. Skierowanie decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie

Decyzja może rozstrzygać o prawach i obowiązkach tylko podmiotu mającego kwalifikacje strony w postępowaniu podatkowym. Skierowanie zatem decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie stanowi wadliwość decyzji, co skutkuje stwierdzeniem jej nieważności.

W tym miejscu wypada wskazać, które podmioty posiadają przymiot strony w postępowaniu podatkowym. Zatem w myśl art. 133 § 1 o.p. stronami w postępowaniu podatkowym są: podatnik, płatnik, inkasent lub ich następcą prawny, a także osoby trzecie ponoszące odpowiedzialność podatkową, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do których czynność organu podatko-

47 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 958.

48 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 952.

wego się odnosi lub których interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. Na marginesie należy odnotować, że żądanie czynności organu to żądanie wydania decyzji. Inne żądanie nie spowoduje wszczęcia postępowania⁴⁹.

Określenie strony dopełnia § 2 art. 133 o.p., według którego stroną w postępowaniu podatkowym może być także osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, niebędąca podatnikiem, inkasentem, ich następcą prawnym lub osobą trzecią ponoszącą odpowiedzialność podatkową, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególnie obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. Stroną w rozumieniu tego przepisu będzie np. podatkowa grupa kapitałowa przed dokonaniem rejestracji umowy o utworzeniu podatkowej grupy kapitałowej lub osoba zamierzająca rozpocząć wykonywanie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług, która obowiązana jest przed dniem wykonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu złożyć naczelnikowi urzędu skarbowego zgłoszenie rejestracyjne.

Pojęcie strony postępowania podatkowego określone w § 1 i § 2 art. 133 o.p. zostało uzupełnione w § 2a i w § 2b art. 133 o.p. Zgodnie z § 2a stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku. Natomiast stosownie do § 2b stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki.

Również małżonkowie, którzy są wspólnie opodatkowani na podstawie odrębnych przepisów, czyli art. 6 ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych,⁵⁰ są jedną stroną postępowania podatkowego i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga. W takiej sytuacji organ podatkowy zobowiązany

49 Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 310 i przytoczona tam literatura.

50 Tekst jedn. z 2010 r. Dz.U. Nr 51, poz. 307 ze zm.

jest do prowadzenia jednego postępowania podatkowego w stosunku do obojga małżonków i wydania wobec nich jednej decyzji.

Jak wynika z art. 133 o.p., definicja strony postępowania podatkowego została oparta na kryterium interesu prawnego. W literaturze⁵¹ przyjmuje się, że interes prawny to interes zgodny z prawem i chroniony przez prawo. Istnieje zgodność stanowisk, że powinien on wynikać z konkretnej normy prawa materialnego i odnosić się do określonego stanu faktycznego. Interes prawny musi ponadto bezpośrednio dotyczyć sfery prawnej podmiotu. Stroną jest tylko ten podmiot, którego własny interes prawny podlega konkretyzacji w postępowaniu podatkowym⁵².

Skierowanie decyzji do osoby niebędącej stroną w sprawie stanowi wadliwość decyzji polegającą na rozstrzygnięciu decyzją sytuacji prawnej podmiotu, który w świetle przepisów prawa podatkowego nie ma interesu prawnego w danej sprawie podatkowej. O skierowaniu decyzji podatkowej do osoby niebędącej stroną w sprawie nie może być natomiast mowy w sytuacji, gdy decyzja skierowana do strony postępowania została jedynie błędnie doręczona, a także wtedy, gdy określenie strony w decyzji jest niepełne.

