**OGÓLNE PROCEDURALNE PRAWO PODATKOWE. Zagadnienia ogólne postępowania podatkowego**

**1. Zasady postępowania podatkowego**

W art. 120-129 ord.pod. sformułowano **ogólne zasady postępowania podatkowego mające charakter normatywny**. Można z nich wyinterpretować normy prawne wiążące ich adresatów, zwłaszcza organy podatkowe, a pośrednio strony, które mogą dochodzić swoich uprawnień wynikających z tych zasad. Uprawnienia stron nie są gwarantowane wprost przez te zasady, ale poprzez obowiązki nałożone na organy podatkowe. Naruszenie określonej zasady postępowania podatkowego jest błędem o charakterze procesowym i może doprowadzić do uchylenia decyzji podatkowej z tej przyczyny(1), z tym że naruszenie takie ma charakter wtórny względem ewentualnych naruszeń przepisów, z których wynikają dla organów podatkowych lub podatników konkretne prawa i obowiązki(2).

W Ordynacji podatkowej sformułowano następujące **zasady ogólne postępowania podatkowego**:

1) praworządność;

2) pogłębianie zaufania do organów podatkowych;

3) udzielanie informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego;

4) prawda obiektywna;

5) czynny udział strony w postępowaniu podatkowym;

6) przekonywanie;

7) szybkość i prostota działania organów podatkowych;

8) pisemność;

9) dwuinstancyjność;

10) trwałość decyzji ostatecznych;

11) ograniczona jawność postępowania.

Zasady ogólne postępowania podatkowego tworzą określony zbiór (system), a ich analiza nie może się ograniczać do pojedynczej zasady, gdyż pozostają one wobec siebie w określonych relacjach i często wzajemnie się warunkują. Ich normatywne rozwinięcie znajduje się w różnych instytucjach prawnych ogólnego procesowego prawa podatkowego, np. załatwiania spraw podatkowych, gromadzenia materiału dowodowego, wydawania i doręczania decyzji podatkowych, wnoszenia odwołań od decyzji podatkowych.

**Katalog zasad ogólnych postępowania podatkowego zawiera najważniejsze reguły, które przesądzają o modelu postępowania, a także są wytycznymi działania dla organów podatkowych**. Nie wprowadzają nowych, samoistnych instytucji, lecz są normami, które mają być realizowane przez istniejące instytucje. Dzięki temu „wyjęciu przed nawias” wszystkie instytucje uregulowane w Ordynacji podatkowej mogą być traktowane jako konkretyzacja zasad ogólnych(3). Z uwagi na doniosłość zasad ogólnych postępowania podatkowego oraz ich uniwersalny charakter, pozwalający na stosowanie do wszelkich czynności proceduralnych, mogłyby być przeniesione na początek ustawy - Ordynacja podatkowa(4).

Zasady ogólne postępowania podatkowego są do pewnego stopnia odwzorowaniem zasad ogólnych postępowania administracyjnego. Aktualne są zatem poglądy doktryny oraz ustalenia orzecznictwa sądów w kwestii charakteru i treści tych zasad. Dorobek ten może być uwzględniany w procesie interpretacji odpowiednich postanowień Ordynacji podatkowej(5).

**1.1. Zasada praworządności**

Zgodnie z art. 120 ord.pod. organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa, których nie należy ograniczać tylko do przepisów prawa podatkowego. Są to wszelkie przepisy, na podstawie których organy podatkowe dokonują merytorycznych rozstrzygnięć. Do pojęcia „przepisy prawa” nie można zaliczać pism okólnych, instrukcji lub wyjaśnień dokonywanych przez organy podatkowe(1). Mimo że przepis art. 120 ord.pod. nakłada obowiązki wyłącznie na organ podatkowy, również podatnik obowiązany jest do działania zgodnego z prawem(2).

Adresowany do organów podatkowych **obowiązek działania na podstawie przepisów prawa wymaga dokonania ich wykładni**(3), ponieważ organ podatkowy powinien każdorazowo ustalić katalog norm istotnych w sprawie, ich znaczenie, a także następstwa prawne. **Na gruncie prawa podatkowego powinna dominować wykładnia językowa**(4).

Decyzje organów podatkowych, wydawane w procesie stosowania prawa, muszą mieć podstawę wyłącznie w ustawie. Nie można zatem domniemywać możliwości władczej ingerencji organów podatkowych w prawa i obowiązki jednostki, lecz ingerencja taka musi znajdować podstawę we wcześniej ustanowionym przepisie ustawowym(5).

Według art. 7 Konstytucji RP wszystkie organy władzy publicznej, a więc także organy podatkowe, działają na podstawie i w granicach prawa. Z tej zasady konstytucyjnej można wyinterpretować **normę zakazującą domniemywania kompetencji takiego organu, a więc nakazującą, aby wszelkie działania organu władzy publicznej były oparte na wyraźnie określonej normie kompetencyjnej**(6). Zgodnie z art. 8 Konstytucji RP najwyższym prawem RP jest Konstytucja, a jej przepisy stosuje się bezpośrednio. Organy podatkowe, mając wątpliwości co do konstytucyjności przepisów wykonawczych i ich zgodności z ustawą podatkową, powinny w trakcie postępowania podatkowego podjąć w tym zakresie stosowne działania prawne, a nie odsyłać podatnika - po zakończeniu postępowania podatkowego - na drogę postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym(7). Organy podatkowe nie mają jednak możliwości dokonywania kontroli zgodności z Konstytucją ustaw(8) ani rozporządzeń(9).

**Zarzut naruszenia zasady praworządności nie odniesie pożądanego skutku, jeżeli jest oderwany od skonkretyzowanych i skutecznych na gruncie danej sprawy zarzutów naruszenia stosownych przepisów procesowych** (względnie materialnoprawnych). Jest w takiej sytuacji zbyt ogólnikowy. Należy najpierw podnieść zarzut naruszenia konkretnych przepisów prawa podatkowego, a następnie dowodzić, iż w efekcie wadliwego ich zastosowania lub wykładni doszło do uchybienia generalnej zasadzie praworządności(10).

Stosując przepisy prawa materialnego, organ podatkowy**nie może rozstrzygać na niekorzyść strony wszelkich wątpliwości**(11). Często zasada praworządności jest analizowana łącznie z innymi ogólnymi zasadami postępowania podatkowego, np. zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych i zasadą podejmowania przez organy wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia i załatwienia sprawy(12). Organy podatkowe są obowiązane badać wszelkie aspekty prawne, ponieważ działanie na podstawie przepisów prawa nie uprawnia ich do oceny - do celów podatkowych - czy działanie podatnika z punktu widzenia zasad ekonomii jest racjonalne(13). Z zasady praworządności wynika, że w postępowaniu podatkowym nie jest stosowana reguła, według której dozwolone jest wszystko to, co nie jest przez prawo zakazane(14).

**Organy podatkowe nie mogą orzekać o nieważności czynności cywilnoprawnych,** ale z uwagi na autonomiczność prawa podatkowego mogą nie uwzględniać skutków czynności cywilnoprawnych zawartych wyłącznie w celu obejścia przepisów prawa podatkowego, o ile taki cel zawarcia tych czynności cywilnoprawnych wynika w sposób niewątpliwy z całokształtu okoliczności sprawy(15).

Na mocy art. 120, 187 § 1 i art. 191 ord.pod. organy podatkowe mają obowiązek wszechstronnego zebrania materiału dowodowego - więc także umów cywilnoprawnych - i poddania go swobodnej ocenie z punktu widzenia wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego(16).

Przestrzeganie zasady praworządności i zasady zaufania do organów podatkowych przy wydawaniu indywidualnych interpretacji polega (podobnie jak w postępowaniu podatkowym) na stosowaniu norm prawa podatkowego do podanego stanu faktycznego w kontekście norm innych gałęzi prawa regulujących określone zdarzenia faktyczne i prawne mające znaczenie dla prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych(17).

Zgodnie z zasadą praworządności **organy podatkowe nie mogą (tak jak sądy) odmówić zastosowania przepisu aktu podustawowego, nawet jeżeli uznają go za sprzeczny z ustawą**(18). Sprzeczność przepisów prawa wewnętrznego, np. rozporządzeń Ministra Finansów, z bezpośrednio stosowanymi przepisami prawa wspólnotowego skutkuje jedynie możliwością odmowy stosowania tych przepisów przez sądy krajowe(19) lub, w przypadku istnienia wątpliwości co do wykładni prawa UE, wystosowania przez sądy pytania prejudycjalnego do Trybunału Sprawiedliwości UE. Prawo takie nie przysługuje organom podatkowym, które nie są władne kwestionować mocy obowiązującej przepisów obowiązujących w stosunku do istniejących i wymagalnych zobowiązań podatkowych(20).

**1.2. Zasada pogłębiania zaufania do organów podatkowych oraz zasada udzielania informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego**

Według art. 121 ord.pod. **postępowanie podatkowe należy prowadzić w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych**, które w tym postępowaniu są obowiązane udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień dotyczących przepisów prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. Podkreślono, że zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych nie tylko niesie w sobie treści normatywne, ale i daleko wykracza poza ramy prawne(1). Można ją traktować także jako przesłankę oceny działania organów podatkowych(2).

Postępowanie podatkowe **powinno być staranne i merytorycznie poprawne. Dopuszcza się w nim wnioskowane dowody, traktuje równo interesy podatnika i Skarbu Państwa**, a **materialnoprawnych wątpliwości nie rozstrzyga na niekorzyść podatnika**(3). Niedopuszczalne jest posługiwanie się w procesie wykładni przepisów prawa podatkowego regułą interpretacyjną, w myśl której wszelkie wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść Skarbu Państwa (*in dubio pro fisco*). **Należy posługiwać się zasadą in dubio pro tributario**(4). Podatnik nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji wadliwych działań i zaniedbań państwa. W demokratycznym państwie prawnym nie do przyjęcia jest sytuacja, gdy błędy ustawodawcy są źródłem korzyści ekonomicznych państwa. Pomimo istnienia władztwa administracyjnego **w rozliczeniach finansowych pomiędzy podatnikiem a Skarbem Państwa powinna mieć zastosowanie zasada równorzędnego traktowania**. Nie ma bowiem żadnego uzasadnienia, aby ekonomicznie uprzywilejowywać jedną ze stron stosunku podatkowoprawnego(5).

Naruszenie zasady zaufania podatników do organów podatkowych w przypadku błędnej interpretacji przepisów prawa przez organ podatkowy może wystąpić, gdy interpretacja ta jest wadliwa w sposób oczywisty, np. gdy pomija utrwalone poglądy doktryny i orzecznictwa sądowego lub jest w sposób oczywisty sprzeczna z regułami wykładni przepisów prawa(6). Dopuszczalne jest jednak wydanie przez organ podatkowy innego rozstrzygnięcia od wydanego poprzednio w podobnym stanie faktycznym w sytuacji, gdy organ zamierza uniknąć powtórzenia wcześniej popełnionego błędu. Nie można bowiem dopuścić do wydania decyzji sprzecznej z obowiązującym prawem(7).

**Zasada zaufania do organów podatkowych** to nie tylko abstrakcyjny postulat wobec tych organów, ale także norma prawna mająca konkretne zastosowanie(8). Jest to jedna z fundamentalnych zasad polskiego porządku prawnego(9), ale przedmiotowo jest to zasada **ogólna postępowania podatkowego**, a nie całego prawa podatkowego. *Ex definitione* nie jest stosowana do relacji między podatnikami a organami podatkowymi poza postępowaniem podatkowym(10). Należy ją traktować nie tylko jako postulat ustawodawcy wobec organów podatkowych, ale także jako przesłankę oceny ich działania. Naruszenie tej zasady może stanowić wystarczającą podstawę do uchylenia aktu administracyjnego, nawet jeżeli w toku postępowania nie naruszono innych przepisów Ordynacji podatkowej(11). W innych wyrokach sąd stwierdził natomiast, że omawiana zasada ma charakter klauzuli generalnej i aby zasadnie można było twierdzić, że została ona w sprawie naruszona, konieczne jest powiązanie tak sformułowanego zarzutu z zarzutami naruszenia konkretnych, precyzujących ją, przepisów(12).

**Nakaz prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych wyznacza określone standardy**, np. organ podatkowy nie może obciążać podatnika negatywnymi skutkami okoliczności faktycznej, na którą nie ma on wpływu(13), ani błędami lub uchybieniami popełnionymi przez organy podatkowe w procesie stosowania obowiązujących przepisów prawa(14) (jednak wcześniej popełnione błędy, wynikające z korzystnej dla podatnika interpretacji przepisów, nie mogą być powielane, gdyż prowadziłoby to do wydawania decyzji sprzecznych z prawem)(15). Naruszeniem tej zasady jest także lakoniczne ustosunkowanie się przez organ podatkowy do istniejących w danej sprawie stanów prawnych oraz faktycznych(16). Nie można również dokonywać różnych ustaleń odnoszących się do tego samego elementu stanu faktycznego w odrębnych sprawach podatkowych bazujących na tych samych faktach(17).

W przypadku reprezentowania strony przez pełnomocnika mającego fachowe przygotowanie (np. adwokata, doradcę podatkowego) organ podatkowy nie jest zwolniony z obowiązku prowadzenia postępowania podatkowego w sposób zgodny z omawianymi zasadami ogólnymi postępowania podatkowego(18). **Obowiązek informowania przez organ podatkowy nie powinien być ograniczany do strony, ale musi obejmować także jej pełnomocnika,** niezależnie od tego, czy wykonuje on zawód kwalifikowany, np. radcy prawnego(19).

**Obowiązek udzielania przez organy podatkowe informacji i wyjaśnień** ograniczono tylko do informacji „niezbędnych”, umożliwiając organom podatkowym ocenę tej niezbędności w konkretnej sprawie(20). Organ podatkowy jest obowiązany do udzielania tylko informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego związanych z przedmiotem danego postępowania podatkowego, ale nie określono, czy związek ten powinien być bezpośredni czy tylko pośredni. Organy podatkowe nie mają natomiast obowiązku informowania o postępowaniach prowadzonych wobec kontrahenta strony postępowania. Nie istnieje zatem obowiązek informowania podatnika o okolicznościach faktycznych, a tym bardziej o innych sprawach dotyczących innych podmiotów niepozostających w bezpośrednim związku ze sprawą danego podatnika(21).

W postępowaniu podatkowym brak znajomości przepisów prawa może szkodzić stronie i innym uczestnikom tego postępowania, a organy podatkowe nie mają obowiązku czuwania nad tym, aby podmioty te nie poniosły szkody z powodu nieznajomości prawa(22). Obowiązkiem organów podatkowych nie jest dostarczanie stronom tekstów aktów prawnych, mających zastosowanie w konkretnej sprawie(23), ani udzielanie porad prawnych(24) lub sugerowanie podatnikowi postępowania zmierzającego do zminimalizowania ciężaru opodatkowania(25) albo zawiadamianie podatnika o zmianie reguł opodatkowania(26). Uznano ponadto, że do zakresu obowiązków organu podatkowego nie należy informowanie strony o możliwości wniesienia wniosku o przywrócenie uchybionego terminu do dokonania określonej czynności procesowej. Możliwość wniesienia takiego wniosku wynika bezpośrednio z przepisów ustawy(27). Znajomość przepisów podatkowych należy do obowiązków podatnika, szczególnie gdy prowadzi on działalność gospodarczą(28).

Wyjaśnienia, sugestie czy porady udzielane przez pracowników organu podatkowego mogą mieć dwojaki charakter. Z jednej strony są to wyjaśnienia udzielane przez urzędników w trakcie toczącego się postępowania. Obejmują one informacje o przepisach prawa podatkowego, które mogą mieć zastosowanie w danej sprawie. Z drugiej strony pracownicy organu podatkowego mogą również udzielać wyjaśnień poza postępowaniem podatkowym zwykle w drobnych kwestiach dotyczących bieżących rozliczeń (np. sposobu wypełniania deklaracji). W obu tych przypadkach jednak informacje takie nie są wiążące, zarówno dla podatnika, jak i dla samego organu. Ten sam niewiążący charakter mają informacje udzielane telefonicznie przez pracowników Krajowej Informacji Podatkowej(29).

Zasada informowania w procesie wydawania decyzji podatkowych realizowana jest wyłącznie przez zamieszczenie w jej treści pouczenia o środkach zaskarżenia decyzji, ale nie obejmuje obowiązku umieszczania w decyzji pouczenia w zakresie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania(30).

**Organ podatkowy jest obowiązany** natomiast **wyjaśniać zawiłości proceduralne, konsekwencje podjętych czynności przez podatnika oraz wskazywać tryb właściwy dla załatwienia jego wniosku**. Z zasady udzielania niezbędnych informacji i wyjaśnień wynika, że organ podatkowy ma obowiązek udzielania informacji zawsze wtedy i w takim zakresie, w jakim, z uwagi na okoliczności, jest to obiektywnie niezbędne w danym stadium postępowania dla obrony interesów strony(31).

W art. 140 ord.pod. rozszerzono obowiązek informowania strony w stosunku do zasady ogólnej zawartej w art. 121 § 2 ord.pod. Organ podatkowy jest obowiązany do działania z urzędu w celu przekazania informacji o stanie postępowania, a nie tylko o przepisach prawa podatkowego(32).

**1.3. Zasada prawdy obiektywnej**

Zgodnie z art. 122 ord.pod. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie jest zatem wszechstronne zbadanie sprawy zarówno pod względem faktycznym, jak i prawnym w celu ustalenia stanu rzeczywistego sprawy(1). Nie pomniejszając znaczenia innych zasad postępowania podatkowego, w tym zasady szybkości i prostoty postępowania, **wartością nadrzędną w postępowaniu podatkowym jest osiągnięcie prawdy obiektywnej i zbudowanie na niej podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego**(2).

W orzecznictwie i piśmiennictwie uznano, że art. 122 ord.pod. jest nie tylko zasadą dotyczącą sposobu prowadzenia postępowania, lecz także wskazówką interpretacyjną prawa materialnego, czego dowodzi zwrot zobowiązujący do „załatwienia sprawy” zgodnie z tą zasadą(3).

Wynikająca z art. 122 ord.pod. **zasada prawdy obiektywnej** polega na tym, że **organ podatkowy ma obowiązek podjęcia z urzędu wszelkich działań, które doprowadzą do dokładnego wyjaśnienia wszystkich okoliczności faktycznych rozpoznawanej sprawy podatkowej**, aby w ten sposób odtworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisów(4). Ramy działania tej zasady w postępowaniu podatkowym wyznacza norma prawa materialnego, która ma być zastosowana w indywidualnej sprawie(5). Omawiana zasada obowiązuje w toku całego dwuinstancyjnego postępowania, zatem organ odwoławczy jest w takim samym stopniu zobowiązany do jej przestrzegania jak organ pierwszej instancji(6).

W art. 122 ord.pod. nie ma wzmianki o podatniku - norma adresowana jest do organu podatkowego i z tego przepisu nie można wyprowadzić żadnej normy zawierającej korelat wskazanego w niej obowiązku (czy to w postaci uprawnienia podatnika, czy to w postaci stowarzyszonego z obowiązkiem organu podatkowego - obowiązku podatnika). Można co najwyżej stwierdzić, że naruszenie dyspozycji normy z art. 122 ord.pod. tworzy uprawnienie podatnika do kwestionowania decyzji zapadłej w postępowaniu, w którym naruszenie takie miało miejsce(7).

Organ podatkowy narusza prawo, dokonując wadliwej oceny prawnej stanu faktycznego, wadliwie stosując prawo, a także wtedy, gdy prawidłowo zastosuje prawo do wadliwie ustalonego stanu faktycznego. **Niezgodne z prawdą ustalenie stanu faktycznego prowadzi w postępowaniu do naruszenia prawa**. Warunkiem prawidłowego ustalenia stanu faktycznego jest nie tylko ustalenie faktów zgodnie z rzeczywistością, ale również ich prawidłowa ocena prawna w danej sprawie. Stan faktyczny i norma prawna, według której organ ocenia prawotwórczość faktów, nie są dane w stanie gotowym. Należy dokonać ich poszukiwania według obowiązujących reguł proceduralnych i ustalić w sposób obiektywny(8). Nieprawidłowe czy niepełne ustalenie stanu faktycznego, jak również wątpliwości co do właściwego zastosowania w sprawie odpowiednich przepisów nie stanowią trwałej i nieusuwalnej przeszkody do prowadzenia postępowania.

**Organy podatkowe, kierując się zasadą dochodzenia do prawdy obiektywnej, muszą w toku postępowania podejmować wszelkie niezbędne działania zmierzające do osiągnięcia dwóch równoległych celów, tj. dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym**(9). Z uwagi na zasadę praworządności (art. 120 ord.pod.) mogą to być wyłącznie działania podejmowane na podstawie przepisów prawa i mieszczące się w granicach prawa. Każdy wniosek dotyczący okoliczności faktycznych sprawy powinien być oparty tylko na dowodach zgromadzonych przez organ podatkowy, przez ten organ sprawdzonych i ocenionych pod względem ich zgodności z rzeczywistością oraz z prawem. Tylko tak przygotowany materiał dowodowy może być przedmiotem analizy i oceny organu podatkowego oraz służyć budowaniu podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego(10).

Zasada prawdy obiektywnej jest naczelną zasadą postępowania podatkowego. Ustalenie stanu faktycznego zgodnie z tą zasadą jest koniecznym warunkiem prawidłowego zastosowania przepisu prawa materialnego. Chodzi nie tylko o ustalenie faktów zgodnie z rzeczywistością, ale także o prawidłową ocenę prawną prawotwórczych faktów(11).

Zmierzając do określenia stanu faktycznego sprawy, organy podatkowe są nie tylko uprawnione, ale także zobowiązane do ustalenia rzeczywistej treści i charakteru stosunków cywilnoprawnych, o ile są one istotne z punktu widzenia obowiązków podatkowych stron tych stosunków, a umowy cywilnoprawne, kształtujące wzajemne prawa i obowiązki ich stron, nie mogą być wykorzystywane do obejścia przepisów prawa podatkowego należącego do sfery prawa publicznego(12). Organ podatkowy nie może tego obowiązku przerzucać na stronę, powinien wręcz dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy bez względu na postawę strony(13).

**Generalnie w postępowaniu podatkowym strona nie ma obowiązku dowodzenia faktów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, nawet nie przewidziano powinności wskazania takich dowodów** (obowiązek ten powstaje dopiero na etapie odwołania, ale tylko wtedy, gdy organ pierwszej instancji naruszył zasadę prawdy obiektywnej i nie zebrał całego materiału dowodowego). Wymaga się wtedy tylko wskazania dowodów, a nie ich przedstawiania. Zebranie tychże dowodów należy bowiem w dalszym ciągu do obowiązków organu podatkowego. Jeżeli nawet przepisy prawa materialnego nakładają na stronę postępowania obowiązki związane ze wskazaniem pewnych okoliczności faktycznych, to nie oznacza to, iż uchylono ogólne zasady związane z ustalaniem prawdy obiektywnej(14).

**Często prowadzone jest postępowanie dowodowe w celu ustalenia rzeczywistej treści czynności cywilnoprawnych bez udziału strony**. Poprzestaje się na zawiadomieniu o wszczęciu postępowania oraz zapoznaniu strony z projektem decyzji podatkowej. **Takie działanie jest sprzeczne nie tylko z zasadą prawdy obiektywnej, lecz także z zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym**(15).

Osiągnięcie stanu prawdy obiektywnej oznacza, że organy podatkowe nie mogą ograniczać zakresu środków dowodowych mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, gdyż stanowiłoby to zagrożenie dla realizacji zasady prawdy materialnej (ograniczenie może wynikać tylko z przepisów ustawowych)(16).

Organy podatkowe nie są jednak obciążone nieograniczonym obowiązkiem poszukiwania faktów mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, w szczególności gdy podatnik nawet nie sygnalizował istnienia innych dowodów(17), a z ustaleń organów wynikają wnioski przeciwne do twierdzeń podatnika. Nie oznacza to „przerzucenia” takich obowiązków organów podatkowych na podatnika, w szczególności niekompletność czy też inne wady materiału dowodowego przez niego przedłożonego nie zwalniają organów od ciążących na nich powinności i nie uprawniają do poprzestania jedynie na konstatacji tego stanu rzeczy. Jeśli taki materiał dowodowy nie ma sam w sobie charakteru przesądzającego, lecz tylko wskazuje na okoliczności mogące mieć znaczenie dla sprawy, to obowiązkiem organów podatkowych jest podjęcie inicjatywy strony i aktywne poszukiwanie dowodów, które potwierdzą albo wykluczą prezentowane przez stronę stanowisko(18).

Obowiązek gromadzenia materiału dowodowego nie polega na zbieraniu wszelkich informacji dotyczących zjawisk i zdarzeń, lecz jedynie tych, które są przedmiotem postępowania dowodowego. Powinno ono doprowadzić do zrekonstruowania konkretnego prawnopodatkowego stanu faktycznego, a więc obejmować fakty i dowody mające prawne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej(19). Zasada prawdy obiektywnej nakazuje organom podatkowym uwzględniać zarówno okoliczności korzystne, jak i niekorzystne dla strony(20). Organy podatkowe nie mogą przy ustalaniu stanu faktycznego i określaniu na jego podstawie zobowiązania podatkowego wybierać zdarzeń jedynie kreujących zobowiązanie podatkowe, a pomijać inne okoliczności korzystne dla podatnika(21).

W orzecznictwie sądów często podkreśla się, że **podatnik powinien współdziałać z organem podatkowym w realizacji obowiązku wyczerpującego zebrania materiału dowodowego**, zwłaszcza jeśli nieudowodnienie określonej czynności faktycznej może prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla strony(22). Współdziałanie podatnika z organem podatkowym jest **szczególnie istotne** w sytuacjach, **gdy tylko on dysponuje wiedzą na temat okoliczności mogących mieć istotny wpływ na prawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy**(23). Może to m.in. oznaczać określony podział obowiązków pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania podatkowego, np. z art. 116 § 1 ord.pod. regulującego zasady odpowiedzialności członków zarządu spółek kapitałowych wynika, że ciężar dowodu spoczywa na członku zarządu, a więc nie można nakładać na organ obowiązku działania z urzędu w celu wykazania okoliczności ekskulpujących członka zarządu(24). Wyrażono również pogląd, że powinność współdziałania przez podatnika z prowadzącym postępowanie organem należy rozumieć tylko jako przedstawienie wyjaśnień żądanych przez ten organ(25).

W postępowaniu podatkowym powinna być respektowana zasada, że **ciężar dowodu spoczywa na tym, kto z określonego faktu wyprowadza skutki prawne**(26).

W doktrynie dominuje pogląd, że obowiązek zgromadzenia dowodów co do faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa jednak na organie podatkowym(27), natomiast obciążenie strony ciężarem dowodu w postępowaniu podatkowym powinno każdorazowo następować na podstawie wyraźnego i jednoznacznego przepisu prawa(28).

W Ordynacji podatkowej nie uregulowano w sposób generalny kwestii ciężaru dowodu w postępowaniu. Nie ulega jednak wątpliwości, że proces dowodzenia polega na wykazaniu istnienia danego faktu, a nie na negowaniu jego istnienia(29). **Zasada dochodzenia prawdy obiektywnej nie jest regulatorem ciężaru dowodu**(30).

Problem ten w doktrynie oceniany jest różnie. Podkreśla się, że sytuacja strony postępowania cywilnego oraz sytuacja podatnika w postępowaniu podatkowym są na tyle różne, że używanie w odniesieniu do postępowania podatkowego terminu „ciężar dowodu” nie jest właściwe. W związku z tym w postępowaniu podatkowym nie może mieć zastosowania zasada ciężaru dowodu przesądzająca o tym, na której ze stron postępowania ciąży powinność podjęcia czynności zmierzających do udowodnienia określonych faktów oraz którą ze stron obciąży nieudowodnienie określonych faktów. W postępowaniu podatkowym w miejsce tej zasady powinna być stosowana zasada postępowania nazywana w doktrynie niemieckiej zasadą śledczą(31), tzn. organ podatkowy ma obowiązek z urzędu wyjaśnić wszystkie okoliczności faktyczne istotne dla rozstrzygnięcia sprawy oraz zebrać i rozpatrzyć cały materiał dowodowy, niezależnie od tego, czy służy on udowodnieniu tez korzystnych dla strony postępowania czy pozwala na podjęcie rozstrzygnięcia dla niej niekorzystnego(32).

**1.4. Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym**

Organy podatkowe - zgodnie z art. 123 ord.pod. - **obowiązane są zapewniać stronom realizację dwóch przysługujących im uprawnień**, tzn. możliwość brania czynnego udziału w każdym stadium postępowania(1), a przed wydaniem decyzji - wypowiedzenia się o zebranych dowodach i materiałach oraz zgłoszonych żądaniach. Drugie z wymienionych uprawnień powinno być możliwe do zrealizowania przed wydaniem decyzji podatkowej, a strona nie może być pozbawiona tego prawa nawet wtedy, gdy wynik rozstrzygnięcia wydaje się oczywisty(2), chyba że istnieje wyraźna ku temu podstawa prawna(3). W Ordynacji podatkowej brak jest przepisu, który nakładałby na organ podatkowy obowiązek zapoznania strony z projektem decyzji wymiarowej. Projekt decyzji wymiarowej nie może z całą pewnością być utożsamiany ze zgromadzonym w sprawie materiałem dowodowym(4).

**Prawidłowo przeprowadzone postępowanie to takie, w którym uwzględniono oba te elementy**(5). Zwrot „zapewnienie stronom czynnego udziału” należy w tym kontekście rozumieć jako danie możliwości, umożliwienie, wskazanie na sposobność, powiadomienie. Natomiast określenie „w każdym stadium postępowania” należy rozumieć tak szeroko, jak tylko jest to możliwe(6). Gwarancją zapewnienia stronom czynnego udziału w postępowaniu podatkowym mają więc być prawidłowo wykonywane obowiązki przez organy podatkowe.

Uprawnienia strony są realizowane w różnych stadiach postępowania podatkowego i mają odmienny charakter. Stworzenie stronie możliwości wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji to ostatnia szansa na przedstawienie i uzasadnienie przez nią swojego stanowiska. Korzystanie przez organ podatkowy z zeznań lub innych dowodów zgromadzonych w innym postępowaniu nie narusza zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym ani prawa podatnika do dowodzenia okoliczności faktycznych sprawy(7). O fakcie zwracania się przez organ podatkowy pismami do określonych instytucji o udzielenie wyjaśnienia lub odpowiedzi na pytanie strona nie musi być informowana. Pismo z odpowiedzią zawierające stosowne wyjaśnienie powinno znajdować się w aktach sprawy, a tym samym strona ma możliwość zapoznania się z jego treścią(8).

**Zapewnienie stronie czynnego udziału w postępowaniu**, zarówno prowadzonego przez organ pierwszej, jak i drugiej instancji, to(9): umożliwienie jej składania wyjaśnień, zgłaszania dowodów oraz uczestniczenia w ich przeprowadzaniu. Jest to danie stronie możliwości udziału w czynnościach o istotnym znaczeniu dla rozstrzygnięcia sprawy, w których udział gwarantują przepisy Ordynacji podatkowej(10) (nawet wtedy, gdy w postępowaniu przed organem drugiej instancji nie zgromadzono jakichkolwiek nowych dowodów i materiałów).

W razie niezapewnienia stronie prawa do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego na każdym etapie postępowania możliwe jest wznowienie postępowania podatkowego(11). Brak uczestnictwa nie może być zawiniony przez stronę, np. organ podatkowy zawiadomił stronę o wszczęciu postępowania, ale następnie nie zawiadomił o przeprowadzeniu istotnego dowodu albo wbrew przepisom prawa nie zapewnił stronie aktywnego udziału w postępowaniu(12). W przepisach Ordynacji podatkowej nie ma natomiast podstawy prawnej do przesyłania na wniosek strony akt sprawy poza siedzibę organu prowadzącego postępowanie(13).

Przyjmuje się, że **każdy dowód przeprowadzony z naruszeniem zasady zapewniania czynnego udziału strony jest dowodem prawnie niedopuszczalnym i nie może być podstawą do dokonywania ustaleń faktycznych**. Wykorzystanie przez organ podatkowy dowodów zgromadzonych w innym postępowaniu nie narusza zasady zapewnienia stronie postępowania czynnego w nim udziału, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów(14). Naruszeniem tej zasady będzie jedynie włączenie do materiału dowodowego protokołów z przesłuchań w innych postępowaniach(15), gdy strona nie mogła się w tym zakresie wypowiedzieć.

**Strona ma prawo wypowiedzieć się o całym materiale dowodowym, a nie tylko zebranym w danym etapie postępowania, np. odwoławczego.** Istotny jest fakt, że ma nastąpić wydanie decyzji, które w każdym przypadku powinno być poprzedzone wyznaczeniem stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Jeżeli strona w terminie składa wyjaśnienia i zastrzeżenia do zebranych w postępowaniu dowodów, organ powinien powstrzymać się z wydaniem decyzji do czasu zapoznania się z tymi wyjaśnieniami i zastrzeżeniami(16).

**Prawo strony do wypowiedzenia się nie może być ograniczane** do ustosunkowania się do zgromadzonych środków dowodowych, lecz strona powinna mieć możność wypowiedzenia się także co do zupełności postępowania dowodowego. Pozbawienie strony możliwości ustosunkowania się do stanowiska organu pierwszej instancji oznaczałoby odebranie jej prawa do obrony swoich racji, a więc naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym(17).

**Od zasady czynnego udziału strony** w postępowaniu podatkowym wprowadzono **dwa wyjątki**:

1) jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony oraz

2) w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego.

**1.5. Zasada przekonywania**

Zgodnie z art. 124 ord.pod. **organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy**, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. Z zasady przekonywania nie wynika bezwzględny obowiązek osiągnięcia celu, lecz jedynie podejmowania działań, które w miarę możliwości pozwoliłyby na wykonanie decyzji bez konieczności stosowania środków przymusu.

Okoliczność, że strona nie została przekonana co do przyjętego w sprawie rozstrzygnięcia nie oznacza naruszenia zasady przekonywania. Strona ma bowiem prawo do własnego subiektywnego przekonania o zasadności jej zarzutów, a przekonanie to nie musi mieć odzwierciedlenia w obowiązujących przepisach prawnych i ich wykładni(1).

Realizacja zasady przekonywania związana jest z korzystaniem z różnych instrumentów i środków, np. przez udzielanie informacji, wyjaśnianie przesłanek skonstruowania decyzji podatkowej, w tym przede wszystkim zamieszczonych i odpowiednio rozwiniętych w uzasadnieniu decyzji(2) wyjaśniającym jej podstawę faktyczną i prawną(3).

**Brak uzasadnienia decyzji bądź jedynie iluzja jego sporządzenia jest naruszeniem zasady przekonywania oraz zasady prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych i innych przepisów postępowania, które w niektórych sytuacjach mogą mieć istotny wpływ na wynik sprawy**(4).

Przekonywanie strony może polegać m.in. na wykazywaniu bezzasadności składania odwołania od danego rozstrzygnięcia w sprawie(5).

Zasada przekonywania powinna być stosowana przez organy podatkowe zarówno w trakcie prowadzonego postępowania wyjaśniającego, jak i w pisemnym uzasadnieniu decyzji podatkowej. Reguła ta powinna obowiązywać przez cały czas prowadzonej przed organem sprawy podatkowej(6). Prawidłowa realizacja tej zasady przez organ podatkowy umożliwia poznanie przez stronę motywów i przesłanek, którymi kierował się ten organ, podejmując określoną decyzję, zwłaszcza niekorzystną dla strony(7). Z omawianej zasady nie wynika natomiast obowiązek organu podatkowego zapoznania strony z projektem decyzji podatkowej(8).

**1.6. Zasada szybkości i prostoty działania organów podatkowych**

Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie. Działanie „bez zbędnej zwłoki” nie oznacza natychmiast lub szybko, a jedynie wskazuje na to, że nie należy bez powodu odkładać wykonania określonej czynności(1). Realizacja tej zasady nie może jednak uchybiać załatwieniu sprawy w sposób godny, wnikliwy, praworządny i zgodny z zasadą prawdy obiektywnej(2).

Obowiązek podejmowania działań wnikliwych wprost nawiązuje do zasady prawdy obiektywnej. Wyczerpujące zbadanie wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą powinno stworzyć jej rzeczywisty obraz i stanowić podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa(3). W obowiązujących przepisach podatkowych nie ma regulacji nakazujących kolejność rozpoznania spraw, z jakimi podatnik zwraca się do organu podatkowego(4).

W art. 125 ord.pod. posłużono się zwrotami „działać w sprawie” oraz „sprawy powinny być załatwiane niezwłocznie”, wyraźnie wskazując, że zasada szybkości i prostoty działania nie powinna być ograniczana tylko do postępowania podatkowego, ale stosowana w szerszej płaszczyźnie załatwiania wszelkich spraw leżących w zakresie kompetencji danego organu podatkowego. Realizacja tej zasady zabezpieczona jest w Ordynacji podatkowej innymi instytucjami prawnymi, np. terminami załatwiania spraw podatkowych, terminami przedawnienia, środkami ochrony strony przed bezczynnością organu podatkowego.

**Szybkość i prostota działania nie mogą oznaczać np. lakonicznego uzasadnienia decyzji**(5). Korzystanie przez podatnika z jego proceduralnych uprawnień nie może być oceniane przez organ podatkowy jako powód przewlekłości postępowania(6). Złożenie skargi przez stronę na bezczynność organu jest jej prawem, z którego może, lecz nie musi korzystać. Natomiast obowiązkiem organów państwa jest załatwianie spraw w terminach wynikających z ustaw.

O każdym przypadku niezałatwienia sprawy w terminie organy mają obowiązek zawiadomić stronę, podając przyczyny zwłoki i wskazując nowy termin załatwienia sprawy(7).

**1.7. Zasada pisemności**

Zgodnie z art. 126 ord.pod. sprawy podatkowe są załatwiane w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Zasada pisemności jest obowiązująca zarówno dla organów podatkowych, jak i innych uczestników postępowania podatkowego, np. podatników, płatników, inkasentów. Formę pisemną mają decyzje, postanowienia, ale również wnoszone podania, odwołania, deklaracje, zeznania, protokoły, adnotacje, gromadzone informacje niezbędne w procesie załatwiania sprawy podatkowej.

Zasada pisemności **odnosi się nie tylko do decyzji czy postanowień. Organ podatkowy powinien ją stosować przy każdej czynności prowadzonego postępowania podatkowego**. W praktyce realizacja „pisemności” nie odnosi się jedynie do stosowania pisma odręcznego, komputerowego itp., ale do każdej formy utrwalania czynności dokonywanej przez pracownika organu podatkowego. Zasada ta może być zachowywana przez wykonywanie zdjęć fotograficznych, zapisu wideo, utrwalania dźwięku, sporządzania odręcznych szkiców, rysunków itp.(1)

Proces załatwiania spraw podatkowych z reguły odbywa się w dłuższym przedziale czasowym, a więc powinien być w sposób właściwy dokumentowany. Obowiązek załatwiania spraw w formie pisemnej dotyczy wszystkich etapów postępowania podatkowego. Jest on uszczegółowiony w przepisach Ordynacji podatkowej(2).

Przykładowo według art. 172 ord.pod. organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie.

**Strona postępowania nie może rejestrować zeznań świadków za pomocą dyktafonu**, ponieważ Ordynacja podatkowa nie wprowadza możliwości utrwalania w takiej formie tego rodzaju czynności nawet przez organ podatkowy, przyjmując tu zasadę pisemności(3).

**Wymóg pisemności w przypadku wydania decyzji podatkowej drogą elektroniczną** jest zrealizowany dzięki art. 5 ust. 2 ustawy o podpisie elektronicznym(4), zrównującym pod względem skutków prawnych elektroniczne oświadczenie woli opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu oraz oświadczenie woli stwierdzone dokumentem opatrzonym podpisem własnoręcznym(5). **Niektóre rodzaje podań i deklaracji, określone przez Ministra Finansów**(6)**, mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej**. Organ podatkowy lub elektroniczna skrzynka podawcza systemu teleinformatycznego administracji podatkowej potwierdza, w formie elektronicznej, złożenie deklaracji lub podania w tej formie.

**1.8. Zasada dwuinstancyjności**

Według Konstytucji RP **dwuinstancyjność to jeden ze środków ochrony praw i wolności**.

Zgodnie z art. 78 Konstytucji RP każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, a wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa. W przepisie tym mowa jest o „każdej ze stron”, a kwestię posiadania przymiotu strony wywieść należy nie z Konstytucji RP, lecz z ustaw regulujących przedmiot określonego postępowania(1).

Wprowadzenie drugiej instancji umożliwia uruchomienie procedury gwarantującej merytoryczną kontrolę działań organów pierwszej instancji oraz właściwą ochronę praw podmiotu zobowiązanego. Stanowi więc istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej(2). Podstawowe zasady praworządności są naruszane, jeżeli organ państwa nakłada decyzjami na obywateli obowiązki podatkowe z założeniem, że decyzje te nie mogą być przez nich zaskarżone do organu odwoławczego(3). Trafnie uznano, że ustawowe określenie organu pierwszej instancji organem również wyższej instancji (odwoławczego) jest sprzeczne z zasadą dwuinstancyjności(4).

Postępowanie podatkowe, zgodnie z art. 127 ord.pod., jest dwuinstancyjne, a więc organ odwoławczy jest obowiązany ponownie rozpoznać i załatwić sprawę rozstrzygniętą decyzją organu pierwszej instancji. Nie może się ograniczyć do kontroli decyzji organu pierwszej instancji, ale jest obowiązany ponownie rozstrzygnąć sprawę(5), a to oznacza, że organ ten powinien przeprowadzić postępowania w celu ustalenia, czy decyzja organu pierwszej instancji została wydana z zachowaniem reguł postępowania podatkowego, czy właściwie ustalono stan faktyczny sprawy oraz czy dokonano właściwej oceny prawnej ustalonego stanu faktycznego, a w konsekwencji - czy zgodnie z prawem określono stronie jej obowiązki(6).

Istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji(7). Organ odwoławczy rozpoznaje sprawę, a nie odwołanie(8). Sprawa podatkowa podlegająca dwukrotnemu rozpoznaniu i rozstrzygnięciu wiąże się dla organu z obowiązkiem dwukrotnego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego(9).

Organ wyższego stopnia jest uprawniony do udzielania pouczeń i wyjaśnień organom podporządkowanym w strukturze administracji publicznej w zakresie wyłaniających się w ramach stosowania prawa wątpliwości, lecz takie instruktażowe pouczenia nie mogą przesądzać treści decyzji w konkretnej indywidualnej sprawie, sprowadzając w postępowaniu odwoławczym instancyjną kontrolę do weryfikacji własnej oceny, w istocie przesądzającej treść decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji(10).

Sąd administracyjny, stwierdzając naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, nie może uznać tej okoliczności za nieistotną(11). Może stwierdzić nieważność decyzji ostatecznej. Wydanie decyzji z pominięciem zasady dwuinstancyjności godzi w podstawowe prawa i gwarancje procesowe obywatela i musi być ocenione jako rażące naruszenie prawa(12).

W Ordynacji podatkowej stosowana jest reguła niekonkurencyjności środków zaskarżenia i dróg weryfikacji decyzji podatkowych. Nie dopuszcza się zatem stwierdzenia nieważności decyzji w sprawie, w której wydano decyzję nieostateczną, gdyż prowadziłoby to do „konkurencji” pomiędzy odwołaniem od decyzji a stwierdzeniem jej nieważności. Byłoby to sprzeczne z zasadą dwuinstancyjności postępowania. **Zakres kompetencji organu odwoławczego jest szerszy aniżeli organu przeprowadzającego weryfikację w trybie nadzwyczajnym**(13).

