

# Merytoryczne orzekanie przez sądy administracyjne a sytuacja prawna jednostki w prawie podatkowym – wybrane problemy



**Piotr Pietrasz**

Doktor habilitowany nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa i Postępowania Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie.

✉ [p.pietrasz@uwb.edu.pl](mailto:p.pietrasz@uwb.edu.pl)

<https://orcid.org/0000-003-0471-5110>

## ***Substantive Judgments by Administrative Courts and the Legal Situation of an Entity in Tax Law – Selected Problems***

*Through the substantive competence of administrative courts, the judgments of these courts may shape the tax-legal situation of individuals despite the lack of legal regulations directly referring to such decisions of these courts. It should be noted, however, that a substantive judgment of an administrative court replaces a tax decision in both its substantive and formal aspects. The first one is connected with the fact that a tax case is decided directly by a judgment of an administrative court and not by a tax decision of a tax authority. The second is connected with the fact that the tax proceedings are terminated by a court judgment and not by a decision of a tax authority. Consequently, when analysing the tax law provisions in each case where the law makes an entity's tax situation conditional on the issuance or delivery of a tax decision, it should be borne in mind that the same effects as this administrative act may also be produced by the administrative court.*

**Słowa kluczowe:** postępowanie sądownoadministracyjne, podatki, decyzja administracyjna, wyrok

**Key words:** administrative court proceedings, taxes, decision, judgment

[https://doi.org/10.32082/fp.5\(67\).2021.317](https://doi.org/10.32082/fp.5(67).2021.317)

### ***1. Wprowadzenie***

Celem artykułu jest zasygnalizowanie nowych problemów w zakresie stosowania i wykładni przepisów prawa, jakie mogą pojawić się na styku regulacji postępowania sądownoadministracyjnego

zawartych w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>1</sup>, oraz prawa podatkowego, w związku z wy-

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami

sażeniem sądów administracyjnych w kompetencji do załatwienia sprawy merytorycznie (a zatem co do istoty). Celem jest również próba rozwiązania tych problemów.

Zastrzec należy, że pole badawcze, przede wszystkim ze względu na objętość artykułu, zawężono do problematyki związanej ze sprawami podatkowymi załatwianymi w formie decyzji podatkowej. Ponadto pole badawcze, jeżeli chodzi o prawo podatkowe, wyznaczyły przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>2</sup>.

W tak zakreślonym obszarze badawczym przyjęto, że orzekanie merytoryczne sądu wiąże się z bezpośrednim rozstrzygnięciem w sprawach należących do zakresu działania administracji skarbowej, związanych z kształtowaniem stosunku podatkowoprawnego lub też z jego potwierdzeniem.

Badanie problematyki związanej z merytorycznym orzekaniem przez sądy administracyjne oraz z jego konsekwencjami w prawie podatkowym rozpoczęto od zaprezentowania rodzajów merytorycznych rozstrzygnięć sądów administracyjnych oraz ich charakterystyki. Następnie zwrócono uwagę na związki pomiędzy przepisami Ordynacji podatkowej oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi polegające na wykorzystaniu w tym pierwszym akcie prawnym instytucji procedury sądownoadministracyjnej, wśród których są również orzeczenia sądów administracyjnych. Na koniec skupiono się na analizie skutków wyroku merytorycznego sądu administracyjnego zastępującego decyzję podatkową w prawie podatkowym i w sferze sytuacji podatkowoprawnej jednostki<sup>3</sup>.

administracyjnymi, Dz.U. z 2019, poz. 2325 ze zm. (dalej: p.p.s.a.)

2 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2021, poz. 1540 (dalej: o.p.)

3 Według J. Bocia przez sytuację prawną rozumie się każdą sytuację społeczną określonego podmiotu, której elementy składowe zostały ukształtowane prawnie w sposób bezpośredni lub pośredni, ze względu na konkretne zdarzenie faktyczne, J. Boć, *Pojęcie sytuacji administracyjnoprawnej* (w:) J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2007, s. 366. Z kolei J. Zimmermann sytuację prawną określa jako swoiste i niepowtarzalne powiązanie ze sobą kilku elementów: podmiotu lub podmiotów o określonych właściwościach, ich zachowania się, danego systemu norm prawnych oraz

Problematyka zawarta w artykule, jak dotąd, raczej nie stanowiła przedmiotu badawczego w polskiej nauce.

## 2. Rodzaje oraz charakter prawny rozstrzygnięć merytorycznych sądu administracyjnego

Analiza regulacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi dotyczących rozstrzygnięć sądów administracyjnych w przypadku uwzględnienia skargi pozwala na wyodrębnienie kilku podstaw prawnych wyposażających ten sąd w uprawnienia do orzekania merytorycznego<sup>4</sup>.

kwalifikacji zachowań się tych podmiotów w określonych okolicznościach ze względu na ten system norm, J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 88. Jeżeli sytuacja społeczna regulowana jest przez przepisy prawa podatkowego, mamy do czynienia z sytuacją podatkowoprawną. Dodać należy, że sytuacja podatkowoprawna jednostki obejmuje sferę zarówno prawa podatkowego materialnego jak również procesowego. Jak dotąd sytuacja podatkowoprawna nie była raczej przedmiotem badań nauki prawa podatkowego.