Trzeba zwrócić uwagę, iż przyjęte w przepisie sformułowanie „skierowana do osoby” jest niejasne i w związku z tym budzi pewne wątpliwości. Przesłanka wadliwości decyzji podatkowej wynikająca z pkt 5 § 1 art. 247 o.p. jest dosłownym powtórzeniem przesłanki wadliwości decyzji administracyjnej z pkt 4 § 1 art. 156 k.p.a. Dziwi fakt, że ustawodawca zdecydował się przenieść na grunt Ordynacji podatkowej dosłowne brzmienie przepisu, pomimo że już od dawna w doktrynie prawa podkreślano nieprecyzyjność zawartych w tym przepisie określeń⁵³. Należy żałować, że propozycje, aby sformułowanie „skierowana” zastąpić terminem „rozstrzyga”, a pojęcie „osoba” terminem „podmiot” nie zostały uwzględnione i przyjęte przez ustawodawcę w Ordynacji. Postulować zatem należy wprowadzenie w przyszłości zmian w tym zakresie.

51 E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym. Wybór orzecznictwa*, Toruń 1995, s. 49.

52 P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 842.

53 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 266.

6. Trwała niewykonalność decyzji jako przyczyna nieważności

Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej na tej podstawie uzależnione jest od dwóch istotnych warunków, które muszą wystąpić łącznie.

Po pierwsze, niewykonalność decyzji musi istnieć w momencie jej wydania. Zawarte w przepisie sformułowanie „w dniu jej wydania” jest jednoznaczne, a więc nie chodzi tu o datę doręczenia lub ogłoszenia decyzji, z którą wiąże się zazwyczaj skutki prawne (art. 212 o.p.). Pojawienie się nowych okoliczności powodujących niewykonalność decyzji już po jej wydaniu przez organ podatkowy nie będzie stanowiło podstawy do stwierdzenia nieważności decyzji.

Po drugie, niewykonalność decyzji musi mieć charakter trwały co oznacza, że przeszkody uniemożliwiające wykonanie decyzji są nieusuwalne przez cały czas. Czasowa bowiem niewykonalność decyzji ma wyłącznie znaczenie w związku z realizacją praw i obowiązków ustanowionych w decyzji i powinna powodować jedynie odroczenie terminu wykonania decyzji⁵⁴.

W związku z tym, że przepis art. 247 § 1 pkt 6 o.p. nie określa rodzaju niewykonalności decyzji podatkowej, powstaje pytanie, czy chodzi o niewykonalność faktyczną, czy o niewykonalność prawną, czy też może jednocześnie o jedną i drugą. Należy jednak sądzić, że przepis obejmuje zarówno przypadki niewykonalności faktycznej, jak i prawnej.

Niewykonalność faktyczna ma miejsce wtedy, gdy decyzja podatkowa jest niewykonalna z uwagi na brak możliwości technicznych jej wykonania. Natomiast niewykonalność prawna pojawia się wtedy, gdy istnieją prawne zakazy lub nakazy, które stwarzają nieusuwalną przeszkodę w wykonaniu praw lub obowiązków ustanowionych w decyzji. Niewykonalność tego rodzaju wystąpi w szczególności wtedy, gdy wykonanie decyzji powodowałoby popełnienie czynu niedozwolonego. Wprawdzie wykonanie decyzji jest w takim przypadku możliwe fak-

54 Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe, op. cit.*, s. 437.

tycznie, niemniej jednak nie będzie dopuszczalne z prawnego punktu widzenia, bo naruszające wymagania praworządności⁵⁵.

W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że nie stanowią przeszkody powodującej niewykonalność decyzji względy ekonomiczne lub względy finansowe, ani trudności ekonomiczne, ani też negatywne nastawienie adresatów decyzji czy innych podmiotów⁵⁶.

W literaturze przedmiotu wyrażany jest pogląd, iż fakt istnienia w obrocie prawnym decyzji trwale niewykonalnej nie oznacza, że nie wywołuje ona skutków prawnych. Istnieje bowiem stan powodujący konieczność stwierdzenia jej nieważności⁵⁷.

7. Wada nieważności z mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa

Przesłanka oznacza, że sankcja nieważności decyzji musi być ustanowiona w przepisie odrębnym. Ma to miejsce w sytuacji, gdy przepis materialnego prawa wyraźnie stanowi, że określona w nim wadliwość decyzji podatkowej powoduje jej nieważność. W przypadku wystąpienia wady wymienionej w art. 247 § 1 pkt 7 o.p. przedmiot i zakres postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest odmienny niż w odniesieniu do pozostałych wad wyliczonych w pkt 1–6 i 8 tego przepisu. W przypadku uregulowanym w pkt 7 rola organu podatkowego sprowadza się do stwierdzenia, czy zgodnie z przepisem odrębnym decyzja podatkowa jest nieważna z mocy samego przepisu prawa⁵⁸.

