

# WADLIWE ROZSTRZYGNIĘCIA ADMINISTRACYJNE A ICH SKUTECZNOŚĆ – TEORIA I PRAKTYKA

IRENEUSZ KRAWCZYK

## 1. Wstęp

Przepisy podatkowe, a właściwie ich interpretacja i stosowanie, nastroczają duże trudności podatnikom. Nie mniejszych trudności muszą dostarczać także organom podatkowym. Te są jednak w lepszej sytuacji, gdyż stosują przepisy z reguły w drodze kontroli zachowania podatnika. Mają zatem wiedzę o kształtującej się linii orzeczniczej lub stanowiskach doktryny. Zdarza się jednak w praktyce, że to organy podatkowe pierwsze muszą ustalić brzmienie normy i podjąć ryzyko wyboru jej zastosowania w takim lub innym brzmieniu. Dzieje się tak najczęściej w przypadku stosowania przepisów proceduralnych i materialnych zawartych w ordynacji podatkowej lub postępowaniu egzekucyjnym. Przepisów tych bowiem nie stosują podatnicy, a przepisy te są stosowane w stosunku do nich. Czasami można odnieść wrażenie, że organy podatkowe zdają sobie sprawę, że wybierają z wielu możliwości interpretacyjnych i stosują przepisy, które są najbardziej korzystne dla fiskusa, a najmniej korzystne dla podatnika. Niniejszy materiał zamierzam poświęcić próbie przyjrzenia się temu zjawisku i jego konsekwencjom. Ze względu na rozmiar opracowania będzie to tylko szkic problemu, a nie jego całościowa analiza. Również wnioski będą raczej szkicem niż diagnozą.

## **2. Pozakodeksowa „zasada” postępowania administracyjnego**

Ogólne zasady postępowania podatkowego nie dają organom podatkowym możliwości wybierania rozwiązań najbardziej optymalnych dla budżetu i niekorzystnych dla podatnika. Z zasady praworządności wynika, że podstawą działania organów administracji może być tylko prawo, a nie inne czynniki pozaprawne (interes ekonomiczny budżetu). Również interes podatnika powinien być brany pod uwagę aż do konfliktu z interesem publicznym. Jakość polskiego prawa, w tym prawa podatkowego, w dobie nieustających zmian i nowelizacji, jest powszechnie znana. Stąd powstają w praktyce „luzy decyzyjne” polegające na możliwości stosowania szeregu metod wykładni prawa i w zasadzie utracie prymatu przez wykładnię literalną. Stąd już całkiem niedaleka droga do stosowania przepisów z faworyzowaniem budżetu, a pominięciem zasady praworządności. W praktyce wielokrotnie byłem przekonany, że organ podatkowy podejmuje stosowanie prawa z chęcią osiągnięcia efektu korzystnego dla budżetu, przy pełnej świadomości, że takie postępowanie może spowodować uchylene rozstrzygnięcia podatkowego. Ryzyko to jednak było opłacalne, gdyż skutkiem naruszenia prawa było „tylko” uchylene tego rozstrzygnięcia. Miałem wrażenie, że organy podatkowe stosują jakąś nieznaną zasadę, którą można nazwać „zasadą sprytu”. W skrócie polega ona na tym, że organ podatkowy wie, że jego rozstrzygnięcie zostanie uchylone lub przewiduje taką możliwość, ale dla osiągnięcia innego celu decyduje się na takie działanie, ponieważ koszty tego działania będą mniejsze niż potencjalne zyski. Moim zdaniem taka „kalkulacja” jest możliwa dlatego, iż istnieje podział na wadliwość decyzji i nieważność decyzji oraz na podział na skuteczność rozstrzygnięć *ex tunc* (rozstrzygnięcia nie wywołują skutków prawnych) i *ex nunc* (rozstrzygnięcia wywołują skutki prawne do momentu ich uchylenia).