**1.9. Zasada trwałości decyzji ostatecznych**

**Decyzje, od których nie przysługuje odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne**. Ponadto również inne okoliczności, takie jak: niedopuszczalność odwołania, uchybienie terminowi do jego wniesienia, upływ terminu do wniesienia odwołania bez zaskarżenia decyzji, nadają decyzji charakter ostatecznej, tak samo jak wydanie jej przez organ odwoławczy po rozpatrzeniu odwołania(1). Przymiot ostateczności uzyskuje decyzja w całym jej zakresie, także w części ustaleń znajdujących odzwierciedlenie w uzasadnieniu(2).

Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach unormowanych w Ordynacji podatkowej oraz w ustawach podatkowych. Z zasady trwałości ostatecznych decyzji podatkowych wynika, że mogą one być wzruszane tylko przez właściwy organ podatkowy i w przypadkach wprost unormowanych w przepisach postępowania podatkowego(3).

**Istotą tej zasady jest zarówno ochrona praw strony słusznie nabytych, jak i ochrona porządku prawnego oraz jego stabilizacja**(4). Trwałość decyzji podatkowej pozwala stronie polegać na rozstrzygnięciach organów podatkowych, a organy podatkowe zabezpiecza przed wielokrotnym rozstrzyganiem tych samych spraw podatkowych. Uznano, że stabilizacja porządku prawnego jest większą wartością niż konieczność eliminowania z obrotu prawnego decyzji wadliwych(5). Pewność obrotu prawnego wymaga, by decyzje ostateczne w sprawach podatkowych były co do zasady trwałe, aby podatnik, uiszczając należność podatkową, miał przeświadczenie, że po raz drugi organy podatkowe nie będą żądały zapłacenia z reguły wyższego podatku i wydawały w tej sprawie nowej decyzji.

W systemie prawa polskiego każda ostateczna decyzja korzysta z domniemania prawidłowości. Organ podatkowy, który wydał wadliwą decyzję, jest tą decyzją związany do czasu jej zmiany w sposób uregulowany prawem. Wszystkie decyzje ostateczne organów podatkowych, zgodnie z zasadą ich trwałości, mogą być weryfikowane tylko wyjątkowo i wyłącznie w trybach nadzwyczajnych(6). Wzruszenie decyzji ostatecznej organu w drodze wznowienia postępowania, której przysługuje przymiot domniemania prawdziwości ustaleń faktycznych poczynionych w danej sprawie i stanowiących podstawę rozstrzygnięcia zgodnie z art. 128 ord.pod., może nastąpić jedynie w sytuacjach wyjątkowych i dlatego przepisy określające zakres stosowania tej instytucji nie mogą być poddane wykładni rozszerzającej(7).

**Wyjątki od zasady trwałości decyzji ostatecznych** są szczegółowo unormowane i obejmują:

1) wznowienie postępowania podatkowego,

2) stwierdzenie nieważności decyzji,

3) uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej,

4) wygaśnięcie decyzji.

Sąd administracyjny może badać legalność decyzji w postępowaniu zainicjowanym skargą tylko wówczas, gdy stwierdzi, iż istnieją podstawy do wzruszenia jej w jednym z wyżej wymienionych trybów(8). Możliwość podważenia decyzji ostatecznej narusza ład systemu prawnego, gdyż stanowi odstępstwo od zasady dwuinstancyjności postępowania oraz stabilności decyzji ostatecznych. Tylko wyraźnie określone przyczyny stanowiące o najdalej idących wadach decyzji lub poprzedzającego ją postępowania mogą prowadzić do wzruszenia decyzji ostatecznej. Naturalną konsekwencją powyższego jest to, że postępowania nadzwyczajne nie mogą zastępować kontroli instancyjnej oraz ewentualnego badania legalności merytorycznej decyzji ostatecznej w drodze skargi do sądu administracyjnego(9).

Różnica poglądów co do wykładni przepisu nie jest przesłanką odstąpienia od zasady trwałości decyzji ostatecznej(10). Wybór jednej z dopuszczalnych interpretacji przepisu prawa podatkowego nie może być oceniony jako rażące naruszenie prawa, nawet gdy później zostanie ona uznana za nieprawidłową(11), a więc nie stanowi przesłanki odstąpienia od zasady trwałości decyzji ostatecznej.

**1.10. Zasada ograniczonej jawności postępowania**

Zgodnie z art. 129 ord.pod. **postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron**. Jeżeli strona postępowania podatkowego ustanowiła w sprawie pełnomocnika, również i on powinien mieć wolny dostęp np. do zebranych przez organ podatkowy materiałów dowodowych. Postanowienia niniejszej zasady procesowej nie powodują ograniczeń w wykonywaniu zadań przez ustanowionego w sprawie podatkowej reprezentanta strony(1). Organ podatkowy nie może zatem ani udostępnić akt sprawy, ani dopuścić do udziału w czynnościach postępowania wyjaśniającego innych osób niż tylko strony i należycie umocowanych pełnomocników(2).

**Wyznaczenie granic zasady jawności postępowania podatkowego możliwe jest dopiero po dokonaniu szczegółowej analizy innych przepisów tej ustawy**, np. odnoszących się do zakresu ochrony tajemnicy skarbowej, dostępu do akt sprawy, a także w kontekście innych ogólnych zasad procedury podatkowej, w tym przede wszystkim zasady czynnego udziału strony w każdym stadium tego postępowania. W odniesieniu do strony zasada jawności nie jest ograniczona. Strona uprawniona jest m.in. do przeglądania akt sprawy, sporządzania z nich notatek, kopii oraz odpisów. Strona nie ma jednak dostępu do tych dokumentów znajdujących się w aktach, które są objęte ochroną tajemnicy państwowej, oraz do innych dokumentów wyłączonych z akt sprawy ze względu na interes publiczny. Odmowa dostępu do takich dokumentów następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

**2. Strona w postępowaniu podatkowym**

Stronami w postępowaniu podatkowym, wymienionymi wyczerpująco(1), są: **podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny**(2)**, a także osoby trzecie ponoszące odpowiedzialność podatkową**, które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego(3), do których czynność organu podatkowego się odnosi lub których interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

**Katalog podmiotów**, które mogą być stroną w postępowaniu podatkowym, **ma charakter zamknięty**(4). Prezentowane wyżej określenie strony nie obejmuje strony podatkowego postępowania interpretacyjnego, tzn. postępowania prawnego dotyczącego wydawania indywidualnych interpretacji prawa podatkowego. W tym przypadku określenia „strony postępowania” należy dokonywać na podstawie autonomicznych regulacji prawnych rozdziału 1a działu II ord.pod.(5).

Nie w każdym z postępowań podatkowych prowadzonych wobec jednej z wymienionych w art. 133 ord.pod. kategorii podmiotów mogą brać udział osoby czy jednostki zaliczane do innej kategorii. Każda z tych osób czy jednostek nabywa status strony w postępowaniu, w którym wobec niej konkretyzują się prawa lub obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego(6).

Istotnym elementem definicji strony, zawartej w art. 133 ord.pod., jest interes prawny. O tym, czy oraz kto posiada interes prawny, można orzec wyłącznie na podstawie analizy właściwych norm materialnoprawnych. Interes prawny to interes wynikający z prawa materialnego, zgodny z nim i chroniony przez to prawo. Interes prawny powinien przy tym opierać się na konkretnej normie prawa materialnego ustanawiającego prawa i obowiązki. Status strony w rozumieniu art. 133 ord.pod. ma tylko ten podmiot, którego własny interes prawny (obowiązek lub uprawnienie) podlega konkretyzacji w postępowaniu podatkowym(7). Wymienione w tym przepisie podmioty są stroną postępowania podatkowego, jeśli jego przedmiotem jest indywidualizacja uprawnień lub obowiązków tych podmiotów(8).

**Stroną postępowania jest podmiot, który ma nie tylko legitymację procesową, ale również materialną wynikającą z materialnych przepisów prawa podatkowego normujących jego uprawnienia lub obowiązki publicznoprawne**(9). Osoba, której interes prawny nie wynika z przepisu materialnego prawa podatkowego, nie ma statusu strony(10). Wszelkie prawa i obowiązki podmiotów, które nie mają podstaw prawnych w przepisach prawa podatkowego, nie stwarzają legitymacji procesowej w postępowaniu podatkowym(11).

Wyżej prezentowane normatywne pojęcie strony w doktrynie jest oceniane krytycznie, ponieważ stroną jest nie tylko podmiot, który żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny, oraz podmiot, którego interesu prawnego dotyczy działanie organu podatkowego, lecz również osoba, do „której czynność organu podatkowego się odnosi”. W tym fragmencie przepis nie nawiązuje do interesu prawnego, a więc legitymacja procesowa strony może w tym przypadku wynikać także z interesu faktycznego(12).

**Stroną w postępowaniu podatkowym może być również inna niż wymieniona w art. 133 § 1 ord.pod. osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa**. Podmioty te stają się więc stronami z mocy prawa i nie muszą się wykazać interesem prawnym, tak jak podmioty wymienione wyżej(13).

Jedną stroną postępowania podatkowego są małżonkowie wspólnie opodatkowani na podstawie odrębnych przepisów(14), jeżeli ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz solidarna jest ich wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku. Każde z nich jest wtedy uprawnione do działania w imieniu obojga (nie dotyczy to małżonków rozliczających się odrębnie, a także osoby samotnie wychowującej dziecko rozliczającej się wraz z tym dzieckiem). Zasada, zgodnie z którą małżonkowie są jedną stroną postępowania, nie dotyczy także postępowania w przedmiocie wniosku o zastosowanie ulg podatkowych(15).

Małżonek wspólnie opodatkowany jest tylko uprawniony, a nie obowiązany do procesowego działania w imieniu obojga małżonków. Każde z małżonków może również w sposób różny argumentować np. w przedmiocie wspólnego opodatkowania. Niewykluczona jest także sprzeczność ich interesów faktycznych i prawnych, np. jedno z małżonków kwestionuje podstawę i zasadność wspólnego opodatkowania. Małżonkowie wspólnie opodatkowani nie muszą również ustanawiać „wspólnego” dla obojga pełnomocnika(16). Małżonkowie nie są jedną stroną w postępowaniu dotyczącym źródeł nieujawnionych(17), ponieważ w przypadku przychodów z nieujawnionych źródeł przychód jest zawsze ustalany odrębnie u każdego z małżonków(18).

W postępowaniu podatkowym, w którym małżonkowie są jedną stroną, organ prowadzący to postępowanie jest zwolniony m.in. z obowiązku zawiadamiania jednego z małżonków o wszczęciu postępowania na żądanie drugiego małżonka, z obowiązku doręczania pism odrębnie obojgu małżonkom, z obowiązku uwzględnienia sprzeciwu jednego z małżonków przy podejmowaniu rozstrzygnięcia w sprawie umorzenia postępowania na wniosek drugiego małżonka(19).

**Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki** (cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej) uprawniony do otrzymania zwrotu podatku od towarów i usług. Spółka cywilna (jej byli wspólnicy) ma prawo do zwrotu różnicy podatku naliczonego nad należnym za okres rozliczeniowy, w którym była podatnikiem podatku, a prawo to, ze względu na formalną likwidację spółki cywilnej, jest realizowane przez byłych wspólników tej spółki(20).

Ponadto stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być **osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki**. Byli wspólnicy rozwiązanej spółki cywilnej mają interes prawny w występowaniu jako strona w postępowaniu podatkowym o stwierdzenie i zwrot nadpłaconego podatku akcyzowego, gdyż jako współwłaściciele majątku spółki cywilnej ponoszą koszty związane z realizacją zobowiązań podatkowych spółki zarówno w czasie jej trwania, jak i po jej rozwiązaniu(21).

Statusu strony w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych spółki będącej osobą prawną **nie ma były oraz aktualny pracownik spółki kapitałowej mającej osobowość prawną**. Dotyczy to również zobowiązań pracodawcy występującego w roli płatnika(22).

W sprawach podatkowych **określoną inicjatywę może przejawiać organizacja społeczna**, **która może występować - w sprawie dotyczącej innej osoby i za jej zgodą - z żądaniem:**

1) wszczęcia postępowania,

2) dopuszczenia jej do udziału w postępowaniu

- jeżeli jest to uzasadnione celami statutowymi tej organizacji i gdy przemawia za tym interes publiczny.

Nie wprowadzono w tym zakresie ograniczeń ze względu na charakter działalności organizacji społecznej ani jej formy organizacyjno-prawnej. Mogą to być organizacje zawodowe, samorządowe, spółdzielcze lub inne(23), ale wystąpienie musi być uzasadnione celami statutowymi organizacji społecznej i interesem publicznym. Użycie spójnika „i” wymaga jednoczesnego spełnienia tych przesłanek. Żądanie przedmiotowo może dotyczyć tylko wszczęcia postępowania oraz dopuszczenia organizacji społecznej do udziału w postępowaniu, ale może być związane z każdą sprawą podatkową, w której właściwy jest organ podatkowy (pierwszej lub drugiej instancji, państwowy lub samorządowy). Inną osobą może być: osoba fizyczna, osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny, spadkobierca, osoba trzecia. Wymagana jest tylko zgoda „innej osoby” na wystąpienie organizacji społecznej ze stosownym żądaniem.

Organ podatkowy, uznając żądanie organizacji społecznej za uzasadnione, postanawia o wszczęciu postępowania z urzędu lub o dopuszczeniu organizacji do udziału w postępowaniu (w tym przypadku dochodzi do rozszerzenia składu uczestników toczącego się już postępowania). W postępowaniu podatkowym, w przeciwieństwie do postępowania administracyjnego, ustawodawca nie przewidział możliwości wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie, w której przepis prawa wymaga wniosku strony. W konsekwencji wniosek organizacji społecznej z żądaniem wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w takim przypadku powinien spotkać się z odmową organu podatkowego(24).

**Na postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania lub dopuszczenia do udziału w postępowaniu organizacji społecznej przysługuje zażalenie**. Organizacja społeczna uczestniczy w postępowaniu na prawach strony, a więc nie jest stroną i nie przysługują jej prawa oraz obowiązki regulowane przepisami materialnego prawa podatkowego, lecz tylko określone uprawnienia procesowe, np. prawo do udziału we wszystkich stadiach postępowania podatkowego.

Zgodnie z art. 135 ord.pod. zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej (np. status podatnika na gruncie podatku dochodowego od osób prawnych uzyskuje prawidłowo utworzona podatkowa grupa kapitałowa).

Prowadzenie postępowania podatkowego przekracza zakres zwykłych czynności spółki. Nie może jej w takim postępowaniu reprezentować pojedynczy wspólnik, który nie dysponuje uchwałą wspólników umocowującą go w ich imieniu do reprezentowania spółki w tym postępowaniu, chyba że reprezentacja taka jest możliwa na podstawie samej umowy spółki(25).

Rozwiązanie spółki cywilnej powoduje utratę przez nią podmiotowości podatkowoprawnej, a tym samym zdolności do pozostawania stroną w postępowaniu podatkowym. W konsekwencji nie może być wydana wobec tego podmiotu decyzja podatkowa. Jeżeli decyzja nie została doręczona spółce przed jej rozwiązaniem, to nie może być wobec niej wydana i doręczona(26).

**Strona może działać przez pełnomocnika**, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania, np. złożenie zeznań przez stronę przed organem podatkowym i po wyrażeniu przez nią zgody na przesłuchanie.

Przepisy Ordynacji podatkowej dotyczące strony (art. 133 ord.pod.) oraz działania strony przez pełnomocnika (art. 136 i 137 ord.pod.) mają na celu zapewnienie stronie czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, w szczególności uczestniczenie w czynnościach przeprowadzanych przez organ, składanie dowodów oraz wniosków dowodowych, zapoznanie się z zebranym w sprawie materiałem dowodowy, składanie wyjaśnień oraz zaskarżanie podjętych przez organ rozstrzygnięć(27).

**Deklaracja podatkowa może być podpisana osobiście przez podatnika**, ale **również przez osobę działającą w jego imieniu**, tj. pełnomocnika, pod warunkiem złożenia pełnomocnictwa, z którego zakresu wynikać będzie wyraźne umocowanie pełnomocnika do podpisywania deklaracji podatkowych. Deklaracja jest dokumentem stanowiącym oświadczenie wiedzy, a więc pełnomocnik powinien legitymować się szczególnym pełnomocnictwem(28). Działanie strony przez pełnomocnika nie jest zatem bezwarunkowe. Zasada ta ma zastosowanie tylko na etapie postępowań podatkowego i sprawdzającego. W postępowaniu, w którym ustanowiony został pełnomocnik, żadna czynność nie może się odbyć bez wiedzy pełnomocnika(29). Jeżeli jednak organ podatkowy przyjmie założenie, że strona nie działa w postępowaniu osobiście, lecz przez ustanowionego pełnomocnika, a następnie będzie prowadził postępowanie z udziałem „rzekomego pełnomocnika” (tzn. ustanowionego nieprawidłowo lub w ogóle nieustanowionego), to naraża się na zarzut pozbawienia strony czynnego udziału w postępowaniu(30), ale nie stanowi to podstawy do stwierdzenia nieważności decyzji(31).

**Nawet jeśli charakter czynności wymaga osobistego działania strony, pełnomocnik powinien zostać poinformowany o tej czynności**. Osobiste działanie strony nie wyklucza udzielania jej pomocy podczas tej czynności przez pełnomocnika(32). Pełnomocnictwo upoważniające do działania w postępowaniu przed organem pierwszej instancji zawiera *implicite* upoważnienie do złożenia odwołania, chyba że inaczej zastrzeżono w treści samego pełnomocnictwa(33). Przyjmuje się, że **pełnomocnictwo w zasadzie wiąże tylko przed tym organem, w którym zostało złożone**(34).

Wspólnik upoważniony do działania w imieniu spółki cywilnej może wystąpić w postępowaniu podatkowym jej dotyczącym za pośrednictwem pełnomocnika, którego ustanowił przed zawarciem umowy spółki(35).

**Pominięcie przez organ podatkowy prawidłowo ustanowionego pełnomocnika strony jest pominięciem strony w postępowaniu podatkowym i uzasadnia wznowienie postępowania**(36)**. Organ podatkowy prowadzący sprawę musi traktować pełnomocnika tak jak stronę**(37)**i zapewnić mu wszelkie prawa procesowe, które ustawa przyznaje stronie, w tym także musi informować go o przebiegu postępowania i czynnościach podejmowanych w jego toku, doręczając pełnomocnikowi wszystkie pisma procesowe kierowane do strony**. Te obowiązki organu podatkowego aktualizują się jednak dopiero z chwilą skutecznego ustanowienia pełnomocnika w danym postępowaniu, niezależnie od tego, czy i w jakim zakresie oraz od kiedy stronę łączy stosunek pełnomocnictwa poza postępowaniem. Organ nie jest zobowiązany poszukiwać z własnej inicjatywy takiego umocowania do działania w procesie przez pełnomocnika(38).

Zgodnie z art. 137 ord.pod. **pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych, a nie osoba prawna**, np. spółka doradztwa podatkowego działająca w formie spółki z o.o. lub spółki akcyjnej(39).

Strona dopiero od momentu wszczęcia danego postępowania może ustanowić w nim pełnomocnika(40). **Nie jest możliwe ustanowienie pełnomocnika do postępowań przyszłych**. Czynności dokonywane przed momentem wszczęcia postępowania podatkowego nie wywołują skutków prawnych, gdyż przed wydaniem postanowienia o wszczęciu postępowania nie toczy się żadne postępowanie(41).

Pełnomocnikiem strony w postępowaniu przed organami celnymi, w sprawach podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów, może być także agent celny, tj. osoba wpisana na listę agentów celnych(42). Pełnomocnictwo powinno być udzielone na piśmie lub zgłoszone ustnie do protokołu, a więc nie może zastąpić pełnomocnictwa zaświadczenie o wpisie do ewidencji działalności gospodarczej(43).

**Obowiązkiem pełnomocnika jest dołączenie do akt oryginału lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa**(44). Doręczenie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe pełnomocnikowi podatnika będzie skuteczne, nawet jeśli pełnomocnik podatnika nie dołączył odpisu swojego pełnomocnictwa do akt tej sprawy(45).

Istnieją rozbieżne poglądy, czy sformułowanie „akta” należy rozumieć jako akta danego podatnika jako całość(46), czy tylko jako akta konkretnej sprawy(47). W żadnym jednak przypadku organ podatkowy nie ma podstaw prawnych do zastąpienia pełnomocnika w realizacji obowiązku złożenia dokumentu pełnomocnictwa do akt, ponieważ jest to ewidentnie obowiązek pełnomocnika. Dopiero od momentu złożenia pełnomocnictwa do akt sprawy aktualizują się procesowe obowiązki i uprawnienia pełnomocnika w określonym postępowaniu. Złożenie pełnomocnictwa jest wyrazem woli występowania w danym postępowaniu. Organ nie może zastępować strony w tym zakresie i doszukiwać się istnienia pełnomocnictwa w aktach wszystkich wiadomych mu spraw toczących się przed tym organem, innymi organami administracyjnymi czy też sądami.

Zgłoszenie pełnomocnictwa musi być konkretne i wskazywać, że dotyczy określonego postępowania i że celem jego złożenia jest reprezentowanie podatnika w tym właśnie postępowaniu(48). Uznano za nieprawidłową praktykę składania pełnomocnictw o szerokim zakresie reprezentowania strony we wszystkich rodzajach postępowań mogących się toczyć zarówno przed organem podatkowym(49), jak i innymi organami, z uzasadnieniem, jakie najczęściej podają strony, że pełnomocnictwo zostało złożone do organu, tj. naczelnika danego urzędu skarbowego właściwego dla tych postępowań, a więc to organ jest zobowiązany przekazywać je do postępowań w pełnomocnictwie wymienionych. Ustanowiono obowiązek dołączenia pełnomocnictwa do akt, z czego można wywieść sposób skutecznego doręczenia pełnomocnictwa organom podatkowym. Postawienie przez ustawodawcę wymogu dołączenia pełnomocnictwa do akt sprawy nie może być inaczej rozumiane niż jako warunek skuteczności jego działania. Organ podatkowy jest zobligowany do honorowania pełnomocnictwa, ale pod warunkiem posiadania wiedzy o jego istnieniu, a tę może uzyskać z chwilą otrzymania dokumentu(50).

Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. Organ podatkowy może w razie wątpliwości zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony.

Urzędowe poświadczenie odpisu pełnomocnictwa nie należy do pracowników organu prowadzącego postępowanie. Jest to czynność wykonywana przez notariusza. Takiego uprawnienia nie mają również ani wójt, burmistrz (prezydent miasta), ani też pracownicy urzędu gminy(51).

Z treści pełnomocnictwa **powinien jasno wynikać jego zakres**, np. czy obejmuje wszelkie czynności procesowe, czy tylko niektóre z nich, czy dotyczy całego postępowania czy tylko jego określonego etapu (w pierwszej lub w drugiej instancji)(52). **Do określenia zakresu pełnomocnictwa mają zastosowanie**, wobec nieuregulowania tej kwestii w Ordynacji podatkowej, **przepisy prawa cywilnego**(53). Fakt doręczenia decyzji pełnomocnikowi, który następnie doręczył ją stronie, nie sanuje wadliwości doręczenia decyzji przez organ podatkowy, mimo że była ona adresowana do strony za pośrednictwem pełnomocnika(54).

Organ podatkowy powinien z urzędu brać pod uwagę rodzaj udzielonego przez stronę pełnomocnictwa w każdym stadium postępowania i nie powinien dopuścić do udziału w nim osoby, która w ogóle nie legitymuje się należytym pełnomocnictwem lub legitymuje się pełnomocnictwem dotyczącym innej sprawy niż rozstrzygana w postępowaniu.

Wyrażono pogląd, że wykonywanie zastępstwa procesowego przed tym samym organem, ale w różnych sprawach (wszczętych odrębnie), kreuje co do zasady każdorazowo obowiązek dołączenia do akt każdej sprawy dokumentu pełnomocnictwa. Zanegowano jednocześnie możliwość ustanawiania z góry pełnomocnika na użytek wszystkich aktualnych i przyszłych postępowań prowadzonych przed organami skarbowymi z tego np. powodu, że przechowywane w organie pełnomocnictwo procesowe organ powinien brać pod uwagę w przyszłych postępowaniach jako fakt znany organowi z urzędu(55).

**Organy podatkowe nie mogą domniemywać zakresu danego pełnomocnictwa**(56). Uznano, że w postępowaniach podatkowych konieczne jest precyzyjne określenie treści pełnomocnictwa poprzez wskazanie rodzaju podatku, za jaki okres i przed którym organem strona będzie zastępowana przez pełnomocnika(57).

**Cofnięcie pełnomocnictwa** jest czynnością odwrotną do jego udzielenia, a więc tryb jego składania i cofania powinien być taki sam, czyli przez przedłożenie odpowiedniego dokumentu lub ustne zgłoszenie do protokołu - cofnięcie pełnomocnictwa wywiera skutki prawne od momentu dołączenia pisma informującego o cofnięciu do akt sprawy(58).

W poszczególnych, wynikających w toku postępowania, kwestiach mniejszej wagi **organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony**.

Zgodnie z art. 138 ord.pod. organ podatkowy występuje do sądu z **wnioskiem o wyznaczenie kuratora** dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej, jeżeli kurator nie został już wyznaczony. W przypadku konieczności podjęcia czynności niecierpiących zwłoki (np. w związku z potrzebą zabezpieczenia środków dowodowych) organ podatkowy wyznacza dla osoby nieobecnej przedstawiciela, za jego zgodą, uprawnionego do działania do czasu wyznaczenia kuratora dla osoby nieobecnej przez sąd. Przedstawiciel wyznaczony przez organ podatkowy działa jedynie tymczasowo. Jeżeli osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej nie może prowadzić swoich spraw wskutek braku powołanych do tego organów, organ podatkowy składa do sądu wniosek o ustanowienie kuratora. Wystąpienie z wnioskiem o wyznaczenie kuratora lub wyznaczenie dla osoby nieobecnej przedstawiciela jest podyktowane potrzebą ochrony praw strony w postępowaniu podatkowym.

**3. Wyłączenie organu podatkowego i pracownika organu podatkowego**

Prawna instytucja wyłączenia służy realizacji dwóch zasad ogólnych postępowania podatkowego: pogłębiania zaufania do organów podatkowych oraz prawdy obiektywnej. Przesłanki i procedura wyłączenia są ukształtowane jako **instrument działania prewencyjnego**, aby uniknąć ewentualnego zarzutu stronniczości(1).

Zgodnie z art. 130 ord.pod. pracownik urzędu skarbowego, urzędu gminy (miasta), starostwa, urzędu marszałkowskiego, izby skarbowej, funkcjonariusz celny lub pracownik urzędu celnego, izby celnej, urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz członek samorządowego kolegium odwoławczego **podlegają wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego**, w których:

1) są stroną;

2) pozostają ze stroną w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki, np. przyczyną wyłączenia może być zajmowanie określonego stanowiska w strukturze organizacyjnej administracji podatkowej(2);

3) stroną jest ich małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny lub powinowaty pierwszego stopnia;

4) stronami są osoby związane z nimi z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli;

5) byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami podatnika albo przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w pkt 3 i 4;

6) brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji. Nie dotyczy to wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy rozpoznawanego przez ten sam organ, który wydał zaskarżoną decyzję(3), a więc w ponownym rozpoznaniu sprawy może brać udział pracownik, który uczestniczył w pierwotnym procesie decyzyjnym(4). Osoba, która podpisała decyzję w pierwszej instancji, a nie organ, podlega wyłączeniu od załatwiania wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy zakończonej tą decyzją(5) (wyłączenie pracownika dotyczy tylko osoby, która orzekała w sprawie w pierwszej instancji, a po wydaniu decyzji została przeniesiona lub oddelegowana do organu drugiej instancji i miałaby orzekać w tej sprawie(6); celem tej regulacji jest wykluczenie wątpliwości co do bezstronności pracownika i wzmocnienie zaufania do działania organów administracji publicznej, a ponadto służy zagwarantowaniu prawidłowej realizacji wynikającej z art. 78 Konstytucji RP zasady dwuinstancyjności postępowania(7)). Decyzja organu pierwszej instancji uchylona na skutek jej zaskarżenia przez organ odwoławczy nie jest decyzją zaskarżoną, lecz decyzją wyeliminowaną z obrotu prawnego. Pracownik organu podatkowego prowadzący ponowne postępowanie podatkowe po uchyleniu uprzednio wydanej przez ten organ decyzji nie jest więc pracownikiem, który „brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji”, i nie podlega wyłączeniu(8). Pracownik, który tylko prowadził kontrolę lub uczestniczył w czynnościach dowodowych, nie podlega wyłączeniu, gdyż nie brał udziału w wydaniu zaskarżonej decyzji, tzn. nie uczestniczył w stadium decyzyjnym postępowania(9);

7) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw nim postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne (podstawę do wyłączenia stanowi samo zaistnienie okoliczności, w związku z którymi wszczęto postępowanie karne, a nie moment wszczęcia takiego postępowania, który może zaistnieć nawet po wydaniu decyzji(10). Powinny to jednak być zobiektywizowane okoliczności umożliwiające pociągnięcie konkretnej osoby do określonego rodzaju odpowiedzialności(11));

8) stroną jest osoba pozostająca wobec nich w stosunku nadrzędności służbowej.

Wymienione wyżej osoby (pracownicy) podlegają wyłączeniu od udziału w postępowaniu dotyczącym indywidualnej sprawy podatkowej, a nie czynności masowych wykonywanych w ramach przydzielonego zakresu zadań, np. potwierdzanie wpływu podań do kancelarii głównej urzędu, prowadzenie rejestru korespondencji nadesłanej do urzędu.

Wątpliwości mogą jednak się pojawiać na tle interpretacji ogólnie sformułowanej w art. 130 ord.pod. przesłanki, tzn. „w innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego”, a w szczególności, czy mają to być wszystkie pozostałe sprawy, czy tylko sprawy inne, z którymi również związane są czynności procesowe. Wydaje się, że powinny to być tylko sprawy inne związane z czynnościami procesowymi, a nie np. z czynnościami techniczno-biurowymi niemającymi wpływu na rozstrzygnięcie merytoryczne.

**Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.** Bezpośredni przełożony pracownika lub funkcjonariusza celnego jest obowiązany na jego żądanie lub na żądanie strony albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności innych niż wymienione powyżej, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika lub funkcjonariusza celnego (np. stroną jest dalszy krewny lub powinowaty pracownika, osoba zaproszona przez funkcjonariusza celnego do Polski z państwa, z którego wjazd do Polski jest możliwy na podstawie takiego zaproszenia(12)). Niniejsza przesłanka nie jest spełniona, gdy żądanie strony odnoszące się do wyłączenia pracownika od udziału w postępowaniu nie wskazuje na okoliczność o charakterze osobistym, emocjonalnym, a tylko na kontakty o charakterze ściśle służbowym(13). Wskazane w art. 130 § 3 ord.pod. przyczyny wyłączające pracownika od udziału w postępowaniu mają charakter subiektywny, a więc zależny od oceny bezpośredniego przełożonego pracownika. Uprawnienia w tym względzie powinny wynikać z regulaminu danej jednostki organizacyjnej(14). Jeżeli pracownik właściwej jednostki organizacyjnej (urzędu) nie złoży wniosku o wyłączenie (mimo że powinien to uczynić) ani też nie uczyni tego strona, wyłączenie powinno nastąpić z urzędu.

W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli decyzja została wydana przez pracownika lub przez organ podatkowy podlegający wyłączeniu(15).

Po wyłączeniu pracownika od udziału w postępowaniu w sprawie podatkowej do prowadzenia tej sprawy wyznacza innego pracownika osoba kierująca daną jednostką organizacyjną, np. naczelnik urzędu skarbowego lub urzędu celnego, wójt.

**W razie wyłączenia członka SKO jego prezes wyznacza osobę uprawnioną do zastąpienia osoby wyłączonej** (w przypadku braku pełnego składu orzekającego, na skutek wyłączeń, Prezes Rady Ministrów w drodze postanowienia wyznacza do załatwienia sprawy inne SKO).

W art. 131 i 131a ord.pod. szczegółowo określono przypadki, w których **naczelnik urzędu skarbowego** (naczelnik urzędu celnego) **podlega wyłączeniu** od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego. **Wyłączenie obligatoryjnie następuje, gdy sprawa dotyczy:**

1) naczelnika urzędu skarbowego lub celnego albo zastępcy naczelnika;

2) dyrektora izby skarbowej lub izby celnej albo zastępcy dyrektora;

3) małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych pierwszego stopnia osób wymienionych w pkt 1 albo 2;

4) osoby związanej stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z osobą wymienioną w pkt 1 albo 2.

W razie wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego lub celnego sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego lub celnego wyznaczony przez właściwego dyrektora izby skarbowej lub celnej. Jeżeli wyłączono dyrektora izby skarbowej lub celnej, sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego lub celnego wyznaczony przez Ministra Finansów (nie można wyznaczyć naczelnika podlegającego wyłączonemu dyrektorowi). W sprawie wyznaczenia innego organu podatkowego w przypadkach wyżej wymienionych wydaje się postanowienie.

Wniosek strony o wyłączenie dyrektora izby skarbowej złożony w trakcie toczącego się już postępowania podatkowego, a więc w sprawie zawisłej przed tym organem, nie uruchomia nowego, odrębnego postępowania podatkowego tylko z tej przyczyny, że brak jest w Ordynacji podatkowej przepisu normującego możliwość wyłączenia dyrektora izby. Tego rodzaju wniosek złożony w już toczącym się postępowaniu staje się kwestią procesową i powinien być rozpatrzony na podstawie art. 216 § 2 ord.pod. przez wydanie niezaskarżalnego postanowienia. Jego prawidłowość może być natomiast skontrolowana w ramach postępowania odwoławczego od decyzji kończącej postępowanie w sprawie(16).

Zgodnie z art. 132 ord.pod. **wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, ich zastępcy oraz skarbnik j.s.t. podlegają wyłączeniu** od załatwiania spraw dotyczących ich zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, a także każdej(17)**sprawy podatkowej dotyczącej**:

1) małżonka, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych albo powinowatych pierwszego stopnia wyżej wymienionych osób;

2) osób związanych stosunkiem przysposobienia, opieki lub kurateli z osobami wymienionymi wyżej.

W razie wyłączenia samorządowego organu podatkowego SKO wyznacza, w drodze postanowienia, organ właściwy do załatwienia sprawy. Skarbnik, jako podmiot podlegający wyłączeniu, nie jest organem, a więc nie powinny do niego się odnosić unormowania o wyznaczeniu przez SKO innego organu w przypadku wyłączenia samorządowego organu podatkowego.

**4. Załatwianie spraw podatkowych**

**Sprawna administracja podatkowa powinna zapewniać obiektywne, bezstronne, rzetelne, uczciwe, kompetentne i szybkie załatwienie sprawy podatkowej**. Strona, którą często jest podmiot ponoszący ciężar daniny pieniężnej, powinna być przekonana o legalnym nałożeniu na nią obowiązku podatkowego oraz o konieczności partycypowania w finansowaniu zbiorowych potrzeb.

Istotne jest zwłaszcza terminowe załatwianie spraw podatkowych przez organy podatkowe.

Zgodnie z art. 139 ord.pod. załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej - nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią inaczej. Niniejszy termin biegnie na nowo od dnia rozszerzenia zakresu lub zgłoszenia nowego żądania(1).

Załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, a sprawy, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy - nie później niż w ciągu trzech miesięcy. Strona nie ponosi winy za przedłużenie postępowania ponad ten okres, gdy nie stawia się na przesłuchanie z uwagi na wadliwe wezwanie dotyczące złożenia wyjaśnień, a nie w celu jej przesłuchania(2).

Wymienione wyżej terminy mają charakter procesowy, a ich upływ nie pozbawia organów zdolności do orzekania(3). Określenie przez ustawodawcę terminów załatwienia sprawy podatkowej ma na celu dyscyplinowanie organów podatkowych do sprawnego działania. Jednakże przekroczenie tych terminów, jak też terminów dodatkowo wyznaczonych nie uniemożliwia wydania decyzji ani nie powoduje wadliwości wydanej w końcu decyzji(4).

Nawet oczywiście bezzasadny wniosek strony domagającej się rozprawy sprawia, że nie można organowi odwoławczemu postawić zarzutu opieszałości w rozpoznaniu odwołania, jeśli nie upłynęły trzy miesiące od dnia otrzymania odwołania(5). Uznaniowy charakter decyzji, a także możliwość wniesienia przez stronę skargi na bezczynność organu, nie zwalniają z obowiązku terminowego załatwiania spraw podatkowych przez organ(6).

**Wątpliwości interpretacyjne może budzić zwrot „sprawa szczególnie skomplikowana”**, ponieważ nie sformułowano obiektywnych kryteriów umożliwiających jej odróżnienie od pozostałych spraw podatkowych, np. złożony stan faktyczny i prawny, konieczność przeprowadzenia wielu czynności poprzedzających rozstrzygnięcie sprawy. Nie powinny to natomiast być przesłanki o charakterze subiektywnym, np. skromny zasób fachowej wiedzy pracownika administracji podatkowej, długotrwała choroba pracownika i brak wyznaczonego zastępcy w czasie nieobecności pracownika.

**Niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawionych przez stronę,** łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie. Do terminów ustalonych do załatwienia sprawy podatkowej nie wlicza się terminów uregulowanych w przepisach prawa podatkowego do dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień powstałych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu (przyczyną taką nie jest brak akt sprawy związany z przesłaniem ich do sądu administracyjnego(7), a także wydanie przez organ pierwszej instancji wadliwej decyzji wymiarowej wymagającej następnie wydania decyzji kasacyjnej)(8). Okresu opóźnienia związanego z przekazaniem wniosku, który wpłynął do organu niewłaściwego w sprawie, przez ten organ do organu właściwego nie wlicza się do terminu, w którym organ właściwy powinien załatwić sprawę(9).

Zgodnie z art. 140 ord.pod. organ podatkowy obowiązany jest:

1) zawiadomić stronę o każdym przypadku niezałatwienia sprawy we właściwym terminie;

2) podać przyczyny niedotrzymania terminu i

3) wskazać nowy termin załatwienia sprawy gwarantujący rozstrzygnięcie sprawy(10) (organ powinien wskazać nowy konkretny termin jako datę kalendarzową lub np. w ciągu 14 dni, w ciągu miesiąca)(11).

Obowiązki takie ciążą na organie podatkowym również wtedy, gdy niedotrzymanie terminu nastąpiło z przyczyn niezależnych od organu. Sytuacja, gdy organ prowadzący postępowanie podatkowe ogranicza się do wydawania postanowień wyznaczających nowy termin załatwienia sprawy, bez dokonywania czynności przybliżających jej załatwienie, jest stanem jego bezczynności. Zwłoki tej nie niweczą zawiadomienia o nowych terminach załatwienia sprawy, które nie mają oparcia w realnie istniejących przeszkodach(12). Czynność zawiadomienia strony postępowania o nowym terminie załatwienia sprawy nie usprawiedliwia niedziałania organu, bowiem istotna jest przyczyna zwłoki, którą organ jest obowiązany wskazać. Wyznaczenie przez organ nowego terminu nie oznacza automatycznie, że organ dotrzymał terminu załatwienia sprawy podatkowej i nie ponosi żadnych ujemnych konsekwencji swojego działania (czy raczej bezczynności)(13).

Należy zawiadomić stronę niezwłocznie w momencie pojawienia się przeszkody w załatwieniu sprawy w terminie, bez oczekiwania do czasu faktycznego upływu tego terminu (wskazując konkretne powody niedotrzymania terminu, a nie przyczyny uzasadniające dłuższy niż ustawowy termin załatwienia sprawy)(14). W Ordynacji podatkowej nie określono formy zawiadomienia, np. zwykłe pismo procesowe czy postanowienie.

**Niezałatwienie sprawy w terminie to naruszenie pierwotnie określonych terminów, a także niewydanie decyzji w dodatkowym terminie wyznaczonym przez organ podatkowy**(15). Termin załatwienia sprawy można przedłużać wielokrotnie, jeżeli jest to usprawiedliwione okolicznościami sprawy(16).

**Pracownik organu podatkowego**, który z nieuzasadnionych przyczyn nie załatwił sprawy w terminie lub nie dopełnił obowiązku zawiadomienia strony o uchybieniu terminowi albo nie załatwił sprawy w ustalonym dodatkowym terminie, **podlega odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności uregulowanej przepisami prawa**.

**Bezczynność organu podatkowego polega na tym, że w ustalonym terminie organ nie podjął żadnych czynności w sprawie lub prowadził postępowanie, ale nie zakończył go wydaniem w terminie decyzji, postanowienia lub też innego aktu bądź też nie podjął stosownej czynności**(17). Ponaglenie z powodu bezczynności(18) organu jest dopuszczalne niezależnie od tego, z jakich powodów określony akt nie został podjęty lub czynność nie została dokonana, a w szczególności, czy bezczynność organu została zawiniona lub niezawiniona przez organ(19). Środek w postaci „ponaglenia” stanowi szczególny środek zaskarżenia, jako że konsekwencją jego złożenia jest zobligowanie organu wyższej instancji do zajęcia stanowiska w kwestii zasygnalizowanej bezczynności(20).

**Stronie przysługuje ponaglenie do**:

1) organu podatkowego wyższego stopnia;

2) ministra właściwego do spraw finansów publicznych, jeżeli sprawa nie została załatwiona przez dyrektora izby skarbowej lub izby celnej.

Uznając ponaglenie za uzasadnione, organ (minister) wyznacza dodatkowy termin załatwienia sprawy oraz zarządza wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych niezałatwienia sprawy w terminie, a w razie potrzeby podejmuje środki zapobiegające naruszaniu terminów załatwiania spraw w przyszłości. Organ stwierdza jednocześnie, czy niezałatwienie sprawy w terminie miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa. Nie jest możliwe (prawnie skuteczne) złożenie ponaglenia na nieterminowe załatwienie sprawy przez Ministra Finansów, ponieważ nie ma organu podatkowego wyższego stopnia w stosunku do niego. Nie określono także, czy Minister Finansów powinien być wtedy organem właściwym do rozpatrzenia ponaglenia(21). Sąd uznał natomiast, że w przypadku bezczynności lub opieszałości Ministra Finansów, do przyjęcia i rozpatrzenia ponaglenia będzie właściwy on sam. Nie ma przy tym znaczenia czy działał jako organ pierwszej, czy też drugiej instancji(22).

W sytuacji bezczynności SKO, które występuje w sprawie jako organ podatkowy, a w przypadku którego nie ma organów wyższego stopnia, do którego można byłoby wnieść ponaglenie, skierowana do sądu administracyjnego skarga na bezczynność nie musi być poprzedzona wezwaniem do usunięcia naruszenia prawa, bowiem w postępowaniu podatkowym środek ten jest przewidziany wyłącznie dla aktów i czynności organu podatkowego, a nie stanu bezczynności(23).

Zarówno ponaglenie, jak i skarga do sądu na bezczynność są środkami mającymi zdyscyplinować organ oraz zmierzać do jak najszybszego załatwienia sprawy w przypadku zwlekania organu bądź przekroczenia terminów określonych w przepisach Ordynacji podatkowej, szczególnie jeśli przekroczenie to nastąpiło bez powiadomienia strony o niezałatwieniu sprawy w terminie i wyznaczeniu nowego terminu załatwienia sprawy. Konstrukcja tych instytucji jest zatem związana ze sprawą podatkową i z organem ją prowadzącym. Zaniechania organu określonego przepisami prawa do załatwienia danego rodzaju sprawy, będące przedmiotem niezadowolenia strony, są przyczyną skorzystania z odpowiednich środków zmierzających do zmiany istniejącego stanu postępowania, tzn. bezczynności organu(24).