Okoliczność wystąpienia w praktyce podatkowej przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji wymienionej w art. 247 § 1 pkt 7 o.p. jest bardzo rzadka, zatem można zaryzykować stwierdzeniem, iż pozostaje ona w sferze rozważań teoretycznych.

55 *Ibidem*

56 Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 1984 r. (I SA 804/84), ONSA 1984, nr 2, poz. 123; wyrok NSA z dnia 13 lutego 1986 r. (III SA 1146/85), ONSA 1986, nr 1, poz. 12.

57 M. Szubiakowski, (w:) M. Wierzbowski, M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2007, s. 221.

58 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 963.

8. Czyn zagrożony karą jako przesłanka nieważności

Decyzja podatkowa jest nieważna, jeżeli realizacja zawartego w niej rozstrzygnięcia wywołałaby czyn zagrożony karą. Dotyczy to zatem sytuacji, gdy karą zagrożony jest nie sam fakt podjęcia rozstrzygnięcia, lecz przystąpienie do jego realizacji. Przy tym nie ma znaczenia, czy realizacja ta jest dobrowolna, czy przymusowa, bo odnosi się do działań podejmowanych na podstawie decyzji, jak również do ich rezultatu finalnego.

Przez pojęcie „czyn zagrożony karą” należy rozumieć nie tylko działania osób fizycznych, które wyczerpują znamiona przestępstwa lub wykroczenia, a więc czyny zagrożone sankcją karną przewidzianą w przepisach Kodeksu karnego, Kodeksu karnego skarbowego oraz Kodeksu wykroczeń. W zakres tego pojęcia wchodzi również czyny zagrożone karami administracyjnymi, wymierzonymi przez organy administracji publicznej w drodze decyzji administracyjnej na osoby fizyczne, jak i inne podmioty, np. kary pieniężne nakładane za zanieczyszczenie środowiska. W literaturze⁵⁹ wrażany jest pogląd, iż pojęcie czynu zagrożonego karą odnosi się także do deliktów dyscyplinarnych, jednak stanowisko takie poddawane jest w wątpliwość⁶⁰ z uwagi na zbyt szeroki zakres pojęcia deliktu.

Teoretycznie mogą wystąpić przypadki wydania przez organ podatkowy decyzji, które w razie ich wykonania wywołałyby czyn zagrożony karą, jednakże jak dotąd ani praktyka stosowania prawa, ani judykatura nie odnotowała takich przypadków. Analiza poszczególnych rodzajów decyzji podejmowanych przez organy podatkowe daje podstawę do stwierdzenia, że realizacja zawartych w nich rozstrzygnięć nie będzie prowadziła do czynów zagrożonych karą. Przykładowo, zapłata zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji wymiarowej nie wywoła czynu zagrożonego karą. Skutku takiego nie wywoła również wykonanie decyzji w sprawie nadpłaty, umorzenia zaległości podatkowej, rozłożenia zobowiązania podatkowego na raty, ulgi podatkowej, przyznania opodatkowania w formie karty podatkowej itd. Ponadto

59 Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa–Poznań 1992, s. 386.

60 M. Jaśkowska, (w:) M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 825.

wydaje się, iż wydanie przez organ podatkowy decyzji ostatecznej, która w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą, stanowiłoby już podstawę do stwierdzenia jej nieważności z powodu rażącego naruszenia prawa. W związku z tym uprawnione jest stwierdzenie, że regulacja zawarta w pkt 8 § 1 art. 247 jest martwa, a zatem zupełnie zbędna.

