

ZASKARŻANIE DECYZJI W POLSKIEJ PROCEDURZE PODATKOWEJ

PROCEEDINGS AGAINST THE ADMINISTRATIVE ACTS IN THE POLISH TAX PROCEDURE

GRZEGORZ LISZEWSKI

Faculty of Law, University of Białystok

Abstract (Streszczenie)

Zgodnie z art. 78 Konstytucji RP każda ze stron ma prawo do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, a wyjątki od powyższej zasady może określać jedynie ustawa. W polskiej procedurze podatkowej szczegółowy tryb zaskarżania orzeczeń wydawanych przez organy podatkowe reguluje ustawa – Ordynacja podatkowa. W akcie tym przewidziano dwa rodzaje środków zaskarżenia decyzji podatkowych: zwyczajne (odwołanie) oraz nadzwyczajne (wniosek o wznowienie postępowania, wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji wniosek o uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej). Dodatkowo, po zakończeniu postępowania odwoławczego, podatnik ma prawo zaskarżyć decyzję organu drugiej instancji do sądu administracyjnego.

Słowa kluczowe

procedura podatkowa, zaskarżanie decyzji organów podatkowych, odwołanie od decyzji organu podatkowego, nieważność decyzji organów podatkowych

Abstract

According to art. 78 Constitution of Republic of Poland everyone has the right to take proceedings against administrative acts given in the first instance, and only the law can qualify the above-rule. In the Polish tax-procedure the detailed mode of taking administrative proceedings against decisions given by tax authorities regulates the law – Ordynacja podatkowa. There are detailed two kinds of such proceeding in this act: ordinary (appeal) and extraordinary (motion for reopening of the tax proceeding, motion for cancellation the decision, motion for rescission or change final decision). Additionally, after the end of the appeal proceedings, the tax payers have the right to take legal proceedings against decisions of the organ of the second instance in the administrative court.

Key words

the tax-procedure, taking administrative proceedings against the decisions of tax authorities, appeal from the decision of tax authority, cancellation the decision of tax authority

I. Wprowadzenie

Zgodnie z art. 78 Konstytucji RP¹ każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, a wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa. Powyższy przepis rozumiany jest powszechnie jako wprowadzający zasadę dwuinstancyjności postępowania administracyjnego. W wyroku z dnia 15.05.2000 r. Trybunał konstytucyjny orzekł, iż „chodzi tu o zagwarantowanie jednostce, której statusu prawnego dana sprawa dotyczy (tj. stronie), prawa do zaskarżania orzeczeń i decyzji do organu wyższej instancji w celu sprawdzenia (skontrolowania) prawidłowości orzeczenia. Wyraźne odwołanie się w powyższym przepisie do sformułowania >>orzeczenia i decyzje wydane w I instancji<< sugeruje, iż chodzi tu o środki prawne, uruchamiające tzw. kontrolę instancyjną (tok instancji), a więc zwyczajne środki prawne (środki odwoławcze) o charakterze w zasadzie dewolutywnym”².

W polskiej procedurze podatkowej rozwinięciem zasady wyrażonej w art. 78 Konstytucji RP jest art. 127 Ordynacji podatkowej³: „postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne”.

Do orzeczeń wydawanych w toku postępowania podatkowego należą decyzje i postanowienia. Postanowienia dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego i co do zasady nie rozstrzygają o istocie sprawy (np. postanowienia dotyczące przeprowadzenia dowodu, zawieszenia postępowania). Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. W niniejszym opracowaniu przedstawione zostanie zagadnienie zaskarżania (wzruszania) decyzji podatkowych w ramach postępowań prowadzonych przez organy podatkowe (pominięte zostanie zagadnienie zaskarżania decyzji do sądu administracyjnego).