**Organ podatkowy może upoważnić w formie pisemnej funkcjonariusza celnego lub pracownika kierowanej jednostki organizacyjnej do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie**, a w szczególności do wydawania decyzji, postanowień i zaświadczeń. Upoważnienie może obejmować podpisywanie pism w formie dokumentu elektronicznego podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu(25) - z wyłączeniem wydawania zaświadczeń. **Upoważnienie może być udzielone również**:

1) pracownikom urzędu skarbowego - przez naczelnika urzędu skarbowego;

2) pracownikom izby skarbowej - przez dyrektora izby skarbowej;

3) funkcjonariuszom celnym lub pracownikom urzędu celnego - przez naczelnika urzędu celnego;

4) funkcjonariuszom celnym lub pracownikom izby celnej - przez dyrektora izby celnej.

Warunek posiadania upoważnienia dotyczy wszystkich osób podpisujących decyzje „w imieniu organu”, niezależnie od funkcji, jaką pełnią w strukturze urzędu (pracownik urzędu, kierownik bądź dyrektor wydziału, jak też osoba zastępująca osobę piastującą funkcję organu, tj. wicedyrektor Izby Skarbowej, zastępca prezydenta miasta)(26). Omawiane upoważnienie jest czynnością wewnętrzną organu podatkowego i nie doręcza się go stronie w związku z wszczęciem postępowania(27). Umocowanie do tych działań może wynikać z regulaminu urzędu lub obowiązującego w nim podziału czynności, co powinno być ustalone przez sąd administracyjny w razie zaskarżenia decyzji. Za prawidłowe, z zachowaniem wymogu pisemności, należy uznać upoważnienie wynikające z regulaminu urzędu, zarządzenia czy zakresu czynności(28).

**Upoważnienie pracownika urzędu do działania w imieniu organu w zakresie określonym w pełnomocnictwie nie oznacza zmiany właściwości organu**(29). Umożliwia tylko przekazanie wykonywania kompetencji pracownikowi urzędu podległego organowi, a nie np. innemu organowi. Nie ma ograniczeń co do zakresu takiego upoważnienia. Organ podatkowy może udzielić upoważnienia do wydania orzeczenia w konkretnej sprawie albo wskazać sprawy dotyczące rodzajów decyzji lub np. grup podatników, których załatwianie zostaje powierzone wskazanemu pracownikowi. Z treści upoważnienia powinno też wynikać, od jakiego momentu i do kiedy ono obowiązuje. Brak powołania się w treści decyzji na istnienie upoważnienia stanowi istotne naruszenie prawa procesowego(30), ale nie stanowi wady powodującej uchylenie takiej decyzji(31).

**5. Doręczenia i wezwania - Sposoby doręczania pism**

W art. 144 i 144a ord.pod. określono sposoby doręczania pism przez organy podatkowe, tzn.: za pokwitowaniem przez operatora pocztowego, przez pracowników organu podatkowego lub przez osoby uprawnione na podstawie odrębnych przepisów. Jeżeli organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), pisma może doręczać sołtys za pokwitowaniem. Wyrażona w ten sposób zasada oficjalności doręczeń przesądza o tym, że obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie jest doręczanie wszelkich pism (decyzji, postanowień, wezwań, zawiadomień i innych dokumentów) z urzędu. Organ podatkowy, mając na uwadze obowiązującą zasadę szybkości i prostoty postępowania, dokonuje sam nieskrępowanego wyboru podmiotu, za pośrednictwem którego zamierza dokonać doręczenia(1).

Każdy z wyżej wymienionych sposobów doręczeń należy uznać za równorzędny(2). Nie jest dopuszczalne równoczesne doręczanie tego samego aktu za pośrednictwem różnych podmiotów i następnie uznawania przez organ podatkowy za skuteczne doręczenia przez wybrany przez siebie podmiot(3).

Doręczanie pism, z wyjątkiem zaświadczeń, następuje **za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli strona wnosi o zastosowanie takiego sposobu doręczania albo wyraża na to zgodę**.

Katalog sposobów doręczania pism jest, mimo odesłania do przepisów szczególnych, zamknięty w tym sensie, że inne sposoby doręczania pisma niż wymienione w Kodeksie postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej oraz przepisach szczególnych, tj. doręczenie np. za pośrednictwem telefonu czy faksu, nie mogą być uznane za dokonane skutecznie(4).

**Przepisy o doręczeniach mają charakter gwarancyjny**, gdyż organ podatkowy jest obowiązany przestrzegać ich z urzędu, a strona nie powinna ponosić negatywnych konsekwencji zaniedbań organu podatkowego lub podmiotu dokonującego doręczeń, np. poczty(5). Za błędy doręczyciela odpowiedzialność ponosi organ podatkowy(6). Gwarancyjny charakter przepisów o doręczeniach oznacza, że powinny one zapewniać stronie realizację jej praw w toku toczącego się postępowania. Gwarancyjny charakter instytucji doręczenia oznacza ponadto, że tylko prawidłowe doręczenie, tzn. dokonane zgodne z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej, uzależnia skuteczność czynności podejmowanych przez organ. Z uwagi na gwarancyjny charakter przepisów o doręczeniach powinny one podlegać wykładni ścisłej. Nie są więc dopuszczalne żadne odstępstwa od reguł doręczania unormowanych w Ordynacji podatkowej(7).

Przepisy Ordynacji podatkowej regulują wyłącznie zasady dotyczące doręczania pism, natomiast nie normują kwestii związanych z zapoznaniem się adresata z treścią takiego pisma, a więc dla oceny wystąpienia skutków prawnych istotny jest fakt doręczenia pisma. Bez znaczenia pozostaje to, czy adresat zapoznał się z treścią pisma i kiedy to uczynił(8).

**Prawidłowość doręczeń w postępowaniu to jeden z najważniejszych warunków przestrzegania praw strony**, której pozycja w tym postępowaniu zasadniczo jest słabsza. Wszelkie wątpliwości w tym zakresie powinny być tłumaczone na jej korzyść, a ewentualne błędy podmiotów trzecich (operatorów pocztowych, doręczycieli itp.) obciążają na zasadzie ryzyka zlecającego doręczenie(9). Warunkami prawidłowego i skutecznego doręczenia są: obowiązek dokonania tej czynności przez właściwy organ podatkowy oraz konieczność istnienia po stronie tego organu intencji doręczenia pisma. Dokonanie doręczenia należy do organu podatkowego prowadzącego postępowanie w sprawie, a więc ten organ, a nie inne podmioty, obciąża wadliwość w dokonaniu doręczenia lub w ogóle brak wykonania takiej czynności(10).

**Organ podatkowy**, twierdząc, że doręczył stronie decyzję, **ma obowiązek wykazać w sposób jednoznaczny i bezpośredni tę okoliczność**. Nie obowiązuje zasada, iż ciężar dowodu spoczywa na tym, kto z określonego faktu wywodzi określone skutki prawne, gdyż w Ordynacji podatkowej co do zasady ciężar dowodu jest przeniesiony na organ prowadzący to postępowanie(11). **Nieskuteczne doręczenie** oznacza, że **dany akt nie został wprowadzony do obrotu prawnego**. W takim przypadku w ogóle nie biegnie termin do dokonania określonej czynności postępowania(12).

**Doręczenie pisma przez operatorów pocztowych** to doręczenie przez jednostkę organizacyjną (jej pracownika) przedsiębiorcy uprawnionego do wykonywania działalności pocztowej, w tym także przez agenta pocztowego, czyli pośrednika działającego na rzecz operatora pocztowego(13). Ustawodawca nie wprowadza obowiązku korzystania z kwalifikowanego rodzaju operatora pocztowego, a więc nie musi to być wyłącznie publiczny operator pocztowy(14). Skuteczne jest doręczenie przez podmiot niebędący operatorem pocztowym, ale świadczący niektóre usługi pocztowe, jeżeli pracownik takiego podmiotu doręczający pismo ma imienne upoważnienie organu podatkowego do doręczenia (nie zastępuje go list przewozowy czy umowa przewozu przesyłki)(15).

**W przypadku błędnego doręczenia (niezgodnego z prawem) czynność ta jest bezskuteczna**. Chociaż Ordynacja podatkowa nie wprowadza *explicite* w takim przypadku obowiązku ponownego doręczenia pisma, wydaje się, że jest to jeden ze sposobów naprawienia błędu przez organ podatkowy wynikających z zasady praworządności(16).

Zgodnie z art. 145 ord.pod. pisma doręcza się stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela lub ustanowiła pełnomocnika - temu przedstawicielowi lub pełnomocnikowi. Strona, ustanawiając kilku pełnomocników, wyznacza jednego z nich jako właściwego do doręczeń. W razie niewyznaczenia pełnomocnika właściwego do doręczeń organ podatkowy doręcza pismo jednemu z pełnomocników. W postępowaniu podatkowym dopuszczalne jest ustanowienie kilku pełnomocników, a żaden przepis nie wymaga, aby zostało to dokonane w odrębnych dla poszczególnych pełnomocników dokumentach pełnomocnictw(17). Dopiero skuteczne ustanowienie pełnomocnictwa (poparte złożonym do akt prawidłowym pełnomocnictwem) obliguje organ do dokonywania doręczeń według omawianej zasady(18). Możliwość wskazania osoby uprawnionej do odbioru pism nie czyni z tej osoby adresata korespondencji, ta bowiem powinna być doręczana na adres zamieszkania bądź miejsca pracy pełnomocnika(19).

W sytuacji **gdy strona ustanowi kilku pełnomocników w konkretnym postępowaniu podatkowym,** wskazując jednocześnie jednego z nich jako wyłącznie uprawnionego do odbioru wszelkich pism procesowych, **doręczenie decyzji organu podatkowego jedynie pełnomocnikowi nieupoważnionemu przez stronę do odbioru przesyłek z jednoczesnym pominięciem pełnomocnika uprawnionego stanowi istotne naruszenie obowiązku procesowego nałożonego na organ podatkowy**. Jeżeli strona ustanawia w danej sprawie kilku pełnomocników, ale jednego z nich wskazuje jako podmiot właściwy do dokonywania doręczeń, organ podatkowy powinien respektować wolę strony w tym zakresie(20).

W orzecznictwie sądów różnie ocenia się skutki doręczenia pisma z pominięciem ustanowionego pełnomocnika, np. doręczenie pisma tylko stronie, jeśli działała ona przez pełnomocnika, jest bezskuteczne i nie ma znaczenia procesowego, lecz jedynie informacyjne(21). W takiej sytuacji organ ma obowiązek ponownie doręczyć to pismo pełnomocnikowi w celu wprowadzenia pisma do obrotu prawnego(22). W innych wyrokach przyjęto, że doręczenie decyzji stronie z pominięciem ustanowionego pełnomocnika można uznać za skuteczne, gdy nie wywołuje dla strony ujemnych skutków procesowych(23). Oceniono to krytycznie z uwagi na brak podstaw prawnych kwalifikowania takich skutków(24), a aprobata takiego działania prowadziłaby do niebezpieczeństwa relatywizacji skutków doręczenia(25). W razie doręczenia decyzji pełnomocnikowi strony i stronie, ale w różnych datach, termin dokonania określonej czynności liczy się od dnia następującego po dniu doręczenia pisma pełnomocnikowi, nie zaś od daty późniejszego odbioru pisma przez stronę(26).

Nie wymaga się doręczenia pisma do rąk własnych pełnomocnika w sytuacji, gdy sam pełnomocnik wskazał jako adres do doręczeń siedzibę spółki, którą reprezentuje(27). Jednak w sytuacji, gdy doradca podatkowy, jako profesjonalny pełnomocnik, podczas dłuższej swojej nieobecności w kancelarii nie zapewnia dla ochrony interesów swoich klientów właściwej organizacji pracy kancelarii (w tym odbioru pism), dopuszcza się niedbalstwa(28).

**Należy ustanowić pełnomocnika do spraw doręczeń i zgłosić ten fakt organowi podatkowemu właściwemu w sprawie w razie:**

1) wyjazdu strony za granicę na co najmniej dwa miesiące (w razie niedopełnienia tego obowiązku pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem); przepis ten z oczywistych względów ma zastosowanie tylko do osób fizycznych(29). Strona, która planuje wyjazd na krótszy okres, nie ma takiego obowiązku. Może jednak ustanowić pełnomocnika do doręczeń, jeżeli chce uniknąć skutków ewentualnego doręczenia w trybie art. 150 ord.pod. (w drodze tzw. doręczenia zastępczego)(30). Stwierdzono również, że wyjazdu w celach turystycznych czy służbowych poza miejsce zamieszkania nie można utożsamiać ze zmianą adresu. W związku z tym zawiadomienie organu o czasowym wyjeździe za granicę (krótszym niż dwa miesiące) ma jedynie walor informacyjny i nie powoduje żadnych skutków prawnych w zakresie doręczania pism(31);

2) gdy osoba fizyczna jest nierezydentem w rozumieniu przepisów prawa dewizowego(32), tj. osobą fizyczną mającą miejsce zamieszkania za granicą (w przypadku niedopełnienia tego obowiązku pismo uważa się za doręczone pod adresem ostatniego czasowego pobytu). Jeżeli strona ma siedzibę za granicą, organ podatkowy nie powinien doręczać jej pism bezpośrednio na zagraniczny adres, lecz poinformować stronę, w języku dla niej zrozumiałym, o obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń(33).

Po ustaleniu, że dana osoba nie dopełniła obowiązku ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń i nie zawiadomiła o tym właściwego w sprawie organu podatkowego, ten organ nie ma obowiązku podejmowania innych działań zmierzających do doręczenia decyzji podatkowej(34).

W toku postępowania strona oraz jej przedstawiciel lub pełnomocnik mają obowiązek zawiadomić organ podatkowy o każdej zmianie swojego adresu(35), w tym adresu elektronicznego, jeżeli wniesiono o zastosowanie takiego sposobu doręczania albo wyrażono na to zgodę. **W razie zaniedbania tego obowiązku pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem, a organ podatkowy pozostawia pismo w aktach sprawy**. Pojęcie „adres” nie jest równoznaczne z miejscem stałego zamieszkania lub pobytu, może to być miejsce wykonywania pracy zawodowej, jak też adres tylko do doręczeń. Powinien to być adres aktualny, umożliwiający skuteczne doręczenia pism(36). Nie jest zmianą adresu w przypadku osób fizycznych czasowe przebywanie poza mieszkaniem lub miejscem pracy. W szczególności za zmianę adresu nie można uznać wyjazdu na czas określony za granicę(37) lub przebywanie na urlopie wypoczynkowym w innej miejscowości(38).

W postępowaniu przed organami celnymi, w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów, pisma skierowane do osób nieznanych z miejsca pobytu lub adresu oraz decyzje wywiesza się na 14 dni w siedzibie organu celnego prowadzącego postępowanie. Pisma oraz decyzje uważa się za doręczone po upływie tego terminu (art. 83 i 84 ustawy - Prawo celne). Jest to zatem przykład fikcji prawnej skutecznego doręczenia pisma. W każdym przypadku, kiedy stroną postępowania jest osoba niemająca miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium kraju, obowiązkiem organu celnego jest pouczenie jej, w formie pisemnego protokołu, o skutkach nieustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń, przy czym pouczenie to powinno być dokonane przy pierwszej czynności organu. Jest to powinność organu, a nie możliwość wyboru(39).

W art. 148-150 ord.pod. określono **zasady doręczania pism osobom fizycznym**. W pierwszej kolejności pisma doręcza się - według wyboru organu podatkowego(40) - w ich mieszkaniu, przez które należy rozumieć każde miejsce, w którym adresat przebywa z zamiarem dłuższego, a nie krótkotrwałego tylko pobytu, umożliwiającego doręczenie mu pisma(41) (w razie wspólnego zamieszkiwania małżonków i niewskazania odrębnych adresów do doręczeń bądź też występowania w ich imieniu wspólnie ustanowionego pełnomocnika organ nie ma obowiązku każdorazowo kierowania korespondencji odrębnie do każdego z małżonków)(42) lub miejscu pracy. Można doręczyć pismo w innym miejscu i nie musi to być poprzedzone bezskuteczną próbą doręczenia w miejscu zamieszkania(43), ponieważ w art. 148 § 2 ord.pod. nie użyto określenia „w razie niemożności”. **Pisma osobom fizycznym mogą być także doręczane:**

1) **w siedzibie organu podatkowego** (jest to wyjątek od zasady i w takim przypadku pismo doręcza się, a nie przesyła. Do mieszkania lub w miejsce pracy pismo musi być przesłane i tam dopiero doręczone, gdyż przesłanie i doręczenie to pojęcia różne)(44);

2) **w miejscu pracy adresata** - osobie rzeczywiście upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji(45) (w przepisach Ordynacji podatkowej nie określono pojęcia „miejsce pracy”, a więc należy uznać, że jest to każde miejsce, w którym adresat pisma wykonuje pracę, bez względu na podstawę prawną świadczenia(46). Tak samo jak miejsce pracy należy rozumieć miejsce prowadzenia przez adresata działalności gospodarczej(47)); doręczyciel jest obowiązany się upewnić, że osoba odbierająca pismo jest do tego upoważniona, ale warunkiem skutecznego doręczenia nie jest legitymowanie się przez osobę odbierającą pisemnym upoważnieniem(48) (uprawdopodobnia to dostęp takiej osoby do firmowych pieczęci lub innych urządzeń biurowo-administracyjnych(49), ale nie może to być np. pracownik ochrony, którego nie łączy stosunek pracy z tym pracodawcą)(50).

W razie niemożności doręczenia pisma osobie fizycznej według wyżej określonych sposobów, a także w innych uzasadnionych przypadkach pisma doręcza się w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie.

Przepisy Ordynacji podatkowej regulujące kwestię doręczeń stronie pism nie dopuszczają możliwości ich doręczania na wskazaną przez stronę skrytkę pocztową. Nawet w sytuacji gdy strona wskazuje jako adres dla doręczeń skrytkę pocztową, organ podatkowy nie jest uprawniony do zastosowania się do takiego trybu doręczenia korespondencji(51).

**Szczególne, zastępcze doręczenie pisma wyłącznie osobie fizycznej**(52), tzn. z wykorzystaniem pośrednictwa innej osoby(53) (art. 149 ord.pod.), następuje w razie nieobecności adresata w mieszkaniu i polega na doręczeniu - za pokwitowaniem - pełnoletniemu domownikowi, sąsiadowi lub dozorcy domu(54), ale tylko wtedy gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi(55). Oświadczenie domownika zawierające zobowiązanie się do przekazania pisma adresatowi ma charakter nieodwołalny. Późniejsza zmiana zdania osoby podejmującej się przekazania pisma adresatowi nie ma wpływu na skuteczność domniemania prawnego doręczenia pisma(56). Prawidłowe doręczenie pisma domownikowi rozpoczyna bieg terminu, który jest z tym pismem związany, niezależnie od tego, czy i kiedy pismo zostanie oddane adresatowi(57).

Zawiadomienie o doręczeniu pisma sąsiadowi lub dozorcy domu umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach mieszkania adresata albo w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata. Każdorazowo doręczający powinien ocenić, czy osoba, której zamierza pozostawić pismo, może być uznana za sąsiada adresata (sąsiadem może być lokator z tej samej klatki schodowej, a nawet właściciel nieruchomości położonej kilkaset metrów od miejsca zamieszkania adresata). Pełnoletni domownik nie musi spełniać warunków wymaganych od pełnomocnika w postępowaniu(58) ani prowadzić wspólnego gospodarstwa domowego z adresatem pisma(59), lecz jedynie zamieszkiwać pod danym adresem(60). Wymogiem uznania danej osoby za domownika nie jest jej zameldowanie w miejscu zamieszkania adresata(61). Przyjmuje się także, iż o statusie domownika decyduje jedna z dwóch przesłanek: pozostawanie w stosunku pokrewieństwa lub powinowactwa wobec adresata pisma albo przystąpienie do wspólnoty domowej adresata(62). Odebranie pisma przez pełnoletniego domownika przy jednoczesnym braku oświadczenia, że podejmuje się oddania pisma adresatowi, oznacza, że pismo nie zostało doręczone prawidłowo(63).

Wymóg „nieobecności adresata w mieszkaniu” to każda spowodowana przejściowymi zwykłymi okolicznościami, nawet krótkotrwała, nieobecność odbiorcy w miejscu właściwym dla doręczeń (nie jest to jednak zmiana miejsca zamieszkania lub też wyjazd na stałe do innej miejscowości czy za granicę)(64). Celem zastępczego doręczania pism jest usprawnienie postępowania podatkowego, ale tylko w sytuacji incydentalnej, przejściowej, czasowej, krótkotrwałej nieobecności adresata w mieszkaniu. Jest to przy tym inna nieobecność niż ta wskazana w art. 138 § 1 ord.pod., która dotyczy sytuacji, kiedy miejsce pobytu osoby (również za granicą) nie jest znane lub też osoba nie ma miejsca zamieszkania, co powoduje, że nie można ustalić miejsca właściwego do doręczeń(65).

W omawianym trybie **nie można wydać awizowanego pisma w placówce pocztowej, jeżeli wyżej wymienione osoby nie mają stosownego upoważnienia.** Celem tej formy doręczenia jest usprawnienie postępowania podatkowego, które nie narusza prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu(66).

Z braku możliwości doręczenia pisma bezpośrednio osobie fizycznej lub doręczenia zastępczego ustawodawca dopuszcza tzw. **fikcję prawną doręczenia**(67), która polega na tym, że:

1) operator pocztowy przechowuje pismo przez okres 14 dni w swojej placówce pocztowej - w przypadku doręczania pisma przez operatora pocztowego;

2) pismo składa się na okres 14 dni w urzędzie gminy (miasta) - w przypadku doręczania pisma przez pracownika organu podatkowego lub przez inną upoważnioną osobę.

**Adresata zawiadamia się dwukrotnie o pozostawaniu pisma w wyżej określonym miejscu.** Powtórne zawiadomienie następuje w razie niepodjęcia pisma w terminie siedmiu dni. Zawiadomienie to nie otwiera biegu kolejnego siedmiodniowego terminu, a jedynie przypomina o biegnącym już terminie, który upływa 14 dni od dnia pierwszego zawiadomienia. Nie pełni ono wyłącznie funkcji informacyjnej, należy je bowiem traktować jako element konstrukcyjny, jedną z przesłanek warunkujących skuteczność dokonania doręczenia, jeżeli adresat ostatecznie pisma nie podejmie(68).

Zawiadomienie o pozostawaniu pisma umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub, gdy nie jest to możliwe, na drzwiach mieszkania adresata, jego biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje swoje czynności zawodowe, bądź w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata (sama informacja o awizowaniu przesyłki nie jest równoznaczna z potwierdzeniem faktu pozostawienia zawiadomienia o miejscu złożenia przesyłki ani o miejscu umieszczenia tego zawiadomienia)(69). W tym przypadku doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia wyżej wymienionego okresu, a pismo pozostawia się w aktach sprawy (pismo może być w nieotwartej kopercie lub z niej wyjęte i wraz z kopertą oraz formularzem zwrotnego potwierdzenia odbioru umożliwiać sprawdzenie prawidłowości i daty uznania go za doręczone)(70). Omawiane doręczenie fikcyjne wywołuje wszelkie prawne skutki, natomiast późniejsze wydanie przesyłki, np. przez pocztę, nie wywołuje skutków prawnych związanych z doręczeniem(71). Dla przyjęcia fikcji doręczenia organ prowadzący postępowanie musi dysponować niebudzącymi wątpliwości dowodami potwierdzającymi zawiadomienie adresata o nadejściu przesyłki, pozostawieniu jej w oddawczym urzędzie pocztowym przez określony czas. Z akt sprawy musi także jednoznacznie wynikać, gdzie to zawiadomienie zostało umieszczone(72).

Doręczanie pism osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej następuje w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności(73) - osobie upoważnionej do odbioru korespondencji (domniemywa się, iż osoba dysponująca pieczęcią osobistą pracodawcy i potwierdzająca odbiór korespondencji jest osobą upoważnioną do odbioru pism)(74). Niniejsza regulacja ma charakter stanowczy. Zezwala na dokonanie doręczenia wyłącznie osobie mającej upoważnienie do odbioru korespondencji adresowanej do osoby prawnej bądź innej jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. W konsekwencji brzmienie przedmiotowej regulacji wyklucza np. możliwość dokonania doręczenia do rąk osoby trzeciej, która zobowiązuje się do oddania korespondencji adresatowi, jak ma to miejsce w odniesieniu do osób fizycznych(75).

**Miejscem doręczenia pism jednostkom organizacyjnym i osobom prawnym jest lokal ich siedziby lub miejsce wykonywania działalności**. Z uwagi na użycie przez ustawodawcę łącznika „lub” wyżej wymienione miejsca należy uznać za równorzędne co do stosowania i skuteczności doręczeń. Brak możliwości doręczenia przesyłki w jednym z wymienionych miejsc nie obliguje podmiotu doręczającego do podjęcia próby doręczenia w drugim miejscu(76). Miejsce wykonywania działalności to obiektywnie uchwytne miejsce wykonywania działalności. Nie jest zatem istotne, czy adresat dokonał zawiadomienia właściwego organu o miejscu wykonywania działalności, czy też zaniedbał dopełnienia tego obowiązku. Doręczenie w miejscu prowadzenia działalności nie musi się wiązać z koniecznością doręczenia w lokalu, w którym wykonywana jest działalność adresata(77).

Można pozostawić pismo w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia, gdy podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności.

**Dokonane prawidłowo doręczenie wywołuje istotne skutki procesowe**. Zgodnie z art. 152 ord.pod. odbierający pismo potwierdza doręczenie pisma własnoręcznym podpisem (zwyczajowo używanym przez odbiorcę pisma i złożonym z zachowaniem powszechnie przyjętych zasad języka pisanego, a nie parafą ani skrótem podpisu)(78), ze wskazaniem daty doręczenia. Data doręczenia powinna zostać własnoręcznie wpisana przez osobę odbierającą pismo. Powinna ona zostać oznaczona dokładnie, czyli z podaniem dnia, miesiąca oraz roku. Tylko wówczas pokwitowanie odbioru będzie spełniało funkcję dowodu potwierdzającego fakt doręczenia przesyłki adresatowi w określonej dacie, gdy obok swojego podpisu adresat własnoręcznie umieści datę odbioru przesyłki(79). Jeżeli odbierający pismo nie może potwierdzić doręczenia lub uchyla się od tego, doręczający sam stwierdza datę doręczenia oraz wskazuje osobę, która odebrała pismo, i przyczynę braku jej podpisu. Doręczenie bezpośrednie jest skuteczne, jeżeli zostało dokonane do rąk osoby uprawnionej do odbioru korespondencji (także gdy stwierdzono, że odmowy dokonała osoba uprawniona do odbioru)(80).

**Doręczenie pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej** jest skuteczne, jeżeli w terminie siedmiu dni od dnia wysłania pisma organ podatkowy otrzyma w formie elektronicznej potwierdzenie doręczenia pisma (gdy nie otrzyma takiego potwierdzenia, doręcza pismo za pokwitowaniem przez pocztę, przez swoich pracowników lub przez inne osoby uprawnione). W celu doręczania pism w formie dokumentu elektronicznego organ podatkowy przesyła na adres elektroniczny strony informację wskazującą adres elektroniczny, z którego adresat może pobrać pismo i pod którym powinien dokonać potwierdzenia doręczenia pisma, oraz zawierającą pouczenie dotyczące sposobu odbioru pisma, a w szczególności sposobu identyfikacji pod wskazanym adresem elektronicznym w systemie teleinformatycznym organu podatkowego oraz obowiązku podpisania urzędowego poświadczenia odbioru zgodnie z przepisami ustawy z 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne(81).

Jeżeli adresat odmawia przyjęcia pisma przesłanego przez pocztę lub przez pracowników organu podatkowego albo przez inne uprawnione osoby - pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy. Pismo wraz z adnotacją włącza się do akt sprawy i uznaje, że zostało ono doręczone w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata (prawna fikcja doręczenia), a nie z dniem jego włączenia do akt sprawy. Zastosowanie prawnej fikcji doręczenia, charakteryzującej się *ex definitione* znacznym rygoryzmem, wymaga, aby odmowa przyjęcia pisma pochodziła od adresata pisma, a nie od osoby upoważnionej przez pracodawcę adresata do odbioru korespondencji, która adresatem nie jest. Adresat to osoba, do której skierowane jest pismo, list lub przesyłka pocztowa. Za adresata pisma nie może być uznana inna osoba niż ta, do której pismo to zostało przesłane (zaadresowane). W szczególności adresatem pisma nie jest osoba upoważniona do odbioru korespondencji, a więc odmowa przyjęcia pisma przez taką osobę nie wywołuje skutku w postaci prawnej fikcji doręczenia(82).

Z datą odmowy przyjęcia pisma po stronie organu wygasa obowiązek doręczenia pisma(83). Podeszły wiek i nieznajomość przepisów podatkowych nie stanowią przesłanek do odmowy przyjęcia korespondencji z urzędu skarbowego(84). Sformułowania „przesłanie pisma” oraz „zwrot pisma do nadawcy” jednoznacznie wskazują, że możliwość uznania za doręczone pisma, którego adresat odmówił przyjęcia, nie może się odnosić do odmowy przyjęcia pisma podczas obecności podatnika w siedzibie organu podatkowego, ponieważ pismo w ogóle nie było przedmiotem nadania(85).

W Ordynacji podatkowej uregulowano również **szczególne przypadki doręczania pism skierowanych do:**

1) osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie mają organów - doręcza się je kuratorowi wyznaczonemu przez sąd (adresem umożliwiającym skuteczne z mocy prawa doręczenie pism procesowych kuratorowi ustanowionemu dla strony nie jest skrytka pocztowa prowadzona przez placówkę pocztową)(86);

2) osób fizycznych nieznanych z miejsca pobytu, dla których sąd nie wyznaczył przedstawiciela - doręcza się je przedstawicielowi wyznaczonemu przez organ podatkowy, w przypadku konieczności podjęcia czynności niecierpiących zwłoki;

3) osób korzystających ze szczególnych uprawnień wynikających z immunitetu dyplomatycznego lub konsularnego - doręcza się je w sposób unormowany w przepisach szczególnych, w umowach i przyjętych zwyczajach międzynarodowych.

Uregulowano także **sposoby doręczania pism polskich organów podatkowych w innych państwach UE**, a także doręczania w Polsce pism organów podatkowych z państw członkowskich UE. W związku z tym Minister Finansów może wystąpić do władzy państwa członkowskiego UE właściwej w sprawach podatkowych z wnioskiem (zawierającym dane niezbędne do identyfikacji podmiotu, któremu ma być doręczone pismo, w szczególności nazwisko lub nazwę, firmę oraz adres) o doręczenie pisma organu podatkowego. Minister Finansów może upoważnić podległy mu organ podatkowy do występowania z wyżej wymienionym wnioskiem. Pisma pochodzące od organów podatkowych z innych państw UE doręcza polski organ podatkowy wskazany przez Ministra Finansów, stosując przepisy Ordynacji podatkowej regulujące doręczanie pism. W takim trybie należy doręczać pisma dotyczące wymiany informacji podatkowych istotnych dla prawidłowego określania podstawy opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie:

1) opodatkowania dochodu, majątku lub kapitału, bez względu na sposób i formę opodatkowania, w tym opodatkowania dochodu ze sprzedaży rzeczy lub praw majątkowych oraz przyrostu wartości majątku lub kapitału;

2) opodatkowania składek ubezpieczeniowych.

**W zakresie pozostałych spraw pisma doręczane są z zachowaniem zasady wzajemności**, a więc bez potrzeby korzystania z pośrednictwa Ministra Finansów (bezpośrednio między zainteresowanymi polskimi organami podatkowymi a organami z innych państw UE).

**6. Wszczęcie postępowania podatkowego**

Wszczęcie postępowania podatkowego jest czynnością o wyraźnych skutkach zarówno formalnych, jak i materialnych. W momencie wszczęcia postępowania podatkowego następuje bowiem zawiązanie stosunku prawnoprocesowego pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania. Dopiero po wszczęciu postępowania pojawiają się wszelkie uprawnienia i obowiązki uregulowane w dziale IV Ordynacji podatkowej, które odnoszą się zarówno do organu podatkowego, jak i do stron oraz innych uczestników postępowania(1). Wszczęcie postępowania podatkowego jest zdarzeniem prawnym o wielkiej wadze formalnej i praktycznej, gdyż kształtuje pierwsze granice sprawy podatkowej, która ma być przedmiotem postępowania i załatwienia w drodze decyzji podatkowej(2).

Według art. 165 ord.pod. **możliwe są dwa sposoby wszczęcia postępowania podatkowego**:

1) **na żądanie strony** (o wszczęciu postępowania na wniosek jednej ze stron organ podatkowy zawiadamia wszystkie pozostałe osoby będące stronami w sprawie). Datą wszczęcia postępowania jest dzień doręczenia żądania przez uprawniony podmiot organowi podatkowemu(3), a w razie wniesienia żądania za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest to dzień wprowadzenia żądania do systemu teleinformatycznego organu podatkowego. Nie jest żądaniem wszczęcia postępowania podatkowego składana deklaracja podatkowa, w której określono kwotę zwrotu różnicy podatku. Zwrot następuje w drodze czynności materialno-technicznych organu podatkowego, które nie zmierzają do wydania decyzji podatkowej, a więc nie mieszczą się pod pojęciem „postępowanie podatkowe” w sprawach zobowiązań podatkowych(4).

Uznano, że **samo doręczenie żądania wszczyna postępowanie, a więc podmiotem wszczynającym jest strona**(5). Organ podatkowy nie może odmówić wszczęcia postępowania (ono już się rozpoczęło z dniem złożenia żądania) ani zaniechać jego przeprowadzenia po otrzymaniu żądania od osoby uprawnionej(6). Według innego poglądu żądanie wszczęcia postępowania nie jest wnioskiem o wszczęcie postępowania, lecz żądaniem rozstrzygnięcia określonej sprawy z zakresu materialnego prawa podatkowego(7).

**Wyodrębnia się fazy wszczęcia postępowania**: **wstępną** (organ podatkowy bada, czy żądanie pochodzi od osoby uprawnionej, w przeciwnym razie odmawia wszczęcia postępowania) **oraz zasadniczą** (organ podatkowy nie wydaje żadnego aktu administracyjnego, lecz przystępuje do dalszych czynności procesowych)(8). Do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może rozszerzyć zakres żądania lub zgłosić nowe żądanie(9), nawet wynikające z innej podstawy prawnej, pod warunkiem że dotyczy tego samego stanu faktycznego (w takich sytuacjach termin określony dla załatwienia sprawy biegnie na nowo od dnia rozszerzenia zakresu lub zgłoszenia nowego żądania). Odmowa uwzględnienia żądania w sprawie zmiany zakresu postępowania następuje w drodze postanowienia, a nieuwzględnione żądanie wszczyna odrębne postępowanie podatkowe;

2) **z urzędu** (datą wszczęcia postępowania jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania. Wszczynając postępowanie podatkowe, organ podatkowy nie ma obowiązku określenia w sposób szczegółowy zakresu tego postępowania, tj. czy jest to postępowanie w celu ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego, straty, czy też nadpłaty. Pojęcie „postępowanie podatkowe” oznacza postępowanie, które może się zakończyć decyzją określającą zobowiązanie podatkowe, stratę lub też nadpłatę, które są odmianą zobowiązania podatkowego. Postanowienie może dotyczyć również postępowania w zakresie różnych podatków(10)). Doręczenie pełnomocnikowi postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego stanowi naruszenie art. 165 § 4 ord.pod., bowiem dopiero od momentu założenia akt sprawy (możliwe jest to nie wcześniej niż z momentem wszczęcia postępowania) i złożenia pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy aktualizują się procesowe obowiązki i uprawnienia pełnomocnika w określonym postępowaniu(11). Czynności organu dokonywane przed skutecznym doręczeniem stronie takiego postanowienia nie wywołują żadnych skutków prawnych(12), gdyż nie toczy się żadne postępowanie i nie mogą być jeszcze realizowane w pełni ogólne zasady postępowania podatkowego(13). W postępowaniach wszczynanych z urzędu podatnik może zgłaszać pewne żądania, ale nie stanowią one o treści i zakresie tego postępowania(14).

**Nie wydaje się postanowienia w razie wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie:**

1) ustalanych corocznie zobowiązań podatkowych, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie;

2) umorzenia zaległości podatkowych z urzędu;

3) nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności (jest to odrębne od postępowania odwoławczego, co kreuje obowiązek organu podatkowego pierwszej instancji doręczenia wydanego postanowienia - jako pierwszej czynności w tym postępowaniu - nie pełnomocnikowi reprezentującemu stronę w postępowaniu pierwszoinstancyjnym bądź odwoławczym, lecz samej stronie)(15);

4) zabezpieczenia.

Ponadto **w razie wszczęcia postępowania podatkowego nie wydaje się postanowienia, jeżeli dotyczy to**:

1) postępowania przed organami celnymi w sprawach podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów (za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się datę przyjęcia zgłoszenia celnego)(16);

2) złożenia zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn (za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się datę złożenia zeznania(17)).

W tych przypadkach moment wszczęcia postępowania podatkowego jest związany z dokonaniem określonej czynności przez stronę (złożenie zgłoszenia celnego, złożenie zeznania w podatku od spadków i darowizn), jednak postępowanie jest wszczynane z urzędu, mimo że organ podatkowy nie wydaje i nie doręcza stronie postanowienia o wszczęciu postępowania(18).

W razie **ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości** dotyczących wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków podatkowych oraz niezłożenia przez podatnika deklaracji lub niedokonania ich korekty w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie sześciu miesięcy od zakończenia kontroli, a także po upływie tego terminu (jeżeli podatnik dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej, albo organ podatkowy otrzyma informacje od organów podatkowych lub od innych organów uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego).

Z art. 165b § 1 ord.pod. wynika generalna konsekwencja przedawnienia prawa organów podatkowych do wszczęcia postępowania podatkowego po upływie wskazanego okresu w przedmiocie, który był uprzednio objęty przeprowadzoną kontrolą podatkową. Przedawnienie to objąć może tylko zakres przedmiotowy uprzednio prowadzonej kontroli podatkowej i nie obejmuje zakresu ewentualnych postępowań podatkowych, które zostały wszczęte po przeprowadzeniu kontroli podatkowej, a których przedmiotu nie obejmowała uprzednio przeprowadzona kontrola(19). Nie wszczyna się postępowania, gdy złożone przez kontrolowanego wyjaśnienia lub zastrzeżenia do protokołu kontroli zostały w całości uwzględnione przez kontrolujących.

Jeżeli żądanie wszczęcia postępowania podatkowego wniosła osoba niebędąca stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania, na które służy zażalenie.

Przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania to np. brak podstawy prawnej do rozpatrzenia żądania w trybie postępowania podatkowego; prowadzenie już w danej sprawie postępowania podatkowego lub decyzja już wydana w tej sprawie(20).

Użyty w treści art. 165a ord.pod. zwrot „nie może być wszczęte” należy odnieść do sytuacji, gdy wszczęciu postępowania podatkowego stoi na przeszkodzie przepis prawa bądź poszczególne jego przepisy, których wykładnia uniemożliwia prowadzenie tego postępowania i rozpatrzenia treści żądania w sposób merytoryczny(21).

Organ podatkowy może - w drodze postanowienia, na które służy zażalenie - wszcząć i prowadzić jedno, **wspólne postępowanie podatkowe**, pod warunkiem że w sprawach podatkowych prawa i obowiązki stron wynikają z tego samego stanu faktycznego oraz z tej samej podstawy prawnej, a właściwy jest ten sam organ podatkowy. Niniejsze przesłanki muszą wystąpić łącznie. Organ celny w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów może - w drodze postanowienia - połączyć toczące się przed nim oddzielne sprawy w celu ich łącznego rozpoznania lub rozstrzygnięcia, jeżeli dotyczą tej samej osoby i są ze sobą w związku (prawnym lub faktycznym)(22). Łączenie postępowań jest wyrazem zasady ekonomiki postępowania(23), ale nie skutkuje obowiązkiem wydania jednej decyzji(24). Połączenie postępowań jest uprawnieniem, ale nie jest obowiązkiem, organu podatkowego lub organu celnego(25). Nie należy traktować jako błędu prowadzenia odrębnych postępowań (nawet jeżeli istnieją przesłanki połączenia postępowań), pod warunkiem, że postępowania te obejmą wszystkich zobowiązanych(26).

Podanie dotyczące kilku spraw podlegających załatwieniu przez różne organy wywołuje ten skutek, że organ, do którego wniesiono podanie, rozpatruje sprawę należącą do jego właściwości i równocześnie zawiadamia wnoszącego podanie, że w innych sprawach powinien wnieść odrębne podanie do właściwego organu. Jeżeli właściwy organ podatkowy otrzyma podanie złożone zgodnie z takim zawiadomieniem w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, to podanie uważa się za złożone w dniu wniesienia pierwszego podania. Nie powoduje to jednak skrócenia ustawowo określonych terminów załatwienia spraw podatkowych.

Ewentualne bezpośrednie przekazanie wniosku strony właściwemu organowi, bez zachowania wyżej wskazanej procedury zawiadomienia wnoszącego podanie o konieczności wniesienia odrębnego wniosku do organu właściwego, nie ma charakteru rażącego naruszenia prawa, bowiem naruszenie to nie oddziałuje na rozstrzygnięcie sprawy(27).

Zgodnie z art. 168 ord.pod. szeroko rozumiane **podania** (tj. żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski), o których rodzaju decyduje nie nagłówek, lecz treść pisma(28), mogą być wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, utworzoną na podstawie ustawy z 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne(29).

**Podanie powinno spełniać określone standardy**, tzn. zawierać: co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adresu (miejsca zamieszkania lub pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności), a także spełniać inne wymogi ustalone w przepisach szczególnych. Zwrot „treść żądania” oznacza konieczność wskazania tego, czego domaga się strona, np. w przypadku pisma inicjującego postępowanie - wyznaczenie przedmiotu postępowania(30).

Odwołanie od decyzji jest rodzajem podania, ale jednocześnie musi spełniać określone w art. 222 ord.pod. warunki, tzn. zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania, wskazać dowody uzasadniające to żądanie(31). Żądanie przeprowadzenia dowodu jest również rodzajem podania, które powinno zawierać wskazanie tezy dowodowej i wspierającej ją argumentacji.

Jednakże, mając na uwadze spoczywający na organie podatkowym obowiązek przeprowadzenia postępowania dowodowego z urzędu, nie można wykluczyć możliwości podjęcia żądanej czynności dowodowej bez konieczności wzywania strony do sprecyzowania tezy dowodowej(32). Nie jest brakiem formalnym niepodanie nazwy, adresu i numeru rachunku bankowego, na który ma być dokonany zwrot podatku. Nawet jeżeli stosowny akt prawny wprost wymienia potrzebę podania takiej informacji, to nie ma ona służyć ustaleniu prawa, lecz jedynie dokonaniu czynności materialno-technicznej, jaką ma być zwrot podatku(33).

W zakresie składania podań Ordynacja podatkowa przyjmuje zasadę ograniczonego formalizmu. Organ podatkowy nie może nakładać na stronę obowiązków, które nie wynikają wprost z przepisów prawa i jego działanie nie powinno zmierzać do uchylania się od merytorycznego rozpoznania żądania strony. Odformalizowanie postępowania na korzyść strony co do formy i treści żądania wszczęcia postępowania ma prowadzić do tego, aby sprawa mogła być rozpoznana zgodnie z intencją i interesem strony(34).

