

Instytucja wygaśnięcia decyzji podatkowej

WIKTOR TRYBKA*

STRESZCZENIE

Celem niniejszego artykułu jest prezentacja i analiza podstaw prawnych stwierdzenia wygaśnięcia decyzji w postępowaniu podatkowym. Analizie poddane zostały postępowanie w przedmiocie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji oraz związek tej instytucji prawnej z granicami trwałości mocy obowiązującej decyzji podatkowej. Organy podatkowe stwierdzają wygaśnięcie decyzji tylko wtedy, gdy wstąpi jedna z przesłanek opisanych w ustawie regulującej postępowanie podatkowe. Podstawy prawne stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej nie mają charakteru jednolitego. Autor w związku z tym stawia sobie za zadanie opis ich istoty. W artykule poruszono również kwestię skutków prawnych wyeliminowania z obrotu prawnej decyzji administracyjnej wskutek stwierdzenia jej wygaśnięcia na płaszczyźnie materialnego i procesowego prawa podatkowego.

Słowa kluczowe: decyzja administracyjna, postępowanie podatkowe, wygaśnięcie i bezprzedmiotowość decyzji, podatki

I. WSTĘP

Prawodawca w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (dalej: u.o.p.)¹ przewidział wiele konstrukcji procesowych służących weryfikacji obowiązywania w obrocie prawnym decyzji podatkowych. Weryfikowane są one najczęściej z wykorzystaniem nadzwyczajnych trybów postępowania podatkowego.

* Dr Wiktor Trybka – adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego i Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Zielonogórskiego. ORCID: 0000-0003-2903-5226.

¹ Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.

Procesowe prawo podatkowe zawiera regulacje pozwalające na ingerencję w moc obowiązującą nie tylko decyzji podatkowych wadliwych, lecz także prawidłowych. W obu przypadkach dochodzi do przełamania zasady obowiązywania decyzji podatkowej w czasie. Ustawodawca, decydując się na wprowadzenie do u.o.p. instytucji pozwalającej na stwierdzenie wygaśnięcia decyzji podatkowej, wyposażył organy podatkowe w kompetencję do wpływu na byt prawny decyzji podatkowej za pośrednictwem decyzji, która dokonuje modyfikacji zakresu materialnego i formalnego obowiązywania ostatecznych decyzji. Decyzja, której skutkiem prawnym jest wygaśnięcie innej ostatecznej decyzji, dokonuje uchylecia w całości skutków prawnych nie tylko materialnoprawnych, lecz także procesowych².

Ustawa regulująca postępowanie podatkowe przewiduje dwa sposoby stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, tj.: 1) w wyniku wydania decyzji oraz 2) z mocy prawa. Z mocy prawa następuje wygaśnięcie decyzji:

- 1) o odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – w całości,
- 2) o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej – w części dotyczącej raty niezapłaconej w terminie płatności (art. 259 u.o.p.).

Regulacja prawna wygaśnięcia decyzji podatkowej była wzorowana na art. 162 k.p.a.³. W obecnie obowiązującym kształcie obie instytucje wygaśnięcia decyzji, zarówno w wyniku wydania decyzji, jak i z mocy prawa, różnią się nie tylko na płaszczyźnie podstaw normatywnych ich stosowania, lecz także częstotliwości wykorzystania ich w praktyce.

W postępowaniu podatkowym organ podatkowy, który wydał decyzję, stwierdza na podstawie art. 258 § 1 u.o.p. jej wygaśnięcie, jeżeli:

- 1) stała się bezprzedmiotowa;
- 2) została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, a strona nie dopełniła tego warunku;
- 3) strona nie dopełniła przewidzianych w tej decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg;
- 4) strona nie dopełniła określonych w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania (art. 258 § 1 u.o.p.).

W wymienionych punktach tego przepisu zawarte są dwie podstawy stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej. Pierwsza to stan bezprzedmiotowości decyzji jako rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy podatkowej z wyróżnieniem

² Zob. T. Woś, [w:] *Postępowanie administracyjne*, T. Woś (red.), Warszawa 2017, s. 604.

³ Ustawa z dnia 14 czerwca 1964 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 2096, ze zm.).

beprzedmiotowości nienazwanej oraz z wyliczeniem przypadków nazwanych bezprzedmiotowości decyzji określonego rodzaju (oznaczonego według przedmiotu rozstrzygnięcia). Druga zaś stanowi, że nie ziścił się warunek dodany do decyzji podatkowej jako integralny element treści rozstrzygnięcia sprawy, a więc wpływający bezpośrednio na prawne skutki powodowane przez decyzję⁴.

Organ podatkowy drugiej instancji, który stwierdził wygaśnięcie własnej decyzji, stwierdza także wygaśnięcie decyzji organu pierwszej instancji. Organ podatkowy stwierdza wygaśnięcie decyzji w drodze decyzji. W przypadkach, o których mowa w pkt 3 i 4, decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza (art. 258 § 1a-3 u.o.p.).

II. ZASADA TRWAŁOŚCI DECYZJI OSTATECZNYCH A WYGAŚNIĘCIE DECYZJI PODATKOWEJ

W obecnie obowiązującym kształcie art. 258 u.o.p. przyznaje kompetencję do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organowi, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Organem tym jest organ pierwszej instancji, jeśli jego decyzja stała się decyzją ostateczną lub organ odwoławczy. W przypadku, gdy zachodziłaby potrzeba stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu odwoławczego i poprzedzającej ją decyzji organu pierwszej instancji, organem kompetentnym do stwierdzenia wygaśnięcia obu decyzji powinien być wyłącznie organ odwoławczy⁵. Organ podatkowy stwierdza zatem wygaśnięcie wyłącznie decyzji ostatecznej. Uprawnienie organu do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji przysługuje tylko wtedy, gdy nie toczy się postępowanie odwoławcze⁶. Decyzje uzyskują cechę ostateczności zarówno wówczas, gdy od rozstrzygnięcia wydanego w pierwszej instancji nie zostało wniesione odwołanie, jak i wówczas, gdy została ona wydana przez organ drugiej instancji⁷.

Stosownie do art. 207 § 2 u.o.p. decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Organy podatkowe nie mogą stwierdzać wygaśnięcia wszelkiego rodzaju decyzji. Mogą tylko stwierdzić wygaśnięcie decyzji rozstrzygającej sprawę co do jej istoty (merytorycznej), a nie decyzji ze swej natury procesowej, czyli decyzji o umorzeniu postępowania podatkowego.

Skutki prawne, jakie może zrodzić wykorzystanie konstrukcji prawnej z art. 258 u.o.p., ściśle korespondują z zagadnieniem granic trwałości decyzji wydanej w postępowaniu podatkowym. O stopniu trwałości ostatecznych decyzji wydanych

⁴ Zob. B. Adamiak, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 1524.

⁵ Zob. art. 258 § 1a u.o.p.

⁶ Zob. wyrok NSA z 5.12.1989 r., SA/Wr 335/89, ONSA 1990, nr 1, poz. 11.