Zgodnie z art. 13 Ordynacji podatkowej organami podatkowymi I instancji są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa oraz (wyjątkowo) Minister Finansów. Organami odwoławczymi są organy wyższego stopnia nad organami I instancji: dyrektorzy izb skarbowych – w

¹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 02.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)

² W wyroku z dnia 16.11.1999 r. (SK 11/99) Trybunał Konstytucyjny przyznał, że art. 78 Konstytucji nie przesądza o wyłącznie dewolutywnym charakterze środków zaskarżenia, a więc dopuszcza istnienie innych środków pozwalających na weryfikację kwestionowanego orzeczenia bez konieczności przeniesienia sprawy do wyższej instancji.

³ ustawa z dnia 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa (j.t.: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)

stosunku do naczelników urzędów skarbowych, dyrektorzy izb celnych – w stosunku do naczelników urzędów celnych, samorządowe kolegia odwoławcze – w stosunku do wójtów, burmistrzów, prezydentów miast, starostów i marszałków województw. Mogą zdarzyć się sytuacje, gdy organem I instancji będzie organ wyższego stopnia⁴ – odwołanie od jego decyzji rozpatrzy wtedy ten sam organ (podobnie Minister Finansów rozpatruje odwołania od własnych decyzji).

Środki zaskarżenia decyzji podatkowych można podzielić na zwyczajne i nadzwyczajne. Pierwsze z nich (odwołania) przysługują w zwyczajnym toku instancji. Nadzwyczajne środki służą wzruszeniu ostatecznych decyzji, tj. takich na które już nie przysługuje odwołanie, przy czym chodzi tu zarówno o sytuacje, gdy wyczerpano wcześniej tok instancji, jak również przypadki, w których strona nie skorzystała z prawa do odwołania (i uprawnienie to wygaśło). Do nadzwyczajnych środków zaskarżenia należy wniosek o wznowienie postępowania podatkowego, wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji, wniosek o uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej.

II. Postępowanie odwoławcze

Istotą postępowania uruchomionego w wyniku wniesienia odwołania (postępowanie odwoławcze) jest to, że sprawa zostaje rozpatrzona dwukrotnie – przez organ I a potem II instancji. Oznacza to również, że odwołujący się ma prawo żądać przeprowadzenia postępowania dowodowego (zwłaszcza uzupełnienia dowodów).

W polskiej procedurze podatkowej postępowanie odwoławcze cechuje się względną dewolutywnością: odwołanie należy wnieść za pośrednictwem organu, który wydał skarżoną decyzję (I instancja), a organ ten ma prawo – w terminie 14 dni od otrzymania odwołania – uwzględnić to odwołanie w całości i zmienić lub uchylić własną decyzję przerywając tym samym postępowanie odwoławcze. Od nowej decyzji strona ma prawo wnieść kolejne odwołanie. W praktyce organy podatkowe I instancji niezmiernie rzadko korzystają z powyższego uprawnienia będąc przekonani o prawidłowości własnych rozstrzygnięć.

Odwołanie od decyzji podatkowej należy wnieść w nieprzekraczalnym terminie 14 dni od

⁴ Chodzi tu głównie o rozstrzygnięcie nadzwyczajnych środków zaskarżenia decyzji podatkowych.

daty doręczenia orzeczenia. Zasadą jest, iż wniesienie odwołania nie wstrzymuje wykonania decyzji⁵. W przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem strony organ podatkowy może jednak wstrzymać wykonanie decyzji.

Nie wystarczy, aby z odwołania wynikało niezadowolenie strony z wydanej decyzji. Omawiany środek zaskarżenia musi spełniać pewne wymogi formalne: odwołujący się powinien wskazać konkretne zarzuty przeciwko decyzji, określić istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazać dowody uzasadniające to żądanie.

Organ, do którego wpłynęło odwołanie (I instancji), obowiązany jest przekazać to odwołanie (wraz z aktami sprawy) organowi odwoławczemu w terminie 14 dni od otrzymania odwołania, chyba że (o czym była mowa wyżej) w tym terminie sam uwzględni odwołanie w całości. Sprawa w postępowaniu odwoławczym powinna być rozpatrzona w ciągu 2 miesięcy od otrzymania odwołania przez organ II instancji⁶.