4 Na temat merytorycznego orzekania przez sądy administracyjne zob. szerzej: R. Hauser, *Wstępne założenia nowelizacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Państwo i Prawo” 2013, z. 2, s. 17–32; Z. Kmiecik, *Efektywność ochrony udzielanej przez sądy administracyjne* (w:) Z. Kmiecik (red.), *Polskie sądownictwo administracyjne – zarys wykładu*, Warszawa 2017, s. 326 i n.; Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, Warszawa 2014, s. 393 i n.; J.P. Tarno, *Uprawnienia orzecznicze sądu o charakterze dyscyplinującym i represyjnym* (w:) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, *Sądowa kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2016, s. 357 i n.; W. Piątek, A. Skoczylas, *Geneza, rozwój i model sądownictwa administracyjnego* (w:) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, *Sądowa kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2016, s. 55 i n.; W. Piątek, *Nowe kompetencje do merytorycznego orzekania przez sądy administracyjne*, „Państwo i Prawo” 2017, z. 1, s. 19–33; W. Piątek, A. Skoczylas, *Kasacyjny czy merytoryczny model orzekania – kwestia zmiany modelu sądowej kontroli decyzji administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 1, s. 24–38; W. Jakimowicz, *O tzw. merytorycznych kompetencjach orzeczniczych sądów administracyjnych określonych w art. 145a § 1 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Casus”, lato 2017,

W obowiązującym stanie prawnym sąd administracyjny może sprawę załatwianą w formie decyzji administracyjnej rozstrzygnąć co do istoty samodzielnie, stwierdzając istnienie albo nieistnienie uprawnienia lub obowiązku (art. 145a § 3 p.p.s.a.<sup>5</sup>), orzekając o istnieniu lub nieistnieniu uprawnienia lub obowiązku (art. 149 § 1b<sup>6</sup>, art. 154 § 2 p.p.s.a.<sup>7</sup>) lub też za pośred-

s. 5–13; M. Kamiński, *Zasady orzekania co do istoty sprawy sądowoadministracyjnej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 5, s. 16–34; P. Pietrasz, *Reformacyjne orzekanie przez wojewódzkie sądy administracyjne w przypadku sądowej kontroli decyzji i postanowień – uwagi de lege ferenda* (w:) J. Bieluk, A. Doliwa, A. Malarewicz-Jakubów, T. Mróz (red.), *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego*. Księga jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa, Białystok 2012, s. 806–818; K. Klonowski, *Kompetencje sądów administracyjnych do reformatorycznego orzekania a definicje sprawy sądowoadministracyjnej* (w:) red. D.R. Kijowski, A. Miruć, A. Suławko-Karetko (red.), *Jakość prawa administracyjnego*, Warszawa 2012, s. 572–589; D. Gut, *Merytoryczne orzekanie polskich sądów administracyjnych*, Lublin 2018.

- 5 Zgodnie z tym przepisem w przypadku niewydania decyzji lub postanowienia, o których mowa w art. 145a § 1, w określonym przez sąd terminie, strona może wnieść skargę, żądając wydania orzeczenia stwierdzającego istnienie albo nieistnienie uprawnienia lub obowiązku. Sąd wyda orzeczenie w tym przedmiocie, jeżeli pozwalają na to okoliczności sprawy. W wyniku rozpoznania skargi sąd stwierdza czy niewydanie decyzji lub postanowienia miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa i może ponadto z urzędu albo na wniosek strony wymierzyć organowi grzywnę w wysokości określonej w art. 154 § 6 lub przyznać od organu na rzecz skarżącego sumę pieniężną do wysokości połowy kwoty określonej w art. 154 § 6.
- 6 Zgodnie z tym przepisem sąd, w przypadku, o którym mowa w art. 149b § 1 pkt 1 i 2, może ponadto orzec o istnieniu lub nieistnieniu uprawnienia lub obowiązku, jeżeli pozwala na to charakter sprawy oraz niebudzące uzasadnionych wątpliwości okoliczności jej stanu faktycznego i prawnego.
- 7 Zgodnie z tym przepisem sąd, w przypadku o którym mowa w art. 154 § 1, może ponadto orzec o istnieniu lub nieistnieniu uprawnienia lub obowiązku, jeżeli pozwala na to charakter sprawy oraz niebudzące uzasadnionych wątpliwości okoliczności jej stanu faktycznego i prawnego. Jednocześnie sąd stwierdza, czy bezczynność organu lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organ miały miejsce z rażącym naruszeniem prawa.