⁷ Zob. A. Kabat, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 896.

w postępowaniu podatkowym przesądza art. 128 u.o.p., który stanowi, że decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w u.o.p. oraz w ustawach podatkowych. Zasada trwałości decyzji ostatecznych ma podstawowe znaczenie nie tylko dla stabilizacji opartych na decyzji skutków prawnych, lecz także dla całego istniejącego porządku prawnego. W systemie prawa polskiego każda ostateczna decyzja podatkowa korzysta z domniemania prawidłowości (legalności). Wszelkie decyzje ostateczne organów podatkowych, zgodnie z zasadą ich trwałości, mogą być weryfikowane zupełnie wyjątkowo. Norma ta oznacza zatem, że wydanie przez organ podatkowy decyzji ostatecznej uniemożliwia dalsze procedowanie w tej sprawie w tzw. trybach podstawowych⁸. Domniemanie prawidłowości decyzji jest konstrukcją teoretycznoprawną, uzasadnioną przyczynami celowościowymi i systemowymi⁹. Zasada trwałości decyzji ostatecznych „(...) ma na celu nie tylko ochronę praw nabytych strony, ale w ogóle porządku prawnego. Pewność obrotu prawnego wymaga, by decyzje ostateczne w sprawach podatkowych były co do zasady trwałe, by podatnik, uiszczając należność podatkową, miał pewność, że po raz drugi organy podatkowe nie będą żądały zapłacenia z reguły wyższego podatku i wydawały w tej sprawie nowej decyzji”¹⁰. Zasada ta nie ogranicza się wyłącznie do możliwości wzruszenia decyzji wadliwej, ale również prawidłowej. W nauce prawa określa się ją mianem fundamentalnej¹¹.

Z zasady trwałości decyzji wynika niedopuszczalność wykładni rozszerzającej podstaw wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji ostatecznej¹², co przekłada się bezpośrednio na sposób ustalenia znaczenia podstaw prawnych stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej. Zasada ta „(...) pozostaje widoczna wszędzie tam, gdzie ustawodawca, stanowiąc o nadzwyczajnych trybach postępowania, jako warunek ich zainicjowania wskazuje na konieczność uprzedniego nadania wydanej decyzji cech ostateczności”¹³. Wpływ zasady trwałości na przebieg postę-

⁸ Zob. wyrok WSA w Łodzi z 13.11.2018 r., I SA/Łd 495/18, Lex nr 2582102. Por. również W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1983, s. 123.

⁹ Szerzej zob. E. Iserzon, *Moc obowiązująca aktu administracyjnego i domniemanie jego ważności*, RPEiS 1965, nr 1, s. 56-57.

¹⁰ Wyrok WSA w Kielcach z 31.03.2011 r., I SA/Ke 164/11, Legalis. Por. również wyrok NSA z 16.03.2011 r., II FSK 708/10, Legalis.

¹¹ Zob. Z. Janowicz, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa-Poznań 1982, s. 97-98.

¹² Zob. S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, PiP 1961, z. 12, s. 901; R.A. Rychter, *Res iudicata w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2014, s. 78-79.

¹³ Zob. W. Piątek, [w:] *System prawa administracyjnego procesowego. Zasady ogólne postępowania administracyjnego. Tom II. Część 2*, J.P. Tarno, W. Piątek (red.), Warszawa 2018, s. 471.

powania podatkowego jawi się w sposobie określenia poszczególnych konstrukcji procesowych, które wywierają bezpośredni wpływ na moc obowiązywania decyzji administracyjnej w czasie. Innym stopniem trwałości będą odznaczały się decyzje nieostateczne, a innym ostateczne¹⁴. Przebieg postępowania podatkowego stanowi ciąg czynności procesowych, zmierzających do wydania decyzji, a następnie – w przypadkach określonych prawem – weryfikacji jej mocy obowiązującej w czasie.

Zasada trwałości ostatecznych decyzji nie obowiązuje bezwzględnie. Wyjątki od tej zasady wynikać mogą albo z samej jej treści, albo z przepisów u.o.p. oraz ustaw podatkowych. B. Adamiak wskazuje, że „(...) wyjątki te wyliczone są w zdaniu drugim art. 128 u.o.p., a mianowicie w przypadkach przewidzianych w u.o.p. oraz ustawach podatkowych, decyzja ostateczna może być wzruszona: przez uchylenie (zmianę) decyzji w trybie postępowania w sprawie uchylenia (zmiany) decyzji prawidłowej bądź dotkniętej wadą niekwalifikowaną (art. 253 § 1, art. 253a § 1, art. 254 u.o.p.); przez uchylenie decyzji w trybie postępowania w sprawie wznowienia postępowania (art. 240 § 1 w zw. z art. 245 § 1 pkt 1 u.o.p.); przez stwierdzenie nieważności w trybie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności (art. 247 u.o.p.); przez uchylenie (zmianę) decyzji na podstawie przepisów szczególnych zawartych w ustawach podatkowych”¹⁵. Katalog wyjątków od zasady trwałości ostatecznych decyzji należy uzupełnić o postępowanie w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu podatkowego (art. 258 u.o.p.).

III. PODSTAWY PRAWNE STWIERDZENIA WYGAŚNIĘCIA DECYZJI PODATKOWEJ

III.1. Bezprzedmiotowość decyzji

Pozostawanie w obrocie prawnym decyzji bezprzedmiotowej stoi w sprzeczności z interesem społecznym, ponieważ stwarza pozory istnienia określonych uprawnień lub obowiązków, godząc w ten sposób w pewność obrotu prawnego¹⁶. Bezprzedmiotowość powstaje na skutek faktów naturalnych lub zdarzeń prawnych, jak np.: śmierć osoby fizycznej lub utrata przez nią zdolności do nabycia uprawnień o charakterze osobistym, ustanie bytu prawnego osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, zmianę tytułu własności rzeczy, jej zniszczenie, zniesienie danej

¹⁴ Zob. szerzej: W. Piątek, *Aksjologiczne podstawy trwałości decyzji administracyjnej w czasie*, [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego*, t. 1, J. Zimmermann (red.), Warszawa 2017, s. 1036 i n.

¹⁵ Zob. B. Adamiak, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 775-776. Por. również wyrok WSA w Poznaniu z 28.06.2017 r., I SA/Po 220/17, Lex nr 2341965.

¹⁶ Zob. B. Adamiak, *Glosa do wyroku NSA z dnia 11 października 1985 r.*, SA/Wr 556/85, OSPiKA 1986, z. 9-10, s. 391-392.

kategorii uprawnień lub obowiązków, uchylenie podstaw prawnych do działania administracji publicznej w formach władczych w określonych sprawach¹⁷. Zachodzi ona również wówczas, gdy nierealne okaże się osiągnięcie celu, ze względu na który decyzja została wydana, wskutek tego, że przestanie istnieć bądź przedmiot rozstrzygnięcia (prawo lub obowiązek strony), bądź podmiot, którego to rozstrzygnięcie dotyczyło, przestał istnieć lub utracił kwalifikację¹⁸. Bezprzedmiotowość podmiotowa i przedmiotowa decyzji administracyjnej łączą się ściśle z brakiem elementów stosunku prawnego. Stwierdzić należy, że bezprzedmiotowość zachodzi wówczas, gdy nierealne okaże się osiągnięcie celu, ze względu na który decyzja została wydana wskutek tego, że przestanie istnieć bądź przedmiot rozstrzygnięcia, bądź podmiot, którego to rozstrzygnięcie dotyczyło¹⁹.