III. Przesłanki odmowy stwierdzenia nieważności decyzji

Pomimo wystąpienia jednej z przesłanek wymienionych w art. 247 § 1 pkt 1–8 o.p. organ podatkowy odmawia stwierdzenia nieważności decyzji, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 68 o.p.) lub terminu przedawnienia powstałego już zobowiązania podatkowego (art. 70 o.p.).

Przesłanka odmowy stwierdzenia nieważności decyzji uregulowana w art. 247 § 2 o.p. składa się z dwóch elementów. Pierwszy element to zdarzenie przeszłe, którym ma być wydanie decyzji orzekającej co do istoty sprawy, zaś drugi element stanowią terminy przedawnienia uregulowane w art. 68 oraz art. 70. Należy jeszcze dodać dwa przepisy, wprawdzie niewymienione wprost w art. 247 § 2, jednak niezwykle istotne w jego stosowaniu, a mianowicie art. 70a o.p. stanowiący o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia oraz art. 71 o.p. rozszerzający zakres skutków przedawnienia na wymienione w nim kategorie podmiotów i spraw.

Drugi element przesłanki odmowy stwierdzenia nieważności decyzji jest ustalony brzmieniem przepisów stanowiących o terminach przedawnienia, o regułach określania początku ich biegu oraz o przyczynach i okresach zawieszenia biegu tych terminów. W powiązaniu z art. 12 § 4 o.p. dotyczącym ustalania końca terminów liczonych w latach stwarza podstawy do określenia konkretnej daty, jaka powinna być brana pod uwagę. Może pojawić się czynnik losowy wynikający ze skutków niektórych zdarzeń lub czynności wymienionych w art. 70 § 2

lub 6 (zawieszenie), § 3 lub 4 (przerwanie) czy art. 70a § 1 (zawieszenie), który spowoduje odsunięcie w czasie końca biegu terminu przedawnienia.

Natomiast pierwszy element przesłanki odmowy stwierdzenia nieważności decyzji, wbrew pozorom, nie jest jednoznaczny w swojej treści. Wymaga bowiem dogłębnego przeanalizowania, czy w każdym przypadku stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji podatkowej będzie można wydać nową decyzję dotyczącą istoty sprawy. Gdy organ podatkowy w danej sprawie wyda decyzję bez podstawy prawnej, to przecież nie znajdzie się ona również po stwierdzeniu nieważności decyzji. Jeśli dana sprawa wcześniej była rozstrzygnięta inną decyzją ostateczną, to postępowanie wszczęte w tej samej sprawie jest bezprzedmiotowe, a zatem nie można w nim orzekać co do istoty sprawy. Jeżeli natomiast istnieją podstawy do wydania nowej decyzji, to dokładne ustalenie z góry zakresu czynności nowego postępowania podatkowego i czasu ich trwania nie zawsze będzie możliwe. Może się więc okazać, że przesłanka odmowy stwierdzenia nieważności decyzji zostanie wadliwie zastosowana, bowiem czynności postępowania mogły być przeprowadzone szybko. Prawdopodobieństwo naruszenia przepisu art. 247 § 2 o.p. istnieje również w odwrotnej sytuacji, gdy już po stwierdzeniu nieważności decyzji pojawią się przeszkody w czynnościach postępowania zmierzającego do wydania nowej decyzji. Biorąc pod uwagę, że organ podatkowy w wyniku błędnej oceny terminu, w którym może być wydana nowa decyzja orzekająca o istocie sprawy, pozostawia w obrocie prawnym decyzję dotkniętą nieważnością albo stwierdza jej nieważność, chociaż powinien wydać decyzję odmowną, zachowując ją w obrocie prawnym, to w obu przypadkach będzie to miało znamiona rażącego naruszenia prawa. Z aktualnej treści przepisu art. 247 § 2 o.p. wynika więc, że obszar pozostawiony dla prawidłowego rozstrzygnięcia w kwestii odmowy stwierdzenia nieważności decyzji jest bardzo wąski⁶¹.