**Podanie wniesione pisemnie albo ustnie do protokółu powinno być podpisane przez wnoszącego, a protokół także przez pracownika, który go sporządził**. Jeżeli podanie wnosi osoba, która nie może albo nie umie złożyć podpisu, podanie lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

**Podanie wniesione w formie dokumentu elektronicznego powinno być uwierzytelnione przez zastosowanie kwalifikowanego certyfikatu lub profilu zaufanego ePUAP**(35) (podmiot publiczny, który używa do realizacji zadań publicznych systemów teleinformatycznych, może umożliwiać użytkownikom identyfikację w tym systemie przez zastosowanie innych technologii, chyba że przepisy odrębne przewidują obowiązek dokonania czynności w siedzibie podmiotu publicznego) oraz zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym w ustalonym wzorze podania, jeżeli te przepisy nakazują wnoszenie podań według określonego wzoru.

Organ podatkowy jest obowiązany potwierdzić wniesienie podania, jeżeli wnoszący tego zażąda. W przypadku wniesienia podania w formie dokumentu elektronicznego organ jest obowiązany potwierdzić wniesienie podania przez doręczenie urzędowego poświadczenia odbioru na wskazany przez wnoszącego adres elektroniczny. W interesie każdej osoby wnoszącej do organu administracji publicznej jakiekolwiek pismo leży uzyskanie od organu stosownego potwierdzenia(36).

**W razie braków formalnych w treści wnoszonego podania lub braku opłaty, która powinna być wniesiona z góry**, organ podatkowy jest obowiązany(37) wezwać wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie siedmiu dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie podania bez rozpatrzenia.

Niniejsze wezwanie jest czynnością procesową, która w rezultacie może prowadzić do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy, jednakże przepisy prawa nie przewidują możliwości wniesienia na tę czynność jakiegokolwiek środka zaskarżenia. Czynność ta nie jest aktem konkretyzującym prawa i obowiązki strony wynikające z norm prawa materialnego. Jednak ewentualne wady przedmiotowej czynności mogą być kwestionowane w drodze zażalenia na postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia - w przypadku niezastosowania się do wezwania lub w drodze odwołania od rozstrzygnięcia merytorycznego - w przypadku zastosowania się do wezwania organu(38). Pojęcie „braki” należy rozumieć bardzo szeroko. Będzie to brak elementu treści pisma, np. podpisu, uzasadnienia, precyzyjnego określenia żądania, daty, pełnomocnictwa, a odwołanie powinno także zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie(39).

Niepodanie przez podatnika ubiegającego się o umorzenie zaległości podatkowych, że nie korzystał dotychczas z pomocy publicznej (np. w formie zaświadczeń), nie jest brakiem formalnym, który podlegałby usunięciu w omawianym trybie(40), podobnie jak brak legitymacji do uruchomienia środka zaskarżenia zapadłej decyzji(41), brak adresu na podaniu(42) lub brak w składanym odwołaniu wniosku o przywrócenie uchybionego terminu, o którym to środku strona została prawidłowo pouczona(43).

Niedostarczenie przez podatnika w toku postępowania klasyfikacji statystycznej nie jest odmową usunięcia braku formalnego, gdyż podatnik nie ma obowiązku dołączania takiej klasyfikacji do wniosku o udzielenie interpretacji przepisów prawa podatkowego(44).

**Brakiem formalnym podania**, który może być usunięty w omawianym trybie, jest **brak dokumentu pełnomocnictwa, gdy podanie składa pełnomocnik** (w tej sytuacji organ wzywa stronę do uzupełnienia podania, a nie jej „domniemanego” pełnomocnika, gdyż to strona może być mocodawcą, czyli podmiotem uprawnionym do wystawienia dokumentu pełnomocnictwa(45)). Według innego poglądu organ podatkowy powinien wezwać do przedłożenia pełnomocnictwa jednocześnie osobę podającą się za pełnomocnika oraz stronę(46). Wyrażono również pogląd, że w przypadku gdy wniosek zawierający brak formalny w postaci niedołączenia do niego dokumentu pełnomocnictwa został wniesiony przez pełnomocnika, to tego pełnomocnika, jako wnoszącego podanie, należy wezwać do uzupełnienia wskazanego braku. Nie ma natomiast podstaw do wezwania w takim przypadku strony do podpisania odwołania. Niedołączenie pełnomocnictwa do środka odwoławczego wymaga wezwania pełnomocnika do usunięcia tego braku(47). Ponadto usuwalnym brakiem formalnym jest wniesienie odwołania po terminie bez wniosku o przywrócenie tego terminu(48), a także brak podpisu pod podaniem(49).

**Brak opłaty** nie w każdym przypadku eliminuje możliwość rozpatrzenia wniesionego podania, ponieważ organ podatkowy rozpatrzy takie podanie wtedy, gdy:

1) za niezwłocznym rozpatrzeniem podania przemawia interes publiczny lub ważny interes strony;

2) wniesienie podania stanowi czynność, dla której jest ustanowiony termin zawity;

3) podanie wniosła osoba zamieszkała za granicą.

Uznano, że nie jest brakiem formalnym podania brak uiszczenia opłaty skarbowej od złożonego pełnomocnictwa lub jego odpisu. Należności z tego tytułu należy bowiem dochodzić w odrębnym trybie, a brak opłaty skarbowej od pełnomocnictwa nie wstrzymuje załatwienia sprawy, na potrzeby której jest ono przedkładane(50).

**Wniesienie podania do organu niewłaściwego w sprawie** kreuje po stronie tego organu obowiązek niezwłocznego przekazania podania organowi właściwemu oraz zawiadomienia o tym wnoszącego podanie. Podanie wniesione do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za wniesione z zachowaniem terminu. Sformułowanie „organ niewłaściwy” oznacza każdy organ państwa, a nie tylko organ podatkowy(51). Uregulowaną w art. 170 ord.pod. ochronę jednostki ograniczono do postępowania przed organami administracji publicznej (nie obejmuje postępowania przed sądami administracyjnymi oraz powszechnymi). Zgodnie natomiast z art. 171 § 3 ord.pod. wniesienie podania do sądu niewłaściwego powinno skutkować zwróceniem podania osobie, która je wniosła, z odpowiednim pouczeniem(52).

Jeżeli podanie wniesiono do organu niewłaściwego, a organu właściwego nie można ustalić na podstawie danych zawartych w podaniu, albo gdy z podania wynika, że właściwy w sprawie jest sąd, **organ podatkowy zwraca podanie osobie, która je wniosła, z odpowiednim pouczeniem**. Zwrot podania następuje w formie postanowienia, na które przysługuje zażalenie. Organ podatkowy nie może zwrócić podania z tej przyczyny, że właściwy jest sąd powszechny, jeżeli w tej sprawie sąd uznał się za niewłaściwy.

**7. Zawieszenie postępowania podatkowego**

Zgodnie z art. 201 ord.pod. **organ podatkowy obowiązany jest zawiesić postępowanie podatkowe, jeżeli wystąpi przynajmniej jedna z niżej wymienionych przesłanek, tzn**.:

1) śmierć strony (jeżeli postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe, np. dotyczy osobistych i niezbywalnych praw i obowiązków strony, w szczególności nadania numeru identyfikacji podatkowej)(1);

2) rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd (wyłącznie krajowy(2) i upoważniony do określonych rozstrzygnięć(3)). Na konstrukcję zagadnienia wstępnego składają się cztery łączne elementy, tzn. wyłania się ono w toku postępowania; jego rozstrzygnięcie należy do innego organu lub sądu; wymaga ono uprzedniego rozstrzygnięcia, a więc musi poprzedzać rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji oraz istnieje zależność między uprzednim rozstrzygnięciem zagadnienia wstępnego a rozpatrzeniem sprawy i wydaniem decyzji(4). Zagadnienie wstępne (prejudycjalne) to wyłącznie kwestia prawna(5), której uprzednie rozpoznanie warunkuje możliwość rozstrzygnięcia sprawy podatkowej i jednocześnie do rozpoznania tej kwestii nie jest właściwy organ podatkowy rozpatrujący sprawę, lecz inny organ lub sąd(6). Z chwilą zaistnienia zagadnienia wstępnego organ ma obowiązek zawiesić prowadzone postępowanie niezależnie od tego, na jakim etapie ono się znajduje(7). Nie jest zagadnieniem wstępnym: prowadzone przez prokuraturę niezależne postępowanie karne w tej samej sprawie(8); opinia w sprawach dotyczących pomocy publicznej, gdyż nie jest rozstrzygnięciem w sprawie(9); postępowanie przed Trybunału Sprawiedliwości UE dotyczące oceny zgodności ustawowego unormowania podatkowego z przepisami prawa wspólnotowego(10); dokonanie interpretacji, gdyż nie jest to rozstrzygnięcie, lecz tylko zajmowanie stanowiska w kwestii wykładni przepisu wywołującego problemy interpretacyjne(11); inny problem jedynie pośrednio związany z rozpatrzeniem sprawy i wydaniem decyzji(12). Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z powodu pojawienia się zagadnienia wstępnego, wzywa równocześnie stronę do wystąpienia w oznaczonym terminie do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie tego zagadnienia, chyba że strona wykaże, że już zwróciła się w tej sprawie do właściwego organu lub sądu. Jeżeli strona nie wystąpiła do właściwego organu lub sądu w wyznaczonym terminie, organ podatkowy z urzędu zwróci się do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego;

3) śmierć przedstawiciela ustawowego strony;

4) utrata przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych. Złożenie wniosku o ubezwłasnowolnienie osoby fizycznej nie jest wystarczającą przesłanką zawieszenia postępowania, lecz dopiero prawomocne orzeczenie sądu w tej sprawie(13). Choroba i leczenie w poradni zdrowia psychicznego nie unicestwia jeszcze zdolności do czynności prawnych(14). Podobnie fakt przebywania w zakładzie karnym nie jest okolicznością rzutującą na zdolność do czynności prawnych osadzonego(15), a ewentualne utrudnienia w realnym osobistym korzystaniu z praw i obowiązków strony postępowania nie należą do przesłanek uzasadniających zawieszenie postępowania podatkowego(16);

5) odpowiedzialność podatkowa osoby trzeciej - postępowanie zawieszane jest do dnia, w którym decyzja (określająca wysokość zobowiązania podatkowego, o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w sprawie zwrotu zaliczki naliczonego podatku od towarów i usług, określająca wysokość należnych odsetek za zwłokę) stanie się ostateczna;

6) wystąpienie, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Postępowanie, które miało być prowadzone na podstawie przepisów Układu Europejskiego, nie jest przesłanką zobowiązującą organ podatkowy do zawieszenia postępowania, ponieważ Układ Europejski utracił moc obowiązującą(17). Samo wystąpienie do innego państwa o udzielenie informacji podatkowych jest niewystarczające do zawieszenia postępowania, bowiem przepis art. 201 § 1 pkt 6 ord.pod. wymaga powiązania tego wystąpienia z koniecznością ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego(18).

**Postanowienie o zawieszeniu postępowania organ podatkowy doręcza stronie lub jej spadkobiercom**. Na postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania służy **zażalenie**. Można *a contrario* przyjąć, że stronie **nie przysługuje zażalenie na postanowienie o podjęciu zawieszonego postępowania**(19).

**W razie zawieszenia postępowania podatkowego z powodu śmierci strony lub jej przedstawiciela ustawowego albo utraty przez stronę lub jej ustawowego przedstawiciela zdolności do czynności prawnych organ podatkowy nie podejmuje żadnych czynności z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu**.

Jeśli organ podatkowy zawiesza postępowanie z uwagi na potrzebę rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez sąd lub inny organ, jego obowiązkiem jest wezwanie strony do wystąpienia w oznaczonym terminie do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie tego zagadnienia, chyba że strona wykaże, że już zwróciła się w tej sprawie do właściwego organu lub sądu. Jeżeli strona nie wystąpi do właściwego organu lub sądu w wyznaczonym terminie, organ podatkowy z urzędu zwraca się do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego. Katalog czynności, które organ podatkowy może podjąć w czasie zawieszonego postępowania, jest zamknięty, a każda inna czynność wykraczająca poza jego zakres jest bezskuteczna(20).

**Fakultatywne zawieszenie postępowania**(21) (art. 204 ord.pod.), na wniosek strony, dotyczy postępowania w sprawie udzielenia ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych. Jeżeli w ciągu trzech lat od daty zawieszenia postępowania strona nie zwróci się o jego podjęcie, żądanie wszczęcia postępowania uważa się za wycofane, o czym organ podatkowy poucza stronę w postanowieniu o zawieszeniu postępowania. Od woli strony, wyrażonej dopiero po zawieszeniu postępowania, a przy tym w okresie trzech lat od tej daty, zależy, czy postępowanie zostanie podjęte. Nie spełnia takiego wymogu wskazanie przez podatnika granicznego momentu, do którego powinno nastąpić zawieszenie postępowania. Takie oświadczenie nie wywołuje żadnych skutków prawnych, a więc nie może być ono w szczególności interpretowane jako wniosek o podjęcie zawieszonego postępowania(22).

Organ celny w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów może zawiesić postępowanie, gdy w jego toku wystąpił z wnioskiem o pomoc prawną do organu celnego państwa obcego lub innego uprawnionego podmiotu państwa obcego (art. 204a ord.pod.). Na postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania służy zażalenie. W tej sytuacji do zawieszenia postępowania nie jest konieczny wniosek strony.

**Po ustaniu przyczyn zawieszenia postępowania podatkowego** (obligatoryjnego lub fakultatywnego) **organ podatkowy podejmuje z urzędu lub na wniosek strony, w drodze postanowienia, zawieszone postępowanie. Na postanowienie o odmowie podjęcia zawieszonego postępowania służy stronie zażalenie**, natomiast nie przysługuje zażalenie na postanowienie o podjęciu zawieszonego postępowania(23).

Organ podatkowy obowiązany(24) jest **podjąć postępowanie z urzędu**, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, **w szczególności**:

1) w razie śmierci strony - po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego albo po ustanowieniu kuratora spadku;

2) w razie utraty zdolności do czynności prawnych - po ustanowieniu kuratora;

3) w razie braku przedstawiciela ustawowego - po jego ustanowieniu;

4) gdy rozstrzygnięcie sprawy jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd - w dniu powzięcia przez organ podatkowy wiadomości o uprawomocnieniu się orzeczenia kończącego to postępowanie.

**Jeżeli w ciągu roku od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania nie zgłoszą się lub nie zostaną ustaleni spadkobiercy zmarłej strony**, **organ podatkowy może się zwrócić do sądu o ustanowienie kuratora spadku, chyba że kurator taki już wcześniej został ustanowiony**.

Zawieszenie postępowania podatkowego **wstrzymuje bieg terminów procesowych**, w szczególności terminów ustalonych dla załatwienia sprawy podatkowej, natomiast nie obejmuje terminów przedawnienia.

**Rozdział XII  
Dowody w postępowaniu podatkowym**

**1. Pojęcie i systematyka dowodów**

Postępowanie dowodowe to istotny etap postępowania podatkowego. Nie jest ono celem samym w sobie, lecz stanowi poszukiwanie odpowiedzi, czy w określonym stanie faktycznym sytuacja podatnika objęta jest, czy też nie jest objęta, hipotezą (a w konsekwencji i dyspozycją) określonej normy materialnego prawa podatkowego(1).

Każda z zasad ogólnych postępowania podatkowego bezpośrednio wpływa na sposób prowadzenia postępowania dowodowego, ale **największe w tym zakresie znaczenie mają zasady**: **legalności, prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz pisemności**.

Brak normatywnej definicji dowodu do celów postępowania podatkowego, ale w art. 180 ord.pod. przyjęto reguły kwalifikowania określonych środków jako dowodów w tym postępowaniu. Przepis ten odnosi się do definicji dowodu, ale jej nie formułuje(2). Jako dowód należy więc dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Przyjęto otwarty system dowodów w polskim postępowaniu podatkowym(3), nie stosując ograniczeń dowodowych uregulowanych przepisami Kodeksu cywilnego, obowiązujących w cywilnoprawnym sporze między stronami umowy(4). Oprócz otwartego systemu dowodów wprowadzono także **zasadę równej mocy środków dowodowych**, nie wprowadzając ograniczeń co do rodzaju dowodów, którym należy przyznać pierwszeństwo w ustaleniu istnienia danego faktu. Dowody przeprowadzone bezpośrednio przez organ w postępowaniu podatkowym mają zatem taką samą moc dowodową jak dowody zgromadzone w innych postępowaniach i podlegają swobodnej ocenie organu(5).

Pojęcia „środek dowodowy” oraz „dowód” nie są tożsame, ponieważ **środki dowodowe** to **wszelkie źródła prawdziwych informacji umożliwiające realizację procesu dowodzenia, którego efektem jest dowód istnienia lub nieistnienia określonego faktu albo prawdziwości lub nieprawdziwości określonego twierdzenia o takim fakcie**(6).

**Dowód to określony i konkretny rezultat procesu dowodzenia, a środek dowodowy to pewna kategoria źródła informacji, które można traktować w sposób abstrakcyjny**(7).

**Dwa kryteria wyznaczają granice dowodu w postępowaniu podatkowym**(8): możliwość przyczynienia się do wyjaśnienia sprawy, a więc domniemanie (prawdopodobieństwo, lecz nie pewność)(9)**przydatności danego dowodu** oraz **jego niesprzeczność z obowiązującym prawem**(10). Ordynacja podatkowa nie wprowadza więc formalnej teorii dowodowej(11) polegającej na twierdzeniu, że daną okoliczność można udowodnić wyłącznie ściśle określonymi środkami dowodowymi bądź też przez tworzenie nowych reguł korzystania ze środków dowodowych(12).

Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Odbieranie takiego oświadczenia ma jedynie sens, gdy organ co do zasady nie zamierza negować wynikających z oświadczenia faktów lub też gdy zgromadzone w toku postępowania dowody nie są sprzeczne z oświadczeniem(13). Jeżeli strona składa tylko oświadczenie na jakąś okoliczność, a udowodnienie jej jest możliwe przez przedłożenie dokumentu lub stosownego orzeczenia, to samo takie oświadczenie nie ma waloru dowodu(14). Oświadczenie strony jest środkiem dowodowym, który podlega ocenie przez organ podatkowy na zasadach i w trybie unormowanych w Ordynacji podatkowej. Nie jest to szczególny środek dowodowy, a okoliczność faktyczna stwierdzona w oświadczeniu może być również przedmiotem dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych, jeżeli prawdziwość oświadczenia budzi wątpliwości(15).

**Przesłanka niesprzeczności z prawem** powinna być ujmowana zarówno **w aspekcie materialnym**, tzn. dowód powinien spełniać określone standardy(16) (np. prawidłowo prowadzone księgi podatkowe), jak i **formalno-proceduralnym**, tzn. dowód powinien być uzyskiwany zgodnie z obowiązującymi procedurami(17) (np. nie mogą być dowodami uzyskane z banku niezgodnie z prawem informacje objęte tajemnicą bankową). Przeprowadzenie określonych czynności z naruszeniem przepisów procesowych wyklucza możliwość wykorzystania uzyskanych materiałów jako dowodów w ewentualnym postępowaniu podatkowym(18). Nie jest dowodem przeprowadzonym sprzecznie z prawem w rozumieniu art. 180 § 1 ord.pod. dowód przeprowadzony przez organ niewłaściwy, który stał się organem właściwym w późniejszym okresie(19).

W Ordynacji podatkowej nie wprowadzono hierarchii ani środków dowodowych, ani dowodów(20). Traktowane są one jednakowo i dopiero w konkretnej sprawie podatkowej określone środki dowodowe i dowody są wykorzystywane mniej lub bardziej intensywnie z uwagi na okoliczności sprawy, możliwości dostępu do określonych materiałów i dokonywanych na ich podstawie ustaleń. Każdy dowód ma potencjalnie taką samą moc dowodową. Jej konkretyzacja (ustalenie wagi dowodu dla danej sprawy) stanowi wypadkową indywidualnej oceny treści tego dowodu dokonanej przez organ podatkowy przez pryzmat jego wiedzy, zasad logiki i doświadczenia życiowego oraz porównania wniosków płynących z treści ocenianego dowodu z ustaleniami poczynionymi na podstawie pozostałych przeprowadzonych i uznanych za wiarygodne dowodów(21).

**Można klasyfikować środki dowodowe i dowody m.in. ze względu na źródło pochodzenia informacji o określonych faktach, wyróżniając środki dowodowe rzeczowe (np. oględziny miejsca zdarzenia) oraz środki dowodowe osobowe (np. opinie biegłych)**.

Według kryterium sposobu ustalenia określonego faktu **wyróżnia się środki dowodowe bezpośrednie** (organ podatkowy ustala określony fakt na podstawie własnej obserwacji) **lub środki dowodowe pośrednie** (organ dokonuje takiego ustalenia na podstawie np. spostrzeżeń świadka). Można wyodrębnić **środki dowodowe nazwane** wprost w Ordynacji podatkowej (np. księgi podatkowe, deklaracje) oraz **środki nienazwane**, których wprost nie wymieniono w Ordynacji podatkowej (np. ekspertyza naukowa)(22). Ten ostatni podział jest konsekwencją przyjętego w art. 181 ord.pod. przykładowego wyliczenia środków dowodowych(23).

Od ekspertyzy naukowej odróżnia się **ekspertyzę prawną (opinię prawną)**, która w zasadzie nie jest dowodem w postępowaniu podatkowym, chyba że elementem stanu faktycznego podlegającym udowodnieniu było obce prawo, a ekspertyza to prawo objaśniała(24). Jeżeli ocenę prawną przedstawia radca prawny lub adwokat będący pełnomocnikiem strony, to nie jest to opinia (ekspertyza) mająca walor samodzielnego środka dowodowego, lecz tylko jedna z wypowiedzi strony w jej sprawie(25) (podobnie zakwalifikowano przedstawianą przez stronę postępowania ekspertyzę przez nią zamówioną i uzyskaną w drodze pozaprocesowej bądź dokument stanowiący wypowiedź biegłego w innym postępowaniu)(26).

Dowodami w sprawie mogą być także prywatne tłumaczenia, sporządzone w języku polskim i dotyczące dokumentów, które nie miały charakteru dokumentów urzędowych(27).

Różnie ocenia się status dowodowy kserokopii dokumentów, np. **nie uznaje się niepoświadczonych kserokopii dokumentów za dowód w sprawie**(28), traktuje równorzędnie oryginały i kserokopie(29) lub dopuszcza się kserokopie w sytuacji, gdy organ orzekający nie zwrócił się do strony o dostarczenie oryginałów(30). Oceniono natomiast, że sama odbitka ksero lub inna kopia reprograficzna nie jest dokumentem i nie może dokumentu zastąpić. Własnoręczne poświadczenie (podpis) pracownika organu autoryzujące treść zapisów zawartych w odbitych dokumentach pełni funkcję analogiczną do podpisu, przesądzając o miarodajności dowodowej tych dokumentów(31).

**Opinie statystyczne w postępowaniu podatkowym podlegają takiej samej ocenie jak każdy inny dowód, jaki został w nim zgromadzony, ale nie powinny stanowić jedynego dowodu przesądzającego o wyniku sprawy podatkowej**(32). Przy sformułowaniu wniosku do właściwego urzędu statystycznego o wydanie opinii statystycznej w indywidualnej sprawie, na podstawie określonych danych i dokumentów, należy zagwarantować podatnikowi możliwość współdziałania przy redagowaniu wniosku, aby zakres pytania i zbiór dołączonych danych był przez obie strony uzgodniony, co zagwarantuje uzyskanie właściwej oceny urzędu statystycznego w danej sprawie(33).

Strona może jednak kwestionować opinie statystyczne, a organ podatkowy - przestrzegając gwarancji procesowych strony - jest zobowiązany wyjaśnić takie zastrzeżenia za pomocą wszelkich dostępnych i koniecznych w danym przypadku środków mających taką samą moc jak opinia statystyczna(34).

**Rozbieżne opinie służb statystyki publicznej powinny być wyjaśniane przez Prezesa Głównego Urzędu Statystycznego jako organu kompetentnego do interpretacji standardowych klasyfikacji**. Tylko jego pogląd wyrażony we właściwej formie w wypadkach wątpliwych (wystąpienia rozbieżności) może być uznawany za dokument urzędowy w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej i odpowiedni dowód w sprawie podatkowej(35). **Opinia organów statystyki ma specyficzne znaczenie dowodowe, podobne do dowodu z opinii biegłego**. Organy statystyki są bowiem podmiotami wyspecjalizowanymi w zakresie klasyfikacji wyrobów oraz usług i ich opinii można z reguły przypisać walor czynnika przesądzającego w omawianej materii, jeżeli w danej sprawie nie występują inne opinie tych organów o istotnie odmiennej treści(36). Nie jest dowodem pełnowartościowym opinia, jeżeli przy jej wydawaniu organ statystyczny nie dysponował pełnią wiedzy o klasyfikowanej czynności, w tym o okolicznościach podnoszonych przez podatnika, istotnych z jego punktu widzenia(37).

Zgodnie z ogólną zasadą postępowania podatkowego organy podatkowe są obowiązane podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego.

**Postępowanie dowodowe nie może więc się opierać na wybiórczo lub przypadkowo zbieranych dowodach i rozstrzygać w sprawie podatkowej, opierając proces dowodzenia tylko na jednym środku dowodowym**. Skorzystanie z określonego środka dowodowego w celu ustalenia, czy dane zdarzenie rzeczywiście wystąpiło, musi zawierać wskazanie tezy dowodowej i wspierającej ją argumentacji, tak aby można było ocenić, czy przedmiotem dowodu są okoliczności mające istotne znaczenie dla sprawy oraz czy nie zostały już udowodnione wystarczająco innym dowodem(38). Nie oznacza to jednak nieograniczonego obowiązku poszukiwania przez organy podatkowe dowodów popierających twierdzenia podatnika(39).

Podstawą niewadliwej decyzji podatkowej w każdej sprawie może być tylko ocena zgromadzonego przez organ podatkowy pełnego materiału dowodowego pozwalającego na ustalenie zgodnego bądź zbliżonego do rzeczywistości stanu faktycznego. Swobodna ocena wyników postępowania dowodowego powinna opierać się na całym wszechstronnie zebranym i rozważonym materiale(40).

**Nie jest dopuszczalne ocenianie przez urzędników administracji podatkowej ekonomicznych skutków wydatków ponoszonych przez przedsiębiorców**. Nie mogą też żądać wyłącznie pisemnych dowodów potwierdzających określony fakt(41). Zastosowanie od pewnego momentu nowej, zmienionej w stosunku do poprzedniej, interpretacji przepisu prawa dokonanej przez organ stosujący prawo nie jest nowym faktem ani dowodem.

**2. Rodzaje dowodów i ich charakterystyka**

**Otwarty katalog dowodów**

W art. 181 ord.pod. wymieniono - w katalogu otwartym - typowe **rodzaje dowodów w postępowaniu podatkowym**, a więc można także wykorzystywać inne dowody, których nie wymieniono w tym przepisie, jeżeli przyczynią się one do wyjaśnienia sprawy i nie są sprzeczne z prawem.

**Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności:**

1) księgi podatkowe,

2) deklaracje złożone przez stronę,

3) zeznania świadków,

4) opinie biegłych,

5) materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin,

6) informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej.

Jeżeli kontrolowanemu nie doręczono upoważnienia do przeprowadzenia kontroli (bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie trzech dni od dnia wszczęcia kontroli), dokumenty z czynności kontrolnych nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Zebrane dokumenty w toku czynności kontrolnych przeprowadzonych po upływie terminu określonego w upoważnieniu do przeprowadzenia kontroli nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli.

**Oględziny oraz przeszukanie lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy** (jeżeli uzyskano informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo gdy są tam przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego) **są przeprowadzane przez upoważnionych pracowników organu podatkowego po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego**. Sporządza się protokół z tych czynności wymagający zatwierdzenia przez prokuratora. W razie odmowy zatwierdzenia protokołu materiały i informacje zebrane w toku takich czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym. Przepisy Ordynacji podatkowej dopuszczają również przeprowadzenie oględzin w celu ustalenia sytuacji materialno-bytowej podatnika w postępowaniu w sprawie umorzenia zaległości podatkowych(1).

**Dowodem w postępowaniu podatkowym są także materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, które nie muszą być jeszcze prawomocnie zakończone**(2). Nie istnieje również potrzeba zawieszania postępowania podatkowego do czasu zakończenia postępowania karnego(3). Włączenie materiału zgromadzonego już przez organy ścigania, bez konieczności powtarzania tych czynności przez organ podatkowy, ma się przyczyniać do szybszego zakończenia postępowania(4).

Organy podatkowe, sięgając do materiałów zgromadzonych w postępowaniu karnym, nie mogą czynić tego wyrywkowo(5) i powinny wskazać w uzasadnieniu decyzji, z których dowodów korzystano w postępowaniu podatkowym, uznając je za wiarygodne lub niewiarygodne(6). Korzystając z takich dowodów, organ podatkowy powinien dokonać ich oceny na równi z innymi dowodami według reguł swobodnej oceny dowodów(7) i czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym(8). Wynik postępowania karnego nie przesądza o braku odpowiedzialności podatkowej. Jednak materiał dowodowy zgromadzony w toku postępowania karnego może być pomocny przy rekonstruowaniu stanu faktycznego niezbędnego do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej.

W art. 181 ord.pod. odwołano się ogólnie do dowodów przeprowadzonych w postępowaniu karnym lub karnym skarbowym. W ten sposób postawiono do dyspozycji organów podatkowych wszelkie dowody przeprowadzane przez organy, prokuraturę i sądy. Umożliwia to użycie jako dowodu w postępowaniu podatkowym „materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego”. Użyte sformułowanie „materiały” (szersze od pojęcia „dokument”) nie stawia ograniczeń co do rodzaju wykorzystywanych dowodów(9). Bardzo dyskusyjne jest korzystanie z zeznań doradcy podatkowego. Uznano, że nie byłoby trafne ograniczanie korzystania z zeznań doradcy podatkowego w postępowaniu karnym, natomiast zasadne jest wyłączenie możliwości korzystania z jego zeznań w postępowaniu przed organami podatkowymi i organami kontroli skarbowej(10).

**Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym mogą wykorzystywać również materiały i ustalenia z innych postępowań prowadzonych przez organy o odmiennym statusie prawnym**, w tym także materiały gromadzone w postępowaniach prowadzonych wobec innych podatników, ale w takiej sytuacji należy podatnikowi umożliwić zapoznanie się z treścią takich dokumentów, a w uzasadnionych wypadkach ponowić niektóre dowody, zwłaszcza z przesłuchania świadków, z opinii biegłych, z oględzin(11). **Organy podatkowe nie są związane oceną organów ścigania i kontroli przestrzegania prawa dokonaną na potrzeby prowadzonego przez nie postępowania przygotowawczego**. Inne są bowiem cele i zadania postępowania podatkowego, zwłaszcza w sferze skutków materialnoprawnych (określenie właściwego zobowiązania podatkowego, zaległości podatkowej i odsetek za zwłokę)(12).

Dopuszczenie możliwości wykorzystywania w postępowaniu podatkowym dowodów i materiałów zgromadzonych w innych postępowaniach, w tym także w postępowaniu karnym, jest wyjątkiem od reguły bezpośredniego prowadzenia postępowania dowodowego przez organ podatkowy i w istotny sposób legalnie ogranicza zasadę bezpośredniości(13). Nie stanowi przy tym naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym(14). 

**3. Podstawowe reguły postępowania dowodowego**

Standardy postępowania dowodowego wynikają z ogólnych zasad postępowania podatkowego, a zwłaszcza z: dążenia do ustalenia prawdy obiektywnej, legalności, prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych oraz podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego zachodzi w sytuacji, gdy pewne fakty są sporne między podatnikiem a organem podatkowym. Jeżeli nie ma sporu co do faktu, postępowanie dowodowe jest zbędne(1).

**Organ podatkowy ma obowiązek zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.** Przez wyczerpujące rozpoznanie całego materiału dowodowego należy rozumieć ustosunkowanie się przez organ podatkowy do każdego dowodu bądź grupy dowodów i dokonanie ich oceny we wzajemnym powiązaniu. Obowiązkiem organu jest nie tylko wskazanie, na podstawie jakich dowodów ustalono stan faktyczny sprawy, ale także odniesienie się do dowodów, którym odmówiono wiarygodności(2). Zaniedbanie przez organ podatkowy polegające na niedopełnieniu obowiązku zgromadzenia pełnego materiału dowodowego pozwalającego na obiektywną ocenę okoliczności istotnych dla sprawy, jak również uproszczona ocena zebranego niepełnego materiału dowodowego w tym przedmiocie, są wadą postępowania uzasadniającą uchylenie decyzji podatkowej wydanej w wyniku takiego zaniedbania(3).

**W związku z tym przyjmuje się, że to na organie podatkowym spoczywa ciężar dowodu**(4), chociaż według innej ustawy podatkowej wyraźnie ciężar udowodnienia określonego faktu może spoczywać na stronie(5). Przepisy procesowe regulujące zasady postępowania podatkowego nie wskazują wyraźnie i jednoznacznie, na kim ciąży obowiązek dowodzenia oraz ciężar dowodu. Może to wynikać z interpretacji zasad ogólnych postępowania podatkowego, regulacji szczegółowych, a także etapu postępowania(6). Strona, która nie zgadza się z ustaleniami organu podatkowego, może przedstawić dowody popierające swoje stanowisko(7). Wobec tego można twierdzić, że ciężar dowodu może spoczywać na każdym (stronie, organie podatkowym), kto formułuje swoje twierdzenia(8).

Na przykład w postępowaniu w sprawie przychodów pochodzących z nieujawnionych źródeł obowiązuje szczególna zasada rozkładu ciężaru dowodu, jest ono bowiem niejako dwuetapowe. W pierwszej fazie to organ podatkowy powinien wykazać, że wydatki podatnika w danym roku podatkowym przekraczają dochód wykazany w zeznaniu rocznym i że zachodzą przesłanki uznania, iż miało miejsce osiągnięcie przychodów ze źródeł nieujawnionych. W tym momencie ciężar dowodu i inicjatywa dowodowa przechodzi na podatnika. Teraz to on powinien wykazać, że wydatki, o których mowa, znajdują pokrycie w określonym źródle przychodów lub w zgromadzonym mieniu(9).

Uznano, że ostatecznie o tym, kogo obciąża ciężar dowodu, nie decydują normy prawa procesowego. Ciężar dowodu - w ujęciu materialnym, tzn. jako informacja o tym, kto poniesie ewentualne konsekwencje przeprowadzenia (nieprzeprowadzenia) określonego dowodu - ma swoje normatywne źródło w regulacjach prawa materialnego. Podstawą powstania obowiązku dowodzenia (ciężaru dowodu) może być fakt, że z danego ustalenia faktycznego - faktu podatnik wywodzi korzystną dla siebie okoliczność, np. ulgę podatkową, natomiast inną grupą przyczyn będzie sposób ustalania i obliczania podatku(10).

**Zgodnie z zasadą współdziałania**(11) w postępowaniu podatkowym zgromadzenie całego materiału dowodowego musi nastąpić z inicjatywy i poprzez czynności organu podatkowego, nawet gdy strona nie uczestniczy aktywnie w postępowaniu albo przedstawia niepełny materiał dowodowy(12). Organ podatkowy nie może być bierny w trakcie gromadzenia dowodów, oceniając tylko, czy strona wykazała fakty stanowiące podstawę jej żądania, i przerzucając w ten sposób obowiązek wyjaśnienia sprawy na stronę(13). W przypadku stwierdzenia braku dostatecznych danych potrzebnych do zbudowania podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego organ podatkowy ma obowiązek uzupełnienia materiału dowodowego(14).

Organ podatkowy jest obowiązany zebrać cały materiał dowodowy, czyli wszystkie możliwe do zebrania dowody w danej sprawie podatkowej, np. materiały dowodowe umożliwiające ustalenie stron i treści łączącego je stosunku prawnego(15). Nie oznacza to jednak obowiązku nieograniczonego poszukiwania dowodów świadczących na korzyść podatnika, ponieważ to on sam powinien dołożyć wszelkiej staranności, aby zadbać o swoje interesy(16). **Obowiązkiem organów podatkowych jest zebranie wszelkich dostępnych dowodów świadczących o rzeczywistych intencjach stron oraz o dokonywanych czynnościach**(17).

**W każdym stadium postępowania organ podatkowy może zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu, a przed wydaniem decyzji nie powinien odmówić oceny dowodów przedłożonych przez stronę, powołując się na fakt zakończenia postępowania dowodowego.** Nie wynika jednak z tego obowiązek prawny wydania postanowienia o dopuszczeniu dowodu z protokołu kontroli, zwłaszcza jeżeli dowód taki został rzeczywiście przeprowadzony. Przepisy Ordynacji podatkowej nie normują także instytucji wprowadzenia do akt podatkowych - w drodze postanowienia - protokołu kontroli podatkowej. Protokół ten, z czynnym udziałem strony, podlega ocenie w postępowaniu podatkowym. Ponadto podatnik już w toku kontroli podatkowej ma możliwość zgłoszenia zastrzeżeń lub wyjaśnień do treści protokołu kontroli w trybie art. 291 § 1 ord.pod.(18)**.**

Fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu (należy o nich zakomunikować stronie).

Powszechnie znanym faktem ekonomicznym jest to, że sprzedaż w ilościach hurtowych ma miejsce, co do zasady, na rzecz osób prowadzących działalność gospodarczą, po cenach niższych od cen detalicznych, stosowanych przy sprzedaży dla indywidualnych odbiorców, którzy takiej działalności nie prowadzą. Im większa jest ilość sprzedawanego towaru, tym niższa jest marża, a przez to i cena(19).

Organ prowadzący postępowanie w określonej sprawie jest obowiązany z urzędu uwzględniać dowody znajdujące się w jego dyspozycji, chociaż nie są one dołączone do akt danej sprawy.

**Strona ma prawo do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym i może złożyć żądanie dotyczące przeprowadzenia dowodu.** Organ podatkowy jest obowiązany uwzględnić takie żądanie, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Dwie przesłanki decydują zatem o obowiązku przeprowadzenia dowodu na wniosek strony, a mianowicie: okoliczności, których dotyczy dowód, powinny być istotne dla sprawy i nie wynikać z dotychczasowego materiału dowodowego(20). Poza tymi przesłankami brak jest innych kryteriów oceny przez organ podatkowy żądania strony. W szczególności organ podatkowy nie może odmówić przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka, o którego przesłuchanie wnosi strona, zakładając *a priori*, iż jego zeznania nic do sprawy nie wniosą, czy też że świadek, z uwagi na powiązania ze stroną postępowania o charakterze rodzinnym, osobistym, gospodarczym, stosunku zależności służbowej, biznesowym, będzie tendencyjny, a w związku z tym jego zeznania będą niewiarygodne, a w konsekwencji - zbędne w toku postępowania(21).

Sformułowanie „chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innymi dowodem” odnosi się do sytuacji, gdy żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony. Jeżeli dowód dotyczy tezy odmiennej (tzw. przeciwdowód), powinien być przeprowadzony, gdyż w przeciwnym razie strona byłaby pozbawiona podstawowego instrumentu, za pomocą którego realizuje prawo do czynnego udziału w sprawie, tj. zgłaszania wniosków dowodowych(22). Szczególne znaczenie ma to w przypadku, w którym ciężar dowodzenia przesłanek egzoneracyjnych spoczywa na stronie(23).

Zaniechanie przez organ podatkowy podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na określone i ważne dla niej okoliczności, stanowi uchybienie przepisom postępowania podatkowego skutkujące wadliwością decyzji(24). Odmowa przeprowadzenia przez organ podatkowy określonej czynności dowodowej na wniosek strony musi zatem się wiązać z pewnością, iż czynność ta jest całkowicie zbędna(25). Omawiana procedura pełni istotną funkcję gwarancyjną dla strony, zapewniając jej czynny udział w postępowaniu. Nie można jednak nie uwzględniać zasady ekonomiki procesowej, zgodnie z którą organ podatkowy nie uwzględni żądania strony, jeżeli daną okoliczność stwierdzono w sposób wystarczający innym dowodem. Oznacza to, że w postępowaniu przed sądem administracyjnym konieczne jest wykazanie, że odmowa przeprowadzenia przez organ podatkowy dowodu żądanego przez stronę mogła mieć - na tle zgromadzonego materiału dowodowego - istotny wpływ na wynik sprawy(26). Strona ma prawo do przedstawienia dowodów, których brak uniemożliwia prawidłową rekonstrukcję okoliczności sprawy, w tym także na etapie kontroli instancyjnej decyzji(27).

**Organ podatkowy może wyznaczyć stronie termin do przedstawienia dowodu będącego w jej posiadaniu**, np. gdy strona powołuje się na określony dowód, ale nie przedstawia go organowi podatkowemu. Termin ten ustala się, uwzględniając charakter dowodu i stan postępowania, ale nie może on być krótszy niż trzy dni. Brak dowodu uniemożliwia jego ocenę. Nie można więc z góry zakładać, że potencjalny dowód jest niewiarygodny. Dopiero po przeprowadzeniu dowodu organ może i powinien, w uzasadnieniu faktycznym decyzji, wskazać, którym dowodom dał wiarę, oraz określić przyczyny, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności(28). Uznano, że organy podatkowe są uprawnione do żądania przedstawienia dowodu świadczącego przeciwko podatnikowi, ale może to prowadzić do samooskarżenia się strony w postępowaniu podatkowym(29).

Rozbieżne jest orzecznictwo sądów w kwestii ewentualnego nałożenia kary porządkowej w sytuacji, gdy strona wezwana przez organ podatkowy nie przedstawi dowodu będącego w jej posiadaniu. Zarówno dopuszczono możliwość nałożenia takiej kary na stronę(30), jak i wyłączono taką możliwość(31).

**Czynny udział strony w postępowaniu podatkowym to także jej czynny udział w postępowaniu dowodowym. Strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na siedem dni przed terminem** (nie jest jednak konieczne szczegółowe podanie personaliów świadków)(32). **Strona ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia.** Bezwzględny obowiązek zawiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu ustawodawca adresuje do organów podatkowych. Naruszenie przez organ podatkowy realizacji tego nakazu musi być kwalifikowane jako naruszenie przepisów postępowania mogące mieć istoty wpływ na wynik sprawy. Obowiązek ten jest korelatem uprawnienia strony do czynnego udziału w toczącym się postępowaniu podatkowym(33).

Organy podatkowe nie mają obowiązku dostosowywać terminów dokonywania czynności dowodowych do organizacji pracy pełnomocnika podatnika. Obecność strony czy też pełnomocnika przy przeprowadzeniu dowodu nie jest ich obowiązkiem, lecz uprawnieniem. Jedynie nadzwyczajne wydarzenie, którego nie można przezwyciężyć, np. niezdolność do pracy spowodowana chorobą, mogłoby stanowić przesłankę zmiany terminu przesłuchania świadków. Brak natomiast możliwości stawienia się pełnomocnika w terminie przeprowadzania dowodu z powodów organizacyjnych nie może blokować przesłuchania świadków(34).

Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. **Obowiązuje zasada swobodnej oceny dowodów, co jednak nie oznacza oceny dowodów w sposób całkowicie dowolny**. Swoją ocenę organ podatkowy powinien oprzeć na przekonujących podstawach i dać temu wyraz w uzasadnieniu(35). Z łącznego stosowania zasady prawdy obiektywnej i zasady swobodnej oceny dowodów wynika, że organ podatkowy prowadzący postępowanie musi dążyć do ustalenia prawdy materialnej i według swojej wiedzy, doświadczenia oraz wewnętrznego przekonania ocenia wartość dowodową poszczególnych środków dowodowych, wpływ udowodnienia jednej okoliczności na inne okoliczności(36). Przy ocenie zebranych w sprawie dowodów organ powinien także kierować się zasadami logiki, zgodnością oceny z prawami nauki oraz traktować zebrane dowody jako zjawiska obiektywne, badając ich znaczenie i wartość dla toczącej się sprawy. Oznacza to konieczność wszechstronności oceny(37). Swobodna ocena dowodów musi być także dokonana zgodnie z normami prawa procesowego oraz z zachowaniem określonych reguł. Naruszenie tych reguł, a także norm procesowych odnoszących się do środków dowodowych stanowi przekroczenie granic swobodnej oceny dowodów(38).