NSA w swoim orzeczeniu trafnie przedstawił bezprzedmiotowość, stwierdzając, że „(...) decyzja wiąże tak długo, jak długo mamy do czynienia z elementami decydującymi o istnieniu danego, skonkretyzowanego w decyzji stosunku prawnego. Powstanie po wydaniu decyzji sytuacji czy układu stosunków społecznych odbiegających od czynników indywidualizujących dany stosunek prawny, ukształtowany w decyzji, kładzie kres istnieniu tego stosunku i musi oddziaływać na obowiązywanie decyzji, która jest wyrazem tych stosunków. W tej sytuacji można mówić o bezprzedmiotowości decyzji, która oznacza nierealność z punktu widzenia możliwości osiągnięcia jej celu”²⁰. WSA w Szczecinie, odnosząc się do kwestii istnienia bezprzedmiotowości decyzji podatkowej, wskazał, że „(...) przedawnienie zobowiązania podatkowego ustalonego w decyzji podatkowej, które nastąpiło po doręczeniu ostatecznej i niewadliwej decyzji, nie powoduje bezprzedmiotowości tej decyzji, nie stanowi zatem przesłanki do jej wygaśnięcia (...). Przedawnienie zobowiązania podatkowego nie stanowi bowiem elementu stosunku prawnego będącego przedmiotem decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe”²¹. Przytoczona teza WSA w Szczecinie nie zyskała aprobaty ze strony nauki prawa. B. Brzeziński i A. Oleśńska słusznie zauważają, że „(...) samo zagadnienie bezprzedmiotowości decyzji podatkowej jest kontrowersyjne. Można spotkać się z poglądem, że bezprzedmiotowość decyzji podatkowej, która uzasadniałaby stwierdzenie jej wygaśnięcia na podstawie art. 258 § 1 u.o.p., w zasadzie nie występuje. Są jednak autorzy, którzy – wręcz przeciwnie – widzą niepokojąco szeroki krąg decyzji podatkowych, które

¹⁷ Zob. wyrok WSA w Łodzi z 9.06.2015 r., II SA/Łd 1179/14, Lex nr 1748814.

¹⁸ Zob. wyrok WSA w Łodzi z 9.10.2012 r., II SA/Gl 517/14, Lex nr 1235285.

¹⁹ Zob. T. Woś, *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej jako bezprzedmiotowej*, PiP 1992, z. 7, s. 51 i n.

²⁰ Wyrok NSA z 21.11.2008 r., I OSK 1908/07, Lex nr 525891. Analogiczne stanowisko zob. wyrok WSA w Warszawie z 15.06.2016 r., III SA/Wa 1946/15, Lex nr 2137720.

²¹ Wyrok WSA w Szczecinie z 21.01.2009 r., I SA/Sz 523/08, CBOSA.

– w szczególności np. na skutek upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – stają się bezprzedmiotowe i jako takie w praktyce spełniają warunki do stwierdzenia ich wygaśnięcia²². Odnajdziemy również orzeczenia, w których NSA stanął na stanowisku, że przedawnienie zobowiązania podatkowego stanowi przesłankę bezprzedmiotowości²³.

Abstrahując od rozbieżnego stanowiska judykatury, należy podzielić pogląd A. Olesińskiej, że „(...) instytucja stwierdzenia wygaśnięcia decyzji jako bezprzedmiotowej stanowi doskonale narzędzie do wyjaśnienia sytuacji prawnej podatnika, a mianowicie tego, czy – zdaniem organu podatkowego oczywiście – upłynął termin przedawnienia zobowiązania określonego w decyzji wymiarowej. Odmowa stwierdzenia wygaśnięcia decyzji pozwala spór co do przedawnienia przesunąć na tory postępowania jurysdykcyjnego, od decyzji odmawiającej stwierdzenia wygaśnięcia decyzji wymiarowej służy bowiem odwołanie, a w perspektywie otwiera się także droga sądownoadministracyjna²⁴. W judykaturze pojawił się słuszny pogląd, że przyjęcie szerokiej i ogólnej definicji bezprzedmiotowości decyzji mogłoby prowadzić do nieuprawnionego wniosku, że może ona być wynikiem każdego ze zdarzeń wymienionych w art. 59 § 1 u.o.p. Tak szerokiemu rozumieniu terminu „bezprzedmiotowość” sprzeciwia się jednak cel instytucji przewidzianej w art. 258 § 1 pkt 1 u.o.p. Tzw. bezprzedmiotowość nienazwana jest instytucją o charakterze szczególnym i służy usunięciu decyzji z obrotu prawnego jako elementu zbędnego, stwarzającego obawy o naruszenie bezpieczeństwa tego obrotu. Taki stan rzeczy może wynikać zarówno ze zmian w stanie prawnym, z zakończenia reglamentacji praw lub obowiązków, jak i z bezczynności podmiotów stosunku materialnoprawnego²⁵. Wykluczyć trzeba natomiast odniesienie pojęcia „bezprzedmiotowości” decyzji do tzw. efektywnego wykonania określonego tą decyzją zobowiązania podatkowego, gdyż w jego następstwie doszło do powstania stanu prawnego należnego w wyniku pełnej realizacji praw lub obowiązków przez strony, czy to dobrowolnej, czy przymusowej²⁶. Jeśli zaś chodzi o stwierdzenie „bezprzedmiotowości” decyzji w przypadku tzw. nieefektywnego wygaśnięcia zobowiązania podatkowego, np. wskutek przedawnienia, to z uwagi na wskazany wyżej cel art. 258 § 1 pkt 1 u.o.p. stwierdzenie wygaśnięcia decyzji ze względu na jej bezprzedmiotowość powinno się wiązać każdorazowo z ustaleniem, że taka decyzja stała się już zbędna

²² B. Brzeziński, A. Olesińska, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 21 stycznia 2009 r.*, I SA/Sz 523/08, OSP 2011, nr 4, s. 271.

²³ Zob. wyrok NSA z 24.3.2006 r., I FSK 774/05, Lex nr 202165.

²⁴ A. Olesińska, *Wszczęcie postępowania...*, s. 61.

²⁵ Zob. J. Borkowski, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2012, s. 1082.

²⁶ Szerzej: *ibidem*, s. 1083.

i że pozostawianie jej w obrocie prawnym w istotny sposób zagraża jego bezpieczeństwu. Nie może o tym przesądzać wyłącznie okoliczność, że wskutek przedawnienia decyzja określająca zobowiązanie podatkowe nie podlega już wykonaniu²⁷.