nictwem organu administracyjnego, zobowiązując ten organ do wydania decyzji i wskazując jednocześnie sposób załatwienia sprawy lub rozstrzygnięcie (art. 145a § 1 p.p.s.a.<sup>8</sup>). Należy również dostrzec rozstrzygnięcia wiążące się z umorzeniem postępowania administracyjnego (art. 145 § 3 p.p.s.a.<sup>9</sup>). W nauce zasadnie prezentowane są stanowiska, z których wynika, że przez orzekanie merytoryczne sądów administracyjnych można rozumieć nie tylko zastąpienie przez orzeczenie sądowe rozstrzygnięcia organu administracyjnego, w tym także umarzające postępowanie administracyjne w przypadku uchylecia lub stwierdzenia nieważności decyzji, ale również zobowiązanie przez sąd organu administracyjnego do wydania w określonym terminie decyzji, wskazując sposób załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcie<sup>10</sup>. Zasygnalizować ponadto należy, że zasadniczo orzeczenia rozstrzygające sprawę administracyjną co do istoty oraz umarzające postępowanie administracyjne wiążą się z uprzednim wyeliminowaniem z obrotu prawnego zaskarżonego działania organu administracyjnego. W tym zakresie wyjątek stanowi art. 149 § 1b p.p.s.a. związany z uwzględnieniem skargi na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania oraz art. 154 § 2 p.p.s.a. związany z uwzględnieniem skargi na niewykonanie wyroku uwzględniającego skargę na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania.

Ze względu na zakres obszaru badawczego ograniczonego do wyroków sądów administracyjnych

- 8 Zgodnie z tym przepisem w przypadku, o którym mowa w art. 145 § 1 pkt 1 lit. a lub pkt 2, jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, sąd zobowiązuje organ do wydania w określonym terminie decyzji lub postanowienia, wskazując sposób załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcie, chyba że rozstrzygnięcie pozostawiono uznaniu organu.
- 9 Zgodnie z tym przepisem w przypadku, o którym mowa w art. 145 § 1 pkt 1 i 2, sąd, stwierdzając podstawę do umorzenia postępowania administracyjnego, umarza jednocześnie to postępowanie
- 10 F. Geburczyk, *Istota wyroku co do meritum sprawy* (w:) W. Piątek (red.), *Wykonywanie wyroku sądu administracyjnego*, Warszawa 2017, s. 208; H. Izdebski, *Orzekanie na podstawie akt sprawy a przeprowadzenie dowodów w postępowaniu przed sądami administracyjnymi* (w:) T. Gardocka, D. Jagiello (red.) *Dowody w postępowaniach sądowych*, Warszawa 2018, s. 119; W. Piątek, A. Skoczylas, *Kasacyjny czy...*, s. 24 i n.

zastępujących decyzje organów podatkowych wydawanych na gruncie Ordynacji podatkowej, w zasięgu zainteresowania pozostają kompetencje tych sądów uregulowane w art. 145a § 3, art. 149 § 1b, art. 154 § 2 p.p.s.a. W nauce określa się je mianem kompetencji do bezpośredniego orzekania w przedmiocie praw lub obowiązków administracyjnych, natomiast art. 145a § 1 p.p.s.a. reguluje tryb pośredniego orzekania merytorycznego sądu administracyjnego w sprawie administracyjnej<sup>11</sup>. Ponadto w zasięgu zainteresowania pozostaje również kompetencja sądów administracyjnych uregulowana w art. art. 145 § 3 p.p.s.a. Dodać należy, że znajdujące się w zainteresowaniu autora artykułu przepisy prawa wprowadzono lub też zmodyfikowano, nadając im aktualne brzmienie, Ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>12</sup>.

Za trafne należy uznać stanowisko, zgodnie z którym reformatoryjne (merytoryczne) orzekanie oznacza sytuację, kiedy sąd administracyjny w drodze wyroku realizuje skutek odpowiadający efektom zastosowania podstawowej metody działania prawa administracyjnego, tj. jednostronnej i władczej konkretyzacji praw i obowiązków jednostek dokonywanej przez administrację publiczną na podstawie norm prawa administracyjnego<sup>13</sup>. Wiąże się to z bezpośrednim ustaleniem przez sąd administracyjny praw i obowiązków podmiotu administrowanego<sup>14</sup>. W takiej sytuacji wyrok w zasadzie zastępuje decyzję i to zarówno w aspekcie materialnym, jak i formalnym. Aspekt materialny wiąże się z tym, że sprawa administracyjna zostaje rozstrzygnięta nie w formie decyzji przez organ administracyjny tylko przez sąd administracyjny wyrokiem. Z kolei aspekt formalny wiąże się z tym, że postępowanie administracyjne kończy się

nie decyzją, ale wyrokiem. Podkreślenia wymaga, że wyrok sądu administracyjnego w takim przypadku kończy postępowanie sądownoadministracyjne oraz również postępowanie administracyjne.