Zarzut naruszenia tych reguł przez organ podatkowy nie może sprowadzać się jedynie do ogólnego twierdzenia strony o przekroczeniu granic swobodnej oceny dowodów. Strona powinna wskazać, na czym polegało przekroczenie tych granic, na czym polegał błąd w regułach logicznego rozumowania organu podatkowego, czy też wykazać sprzeczność rozumowania z zasadami doświadczenia życiowego, jak również wskazać na konkretne dowody, które zostały pominięte przez organ(39).

**Rozpatrzenie całego materiału dowodowego** powinno uwzględniać wszystkie dowody przeprowadzone w postępowaniu, jak również wszystkie okoliczności towarzyszące przeprowadzeniu poszczególnych dowodów mające znaczenie dla oceny ich mocy i wiarygodności(40). Organ podatkowy według swej wiedzy, doświadczenia oraz wewnętrznego przekonania ocenia wartość dowodową poszczególnych środków dowodowych, wpływ udowodnienia jednej okoliczności na inne okoliczności. Rozpatrzeniu podlegają więc nie tylko poszczególne dowody odrębnie, ale wszystkie dowody we wzajemnej łączności(41). Istotny jest zatem tzw. punkt widzenia, który powinien być przejrzysty i klarowny(42).

Nie można pominąć żadnego z przeprowadzonych dowodów, ale można - zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów - odmówić dowodowi wiarygodności, podając uzasadnioną przyczynę. Organy podatkowe nie mogą orzekać o nieważności czynności cywilnoprawnych, lecz z uwagi na autonomiczność prawa podatkowego mogą do celów podatkowych nie uwzględniać skutków czynności cywilnoprawnych, które zostały podjęte wyłącznie w celu obejścia przepisów prawa podatkowego, przy czym taki właśnie cel tych czynności cywilnoprawnych musi wynikać, i to w sposób niebudzący wątpliwości, z całokształtu okoliczności sprawy(43). Umowy cywilnoprawne nie mogą zmieniać obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, a organy podatkowe mogą oceniać skuteczność czynności cywilnoprawnych z punktu widzenia prawa daninowego(44).

**Sformułowano następujące reguły dokonywania swobodnej oceny materiału dowodowego przez organ podatkowy:**

1) opierania się na materiale dowodowym zebranym przez organ lub uzyskanym w ramach pomocy prawnej,

2) formułowania ocen z uwzględnieniem całego materiału dowodowego (rozpatrywanie wszystkich dowodów w ich wzajemnej łączności, a nie każdego dowodu z osobna),

3) dokonywania oceny znaczenia i wartości dowodów zgromadzonych w danej sprawie, z zastrzeżeniem dokumentów urzędowych, które mają szczególną moc dowodową(45).

Jeżeli część materiału dowodowego sprawy uzyskano w drodze czynności dokonanych z naruszeniem prawa strony do wzięcia w nich czynnego udziału, a decydująca ostatecznie o treści rozstrzygnięcia ocena oparta jest na informacjach nieznajdujących odzwierciedlenia w materiale dowodowym sprawy, uznanie tych dowodów za wiarygodne byłoby sprzeczne z regułą wyrażoną w art. 191 ord.pod. stanowiącą o udowodnieniu danej okoliczności(46).

W piśmiennictwie nie wyeliminowano możliwości ustalania w drodze domniemania faktów istotnych dla sprawy, których organ podatkowy nie wywodzi bezpośrednio ze zgromadzonego materiału dowodowego. Podczas budowania podstawy faktycznej domniemania, a więc źródła domniemania, przedmiotem dowodu nie jest bezpośredni fakt dowodowy, lecz inny fakt, którego ustalenie czyni prawdziwym istnienie poszukiwanego faktu. Jeżeli domniemanie ma stanowić skuteczny sposób ustalenia stanu faktycznego, to podstawa domniemania musi zostać prawidłowo ustalona. Podstawa domniemania faktycznego musi być zatem zbudowana tak, aby wniosek, który prowadzi do faktu domniemywanego, był prawdziwy.

Istotnego znaczenia dla takiego ustalania stanu faktycznego nabiera sposób gromadzenia materiału dowodowego, obejmującego pośrednie fakty dowodowe, składające się na podstawę domniemania faktycznego. Stwierdzono, że wnioskowanie o faktach istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy w drodze domniemania jest możliwe, pod warunkiem, że w sposób zupełny zostaną odtworzone pośrednie fakty dowodowe, opisujące dany stan rzeczy. W tym celu przeprowadzić trzeba dowód istnienia pośrednich faktów dowodowych, niezbędnych do zbudowania podstawy faktycznej domniemania. Fakty stanowiące treść poznawczą podstawy domniemania wynikać muszą, zgodnie z zasadą zupełności postępowania dowodowego, ze wszystkich okoliczności sprawy i znajdować oparcie w całym zebranym materiale dowodowym(47).

Zgodnie z art. 192 ord.pod. okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów. Strona jest uprawniona do zapoznania się i zajęcia stanowiska co do całego materiału dowodowego, a nie tylko co do jego części wybranej przez organ podatkowy(48). Uniemożliwienie wypowiedzenia się stronie co do dowodów, które zostały przeprowadzone, powoduje, iż okoliczność faktyczna, która była przedmiotem tych dowodów, nie może być uznana za udowodnioną. W takiej sytuacji nawet najlepiej zebrany i w sposób prawidłowo oceniony materiał dowodowy nie może mieć w sprawie jakiejkolwiek wartości, jeśli nie została zrealizowana wyżej wymieniona zasada(49). Naruszenie tej reguły skutkuje nieuznaniem okoliczności faktycznych wynikających ze zgromadzonego materiału jako faktów udowodnionych i uzasadnia wznowienie postępowania podatkowego(50).

**Organ podatkowy może oceniać treść czynności prawnej, uwzględniając zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.** Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. W pierwszym przypadku sformułowano dyrektywę odczytywania treści czynności prawnej zgodnie z zamiarem stron tej czynności (dotyczy to podatników, którzy mieli czyste intencje, a jedynie niefortunnie sformułowali oświadczenia woli), natomiast druga z dyrektyw reguluje sytuację, w której podatnicy usiłowali ukryć rzeczywiście realizowaną czynność prawną(51). Stosując uprawnienia określone w art. 199a ord.pod., organy podatkowe mogą uznać, że podatnik dokonał czynności innej, niż on to przyjął i uwzględnił przy obliczaniu podatku(52). Ustalanie podatkowoprawnych stanów faktycznych zawiera się zatem w gestii organów podatkowych, również w odniesieniu do ocen podatkowych skutków poszczególnych zdarzeń cywilnoprawnych(53).

Czynności, których rzeczywisty cel i zamiar stron są inne niż deklarowane, to czynności pozorne i organy podatkowe mogą pominąć ich skutki oraz wywieść skutki podatkowe z czynności ukrytych. Nie mogą natomiast zakwestionować skuteczności na gruncie prawa podatkowego umów, które są skuteczne na gruncie prawa cywilnego, lecz ich celem było zmniejszenie ciężaru podatkowego. Organy podatkowe nie są uprawnione do ingerencji w ustalone przepisami obowiązującego prawa klasyfikacje podatkowe skutecznych czynności cywilnoprawnych(54). Nie zachodzi unikanie opodatkowania, jeśli realizacja celów gospodarczych jest możliwa przy wykorzystaniu różnych legalnych czynności cywilnoprawnych wiążących się z obowiązkiem podatkowym(55).

Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają obiektywne wątpliwości(56) co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, **organ podatkowy obowiązany jest wystąpić do sądu powszechnego**(57)**o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa**(58). Przepis art. 199a ord.pod. zawiera normę procesową, a więc powinności wynikające z niego mają charakter dyskrecjonalny. Ich realizacja każdorazowo zależy od oceny i uznania organu podatkowego. Oznacza to, że organ podatkowy powinien w przypadku zaistnienia określonych w tym przepisie przesłanek wystąpić ze stosownym powództwem, lecz decyzja ta każdorazowo pozostawać będzie w jego kompetencji - co implikuje w praktyce tę konsekwencję, że może być pozytywna (wystąpienie z powództwem do sądu) bądź negatywna(59).

Uzyskane przez organ podatkowy rozstrzygnięcie sądu powszechnego jest następnie wykorzystywane do załatwienia sprawy podatkowej w postępowaniu podatkowym(60). Nie jest rolą sądu powszechnego dokonywanie ustaleń co do tego, czy umowa pomiędzy podatnikiem a jego kontrahentem została faktycznie wykonana, gdyż uprawnienie to przysługuje organowi podatkowemu(61).

**Organ podatkowy powinien wystąpić do sądu powszechnego, jeżeli jedna ze stron umowy oświadcza, że umowa miała charakter fikcyjny, a druga - że umowa miała charakter rzeczywisty**(62). Powinno to stanowić sferę wątpliwości, o której mowa w art. 199a § 3 ord.pod., a ponadto uprawnienie do wniesienia powództwa do sądu powszechnego mogłoby przysługiwać nie tylko organowi podatkowemu i organowi kontroli skarbowej, lecz także podatnikowi (płatnikowi, inkasentowi, osobie trzeciej)(63).

Ustalenie przez sąd w wyroku rzeczywistego przebiegu zdarzeń cywilnoprawnych ma służyć wyłącznie stwierdzeniu, czy w danej sprawie wystąpiło zdarzenie określone w hipotezie normy podatkowej. Organ podatkowy na podstawie tego orzeczenia ustala wyłącznie skutki, jakie ustawa podatkowa określa dla zdarzenia cywilnoprawnego, które miało miejsce z udziałem podatnika. Organ podatkowy nie może modyfikować skutków podatkowych w zależności od zamiarów podatnika czy osiąganych korzyści podatkowych(64).

Zgodnie z art. 200 ord.pod. **strona ma prawo do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, a organ podatkowy obowiązany jest, przed wydaniem decyzji, wyznaczyć stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w tej sprawie.** Jest to termin ustawowy, a więc organ podatkowy nie ma możliwości ani jego przedłużenia, ani skrócenia(65). Zawiadomienie strony o przysługującym jej prawie wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego stanowi dla niej informację, że postępowanie dowodowe zostało w sprawie zakończone(66), a także pełni funkcję ochronną interesu strony, tworząc możliwość poznania i oceny tego materiału.

Nie można pozbawić strony prawa wypowiedzenia się w sprawie zebranych dowodów przed wydaniem decyzji nawet wtedy, gdy wynik rozstrzygnięcia wydaje się oczywisty(67). Prawo strony do wypowiedzenia się o zebranym materiale dowodowym przysługuje w każdej instancji postępowania podatkowego(68), a więc także w postępowaniu odwoławczym, niezależnie od tego, czy i w jakim zakresie prowadzone w nim było postępowanie dowodowe(69). Z uwagi na brak kontradyktoryjności postępowania podatkowego każda wypowiedź strony w sprawie może się przyczynić do realizacji zasady zupełności postępowania, w wyniku czego może ulec zmianie dotychczasowa prawna kwalifikacja ustalonego stanu faktycznego(70).

Brak możliwości wypowiedzenia się przez stronę w sprawie przed wydaniem decyzji nie jest jednak uchybieniem mającym istotny wpływ na wynik sprawy(71). Niezastosowanie w danej sprawie trybu określonego w przepisie art. 200 § 1 ord.pod. nie jest wystarczającą przesłanką uznania, że istnieje podstawa wznowienia postępowania podatkowego(72). Jeżeli zarzut naruszenia art. 200 § 1 ord.pod. podnosi strona, to w jej interesie leży wykazanie wpływu tego uchybienia na wynik sprawy. Podstawą do uchylenia zaskarżonej decyzji byłaby sytuacja, w której strona skarżąca uprawdopodobniłaby istnienie związku przyczynowego między naruszeniem przez organ podatkowy obowiązku wyznaczenia terminu do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego a pozbawieniem prawa strony do oceny całego zebranego materiału dowodowego i przedstawienia nowych dowodów, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy(73).

Jeżeli gromadzone były jeszcze dowody po zawiadomieniu strony, to powinno nastąpić ponowne wyznaczenie stronie terminu do zapoznania się z całością zebranego w sprawie materiału dowodowego(74). Podatnik wielokrotnie zawiadamiany, ale niekorzystający z możliwości zapoznania się z materiałem dowodowym, nie może formułować zarzutu naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu. Powyższa zasada nie może bowiem paraliżować działalności organów podatkowych(75).

Wypowiedzenie się strony w sprawie zebranego materiału dowodowego po terminie, ale przed wydaniem decyzji, zobowiązuje organ podatkowy do ustosunkowania się w treści decyzji do stanowiska strony(76). Wydanie decyzji w tym samym dniu, w którym strona złożyła pismo zawierające wypowiedź co do zebranego materiału dowodowego, nie może być uznane za naruszenie jej prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, gdyż art. 200 ord.pod. nie określa terminu, w jakim organ podatkowy powinien wydać decyzję po zapoznaniu się ze stanowiskiem strony co do zebranego materiału dowodowego(77).

**Prawo do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego nie przysługuje stronie**:

1) w postępowaniu wszczętym na wniosek strony, jeżeli ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony oraz w sprawach ustalanych corocznie zobowiązań podatkowych, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono ich wysokość w poprzednim okresie, nie uległ zmianie, w przypadku umorzenia zaległości podatkowych z urzędu, w razie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, a także w sprawie zabezpieczenia;

2) w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego (niniejsze wyłączenie nie ma wpływu na obowiązek organu podatkowego przeprowadzenia prawidłowego postępowania dowodowego poprzedzającego wydanie decyzji o zabezpieczeniu i ustalenie okoliczności faktycznych uzasadniających stwierdzenie istnienia przesłanek dokonania zabezpieczenia)(78);

3) w przypadku złożenia zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu. 

**Rozdział XIII  
Decyzje i postanowienia w postępowaniu podatkowym**

**1. Elementy treści decyzji podatkowej**

Zgodnie z art. 207 ord.pod. **organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji**, chyba że przepisy tej ustawy stanowią inaczej. Decyzja rozstrzyga całą sprawę podatkową(1) co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Jest to akt, z którego strona powinna czerpać pełną, wszechstronną, zgodnie z prawem umotywowaną informację o swojej sytuacji prawnej - w zakresie prawa procesowego i materialnego. Decyzja jest przedmiotem zaskarżenia, ponieważ strona może z nią polemizować w skardze sądowoadministracyjnej. Decyzje podlegają ocenie sądów administracyjnych jako odzwierciedlenie, przekazanie i uzasadnienie procesu zastosowania prawa, który został dokonany w sprawie(2). Wydanie decyzji podatkowej stwarza określony stan prawny kształtowany jej treścią. Decyzja obowiązuje i wywiera materialnoprawne skutki niezależnie od tego, czy jest prawidłowa, czy też wadliwa. Dopiero jej wyeliminowanie z obrotu prawnego może zmienić ukształtowany przez nią stan prawny(3).

**Decyzja podatkowa to rodzaj indywidualnego aktu administracyjnego kończącego postępowanie w danej instancji.** Jest przejawem władztwa organu podatkowego. Może być wydana tylko na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa podatkowego. Jest aktem o charakterze władczym i zewnętrznym, rozstrzyga konkretną sprawę podatkową określonego podmiotu w postępowaniu podatkowym(4). Taki charakter ma także decyzja odmowna(5). O tym, czy dany akt jest decyzją, przesądza nie jego nazwa, lecz charakter sprawy i treść przepisu będącego podstawą działania organu(6). Wynik kontroli ustalony przez organ kontroli skarbowej nie jest decyzją podatkową, bowiem pozbawiony jest on elementu władztwa administracyjnego i nie kształtuje pozycji prawnej strony postępowania(7).

Ze względu na treść i skutki prawne możliwe są różne klasyfikacje decyzji podatkowych. Tradycyjnie wyodrębnia się **decyzje podatkowe konstytutywne** (mające charakter prawotwórczy, np. decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego) oraz **deklaratoryjne** (potwierdzające istniejący stan). Można wyróżnić **decyzje podatkowe ostateczne** (od takiej decyzji nie przysługuje prawo do wniesienia odwołania) oraz **nieostateczne** (strona może złożyć odwołanie od decyzji). Z uwagi na możliwość stosowania przez organ podatkowy uznania administracyjnego dopuszczalny jest podział decyzji podatkowych na **decyzje uznaniowe** (np. dotyczące stosowania ulg w zapłacie podatków) oraz **decyzje związane**(8).

Zaproponowano również podział decyzji podatkowych na:

1) *stricte* wymiarowe (dotyczące wysokości zobowiązania podatkowego, przy których wydawaniu organ podatkowy jest zobowiązany do przeprowadzenia wszystkich czynności postępowania przygotowawczego - od chwili wszczęcia postępowania do końcowego wymiaru podatku),

2) skutkujące odstąpieniem od ustalenia zobowiązania podatkowego (nie stanowią jednorodnej kategorii, ponieważ są to m.in. decyzje wydawane w sprawie zwolnienia podatkowego lub zaniechania ustalenia zobowiązania podatkowego, a ich cechą charakterystyczną jest to, że nie dochodzi do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, chociaż w niektórych przypadkach konieczne jest ustalenie przynajmniej jego przybliżonej wysokości, gdyby hipotetycznie doszło do opodatkowania),

3) wydawane po ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego, jeśli zachodzą przesłanki normatywne uzasadniające konieczność zmiany tej wysokości (są to m.in. decyzje o umorzeniu zobowiązania podatkowego czy przeniesieniu odpowiedzialności za ustalone zobowiązanie podatkowe na osobę trzecią)(9).

Decyzje podatkowe można także podzielić na materialne (np. wymiarowe) oraz procesowe (np. o umorzeniu postępowania podatkowego, o odmowie wznowienia postępowania podatkowego).

Zgodnie z art. 210 ord.pod. **niezbędne elementy treści decyzji podatkowej to:**

1) **oznaczenie organu podatkowego** (pismo zawierające rozstrzygnięcie w sprawie załatwianej w drodze decyzji jest decyzją, pomimo nieposiadania w pełni formy określonej w art. 210 § 1 ord.pod., jeżeli tylko zawiera minimum elementów niezbędnych do zakwalifikowania go jako decyzji. Do takich elementów zaliczono: oznaczenie organu podatkowego wydającego akt, wskazanie adresata aktu, rozstrzygnięcie o istocie sprawy oraz podpis osoby reprezentującej organ podatkowy)(10);

2) **data jej wydania** (jest to data umieszczona na decyzji)(11);

3) **oznaczenie strony** - adresat decyzji nie może być oznaczony w sposób dorozumiany i miejscem jego oznaczenia nie może być to, w którym wskazuje się osoby ją otrzymujące, czy też przez wskazanie osoby, która wniosła odwołanie(12). Uznano, że oznaczenie strony powinno znajdować się przed treścią rozstrzygnięcia jako najważniejszego składnika decyzji(13). W innych wyrokach stwierdzono jednak, że umieszczenie imion, nazwisk i adresów adresatów decyzji organu podatkowego na jej ostatniej stronie, a nie w jej nagłówku, nie stanowi naruszenia art. 210 § 1 pkt 3 ord.pod., które mogłoby mieć wpływ na wynik sprawy, zwłaszcza gdy z treści jej uzasadnienia wyraźnie wynika w stosunku do kogo ustala ona obowiązek podatkowy(14));

4) **powołanie podstawy prawnej**, tj. zamieszczenie w treści decyzji konkretnego przepisu, tzn. artykułu, paragrafu, ewentualnie ustępu, punktu, litery, tiretu, a także publikatora i wszystkich zmian do daty wydania decyzji, ponieważ wskazuje to na stan prawny obowiązujący w czasie orzekania w sprawie(15); nie wystarczy też użycie określenia „ze zmianami”. Zaniechanie wskazania podstawy prawnej decyzji lub powołanie się w niej na niewłaściwe przepisy stanowi podstawę do wzruszenia takiego aktu, jeżeli naruszenie było istotne dla rozstrzygnięcia sprawy(16); uchybienie polegające na braku wskazania materialnej podstawy prawnej rozstrzygnięcia w sentencji decyzji podatkowej nie może uzasadniać uchylenia tej decyzji, gdy w jej uzasadnieniu wskazano jednoznacznie tę podstawę prawną(17);

5) **rozstrzygnięcie** - nie może ono być alternatywne(18). Najważniejszym, koniecznym i podstawowym elementem decyzji jest jej rozstrzygnięcie (osnowa). Wada tej części decyzji nie może zostać naprawiona w uzasadnieniu. W razie różnic pomiędzy rozstrzygnięciem a treścią uzasadnienia decydujące znaczenie ma treść rozstrzygnięcia, bowiem w nim jest uwidoczniona wola określonego załatwienia sprawy przez organ(19). W rozstrzygnięciu kasacyjnym organ odwoławczy nie może narzucać organowi pierwszej instancji sposobu załatwienia sprawy. Wskazówki zawarte w decyzji kasacyjnej nie mogą przesądzać o treści decyzji, gdyż uczyniłoby to iluzorycznymi gwarancje procesowe stron(20);

6) **uzasadnienie faktyczne i prawne** - uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa. Jedynie wymienienie przepisów mających zastosowanie w sprawie nie stanowi uzasadnienia prawnego decyzji podatkowej. Powinno ono zawierać ich wykładnię. Wyjaśnienie podstawy rozstrzygnięcia powinno nastąpić na tle ustalonego stanu faktycznego. Organ powinien uzasadnić, iż z uwagi na określone fakty, których istnienie (nieistnienie) stwierdzono, znajduje zastosowanie określona norma prawna(21). Uzasadnienie nie może pozostawiać wątpliwości, że wszystkie okoliczności sprawy zostały głęboko rozważone i ocenione, a ostateczne rozstrzygnięcie jest ich logiczną konsekwencją(22). Tylko decyzja zawierająca uzasadnienie skomponowane według tych zasad realizuje zasadę zaufania do organów podatkowych, którego istotą jest, aby każdy uczestnik postępowania był przekonany, że bierze udział w procesie prowadzonym rzetelnie, a organy prowadzące ten proces są wolne od jakichkolwiek wpływów(23). Zwrot „przytoczenie przepisów prawa” oznacza wskazanie ich treści i relacji do stanu faktycznego sprawy(24). Przytoczenie w uzasadnieniu decyzji przepisów innych niż w podstawie prawnej sprawia, iż decyzja jest wadliwie uzasadniona pod względem prawnym(25). Nie jest konieczne przedstawianie w uzasadnieniu stanowiska organu podatkowego we wszystkich najdrobniejszych kwestiach proceduralnych sygnalizowanych w toku postępowania podatkowego przez podatnika(26). Można odstąpić od uzasadnienia decyzji, gdy uwzględnia ona w całości żądanie strony. Nie dotyczy to decyzji wydanej na skutek odwołania bądź takiej, na podstawie której przyznano ulgę w zapłacie podatku;

7) **pouczenie o trybie odwoławczym** - jeżeli od decyzji przysługuje odwołanie (stronie nie może szkodzić błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania, wniesienia powództwa do sądu powszechnego lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia; w art. 214 ord.pod. zrównano pod względem skutków prawnych wadliwe pouczenie oraz jego zupełny brak. Zwrot „nie może szkodzić” oznacza, że strona nie może ponosić negatywnych konsekwencji wadliwego pouczenia lub jego braku, przy czym nie jest konieczne zastosowanie się do błędnego pouczenia)(27). Zasada informowania w procesie wydawania decyzji podatkowych jest realizowana wyłącznie przez zamieszczenie w treści decyzji pouczenia o środkach jej zaskarżenia i nie obejmuje obowiązku umieszczania przez organ w decyzji pouczenia w zakresie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania(28). Pouczenie o trybie odwoławczym powinno wskazywać organ, do którego należy wnieść i skierować odwołanie, a także wskazywać termin, w którym to odwołanie może być wniesione. Brak takiego pouczenia jest wadą decyzji podatkowej, która może być usunięta w procedurze uzupełnienia decyzji(29);

8) **podpis osoby upoważnionej**, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego - podpis na decyzji musi być własnoręczny(30) i nie jest dopuszczalne stosowanie tzw. faksymile podpisu, czyli odcisku pieczęci z kopią wzoru podpisu. Nie jest konieczne, aby osoba podpisująca decyzję z upoważnienia organu zamieszczała przy podpisie informację o posiadanym upoważnieniu. Wymaga się jedynie, aby decyzja zawierała „podpis z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby upoważnionej do wydania decyzji”(31). Podpis jest elementem konstytutywnym decyzji, gdyż do momentu podpisania przez osobę reprezentującą organ podatkowy istnieje tylko projekt decyzji. Istota podpisu sprowadza się do utożsamienia się organu podatkowego z treścią decyzji, a ponadto podpis służy do zidentyfikowania osoby, która działa w imieniu organu, przez co umożliwia weryfikację uprawnień danej osoby do wydawania decyzji(32). Brak podpisu osoby upoważnionej sprawia, że decyzja jeszcze nie istnieje(33), ale brak tylko oznaczenia jej stanowiska służbowego nie ma wpływu na wynik i ważność rozstrzygnięcia(34). W razie wydania decyzji przez organ kolegialny, np. samorządowe kolegium odwoławcze, wszyscy członkowie składu orzekającego powinni podpisać wydane rozstrzygnięcie(35). Brak podpisu jednego z członków składu orzekającego samorządowego kolegium odwoławczego na doręczonej stronie decyzji stanowi rażące naruszenie prawa(36).

Decyzja nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie egzekucji administracyjnej powinna zawierać **pouczenie o odpowiedzialności karnej** za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie składników majątku strony mające na celu udaremnienie egzekucji obowiązku wynikającego z tej decyzji. Niniejsze pouczenie powinno wskazywać wysokość sankcji, tak aby strona miała pełną świadomość konsekwencji uchybienia obowiązkom wskazanym w pouczeniu. Brak takiej szczegółowej informacji nie jest jednak uchybieniem skutkującym uchyleniem zaskarżonej decyzji(37).

Jeżeli wobec decyzji może być wniesione powództwo do sądu powszechnego lub skarga do sądu administracyjnego, to powinna ona zawierać pouczenie o takiej możliwości. Przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja.

**Zawierająca wszystkie niezbędne elementy treści decyzja podatkowa korzysta z domniemania prawidłowości oraz ważności**. Powinna być skierowana do właściwego adresata, czyli strony postępowania. Osobę fizyczną oznacza się w decyzji, wskazując: imię i nazwisko, adres jej zamieszkania lub pobytu, numery PESEL. Jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, należy wskazać jej pełną nazwę oraz siedzibę.

W razie braku oznaczenia strony w rozstrzygnięciu decyzji podatkowej nie ma podstaw do jej wzruszenia, jeżeli z uzasadnienia aktu wynika w sposób niewątpliwy, że zobowiązanym do uiszczenia podatku jest dający się określić konkretny podatnik(38) (np. w oznaczeniu strony pominięto jeden człon z jej trójczłonowej nazwy i posłużono się jej nieaktualnym adresem)(39).

Sygnalizowano wyżej rozbieżności orzecznictwa sądów odnoszącego się do usytuowania w treści decyzji oznaczenia jej adresata. Można zgodzić się z tezą jednego z wyroków, że o tym, do kogo dana decyzja jest skierowana, decyduje jej treść, w której musi się znaleźć miejsce na oznaczenie strony. Nie należy jednak przypisywać decydującego znaczenia nagłówkowi decyzji. To, czy strona zostanie prawidłowo oznaczona w nagłówku decyzji, czy też w jej dalszej treści, nie jest istotne. Decydujące jest to, komu - według treści decyzji - organ podatkowy przypisał uprawnienia lub obowiązki(40). Wszyscy współwłaściciele powinni być wymienieni w decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości i wszystkim ta decyzja powinna być doręczona(41), podobnie jak w wypadku solidarnej odpowiedzialności podatników(42).

**Rozstrzygnięcie** to najważniejszy składnik decyzji podatkowej. Określa ono, jakie skutki podatkowoprawne powoduje ustalony przez organ podatkowy stan faktyczny sprawy. Nie może być ono sformułowane zbyt lakonicznie, np. „nie zajmować stanowiska w sprawie dalszego odroczenia spłaty zaległości podatkowej”(43). Rozstrzygnięcie powinno być tak sformułowane, aby wynikało z niego w sposób jednoznaczny, jakiej treści obowiązek zostaje nałożony na stronę bądź jakie uprawnienie stronie zostało przyznane. Dokonane przez organ ustalenie prawa musi być precyzyjne, bez stwarzania możliwości różnej interpretacji(44).

**Uzasadnienie** decyzji podatkowej, w tym także deklaratoryjnej, zgodnie z zasadami prawidłowo prowadzonego postępowania podatkowego powinno wskazywać ustalony przez organ podatkowy stan faktyczny, określać przesłanki zastosowania określonej kwalifikacji prawnej i ustalać, jakie okoliczności stanu faktycznego odpowiadają właściwym fragmentom normy prawnej zastosowanej w sprawie(45). Uzasadnienie decyzji służy wyjaśnieniu jej rozstrzygnięcia, stanowiąc jego integralną część. Pomiędzy sentencją decyzji a jego uzasadnieniem musi zachodzić spójność, gdyż ma ono na celu wykazanie prawidłowości procesu myślowego, który doprowadził do podjęcia rozstrzygnięcia określonej treści(46).

Jeżeli strona wskaże przepis i przytoczy tezy orzeczeń, organ podatkowy powinien ustosunkować się do nich, a nie ograniczyć się do stwierdzenia, że nie podziela przywołanej argumentacji. Jeżeli organ podatkowy nie podziela oceny prawnej zawartej w opinii dołączonej przez stronę, powinien do tej oceny się ustosunkować i swoje stanowisko poprzeć argumentami wspierającymi interpretację odmienną od proponowanej przez stronę. Niedopełnienie tego obowiązku świadczy o naruszeniu wymogu uzasadnienia decyzji podatkowej(47).

**2. Wydanie a doręczenie decyzji podatkowej**

**Celem wydania decyzji podatkowej jest wywołanie określonych skutków prawnych,** tj. powstania, zmiany lub uchylenia stosunku podatkowoprawnego, lub wiążące potwierdzenie jego treści(1). Decyzje podatkowe wydają organy administracji publicznej uprawnione do rozstrzygania spraw podatkowych, tzn. organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej(2).

W wąskim ujęciu wydanie decyzji to czynność polegająca na jej sporządzeniu oraz podpisaniu przez uprawniony podmiot (organ podatkowy lub działającego w jego imieniu określonego pracownika zatrudnionego w jednostce organizacyjnej obsługującej ten organ podatkowy). W szerokim ujęciu wydanie decyzji podatkowej to także jej prawidłowe doręczenie stronie, czyli zgodne z przepisami prawa podatkowego wprowadzenie do obrotu prawnego. Dopiero w tym momencie powstaje określony stan prawny ukształtowany treścią decyzji podatkowej. Skutki procesowe decyzji należy wiązać z jej doręczeniem, a nie sporządzeniem i podpisaniem w określonym dniu (wydaniem). Związanie organu podatkowego własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, czyli z chwilą doręczenia stronie(3).

Zgodnie z art. 208 ord.pod. w sytuacji, gdy postępowanie z jakiejkolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego(4), organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Upływ terminu przedawnienia wywołuje skutki nie tylko w sferze prawa materialnego, ale również procesowego. W takim przypadku nakazuje on organom podatkowym umorzyć postępowanie z powodu bezprzedmiotowości postępowania(5). Wyjątek w tym zakresie musi być określony jednoznacznie w ustawie, jak to ma miejsce np. w przypadku instytucji zwrotu nadpłaty, określonej w art. 79 ord.pod. *A contrario* wynika z tego, że w przypadku wniosku o nadpłatę złożonego przed upływem terminu przedawnienia, należy orzec również po jego upływie, gdyż postępowanie w takim przypadku nie staje się bezprzedmiotowe w rozumieniu art. 208 § 1 ord.pod.(6).

Przesłanka „bezprzedmiotowości postępowania” to taki stan, w którym brak jest przedmiotu postępowania, czyli jakiegokolwiek elementu stosunku materialnoprawnego(7) skutkującego tym, że nie można załatwić sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty(8). Przedmiotem jest konkretna sprawa, w której organ podatkowy jest władny i jednocześnie zobowiązany rozstrzygnąć na podstawie przepisów prawa materialnego o uprawnieniach lub obowiązkach indywidualnego podmiotu(9). Decyzja o umorzeniu jest formalna, a więc kończy postępowanie bez jego merytorycznego rozstrzygnięcia(10). Bezprzedmiotowość wynika z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych i nie może być utożsamiana z wynikającą z przepisów zmianą właściwości organu podatkowego(11).

Bezprzedmiotowość postępowania może być np. rezultatem złożenia wniosku przez podmiot nieuprawniony(12) lub braku umocowania pełnomocnika strony do składania w jej imieniu określonego wniosku(13), cofnięcia odwołania lub wydania w innym postępowaniu decyzji, która w swej treści zawiera rozstrzygnięcie dotyczące przedmiotu danego postępowania, albo uchylenia w trakcie prowadzonego postępowania odwoławczego przepisu prawa, na podstawie którego została wydana decyzja organu pierwszej instancji(14).

Reasumując, na gruncie art. 208 § 1 ord.pod. bezprzedmiotowość należy rozumieć jako stan, w którym istnieje brak podstaw faktycznych i prawnych do merytorycznego rozpoznana sprawy. Przy tym nie ma znaczenia przyczyna takiego stanu rzeczy, gdyż cytowany przepis nakazuje umorzyć postępowanie z jakiejkolwiek przyczyny. Bezprzedmiotowość postępowania może dotyczyć czterech aspektów, innymi słowy, czterech elementów składających się na treść stosunku prawnego: podmiotu, przedmiotu, stanu faktycznego, stanu prawnego(15).

**Dokonanie zapłaty podatku po wszczęciu postępowania w sprawie umorzenia zaległości podatkowej nie czyni tego postępowania bezprzedmiotowym, a więc nie daje podstaw do umorzenia postępowania**(16). Przesłanka umorzenia postępowania zachodziłaby wtedy, gdyby podatnik dobrowolnie zapłacił zaległy podatek przed złożeniem wniosku o jego umorzenie(17), chyba że za jego dalszym prowadzeniem i orzekaniem przemawiałby interes podatnika(18).

Organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie wszczęto, a nie sprzeciwiają się temu inne strony oraz nie zagraża to interesowi publicznemu. Jeżeli brak jest którejkolwiek z tych przesłanek, organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie umorzenia postępowania podatkowego(19). Nie ma możliwości wydania decyzji o odmowie umorzenia postępowania wszczętego z urzędu(20).

W określonych sytuacjach przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ (podatkowy lub inny), w tym wyrażenia opinii lub zgody albo wyrażenia stanowiska w innej formie. Sformułowano zatem obowiązek współdziałania przy wydawaniu decyzji podatkowej, którą wydaje się po zajęciu stanowiska przez inny organ, np. decyzja w sprawie ulgi w zapłacie podatku od spadków i darowizn wydawana przez naczelnika urzędu skarbowego wymaga wniosku lub zgody organu wykonawczego gminy(21). Organ gminy wyrażający stanowisko nie prowadzi postępowania w odrębnej sprawie podatkowej. Jest on powołany do wyrażenia swojej woli w sprawie zawisłej przed naczelnikiem urzędu skarbowego, a jego stanowisko jest zajmowane przez wydanie postanowienia, które nie załatwia sprawy podatkowej, gdyż nie rozstrzyga o jej istocie(22). Z istoty współdziałania wynika, że obowiązek zwrócenia się naczelnika urzędu skarbowego do organu wykonawczego gminy powinien mieć miejsce w każdej sprawie dotyczącej ulgi w zapłacie takich zobowiązań(23).

Współdziałające organy są względem siebie równorzędne ustrojowo i proceduralnie, tzn. przestrzegają swoich właściwości i nie występują z pozycji organu nadrzędnego(24). Omawiana instytucja współdziałania przy wydaniu decyzji podatkowej dotyczy wyłącznie współdziałania między organami pozostającymi w strukturze aparatu administracji publicznej. Współdziałania nie można odnosić do sytuacji, gdy do załatwienia sprawy podatkowej jest wymagane orzeczenie sądu powszechnego(25). Jeżeli organ prowadzący postępowanie główne oraz podmiot mający zająć stanowisko to ten sam podmiot, organ prowadzący postępowanie główne nie ma obowiązku zwrócić się do innego organu o zajęcie stanowiska(26).

Organ podatkowy załatwiający sprawę, zwracając się do innego organu o zajęcie stanowiska, zawiadamia o tym stronę. Inny organ jest obowiązany przedstawić swoje stanowisko niezwłocznie, nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska (w razie potrzeby może przeprowadzić postępowanie wyjaśniające). Zajęcie stanowiska przez inny organ następuje w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. W razie bezskutecznego upływu terminu 14-dniowego stosuje się odpowiednio przepisy określające terminy ustalone dla załatwiania spraw podatkowych oraz instytucję ponaglenia w przypadku niedotrzymania takiego terminu.

Zgodnie z zasadą załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej także decyzję doręcza się stronie na piśmie. Przedmiotem doręczenia powinna być decyzja oryginalna, a nie jej kopia lub uwierzytelniony odpis(27).

Tylko prawidłowe doręczenie, tzn. dokonane zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej, zapewnia skuteczność czynności podejmowanych przez organ. Brak efektywnego doręczenia decyzji w przypadku decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego powoduje, że obowiązek podatkowy nie przekształca się w zobowiązanie podatkowe. W przypadku solidarnej konstrukcji obowiązku podatkowego skutek ten nie powstaje w stosunku do tego podatnika, któremu nie dokonano prawidłowego doręczenia(28). Decyzja niedoręczona stronie jest decyzją nieistniejącą, z prawnego punktu widzenia. Nie ma natomiast znaczenia prawnego okoliczność, że strona uzyskała informację o treści decyzji, jeżeli nie nastąpiło to drogą oficjalnego doręczenia. Niezachowanie tych warunków powoduje także, że strona nie nabywa prawa do wniesienia odwołania od takiej nieistniejącej decyzji(29).

**Organ podatkowy wydający decyzję podatkową jest nią związany od chwili jej doręczenia.** Decyzje, w których z urzędu są udzielane ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, wiążą organ podatkowy od chwili ich wydania. Związanie organu podatkowego decyzją doręczoną stronie trwa przez cały okres pozostawania jej w obrocie prawnym, a więc do chwili jej zmiany, uchylenia, stwierdzenia nieważności czy też wygaśnięcia(30). Skutecznie doręczona decyzja nie może być ponownie doręczana z tym samym skutkiem prawnym, bowiem nie mogą w stosunku do niej być stosowane dwie różne daty początkowe i końcowe biegu terminu do wniesienia odwołania. Sprzeciwia się temu wymóg pewności obrotu prawnego i zasada związania organu decyzją od dnia jej doręczenia, zasady praworządności oraz zaufania do organów państwa(31).

Data wydania decyzji wskazuje, iż w tym dniu sporządzono decyzję, czyli został wyrażony akt woli organu podatkowego w indywidualnej sprawie podatkowej. Od daty doręczenia jakakolwiek zmiana decyzji pod względem treści lub formy może nastąpić tylko na zasadach i w trybie uregulowanym przepisami postępowania podatkowego. Doręczenie powoduje utrwalenie treści i formy załatwienia sprawy, organ podatkowy nie może się wycofać z zajętego w decyzji stanowiska co do załatwienia sprawy czynnościami pozaprocesowymi, lecz tylko w ramach przepisów procesowych(32). Data wydania decyzji pozwala również ustalić, w jakim stanie prawnym i faktycznym zapadło rozstrzygnięcie w sprawie. Związanie organu podatkowego własną decyzją wywołuje skutki prawne dopiero w chwili wprowadzenia jej do obrotu prawnego, tzn. z chwilą doręczenia decyzji stronie(33). Data wydania jest zatem faktyczną datą wydania decyzji - *de facto* datą sporządzenia decyzji - podjęcia procesowego aktu woli - przez organ podatkowy(34). Sprawa nie będzie załatwiona co do istoty, gdy organ podatkowy wyda decyzję i nie doręczy jej stronie. Spełnienie bowiem przez organ wymagań formalnych decyzji oznacza jedynie, że decyzję sporządzono, a nie wydano, co przesądza o tym, iż data doręczenia decyzji stronie jest faktyczną datą wydania decyzji(35).

Jeżeli strona działa przez przedstawiciela lub ustanowiła pełnomocnika, związanie organu wydaną decyzją następuje od chwili jej doręczenia przedstawicielowi lub pełnomocnikowi, a nie od momentu doręczenia decyzji stronie, które nie wywołuje skutku prawnego. W konsekwencji nie ma aktu administracyjnego, od którego strona mogłaby wnieść środki zaskarżenia(36).

**Strona** - zgodnie z art. 213 ord.pod. - **może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, zażądać jej uzupełnienia co do rozstrzygnięcia lub co do prawa odwołania, wniesienia w stosunku do decyzji powództwa do sądu powszechnego lub skargi do sądu administracyjnego albo sprostowania pouczenia w tych kwestiach zamieszczonego w decyzji.** Niniejszy przepis normuje naprawianie wad decyzji małej wagi, gdyż naprawianie wad istotnych następuje w trybie środków zaskarżenia (zwyczajnym i nadzwyczajnym)(37).

Uzupełnienie rozstrzygnięcia sprawy następuje, gdy z powodu błędu w ocenie stanu faktycznego i prawnego sprawy lub niedbalstwa przy sporządzaniu decyzji wydano decyzję częściową, chociaż w ocenie organu ją wydającego miała ona załatwić sprawę. Niekompletność rozstrzygnięcia sprawy powinna być widoczna przy porównaniu go z materiałami zawartymi w aktach sprawy, a więc z żądaniami strony, zakresem postępowania wyjaśniającego, z zebranymi w sprawie materiałami i dowodami(38). Pojęcie „uzupełnienie” dotyczy decyzji pozytywnych, tj. uwzględniających żądanie strony(39). Uzupełnienie decyzji podatkowej może dotyczyć tylko rozstrzygnięcia lub prawa odwołania (skargi), a nie jej uzasadnienia. Nie można również „wyjaśnić wątpliwości” co do uzasadnienia, gdyż motywy decyzji powinny być ujawnione nie później niż w momencie jej wydania. Przedmiotem sprostowania nie mogą być błędne ustalenia faktyczne lub zastosowanie prawa(40).

**Organ podatkowy może z urzędu**, w każdym czasie - w drodze decyzji - **uzupełnić albo sprostować decyzję w wyżej wspomnianym zakresie**. Odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie. Oznacza to, że w jednej sprawie podatkowej będą dwie jej części: pierwszą jest niepełne pierwotne rozstrzygnięcie o istocie sprawy, drugą - dopełnienie tego rozstrzygnięcia w decyzji uzupełniającej(41).

W razie wydania decyzji o uzupełnieniu lub sprostowaniu decyzji termin wniesienia odwołania lub skargi biegnie od dnia doręczenia tej decyzji(42). W takiej sytuacji odwołanie można wnieść po rozpatrzeniu żądania uzupełnienia decyzji(43). Jeżeli złożono odwołanie od decyzji niezupełnej w pierwotnym terminie i popierano je po rozpoczęciu biegu nowego terminu do wniesienia odwołania, tj. po doręczeniu decyzji uzupełnionej, organ podatkowy jest obowiązany rozpoznać odwołanie merytorycznie, o ile nie wydał postanowienia o niedopuszczalności takiego odwołania do dnia rozpoczęcia biegu nowego terminu, gdyż od tego momentu podatnikowi przysługuje ponownie prawo do odwołania(44). Wydanie postanowienia o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji sprawia, że termin do wniesienia odwołania od decyzji biegnie od dnia doręczenia takiego postanowienia(45). Wybór przez stronę możliwości żądania uzupełnienia lub sprostowania decyzji albo wniesienia odwołania musi być konsekwentny. Skorzystanie przez stronę z jednego z wymienionych środków procesowych uniemożliwia skorzystanie w tym samym czasie z drugiego środka(46).