Pierwszą czynnością dokonywaną przez organ odwoławczy jest zbadanie, czy strona wniosła odwołanie w terminie, czy odwołanie jest dopuszczalne oraz czy odwołanie spełnia wymogi formalne uregulowane w Ordynacji podatkowej. Przekroczenie 14-dniowego terminu do wniesienia odwołania skutkuje stwierdzeniem uchybienia terminowi do wniesienia odwołania⁷. Jeżeli odwołanie jest niedopuszczalne, organ odwoławczy stwierdza niedopuszczalność odwołania. Braki formalne odwołania (nieusunięte przez stronę mimo wezwania) powodują pozostawienie go bez rozpatrzenia. We wszystkich wskazanych wyżej przypadkach organ II instancji wydaje ostateczne postanowienia, które mogą być zaskarżone bezpośrednio do sądu administracyjnego.

W doktrynie przyjmuje się, iż niedopuszczalność odwołania może wynikać z przyczyn o charakterze przedmiotowym lub podmiotowym⁸. Pierwsze z nich dotyczą przedmiotu odwołania: brak przedmiotu odwołania, akt, którego dotyczy odwołanie, nie jest decyzją, od decyzji organu I instancji – na mocy szczególnych przepisów – nie przysługiwało odwołanie.

⁵ Od zasady tej przewidziano w Ordynacji podatkowej pewne wyjątki.

⁶ O każdym przypadku niezakończenia sprawy w tym terminie organ ma obowiązek powiadomić stronę podając przyczyny zwłoki oraz wyznaczając nowy termin jej rozpatrzenia.

⁷ Strona, składając odwołanie po terminie, może jednak złożyć wniosek o przywrócenie tego terminu, jeżeli udowodni, że uchybienie terminowi nastąpiło bez jej winy.

⁸ Por. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa, Wydawnictwo prawnicze Lexis Nexis, 2004, s. 595, ISBN 83-7334-345-8

Przyczyny o charakterze podmiotowym związane są z osobą odwołującego się: odwołujący się nie ma zdolności do czynności prawnych albo nie jest stroną postępowania.

W toku postępowania odwoławczego może się okazać, że organ I instancji wymierzył podatek w kwocie niższej niż wynikająca z przepisów prawa podatkowego. W takiej sytuacji organ odwoławczy zwraca sprawę organowi I instancji celem dokonania tzw. wymiaru uzupełniającego, tj. zmiany pierwotnej decyzji (podwyższenia kwoty zobowiązania podatkowego). Od nowej decyzji stronie służy odwołanie. Jeżeli strona takiego odwołania nie wniesie, organ II instancji rozpatruje pierwotne odwołanie od decyzji, która uległa zmianie.

Jedną z podstawowych zasad rządzących postępowaniem odwoławczym jest zakaz reformationis in peius: organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść odwołującego się. Zakaz ten ma jednak charakter względny, jako że przepisy Ordynacji podatkowej dopuszczają możliwość pogorszenia sytuacji strony odwołującej się, jeżeli będąca przedmiotem postępowania decyzja organu I instancji rażąco narusza prawo lub interes publiczny. Charakterystyczne jest przy tym, że w praktyce orzeczniczej organów podatkowych i sądów administracyjnych przyjmuje się, że decyzja kasacyjna (uchylająca orzeczenie organu I instancji i przekazująca temu organowi sprawę do ponownego rozpatrzenia) nie jest naruszeniem omawianego zakazu, skoro nie przesądza w sposób ostateczny o uprawnieniach i obowiązkach strony. Również podjęte w wyniku ponownego rozpatrzenia sprawy rozstrzygnięcie organu I instancji mniej korzystne od pierwotnego (uchylonego) nie stanowi naruszenia tego zakazu⁹.