## **3. Wadliwość decyzji administracyjnej**

Postępowanie administracyjne i podatkowe jako zasadę wskazuje trwałość rozstrzygnięć administracyjnych. Wzruszenie ostatecznej decyzji administracyjnej następuje w zasadzie tylko w trybie wznowienia

postępowania oraz stwierdzenie jej nieważności. Oczywiście decyzje nieostateczne podlegają kontroli w trybie odwoławczym. Nauka prawa administracyjnego nie do końca radzi sobie z takimi elementarnymi pojęciami, jak „decyzja nieważna”, „decyzja wzruszalna” czy „decyzja bezskuteczna”. Przekłada się to na praktykę stosowania prawa.

W doktrynie za punkt wyjścia dla badania zagadnienia wadliwości decyzji administracyjnej przyjmuje się założenie gradacji wad, których ciężar powoduje określone konsekwencje w zakresie skutków prawnych decyzji. Z tego względu dokonuje się podziału na decyzje nieważne i wzruszalne. To z kolei wiąże się z zagadnieniem sankcji wobec wadliwej decyzji.

W literaturze przedmiotu wskazuje się na występowanie dwóch koncepcji.

Koncepcja nieważności opiera się na założeniu, iż decyzje nieważne nie wywołują skutku prawnego od momentu wydania, są aktami pozornymi, nieistniejącymi, niemającymi mocy prawnej. Nie wywołują skutków prawnych *ex tunc*. Całkowicie pobieżnie analizując przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji, można zauważyć, że przeplatają się ciężkie naruszenia prawa (rażące naruszenie prawa, brak podstawy prawnej) z naruszeniami dotyczącymi właściwości organu (wydanie decyzji przez organ niewłaściwy miejscowo).

Koncepcja wzruszalności opiera się na założeniu, iż decyzje wzruszalne wywołują skutki prawne, mają moc obowiązującą do czasu wycofania ich z obrotu prawnego. Nie wywołują skutków prawnych *ex nunc*. Analizując z kolei przesłanki wzruszenia decyzji w trybie wznowienia postępowania, rzucają się w oczy bardzo poważne uchybienia w zakresie naruszenia prawa procesowego, takie jak wydanie decyzji w wyniku przestępstwa, wydanie decyzji bez uzyskania stanowiska innego organu.

W polskim systemie prawnym zagadnienia materialnoprawne i procesowe mają taką samą moc, więc podziału na decyzje nieważne i wzruszalne nie można utożsamiać z podziałem na naruszenie przepisów materialnych i procesowych (wynika to z tego, że oba rodzaje norm prawnych regulowane są materią ustawową). W doktrynie podkreśla się bowiem, że tylko ciężkie wykroczenie przeciwko przepisom

prawa może pociągać za sobą sankcję nieważności. Podkreśla się, że najmniejsze naruszenie prawa nie może pociągać za sobą sankcji nieważności – wyeliminowania decyzji z obrotu prawnego. Z tych względów należy wykluczyć teorię ekwiwalencji wad, zakładając, że każda niezgodność z przepisami prawa powoduje nieważność aktu. Nie udało się jednak ustalić pojęcia „ciężkiego” wykroczenia przeciwko przepisom prawa, czy kryterium pozwalającego odróżnić naruszenia powodujące nieważność i wzruszalność.

Zatem przyjęcie koncepcji wadliwości, wzruszalności i stwierdzenia nieważności jest wynikiem decyzji ustawodawcy. Należy zwrócić uwagę na aspekt praktyczny, który w zasadzie decyduje, jaki sposób kontroli wybiera podatnik (strona). Procedura podatkowa nie przewiduje możliwości stwierdzenia nieważności decyzji nieostatecznej. Zatem normalna weryfikacja rozstrzygnięcia podatkowego nie przewiduje możliwości stwierdzenia nieważności tego rozstrzygnięcia, nawet jeżeli to rozstrzygnięcie zawiera wady, które spowodowałyby taki skutek w sytuacji, w której decyzja byłaby ostateczna. Możliwość stwierdzenia nieważności pojawia się dopiero przed sądem administracyjnym. W praktyce nie zdarza się, aby mając świadomość, że decyzja zawiera wady mogące powodować stwierdzenie nieważności, podatnik zdecydowałby się na rezygnację ze złożenia odwołania na rzecz wniosku o stwierdzenie nieważności. Zatem można przyjąć jako pewnik, że do wyjątków będą należały sytuacje, w których dojdzie do stwierdzenia nieważności rozstrzygnięcia.