Patrząc z perspektywy art. 145a § 3 p.p.s.a., pamiętać należy, że wydanie wyroku przez sąd administracyjny ma miejsce już po zakończeniu postępowania w formie decyzji administracyjnej, a zatem wiąże się z weryfikacją dokonanych już działań administracji oraz ich konsekwencji. Dodać należy, że rozstrzygnięcie sądu jest w tym przypadku obwarowane spełnieniem szeregu przesłanek wynikających z art. 145a § 1 i 3 p.p.s.a., co w konsekwencji oceniane jest w nauce jako sytuacja, z którą mamy do czynienia dopiero w ostateczności<sup>15</sup>. Spostrzeżenie to koresponduje w pewnym zakresie ze stanowiskiem, że sprawowanie kontroli przez sądy administracyjne oznacza wtórność działań sądu wobec działań organów administracyjnych. Sądowi pozostaje tylko korygowanie działań lub zaniechań tych organów, a nie samodzielne rozstrzyganie poszczególnych spraw administracyjnych<sup>16</sup>. Stanowisko, że wyrok sądu jest w istocie korektą rezultatu działania administracji, wiąże się z tym, iż wyrok sądu administracyjnego nie może zastępować aktywności administracji publicznej. Wskazuje się, że wyrok taki może jedynie przekształcać (modyfikować) sytuację prawną skarżącego, a nie tworzyć ją „od podstaw”<sup>17</sup>.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na specyfikę rozstrzygnięć sądu administracyjnego, których podstawę prawną stanowią art. 149 § 1b oraz art. 154 § 2 p.p.s.a. Przepisy te w obowiązującym stanie prawnym – co należy szczególnie podkreślić – dotyczą również spraw, w których organ wydaje decyzje administracyjne<sup>18</sup>. W tych przypadkach rozstrzygnięcie merytoryczne sądu nie koryguje jednak decyzji administra-

11 M. Kamiński, *Zasady...*, s. 26.

12 Ustawa z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. poz. 658.

13 K. Klonowski, *Kompetencje...*, s. 572 i n.; M. Jaśkowska, *Decyzja administracyjna a wyrok sądu administracyjnego jako akty stosowania prawa* (w:) W. Jakimowicz, M. Krawczyk, I. Niżnik-Dobosz (red.) *Fenomen prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora Jana Zimmermanna*, Warszawa 2019, s. 410.

14 M. Jaśkowska, *Decyzja...*, s. 410.

15 Tamże.

16 L. Garlicki, komentarz do art. 184 (w:) L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*, t. 4, Warszawa 2005, s. 5; W. Jakimowicz, *O tzw. merytorycznych...*, s. 5 i n.

17 Z. Kmiecik, *Polskie sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2006, s. 230 i n.

18 Zob. szerzej: Z. Kmiecik, *Wykonanie wyroku sądu administracyjnego* (w:) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, *Sądowa kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2016, s. 681 i n.

cyjnej, gdyż taka w danej sprawie nie została w ogóle wydana. Rozstrzygnięcie to uprzedza decyzyjne działanie organu administracyjnego. Nie oznacza to jednak, że w takiej sytuacji sąd narusza kompetencje organu administracyjnego. Tu również działanie sądu administracyjnego jest wtórne wobec działania organu administracyjnego. Wtórność działania sądu wiąże się z tym, że zawsze jako pierwszy powstaje stosunek administracyjnoprawny łączący organ administracyjny z jednostką, przy czym chodzi tu o stosunek o charakterze procesowym. Dopiero powstanie takiego stosunku umożliwi powstanie stosunku prawnego o charakterze procesowym łączącego sąd administracyjny ze skarżącym oraz z organem administracyjnym, którego bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania zostały zaskarżone. Z tego powodu stosunki prawne z sądem administracyjnym mają zawsze charakter wtórny. Wyrok sądu administracyjnego wydany na podstawie art. 149 § 1b lub art. 154 § 2 p.p.s.a. rozstrzyga bowiem sprawę administracyjną z powodu kwalifikowanej bezczynności organu administracyjnego, który po wszczęciu postępowania administracyjnego z różnych powodów nie zdołał wydać decyzji wbrew takiemu obowiązkowi. Skoro jednak rozstrzygnięcie merytoryczne sądu może być pierwszym rozstrzygnięciem w sprawie, nie można wykluczyć przypadków, w których sytuacja prawa skarżącego będzie tworzona w pewnym sensie „od podstaw”. Również w tych przypadkach, ze względu na obwarowanie przesłankami wynikającymi z art. 149 § 1b oraz z art. 154 § 2 p.p.s.a. rozstrzygnięcie merytoryczne sądu może zachodzić w ostateczności.