Pewną wadą polskiego modelu dwuinstancyjności postępowania mogą być wspomniane wcześniej przypadki rozstrzygnięcia odwołania przez ten sam organ, który wydał zaskarżoną decyzję. Nie jest to jednak naruszenie art. 78 Konstytucji RP, gdyż przepis ten przewiduje możliwość ustawowego wprowadzenia wyjątków od tej zasady. Może dość niefortunnie środek zaskarżenia nazwano odwołaniem, podczas gdy bardziej właściwe wydaje się uznanie go za wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy. Już sam fakt, iż odwołanie rozstrzyga podmiot będący autorem kwestionowanej decyzji, sugeruje niewielką szansę na uwzględnienie odwołania. Nieco inaczej przedstawia się sytuacja samorządowych kolegiów odwoławczych – organy te orzekają w składach trzyosobowych; jeżeli dochodzi do

⁹ Por. uchwała Naczelnego Sadu administracyjnego z dnia 04.05.1998 r. (FPS 2/98), „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1998, nr 3, poz. 79.

rozpatrywania odwołania od własnej decyzji, wyznaczany jest inny skład orzekający. Warto jednak zwrócić uwagę, że we wszystkich wspomnianych wyżej przypadkach organ rozpatrujący odwołanie od własnej decyzji ma ograniczony wybór rozstrzygnięć – nie może np. uchylić własnej decyzji i przekazać sprawy (sobie) do ponownego rozpatrzenia.

Postępowanie odwoławcze (z pewnymi wyjątkami dotyczącymi organu rozpatrującego odwołanie od własnej decyzji) może być zakończone w jeden z poniższych sposobów:

a) decyzja utrzymująca w mocy decyzję organu I instancji albo

b) decyzja uchylająca decyzję organu I instancji:

- w całości lub w części - i w tym zakresie orzekająca co do istoty sprawy lub uchylająca tę decyzję i umarzająca postępowanie w sprawie,
 - w całości i przekazująca sprawę do rozpatrzenia właściwemu organowi I instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości,
 - w całości i przekazująca sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części, albo

3) decyzja umarzająca postępowanie odwoławcze.

Zgodnie z art. 233 §3 Ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących tzw. uznania administracyjnego, tj. gdy wybór jednego z kilku możliwych rozstrzygnięć pozostawiono uznaniu organu podatkowego¹⁰, samorządowe kolegium odwoławcze – w przypadku uznania odwołania za zasadne – nie ma prawa wydać decyzji rozstrzygającej sprawę co do istoty, lecz ma obowiązek, uchylając decyzję organu I instancji, zawsze przekazać temu organowi sprawę do ponownego rozpatrzenia. Ograniczenie to wydaje się uzasadnione z uwagi na fakt, że kolegia – mimo swej nazwy – są usytuowane bliżej administracji rządowej niż samorządowej, a nadzór nad nimi sprawuje Prezes Rady Ministrów. Merytoryczne rozstrzygnięcie, np. w sprawie umorzenia zaległego podatku stanowiącego dochód gminy, uchylające odmowną decyzję organu i instancji i orzekające umorzenie zaległości podatkowej jawiłoby się jako nieuprawniona ingerencja administracji rządowej w sferę praw majątkowych samorządu. Problemy związane ze stosowaniem wspomnianego art. 233 §3 polegają na tym, że sprawy ulg w zapłacie podatków samorządowych znacząco się przeciągają: bardzo często wójtowie (burmistrzowie, prezydenci miast) mając świadomość swoistej „bezkarności” odmawiają

¹⁰ Chodzi tu o sprawy ulg w zapłacie podatku: rozłożenie na raty lub odroczenie terminu płatności podatku, umorzenie zaległości podatkowej.

zastosowania ulgi bez szerszego uzasadnienia odmowy. Taki brak formalny decyzji musi skutkować jej uchyleniem, jednakże wiadomo, że sprawa zawsze zostanie przekazana tym organom do ponownego rozpatrzenia. Nie należą do rzadkości przypadki wielokrotnego ponawianego rozpatrywania tej samej sprawy będącego wynikiem składania wielu kolejnych odwołań (specyficzne „odbijanie piłeczki” pomiędzy organem I i II instancji).