Z urzędu lub na żądanie strony organ podatkowy prostuje - w drodze postanowienia - błędy rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanej przez ten organ decyzji. W art. 215 ord.pod. nie sformułowano definicji pojęć: „błąd rachunkowy” oraz „inna oczywista omyłka”, należy więc przyjmować potoczne znaczenie tych zwrotów. Błąd rachunkowy to omyłka w działaniu matematycznym, które włączono do decyzji jako jego część składową(47), ale nie są to wadliwe wyliczenia zamieszczone w dokumentach przyjętych za podstawę decyzji(48). Sprostowanie oczywistej omyłki nie może prowadzić do merytorycznej zmiany decyzji, np. do nowego rozstrzygnięcia o wysokości zobowiązania podatkowego, a zatem do rozstrzygnięcia co do istoty sprawy, które powinno zapadać w formie decyzji. O tym, czy błędy decyzji można uznać za oczywistą omyłkę, decyduje znaczenie tych błędów z punktu widzenia sentencji i merytorycznego uzasadnienia decyzji(49).

**Oczywista omyłka to np. błędne oznaczenie strony w decyzji**(50)**lub taki błąd słowny, który nie budzi najmniejszej wątpliwości**. Do oczywistych omyłek zalicza się różne błędy pisarskie lub komputerowe(51). Procedura sprostowania oczywistej omyłki nie może być stosowana do sanowania wad decyzji dotyczących ustalenia stanu faktycznego(52). Za oczywista omyłkę nie można uznać zamiany całego akapitu z treści decyzji będącego w istocie zmianą treści stanu faktycznego(53).

Tryb rektyfikacji decyzji podatkowej ustanowiony w art. 215 § 1 ord.pod. jest właściwy do usuwania nieistotnych wadliwości(54). Sprostowania decyzji powinny prowadzić do wyeliminowania z jej treści najdrobniejszych błędów, które mogą być usunięte bez wpływu na treść rozstrzygnięcia zawartego w decyzji(55).

W orzecznictwie niejednolicie kwalifikowano dopuszczalność rektyfikacji decyzji nieostatecznej. Uznano, że w razie wniesienia odwołania od decyzji i związanej z tym dewolucji kompetencji powstają czasowe przeszkody do skorzystania z trybu rektyfikacji zapadłej wcześniej, lecz jeszcze nieostatecznej decyzji(56), ale oczywiste omyłki można sprostować w drodze postanowienia nawet po wniesieniu przez stronę odwołania, w którym powyższe omyłki są przedmiotem zarzutów(57).

W doktrynie przyjęto, że organ odwoławczy nie może dokonać sprostowania decyzji organu pierwszej instancji. Po zakończeniu postępowania odwoławczego, jeżeli nie uchylono decyzji organu pierwszej instancji (co powoduje bezprzedmiotowość trybu rektyfikacji), organ pierwszej instancji jest wyłącznie właściwy do podjęcia postanowienia o sprostowaniu tej decyzji podatkowej(58).

Organ podatkowy, który wydał decyzję, ma obowiązek na żądanie strony lub organu egzekucyjnego wyjaśnić - w drodze postanowienia - wątpliwości co do treści decyzji, np. gdy treść jest sformułowana w sposób niejasny, budzący wątpliwości co do istoty rozstrzygnięcia, powodujący trudności w ustaleniu zakresu obowiązku bądź przysługującego uprawnienia(59). Wyjaśnienie wątpliwości nie polega na interpretacji gramatycznej, logicznej czy celowościowej, lecz tylko na objaśnieniu, jak organ wydający decyzję rozumiał jej sens. Dokonując wyjaśnienia treści decyzji, organ podatkowy nie może wyjść poza treść dokonanego rozstrzygnięcia, a więc nie może doprowadzić do nowego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej ani też go uzupełniać(60). Niedopuszczalne jest również w tym trybie prostowanie niedokładności czy omyłek albo lapidarności w zakresie ustaleń faktycznych wynikających z uzasadnienia decyzji(61). Ustalenia faktyczne przyjęte jako przesłanki wydanej decyzji, podobnie jak nieprawidłowa subsumpcja, błędna wykładnia czy też niewłaściwe zastosowanie prawa materialnego, mogą być eliminowane w trybie odwoławczym bądź też w trybie nadzoru. Nie może być natomiast wykorzystywany do tego celu tryb rektyfikacyjny(62).

Celem wyjaśnień oraz sprostowań treści decyzji podatkowej jest doskonalenie kształtu określonej decyzji. Na postanowienie w tych sprawach przysługuje zażalenie; po wyczerpaniu toku instancji może być ono zatem przedmiotem kontroli realizowanej przez sąd administracyjny.

**3. Wykonanie decyzji podatkowej**

Określenie „wykonanie decyzji” obejmuje wszelkie działania mające na celu doprowadzenie do stanu zgodnego z orzeczonym w tej decyzji. W tym sensie „wykonanie” dotyczy także innych niż zapłata sposobów skutecznej realizacji zobowiązania podatkowego(1).

**W zakresie wykonywania decyzji organu podatkowego obowiązują dwie podstawowe zasady:**

1) wstrzymania wykonania decyzji w czasie trwania postępowania odwoławczego,

2) wykonalności decyzji ostatecznej.

Zgodnie z art. 239a ord.pod. decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek, który podlega wykonaniu w trybie egzekucji administracyjnej, nie podlega wykonaniu przez organ, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Strona może jednak dobrowolnie wykonać decyzję(2). Przepis ten odnosi się do decyzji nakładających obowiązki, a więc nie ma zastosowania do decyzji odmawiających przyznania ulgi czy umarzających postępowanie podatkowe(3) albo rozkładających na raty zaległości podatkowe(4).

**Decyzji nieostatecznej może być nadanyrygor natychmiastowej wykonalności** wtedy, gdy:

1) organ podatkowy ma informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych, przy czym do spełnienia się tej przesłanki wystarczające jest rozpoczęcie takiego postępowania(5) (przyjęto założenie, że skoro w zakresie innych wierzytelności - publicznoprawnych lub cywilnoprawnych - wyczerpano wszelkie możliwości doprowadzenia do ich wykonania w sposób dobrowolny, to należy przypuszczać, że strona konsekwentnie i w tym przypadku nie będzie wyrażać woli wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji albo nie będzie w stanie tego zobowiązania wykonać z uwagi na zastosowane środki egzekucyjne w zakresie innych egzekwowanych wierzytelności(6). Bez nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji, przy skutecznej egzekucji innych należności obciążających stronę, zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane), lub

2) strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia (brak takiego majątku w praktyce oznacza bezskuteczność egzekucji w całości lub w części, a wstrzymanie wykonania decyzji w takim przypadku byłoby niecelowe. Na organie podatkowym nie spoczywa jednak obowiązek dokładnego i wyczerpującego ustalenia stanu majątkowego podatnika, zwłaszcza w sytuacji, gdy sam podatnik nie wskazuje żadnych należących do niego składników majątku(7)), lub

3) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości (takie działanie strony postępowania obniża szansę na efektywną egzekucję w przyszłości, organ podatkowy powinien więc mieć możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. W tym kontekście zwrot „zbywanie majątku” powinien być rozumiany szeroko i obejmować wszelkie czynności, w ramach których następuje przeniesienie prawa do rozporządzania przedmiotem tych czynności jak właściciel, np. sprzedaż, zamianę, darowiznę, przeniesienie własności przez wniesienie aportem przedsiębiorstwa do spółki z o.o.(8). Prawidłowe rozumienie pojęcia „majątek znacznej wartości” oznacza, że dopiero zbyta część majątku w proporcji do pozostałej znajdującej się w posiadaniu podatnika, a nie sama część zbywana, przedstawia znaczną wartość, stanowiąc przesłankę nadania rygoru natychmiastowej wykonalności(9)), lub

4) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż trzy miesiące, z tym że okoliczność zbliżającego się upływu terminu przedawnienia nie może sama w sobie uzasadniać obawy niewykonania zobowiązania podatkowego(10). Krótki okres pozostały do zakończenia biegu terminu przedawnienia nie oznacza bowiem, że zobowiązany na pewno nie wykona dobrowolnie zobowiązania podatkowego(11) (gdy nie istnieją żadne okoliczności przerywające lub zawieszające bieg terminu przedawnienia zasadne może być nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności).

Niniejsze przesłanki, decydujące o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, są stosowane rozłącznie. Są one bezpośrednio związane nie z treścią decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego albo innej decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie egzekucji administracyjnej, ale przede wszystkim z sytuacją majątkową strony postępowania, jej podejściem do wykonywania zobowiązań pieniężnych oraz perspektywami wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji. Podstawy nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nie mogą być interpretowane rozszerzająco, lecz muszą być poddawane ścisłej wykładni. Rygor ten nie powinien być nadawany decyzji, jeśli zachodzą wątpliwości, czy uzyska ona przymiot ostateczności i wykonalności. Nie należy stosować tego rygoru w sytuacji, gdy jest możliwe skuteczne zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych w trybie określonym w art. 33 § 2 ord.pod. albo hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego(12). Możliwość nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności jest przejawem władzy administracyjnej związanej ze stosowaniem przez organ podatkowy określonych środków prawnych zapewniających realizację tego rygoru(13).

Nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego, wysokość zwrotu podatku lub wysokość odsetek za zwłokę albo orzekającej o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, osoby trzeciej albo spadkobiercy, w zakresie objętym wnioskiem wymienionym w art. 14m § 3 ord.pod. (zasada nieszkodzenia w razie zastosowania się do wiążącej interpretacji).

**Rygor natychmiastowej wykonalności** może być nadany przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia - jeżeli organ ten uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane(14). Uprawdopodobnienie danej sytuacji musi znaleźć wyraz w uzasadnieniu postanowienia i nie może być ono dorozumiane(15). Uprawdopodobnienie wystąpienia danej okoliczności oznacza wykazanie, iż zachodzi prawdopodobieństwo jej zaistnienia. Ustawodawca nie wymaga zatem od organu podatkowego wykazania okoliczności za pomocą uregulowanych przepisami procedury dowodów, a rygory uznania jego twierdzeń są złagodzone i odformalizowane(16). Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu w znaczeniu ścisłym, niedającym pewności, lecz tylko wiarygodność (prawdopodobieństwo) twierdzenia o jakimś fakcie. Jest to środek pozwalający na przyspieszenie postępowania(17).

Ze względu na specyficzny charakter tej instytucji nie jest wydawane postanowienie o wszczęciu postępowania (art. 165 § 5 pkt 3 ord.pod.), ponieważ doręczenie stronie takiego postanowienia pomniejszałoby szansę na efektywną egzekucję. Na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie, ale wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji. Postępowanie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji jest formalnie wyodrębnione od postępowania odwoławczego. Ewentualne nadanie rygoru bezpośrednio w treści decyzji w dalszym toku postępowania wymuszałoby połączenie merytorycznego rozpatrywania odwołania z badaniem zasadności nadania rygoru natychmiastowej wykonalności i tym samym opóźniałoby rozstrzygnięcie w kwestii nadania rygoru. Sprawa nadania rygoru natychmiastowej wykonalności powinna być przedmiotem postępowania w drugiej instancji bez zbędnej zwłoki i w terminie krótszym niż termin rozpatrzenia odwołania. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie skraca terminu płatności wynikającego z decyzji lub przepisu prawa.

**Decyzja o zabezpieczeniu** ma rygor natychmiastowej wykonalności z mocy prawa, chyba że przyjęto zabezpieczenie określone w art. 33d § 2 ord.pod. (np. gwarancję bankową lub ubezpieczeniową, poręczenie banku), gdyż rygor natychmiastowej wykonalności w tym przypadku byłby sprzeczny z formą wykonania decyzji. Status takiej decyzji nie jest zatem uzależniony od zaistnienia żadnych dodatkowych przesłanek merytorycznych ani od uznania organu podatkowego.

**Decyzja ostateczna podlega wykonaniu**, chyba że organ pierwszej instancji wstrzyma jej wykonanie w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. **Wstrzymanie następuje do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego:**

1) **na wniosek** - po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, określonego w art. 33d § 2 - do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania (nie sformułowano żadnych dodatkowych wymogów formalnych dla wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji, w tym zwłaszcza załączenia oryginału bądź też odpisu skargi do sądu administracyjnego(18). Wniosek podlega załatwieniu bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 14 dni, a jego niezałatwienie w tym terminie powoduje wstrzymanie wykonania decyzji do czasu doręczenia postanowienia w sprawie przyjęcia zabezpieczenia, chyba że przyczyny niezałatwienia wniosku w terminie zostały spowodowane przez stronę), lub

2) **z urzędu** - po prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego, korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę - do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

W sprawie wstrzymania wykonania decyzji wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Wstrzymanie wykonania decyzji nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę. Ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie stanowi wykonania decyzji.

**4. Wygaśnięcie decyzji podatkowej**

Wygaśnięcie decyzji oznacza szczególny sposób zakończenia jej bytu prawnego, natomiast stwierdzenie wygaśnięcia decyzji polega na wiążącym stwierdzeniu, że na skutek zaistnienia określonych okoliczności faktycznych lub prawnych ustały skutki prawne decyzji(1).

**Celem tej instytucji jest zatem usunięcie stanu niepewności co do obowiązywania decyzji, której dotknęły okoliczności powodujące jej wygaśnięcie.** Jednak postępowanie w sprawie wygaśnięcia decyzji nie służy eliminowaniu z obrotu prawnego decyzji wadliwych(2).

Zgodnie z art. 258 ord.pod. organ podatkowy, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie w drodze decyzji, jeżeli:

1) **stała się bezprzedmiotowa** - decyzje o wygaśnięciu decyzji mają charakter deklaratoryjny i formalnie tylko potwierdzają fakt bezprzedmiotowości decyzji(3) (takie decyzje wywołują skutki prawne dopiero z chwilą ich doręczenia stronie). Podkreślono, że ze względu na różne, zasługujące na ochronę, wartości i zasady istnieje luka aksjologiczna polegająca na tym, że przepisy prawa nie przyznają stronie uprawnienia do złożenia wniosku o stwierdzenie wygaśnięcia decyzji, która stała się bezprzedmiotowa(4). Różne mogą być przesłanki „bezprzedmiotowości” decyzji, np. uchylenie decyzji określającej zaległość podatkową powoduje, że później wydana decyzja w sprawie odsetek od tej zaległości staje się bezprzedmiotowa, gdyż poprzedzająca ją decyzja wymierzająca zaległość podatkową została wyeliminowana z obrotu prawnego. Usunięcie z obrotu prawnego także decyzji odsetkowej następuje z powodu jej bezprzedmiotowości(5). Wyeliminowanie z obrotu prawnego wyroku sądu administracyjnego nie stanowi przesłanki stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej z powodu jej bezprzedmiotowości(6);

2) **została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku**, **a strona nie dopełniła tego warunku** (decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji podatkowej wywiera skutki prawne dopiero z momentem jej doręczenia stronie). Niniejsza przesłanka może być także podstawą do usunięcia z obrotu prawnego decyzji wydanej na mocy przepisów uznanych następnie za niezgodne z Konstytucją RP, która nie została wykonana(7). Niedopuszczalna jest wykładnia rozszerzająca tej przesłanki i rozciągnięcie jej stosowania na sytuacje związane z niedotrzymaniem przez stronę terminu wykonania decyzji(8);

3) **strona nie dopełniła przewidzianych w tej decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg** (decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza, a więc ze skutkiem wstecznym). Organ podatkowy jest zobowiązany w takiej sytuacji stwierdzić wygaśnięcie decyzji o przyznaniu ulgi(9);

4) **strona nie dopełniła określonych w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania** (decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza, a więc ze skutkiem wstecznym).

Ten sam organ podatkowy nie może wydać na podstawie art. 258 ord.pod. dwóch decyzji, tzn. w pierwszej stwierdzając wygaśnięcie decyzji w części, a w drugiej odmawiając stwierdzenia jej wygaśnięcia w pozostałej części. W rezultacie przedmiotowe rozstrzygnięcia muszą następować w jednej, a nie w dwóch decyzjach(10).

W odróżnieniu od wyżej omówionych przypadków, w których wygaśnięcie decyzji podatkowej następowało przez wydanie i doręczenie decyzji stwierdzającej jej wygaśnięcie, w art. 259 ord.pod. unormowano przypadek, w którym **z mocy prawa następuje wygaśnięcie decyzji podatkowej**. Skutek taki następuje w razie niedotrzymania terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej bądź terminu płatności którejkolwiek z rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa. W wyniku zaistnienia takiej przesłanki z mocy prawa(11) wygasają decyzje:

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.

**5. Elementy treści postanowienia**

**Postanowieniasą wydawane przez organ podatkowy w toku postępowania podatkowego i dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku tego postępowania** (np. przesłuchania świadka lub powołania biegłego)(1), lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy, chyba że przepisy Ordynacji podatkowej stanowią inaczej. Postanowienie jest aktem, z którego strona powinna czerpać pełną, wszechstronną, zgodnie z prawem umotywowaną informację o swojej sytuacji prawnej - w zakresie prawa procesowego i materialnego. Postanowienie, na które przysługuje zażalenie, stanowi przedmiot zaskarżenia - z nim polemizuje strona w skardze sądowoadministracyjnej. Podlega ono ocenie i osądowi przez sąd administracyjny jako „odzwierciedlenie, przekazanie, uzasadnienie procesu zastosowania prawa, który dokonany został w sprawie”(2).

Z reguły postanowienie pełni funkcję pomocniczą wobec decyzji, a przedmiotem jego rozstrzygnięcia jest określona kwestia proceduralna, np. postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji, postanowienie dotyczące kosztów postępowania. Według kryterium środka zaskarżenia postanowienia można podzielić na takie, na które przysługuje zażalenie, oraz takie, na które zażalenie nie przysługuje. Istotną różnicą między decyzją a postanowieniem jest to, że decyzje mogą być skierowane tylko do strony postępowania, natomiast postanowienia mogą być kierowane zarówno do strony, jak i do innych uczestników postępowania podatkowego.

Zgodnie z art. 217 ord.pod. **w treści postanowienia powinny się znajdować następujące elementy:**

1) oznaczenie organu podatkowego;

2) data jego wydania;

3) oznaczenie strony albo innych osób biorących udział w postępowaniu (pełnomocnik nie jest jednak inną osobą biorącą udział w postępowaniu)(3);

4) powołanie podstawy prawnej;

5) rozstrzygnięcie, które jest uznawane za najważniejszy element postanowienia, bowiem dochodzi w nim do konkretyzacji prawa, do rozstrzygnięcia o prawach lub obowiązkach strony. Powinno być ono sformułowane jasno i precyzyjnie, bez możliwości różnej interpretacji, tak aby było zrozumiałe bez uzasadnienia, które nie zawsze musi być składnikiem postanowienia(4). Zaliczenie wpłaty na poczet zaległości podatkowej nie stanowi czynności materialno-technicznej, lecz jest rozstrzygnięciem organu podatkowego wymagającym formy postanowienia zawierającego uzasadnienie faktyczne i prawne(5), podobnie jak rozstrzygnięcie, że podatnikowi nie przysługuje prawo do naliczania odsetek od nadpłaty podatku(6), albo odmawiające udostępnienia stronie dokumentu wyłączonego z akt sprawy(7);

6) pouczenie, czy i w jakim trybie przysługuje na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego (występowanie w sprawie profesjonalnego pełnomocnika nie zwalnia organu podatkowego od zawarcia w postanowieniu prawidłowego pod względem treści, tj. pełnego pouczenia o prawie i trybie wniesienia zażalenia)(8);

7) podpis osoby upoważnionej, z podaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego.

Postanowienie zawiera uzasadnienia faktyczne i prawne, jeżeli przysługuje na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy zostało wydane na skutek zażalenia na postanowienie. Uzasadnienie faktyczne i prawne wydanego w sprawie postanowienia to m.in. wskazanie toku rozumowania organu (opartego na powołanych w uzasadnieniu tego postanowienia faktach i przepisach prawnych) w celu wykazania prawidłowości wniosków, do których doszedł organ(9). Jeżeli na postanowienie przysługuje zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego, jest ono doręczane na piśmie. W razie gdy postanowienie jest ogłaszane ustnie, to z takiej czynności należy sporządzić protokół.

Do postanowień odpowiednio stosuje się przepisy Ordynacji podatkowej o: umorzeniu postępowania z powodu jego bezprzedmiotowości oraz na żądanie strony, zamieszczaniu w treści postanowienia dodatkowych elementów treści, pouczeniu strony i ochrony przez skutkami błędnego pouczenia, zachowaniu formy pisemnej, związaniu organu podatkowego od chwili doręczenia postanowienia, uzupełnieniu lub sprostowaniu postanowienia, prostowaniu błędów i wyjaśnianiu treści postanowienia. Do postanowień zaś, na które przysługuje zażalenie, oraz postanowień o niedopuszczalności odwołania, uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania oraz pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełniają one warunków określonych w Ordynacji podatkowej, stosuje się przepisy o: wznowieniu postępowania, stwierdzeniu nieważności postanowienia, wstrzymaniu wykonania postanowienia dotkniętego wadą. 

**Rozdział XIV  
Odwołania i zażalenia w postępowaniu podatkowym**

**1. Tryb wnoszenia odwołań**

**Prawo do wnoszenia odwołań od decyzji podatkowych** jest ściśle związane z zasadą dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Organ odwoławczy w postępowaniu odwoławczym ponownie rozpatruje i rozstrzyga sprawę podatkową, która była przedmiotem postępowania przed organem pierwszej instancji, jeżeli od decyzji podatkowej wydanej przez organ pierwszej instancji zostało wniesione odwołanie. Prawna instytucja odwołania umożliwia kwestionowanie decyzji nieostatecznej oraz żądanie ponownego rozpoznania sprawy przez organ drugiej instancji(1).

Wniesienie odwołania w ustawowym terminie wywołuje ten skutek, że zaskarżona odwołaniem decyzja nie uzyskuje waloru ostateczności, natomiast sprawa podlega ponownemu rozpoznaniu i rozstrzyganiu przez organ odwoławczy, chyba że organ podatkowy, który decyzję wydał, uznał, iż wniesione przez stronę odwołanie zasługuje na uwzględnienie w całości i w związku z tym wydał nową decyzję, w której uchylił lub zmienił zaskarżoną decyzję. Wniesienie odwołania w terminie jest warunkiem skuteczności tej czynności procesowej, co oznacza, że uchybienie ustawowego terminu powoduje z mocy prawa bezskuteczność odwołania, czego następstwem jest ostateczność decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, a tym samym jej wykonalność - i to niezależnie od tego, czy uchybienie to nastąpiło z przyczyn przez stronę niezawinionych i czy łącznie ze spóźnionym odwołaniem złożony został wniosek o przywrócenie uchybionego terminu. Ewentualne uwzględnienie tego wniosku i przywrócenie terminu do wniesienia odwołania wywołuje ten skutek, iż zaskarżona spóźnionym odwołaniem decyzja traci walor ostateczności z mocą wsteczną, a sprawa podlega ponownemu rozpoznaniu i rozstrzyganiu w postępowaniu odwoławczym(2).

Zapłata podatku wynikającego z nieostatecznej decyzji określającej zobowiązanie nie pozbawia prawa do złożenia odwołania ani rozpoznania odwołania(3). W przeciwnym razie byłoby to sprzeczne nie tylko z Konstytucją RP, ale również z prawną konstrukcją postępowania podatkowego. Dopiero zapłata podatku wynikającego z decyzji ostatecznej w innej wysokości niż wynikająca z zeznania powoduje wygaśnięcie zobowiązania(4). Według innego poglądu zapłata podatku i wygaśnięcie zobowiązania podatkowego nie czynią postępowania bezprzedmiotowym, ponieważ przedmiotem postępowania jest określenie prawidłowej wysokości kwoty podatku, a pośrednio - zbadanie prawidłowości decyzji wymiarowej organu podatkowego pierwszej instancji(5). Organ odwoławczy musi rozpatrzyć odwołanie nawet wówczas, gdy w trakcie postępowania odwoławczego upłynął termin przedawnienia zobowiązania(6).

Prawo do wnoszenia odwołań od decyzji podatkowych wynika z art. 78 Konstytucji RP stanowiącego, że każda ze stron jest uprawniona do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, a wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa. Oznacza to, że sformułowana w przepisie konstytucyjnym zasada dwuinstancyjności nie ma charakteru bezwzględnego, ponieważ w drodze ustawowej regulacji dopuszczalne są wyjątki od tej zasady(7). Ponadto przepis art. 78 Konstytucji RP nie wymaga bezwzględnie, aby każdy środek prawny służący zaskarżeniu decyzji miał charakter dewolutywny(8).

Odwołania mogą być wnoszone tylko od nieostatecznych decyzji podatkowych, sposobem zaś weryfikacji decyzji ostatecznej jest m.in. stwierdzenie nieważności decyzji. Taki podział środków w Ordynacji podatkowej jest uzasadniony niekonkurencyjnością środków zaskarżenia i dróg weryfikacji decyzji podatkowych, a także obowiązywaniem zasady dwuinstancyjności postępowania. Zakres kompetencji organu odwoławczego jest szerszy aniżeli organu przeprowadzającego weryfikację w trybie nadzwyczajnym(9).

Zgodnie z art. 220 ord.pod. **od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji przysługuje stronie odwołanie tylko do jednej instancji**. Właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia. Zwyczajny środek zaskarżenia, czyli odwołanie, przysługuje tylko od decyzji. Do wniesienia odwołania uprawniona jest strona. Przepis art. 220 ord.pod. nie stanowi wyraźnie o możliwości zaskarżenia tylko części decyzji, ale nie wprowadza również ograniczeń w zakresie prawa strony do wniesienia odwołania, co oznacza, że to strona decyduje, czy i w jakim zakresie domaga się kontroli decyzji organu pierwszej instancji. Może zatem się odwołać zarówno od decyzji dla niej pozytywnej, jak i negatywnej. W sytuacji, gdy decyzja zawiera wyodrębnione, samodzielne rozstrzygnięcia, ma więc prawo odwołać się od całej decyzji w części pozytywnej, a częściowo negatywnej. Może także odwołać się od negatywnego rozstrzygnięcia stanowiącego odrębną, samodzielną część decyzji, które nie wpływa na treść pozostałych rozstrzygnięć mogących samodzielnie funkcjonować w obrocie prawnym(10).

Formalne uchybienia pisma, które po wezwaniu strony przez organ podatkowy są możliwe do usunięcia (np. brak dołączonego pełnomocnictwa), nie pozbawiają legitymacji do uruchomienia tego środka zaskarżenia zapadłej decyzji(11). Nawet w wypadku zaniechania uzupełnienia przez stronę rzeczywistych braków odwołania nie ma podstaw do umorzenia postępowania odwoławczego. Nie można również stwierdzać bezprzedmiotowości postępowania, ponieważ przedmiot sprawy nadal istnieje. Konieczne jest natomiast wydanie decyzji o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia(12).

Jeżeli stroną jest osoba prawna lub inna jednostka organizacyjna, to bez stosownego umocowania osoba fizyczna, np. wspólnik spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, która jest podatnikiem, nie może wnieść odwołania od decyzji, której adresatem jest ta spółka(13).

**Wniesienie odwołania** jest czynnością odrębną dokonywaną w warunkach określonych przepisami Ordynacji podatkowej. Nie można traktować jako odwołania zapisu w protokole podpisanym przez stronę, z którego wynika, że podatnik po zapoznaniu się z aktami sprawy oświadczył, iż „będzie się odwoływał”. Takie oświadczenie nie jest odwołaniem, lecz jedynie informacją, że podatnik wniesie odwołanie od decyzji organu pierwszej instancji(14).

Obowiązuje zasada, że **od decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji przysługuje prawo złożenia odwołania do organu podatkowego wyższego stopnia** (organu odwoławczego), ale w art. 221 ord.pod. wprowadzono wyjątek, że w razie wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub przez SKO odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. Jest to ograniczenie zasady dwuinstancyjności polegające na wyłączeniu elementu dewolutywności kompetencji do rozpatrzenia odwołania przez organ wyższego stopnia. Skutkiem jest ponowne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy przez ten organ, który wydał decyzję. Nie stosuje się w takiej sytuacji niektórych przepisów Ordynacji podatkowej(15), np. samokontroli organu pierwszej instancji, możliwości zlecenia przeprowadzenia uzupełniającego postępowania dowodowego przez organ pierwszej instancji(16). Złożenie skargi na decyzję wydaną w pierwszej instancji przez taki organ stanowi naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania i powoduje niedopuszczalność skargi(17). Przyjęcie takiego modelu postępowania odwoławczego w prowadzonym w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych postępowaniu oraz SKO zostało podyktowane względami strukturalnymi - na organach tych kończy się bowiem tok instancji administracyjnych. W odniesieniu do decyzji wydawanych w pierwszej instancji przez dyrektora izby skarbowej i dyrektora izby celnej wynika to z wyłączenia właściwości ministra właściwego do spraw finansów publicznych jako organu właściwego do weryfikacji decyzji w toku instancji(18).

W art. 222 ord.pod. ustalono konieczne elementy treści odwołania. Powinno ono zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Przepis ten należy interpretować ściśle, ponieważ wykładnia rozszerzająca mogłaby prowadzić do ograniczenia podstawowego prawa procesowego strony postępowania podatkowego, czyli prawa do instancyjnej kontroli decyzji(19), a w konsekwencji - do kontroli sądowej(20). Oceniono, że wyżej wymienione trzy elementy istotne dla treści odwołania mają różny charakter: zarzuty oraz istota i zakres żądania mają charakter obligatoryjny, natomiast wskazanie dowodów uzasadniających żądanie ma cechę fakultatywności, gdyż nie zawsze istnieje możliwość nawet wskazywania na dowody, co ma miejsce zwłaszcza wówczas, gdy spór z organami podatkowymi toczy się w przedmiocie wykładni przepisów prawa(21).

**Odwołanie nie może być prostym wyrazem niezadowolenia strony z decyzji**, ale musi spełniać wymogi określone w ustawie(22). Nienazwanie lub błędne nazwanie czynności procesowej, np. odwołania, nie przesądza jeszcze o jej treści. W odwołaniu od decyzji podatkowej nie jest konieczne użycie zwrotu „zarzut”. Wystarczy, że ze sformułowań odwołania wynika kwestionowanie rozstrzygnięcia(23). W związku z tym uznano, że rygoryzm art. 222 ord.pod. nie jest bezwzględny i niedotrzymanie warunków, o których w nim mowa, nie wywołuje z mocy prawa negatywnych skutków dla strony postępowania podatkowego(24). Pojęcie „zarzut” oznacza wskazanie w odwołaniu uchybienia, które uzasadnia żądanie zawarte w odwołaniu. Uchybienie to stanowi podstawę odwołania i uprawnia do żądania zmiany lub uchylenia zaskarżonej decyzji. Strona może kwestionować poprawność dokonanych przez organ podatkowy ustaleń co do obowiązywania bądź treści normy prawnej, na podstawie której wydano decyzję w pierwszej instancji, jak też zarzucać, że decyzję oparto na nieprawidłowo ustalonym stanie faktycznym(25). Sformułowanie istoty i zakresu żądania polega na określeniu przez wnoszącego odwołanie, w jaki sposób i w jakim zakresie powinna zostać zweryfikowana decyzja podatkowa wydana przez organ pierwszej instancji(26).

**Odwołanie powinno m.in. wskazywać dowody uzasadniające żądanie strony**, ale nie ma ona obowiązku równoczesnego przedkładania dowodów, które można złożyć później, tj. po wniesieniu odwołania(27). Dowody takie mogą posłużyć do ustalenia prawdy obiektywnej. Zebranie dowodów należy jednak w dalszym ciągu do obowiązków organu podatkowego(28). Odwołujący powinien przytoczyć dowody umożliwiające zweryfikowanie prawdziwości twierdzeń zawartych w odwołaniu oraz uzasadniające żądanie sformułowane w odwołaniu, a więc kwestionujące ustalenia organu pierwszej instancji. Nie jest konieczne powołanie się na nowe dowody, gdyż mogą to być dowody zgromadzone w postępowaniu w pierwszej instancji(29). Obowiązek wskazania przez stronę dowodów w odwołaniu nie zwalnia jednak organu odwoławczego od ustalenia stanu faktycznego zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej przez przeprowadzenie w toku postępowania odwoławczego innych dowodów niż tylko te wskazane w odwołaniu(30).

Obowiązkiem strony jest takie ukształtowanie treści odwołania, aby ukierunkować podatkowe postępowanie odwoławcze już na etapie jego wszczęcia. Strona powinna przedstawić szczegółowe zarzuty w stosunku do decyzji, a także uzasadnienie swego stanowiska. Zasadniczo organ pierwszej instancji mógłby wydać orzeczenie w trybie samokontroli bez przekazywania sprawy organowi odwoławczemu. Jeżeli jednak uznaje swoją decyzję za trafną i przekazuje odwołanie wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu, ma obowiązek ustosunkowania się do przedstawionych zarzutów, co pozwala na porównanie zarzutów podniesionych wobec decyzji oraz stanowiska organu wypowiadającego się w sprawie zarzutów(31).

W postępowaniu odwoławczym obowiązuje szczególny, tj. pośredni, tryb wnoszenia odwołania oraz wymóg zachowania terminu ustalonego dla wniesienia tego środka zaskarżenia. Zgodnie z art. 223 ord.pod. odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji stronie lub zawiadomienia spadkobierców (o złożonym przez spadkodawcę odwołaniu, decyzjach wydanych w sprawie odroczenia terminu płatności podatku lub rozłożeniu na raty, decyzjach doręczonych spadkodawcy, jeżeli w dniu jego śmierci nie upłynął termin do złożenia odwołania). Ocena tego, czy złożone przez stronę odwołanie jest bezskuteczne z powodu uchybienia terminu do jego wniesienia i nieprzywrócenia go w stosownym trybie, wymaga ze strony organu odwoławczego precyzyjnego określenia tego, czy i kiedy zaskarżona odwołaniem decyzja została adresatowi doręczona(32). Termin do wniesienia odwołania jest terminem zawitym, tzn. po jego upływie odwołanie nie może być skutecznie wniesione, chyba że nastąpi jego przywrócenie w trybie art. 161-162 ord.pod.(33).

Jeśli strona działa przez pełnomocnika i pisma doręcza się pełnomocnikowi, termin do wniesienia odwołania od decyzji doręczonej stronie i pełnomocnikowi powinien biec od dnia, w którym decyzję doręczono pełnomocnikowi(34). Przekazanie listonoszowi korespondencji w siedzibie strony odwołującej się nie spełnia wymogów, od których zachowania ustawodawca uzależnił dochowanie terminu do wniesienia odwołania(35). Doręczenie stronie decyzji po godzinach pracy urzędu obsługującego określony organ podatkowy nie może prowadzić do tego, że termin na złożenie odwołania liczony byłby tak, jakby doręczenie nastąpiło dopiero w dniu następnym(36).

**2. Skutki prawne wniesienia odwołania**

Wniesienie odwołania od decyzji organu pierwszej instancji nakłada na organ odwoławczy obowiązek **ponownego przeprowadzenia postępowania i wyjaśnienia sprawy merytorycznie**(1), a więc nie może się ograniczać do kontroli zasadności zarzutów podniesionych w odwołaniu od decyzji organu pierwszej instancji(2). Granice rozpoznania sprawy przez organ drugiej instancji wyznacza jej rozstrzygnięcie decyzją organu pierwszej instancji. Różnie ocenia się zakres związania organu odwoławczego wniesionym odwołaniem.

Wskazuje się, że przepisy Ordynacji podatkowej nie stanowią *expressis verbis*, że organ drugiej instancji nie jest związany odwołaniem, ale wynika to z istoty zasady dwuinstancyjności kształtującej postępowanie odwoławcze i kompetencje w zakresie rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy(3). Zauważa się jednak, że kwalifikowana forma odwołania podatkowego wskazywałaby na to, iż organ podatkowy odwoławczy jest związany zakresem odwołania, a zwłaszcza zakresem żądania będącego jego przedmiotem. Związanie zakresem odwołania powodowałoby to, że organ odwoławczy zostałby sprowadzony do roli organu „kontrolnego”, co nie pozwoliłoby mu na wszechstronne zbadanie sprawy i całościową ocenę decyzji zapadłej w pierwszej instancji. Ponadto samo określenie sztywnych i formalnych reguł redagowania odwołania nie przesądza o uznaniu, że organ odwoławczy jest związany jego granicami. Ostatecznie przeciwko temu, iż organ odwoławczy jest związany zakresem odwołania, przemawia wykładnia systemowa przepisów Ordynacji podatkowej. Nie ma bowiem wśród nich takich, które w jakikolwiek sposób nawiązywałyby do reguły związania organu odwoławczego granicami odwołania, co ma miejsce w procesie cywilnym(4).

**Organ odwoławczy jest obowiązany rozpatrzyć odwołanie nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania**, natomiast w sprawie, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy, nie później niż w ciągu trzech miesięcy. Do tych terminów nie wlicza się okresów wskazanych w przepisach prawa podatkowego do dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień wynikających z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.

Odwołanie wnosi się do organu odwoławczego, ale za pośrednictwem tego organu podatkowego pierwszej instancji, który wydał decyzję. Zgodnie z art. 226 ord.pod., jeżeli ten organ podatkowy pierwszej instancji uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wyda nową decyzję, którą uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję (samokontrola). Niniejsze postępowanie samokontrolne jest uruchamiane przez wniesienie odwołania od decyzji podatkowej(5). Od nowej decyzji przysługuje stronie odwołanie. Jeśli w wyniku odwołania od decyzji wydanej w tym trybie (uchylającej decyzję, od której złożono pierwsze odwołanie) organ odwoławczy uchyla tę decyzję, to powinien jednocześnie rozpatrzyć pierwsze odwołanie i wydać rozstrzygnięcie odnoszące się do decyzji, od której wniesiono to odwołanie(6).

**Możliwa jest więc zmiana własnej decyzji przez organ pierwszej instancji**, ale ma ona charakter wyjątkowy, ponieważ dokonuje wyłomu od zasady rozpatrywania odwołania przez właściwy organ wyższego stopnia (tzw. dewolutywność odwołania). Artykuł 226 ord.pod. należy stosować ściśle i tylko w przypadkach oraz granicach w nim określonych(7). Dokonanie zmiany pierwotnej decyzji w całości, ale przy uwzględnieniu nie wszystkich zarzutów zawartych w odwołaniu, oznacza brak spełnienia materialnej przesłanki określonej w art. 226 ord.pod. i jest rażącym naruszeniem prawa, które skutkuje stwierdzeniem nieważności decyzji(8). Jeżeli natomiast organ podatkowy uzna, że mógłby zmienić swoją decyzję, jednakże w zakresie niepokrywającym się w całości z żądaniem strony, to nie będzie mógł dokonać weryfikacji własnej decyzji, lecz będzie obowiązany do przekazania odwołania organowi odwoławczemu(9).

Zgodnie z art. 227 ord.pod. organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie, jest obowiązany przekazać je wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 14 dni od dnia otrzymania odwołania, chyba że w tym terminie wyda nową decyzję uchylającą lub zmieniającą zaskarżoną decyzję. Organ podatkowy, przekazując sprawę, ma obowiązek(10) ustosunkować się do przedstawionych zarzutów, a jego pogląd stanowi część materiału dowodowego podlegającego ocenie organu drugiej instancji na równi z innymi dowodami ujawnionymi w postępowaniu(11).

Ponadto od 10 maja 2010 r. znowelizowano przepis art. 227 § 2 ord.pod. i na organy podatkowe nałożono obowiązek poinformowania strony o sposobie ustosunkowania się do zarzutów sformułowanych w odwołaniu. Jest to czynność techniczna polegająca na sporządzeniu dodatkowego egzemplarza pisma ze stanowiskiem organu, przekazywanego stronie(12). Obowiązek odniesienia się przez organ pierwszej instancji do stawianych przez stronę postępowania zarzutów wiąże się z regułą „uczciwego procesowania”, która oznacza powinność wyczerpującego odniesienia się do wszystkich wysuniętych przez odwołujący się podmiot zarzutów i żądań(13).

**3. Postępowanie przed organem odwoławczym**

Po otrzymaniu odwołania wraz z aktami sprawy podatkowej organ odwoławczy w pierwszej kolejności przeprowadza postępowanie wstępne w celu stwierdzenia, czy strona spełniła formalne warunki niezbędne do wniesienia odwołania. Na tym etapie organ odwoławczy ustala, czy:

1) dopuszczalne jest odwołanie;

2) zachowano termin do wniesienia odwołania;

3) odwołanie zawiera niezbędne elementy treści.

**W formie ostatecznego postanowienia organ odwoławczy stwierdza**:

1) **niedopuszczalność odwołania** (prawo do wniesienia odwołania nie zaczęło istnieć). Jest to kategoria pojęciowa odnoszona do stanu istniejącego obiektywnie, czyli takiego, w którym np. zabrakło przedmiotu zaskarżenia(1); decyzja, od której wniesiono odwołanie, jest decyzją ostateczną albo odwołanie wniosła osoba nieposiadająca legitymacji odwoławczej(2); akt, od którego wniesiono odwołanie, nie jest decyzją(3). Niedopuszczalność odwołania może wynikać z przyczyn o charakterze zarówno przedmiotowym (brak jest przedmiotu zaskarżenia, np. zaskarżono akt, który nie jest decyzją podatkową, albo przedmiot zaskarżenia istnieje, lecz nie spełnia określonych wymogów, np. decyzji nie doręczono(4) lub nie ogłoszono stronie), jak i podmiotowym (wniesienie odwołania przez osobę nieposiadającą do tego legitymacji, np. przez osobę niebędącą stroną w sprawie ani adresatem decyzji czy też niemającą zdolności do czynności prawnych)(5). Braki formalne odwołania nie powinny powodować pozostawienia go bez rozpatrzenia, ale z powodu ich nieusunięcia w ustalonym terminie powinny stanowić podstawę postanowienia o niedopuszczalności odwołania(6), np. nie usunięto braku w zakresie pełnomocnictwa do występowania w imieniu strony(7). Wydanie przez organ odwoławczy postanowienia stwierdzającego niedopuszczalność odwołania nie zawsze prowadzi do przeobrażenia decyzji nieostatecznej w decyzję ostateczną(8);

2) **uchybienie terminowi do wniesienia odwołania**. Organ podatkowy powinien wnikliwie badać wszystkie okoliczności związane z uchybieniem terminowi do wniesienia odwołania(9) i opierać się na dowodach niewątpliwie wskazujących, że odwołujący się przekroczył ustalony termin(10). Wymaga to wcześniejszego przeprowadzenia wnikliwej i wszechstronnej oceny wszystkich dowodów dotyczących daty doręczenia stronie decyzji będącej przedmiotem odwołania oraz daty wniesienia odwołania. Odstąpienie od takiej oceny, poprzedzonej zgromadzeniem pełnego materiału dowodowego, jest naruszeniem przepisów postępowania podatkowego, tzn. ogólnej zasady prawdy obiektywnej, oraz obowiązku organu podatkowego dotyczącego zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego(11). Każde, nawet nieznaczne przekroczenie terminu zobowiązuje organ odwoławczy do wydania postanowienia stwierdzającego jego uchybienie(12). Stwierdzenie uchybienia terminowi do złożenia odwołania nie zależy od uznania organu odwoławczego, gdyż obowiązek taki wynika wprost z ustawy(13), ale nie eliminuje możliwości rozpoznania wniosku strony o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania(14). Rozpoznanie wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania w trybie art. 162 ord.pod. jest etapem następującym po wydaniu postanowienia stwierdzającego uchybienie terminowi do wniesienia odwołania niezależnie od tego, kiedy ów wniosek został złożony (po wniesieniu odwołania czy jednocześnie z nim)(15). W innym wyroku przyjęto jednak odwrotną kolejność działań organu podatkowego(16). Zgodnie z art. 162 ord.pod. w razie uchybienia terminowi należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego (złożony w ciągu siedmiu dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi - nie można jednak przywrócić tego siedmiodniowego terminu), jeżeli uprawdopodobni on, że uchybienie nastąpiło bez jego winy. Konsekwencją stwierdzenia przez organ odwoławczy uchybienia terminowi do wniesienia odwołania jest pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia. Oznacza to, że podatnik zostaje pozbawiony prawa do kontroli instancyjnej wydanego przez organ pierwszej instancji rozstrzygnięcia, dlatego też postanowienia dotyczące stwierdzenia uchybienia terminowi do wniesienia odwołania powinny być wydawane wówczas, gdy przekroczenie terminu jest oczywiste i po analizie zgromadzonego w tym zakresie materiału dowodowego(17);

3) **pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków dotyczących elementów jego treści**. Jeżeli nastąpiłoby wydanie decyzji przez organ odwoławczy w wyniku wniesienia przez stronę odwołania, które nie spełniało wymogów dotyczących treści określonych, to należałoby przyjąć kwalifikację o rażącym naruszeniu prawa, które uzasadniałoby stwierdzenie nieważności decyzji organu odwoławczego(18).