Inaczej niż w art. 162 k.p.a., w art. 258 § 1 u.o.p. nie odnajdziemy odesłania do przepisów szczególnych. Rację ma B. Adamiak, która wskazuje, że „(...) ordynacja podatkowa, jako akt normatywny tzw. ogólnego prawa podatkowego, nie normuje bowiem w sposób wyczerpujący kwestii dotyczących powstania zobowiązania podatkowego, wymiaru i poboru podatku, unormowanych w odrębnych ustawach podatkowych (...). Bez uwzględnienia regulacji zawartych w ustawie o VAT²⁸ nie możemy przyjąć bez żadnych zastrzeżeń założenia, że w każdym przypadku, gdy nastąpiło przedawnienie zobowiązania podatkowego, uprzednio wydana decyzja w sprawie podatku od towarów i usług staje się zbędna, a przez to bezprzedmiotowa”²⁹. Wykonanie w całości decyzji administracyjnej wyklucza możliwość wystąpienia bezprzedmiotowości z uwagi na to, że doszło do zrealizowania dobrowolnie lub przymusowo praw i obowiązków wynikających z decyzji administracyjnej³⁰. Odwrotnie jest w przypadku częściowego wykonania decyzji administracji – bezprzedmiotowość może zaistnieć i zrodzić skutki prawne nie tylko dla postępowania jurysdykcyjnego³¹. Stwierdzenie bezprzedmiotowości decyzji administracyjnej przez organ egzekucyjny po wszczęciu administracyjnego postępowania egzekucyjnego stanowi przesłankę niedopuszczalności egzekucji administracyjnej³².

III.2. Niedopełnienie warunku

Dla celów dalszej analizy niezbędne jest ustalenie rozumienia pojęcia „warunek” na gruncie nauki prawa, a później określenia jego istoty jako podstawy prawnej stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu podatkowego. W języku naturalnym warunek utożsamia się z „czynnikiem, od którego jest uzależnione istnienie czegoś innego, zastrzeżenie w umowie, od którego spełnienia zależy zrealizowanie czegoś, zespół cech koniecznych do czegoś”³³. Nauka prawa cywilnego definiuje warunek „jako zdarzenie, od którego wystąpienia albo niewystąpienia strony czynności

²⁷ Zob. wyrok NSA z 4.12.2013 r., I FSK 32/13, Lex nr 1435663.

²⁸ Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.).

²⁹ Szerzej: B. Adamiak, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, s. 1525 i n.

³⁰ Zob. *ibidem*, s. 1527-1528.

³¹ Zob. *ibidem*.

³² Kompleksową i zupełną analizę przesłanek niedopuszczalności egzekucji administracyjnej, w tym z powodu bezprzedmiotowości decyzji administracyjnej, zaprezentowała L. Klat-Wertelecka. Zob. L. Klat-Wertelecka, *Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2009.

³³ *Wielki słownik języka polskiego*, M. Markowski, (red.), Warszawa 2011, s. 1279.

prawnej uzależniły powstanie lub ustanie jej skutków”³⁴. Zbliżoną definicję zaprezentował S. Szera, który twierdzi, że „(...) warunkiem nazywamy tego rodzaju postanowienie w treści czynności prawnej, które uzależnia powstanie lub ustanie skutków czynności prawnej od zdarzenia przyszłego i niepewnego”³⁵. Zdaniem S. Grzybowskiego „(...) warunkiem jest dodatkowe zastrzeżenie uzależniające powstanie lub ustanie skutków czynności prawnej od zdarzenia przyszłego i niepewnego”³⁶. Z. Radwański przedstawia trafny pogląd, że warunek należy rozumieć jako składnik treści czynności prawnej, który uzależnia jej skuteczność prawną od zdarzenia przyszłego i niepewnego³⁷.

W nauce prawa administracyjnego odnajdziemy liczne odniesienia do pojęcia „warunku” i jego znaczenia jako ekstraordynaryjnego zastrzeżenia dodanego do decyzji administracyjnej. Warunek jest postanowieniem ograniczającym moc wiążącą decyzji administracyjnej od zdarzeń przyszłych i niepewnych³⁸. Powyższe ujęcie zostało przyjęte w orzecznictwie sądowym³⁹. Ze względu na istotę warunku nie da się go umieścić we wszystkich rodzajach aktów administracyjnych. Nie jest możliwe umieszczenie go w decyzji administracyjnej deklaratoryjnej⁴⁰. Uprawnienia takie nie mogą zostać uzależnione od zdarzenia przyszłego i niepewnego, gdyż właśnie określony stan faktyczny stanowi przesłankę ich ustalenia⁴¹. Przepisy prawa administracyjnego materialnego dają podstawę do wyróżnienia warunku rozwiązującego i zawieszającego. *Criterion divisionis* stanowi przyczyna sprawcza zaistnienia zdarzenia, od którego organ uzależnił skutki decyzji administracyjnej. Zdarzenie to może być zależne od woli strony lub zależeć od przypadku⁴². O tym, czy mamy do czynienia z warunkiem rozwiązującym, czy zawieszającym decyduje sposób skonstruowania treści przepisu prawa materialnego, stanowiącego podstawę do umieszczenia warunku w akcie administracyjnym. Zawarty w przepisach prawa administracyjnego materialnego warunek zawieszający polega na uzależnieniu powstania wszystkich lub określonych skutków decyzji administracyjnej od zdarzenia przyszłego i niepewnego. Warunek rozwiązujący natomiast stanowi

³⁴ L. Domański, *Instytucje Kodeksu Zobowiązań. Komentarz teoretyczno-praktyczny. Część ogólna*, Warszawa 1936, s. 297.

³⁵ S. Szera, *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1967, s. 349.

³⁶ S. Grzybowski, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1985, s. 251-252.

³⁷ Zob. Z. Radwański, *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2007, s. 285-287.

³⁸ Zob. T. Woś, *Termin, warunek i zlecenie w prawie administracyjnym*, PiP 1994, z. 6, s. 28.

³⁹ Zob. wyrok SN z 5.06.2002 r., II CKN 701/00, OSP 2003, nr 10, poz. 124; wyrok SN z 11.11.2002 r., I CKN 1044/00, Lex nr 376340; wyrok WSA w Poznaniu z 16.01.2014 r., I SA/Po 440/13, Lex nr 1423945; wyrok NSA z 18.03.2003 r., ISA/Lu 945/2002, Lex nr 2271371.

⁴⁰ Zob. T. Woś, *Termin, warunek i zlecenie w prawie administracyjnym...*, s. 28.

⁴¹ Zob. *ibidem*.

⁴² Zob. J. Zawadzka, *Warunek w prawie cywilnym*, Warszawa 2012, s. 133.

jego przeciwieństwo i polega na tym, że wszystkie lub określone skutki prawne decyzji administracyjnej ustają po ziszczeniu się zdarzenia przyszłego i niepewnego. Z momentem ziszczenia się warunku rozwiązującego skutki prawne aktu administracyjnego ustają samoistnie, bez konieczności dokonania dodatkowych czynności przez podmiot, do którego ów akt był adresowany⁴³.