Pewne wątpliwości można mieć również co do mocy obowiązującej §3 art. 233 Ordynacji podatkowej. Przepis ten, nieistniejący przed 2005 r., najprawdopodobniej przez niedopatrzenie został implementowany do tekstu ustawy w obwieszczeniu Marszałka Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 04.01.2005 r. w sprawie ogłoszenia jednolitego tekstu ustawy - Ordynacja podatkowa bez zachowania ustawowej formy uchwalania zmian do ustaw. Z jednej więc strony regulacji tej nigdy nie uchwalono w formie ustawy, z drugiej strony jest ona opublikowana w oficjalnym organie promulgacyjnym (Dziennik Ustaw).

III. Nadzwyczajne środki zaskarżenia decyzji podatkowych

Zgodnie z zasadą trwałości orzeczeń administracyjnych wyrażoną w art. 128 Ordynacji podatkowej decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Ich wzruszenie możliwe jest już tylko w drodze nadzwyczajnych środków zaskarżenia lub w drodze skargi do sądu administracyjnego.

Procedura uruchomiona wnioskiem o wznowienie postępowania podatkowego, o stwierdzenie nieważności decyzji albo o uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej uznawana jest za nowe jakościowo postępowanie w stosunku do poprzedzającego ją „zwyčajnego” postępowania podatkowego zakończonego decyzją ostateczną, w związku z czym organ rozpatrujący nadzwyczajny środek zaskarżenia uznawany jest – w zakresie tego wniosku – jako organ I instancji. Od orzeczeń kończących tę procedurę służy odwołanie do tego samego organu.

Przesłanki nadzwyczajnego wzruszenia ostatecznych decyzji podatkowych zostały enumeratywnie wymienione w ordynacji podatkowej.

Zgodnie z art. 240 §1 Ordynacji podatkowej w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

- dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne,

- okazały się fałszywe,
- decyzja wydana została w wyniku przestępstwa,
 - decyzja wydana została przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu,
 - strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu,
 - wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję,
 - decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu,
 - decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostały następnie uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji,
 - decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny,
 - ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji,
 - wynik zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji,
 - orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji.

Postępowanie może być wznowione z urzędu, jak i na wniosek strony. W tym drugim przypadku, podobnie jak w postępowaniu odwoławczym, pierwszą czynnością organu podatkowego jest zbadanie dopuszczalności wznowienia. Niedopuszczalność skutkuje odmową wznowienia postępowania (decyzja). W razie dopuszczalności wznowienia postępowania organ podatkowy wydaje postanowienie o wznowieniu postępowania i dopiero wtedy ocenia istnienie przesłanek wznowienia. Co do zasady postępowanie wznowieniowe prowadzi organ, który wydał decyzję w ostatniej instancji¹¹. Postępowanie to może się zakończyć jedną z poniższych decyzji:

¹¹ Wyjątek dotyczy organów wyższego stopnia oraz przypadków, w których przyczyną wznowienia było działanie organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji (niebędącego organem wyższego stopnia).

- a) uchylającą w całości lub w części decyzję dotychczasową, jeżeli zostanie stwierdzone istnienie przesłanek wznowienia, i w tym zakresie orzekającą co do istoty sprawy lub umarzającą postępowanie w sprawie,
- b) odmawiającą uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli nie zostanie stwierdzone istnienie przesłanek wznowienia,
- c) odmawiającą uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi zostanie stwierdzone istnienie przesłanek wznowienia, lecz:
 - w wyniku uchylenia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa, albo
 - wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego lub przedawnienia prawa do skutecznego doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe.

Stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej możliwe jest jeżeli decyzja ta:

- a) została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości,
- b) została wydana bez podstawy prawnej,
- c) została wydana z rażącym naruszeniem prawa,
- d) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną,
- e) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie,
- f) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały,
- g) zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa,
- h) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą.

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wszczyna się z urzędu lub na wniosek strony, a organem właściwym jest co do zasady organ wyższego stopnia nad tym, który wydał ostateczną decyzję. Czynnością poprzedzającą merytoryczne rozpatrzenie wniosku jest zbadanie upływu czasu, jaki minął od doręczenia stronie decyzji ostatecznej, oraz wyniku ewentualnego postępowania sądowego dotyczącego skargi na decyzję ostateczną. Jeżeli wniosek został złożony po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji lub sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję, organ podatkowy odmawia (w formie decyzji) wszczęcia postępowania w sprawie nieważności decyzji.

Brak którejkolwiek z wymienionych wyżej przesłanek skutkuje wydanie decyzji

odmawiającej stwierdzenia nieważności orzeczenia. Decyzja odmowna wydawana jest również, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przedawnienia zobowiązania podatkowego lub przedawnienia prawa do skutecznego doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Decyzja „pozytywna” - stwierdzająca nieważność orzeczenia” - otwiera organowi, którego decyzję unieważniono, drogę do ponownego podjęcia merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie.

Jeśli chodzi o uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej, Ordynacja podatkowa dzieli w tym względzie decyzje podatkowe na trzy kategorie: orzeczenia, na podstawie których strona nie nabyła żadnego prawa, orzeczenia, na mocy których strona nabyła prawo oraz decyzje ustalające lub określające wysokość zobowiązania podatkowego. Pierwsze z wymienionych mogą być zmienione lub uchylone przez organ, który je wydał, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes podatnika. Drugi rodzaj decyzji (przyznających stronie prawa) może być zmieniany lub uchylany jedynie za zgodą strony, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony. Z kolei decyzje ustalające lub określające wysokość zobowiązania podatkowego mogą być zmieniane przez organ, który je wydał, jeżeli po ich doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach materialnego prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji.

W Ordynacji podatkowej nie rozstrzygnięto zagadnienia kolizji opisanych wyżej nadzwyczajnych trybów wzruszenia ostatecznej decyzji podatkowej. Możliwe są jednak sytuacje, w których strona złoży jednocześnie wniosek o stwierdzenie nieważności (np. z uwagi na rażące naruszenie prawa) oraz wniosek o wznowienie postępowania podatkowego (strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu podatkowym). Zdarzają się też sytuacje, gdy jeden z nadzwyczajnych trybów zostanie uruchomiony w trakcie toczącego się przed sądem administracyjnym postępowania ze skargi na ostateczną decyzję podatkową. W doktrynie oraz orzecznictwie sądowym wskazuje się na konieczność zachowania pewnej kolejności rozstrzygania poszczególnych wniosków, przy czym pierwszeństwo przyznawane jest postępowaniu w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji (pozostałe postępowania nadzwyczajne powinny być w tym czasie zawieszane). Wyeliminowanie orzeczenia z obrotu prawnego (na skutek unieważnienia) uczyni bezprzedmiotowym postępowanie „wznowieniowe” (oraz postępowanie w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej), co

doprowadzi do umorzenia tego postępowania (jak również toczącego się postępowania przed sądem administracyjnym). Na podobnej zasadzie uchylenie decyzji w wyniku wznowionego postępowania sprawi, że procedura zmiany lub uchylenia takiej decyzji będzie podlegała umorzeniu jako bezprzedmiotowa¹².