W nauce trafnie zauważono, że przyznanie sądowi administracyjnemu kompetencji do wydania rozstrzygnięcia stwierdzającego istnienie albo nieistnienie uprawnienia lub obowiązku, wiąże się z wykonaniem kompetencji organu administracyjnego<sup>19</sup>. W przypadku tym dochodzi bowiem do sytuacji, że sąd administracyjny przejmuje kompetencje organu administracyjnego. Koresponduje z tym pogląd, że wyrok sądu rozstrzygający sprawę administracyjną merytorycznie stanowi alternatywą wobec decyzji

formę konkretyzacji prawa<sup>20</sup>. Zatem w przypadku wyroku sądu administracyjnego rozstrzygającego sprawę co do istoty działania sądu kształtuje sytuację prawną jednostki w taki sam sposób jak czyni to decyzja administracyjna.

Z postanowień art. 145a § 3 p.p.s.a. wynika, że sąd wydaje orzeczenie „stwierdzające istnienie albo nieistnienie uprawnienia lub obowiązku”. W nauce nie ma jednomyślności odnośnie do charakteru prawnego rozstrzygnięcia sądu, którego podstawę stanowi art. 145a § 3 p.p.s.a. Jedni autorzy wskazują na „charakter niejako deklaratoryjny”<sup>21</sup>. Można również dostrzec stanowisko, w którym nie zawężono charakteru takiego wyroku tylko do deklaratywnego<sup>22</sup>. Co prawda użycie w tym przepisie zwrotu „orzeczenie stwierdzające istnienie albo nieistnienie...” może przemawiać za pierwszym ze stanowisk, zasadne wydaje się jednak przyznanie racji drugiemu.

Uwzględniając przedstawione wyżej rozważania dotyczące w istocie zacierania się granic pomiędzy decyzją administracyjną a wyrokiem sądu administracyjnego<sup>23</sup>, związane z dostrzeganym w nauce zjawiskiem „administratywizacji” postępowania sądowniczoadministracyjnego<sup>24</sup>, zasadne jest stanowisko, że rozstrzygnięcie sądu będące alternatywą wobec decyzji deklaratoryjnej ma charakter deklaratoryjny, natomiast wobec decyzji konstytucyjnej – charakter konstytucyjny. W tym przypadku pod pojęciem stwierdzenia istnienia albo nieistnienia uprawnienia lub obowiązku kryje się obok deklaratoryjnego, również kreatywny charakter orzeczenia sądu. W konsekwencji orzeczenie sądu tworzy, zmienia lub uchyla stosunek prawny oraz potwierdza uprawnienia lub obowiązki, które wynikają bezpośrednio z przepisów prawa materialnego. Spostrzeżenia te dotyczą wyroku, którego podstawę procesową stanowi art. 145a § 3 p.p.s.a.

19 M. Bogusz, *Problem konstytucyjności przepisu art. 145 § 3 i art. 145a prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2016, nr 2, s. 69–78.

20 M. Jaśkowska, *Decyzja...*, s. 410.

21 M. Jagielska, J. Jagielski, M. Grzywacz, komentarz do art. 145a (w:) Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 710.

22 D. Gut, *Merytoryczne orzekanie polskich sądów administracyjnych*, Lublin 2018, s. 155.

23 Zob. M. Jaśkowska, *Decyzja...*, s. 404.

24 Zob. M. Jaśkowska, *Decyzja...*, s. 411.



Postanowienia art. 149 § 1b oraz art. 154 § 2 p.p.s.a. skonstruowano nieco odmiennie niż art. 145a § 3 p.p.s.a. Z przepisów tych wynika, że sąd może „orzec o istnieniu lub nieistnieniu uprawnienia lub obowiązku”. Użycie różnych zwrotów w art. 145a § 3 p.p.s.a. oraz w art. 149 § 1b i w art. 154 § 2 p.p.s.a. było, jak się wydaje, celowe. Orzekanie przez sąd administracyjny o istnieniu lub nieistnieniu uprawnienia lub obowiązku jest, jak się wydaje, zakresowo węższe niż stwierdzenie istnienia albo nieistnienia uprawnienia lub obowiązku. Rozstrzy-

Ustawodawca, kształtując kompetencje sądu administracyjnego do orzekania o istocie sprawy, użył stosunkowo pojemnych sformułowań, a mianowicie „stwierdzić istnienie albo nieistnienie uprawnienia lub obowiązku” oraz „orzec o istnieniu lub nieistnieniu uprawnienia lub obowiązku”. Można zaryzykować twierdzenie, że w ramach tak szerokiego, a w konsekwencji uniwersalnego ujęcia kompetencji orzeczniczych sądu mieszczą się w zasadzie wszystkie kompetencje organów administracyjnych zwią-



**W ramach szerokiego, a w konsekwencji uniwersalnego ujęcia kompetencji orzeczniczych sądu mieszczą się w zasadzie wszystkie kompetencje organów administracyjnych związane z działaniem w formie decyzji administracyjnej przewidziane prawem, w tym również kompetencje organów podatkowych przewidziane w Ordynacji podatkowej.**

gając spór o to, czy określone uprawnienie lub obowiązek istnieje czy też nie istnieje, sąd administracyjny – jak się wydaje – tego uprawnienia lub obowiązku sam nie kreuje. Rozstrzygnięcie sądu przybiera postać orzeczenia deklaratoryjnego, które w sposób wiążący stwierdza wyłącznie istnienie określonego stanu prawnego.