Treść przepisów administracyjnego prawa materialnego prowadzi do wniosku, że ustawodawca częściej przewiduje możliwość dodania do decyzji administracyjnej warunku rozwiązującego niż zawieszającego. Prawodawca posługuje się pojęciem warunku, wiążąc go najczęściej z kompetencją organu administracji publicznej do umieszczenia w decyzji administracyjnej dodatkowego zastrzeżenia. Warunek stanowi oświadczenie woli organu administracji publicznej, które wpływa na moc wiążącą w czasie aktu administracyjnego⁴⁴. Nie jest on integralną częścią aktu administracyjnego, ale jego umieszczenie w decyzji administracyjnej może zrodzić określone skutki prawne. Warunek nie ma samodzielnego znaczenia dla treści decyzji administracyjnej, nie określa bowiem ani nie wpływa na określenie uprawnień lub obowiązków jednostki, nie precyzuje też sfery materialnej stosunku administracyjnoprawnego, ale może jednak wpływać na ich skuteczność.

Jak słusznie wskazuje T. Woś, zamieszczenie w decyzji administracyjnej warunku nie oznacza odroczenia nabycia przez adresata decyzji uprawnienia administracyjnoprawnego, które taka decyzja kreuje, lecz jedynie odracza ich wykonanie⁴⁵. Zastrzeżenie przez organ administracji publicznej warunku rozwiązującego nie oznacza, że jego ziszczenie się powoduje samoistne wygaśnięcie decyzji administracyjnej z powodu ziszczenia się warunku⁴⁶. Zamieszczenie warunku w decyzji administracyjnej uzależnia jej skuteczność od zdarzenia przyszłego i niepewnego w tym sensie, że z chwilą ziszczenia się warunku akt administracyjny staje się bezwarunkowy i podlega wykonaniu. Zastrzeżenie warunku w decyzji administracyjnej modyfikuje w sposób szczególny występowanie jej skutków prawnych. Wspomniana modyfikacja polega na tym, że choć skutki prawne aktu administracyjnego zostały określone w jego treści, to nie ma pewności, czy skutki te powstaną i kiedy to nastąpi oraz czy będą one trwałe i jak długo się utrzymają. Warunek, o którym mowa w art. 162 § 1 pkt 2 k.p.a., to nie tylko dodatkowe postanowienie, ale przede wszystkim obowiązek, który musi zrealizować jednostka⁴⁷.

⁴³ Zob. wyrok SN z 21.10.1999 r., I CKN 111/99, OSNC 2000, nr 4, poz. 82.

⁴⁴ Zob. T. Woś, *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej*, [w:] T. Woś (red.), *Postępowanie administracyjne...*, s. 508.

⁴⁵ Zob. T. Woś, *Termin, warunek i zlecenie w prawie administracyjnym...*, s. 29.

⁴⁶ Zob. M. Kotulski, *Art. 162 k.p.a. jako podstawa zamieszczenia warunku w decyzji administracyjnej*, *Casus* 2010, nr 50, s. 48.

⁴⁷ Zob. wyrok WSA w Szczecinie z 25.01.2012 r., I SA/Sz 846/2011, Lex nr 6363582.

Podobnie jak w k.p.a., także w u.o.p. organ podatkowy, który wydał decyzję, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, a strona go nie dopełniła. Poczynione wyżej uwagi na temat rozumienia pojęcia warunku na gruncie prawa administracyjnego odnoszą się również do postępowania podatkowego. Warunek, o którym mowa w art. 258 § 1 pkt 2 u.o.p., to nic innego jak klauzula dodatkowa umieszczona w decyzji podatkowej. Pojęcie „warunku” zostało użyte w art. 258 § 1 pkt 2 u.o.p. jako składnik decyzji podatkowej, który uzależnia jej skutki prawne od zdarzenia przyszłego i niepewnego. Rację ma B. Adamiak pisząc, że „(...) z samej natury warunku wynika, że nie zależy on od woli ludzkiej, lecz stanowi powiązanie skutków prawnych z losowymi zdarzeniami faktycznymi lub prawnymi (klęska żywiołowa jako zdarzenie faktyczne o skutkach prawnych, śmierć osoby fizycznej jako ten sam rodzaj zdarzenia)”⁴⁸.

III.3. Niedopełnienie warunków uprawniających do skorzystania z ulg i ryczałtowych form opodatkowania

Odrębnie od sytuacji, w której organ podatkowy jest zobowiązany do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej z powodu niewykonania warunku rozumianego jako element dodany do decyzji administracyjnej (pkt 2 art. 258 § 1 u.o.p.), należy analizować niedopełnienie warunków uprawniających do skorzystania z ulg oraz niedopełnienie warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania (pkt 3 i 4 art. 258 § 1 u.o.p.). Warunek w rozumieniu przyjętym w art. 258 § 1 u.o.p. nie może dotyczyć ulg⁴⁹. Niedopełnienie warunków uprawniających do zastosowania ulgi oznacza niedopełnienie warunków wynikających z przepisów materialnych prawa podatkowego, które uzależniają możliwość skorzystania z ulgi od stosowania się do obowiązujących przepisów prawa⁵⁰. Analogicznie w przypadku niedopełnienia obowiązków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania powoduje to konieczność stwierdzenia wygaśnięcia decyzji w sprawie przyznania danej formy opodatkowania⁵¹. Warunek w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 3 u.o.p. został zawarty w art. 12 ust. 1 pkt 4 lit. c i ust. 3 ustawy z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym⁵². Przepis ten zwalnia od podatku rolnego na 5 lat określone grunty wchodzące w skład Zasobu Własności

⁴⁸ B. Adamiak, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz...*, Wrocław 2017, s. 1528.

⁴⁹ Zob. wyrok NSA z 18.03.2003 r., I SA/Lu 945/02, CBOSA.

⁵⁰ Szerzej: H. Dzwonkowski, J. Kondratowska, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1206.

⁵¹ Zob. *ibidem*.

⁵² Dz. U. z 2017 r. poz. 1892, ze zm.