Można podać w wątpliwość, czy ukształtowana historycznie doktryna dzieląca naruszenia prawa i konsekwencje tych naruszeń jest aktualna. Nie trzeba skomplikowanych analiz, żeby wykazać, że dobór przesłanek wzruszalności decyzji i stwierdzenia nieważności wydaje się trudny do uzasadnienia jako racjonalny i przekonujący.

#### **4. Przykłady praktyczne**

W celu wykazania, że poruszane zagadnienie dotyczące wadliwości decyzji administracyjnych i skutków tej wadliwości ma walor praktyczny, odwołam się do konkretnych przykładów.

#### 4.1. Podjęcie egzekucji na podstawie wadliwej decyzji

Ordynacja podatkowa jako jeden z przypadków przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania wymienia zastosowanie środka egzekucyjnego, o którym podatnik został poinformowany (art. 70 § 4 o.p.). W orzecznictwie sądowym wskazuje się, że skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego nie jest uzależniony od tego, czy decyzja, na podstawie której został wystawiony tytuł wykonawczy, była prawidłowa czy też nie.<sup>1</sup> Stanowisko takie spotyka się z krytyką doktryny. Przy tym stanowisko orzecznictwa jest bardziej zdecydowane w przypadku, w którym decyzja została wydana w taki sposób, że stwierdzono jej nieważność. W tym przypadku, zgodnie z teorią, skutek następuje *ex tunc*. Zatem decyzja wadliwa (bezprawna) wywołuje skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawniania. W zasadzie można wskazać, że organy podatkowe, znając konsekwencję naruszenia prawa poprzez wydanie wadliwej decyzji i konsekwencje w postaci braku przerwania biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego, będą miały tendencję do wszczynania egzekucji na podstawie wadliwych decyzji. Nie bez znaczenia jest również presja w postaci konieczności zapewnienia wpływów budżetowych.

#### 4.2. Odmowa przyjęcia depozytu

Przykładem historycznym, ale dobrze obrazującym prezentowaną tezę jest praktyka w zakresie przyjmowania (a właściwie) odmowy przyjmowania depozytu. Podstawą do wstrzymania wykonania decyzji nieostatecznej był depozyt gotówkowy przyjęty przez organy podatkowe (art. 33d pkt 6 w zw. z 224a o.p.). Przy tym przepisy nie uzależniały przyjęcia depozytu i tym samym wstrzymania wykonania decyzji od wpływu tego faktu na bieg terminu przedawniania zobowiązania podatkowego. Przyjęcie depozytu wstrzymywało bowiem wykonanie decyzji, ale nie zawieszało biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego. Późniejsze zmiany legislacyjne wskazywały, że brak korelacji pomiędzy przyjęciem depozytu a zawieszeniem biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego był raczej wy-