Zgodnie z art. 229 ord.pod. **organ odwoławczy może** - na żądanie strony lub z urzędu - przeprowadzić tylko **dodatkowe postępowanie**(19) w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję. Tylko w takich granicach może działać organ odwoławczy bez narażenia się na zarzut naruszenia zasady dwuinstancyjności(20).

Organ odwoławczy nie może przeprowadzić postępowania w całym lub znacznym zakresie, a jedynie w celu uzupełnienia materiałów i dowodów w sprawie. O tym, czy postępowanie prowadzone przez organ odwoławczy stanowi uzupełnienie materiałów i dowodów, czy wykracza poza ten zakres, decyduje znaczenie badanych dowodów dla rozstrzygnięcia sprawy, oceniane na tle zebranego już materiału dowodowego(21). Nie ma w tym kontekście znaczenia liczba przeprowadzanych dowodów(22). Do organu odwoławczego należy ocena, czy uzupełniające postępowanie dowodowe przeprowadzi on samodzielnie, czy też zleci je organowi pierwszej instancji, czy zastosuje rozwiązanie pośrednie, tzn. sam dokona niektórych czynności procesowych, inne zlecając organowi, który wydał zaskarżoną decyzję. Organ drugiej instancji nie jest przy tym związany sformułowaniem wniosku odwołania, wskazującym, który organ ma przeprowadzić uzupełniające postępowanie dowodowe(23).

Mimo użytego zwrotu „może” trafnie podkreślono, że cytowany przepis należy interpretować wyłącznie w płaszczyźnie obowiązku organu. Wynika to z zasady prawdy obiektywnej i zasady dysponowania zakresem postępowania dowodowego przez organ orzekający w sprawie. Organ drugiej instancji jest obowiązany podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy oraz jej załatwienia - powinien zatem zebrać oraz w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Jeżeli organ drugiej instancji dokona pozytywnej oceny, nie ma obowiązku, nawet na żądanie strony, prowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego. Prowadzi takie postępowanie tylko w przypadku oceny negatywnej(24).

Jeśli organ odwoławczy uzna, że konieczne jest przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego w całości lub w znacznej części, ma obowiązek uchylić decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę temu organowi do ponownego rozpatrzenia(25).

**Dwuinstancyjność postępowania** polega na tym, że organ odwoławczy jest obowiązany do rozpoznania sprawy co do istoty tylko wtedy, gdy na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego doszło do niezbędnych ustaleń dotyczących stanu faktycznego sprawy, a ewentualne braki w tym zakresie mogą być uzupełnione w trybie art. 229 ord.pod. Przeprowadzenie postępowania dowodowego lub zlecanie jego przeprowadzenia przez organ pierwszej instancji należy do uprawnień organu odwoławczego i zależy od oceny stanu już zrealizowanego postępowania dowodowego w sprawie(26). W tym ostatnim przypadku zlecenie przeprowadzenia dodatkowego postępowania przez organ pierwszej instancji nie jest równoznaczne z faktycznym przekazaniem kompetencji organu odwoławczego organowi pierwszej instancji(27).

Stosując się do zasady dwuinstancyjności, organ odwoławczy ma obowiązek ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę rozstrzygniętą decyzją organu pierwszej instancji. Nie może ograniczyć się do kontroli decyzji organu pierwszej instancji(28). Organ odwoławczy nie tylko ocenia ustalenia dokonane przez organ pierwszej instancji, lecz także rozpoznaje sprawę w pełnym zakresie, w szczególności z uwzględnieniem zarzutów podniesionych dopiero w postępowaniu odwoławczym(29). Od rozstrzygnięcia wszystkich zarzutów odwołania organ odwoławczy nie może się zwolnić, wskazując, że niektórych zarzutów strona nie podnosiła w toku postępowania, w tym także w toku postępowania kontrolnego(30).

**Strona może wycofać złożone odwołanie** tylko przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy i z uwzględnieniem ograniczeń wynikających z art. 232 ord.pod., tzn. organ odwoławczy nie powinien dopuścić do cofnięcia odwołania, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo pozostawienia w mocy decyzji wydanej z naruszeniem przepisów, które uzasadnia jej uchylenie lub zmianę. Podstawą ewentualnej odmowy organu odwoławczego w sprawie wycofania odwołania jest przeprowadzenie oceny sytuacji i uprawdopodobnienie, że w razie wycofania odwołania pozostałaby w mocy decyzja wydana z naruszeniem prawa. Dopiero wyczerpanie środków zaskarżenia umożliwia wniesienie skargi do sądu administracyjnego, a więc wycofanie przez stronę odwołania pozbawia ją - na skutek niewydania decyzji przez organ odwoławczy - prawa do wniesienia skargi do sądu administracyjnego(31). Nawet po wycofaniu odwołania przez stronę organ odwoławczy powinien ocenić decyzję organu pierwszej instancji w zakresie jej legalności(32).

Od 1 lipca 2007 r. możliwe jest **przeprowadzenie rozprawy podatkowej**. Wydłuża ona czas trwania postępowania odwoławczego, a więc termin jego zakończenia w takim przypadku wydłużono z dwóch do trzech miesięcy. Rozprawa poszerza możliwości kontaktów strony postępowania z organem prowadzącym postępowanie(33). Może być prowadzona w sprawie wielokrotnie, jeżeli tylko zachodzi taka konieczność(34).

Zgodnie z art. 200a ord.pod. **organ odwoławczy przeprowadzi w toku postępowania rozprawę**:

1) **z urzędu** - jeżeli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin lub sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania;

2) **na wniosek strony** - we wniosku, którym organ nie jest związany(35), strona uzasadnia potrzebę przeprowadzenia rozprawy, wskazuje, jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione i jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie. Wniosek strony o przeprowadzenie rozprawy, o ile spełnia wymogi formalne, powinien być rozpatrzony albo pozytywnie przez wyznaczenie terminu rozprawy i jej przeprowadzenie, albo negatywnie przez wydanie postanowienia odmawiającego jej przeprowadzenia(36). Organ odwoławczy może odmówić przeprowadzenia rozprawy, w drodze postanowienia, jeżeli jej przedmiotem mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo okoliczności wystarczająco potwierdzone innym dowodem. Uznano, że strona nie może zakwestionować postanowienia o odmowie przeprowadzenia rozprawy, ponieważ nie wskazano, że przysługuje jej zażalenie. Odmowa przeprowadzenia rozprawy może stanowić jeden z zarzutów skargi sądowoadministracyjnej (o naruszeniach przepisów o postępowaniu mogących mieć istotny wpływ na wynik sprawy)(37). Aby stwierdzić, czy naruszenie przepisu art. 200a ord.pod. mogło wywrzeć istotny wpływ na wynik sprawy, konieczne jest ustalenie, czy w okolicznościach konkretnego, toczącego się postępowania istniała uzasadniona potrzeba, w granicach zakreślonych prawem, przeprowadzenia przez organ odwoławczy rozprawy(38).

Organ odwoławczy nie może zastąpić w wyjaśnianiu sprawy organu niższej instancji, gdyż to pozbawiałoby stronę możliwości dwukrotnego zbadania jej sprawy, a właśnie takie ryzyko niesie ze sobą przeprowadzenie rozprawy w postępowaniu odwoławczym. Jeżeli w trakcie przebiegu rozprawy organ odwoławczy nabrałby przypuszczeń, iż zakres wyjaśnień oraz charakter i ilość nowego materiału dowodowego mogą wykraczać poza ramy uzupełniającego postępowania wyjaśniającego, natychmiast powinien przerwać rozprawę i uchylić decyzję organu pierwszej instancji oraz przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia temu organowi(39). Rozprawa podatkowa nie może być formą wyjaśniania zasadniczych wątpliwości stanu faktycznego sprawy(40). Organ odwoławczy nie może zlecić uzupełniającego odwoławczego postępowania dowodowego w formie rozprawy podatkowemu organowi pierwszej instancji(41).

Termin rozprawy powinien być tak wyznaczony, aby doręczenie wezwania nastąpiło najpóźniej na siedem dni przed rozprawą. Brak zachowania tego terminu oznacza, że strona nie została skutecznie zawiadomiona o rozprawie (przeprowadzenie w takiej sytuacji rozprawy bez udziału strony jest istotnym naruszeniem zasady czynnego udziału strony w postępowaniu)(42).

Rozprawą kieruje upoważniony do jej przeprowadzenia pracownik organu odwoławczego (w przypadku samorządowego kolegium odwoławczego - przewodniczący albo wyznaczony członek tego kolegium). W rozprawie uczestniczy upoważniony pracownik organu pierwszej instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie. Na rozprawie strona może składać wyjaśnienia, zgłaszać żądania, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie, a także wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego. Kierujący rozprawą może uchylić pytanie zadane uczestnikowi rozprawy, jeżeli nie ma ono istotnego znaczenia dla sprawy. Jednakże na żądanie strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania. Przez uczestniczenie w rozprawie pracownika organu, który wydał decyzję, postępowanie nie nabiera cech postępowania kontradyktoryjnego, czyli takiego, w którym występują dwa przeciwstawne interesy i dwie strony wykazujące określone okoliczności, z których wywodzą one określone konsekwencje prawne. Pracownik organu pierwszej instancji nie staje się stroną postępowania(43), a pracownik organu odwoławczego nie staje się arbitrem w sprawie(44).

**Po przeprowadzeniu postępowania**, w zależności od jego wyników, organ odwoławczy - stosownie do postanowień art. 233 ord.pod., **wydaje jedną z następujących decyzji:**

1) utrzymującą w mocy decyzję organu pierwszej instancji albo

2) uchylającą decyzję organu pierwszej instancji:

a) w całości lub w części - w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub - uchylając tę decyzję - umarza postępowanie w sprawie,

b) w całości i przekazuje sprawę do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, albo

3) umarzającą postępowanie odwoławcze (np. w przypadku, gdy decyzja organu pierwszej instancji wygasła, bowiem postępowanie odwoławcze traci swój przedmiot)(45).

**Mogą być zatem wydawane przez organ odwoławczy decyzje: merytoryczne, merytoryczno-reformacyjne** oraz **kasacyjne. Decyzja merytoryczna** jest zgodna z rozstrzygnięciem decyzji organu pierwszej instancji (w wyniku ponownego rozpoznania sprawy przez organ drugiej instancji jego rozstrzygnięcie skutkuje utrzymaniem w mocy decyzji organu pierwszej instancji)(46). **Decyzja merytoryczno-reformacyjna** to taka, w której w wyniku ponownego rozpoznania sprawy organ drugiej instancji rozstrzyga sprawę inaczej niż organ pierwszej instancji i uchyla decyzję w całości lub części, orzekając co do istoty sprawy. Granice podjęcia rozstrzygnięcia merytoryczno-reformacyjnego wyznaczają jednak podstawy decyzji kasacyjnej(47).

**Decyzje kasacyjne** powodują przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. Decyzja taka nie może być uznana za decyzję wydaną na niekorzyść strony, ponieważ nie zawiera rozstrzygnięcia merytorycznego(48), lecz ma jedynie charakter formalny, bowiem nie odnosi się do istoty sprawy i nie przesądza o jej wyniku(49). Wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia nie tworzy samodzielnego postępowania, lecz dotyczy tylko i wyłącznie tej samej sprawy podatkowej(50). Organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części(51). Tym samym brak jest podstaw do jakiegokolwiek merytorycznego przesądzania kwestii spornych w sprawie. Podstawę rozstrzygnięcia w postępowaniu podatkowym mogą stanowić tylko ustalenia faktyczne, wynikające z analizy całości materiału dowodowego. Wyrażenie oceny prawnej w stosunku do nie w pełni ustalonego stanu faktycznego jest nieprawidłowe(52).

Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy, ale nie powinien formułować ocen prawnych(53). Wydanie decyzji kasacyjnej bez wskazania dalszego kierunku przeprowadzenia postępowania dowodowego jest naruszeniem przepisu art. 233 ord.pod. i może mieć istotny wpływ na wynik sprawy, gdyż organ pierwszej instancji nie wie, jakie fakty powinien ustalić przy ponownym rozpoznaniu sprawy(54). Dopuszczalne jest wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdy postępowanie przeprowadzone w pierwszej instancji wymaga znacznego poszerzenia materiału dowodowego w sprawie, a organ odwoławczy może przeprowadzić - zgodnie z art. 229 ord.pod. - tylko dodatkowe postępowanie dowodowe(55).

Wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozstrzygnięcia przez organ pierwszej instancji jest wyjątkiem od zasady merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy(56), a zatem niedopuszczalna jest jego wykładnia rozszerzająca. Organ odwoławczy musi w uzasadnieniu decyzji kasacyjnej przekonująco uzasadnić istnienie przesłanek, którymi się kierował, uchylając decyzję organu pierwszej instancji(57).

**Organ odwoławczy nie może nakazać załatwienia sprawy pozytywnie lub negatywnie dla odwołującego się.** Decyduje o tym wyłącznie organ pierwszej instancji, który powinien brać pod uwagę całokształt okoliczności sprawy, a więc także argumentację podniesioną w odwołaniu od swojej wcześniejszej decyzji. Organ pierwszej instancji może zatem poszerzać i pogłębiać ustalenia faktyczne i nie jest związany poglądem organu odwoławczego co do sposobu rozstrzygnięcia sprawy(58). Wskazówki organu odwoławczego nie mogą mieć merytorycznego charakteru, co oznacza, że nie może on sugerować ani wręcz rozstrzygać za organ pierwszej instancji o sposobie załatwienia sprawy lub treści przyszłej decyzji(59).

Ponowne rozstrzygnięcie sprawy otwiera kolejną możliwość wniesienia odwołania do organu wyższego stopnia(60). Decyzja kasacyjna powinna wskazywać konieczność uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części(61) oraz powinna być prawidłowo uzasadniona (nie może się ograniczać do lakonicznego stwierdzenia, „że decyzja organu pierwszej instancji zawiera wady formalne i merytoryczne”). W przeciwnym razie taka decyzja istotnie naruszałaby przepisy zobowiązujące organ odwoławczy do ustalenia prawdy obiektywnej w sposób wnikliwy i szybki(62).

Jeżeli zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu w toku postępowania, organ odwoławczy, wydając nową decyzję merytoryczną, **uchyla decyzję organu pierwszej instancji i umarza postępowanie jako bezprzedmiotowe**(63). Jeśli zobowiązanie podatkowe wygasło przed wniesieniem odwołania lub przed datą wydania decyzji organu drugiej instancji, organ ten nie może wypowiadać się o zobowiązaniu podatkowym, które już nie istnieje(64). W innym wyroku stwierdzono, że w razie wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek zapłaty nie może ono wygasnąć po raz drugi na skutek przedawnienia, a więc po zapłacie podatku termin przedawnienia już nie biegnie i organ odwoławczy w czasie praktycznie nieograniczonym może wydać jedną z decyzji wymienionych w art. 233 ord.pod. (oprócz decyzji określającej podatek w kwocie wyższej od zapłaconej, ponieważ w tym zakresie zobowiązanie się przedawniło)(65). Możliwe jest natomiast wydanie decyzji określającej podatek w kwocie równej(66) lub niższej od zapłaconej(67).

Uznano również, że upływ pięcioletniego terminu przedawnienia nie jest przeszkodą do uchylenia przez organ odwoławczy w całości albo w części zaskarżonej decyzji i orzeczenia co do istoty sprawy, gdy zaskarżona decyzja organu podatkowego pierwszej instancji była wydana przed upływem tego terminu(68) (oceniono to krytycznie, wskazując, że z powodu przedawnienia zobowiązania podatkowego postępowanie podatkowe w sprawie jego określenia jest bezprzedmiotowe, a więc organ odwoławczy powinien uchylić zaskarżoną decyzję i umorzyć postępowanie)(69).

Zgodnie z art. 233 § 3 ord.pod. **SKO jest uprawnione do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie wtedy, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji**. W pozostałych przypadkach SKO, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji. Uznano, że SKO, mimo że nie wynika to *expressis verbis* z art. 233 § 3 ord.pod., jest obowiązane przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi j.s.t. Przyjmuje się, że SKO - przekazując sprawę organowi pierwszej instancji - nie może wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpoznaniu sprawy, ponieważ decyzja uchylająca i przekazująca sprawę do ponownego rozpoznania określona w art. 233 § 2 ord.pod. jest wydawana na podstawie zupełnie innych przesłanek(70).

**Ochronę praw strony wprowadza art. 234 ord.pod., zakazujący reformationis in peius.** Jest to fundamentalna zasada prawa procesowego w demokratycznym państwie prawa(71). Przyjęto, że usytuowanie tego przepisu w rozdziale 15 ord.pod., oznaczonym tytułem „Odwołania”, pozwala stwierdzić, że instytucja zakazu pogarszania sytuacji strony nie obowiązuje w pozainstancyjnym trybie kontroli aktów administracyjnych. Postępowanie wznowieniowe jest postępowaniem nadzwyczajnym, odrębnym od postępowania przeprowadzanego w trybie zwykłym. O odrębności świadczy nie tylko specyfika tego postępowania, ale również brak przepisu odsyłającego, na podstawie którego możliwe byłoby sięgnięcie do przepisów postępowania odwoławczego(72).

Organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny. Pojęcie „na niekorzyść strony” należy interpretować wyłącznie w znaczeniu materialnym(73), tzn. jego wpływu na ukształtowanie (wysokość) zobowiązania podatkowego(74). Obowiązki i uprawnienia podatników wynikające z decyzji podatkowych ostatecznie są bowiem wyrażane kwotowo(75). Wynikające z decyzji organu drugiej instancji uprawnienia podatnika nie powinny być węższe, a obowiązki szersze w porównaniu z tymi, jakie określała decyzja wydana przez organ pierwszej instancji(76). Pojęcie niekorzyści nie może być ograniczane wyłącznie do wysokości podatku określonego w decyzji. Dotyczy ono także innych jej elementów, np. warunków zapłaty, początkowego terminu biegu odsetek(77).

Wydanie przez organ podatkowy drugiej instancji rozstrzygnięcia, które opiera się na mniej korzystnej ocenie konkretnych elementów stanu faktycznego niż ocena sformułowana przez organ pierwszej instancji, nie stanowi naruszenia zakazu *reformationis in peius* wówczas, gdy rozstrzygnięcie drugoinstancyjne, traktowane jako całość, nakłada na podatnika obowiązki w mniejszym zakresie niż rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji (np. przez ustalenie mniejszej kwoty zobowiązania podatkowego)(78).

Omawiany zakaz nie ma zastosowania do decyzji kasacyjnych organu odwoławczego, gdyż są one wydawane wskutek braku ustaleń stanu faktycznego przez organ pierwszej instancji. Nie ma on zastosowania przy rozpatrywaniu sprawy przez organ pierwszej instancji w postępowaniu toczącym się w następstwie decyzji kasacyjnej, bowiem decyzja taka nie zawiera rozstrzygnięcia merytorycznego, korzystnego lub niekorzystnego dla strony odwołującej się(79).

**Wydanie decyzji niekorzystnej dla strony odwołującej się** jest możliwe wtedy, gdy decyzję organu pierwszej instancji wydano z rażącym naruszeniem: prawa, interesu publicznego oraz prawa i interesu publicznego. Oznacza to, że występujący w postępowaniu podatkowym zakaz *reformationis in peius* nie ma charakteru bezwzględnego(80). Zaistnienie przynajmniej jednej z tych przesłanek uzasadnia wydanie decyzji niekorzystnej dla odwołującej się strony. Rażące naruszenie prawa to naruszenie ewidentne (bezsporne, oczywiste) treści poszczególnych przepisów, powodujące powstanie skutków niemożliwych do zaakceptowania z punktu widzenia praworządności lub powodujące, że treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu prawa(81), np. rozpatrywanie odwołania wniesionego z uchybieniem terminu, który nie został przywrócony; zastosowanie przy określaniu zobowiązań podatkowych nieobowiązujących przepisów. Niektóre tylko przypadki ciężkiego i oczywistego naruszenia prawa mają charakter rażącego naruszenia. Pojęciu temu należy wyznaczyć szerokie granice, obejmując nimi kwalifikowane wypadki naruszenia prawa, wymienione taksatywnie w art. 240 ord.pod. jako podstawy wznowienia postępowania administracyjnego i w art. 247 tej ustawy jako podstawy stwierdzenia nieważności decyzji(82).

Zgodnie z art. 234a ord.pod. organ odwoławczy zwraca akta sprawy organowi pierwszej instancji nie wcześniej niż po upływie terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, co jest spójne z art. 54 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi(83), według którego skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi. W tej sytuacji organ odwoławczy przekazuje skargę sądowi wraz z aktami sprawy i odpowiedzią na skargę w terminie trzydziestu dni od dnia jej wniesienia. 

**Rozdział XV  
Wzruszanie ostatecznych decyzji podatkowych  
1. Wznowienie postępowania podatkowego  
1.1. Przesłanki wznowienia postępowania**

Wznowienie postępowania podatkowego to forma postępowania nadzwyczajnego, w którym po ponownym rozpoznaniu i rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, zakończonej ostateczną decyzją podatkową, może w określonych sytuacjach nastąpić zmiana pierwotnej decyzji wydanej w zwykłym postępowaniu podatkowym. Wznowienie postępowania podatkowego może nastąpić tylko po zakończeniu zwykłego postępowania podatkowego. Celem wznowienia postępowania jest weryfikacja decyzji ostatecznej w trybie nadzwyczajnym, ale tylko z powodów wymienionych w art. 240 § 1 ord.pod. Tryb ten nie może zastępować kontroli instancyjnej, w której trakcie mogą być podnoszone wszelkie zarzuty pod adresem nieostatecznej decyzji(1). Ocena właściwego przeprowadzenia postępowania dowodowego w postępowaniu zwykłym, w tym prawidłowość uwzględnienia wniosków dowodowych stron, nie stanowi przedmiotu postępowania wznowieniowego(2).

Nie można wykorzystać wznowienia postępowania do pełnej merytorycznej kontroli decyzji wydanej w postępowaniu zwykłym, ponieważ nie jest to kontynuacja postępowania zwykłego(3), lecz odrębne postępowanie nadzwyczajne, którego granice są ściśle ograniczone konkretną podstawą prawną wymienioną w art. 240 § 1 ord.pod. Przedmiotem wznowionego postępowania jest tylko zbadanie, czy zaszły wyjątkowe okoliczności, ściśle wyliczone w omawianym przepisie Ordynacji podatkowej(4) jako przesłanki pozytywne wznowienia postępowania podatkowego. Przepis ten odnosi się wyłącznie do kwalifikowanych wad procesowych i na jego podstawie nie można czynić rozważań materialnoprawnych(5).

Do spraw wszczętych w trybie nadzwyczajnym, jako nowych wobec spraw już wcześniej zakończonych w zwyczajnym postępowaniu podatkowym, należy stosować **aktualny stan prawny**, chyba że z istoty przepisów o wznowieniu postępowania wynika konieczność oceny legalności decyzji według unormowań obowiązujących w dacie jej wydania. Celem wznowienia postępowania jest sprawdzenie, czy w czynnościach procesowych poprzedzających wydanie decyzji nastąpiło naruszenie prawa sklasyfikowane jako jedna z przesłanek wznowienia postępowania(6).

**O wznowieniu postępowania zakończonego decyzją ostateczną decydują następujące** - sformułowane w art. 240 ord.pod. w sposób wyczerpujący(7) - **przesłanki:**

1) dowody, na podstawie których ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe. Wyjątkowo tylko w sytuacji, gdy sfałszowanie dowodu jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne do ochrony interesu publicznego, postępowanie może być wznowione również przed wydaniem przez sąd orzeczenia stwierdzającego sfałszowanie dowodu (oczywistość fałszerstwa musi być możliwa do stwierdzenia bez przeprowadzania dodatkowych dowodów, jawna i zauważalna bez dodatkowych kwalifikacji)(8). Organy podatkowe mogą w ten sposób wkraczać w kompetencje sądu karnego, a więc korzystanie z tego wyjątku wymaga zachowania dużej ostrożności, aby nie doprowadzić do sytuacji, w której po zakończeniu postępowania wznowionego zapadnie wyrok sądu wykluczający fałszywość dowodu(9). Postępowanie podatkowe można wznowić także wtedy, gdy postępowanie przed sądem nie może być wszczęte na skutek upływu czasu lub z innych przyczyn określonych w przepisach prawa;

2) decyzję wydano w wyniku przestępstwa. Jeżeli popełnienie przestępstwa jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego, postępowanie może być wznowione także przed wydaniem przez sąd orzeczenia stwierdzającego popełnienie przestępstwa. Postępowanie można wznowić również w przypadku, gdy postępowanie przed sądem nie może być wszczęte na skutek upływu czasu lub z innych przyczyn, określonych w przepisach prawa;

3) decyzję wydał pracownik lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu;

4) strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu;

5) wyjdą na jaw ważne dla sprawy „nowe okoliczności faktyczne” lub „nowe dowody” istniejące w dniu wydania decyzji nieznane organowi, który wydał decyzję (łącznik „lub” oznacza, że wystąpienie co najmniej jednego z członów tej alternatywy stanowi samoistną i wystarczającą podstawę wznowienia postępowania, jeżeli równocześnie są spełnione pozostałe przesłanki tego przepisu)(10);

6) decyzję wydano bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu;

7) decyzję wydano na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostały następnie uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji;

8) decyzję wydano na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł TK;

9) ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;

10) 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;

11) orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości UE wpływa na treść wydanej decyzji.

**Wznowienie postępowania podatkowego może nastąpić tylko po zaistnieniu co najmniej jednej z tych przesłanek oraz po ustaleniu, że w zwyczajnym postępowaniu podatkowym określona sprawa podatkowa została rozstrzygnięta ostateczną decyzją podatkową.** Należy także ustalić, czy nie zachodzą w danej sytuacji przesłanki negatywne wznowienia postępowania, tj. przedawnienie, oraz czy w wyniku uchylenia ostatecznej decyzji dotychczasowej mogłaby zostać wydana taka sama decyzja jak dotychczasowa. Wznowienie postępowania z innych przyczyn niż enumeratywnie wyliczone stanowi rażące naruszenie prawa, które powoduje nieważność decyzji(11).

Dorobek orzeczniczy sądów w zakresie przesłanek wznowienia postępowania jest bogaty i zróżnicowany. Poza wyjątkiem określonym w art. 240 § 2 ord.pod. wznowienie postępowania z powodu fałszywości dowodów dopuszczalne jest wtedy, gdy łącznie są spełnione trzy przesłanki:

1) w postępowaniu podatkowym faktycznie wystąpił fałszywy dowód;

2) sfałszowanie dowodu musi być stwierdzone prawomocnym orzeczeniem sądu;

3) fałszywy dowód był podstawą ustalenia istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych(12).

Strona domagająca się wznowienia postępowania z powodu fałszywego dowodu ma obowiązek przedłożyć właściwemu organowi orzeczenie sądowe stwierdzające, że określony dokument był sfałszowany(13), a fałsz może dotyczyć dokumentów urzędowych lub prywatnych(14), nazwanych lub nienazwanych. Przedmiotem fałszerstwa mają być ustalenia faktyczne ważne dla treści orzeczenia i jego rozstrzygnięcia(15). Zadaniem organu podatkowego nie jest przeprowadzanie takiego dowodu we własnym zakresie(16). Fałszywość dowodów powinna być oczywista (ewidentna) nawet dla osoby niemającej wiedzy specjalistycznej, a więc niewymagająca prowadzenia postępowania wyjaśniającego(17). Ponadto z prostego zestawienia dowodu ze stanem faktycznym (bez przeprowadzania ekspertyzy) wynika, że dokument został przerobiony, podrobiony lub poświadcza nieprawdę. Fałsz dowodu jest tak wyraźny, że nie ma potrzeby prowadzenia w tym zakresie postępowania dowodowego. Jeżeli posłużono się fałszywymi dowodami, które nie miały znaczenia prawnego dla rozstrzygnięcia sprawy, nie nastąpi wznowienie postępowania(18).

Decyzja oparta na dowodach ujawniających tajemnicę skarbową jest decyzją wydaną w wyniku przestępstwa i podlega wzruszeniu w drodze wznowienia postępowania(19). Przestępstwem jest czyn o takim charakterze, uregulowany w Kodeksie karnym, Kodeksie karnym skarbowym albo w innej ustawie zawierającej przepisy karne. Wydanie decyzji w wyniku wykroczenia nie daje podstaw do wznowienia postępowania(20). Nie można stosować tej przesłanki, jeżeli przestępstwo nie zostało stwierdzone we właściwym w tym zakresie postępowaniu karnym. Organy podatkowe i sądy administracyjne nie zastępują organów postępowania karnego w ustalaniu dokonania, sprawstwa i winy przestępstwa(21).

Na gruncie Ordynacji podatkowej pojęcie przestępstwa nie zostało *de lege lata* zdefiniowane. Dlatego pojęciu temu należy nadawać znaczenie określone w przepisach prawa karnego(22) i respektować je także w świetle podstawy wznowienia postępowania podatkowego. W związku z tym uznano, że posłużenie się wykładnią językową wyłącza dopuszczalność zaliczenia w zakres tego pojęcia także przestępstw skarbowych, gdyż są to czyny zabronione jakościowo różne od przestępstw. Mimo że pojęcie przestępstwa skarbowego zostało zdefiniowane w art. 1 k.k.s. w sposób zbliżony do pojęcia przestępstwa w Kodeksie karnym, to jednak są to odmienne czyny. W rezultacie wyrażono pogląd, że zakresem wymienionego w art. 240 § 1 pkt 2 ord.pod. pojęcia „przestępstwo” nie można obejmować przestępstw skarbowych. Zgłoszono w związku z tym postulat nowelizacji przepisu art. 240 § 1 pkt 2 ord.pod. polegającej na zastąpieniu pojęcia „przestępstwo” pojęciem „czyn zagrożony karą”. Powinno to wyeliminować wątpliwości wyłaniające się w trakcie procesu wykładni tego unormowania i pozwolić na uwzględnienie także innych niż przestępstwa czynów zabronionych pod groźbą kary, w tym przestępstw skarbowych(23).

Wyrażono pogląd, że naruszenie przepisów dotyczących udziału strony w postępowaniu stanowi przesłankę wznowienia postępowania, niezależnie od tego, czy miało ono wpływ na wynik sprawy i na treść rozstrzygnięcia, czy też nie miało takiego wpływu(24). Wznowienie postępowania z tej przyczyny jest dopuszczalne po łącznym zaistnieniu dwóch okoliczności: pierwszą jest brak udziału strony w postępowaniu (w całym postępowaniu lub przed jedną z instancji, lub tylko w istotnych czynnościach tego postępowania), natomiast drugą brak winy strony. Nie ma przy tym znaczenia przyczyna nieuczestniczenia strony ani też wpływ tego faktu na treść decyzji(25).

Jeżeli przedmiotem postępowania jest zobowiązanie podatkowe ciążące solidarnie na większej liczbie podatników, a organ podatkowy tak prowadził postępowanie, że nie każdy z tych podatników i nie z własnej winy nie uczestniczył w postępowaniu (lub w określonym jego stadium)(26) w charakterze strony, zachodzi przesłanka wznowienia postępowania(27). Podobny skutek wywiera brak zawiadomienia strony o wszczęciu postępowania(28). Nieuczestniczenie w postępowaniu musi nastąpić bez winy strony, a więc musi być wynikiem błędu proceduralnego organu albo wynikiem wystąpienia niemożliwych do przezwyciężenia przeszkód (np. siły wyższej)(29). Pominięcie przez organ podatkowy pełnomocnika jest wadą równoznaczną z pominięciem strony w postępowaniu podatkowym uzasadniającym wznowienie postępowania(30). Doręczenie decyzji na podstawie art. 150 § 2 ord.pod. osobie mającej ustanowionego pełnomocnika do odbioru korespondencji nie skutkuje brakiem udziału w postępowaniu strony bez jej winy i nie stanowi przesłanki wznowienia postępowania(31).

Niewyznaczenie stronie przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego nie jest wystarczającą przesłanką uznania, że strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu(32).

**Pojawienie się nowych dowodów w sprawie** uzasadnia uchylenie decyzji i wznowienie postępowania zarówno wtedy, gdy decyzję już zaskarżono do sądu administracyjnego(33), jak i po oddaleniu przez sąd administracyjny skargi na ostateczną decyzję podatkową(34). Przesłanka istotnych okoliczności lub dowodów jest spełniona, jeżeli:

1) ujawnią się w sprawie nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody;

2) okoliczności te lub dowody są nowe w stosunku do przeprowadzonego dotąd postępowania wyjaśniającego;

3) powyższe okoliczności lub dowody muszą być istotne dla sprawy, a więc mogą mieć wpływ na odmienne rozstrzygnięcie(35), czyli wywołują konieczność uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej w całości lub w części(36). Jeżeli nowe dowody prawidłowo ocenione nie dają podstaw do zmiany rozstrzygnięcia, nie mogą być uznane za istotne(37).

Okolicznością faktyczną nie może być sam proces myślowy, wnioskowanie, związek między różnymi okolicznościami faktycznymi, czy też związek z przepisami prawa lub jego wykładnią. Czym innym jest wiedza o faktach, a czym innym wyciągnięcie wniosków i ocena okoliczności faktycznych(38).

Niezbędne jest kumulatywne spełnienie się następujących przesłanek: nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody muszą zostać ujawnione po wydaniu decyzji ostatecznej, ale muszą one istnieć już wcześniej, tj. w chwili wydawania decyzji ostatecznej, lecz dla tego organu są one nowymi tylko dlatego, że nie były mu wcześniej znane. Z kolei przez nową okoliczność istotną dla sprawy należy rozumieć taką okoliczność, która mogła mieć wpływ na odmienne rozstrzygnięcie sprawy, co oznacza, że w sprawie zapadłaby decyzja co do swej istoty odmienna od rozstrzygnięcia dotychczasowego(39).

Sformułowanie „wyjdą na jaw” użyte w art. 240 § 1 pkt 5 ord.pod. oznacza, że istotny jest moment ujawnienia danego dowodu lub okoliczności faktycznych, czyli udostępnienia ich organowi, a nie moment faktycznego zapoznania się z nimi przez pracownika organu(40). Okoliczności faktyczne dotyczą stanu faktycznego sprawy i są niezależne od treści przepisów prawa oraz od wykładni prawa(41). Okoliczności faktyczne lub dowody nowo odkryte w sprawie to nieznane organowi orzekającemu w pierwszej i drugiej instancji oraz stronie(42). Okoliczności zgłoszone przez stronę po raz pierwszy to takie, które były znane stronie, ale nieprzedstawione organowi orzekającemu. Zawarte już w aktach sprawy okoliczności i dowody nie mają waloru „nowych” w sprawie(43), podobnie jak ujawnione w toku czynności sprawdzających, ale błędnie ocenione(44).

Organ podatkowy, a nie sąd administracyjny, ocenia, czy pojawiły się istotne nowe okoliczności lub dowody(45). Podstawą do wznowienia postępowania nie jest nowa, korzystna interpretacja przepisów prawa(46), w tym dokonana w wyroku sądowym(47). Nowe okoliczności faktyczne powinny być konkretne, dające się zidentyfikować, w szczególności co do czasu i miejsca, w którym zaszły(48).

Wydanie decyzji bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu, jako przesłanka uzasadniająca wznowienie postępowania podatkowego, oznacza, że nie wykonano obowiązku współdziałania uregulowanego w przepisie prawa materialnego. Instytucja współdecydowania ma wyraźnie rozgraniczone kompetencje, obejmuje wszelkie formy współpracy organów w toku załatwiania jednej sprawy, bez względu na skutek prawny, jaki wywołuje wpływ woli jednego organu na drugi. Współdecydowanie jako pojęcie węższe w stosunku do współdziałania stanowi realizację kompetencji co najmniej dwóch organów do kształtowania określonej, przekazanej ich zakresowi działania sprawy. Może ono polegać na wspólnym ustaleniu sposobu załatwienia danej sprawy, załatwianiu tej samej sprawy w różnych stadiach, wyrażeniu przez jeden z organów zgody na proponowany sposób załatwienia jej lub sprzeciwieniu się projektowi rozstrzygnięcia. Organ podejmujący decyzję (wydający decyzję) jest w różny sposób związany zajmowanym stanowiskiem innego organu. O zakresie i sposobie związania decyduje charakter prawny aktu nazywanego zajęciem stanowiska. Może to być „wyrażenie opinii”, „zgoda”, a w praktyce podatkowej także informacja pochodząca od innego organu. W zależności od tego, jaki jest akt organu zajmującego stanowisko, można powiedzieć, że organ właściwy w sprawie albo wydaje decyzję, rozstrzygając sprawę samodzielnie, albo podejmuje decyzję, będąc związanym na przykład zgodą (odmową zgody) organu zajmującego stanowisko(49).

Wydanie decyzji na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostały następnie uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji, stanowi przesłankę wznowienia postępowania podatkowego, jeżeli rozstrzygnięcie innego organu lub sądu wchodziło w skład szeroko rozumianej podstawy prawnej wydanej decyzji(50). Użyte przez ustawodawcę określenie „inna decyzja lub orzeczenie sądu” oznacza akt administracyjny lub sądowy, który stanowił podstawę prawną, a nie faktyczną wydania decyzji podatkowej(51). Nie zaistnieje niniejsza przesłanka w sytuacji, w której decyzja organu podatkowego nie została wydana na podstawie innej decyzji czy też na podstawie innego wyroku(52).

Wyroki TK stwierdzające niezgodność przepisu prawa podatkowego z Konstytucją RP zawsze będą stanowić podstawę wznowienia postępowania, co wynika z jednoznacznych postanowień art. 190 ust. 4 Konstytucji RP oraz art. 240 § 1 pkt 8 ord.pod. Podstawę taką będą także stanowić wyroki aplikacyjne oraz interpretacyjne, chyba że - w przypadku tych ostatnich - decyzję organu podatkowego oparto na takiej wykładni zakwestionowanego przepisu, którą TK uznał za jedyną umożliwiającą uznanie jego konstytucyjności(53).

W doktrynie przyjęto, że w razie skorzystania przez TK z możliwości wskazania na podstawie art. 190 ust. 3 Konstytucji RP terminu utraty mocy przez akt normatywny, np. po upływie 6 miesięcy, dla oceny prawidłowości decyzji podatkowej znaczenie ma wyłącznie klasyfikacja wyroków TK według ich treści: na wyroki o zgodności lub niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją RP, umową międzynarodową lub z ustawą. Klasyfikacja wyroków według kryterium obowiązywania w czasie wyroku nie może natomiast przesądzić o prawidłowości decyzji podatkowej lub orzeczenia sądu administracyjnego, tym samym wyłączając jej uchylenie(54). Moc wiążącą ma tylko rozstrzygnięcie zawarte w sentencji wyroku TK. Jeżeli w zakresie, w jakim TK stwierdził niezgodność danego przepisu z Konstytucją RP, przepis ten nie stanowił podstawy materialnoprawnej zaskarżonej decyzji, to nie występuje przesłanka wznowienia postępowania podatkowego(55). Można wznowić postępowanie podatkowe i w ramach tego uchylić wydaną w nim decyzję ostateczną wyłącznie na podstawie adekwatnych do sprawy zapadłych już orzeczeń TK, a nie - ewentualne, przyszłe rozstrzygnięcie TK, którego strona dopiero dochodzi(56).

Przesłankę wznowienia postępowania podatkowego z tego powodu, że ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest RP, ma wpływ na treść wydanej decyzji, należy interpretować ściśle i nie należy jej odnosić do dyrektyw(57). Są to umowy ratyfikowane po wydaniu decyzji ostatecznej, a więc zawierają one rozwiązania retroaktywne(58).

O wpływie określonego orzeczenia TSUE na treść wydanej decyzji można mówić wtedy, gdy organy miały już obowiązek stosowania prawa wspólnotowego, a więc orzeczenie dotyczyłoby tożsamej podstawy prawa wspólnotowego, która byłaby podstawą rozstrzygnięcia. Wznowienie postępowania podatkowego nie może nastąpić w odniesieniu do sytuacji, w których decyzja ostateczna objęta wnioskiem o wznowienie została wydana na podstawie przepisów obowiązujących przed 1 maja 2004 r.(59).

W art. 240 § 1 pkt 11 ord.pod. użyto zwrotu „na treść wydanej decyzji”, a więc możliwość wznowienia postępowania istnieje tylko wtedy, gdy orzeczenie TSUE zapada już po wydaniu decyzji(60). Istotny dla sprawy przepis prawa unijnego nie musi być bezpośrednio skuteczny. Z uwagi na nakaz wykładni prounijnej do wznowienia postępowania jest wystarczające, aby przepis ten, zinterpretowany przez TSUE, oddziaływał na wykładnię przepisu prawa krajowego. Wyrok TSUE, z powodu którego ma zostać wzruszona decyzja ostateczna, a także jego wpływ na treść wzruszanego aktu, muszą być precyzyjnie określone we wniosku o wznowienie postępowania. Niewystarczające są ogólne odwołania do orzecznictwa TSUE(61). Stwierdzenie, że wyrok TSUE „ma wpływ na treść wydania decyzji”, może oznaczać, że dotyczy to nie tylko sprawy, w której sąd wystąpił z pytaniem prejudycjalnym, ale również przypadków, gdy orzeczenie TSUE zapadło w innej sprawie, lecz ma wpływ na treść danej decyzji, bowiem dotyczy tożsamej podstawy prawa unijnego będącego podstawą rozstrzygnięcia(62).

**1.2. Tryb i forma wznowienia postępowania podatkowego**

Zgodnie z art. 241 ord.pod. **wznowienie postępowania następuje z urzędu lub na żądanie strony.** Wyłącznie na żądanie strony, wniesione we właściwym terminie, wznowienie postępowania następuje wtedy, gdy:

1) strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu, a żądanie strony powinno być wniesione w terminie miesiąca od dnia powzięcia wiadomości o wydaniu decyzji (zwrot „powzięcie wiadomości” o wydaniu decyzji oznacza, że do strony dotarła wiadomość o wydaniu decyzji, np. stronie doręczono pismo organu zawierające informację o zakończeniu postępowania kontrolnego i wydaniu decyzji)(1);

2) decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł TK, lub orzeczenie TSUE miało wpływ na treść wydanej decyzji (żądanie strony powinno być wniesione w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia TK lub publikacji sentencji orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym UE);

3) ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji (w tym przypadku nie określono terminu wniesienia żądania).