Powyższe rozważania korespondują z prezentowanym w nauce stanowiskiem dopuszczającym możliwość wydawania na podstawie art. 149 § 1b oraz art. 154 § 2 p.p.s.a. wyłącznie rozstrzygnięć w sprawach, w których uprawnienia lub obowiązki jednostki wynikają bezpośrednio z norm prawa materialnego i wymagają tylko potwierdzenia lub wykluczenia istnienia, a zatem rozstrzygnięć o charakterze deklaratoryjnym<sup>25</sup>.

zane z działaniem w formie decyzji administracyjnej przewidziane prawem, w tym również kompetencje organów podatkowych przewidziane w Ordynacji podatkowej. W odniesieniu do art. 145a § 3 p.p.s.a. nie ma przy tym znaczenia to, czy decyzja ma charakter konstytutywny, czy też deklaratoryjny. Natomiast w odniesieniu do art. 149 § 1b oraz art. 154 § 2 p.p.s.a. powyższe spostrzeżenie nie dotyczy, jak się wydaje, kompetencji związanych z możliwością wydawania rozstrzygnięcia o charakterze konstytutywnym.

Działając w konkretnej sprawie, sąd administracyjny nie może skorzystać z szerszych kompetencji niż przysługują w tej sprawie organowi administracyjnemu. W nauce zasadnie zatem stwierdzono, że sąd administracyjny merytorycznie determinując rozstrzygnięcie sprawy administracyjnej nie może zrobić więcej niż organ administracyjny, co oznacza, że może zrobić mniej<sup>26</sup>.

25 Z. Kmiecik, *Wykonanie wyroku sądu administracyjnego* (w:) R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System...*, s. 683; D. Gut, *Merytoryczne orzekanie polskich sądów administracyjnych*, Lublin 2018, s. 155.

26 W. Jakimowicz, *O tzw. merytorycznych...*, s. 5 i n.

Na koniec tej części artykułu należy podkreślić, że w nauce dostrzega się powściągliwość sądów administracyjnych w stosowaniu przepisów regulujących merytoryczne orzekanie, w tym również na gruncie spraw podatkowych<sup>27</sup>. Dwie zasadnicze przyczyny takiego stanu rzeczy to obwarowanie zastosowania tych przepisów szeregiem przesłanek oraz brak możliwości przeprowadzenia przez sąd administracyjny postępowania dowodowego według standardów zbliżonych do tych, jakie przewidują przepisy regulujące postępowanie administracyjne. W odniesieniu do art. 149 § 1b oraz art. 154 § 2 p.p.s.a. Andrzej Kabat wyraził wręcz stanowisko, że praktyce raczej rzadko spełnione zostaną ustawowe wymogi niezbędne do stosowania powyższych przepisów<sup>28</sup>.

Podzielenie powyższych spostrzeżeń nie może jednak zniechęcać do prowadzenia badań nad specyfiką rozstrzygnięć merytorycznych sądów administracyjnych i ich oddziaływaniem w sferze prawa podatkowego.

### 3. Instytucje postępowania sądowoadministracyjnego w Ordynacji podatkowej

Analiza przepisów Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że sytuację podatkowoprawną jednostki kształtuje szereg różnorodnych czynników. Można wyodrębnić również takie, które są w pewien sposób związane z szeroko pojętą materią sądowej kontroli administracji publicznej. W wielu bowiem przypadkach Ordynacja podatkowa posługuje się instytucjami<sup>29</sup> zaczerpniętymi z procedury sądowoadministracyjnej. W przepisach Ordynacji podatkowej jako budulca tego aktu prawnego wykorzystano bowiem określone instytucje postępowania sądowoadministracyjnego, których

katalog nie ogranicza się wyłącznie do wyroków sądów administracyjnych.

Można wyodrębnić co najmniej trzy takie instytucje: prawo do zaskarżenia określonego działania organu podatkowego do sądu administracyjnego, wszczęcie i prowadzenie postępowania sądowoadministracyjnego oraz wydanie wyroku sądu administracyjnego. Ordynacja podatkowa, wykorzystując wskazane trzy instytucje procedury sądowoadministracyjnej, w określony sposób kształtuje sytuację podatkowoprawną jednostki.

Jako przykład regulacji, z której wynika, że sytuację podatkowoprawną kształtuje w sposób pośredni już samo prawo zaskarżenia do sądu administracyjnego określonego działania organu podatkowego (art. 3 § 2 pkt 1 i 2 w zw. z art. 50 § 1 p.p.s.a.), można wskazać na art. 210 § 2 i art. 217 § 1 pkt 6 o.p. oraz wynikający z tych przepisów obowiązek informacyjny organu podatkowego związany z koniecznością pouczenia strony postępowania o prawie do wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję lub postanowienie. W tym przypadku pośrednie ukształtowanie uprawnień jednostki następuje w ten sposób, że strona postępowania podatkowego ma prawo oczekiwać pouczenia o możliwości zaskarżenia działania organu podatkowego do sądu administracyjnego.