---

1 Wyrok NSA z dnia 19 października 2005 r. (II FSK 351/05).

nikiem przeoczenia ustawodawcy niż świadomej decyzji. Niemniej jednak w okresie od 2005 r. do 2009 r. nie było ustawowego uregulowania w zakresie wpływu przyjęcia depozytu na bieg terminu przedawnienia. Organy podatkowe prezentowały argumentację, że odmawiają przyjęcia depozytu (nawet gdy depozyt został wpłacony na rachunek tego organu), gdyż spowodowałoby to przedawnienie zobowiązania podatkowego. Stanowisko takie spotykało się z aprobatą niektórych wojewódzkich sądów administracyjnych.<sup>2</sup> NSA w orzeczeniu z dnia 8 maja 2009 r. (I FSK 166/08) wskazał na wadliwość takiej praktyki i uznał, że w ten sposób wprowadzono pozaprawną przesłankę, od której uzależniono możliwość wstrzymania wykonania decyzji. Jednak wykazanie bezprawności działania organu administracji poprzez wydanie postanowienia o odmowie przyjęcia depozytu nie przekładało się na powrót do momentu sprzed odmowy przyjęcia depozytu, to znaczy do sytuacji, w której organ byłby zmuszony do przyjęcia depozytu i wstrzymania wykonania decyzji. Nie można było bowiem wstrzymać wykonania decyzji, która została już przymusowo wykonana. Zatem po powrocie sprawy (w wyniku wyroków sądów administracyjnych) na etap postępowania administracyjnego umarzano postępowanie w sprawie przyjęcia depozytu jako bezprzedmiotowe, a skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawniania pozostawał w mocy. Działanie organu administracji było zatem niezgodne z prawem, ale nie wstrzymywało to wykonania decyzji administracyjnej.

### **4.3. Przedłużenie czasu trwania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego**

Postępowanie zabezpieczające prowadzone na podstawie ordynacji podatkowej (art. 33 i nast. o.p.) i postępowania egzekucyjnego w administracji (art. 154 i nast. u.p.e.a.) ma istotne konsekwencje dla przerwania biegu terminu przedawniania zobowiązania podatkowego, gdyż może przekształcić się w postępowanie egzekucyjne. Zgodnie z art. 154 § 4 u.p.e.a. zajęcie zabezpieczające przekształca się w zajęcie egzekucyjne pod jednym warunkiem – że w chwili wystawienia tytułu wykonawczego zajęcie zabezpieczające jeszcze trwa. Na tle tego pro-

---

2      Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 lipca 2007 r. (I SA/Lu 424/07).

blemu pojawiło się orzecznictwo sądów administracyjnych<sup>3</sup> dotyczące możliwości przedłużenia zabezpieczenia po upływie terminu, na jaki to zabezpieczenie zostało ustanowione. Organy podatkowe były w tym zakresie „liberalne” i dokonywały przedłużenia czasu trwania zabezpieczenia nawet po okresie, w którym wyekspirował termin, na który zabezpieczenie zostało ustanowione. Dokonywały czegoś w rodzaju przywrócenia terminu do przedłużenia zabezpieczenia. Orzecznictwo sądów administracyjnych stopnia wojewódzkiego,<sup>4</sup> a później Naczelny Sąd Administracyjny wyraźnie stwierdziły, że nie jest możliwe przedłużenie terminu zabezpieczenia, który już upłynął. W konsekwencji strona domagała się uchylecia zabezpieczenia, pomimo że zabezpieczenie to już przekształciło się w zajęcie egzekucyjne. Sądy administracyjne odmawiały uchylecia zabezpieczenia, powołując się na skutek takiego rozstrzygnięcia na przyszłość, a nie na przeszłość.<sup>5</sup> Organ podatkowy przedłużając nieistniejące zabezpieczenie, osiągał skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia. Podatnik zaś po powrocie sprawy na etap postępowania administracyjnego „dostał” satysfakcję, że wykazał wadliwość działania organów administracji i przyczynia się do zwiększenia stopnia przestrzegania prawa przez te organy .

## 5. Konsekwencja naruszenia prawa

Przedstawione przykłady zmuszają do postawienia tezy, czy taki stan jest prawidłowy, ale jeżeli nie jest, to jakie są perspektywy jego zmiany.