W celu zapobieżenia dwutorowości postępowania podatkowego i sądowoadministracyjnego należy przyjąć, że po wniesieniu skargi do sądu administracyjnego wyłączona jest możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w trybie nadzwyczajnym(2).

Jeżeli wznowienie postępowania jest dopuszczalne, organ podatkowy wydaje postanowienie o tej treści stanowiące podstawę przeprowadzenia postępowania co do przesłanek wznowienia oraz co do rozstrzygnięcia istoty sprawy(3). Dopuszczalność wznowienia postępowania sprowadza się do badania, czy żądanie wznowienia postępowania zostało zgłoszone przez stronę oraz czy powołuje ono podstawy wznowienia(4). Postanowienie o wznowieniu postępowania nie przesądza o wyniku wznowionego postępowania(5), lecz otwiera postępowanie rozpoznawcze przed właściwym organem co do zasadności istnienia którejkolwiek z przesłanek wyliczonych wyczerpująco w art. 240 § 1 ord.pod. oraz rozstrzygnięcia sprawy podatkowej uprzednio rozstrzygniętej decyzją ostateczną, gdy organ ustali istnienie choćby jednej z podstaw wznowienia postępowania(6).

Organ prowadzący postępowanie wznowieniowe nie może wyjść poza zakres podstawy wznowienia wskazanej we wniosku(7). W razie wznowienia postępowania z urzędu nie zawężono granic badań i ustaleń(8), a więc mogą to być wszystkie przesłanki wymienione w art. 240 ord.pod., z wyjątkiem badania, czy strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu(9).

Odmowa wznowienia postępowania następuje w drodze decyzji. Organ podatkowy powinien zbadać dopuszczalność wznowienia postępowania i w zależności od wyników tego etapu wstępnego wydać postanowienie w sprawie wznowienia postępowania podatkowego albo decyzję o odmowie jego wznowienia(10). Decyzję wydaje organ, który wydał poprzednią decyzję w ostatniej instancji, albo organ wyznaczony przez organ wyższego stopnia. Nie dotyczy to przypadków, w których decyzję w ostatniej instancji wydał Minister Finansów, dyrektor izby skarbowej lub celnej albo SKO. Jest to jednak zawsze decyzja wydana w pierwszej instancji, od której stronie przysługuje odwołanie do Ministra Finansów (skarga do sądu administracyjnego przysługuje dopiero po wyczerpaniu środków odwoławczych)(11).

**Ustalanie właściwości organu w sprawach wznowienia postępowania podatkowego** oparto na szczególnych uregulowaniach ustawowych właściwości rzeczowej i miejscowej. Wyłączono ogólne zasady określające właściwość organów podatkowych. Organem właściwym do orzekania w sprawie po wznowieniu postępowania jest organ, który - będąc właściwy do wznowienia postępowania - wydał w tym zakresie stosowne postanowienie i przeprowadził postępowanie w odniesieniu do przesłanek wznowienia, a także rozstrzygnięcia sprawy co do istoty(12).

**Badanie dopuszczalności lub niedopuszczalności wznowienia postępowania** prowadzi się na podstawie przesłanek zarówno pozytywnych, jak i negatywnych. Nie dokonuje się merytorycznej oceny tych przesłanek w uzasadnieniu decyzji odmawiającej wznowienia postępowania, ponieważ jest to etap wstępny. Ocena taka może nastąpić tylko w toku postępowania w sprawie wznowienia postępowania(13). Dopuszczalność wznowienia postępowania powinna być badana z punktu widzenia zachowania terminu ustalonego do wniesienia żądania przez stronę, istnienia przedmiotu postępowania w sprawie wznowienia postępowania oraz tego, czy osoba żądająca wznowienia postępowania jest uprawniona do wniesienia takiego żądania(14). Trafny jest pogląd, według którego dopóki wyeliminowanie wadliwej decyzji ostatecznej jest prawnie dopuszczalne w trybie już uruchomionych procedur, np. sądowej kontroli decyzji administracyjnych, dopóty - z punktu widzenia ekonomi procesowej - nie ma potrzeby wszczynania postępowań nadzwyczajnych(15).

**1.3. Rodzaje decyzji kończących wznowione postępowanie**

Zgodnie z art. 245 ord.pod. **organ podatkowy, po przeprowadzeniu postępowania co do przesłanek wznowienia oraz co do rozstrzygnięcia istoty sprawy, wydaje decyzję, w której:**

1) uchyla w całości lub w części decyzję dotychczasową, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek pozytywnych wznowienia postępowania, i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub umarza postępowanie w sprawie (orzeczenie co do istoty sprawy bez uchylenia decyzji ostatecznej byłoby rażącym naruszeniem prawa przez organ prowadzący wznowione postępowanie)(1);

2) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek pozytywnych wznowienia postępowania;

3) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek pozytywnych wznowienia postępowania, lecz:

a) w wyniku uchylenia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa albo

b) wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przedawnienia prawa do wymiaru zobowiązania podatkowego lub przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Jest to kompletny, enumeratywny katalog kompetencji decyzyjnych, jakie służą organowi przeprowadzającemu wznowione postępowanie podatkowe(2).

Po wznowieniu postępowania właściwy organ bada najpierw, czy zaistniały przesłanki wznowienia postępowania określone w art. 240 ord.pod. (wydanie postanowienia o wznowieniu postępowania o tym jeszcze nie przesądza). W razie braku stwierdzenia wystąpienia wyjątkowych okoliczności określonych w art. 240 § 1 ord.pod. właściwy organ wydaje decyzję odmawiającą uchylenia decyzji dotychczasowej, czyli kończącej postępowanie zwykłe. W szczególności właściwy organ nie rozpoznaje już wtedy ponownie sprawy co do istoty w jej całokształcie(3).

Odmawiając uchylenia decyzji w przypadkach wymienionych w art. 245 § 1 pkt 3 ord.pod., organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek pozytywnych wznowienia postępowania oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylenie decyzji(4). Wydając decyzję o odmowie uchylenia decyzji ostatecznej mimo stwierdzenia pozytywnych przesłanek wznowienia postępowania, organ podatkowy nie tylko jest obowiązany wskazać okoliczności, z powodu których wadliwa decyzja ostateczna nie może być uchylona, ale także powinien określić, jakie naruszenie prawa stwierdził przy jej wydaniu(5).

Zgodnie z art. 246 ord.pod. organ podatkowy właściwy w sprawie wznowienia postępowania wstrzyma z urzędu lub na żądanie strony wykonanie decyzji, jeżeli okoliczności sprawy wskazują na prawdopodobieństwo uchylenia decyzji w wyniku wznowienia postępowania. Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji przysługuje stronie zażalenie, chyba że postanowienie wydał Minister Finansów, dyrektor izby skarbowej lub celnej albo SKO.

Na istnienie prawdopodobieństwa uchylenia decyzji ostatecznej w wyniku wznowienia postępowania nie ma wpływu wniesienie przez stronę skargi do sądu administracyjnego od decyzji nieuwzględniającej odwołania od rozstrzygnięcia w pierwszej instancji w zakresie odmowy uchylenia decyzji ostatecznej. Zgodnie z art. 246 § 1 ord.pod. analiza istnienia prawdopodobieństwa uchylenia decyzji ostatecznej dotyczy tylko przesłanek ocenianych w świetle postępowania wznowieniowego i nie ma na nie wpływu kontrola sądowa aktów wydanych w wyniku przeprowadzonego wznowionego postępowania(6).

W zwykłym postępowaniu podatkowym przedmiotem jest interes prawny lub obowiązek strony postępowania, stający się w decyzji ostatecznej jej prawem nabytym lub prawnym obowiązkiem, w postępowaniu nadzwyczajnym natomiast przedmiot jest już inny (prowadzone jest ono w celu wyeliminowania decyzji z powodu wad procesowych). Rozstrzygnięcie decyzji wydanej w wyniku wznowienia postępowania nie powtarza rozstrzygnięcia sprawy wydanego w trybie zwykłym, lecz może je całkowicie zmienić, zastąpić innym albo zachować nadal w mocy, gdy nie jest dotknięte istotną wadą bądź też nie wymaga żadnych przekształceń. Postępowanie podatkowe, wszczynane w jednym z trybów nadzwyczajnych, jest postępowaniem w nowej sprawie prowadzonym w pierwszej instancji, a od decyzji wydanej w jego wyniku będzie przysługiwało odwołanie albo wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy(7).

**2. Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej  
2.1. Przesłanki uzasadniające stwierdzenie nieważności**

**Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej to forma nadzwyczajnej weryfikacji decyzji w ramach postępowania podatkowego.** Jest wyjątkiem od zasady stabilności prawomocnych orzeczeń(1). Jego celem jest wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji dotkniętych tak poważnymi wadami prawnymi, że ich dalsze pozostawanie w tym obrocie byłoby sprzeczne z większością zasad ogólnych postępowania podatkowego. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest postępowaniem nadzwyczajnym, którego celem nie jest ponowne rozpoznanie zakończonej sprawy co do jej istoty, tylko sprawdzenie, czy decyzja ostateczna nie została dotknięta jedną z najpoważniejszych wad wymienionych w art. 247 § 1 ord.pod. Postępowanie to nie może się przekształcić w postępowanie merytoryczne, w którym bada się ponownie wszystkie okoliczności sprawy. W związku z tym decyzja o stwierdzeniu nieważności jest nazywana decyzją kasacyjną(2) (eliminującą z obrotu prawnego decyzję dotkniętą bardzo poważną wadą). Dotyczy to każdego postępowania w tym przedmiocie, wszczętego na żądanie strony lub z urzędu(3). Jest to odrębne od postępowania zwyczajnego postępowanie nadzwyczajne, w którym mogą być eliminowane tylko wady decyzji wypełniające przesłanki enumeratywnie wymienione w art. 247 § 1 ord.pod.(4), a więc ma charakter postępowania prowadzonego w trybie nadzoru(5). Z uwagi na szczególny charakter instytucji stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej niedopuszczalne jest stosowanie rozszerzającej wykładni przepisów określających zastosowanie tego nadzwyczajnego środka(6).

Stwierdzenie nieważności decyzji nie jest trybem konkurencyjnym wobec innych trybów nadzwyczajnych wzruszania ostatecznych decyzji podatkowych, ponieważ jest oparte na odmiennych przesłankach(7). Celem wznowienia postępowania jest sprawdzenie, czy w czynnościach procesowych poprzedzających wydanie decyzji doszło do naruszenia prawa sklasyfikowanego jako jedna z przesłanek wznowienia postępowania, natomiast w postępowaniu o stwierdzenie nieważności decyzji - czy w samej decyzji - zaistniał błąd skutkujący jej nieważnością(8). Możliwe jest także stwierdzenie nieważności decyzji w już wznowionym postępowaniu podatkowym(9).

Stwierdzenie nieważności może dotyczyć tylko decyzji ostatecznej, a więc niezbędne jest zakończenie postępowania decyzją ostateczną. Nie można zatem stwierdzić nieważności decyzji niemającej cechy ostateczności. Ostateczność decyzji rozstrzygającej sprawę - jako przesłanka stwierdzenia nieważności decyzji - jest uzasadniona niekonkurencyjnością środków zaskarżenia i zwykłych dróg weryfikacji decyzji podatkowych (np. odwołania od decyzji oraz stwierdzenia jej nieważności). Wynika to z zasady dwuinstancyjności postępowania. Zakres kompetencji organu odwoławczego jest szerszy niż organu przeprowadzającego weryfikację w trybie nadzwyczajnym(10).

**Organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej:**

1) wydanej z naruszeniem przepisów o właściwości;

2) wydanej bez podstawy prawnej;

3) wydanej z rażącym naruszeniem prawa;

4) dotyczącej sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną;

5) skierowanej do osoby niebędącej stroną w sprawie;

6) niewykonalnej trwale w dniu jej wydania;

7) zawierającej wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa;

8) która w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą.

Przesłanki nieważności decyzji administracyjnej określone w art. 247 § 1 ord.pod. mają równą moc prawną. Zaistnienie którejkolwiek z nich skutkuje stwierdzeniem nieważności decyzji. Najbardziej pojemna zakresowo jest przesłanka rażącego naruszenia prawa, w której mieszczą się nie tylko te wszystkie przypadki skutkujące stwierdzeniem nieważności, które ustawodawca nazwał i określił w art. 247 § 1 pkt 1-2 i 4-8 ord.pod., ale także wszystkie inne kwalifikowane wady prawne decyzji, których nie można tolerować w demokratycznym i praworządnym państwie(11).

**Stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej w całości** oznacza, że nie wywołała ona skutków prawnych w ogóle. Stwierdzenie nieważności to akt deklaratoryjny obowiązujący z mocą wsteczną, a więc nawiązujący do stanu prawnego z dnia wydania wadliwej decyzji. Stwierdzenie nieważności wywiera skutki od samego początku (*ex tunc*), co oznacza, że wada decyzji i stan nieważności zaistniały w dacie wydania decyzji, a nie pojawiły się później. Organ wydający decyzję stwierdza wadliwości już istniejące wcześniej, a więc ze skutkiem wstecznym, od daty wydania wadliwej decyzji, i w takim też czasie pozbawia ją domniemania ważności (legalności)(12). Działa zatem jako organ kasacyjny, a więc w decyzji tej nie można rozstrzygać żadnej innej kwestii, poza tym, że weryfikowana decyzja była wydana z naruszeniem prawa(13).

Bogaty jest dorobek orzeczniczy sądów dotyczący **przesłaneknieważności decyzji ostatecznej** i odnosi się do każdej z przesłanek wymienionych w art. 247 § 1 ord.pod. Podstawą stwierdzenia nieważności decyzji może być rażące naruszenie każdego przepisu prawa, w tym również procesowego, o ile wada ta tkwi w samej decyzji. Taka sytuacja zachodzi w razie utrzymania w mocy decyzji wydanej w pierwszej instancji z naruszeniem przepisów o właściwości(14). Organ niewłaściwy to taki organ, któremu prawo nie zezwala na prowadzenie danego postępowania i orzekania w danej sprawie(15). Niniejsza przesłanka ma również zastosowanie wtedy, gdy organ podatkowy orzekł w sprawie, dla której właściwy był sąd powszechny(16).

Przesłanka polegająca na wydaniu decyzji bez podstawy prawnej polega na tym, że nie istnieje przepis prawa o charakterze materialnym pozwalający regulować daną materię w drodze decyzji podatkowej(17), przy czym brak takiego przepisu zarówno w ustawie, jak i w akcie wydanym z wyraźnego upoważnienia ustawowego(18). Brak podstawy prawnej oznacza brak przepisu, który stanowiłby źródło prawa powszechnie obowiązującego(19). Decyzją wydaną bez podstawy prawnej jest decyzja w sprawie, którą załatwia się w formie czynności materialno-technicznej(20).

Decyzja odmawiająca wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej jest nieważna jako wydana bez podstawy prawnej(21). Nie jest działaniem bez podstawy prawnej odmienna od stanowiska strony ocena stanu faktycznego dokonana przez organ orzekający w postępowaniu zwykłym (takie błędy nie mogą być korygowane przez stwierdzenie nieważności decyzji)(22).

Organ drugiej instancji działa bez podstawy prawnej, jeżeli orzeka po nieprawidłowo wniesionym środku odwoławczym od decyzji organu pierwszej instancji (decyzja wydana w trybie odwoławczym jest dotknięta wadą nieważności jako wydana bez podstawy prawnej)(23). Nie zachodzi przesłanka braku podstawy prawnej, gdy podstawa ta istnieje, a organ podatkowy dokonuje błędnej subsumcji stanu faktycznego pod istniejącą normę. Błędne założenie istnienia przesłanek faktycznych określonych w danym przepisie stanowi naruszenie tego przepisu. Nie jest natomiast przypadkiem wydania decyzji bez podstawy prawnej(24).

Decyzja, która nie zawiera powołania podstawy prawnej, określa ją ogólnikowo lub błędnie, nie jest wydana bez podstawy prawnej. W takim przypadku podstawa prawna realnie istnieje, lecz nie ma o niej prawidłowej informacji w decyzji administracyjnej (jest to uchybienie formie aktu administracyjnego, ale nie brak podstawy prawnej do wydania tego aktu)(25). Braku podstawy prawnej do wydania decyzji nie należy zatem utożsamiać z brakiem powołania podstawy prawnej w decyzji(26).

**Przesłanka „rażącego naruszenia prawa”** nie ma ściśle określonego znaczenia, ale nie jest pojęciem abstrakcyjnym(27). Stwierdzenie nieważności dotyczy tylko najpoważniejszych wad dotyczących samej decyzji lub poprzedzającego ją postępowania. Rażące naruszenie prawa to kategoria odmienna od zwykłego naruszenia prawa(28) i występuje wtedy, gdy decyzja jest w sposób oczywisty sprzeczna z przepisem prawa, a więc nie może pozostawać w obrocie prawnym praworządnego państwa(29). Określenie „rażący” oznacza: dający się łatwo stwierdzić, wyraźny, oczywisty, niewątpliwy, bezsporny, bardzo duży(30). Takie znaczenie pojęcia „rażące naruszenie prawa” powoduje, że stwierdzenie nieważności decyzji z tej przyczyny może nastąpić w wypadku zastosowania w kwestionowanym rozstrzygnięciu normy prawnej, której znaczenie można ustalić w sposób niewątpliwy, bezsporny. Nie może być podstawą takiego działania norma prawna, co do której treści istnieją istotne rozbieżności w orzecznictwie sądowym(31), chyba że jeden ze sprzecznych poglądów jest na tyle wadliwy, że jego przyjęcie przez organ podatkowy stanowi rażące naruszenie prawa. Nie jest rażącym naruszeniem prawa, gdy na gruncie danego przepisu możliwy jest wybór różnych jego interpretacji, z których każda daje się uzasadnić z jednakową mocą(32).

Można zatem stwierdzić, że w sytuacji, w której w ramach luzu interpretacyjnego, jaki pozostawia norma prawna, możliwe jest ustalenie jej dwóch wzajemnie sprzecznych znaczeń, to trudno uznać, że przyjęcie jednego z nich za podstawę prawną decyzji stanowiłoby rażące naruszenie prawa. Obydwa znaczenia, mimo że wzajemnie sprzeczne, z punktu widzenia treści normy prawnej są bowiem prawidłowe. Przypadek taki nie dotyczy nie normy prawnej, której „znaczenie można ustalić w sposób niewątpliwy i bezsporny”, ale normy prawnej sformułowanej w sposób wykluczający możliwość przyjęcia wzajemnie sprzecznych jej znaczeń. Treść normy prawnej jest ustalana w procesie wykładni przepisów i zależy od wyboru określonego rezultatu tej wykładni. Znaczenia przepisu zawierającego normy generalne i abstrakcyjne nie można ustalić w sposób „niewątpliwy i bezsporny”, bowiem to wymagałoby przyjęcia, że znaczenie takie istnieje pierwotnie, przed interpretacją i niezależnie od niej(33).

Postawienie zarzutu rażącego naruszenia prawa musi być związane z konkretnym przepisem, którego treść nie budzi wątpliwości, a interpretacja w zasadzie nie wymaga sięgania po inne metody wykładni poza językową(34). Konkludując, rażące naruszenie prawa to oczywiste, widoczne od razu, *prima facie* naruszenie jasnego, jednoznacznego przepisu, którego treść nie budzi wątpliwości interpretacyjnych(35).

**Rażące naruszenie prawa polega na wydaniu decyzji wbrew nakazowi lub zdarzeniu ustanowionemu w przepisie prawnym.** Polega na przyznaniu prawa lub odmowie tego prawa albo obciążeniu strony obowiązkiem (np. nałożenie podatku wtedy, gdy danego podmiotu nie obciąża z mocy ustawy obowiązek podatkowy, jest rażącym naruszeniem prawa(36)) lub uchyleniu tego obowiązku wbrew wszystkim przesłankom przepisu. Wstępnym warunkiem uznania, że wystąpiło rażące naruszenie prawa, jest stwierdzenie, że w zakresie objętym konkretną decyzją obowiązywał niewątpliwy stan prawny. W ten sposób można oddzielić przypadki błędnej wykładni przepisów lub nieodpowiedniego ich zastosowania od rażącego naruszenia prawa(37).

Istnieje możliwość stwierdzenia nieważności decyzji z powodu rażącego naruszenia prawa procesowego, jeżeli prowadzi ono do podjęcia wadliwego rozstrzygnięcia, a więc przekłada się bezpośrednio na treść decyzji(38).

Wśród przykładów rażącego naruszenia przepisów w postępowaniu odwoławczym można wskazać: naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania, zakazu *reformationis in peius*, przekroczenie przez organ pierwszej instancji zakresu umocowania do autokontroli decyzji na skutek wniesionego odwołania, wszczęcie postępowania odwoławczego, gdy nie zostało wniesione odwołanie. W postępowaniu w trybie zwykłym do rażącego naruszenia prawa można zaliczyć: wszczęcie postępowania z urzędu, w sytuacji gdy konieczny był wniosek strony, nieprzeprowadzenie postępowania dowodowego, wydanie decyzji bez poprawnych czynności procesowych postępowania(39).

Wznowienie postępowania z innych przyczyn niż enumeratywnie wyliczone w przepisach Ordynacji podatkowej jest rażącym naruszeniem prawa powodującym nieważność decyzji(40), podobnie jak postanowienie prostujące zaskarżoną decyzję przez wpisanie w jej komparację innej strony niż ta, której decyzja dotyczyła i do której była adresowana. Wychodzi bowiem poza granice prostowania błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek w wydanej decyzji, a więc prowadzi do merytorycznej zmiany decyzji(41). Każde niewłaściwe wyznaczenie wysokości zobowiązania podatkowego powinno być uznane za rażące naruszenie prawa, ponieważ ustawodawca nie wprowadził gradacji rażącego naruszenia prawa dla wymiaru (wszystkie wartości muszą być traktowane jednakowo, a ich wymiar nie może podlegać relatywnej ocenie rażącego naruszenia prawa)(42).

**Decyzja ostateczna w sprawie poprzednio już rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną podlega stwierdzeniu nieważności.** Nie możnarozstrzygać dwa razy tej samej sprawy(43) (np. wydać decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego w razie wcześniejszego wydania decyzji w przedmiocie nadpłaty za ten sam okres). Umorzenie postępowania jest „innym sposobem” zakończenia postępowania i nie rozstrzyga sprawy co do istoty. Tylko wtedy, gdy w tożsamej sprawie wydano ostateczne decyzje rozstrzygające o istocie tej samej sprawy, powstaje przesłanka stwierdzenia nieważności późniejszej decyzji.

**Tożsamość spraw** zaistnieje wtedy, gdy występują w niej te same podmioty, taki sam jest przedmiot sprawy, jest w nich identyczny stan prawny oraz taki sam stan faktyczny(44). W sprawach stosowania ulg podatkowych ocenie organów podatkowych podlega stan faktyczny, w tym sytuacja finansowa, rodzinna i życiowa podatnika istniejąca w dacie rozstrzygania sprawy. Jeśli zmieni się choćby jeden element tego stanu faktycznego, np. wysokość dochodów, to nie można przyjmować poglądu o „niezmienionym stanie faktycznym”(45). Zapłata nieprawidłowo zadeklarowanego podatku nie stanowi prawnej przeszkody do wydania decyzji o określeniu zobowiązania podatkowego. Nie jest to przypadek rozstrzygnięcia sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną(46).

Skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie decyzja podlega stwierdzeniu nieważności, np. decyzja określająca zaległość podatkową zlikwidowanej spółki skierowana do jej byłych wspólników z pominięciem trybu o odpowiedzialności osób trzecich(47); decyzja skierowana do rodzica zastępczego, który nie jest ustawowym przedstawicielem małoletniego umieszczonego w rodzinie zastępczej(48), decyzja o odpowiedzialności podatkowej skierowana do osoby, która nie ponosi solidarnej odpowiedzialności podatkowej(49).

Wada trwałej niewykonalności decyzji, zaistniała w dniu jej wydania, dotyczy np. decyzji określającej zobowiązanie spółki cywilnej wydanej mimo wcześniejszego rozwiązania tej spółki. Z momentem rozwiązania spółki cywilnej jej majątek przestaje istnieć i staje się częścią majątku osobistego każdego z byłych wspólników, a więc nie jest możliwa egzekucja administracyjna majątku spółki cywilnej(50).

**Niewykonalność decyzji można analizować pod względem faktycznym** (decyzja podatkowa jest niewykonalna z uwagi na brak możliwości technicznych jej wykonania) **oraz prawnym** (istnieją prawne zakazy lub nakazy stwarzające nieusuwalną przeszkodę w wykonaniu praw lub obowiązków ustanowionych w decyzji, a także wtedy, gdy wykonanie decyzji wiązałoby się z dokonaniem np. czynu niedozwolonego w rozumieniu przepisów prawa cywilnego). Niewykonalność decyzji musi istnieć w dniu jej wydania (lecz nie jej doręczenia lub ogłoszenia, gdyż od tej daty decyzja wiąże organ na podstawie art. 212 ord.pod.). Zmiana stanu faktycznego powodująca niewykonalność decyzji powstała już po wydaniu decyzji nie powoduje nieważności decyzji. **Niewykonalność decyzji musi mieć charakter trwały**, tzn. przeszkody w wykonaniu decyzji są nieusuwalne przez cały czas. Czasowa niewykonalność decyzji ma znaczenie tylko w związku z realizacją praw i obowiązków ustanowionych w decyzji i powinna powodować odroczenie terminu wykonania decyzji(51). Względy ekonomiczne i finansowe (brak majątku) utrudniające wykonanie danej decyzji nie mogą być uznane za przesłankę jej niewykonalności(52).

Organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej zawierającej wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa materialnego(53).

Zgodnie z art. 247 § 2 ord.pod. organ podatkowy odmawia stwierdzenia nieważności decyzji, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego lub terminu przedawnienia powstałego już zobowiązania podatkowego. Odmawiając stwierdzenia nieważności decyzji, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza, że decyzja zawiera wady, które mogłyby stanowić podstawę stwierdzenia jej nieważności, oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające jednak stwierdzenie nieważności decyzji. We wszystkich innych sytuacjach, gdy niedopuszczalne jest (z innych powodów niż przedawnienie) wydawanie ponownej decyzji orzekającej co do istoty sprawy, wówczas nie ma zastosowania dyspozycja art. 247 § 2 ord.pod., a więc nie ma przeszkód do stwierdzenia nieważności(54).

**2.2. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji**

Zgodnie z art. 248 ord.pod. **postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wszczyna się z urzędu lub na żądanie strony**. Właściwy rzeczowo(1) w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest:

1) organ wyższego stopnia;

2) minister właściwy do spraw finansów publicznych, dyrektor izby skarbowej lub celnej albo SKO, jeżeli decyzję wydał taki organ;

3) minister właściwy do spraw finansów publicznych, jeżeli decyzję wydał dyrektor izby skarbowej lub celnej, z tym że w tym przypadku postępowanie może być wszczęte wyłącznie z urzędu.

W sprawie postępowania o stwierdzenie nieważności decyzji wszczętego na wniosek strony to wniosek strony wyznacza zakres przedmiotowy sprawy. Strona powinna we wniosku określić zakres swojego żądania, a więc przede wszystkim wskazać decyzję, której stwierdzenia nieważności żąda. Organy podatkowe nie są uprawnione do samodzielnego precyzowania treści żądania strony, jak również nie mogą dokonywać oceny wniosków strony według własnego uznania(2).

Rozstrzygnięcie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji następuje w drodze decyzji stwierdzającej nieważność decyzji ostatecznej albo odmawiającej stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej. W postępowaniu wszczętym w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji organ powinien badać każdą z przesłanek skutkujących stwierdzeniem nieważności decyzji. Decyzja kończąca to postępowanie jest rozstrzygnięciem w sprawie nieważności określonej decyzji ostatecznej. Jeśli zatem organ nie zbada wszystkich przesłanek i wyda decyzję odmawiającą stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, ponowne orzekanie co do tej samej decyzji ostatecznej w tym samym trybie wymaga uprzedniego wyeliminowania z obrotu prawnego tej decyzji odmownej(3).

Przykładowe przyczyny niedopuszczalności wszczęcia postępowania(4) w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej(5) unormowano w art. 249 ord.pod. Organ podatkowy wyda decyzję o odmowie wszczęcia tego postępowania, jeżeli w szczególności:

1) żądanie zostało wniesione po upływie pięciu lat od dnia doręczenia decyzji lub

2) sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję, chyba że żądanie jest oparte na przesłance wydania decyzji ostatecznej w sprawie, w której uprzednio wydano już taką decyzję.

Kreowany w ten sposób otwarty katalog przypadków powodujących odmowę wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji może być uzupełniany o takie sytuacje, które w świetle normatywnej zasad ogólnych uniemożliwiają prowadzenie jakiegokolwiek postępowania podatkowego(6).

Żądanie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej wniesione po upływie pięciu lat od doręczenia tej decyzji nie podlega rozpatrzeniu, ponieważ jest to termin materialnoprawny, niepodlegający przywróceniu(7). Termin ten odpowiada czasem trwania terminowi przedawnienia określonemu w art. 70 § 1 ord.pod., ale ma zupełnie inny charakter. Nie jest bowiem terminem przedawnienia zobowiązania podatkowego, gdyż nie wywołuje skutku w postaci wygaśnięcia zobowiązania. Biegnie on niezależnie od tego, czy nastąpiła lub nie nastąpiła zapłata podatku, a do jego biegu nie mają zastosowania instytucje przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia(8). Jednak niedoręczenie stronie decyzji powoduje, że nie rozpoczyna biegu pięcioletni termin żądania stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej(9).

Orzekając w zakresie odmowy wszczęcia postępowania, organ odwoławczy nie rozstrzyga o zasadności żądania czy przedmiotowości postępowania w sprawie, lecz tylko bada prawidłowość rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji. Charakter i przedmiot orzeczenia odmawiającego wszczęcia postępowania powodują, że organ odwoławczy nie może umorzyć postępowania w tej sprawie, jeżeli nadal istnieje żądanie strony, bądź umorzyć postępowania w sprawie, w której odmówiono jej wszczęcia. Tym bardziej nie może umorzyć postępowania w innej sprawie niż ta, której dotyczyła decyzja organu pierwszej instancji(10).

**Organ podatkowy właściwy w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji - zgodnie z art. 252 ord.pod. - wstrzymuje z urzędu lub na żądanie strony wykonanie decyzji, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo, że jest ona dotknięta jedną z wad uzasadniających stwierdzenie jej nieważności.** Jest to forma tymczasowej ochrony adresata decyzji przed ewentualnymi skutkami decyzji obarczonej wadami, która jest stosowana jedynie wobec decyzji podlegających wykonaniu. W sytuacji, gdy decyzja została już wykonana, wstrzymanie jej wykonania staje się bezprzedmiotowe. Ochrona tymczasowa, aby przyniosła pożądany rezultat, musi być zatem zastosowana we właściwej fazie postępowania. W przeciwnym wypadku jej zastosowanie staje się zbędne(11). Uprawdopodobnienie należy rozumieć jako obiektywny stan wiedzy, w świetle której istnienie wady dającej podstawę do stwierdzenia nieważności jest wysoce prawdopodobne. Fakt przedstawienia przez podatników określonych argumentów nie oznacza jeszcze, że takie prawdopodobieństwo zaistniało(12).

Nie określono w art. 252 ord.pod. czasu trwania wstrzymania wykonania decyzji, jej wykonanie zatem powinno być wstrzymane do momentu rozstrzygnięcia w jakikolwiek sposób kwestii nieważności decyzji(13). Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji przysługuje zażalenie.

**3. Uchylenie lub zmiana ostatecznej decyzji podatkowej**

**3.1. Wzruszanie decyzji, na mocy których strona nie nabyła prawa**

**Nadzwyczajnym trybem wzruszania ostatecznych decyzji podatkowych jest możliwość ich uchylania lub zmiany.** W odróżnieniu od wznowienia postępowania oraz stwierdzenia nieważności decyzji ustawodawca nie formułuje konkretnych przesłanek dopuszczających uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej, lecz tylko posługuje się klauzulami generalnymi. Zgodnie z art. 253 ord.pod. decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa (decyzja w całości odmowna)(1), może być uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes podatnika. Decyzja przyznająca stronie określone uprawnienia lub je rozszerzająca albo znosząca obowiązki bądź je ograniczająca jest decyzją tworzącą prawa dla strony. Decyzje podatkowe nakładające obowiązki na adresatów, w tym decyzje wymiarowe, też tworzą prawa dla stron(2). W omawianym trybie można uchylać lub zmieniać zarówno decyzje niewadliwe, jak i wadliwe, ale w tym ostatnim przypadku celem ich uchylenia lub zmiany nie jest usunięcie wadliwości(3).

**Rozstrzygnięcie ma formę decyzji uznaniowej**(4) w sprawie uchylenia lub zmiany dotychczasowej decyzji. Uchylenie (zmiana) decyzji może wynikać np. z nieważności aktu prawa miejscowego będącego podstawą decyzji(5). Następuje podważenie mocy prawnej decyzji w wyniku wadliwości niekwalifikowanej, do której zalicza się naruszenie normy prawnej wymagającej złożonego procesu wykładni. Zastosowanie tego trybu uzależniono od wystąpienia określonych wartości (np. interesu publicznego, ważnego interesu strony)(6). Uprawnienie do uchylenia lub zmiany decyzji w omawianym trybie nie przysługuje samorządowemu kolegium odwoławczemu, jak również sądowi administracyjnemu(7).

**Dopiero wystąpienie przesłanki interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika uzasadnia rozważenie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej**, na mocy której strona nie nabyła prawa. Przesłanka interesu publicznego oznacza dyrektywę postępowania nakazującą mieć na uwadze respektowanie wartości całego społeczeństwa, takich jak: sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do obywateli i organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego, korekta jego błędnych decyzji(8).

Pojęcia „ważny interes podatnika” oraz „interes publiczny” są pojęciami niedookreślonymi, odwołującymi się do wartości wyrażonych nie tylko w przepisach obowiązującego prawa, ale także poza nimi. Mają one charakter obiektywny. O istnieniu ważnego interesu podatnika nie decyduje bowiem jego subiektywne przekonanie o tym, że taki interes ma, lecz względy zgodne z powszechnie aprobowaną hierarchią wartości, w której wysoką rangę mają zdrowie i życie, a także możliwości zarobkowe w celu zdobycia środków utrzymania dla siebie i rodziny oraz zagrożenie egzystencji(9).

W takich decyzjach uznaniowych istotne jest uzasadnienie, które umożliwia ocenę, czy decyzja nie została wydana z takim naruszeniem przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a w szczególności czy organ podatkowy nie pominął argumentów podnoszonych przez stronę, istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy materiałów dowodowych lub czy nie dokonał oceny tych materiałów wbrew zasadom logiki lub doświadczenia życiowego. Należyte uzasadnienie decyzji służy także realizacji zasad zaufania stron do organów orzekających oraz przekonywania stron. Uznanie nie może bowiem oznaczać dowolności działania organu podatkowego(10).

Rozstrzyganie, czy w danej sprawie strona nie nabyła praw z decyzji ostatecznej, powinno następować dopiero w treści rozstrzygnięcia zawartego w decyzji. W każdym przypadku rozpatrywania wniosku o uchylenie lub zmianę decyzji ostatecznej (a także odwołania od decyzji odmawiającej uchylenia decyzji w tym trybie) organ powinien badać, czy w dniu wydawania przez niego decyzji nie zachodzą przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Brak zbadania istnienia takich przesłanek jest naruszeniem obowiązujących w tym zakresie przepisów, które powinno skutkować uchyleniem wydanej decyzji(11).

Skorzystanie przez stronę z tego nadzwyczajnego trybu skutkuje niedopuszczalnością wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę samą decyzję, ponieważ wniosek strony o zmianę decyzji ostatecznej w trybie postępowania podatkowego wszczyna postępowanie właściwego organu podatkowego w tej sprawie. Skargę do sądu administracyjnego można wnieść dopiero od decyzji wydanej w trybie art. 253 ord.pod. i po wyczerpaniu środków odwoławczych. Nie jest możliwe jednoczesne rozpatrywanie sprawy przez dwa niezależne od siebie organy(12).

Uchylenie decyzji organu podatkowego ma skutek *ex nunc*, a więc dopiero od dnia jej uchylenia. Uchylenie to nie powoduje więc pozbawienia podjętych na jej podstawie zgodnie z prawem środków egzekucyjnych ich mocy prawnej oraz skutków prawnych, które zostały przez nią wywołane. W konsekwencji fakt uchylenia decyzji pierwszoinstancyjnej nie udaremnia również skutku przerwania biegu terminu przedawnienia. Uchylenie decyzji odnosi jedynie skutki procesowe, a nie materialnoprawne, np. w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego(13).

**Nie podlegają uchyleniu lub zmianie decyzje:**

1) ustalające albo określające wysokość zobowiązania podatkowego;

2) o odpowiedzialności podatkowej płatników, inkasentów, spadkobierców lub osób trzecich;

3) określające wysokość należnych odsetek za zwłokę lub zwrotu podatku.

**3.2. Wzruszanie decyzji, na mocy których strona nabyła prawo**

Zgodnie z art. 253a ord.pod. decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być za jej zgodą uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i tylko wtedy, gdy przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony. Wymienione przesłanki muszą być spełnione łącznie. Nie wyłączono stosowania art. 253a ord.pod. do postępowania zakończonego decyzją ostateczną o umorzeniu zaległości podatkowej(1).

Właściwy organ wydaje decyzję w sprawie uchylenia lub zmiany dotychczasowej decyzji. Organ orzeka w tych sprawach w ramach uznania administracyjnego(2). Niniejsze uprawnienie nie przysługuje samorządowemu kolegium odwoławczemu. W omawianym trybie organ nie może wydać decyzji na niekorzyść strony.

**Decyzją tworzącą prawo dla strony jest decyzja, która przyznaje stronie określone uprawnienia lub je rozszerza albo znosi obowiązki bądź je ogranicza.** Są to różne korzyści, jakie strona uzyskuje pod względem prawnym z załatwienia jej sprawy decyzją podatkową. Prawa nabyte z decyzji ostatecznej mogą być stosowane tylko w odniesieniu do korzyści w sferze prawa materialnego, dopuszczając określone działanie, zaniechanie, nieczynienie jednostki, tworząc podstawę do domagania się określonych zachowań lub świadczeń od innych podmiotów. Jako korzyści trzeba również traktować określenie obowiązków jednostki co do ich rodzaju, charakteru i wielkości. Decyzja nakładająca na stronę obowiązek tworzy prawa, np. decyzja w sprawie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego(3).

Nie podlegają uchyleniu lub zmianie następujące rodzaje decyzji:

1) ustalające albo określające wysokość zobowiązania podatkowego;

2) o odpowiedzialności podatkowej płatników, inkasentów, spadkobierców lub osób trzecich;

3) określające wysokość należnych odsetek za zwłokę lub zwrotu podatku.

**3.3. Pozostałe aspekty procedury zmiany lub uchylenia decyzji**

W art. 253b pkt 1 ord.pod. wprowadzono generalny zakaz wzruszania ostatecznych decyzji podatkowych ustalających lub określających wysokość zobowiązania podatkowego, jednakże zgodnie z art. 254 ord.pod. decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli spełnione są łącznie(1) dwie przesłanki: po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności uregulowano w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. Oceniono, że za zmianę okoliczności faktycznych uznać można np. zmianę w ewidencji gruntów i budynków, a więc zmiana klasyfikacji gruntu zaistniała po doręczeniu decyzji uzasadnia zmianę decyzji w trybie art. 254 ord.pod.(2).

Wprowadzono zatem regułę odwołalności przez organ własnej decyzji(3) - stanowiącą wyjątek od zasady trwałości decyzji ostatecznej wydanej w postępowaniu podatkowym (art. 128 ord.pod.). W tym trybie nie jest możliwe wzruszenie decyzji ustalającej lub określającej zobowiązanie podatkowe w związku z zaistnieniem zdarzenia jednorazowego (np. w sprawie podatku od spadków i darowizn). Postępowanie prowadzone na podstawie przepisu art. 254 ord.pod. nie może jednak zmierzać do powtórnego rozstrzygnięcia sprawy zakończonej decyzją ostateczną(4).

Za **zmianę okoliczności faktycznych** nie można uznać np. podjęcia przez NSA uchwały, ponieważ jej wydanie może być ocenione jedynie w kategoriach okoliczności prawnych(5); uzyskania przez podatnika drugiej, pozytywnej dla niego, interpretacji dotyczącej tego samego stanu faktycznego co pierwsza, negatywna, interpretacja; wydania interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego(6); zmiany przepisu prawnego lub jego wykładni dokonanej przez TK, sądy administracyjne czy Sąd Najwyższy w innych sprawach(7). Przepis art. 254 ord.pod. jest wyjątkowy i nie ma charakteru samodzielnego, ponieważ jego zastosowanie zależy od istnienia innych przepisów szczegółowego prawa podatkowego(8).

Prawidłowa z prawnego punktu widzenia decyzja zmieniająca, wydana na podstawie art. 254 ord.pod., powinna odpowiadać następującym wymogom:

1) może być wydana tylko przez organ, który wydał decyzję ostateczną;

2) może być wydana zarówno na wniosek strony, jak i z urzędu;

3) może być wydana tylko wskutek zmiany okoliczności faktycznych wpływających na wysokość zobowiązania podatkowego ustalonego lub określonego w decyzji ostatecznej;

4) może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego w decyzji ostatecznej;

5) może dotyczyć zmiany tylko takiego elementu decyzji ostatecznej, jakim jest wysokość zobowiązania podatkowego.

Odpowiadająca wyżej wymienionym wymogom decyzja zmieniająca decyzję ostateczną, którą ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego, stanowi swego rodzaju odnowienie łączącego strony stosunku publicznoprawnego polegające na zmianie wysokości dotychczasowego zobowiązania podatkowego. Powyższe cechy decyzji wydawanej na podstawie art. 254 ord.pod. wskazują, że decyzja taka nie funkcjonuje samodzielnie w obrocie prawnym. Jej byt prawny jest ściśle związany z funkcjonowaniem w obrocie prawnym decyzji ostatecznej, pierwotnie ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Nowa decyzja, wydana na podstawie art. 254 ord.pod., kształtuje bowiem na nowo tylko jeden, aczkolwiek najistotniejszy element ostatecznej decyzji wymiarowej, tj. wysokość zobowiązania podatkowego(9), ale następuje to w trybie nadzwyczajnym(10).

Głoszony jest pogląd negujący nadzwyczajny charakter procedury dotyczącej zmiany decyzji ostatecznej. Uznano, że tryb ten reguluje powstawanie zobowiązań przez zmianę decyzji ostatecznej, przełamując zasadę trwałości decyzji obowiązującą w postępowaniu podatkowym, ale z innych powodów, niż to następuje przy wzruszaniu decyzji wymiarowych. Jest to tryb zmiany decyzji ostatecznej, ale - inaczej niż w postępowaniu podatkowym zwykłym - nie dlatego podejmowany, że decyzja pierwotna jest wadliwa, lecz dlatego że nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych uregulowanych w obowiązujących przepisach(11).

Na podstawie art. 255 ord.pod. organ podatkowy pierwszej instancji uchyla decyzję, jeżeli wydano ją z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności, a strona nie dopełniła ich w wyznaczonym terminie. Uchylenie decyzji następuje w formie decyzji. Umiejscowienie tego przepisu w rozdziale zawierającym przepisy regulujące uchylanie lub zmianę decyzji ostatecznych pozwala domniemywać, że niniejszy tryb obejmuje decyzje ostateczne.

Zgodnie z art. 256 ord.pod. **organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej, jeżeli żądanie zostało wniesione po upływie pięciu lat od jej doręczenia.** Termin ten dotyczy także wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej. Odmowa wszczęcia postępowania następuje w formie decyzji. 