Rolnej Skarbu Państwa objęte w trwałe zagospodarowanie, przy czym za trwałe zagospodarowanie uważa się objęcie gruntów w dzierżawę lub użytkowanie na okres nie krótszy niż 10 lat⁵³. Rozwiązanie przez rolnika umowy dzierżawy przed upływem 10 lat skutkuje obowiązkiem stwierdzenia przez organ podatkowy wygaśnięcia decyzji o przyznaniu ulgi⁵⁴. Warunek, o którym mowa w art. 258 § 1 pkt 4 u.o.p., również nie ma charakteru samoistnego. Niezbędne jest tutaj odwołanie się do przepisów materialnego prawa podatkowego. M. Niezgódka-Medek za przykład regulacji prawnej, w której zawarty jest tego rodzaju warunek, podaje art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 2157, ze zm.)⁵⁵. Istnieje możliwość zwolnienia z podatku od nieruchomości na mocy uchwały rady gminy w przypadku wykazania, że przedsiębiorca tworzy nowe miejsca pracy związane z realizacją nowych inwestycji. Skorzystanie z takiej ulgi, a następnie niespełnienie warunków do skorzystania z ulgi aktualizuje po stronie wójta (burmistrza, prezydenta miasta) kompetencje do stwierdzenia jej wygaśnięcia. Zgodzić należy się z NSA, że „(...) że przepis ten daje podstawę prawną do stwierdzenia wygaśnięcia pierwotnej decyzji podatkowej, w wyniku której strona nabyła określone prawa i obowiązki, lecz następnie nie dopełnienia warunków nabycia owych praw i obowiązków. Aby zatem można było skutecznie podważyć decyzję wydaną na podstawie art. 258 § 1 pkt 3 u.o.p. należy wskazać na błędne przesłanki jej wydania. Innymi słowy skarżący obowiązany jest wskazać na spełnienie warunków koniecznych do udzielenia mu zwolnienia od podatku od nieruchomości”⁵⁶.

IV. POSTĘPOWANIE W PRZEDMIOCIE STWIERDZENIA WYGAŚNIĘCIA DECYZJI

Postępowanie w przedmiocie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu podatkowego jest postępowaniem podatkowym składającym się z trzech stadiów: wszczęcia postępowania, postępowania wyjaśniającego i podjęcia decyzji. Artykuł 258 u.o.p. nie wskazuje, kto jest podmiotem uprawnionym do zainicjowania postępowania. Stosownie do art. 165 § 1 u.o.p. oraz analogicznie do przepisów regulujących sposób inicjowania postępowania w trybach nadzwyczajnych, postępowanie w przedmiocie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu podatkowego wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu. Zasadą jest, że wszczęcie postępowania z urzędu

⁵³ Zob. B. Gruszczyński, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1072.

⁵⁴ Zob. wyrok NSA z 28.10.2004 r., FSK 1178/04, OSP 2005, nr 12, poz. 141.

⁵⁵ Zob. M. Niezgódka-Medek, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 2017.

⁵⁶ Wyrok NSA z 12.12.2017 r., II FSK 3134/15, Lex nr 2431192.

następuje w formie postanowienia (art. 165 § 2 u.o.p.). Prawodawca przewidział od tej zasady liczne wyjątki, wymienione enumeratywnie w art. 165 § 5 u.o.p. Jeden z tych wyjątków odnosi się do wygaszenia decyzji podatkowej. Nie wydaje się postanowienia, wszczynając postępowanie podatkowe z urzędu w postępowaniu w sprawie wygaśnięcia decyzji (art. 165 § 5 pkt 7 u.o.p.)⁵⁷.

Niezależnie od sposobu wszczęcia postępowania, każdorazowo organ podatkowy, inicjując postępowanie, bada istnienie podstaw prawnych, których wystąpienie warunkuje możliwość skorzystania z konstrukcji procesowej unormowanej w art. 258 § 1 u.o.p. Organ musi m.in. zbadać, czy decyzja organu podatkowego stała się bezprzedmiotowa. Wszczęcie postępowania to nic innego jak ogół wstępnych czynności organu o charakterze merytorycznym i formalnym, które rozpoczynają bieg postępowania⁵⁸. Nie można zapominać o tym, że „(...) wszczęcie postępowania nie oznacza wyłącznie zapoczątkowania czynności procesowych w sprawie, która nie była jeszcze w ogóle rozpoznawana przez organy, lecz dotyczy także wszczęcia postępowania w kolejnej instancji lub podjęcia postępowania w nadzwyczajnym trybie”⁵⁹. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że zaistniała jedna z podstaw prawnych opisanych w art. 258 § 1 u.o.p., to nie jest on uprawniony, ale zobowiązany do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej. Decyzja organu podatkowego wydana na podstawie art. 258 u.o.p. jest decyzją związaną.

Postępowanie w przedmiocie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu podatkowego jest postępowaniem całkowicie odrębnym od postępowania w przedmiocie wznowienia postępowania i stwierdzenia nieważności decyzji. Ostatnie dwa mają na celu weryfikację decyzji wadliwej, a inny cel przyświeca postępowaniu uruchomionemu na podstawie art. 258 u.o.p.⁶⁰. Postępowanie w przedmiocie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej i postępowania prowadzone w trybach nadzwyczajnych są ze sobą niekonkurencyjne. Konstrukcja prawna opisana w art. 258 § 1 u.o.p. dotyczy decyzji niewadliwych, tzn. takich, które zostały wydane zgodnie z prawem, jednak ich pozostawanie w obrocie prawnym jest nieuzasadnione (zbędne) wskutek zaistnienia przesłanek (podstaw) wymienionych w tym

⁵⁷ Szerzej na temat wszczęcia postępowania w przedmiocie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu podatkowego – zob. A. Olesińska, *Wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, która stała się bezprzedmiotowa* (art. 258 § 1 ordynacji podatkowej), ZNSA 2011, nr 2, s. 61.

⁵⁸ Zob. R. Hauser, *Wszczęcie postępowania administracyjnego*, RPEiS 1998, z. 1, s. 3.

⁵⁹ J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017, s. 167.

⁶⁰ Postępowanie w sprawie wygaśnięcia decyzji nie służy eliminowaniu z obrotu prawnego decyzji wadliwych. Por. wyrok WSA w Krakowie z 18.05.2015 r., I SA/Kr 413/15, Legalis.

przepisie, a więc gdy decyzja stała się bezprzedmiotowa (pkt 1) albo gdy strona nie dopełniła określonych warunków (pkt 2-4)⁶¹.

Organ podatkowy drugiej instancji, który stwierdził wygaśnięcie własnej decyzji, stwierdza także wygaśnięcie decyzji organu pierwszej instancji (art. 258 § 1a u.o.p.). Uprawnienie organu administracji do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji przysługuje tylko wtedy, gdy nie toczy się postępowanie odwoławcze; niezależnie od tego stwierdzenie wygaśnięcia decyzji może się odnosić zarówno do decyzji ostatecznej, jak i nieostatecznej⁶². W sytuacji, gdy w postępowaniu odwoławczym zostanie stwierdzone przedawnienie zobowiązania podatkowego, organ odwoławczy powinien zastosować art. 233 § 1 pkt 3 u.o.p. i wydać decyzję o umorzeniu postępowania odwoławczego jako bezprzedmiotowego. Następnie zaś organ pierwszej instancji powinien na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 u.o.p. stwierdzić wygaśnięcie swojej decyzji jako bezprzedmiotowej⁶³. Odmienne stanowisko zajął WSA w Szczecinie, który stwierdził, że umorzenie samego postępowania odwoławczego nie wyeliminuje z obrotu prawnego decyzji określającej zobowiązanie, które wygasło. Zastosowanie trybu określonego w art. 233 § 1 pkt 2 lit. a u.o.p. w sposób prosty i szybki prowadzi do eliminacji z obrotu prawnego takiej decyzji i zakończenia postępowania w sprawie, co koreluje z ustanowioną w art. 125 § 1 u.o.p. zasadą szybkości postępowania. Umorzenie postępowania odwoławczego, a następnie wszczęcie i prowadzenie postępowania np. w trybie art. 258 § 1 pkt 1 u.o.p. zbędnie wydłuża czas, w jakim decyzja może zostać wyeliminowana z obrotu prawnego, oraz zbędnie pochłania czas organu podatkowego. Zastosowanie tego przepisu jest uzasadnione wówczas, gdy nie zostało wniesione odwołanie od decyzji określającej zobowiązanie, które uległo przedawnieniu⁶⁴.