Biorąc pod uwagę zasadę praworządności wymienioną w procedurach administracyjnych oraz mającą swoją wyraźną podstawę w normach konstytucyjnych, uzależnienie skutków wadliwości decyzji w zależności od stopnia naruszenia prawa przez organy podatkowe jest nie do przyjęcia. Potwierdzeniem tej tezy jest przypadkowość doboru przesłanek uchylecia i stwierdzenia nieważności decyzji. Stanowisko

---

3 Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2009 r. (I FSK 1566/07).

4 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 października 2009 r. (I SA/Gd 325/09).

5 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 grudnia 2010 r. (SA/Gd 938/10) oraz wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013 r. (II FSK 1157/11).

to znajduje swoje potwierdzenie w konieczności dokonywania wykładni przepisów na zgodność z Konstytucją RP.

W orzecznictwie ugruntowany jest pogląd o konieczności stosowania wykładni na zgodność z Konstytucją RP. Konieczność takiej wykładni występuje szczególnie jasno na gruncie prawa daninowego. Biorąc powyższe pod uwagę, podnieść należy, iż konkretyzacja obowiązku ciążącego na podmiocie prawa, aby mogła być za taką postrzegana, i aby mogła dawać podstawę do skutecznej ingerencji w sytuację prawną i majątkową podatnika, musi przybrać formę rozstrzygnięcia administracyjnego prawidłowego z punktu widzenia proceduralnego i materialnoprawnego, gdyż tylko takie orzeczenie może skutecznie oddziaływać na sytuację prawną adresata. Nie powinno przy tym ulegać wątpliwości, że domniemanie prawidłowości i ważności, z którego rozstrzygnięcie administracyjne korzysta, jest „[...] konstrukcją teoretyczną stworzoną w interesie jednostki [nie zaś w interesie organu administracji – przyp. aut.], chroniącą ją przed negatywnymi skutkami wykonania wadliwej decyzji [...]”.<sup>6</sup> Podkreślić również wypada, że przywołane domniemanie jest domniemaniem wzruszalnym, w związku z możliwością uruchomienia przez adresata rozstrzygnięcia administracyjnego przewidzianych prawem trybów jego weryfikacji. W efekcie również oczywiste być powinno, że obalenie domniemania legalności rozstrzygnięcia powoduje, że rozstrzygnięcie, które owo domniemanie obejmowało, było niezgodne z prawem (nielegalne, bezprawne) już od momentu wydania, zatem nie mogło one – jako nielegalne – w żaden sposób wpływać na sytuację prawną jej adresata.

Przyjęcie argumentacji przeciwnej doprowadziłoby natomiast do sytuacji, w której prawo chroniłoby te organy administracji, które poszukują poprawy własnej sytuacji w swoich bezprawnych działaniach, np. w zastosowaniu środka egzekucyjnego w związku z wydaniem decyzji uznanej następnie za niezgodną z prawem. Takiej poprawy własnej sytuacji nie może przede wszystkim poszukiwać organ państwa praworządne, jakim jest Rzeczpospolita Polska, gdyż stałoby to w rażącej sprzeczności z wartościami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Jeśli więc organ władzy pu-

6 J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2004, s. 496.



blicznej naruszy prawo, co zostanie stwierdzone prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego lub ostatecznym rozstrzygnięciem organu nadzoru, zobligowany jest konsekwentnie usunąć wszelkie negatywne dla jednostki skutki takiego niezgodnego z prawem zdarzenia. Przeciwnie stanowisko zezwalałoby na czerpanie przez państwo korzyści z bezprawnego działania jego organów.