Innym przykładem takiej regulacji jest art. 213 § 1 o.p., z którego wynika, że strona może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, zażądać jej uzupełnienia co do prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego albo sprostowania zamieszczonego w decyzji pouczenia w tej kwestii. Konstrukcja tego przepisu pozostaje w ścisłym związku z art. 3 § 2 pkt 1 oraz z art. 50 § 1 p.p.s.a. Wadliwe pouczenie o skardze do sądu administracyjnego lub jego brak generuje uprawnienie jednostki do żądania od organu podatkowego uzupełnienia lub sprostowania tej kwestii.

Również art. 218 o.p. jest przykładem regulacji, która ma zastosowanie, jeżeli w odniesieniu do działania organu podatkowego przysługuje skarga do sądu administracyjnego. Z przepisu tego wynika, że postanowienie, od którego służy skarga do sądu administracyjnego, doręcza się na piśmie lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W tym przypadku widoczny jest związek z art. 3 § 2 pkt 2 oraz z art. 50 § 1 p.p.s.a., generujący obowiązek pisemnego

27 W. Piątek, A. Skoczylas, *Kasacyjny...*, s. 24 i n.

28 A. Kabat, komentarz do art. 149 (w:) B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgodkła-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 516.

29 Pojęcie instytucji postępowania sądowoadministracyjnego należy rozumieć w sposób, w jaki przyjmuje się je w doktrynie, czyli jako zespół przepisów prawnych stanowiących pewien mechanizm. Zob. J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2017, s. 120 i n.

utrwalenia postanowienia oraz obowiązek doręczenia takiego aktu administracyjnego stronie. Powyższym obowiązkom organów podatkowych odpowiadają określone uprawnienia jednostki.

Nieco odmienny obowiązek, niezwiązany jednak bezpośrednio z samym prawem wniesienia skargi do sądu administracyjnego, wynika z art. 103 § 1 pkt 3 o.p. Na podstawie tego przepisu organy podatkowe zawiadamiają spadkobierców o decyzjach i postanowieniach, które zostały doręczone spadkodawcy, a w dniu jego śmierci nie upłynął jeszcze termin do złożenia skargi do sądu administracyjnego. W tym przypadku uprawnienie następców prawnych kształtuje pośrednio art. 3 § 2 pkt 1 i 2 w związku z art. 50 § 1 p.p.s.a. w połączeniu ze stanem faktycznym polegającym na śmierci spadkodawcy w dniu, w którym jeszcze nie upłynął termin do złożenia skargi do sądu administracyjnego.

W dalszej kolejności jako przykład regulacji, która stanowi podstawę do determinowania sytuacji podatkowoprawnej jednostki przez wszczęcie i prowadzenie postępowania sądownoadministracyjnego, można wskazać art. 239f § 1 o.p. Z przepisu tego wynika, że wniesienie skargi do sądu administracyjnego, a zatem czynność inicjująca wszczęcie postępowania sądownoadministracyjnego, stanowi jedną z przesłanek wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej przez organ podatkowy pierwszej instancji.

Ponadto z wszczęciem postępowania sądownoadministracyjnego wiąże się obowiązek informacyjny organu podatkowego uregulowany w art. 103 § 1 pkt 1 o.p. Organy podatkowe zawiadamiają bowiem spadkobierców o złożonych przez spadkodawcę skargach do sądu administracyjnego.

Wreszcie nie sposób pominąć art. 70 § 6 pkt 2 o.p., zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. W tym przypadku wszczęcie postępowania sądownoadministracyjnego kształtuje sytuację podatkową podatnika w ten sposób, że wywołuje skutek materialnoprawny, zwieszający bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Wszczęcie postępowania przed sądem administracyjnym może stanowić również przesłankę zawiesz-

nia postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 201 § 1 pkt 7 o.p. organ podatkowy zawiesza postępowanie w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ lub stwierdzającą nieważność decyzji. Ponadto na podstawie art. 201 § 1 pkt 2 o.p. organ podatkowy zawiesza postępowanie, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd. Z zagadnieniem wstępnym mamy natomiast do czynienia między innymi w przypadku, gdy w trakcie postępowania sądownoadministracyjnego wszczęto postępowanie podatkowe w celu zmiany, uchylecia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania w sprawie kontrolowanego przez sąd rozstrzygnięcia (decyzji podatkowej). W takim przypadku organ podatkowy obowiązany jest zawiesić to postępowanie na podstawie art. 201 § 1 pkt 2 o.p. do czasu prawomocnego zakończenia postępowania sądownoadministracyjnego<sup>30</sup>.