V. WYGAŚNIĘCIE DECYZJI Z MOCY PRAWA

W razie niedotrzymania terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej bądź terminu płatności którejkolwiek z rat, na jakie zostały rozłożone podatek lub zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji:

- 1) o odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – w całości,
- 2) o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej – w części dotyczącej raty niezapłaconej w terminie płatności (art. 259 § 1 u.o.p.).

⁶¹ Zob. wyrok WSA w Szczecinie z 21.01.2009 r., I SA/Sz 523/08, CBOSA.

⁶² Zob. wyrok NSA z 5.12.1989 r., SA/Wr 335/89, ONSA 1990, nr 1, poz. 11.

⁶³ Zob. wyrok NSA z 24.03.2006 r., I FSK 774/05, Lex nr 202165.

⁶⁴ Zob. wyrok WSA w Szczecinie z 24.08.2016 r., I SA/Sz 709/16, Lex nr 2116090.

W razie niedotrzymania terminu płatności trzech kolejnych rat, na jakie zostały rozłożone podatek lub zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji o rozłożeniu na raty w zakresie wszystkich niezapłaconych rat (art. 259 § 1a u.o.p.).

Ustawodawca w art. 259 u.o.p. przewidział możliwość wygaśnięcia decyzji *ex lege*. Fakt wygaśnięcia decyzji nie jest w tym przypadku potwierdzany decyzją (organ może stwierdzić zaistniały fakt przez wydanie zaświadczenia). Wygaśnięcie decyzji z mocy prawa stanowi sankcję w stosunku do podmiotów, które otrzymały pozytywne dla nich decyzje o odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę oraz o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej, a nie zastosowały się do ich treści⁶⁵. Okoliczności, z powodu których podatnik nie mógł wywiązać się z należności, nie mają, w świetle powołanych przepisów, znaczenia prawnego, ponieważ w treści przepisu nie zostały zawarte żadne przesłanki uzależniające wygaśnięcie omawianych decyzji od przyczyn niedotrzymania terminu⁶⁶. Zgodzić należy się z WSA we Wrocławiu, że „(...) wykładnia językowa art. 259 § 1a u.o.p. prowadzi do wniosku, że użyte w tym przepisie pojęcie „wszystkich niezapłaconych rat” obejmuje zarówno raty, których termin płatności bezskutecznie upłynął, jak i te raty, których termin płatności wyznaczony decyzją jeszcze nie nadszedł. W każdym przypadku jest to bowiem rata niezapłacona. Gdyby ustawodawca chciał ograniczyć zakres wygaśnięcia decyzji tylko do rat, których termin płatności nie został dotrzymany przez podatnika, dałby temu wyraz. Ograniczenie przez ustawodawcę skutku wygaśnięcia decyzji w stosunku do wszystkich niezapłaconych rat *a contrario* oznacza, że decyzja nie wygasa w stosunku do rat zapłaconych, bo w tej części decyzja ta została już wykonana”⁶⁷. Z chwilą wygaśnięcia decyzji z mocy prawa jej adresat traci wszelkie uprawnienia z niej płynące, nie może ona wywoływać żadnych skutków w sferze postępowania egzekucyjnego, a w szczególności skutkować jego umorzeniem⁶⁸.

VI. WNIOSKI

W art. 258 u.o.p. unormowana została odrębna instytucja prawna, która daje możliwość zainicjowania postępowania w przedmiocie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej. Podstawy prawne, na których organ podatkowy opiera swoje rozstrzygnięcie, mają charakter norm nieprocesowych – jak mogłoby się wydawać po pobieżnej analizie art. 258 § 1 u.o.p. – ale materialnoprawnych. W związku z tym

⁶⁵ Zob. S. Presnarowicz, komentarz do art. 259, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Lex, dostęp: 2019-07-24.

⁶⁶ Zob. wyrok NSA w Warszawie z 8.08.2002 r., III SA 392/02, Lex nr 145030.

⁶⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z 22.03.2018 r., I SA/Wr 16/18, Legalis nr 1762211.

⁶⁸ Zob. wyrok WSA w Poznaniu z 24.04.2008 r., I SA/Po 1635/07, Legalis nr 150414.

nasuwa się konkluzja, że przepis art. 258 u.o.p. normuje mieszaną (materialnoprocesową) instytucję służącą weryfikacji obowiązywania decyzji w czasie, która stanowi instrument kontroli wykonania decyzji podatkowej. Podstawy prawne dające możliwość stwierdzenia wygaśnięcia decyzji organu podatkowego nie są jednolite, a praktyczne wykorzystanie samej konstrukcji prawnej opisanej w art. 258 u.o.p. wymaga współstosowania przepisów prawa podatkowego materialnego i procesowego. Pierwsza z podstaw prawnych stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej – chociaż budzi wątpliwości natury doktrynalnej i praktycznej – daje możliwość organom podatkowym szerokiego wykorzystania tej instytucji. Prawodawca w art. 258 § 1 pkt 2-4 u.o.p. posługuje się pojęciem „warunku”. W pkt. 2 art. 258 § 1 u.o.p. mowa jest o warunku jako elemencie ekstraordynaryjnym aktu administracyjnego (klauzuli dodatkowej). Jej umieszczenie w decyzji podatkowej uzależnia jej skutki prawne od zdarzenia przyszłego i niepewnego. Chociaż przyznać należy, że wystąpienie warunków w prawie podatkowym jako tzw. klauzul dodatkowych jest bardzo rzadkie. Odmienne charakter mają warunki, o których mowa w pkt 3-4 art. 258 § 1 u.o.p.

Ustawodawca w projekcie⁶⁹ nowej ordynacji podatkowej pozostawia organom podatkowym możliwość stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej. Sama konstrukcja tej instytucji w stopniu niewielkim, ale znaczącym z punktu widzenia praktyki stosowania przepisów prawa podatkowego, różni się od obecnie obowiązującego art. 258 u.o.p. Oznacza to, że w toku prac legislacyjnych część postulatów nauki prawa i judykatury została uwzględniona. W projekcie nowej ordynacji podatkowej w art. 507 § 1 prawodawca wskazuje wprost na możliwość stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej nie tylko w całości, lecz także w części. Podstawy prawne wygaśnięcia decyzji podatkowej pozostały w niezmienionym kształcie. Natomiast w art. 508 ustawodawca dał możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru.