Odmawiając stwierdzenia nieważności decyzji, organ podatkowy w podjętym rozstrzygnięciu zobowiązany jest do wskazania konkretnej wady decyzji powodującej jej nieważność oraz przyczyny, dla któ-

61 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, op. cit.*, s. 965.

rych odmawia stwierdzenia jej nieważności. Zatem załatwienie sprawy przez organ podatkowy polega na stwierdzeniu istnienia jednej z wad wyliczonej w art. 247 § 1 o.p. oraz wskazaniu przeszkody w stwierdzeniu nieważności tej decyzji stosownie do treści art. 247 § 2 o.p.

IV. Tryb postępowania i właściwość organów w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji

Ustawodawca w art. 248 § 1 o.p. wskazał na dwa możliwe sposoby wszczęcia postępowania mające doprowadzić do unieważnienia wadliwej decyzji podatkowej. Wszczęcie tego postępowania może nastąpić z urzędu albo na żądanie strony. Legitymację do zgłoszenia żądania wszczęcia postępowania ma podmiot, który twierdzi, że decyzja podatkowa dotyczy jego interesu. Należy wskazać, że legitymacja taka przysługuje również podmiotowi niebędącemu stroną w sprawie, w której wydano decyzję, ale do którego skierowano mylnie decyzję.

Właściwym organem do prowadzenia sprawy stwierdzenia nieważności decyzji jest, co do zasady, organ wyższego stopnia, a więc organ odwoławczy. Ta ogólna zasada właściwości organów odnosi się do przypadków, w których stwierdzenie nieważności dotyczy decyzji ostatecznych wydanych przez naczelnika urzędu skarbowego, wójta, burmistrza (prezydenta miasta), ewentualnie starostę lub marszałka województwa. Jeżeli natomiast decyzja ostateczna została wydana przez organy podatkowe niemające organu wyższego stopnia, a mianowicie przez Ministra Finansów, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub samorządowe kolegium odwoławcze, właściwymi do prowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia jej nieważności są te same organy w ramach samokontroli. Minister Finansów może również wszcząć z urzędu i prowadzić postępowanie nadzorcze w stosunku do decyzji ostatecznych wydanych przez dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej. Niedopuszczalne jest natomiast wszczęcie postępowania w tych sprawach na żądanie strony.

V. Niedopuszczalność wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji

W art. 249 o.p. zostały określone przesłanki, które uniemożliwiają wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, w szczególności w razie upływu 5 lat od dnia doręczenia decyzji (art. 249 § 1 pkt 1) oraz gdy sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję, chyba że żądanie oparte jest na przepisie art. 247 § 1 pkt 4 (art. 249 § 1 pkt 2). Użyte w art. 249 § 1 sformułowanie „w szczególności” oznacza, że wymienione przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji mają jedynie charakter przykładowy. Nie ulega wątpliwości, że przesłanek takich jest więcej. Nie będzie podstaw do wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej także wówczas, gdy decyzja nie jest ostateczna albo wadliwość decyzji stanowi podstawę wznowienia postępowania, czy też żądanie wszczęcia postępowania nie pochodzi od strony w rozumieniu art. 133 o.p.

Pierwsza z przesłanek wymienionych w art. 249 § 1 o.p. związana jest z upływem czasu. Organ podatkowy odmówi wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji na żądanie strony albo zaniecha jego wszczęcia po upływie 5 lat od dnia doręczenia ostatecznej decyzji stronom. Należy podkreślić, że termin, o którym mowa w art. 249 § 1 o.p., jest terminem zawitym prawa materialnego i jego przekroczenie ma ten skutek, że żądanie stwierdzenia nieważności decyzji nie podlega merytorycznemu rozpatrzeniu. Przesłanka odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji zawarta w art. 249 § 1 pkt 1 o.p. jest jednoznaczna i prosta w zastosowaniu przy prawidłowym udokumentowaniu daty doręczenia decyzji ostatecznej.