Na potwierdzenie powyższych poglądów warto przywołać pogląd wypowiedziany w doktrynie prawa podatkowego: [...] *Rzeczpospolita Polska jest państwem prawnym, a więc każde działanie niezgodne z prawem musi być uznane za niedopuszczalne. Nawet jeżeli zostało ono podjęte w błędnym przekonaniu o jego legalności – tak chyba należy kwalifikować dokonywanie środków egzekucyjnych na podstawie następnie uchylonej decyzji podatkowej – państwo prawne nie może czerpać z niego korzyści. Uznanie, że nielegalnie przeprowadzone czynności egzekucyjne przynosiłyby korzyść państwu prawnemu* [tu: przerywałyby bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – przyp. aut.], *musi być z zasady odrzucone, jako niezgodne z art. 2 Konstytucji.*<sup>7</sup>

Zatem biorąc pod uwagę zasadę praworządności i wywodzoną z zasady państwa prawa zasadę nieczerpania korzyści przez organy administracji z własnego bezprawnego działania, rozstrzygnięcia administracyjne niezgodne z prawem (bezprawne) nie mogą wywoływać skutków prawnych. Gradacja naruszeń wskazywana w doktrynie prowadząca do uznania, że są naruszenia prawa, które powodują brak skuteczności od momentu wydania rozstrzygnięcia i naruszenia od momentu uchylecia, jest nie do utrzymania w kontekście przywołanych powyżej zasad.

## 6. Propozycje zmian *de lege ferenda*

W zasadzie nie można wskazać jednego sposobu rozwiązywania tego typu problemów. Jest to spowodowane tym, że sposób i rodzaj naruszenia prawa rzeczywiście jest bardzo szeroki. Podział na naruszenia prawa, które dają podstawę do uchylecia decyzji lub stwierdzenia

---

7 W. Morawski, Tytuł wykonawczy a bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, „Prawo i Podatki” 2007, nr 8, s. 30.

jej nieważności, jest w pewnym sensie „umowny” i nie jest powiązany z praktycznym skutkiem danego naruszenia. W jaki sposób bowiem porównać wydanie rozstrzygnięcia przez organ niewłaściwy miejscowo (co stanowi przyczynę stwierdzenia nieważności decyzji nawet merytorycznie prawidłowej) z wydaniem decyzji w wyniku przestępstwa (co stanowi „jedynie podstawę” do wznowienia postępowania). Zatem twierdzenie, że w tym pierwszym przypadku mamy do czynienia z nieistnieniem decyzji od samego jej początku, a w drugiej jedynie od momentu jej uchylecia, jest twierdzeniem bardzo umownym. Dodatkowo w trakcie prowadzenia różnego rodzaju postępowań czy to podatkowych, czy to egzekucyjnych dochodzi do wydawania szeregu aktów procesowych, które mogą być wadliwe ze względu na błędną wykładnię prawa zastosowaną przez organ. Nie zmienia to faktu, że sam przepis może budzić wątpliwości interpretacyjne. Zatem powstaje zasadnicze pytanie, kto powinien ponieść konsekwencje naruszenia prawa: organ podatkowy czy podatnik.

Rozwiązaniem najbardziej pożądanym i w pełni realizującym zasadę praworządności powinno być wyrażenie, w drodze zmian ustawodawczych, *expressis verbis* zasady, że żadne wadliwe działanie administracji nie może wywołać skutków podatkowych, których konsekwencje obciążają podatnika.

Antycypując zarzut zbytnej radykalności dla takiego poglądu, proponuję wprowadzenie w procedurze podatkowej unormowań, które pozwoliłyby stwierdzić nieważność rozstrzygnięcia w trybie odwoławczym. Dawałoby to możliwość eliminacji skutków, decyzji administracyjnych zawierających najcięższe wady. Zmiana ta jednak powinna być połączona z ponownym „przyjrzeniem” się przesłankom stwierdzenia nieważności i wznowienia postępowania w celu objęcia stwierdzeniem nieważności naprawdę ciężkich naruszeń prawa.

Uważam za celowe zastanowienie się nad skutecznością rozstrzygnięć administracyjnych z uwzględnieniem sytuacji polegających na tym, że dany akt w ogóle o tej treści nie mógł być wydany, a właściwie mógł być wydany tylko akt o treści przeciwnej. To znaczy wydano akt o odmowie, a powinien być wydany akt pozytywny. W takim przypadku należałoby pozbawić skutków prawnych takiego aktu w całości.