BIBLIOGRAFIA

Literatura

- Adamiak B., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017.
Adamiak B., *Glosa do wyroku NSA z dnia 11 października 1985 r., SA/Wr 556/85*, OSPiKA 1986, z. 9-10.
Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2017.
Borkowski J., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2012.

⁶⁹ Dostępny na stronie: <http://www.sejm.gov.pl/sejm8.nsf/agent.xsp?symbol=RPL&Id=RM-10-73-19> [dostęp: 2019-07-24].

- Brzeziński B., Olesińska A., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 21 stycznia 2009 r.*, I SA/Sz 523/08, OSP 2011, nr 4.
- Dawidowicz W., *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1983.
- Domański L., *Instytucje Kodeksu Zobowiązań. Komentarz teoretyczno-praktyczny. Część ogólna*, Warszawa 1936.
- Dzwonkowski H., Kondratowska J., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Gruszczyński B., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1072.
- Grzybowski S., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1985, s. 251-252.
- Hauser R., *Wszczęcie postępowania administracyjnego*, RPEiS 1998, z. 1, s. 3.
- Iserzon E., *Moc obowiązująca aktu administracyjnego i domniemanie jego ważności*, RPEiS 1965, nr 1.
- Janowicz Z., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa-Poznań 1982.
- Kabat A., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Klat-Wertelecka L., *Niedopuszczalność egzekucji administracyjnej*, Wrocław 2009.
- Kotulski M., *Art. 162 k.p.a. jako podstawa zamieszczenia warunku w decyzji administracyjnej*, Casus 2010, nr 50.
- Niezgódka-Medek M., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Olesińska A., *Wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, która stała się bezprzedmiotowa (art. 258 § 1 ordynacji podatkowej)*, ZNSA 2011, nr 2.
- Piątek W., [w:] *System prawa administracyjnego procesowego. Zasady ogólne postępowania administracyjnego. Tom II. Część 2*, J.P. Tarno, W. Piątek (red.), Warszawa 2018.
- Piątek W., *Aksjologiczne podstawy trwałości decyzji administracyjnej w czasie*, [w:] *Aksjologia prawa administracyjnego*, t. 1, J. Zimmermann (red.), Warszawa 2017.
- Presnarowicz S., komentarz do art. 259, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, System Informacji Prawnej Lex, dostęp: 2019-07-24.
- Radwański Z., *Prawo cywilne – część ogólna*, Warszawa 2007.
- Rozmaryn S., *O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, PiP 1961, z. 12.
- Rychter R.A., *Res iudicata w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2014.
- Szera S., *Prawo cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1967.
- Wielki słownik języka polskiego*, M. Markowski (red.), Warszawa 2011.
- Woś T., [w:] *Postępowanie administracyjne*, T. Woś (red.), Warszawa 2017.
- Woś T., *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej jako bezprzedmiotowej*, PiP 1992, z. 7.
- Woś T., *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej*, [w:] *Postępowanie administracyjne*, T. Woś (red.), Warszawa 2017.
- Woś T., *Termin, warunek i zlecenie w prawie administracyjnym*, PiP 1994, z. 6.
- Zawadzka J., *Warunek w prawie cywilnym*, Warszawa 2012.

Akty normatywne

- Ustawa z dnia 14 czerwca 1964 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 2096, ze zm.).
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1892, ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900, ze zm.).
- Ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 2157, ze zm.).
- Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, ze zm.).

Orzecznictwo

- Wyrok SN z 21.10.1999 r., I CKN 111/99, OSNC 2000, nr 4, poz. 82.
- Wyrok SN z 5.06.2002 r., II CKN 701/00, OSP 2003, nr 10, poz. 124;
- Wyrok SN z 11.11.2002 r., I CKN 1044/00, Lex nr 376340.

Wyrok NSA z 5.12.1989 r., SA/Wr 335/89, ONSA 1990, nr 1, poz. 11.
Wyrok NSA z 8.08.2002 r., III SA 392/02, Lex nr 145030.
Wyrok NSA z 18.03.2003 r., I SA/Lu 945/02, CBOSA.
Wyrok NSA z 18.03.2003 r., ISA/Lu 945/2002, Lex nr 2271371.
Wyrok NSA z 28.10.2004 r., FSK 1178/04, OSP 2005, nr 12, poz. 141.
Wyrok NSA z 24.03.2006 r., I FSK 774/05, Lex nr 202165.
Wyrok NSA z 21.11.2008 r., I OSK 1908/07, Lex nr 525891.
Wyrok NSA z 16.03.2011 r., II FSK 708/10, Legalis.
Wyrok NSA z 4.12.2013 r., I FSK 32/13, Lex nr 1435663.
Wyrok NSA z 12.12.2017 r., II FSK 3134/15, Lex nr 2431192.
Wyrok WSA w Poznaniu z 24.04.2008 r., I SA/Po 1635/07, Legalis nr 150414.
Wyrok WSA w Szczecinie z 21.01.2009 r., I SA/Sz 523/08, CBOSA.
Wyrok WSA w Szczecinie z 21.01.2009 r., I SA/Sz 523/08, CBOSA.
Wyrok WSA w Kielcach z 31.03.2011 r., I SA/Ke 164/11, Legalis.
Wyrok WSA w Szczecinie z 25.01.2012 r., I SA/Sz 846/2011, Lex nr 6363582.
Wyrok WSA w Łodzi z 9.10.2012 r., II SA/Gl 517/14, Lex nr 1235285.
Wyrok WSA w Poznaniu z 16.01.2014 r., I SA/Po 440/13, Lex nr 1423945.
Wyrok WSA w Krakowie z 18.05.2015 r., I SA/Kr 413/15, Legalis.
Wyrok WSA w Łodzi z 9.06.2015 r., II SA/Ld 1179/14, Lex nr 1748814.
Wyrok WSA w Warszawie z 15.06.2016 r., III SA/Wa 1946/15, Lex nr 2137720.
Wyrok WSA w Szczecinie z 24.08.2016 r., I SA/Sz 709/16, Lex nr 2116090.
Wyrok WSA w Poznaniu z 28.06.2017 r., I SA/Po 220/17, Lex nr 2341965.
Wyrok WSA we Wrocławiu z 22.03.2018 r., I SA/Wr 16/18, Legalis nr 1762211.
Wyrok WSA w Łodzi z 13.11.2018 r., I SA/Ld 495/18, Lex nr 2582102.

Institution of tax decision expiry

SUMMARY

This paper aims at a description of the legal grounds for making a statement on decision expiry under tax proceedings. The analysis covered the operational procedure adopted to find out the decision expiry and the relationship between the legal institution and the sustainability limits of an applicable tax decision. The tax authorities state that the decision expires only if one of the prerequisites referred to in the Tax Procedure Act has occurred. The legal grounds for stating the tax decision expiry are not uniform. Therefore, the author aims to describe their essence. The paper also discusses the issue of legal consequences of eliminating an administrative decision from legal transactions, as a consequence of its expiry, at the substantive and procedural levels of tax law.

Key words: Tax decision, expiry of tax decision, Tax ordinance