Druga przesłanka odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji zawarta w art. 249 § 1 o.p. budzi duże wątpliwości od strony merytorycznej, ponieważ dopatrzeć się w niej można braku realizmu prawniczego. Nieobowiązujące już przepisy dotyczące sądownictwa administracyjnego dopuszczały wniesienie

do SN rewizji nadzwyczajnej od orzeczenia NSA z powodu rażącego naruszenia prawa. Po wejściu w życie przepisów o dwuinstancyjności sądownictwa administracyjnego od orzeczeń wojewódzkiego sądu administracyjnego służy skarga kasacyjna, można zatem wnioskować, że oddalenie przez sąd administracyjny skargi na decyzję podatkową wcale nie oznacza zawsze i w każdym przypadku pełnej i absolutnej jej zgodności z prawem. W obowiązującym aktualnie stanie prawnym sąd administracyjny nie jest związany zawartymi w skardze zarzutami i podaną w niej podstawą prawną, może poza nie wyjść w kontroli zgodności z prawem wszystkich aktów i czynności podjętych przez organy administracyjne w danej sprawie, będąc związany w rozstrzygnięciu granicami sprawy, w której skargę wniesiono. Sąd administracyjny jednakże orzeka na podstawie akt sprawy, które tworzą ramy prawdy sądowej, bowiem nie przeprowadza się odrębnego postępowania dowodowego. W postępowaniu przed sądem administracyjnym nie tylko może być przeoczona wada wydania decyzji ostatecznej w sprawie, w której wcześniej już taka decyzję, wydano lecz również inne wady wymienione w art. 247 § 1 o.p.⁶² Należy zatem stwierdzić za J. Borkowskim, że przesłanka odmowy wszczęcia postępowania w prawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej zawarta w pkt 2 § 1 art. 249, stanowi swego rodzaju unik, szkodliwy z punktu widzenia zasad wynikających z art. 120 o.p. i 121 § 1 o.p. nie tylko z powodu przeniesienia odpowiedzialności za praworządność działania organów podatkowych na inny organ państwa, ale uwalniający od odpowiedzialności cywilnej pomimo ujawnienia wady nieważności decyzji.

VI. Wstrzymanie wykonania decyzji

Wszczęcie przez organ podatkowy postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji nie jest równoznaczne z wymogiem wstrzymania jej wykonania. Dopiero prawdopodobieństwo istnienia w decyzji jednej z wad wyliczonych w art. 247 § 1 o.p. nakłada na organ podatkowy obowiązek wstrzymania wykonania kwestionowanej decyzji.

62 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, *op. cit.*, s. 970.

Wstrzymanie wykonania decyzji może nastąpić z urzędu lub na żądanie strony. W literaturze podkreśla się, że przyjęcie kryterium prawdopodobieństwa, jako przesłanki wstrzymania wykonania decyzji, stwarza po stronie organu podatkowego określone obowiązki. Nawet w przypadku braku żądania strony organ podatkowy powinien z urzędu zbadać, czy zachodzi prawdopodobieństwo istnienia wad decyzji uzasadniających stwierdzenie jej nieważności⁶³.

Wstrzymanie wykonania decyzji należy do organu podatkowego właściwego do wydania decyzji w przedmiocie stwierdzenia nieważności. Wstrzymanie wykonania decyzji następuje postanowieniem, podobnie jak odmowa jej wykonania. Wydane postanowienie, zarówno pozytywne, jak i negatywne musi zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne, ponieważ może być ono wzruszone poprzez wniesienie środka zaskarżenia w postaci zażalenia.

VII. Wnioski

Reasumując rozważania, należy stwierdzić, że Ordynacja podatkowa, oprócz ustanowionej w art. 128 zasady trwałości ostatecznych decyzji podatkowych, stworzyła gwarancje represyjne mające na celu wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji wadliwych. Gwarancję tę stanowi system nadzwyczajnych trybów postępowania, w skład którego wchodzi instytucja stwierdzenia nieważności decyzji podatkowych. Trzeba przyznać, że konstrukcja prawna instytucji stwierdzenia nieważności decyzji oparta została na rozwiązaniach kompromisowych, które nie otwierają możliwości nieuzasadnionego podważania trwałości ostatecznych decyzji, a jednocześnie wyznaczają ramy możliwości prawnych wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwych decyzji ostatecznych.

63 S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, op. cit.*, s. 867.