IV Wnioski

Jak wskazano na wstępie, niniejsze opracowanie ograniczono do prezentacji zagadnień związanych z zaskarżaniem decyzji w postępowaniu podatkowym. Ograniczone ramy opracowania nie pozwoliły na charakterystykę trybu wzruszania postanowień wydawanych przez organy podatkowe oraz trybu zaskarżania orzeczeń podatkowych do sądu administracyjnego. O ile funkcjonowanie tzw. zwyczajnych środków zaskarżenia, jawi się jako oczywista konieczność w demokratycznym państwie prawnym, o tyle pojawiają się wątpliwości związane z zasadnością nadzwyczajnego wzruszania rozstrzygnięć organów administracji (również podatkowej). Z jednej strony jest to tryb pozwalający na usunięcie z obrotu prawnego decyzji sprzecznych z prawem - np. rażąco naruszających prawo, tj. takich które wywołują skutki prawne nie dające się pogodzić z wymaganiami praworządności¹³. Z drugiej jednak strony wyczerpanie toku instancji lub rezygnacja przez stronę ze zwykłych środków zaskarżenia prowadzą do uzyskania statusu ostateczności orzeczenia – w takim przypadku zaczynają działać zasady trwałości orzeczeń organów administracji oraz pewności prawa z założenia wykluczające możliwość usuwania z obrotu rozstrzygnięć ostatecznych.

Istnienie w polskiej procedurze podatkowej dwóch trybów zaskarżenia decyzji, nawet w sytuacji, gdy tryby te nie kolidują ze sobą, a jedynie się uzupełniają często gmatwa ogólny obraz postępowania podatkowego. Można to zobrazować następującym przykładem: strona odwołuje się od decyzji organu I instancji. Po zakończeniu postępowania odwoławczego podatnik ma możliwość żądania wznowienia postępowania w I instancji, a także wznowienia postępowania w II instancji. Decyzje kończące każde z tych wznowieniowych postępowań mogą być zaskarżone w drodze odwołań. W ten sposób z zagadnieniem np. wymiaru zobowiązania podatkowego może się wiązać wszczęcie i prowadzenie sześciu postępowań przed organami I i II instancji. Ilość tych postępowań wzrośnie, jeżeli dodatkowo podatnik będzie żądał stwierdzenia nieważności decyzji wydawanych w toku postępowań pierwszo i

¹² Tak w wyroku Sądu Najwyższego z dnia 06.01.1999 r. (III RN 101/98)

¹³ wyrok Naczelnego Sądu administracyjnego z dnia 11.05.1994 r. (III SA 1705/93)

drugoinstancyjnych. Problem ten dostrzeżono przy okazji prac nad reformą sądownictwa administracyjnego zakładającą likwidację administracyjnych (w tym podatkowych) organów odwoławczych przy jednoczesnym przeobrażeniu tych dotychczas istniejących w sądy administracyjne I instancji¹⁴. Wnioski wynikające z raportu kończącego te prace nie zostały jednak uwzględnione przez ustawodawcę.

Literature:

- [1] Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 02.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- [2] wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16.11.1999 r. (SK 11/99)
- [3] ustawa z dnia 29.08.1997 r. - Ordynacja podatkowa (j.t.: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.)
- [4] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa, Wydawnictwo prawnicze Lexis Nexis, 2004, s. 595, ISBN 83-7334-345-8
- [5] uchwała Naczelnego Sądu administracyjnego z dnia 04.05.1998 r. (FPS 2/98), „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1998, nr 3, poz. 79
- [6] wyroku Sądu Najwyższego z dnia 06.01.1999 r. (III RN 101/98)
- [7] wyrok Naczelnego Sądu administracyjnego z dnia 11.05.1994 r. (III SA 1705/93)

Contact – email:

graegor@uwb.edu.pl

¹⁴ Por. D. Kijowski (red.), Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne. Raport Programu Reformy Administracji Publicznej, Warszawa, Instytut Spraw Publicznych, 2000, ISBN 83-86917-69-5