Przechodząc do regulacji, które stwarzają podstawy do tego, żeby sytuację podatkowoprawną jednostki kształtowało orzeczenie sądu administracyjnego, w pierwszej kolejności należy dostrzec art. 70 § 7 pkt 2, zgodnie z którym bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności. Przepis ten koresponduje z wyżej przedstawionym art. 70 § 6 pkt 2 o.p.

Również art. 205a § 1 pkt 4 o.p. stanowi przykład regulacji umożliwiającej kształtowanie sytuacji podatkowoprawnej przez wyrok sądu administracyjnego. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu, 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. Przepis ten koresponduje z wyżej przedstawionym art. 201 § 1 pkt 2 o.p. Z kolei w przypadku zawieszenia postę-

30 Zob. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 czerwca 2017 r., II GPS 1/17, O NSA i WSA 2017, nr 5, poz. 73.



powania na podstawie art. 201 § 1 pkt 7 o.p. zasadne jest przyjęcie, że przesłanką podjęcia zawieszono go postępowania jest prawomocne zakończenie postępowania sądownoadministracyjnego wszczętego ze skargi na decyzję uchylającą w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ lub stwierdzającą nieważność decyzji<sup>31</sup>.

Doręczenie organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego wyznacza zatem termin do dokonania określonych czynności przez organ podatkowy, którego niezachowanie skutkuje koniecznością zwrotu nadpłaty bez zbędnej zwłoki.

Innym przykładem takiej regulacji jest art. 249 § 1 pkt 2 o.p. zawierający przesłanki negatywne wszczęcia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nieważ-



## **Sytuacja podatkowoprawna jednostki – materialnoprawna oraz procesowa – wynikająca z Ordynacji podatkowej, kształtowana jest po pierwsze, przez prawo do zaskarżenia do sądu określonych postanowień oraz decyzji wydawanych przez organy podatkowe, po drugie, przez wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu podatkowego, z czym wiąże się wszczęcie postępowania sądownoadministracyjnego, po trzecie, przez wyrok sądu administracyjnego.**

Kolejnym przykładem regulacji umożliwiającej kształtowanie sytuacji podatkowoprawnej jednostki przez wyrok sądu administracyjnego, a ściślej doręczenie jego odpisu, jest art. 77 § 4 o.p. Z przepisu tego wynika, że w przypadku niewydania nowej decyzji w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki.

ności decyzji podatkowej. Organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jeżeli sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję, chyba że żądanie oparte jest na przepisie art. 247 § 1 pkt 4 o.p., czyli decyzja ostateczna dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną. Wyrok oddalający skargę na decyzję podatkową zasadniczo wyklucza zatem wszczęcie postępowania podatkowego w trybie nadzwyczajnym celem weryfikacji tej decyzji, jakim jest stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej.

Na koniec tej kategorii regulacji należy zwrócić uwagę na art. 77 § 1 pkt 1 o.p. Z przepisu tego wynika, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od

31 P. Pietrasz, komentarz do art. 205a (w:) L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Lex/el 2021.

dnia wydania nowej decyzji – jeżeli nadpłata powstała w związku z uchYLENIEM albo stwierdzeniem nieważności decyzji. Na uwagę zasługuje jednak uniwersalność tej regulacji. Otóż ustawodawca uzależnił zwrot nadpłaty w terminie 30 dni od jej powstania w związku z uchYLENIEM albo stwierdzeniem nieważności decyzji. Przepis ten abstrahuje od tego, czy wyeliminowanie decyzji z obrotu prawnego wiązało się z działaniem organu podatkowego czy też sądu administracyjnego. Nie wskazuje bowiem organu państwowego, który eliminuje decyzję z obrotu prawnego ani też nie określa formy prawnej jego działania. Rozstrzygnięciem sądu administracyjnego, które wywołuje skutek w postaci uchYLENIA albo stwierdzenia nieważności decyzji administracyjnej, jest natomiast wyrok kasacyjny, którego podstawę stanowi art. 145 § 1 pkt 1 i 2 p.p.s.a.

Mając na uwadze powyższe rozważania, można dojść do wniosku, że sytuacja podatkowopravna jednostki (materialnoprawna oraz procesowa), wynikająca z Ordynacji podatkowej, kształtowana jest między innymi: po pierwsze, przez prawo do zaskarżenia do sądu określonych postanowień oraz decyzji wydawanych przez organy podatkowe, po drugie, przez wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu podatkowego, z czym wiąże się wszczęcie postępowania sądownoadministracyjnego, oraz po trzecie, przez wyrok sądu administracyjnego. Przy czym, w tym ostatnim przypadku, przepisy prawa podatkowego mogą uzależniać ukształtowanie sytuacji prawnej od doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego.

#### **4. Rozstrzygnięcia merytoryczne sądu administracyjnego a decyzja podatkowa**

Artykuły 145a § 3, art. 149 § 1b oraz art. 154 § 2 p.p.s.a. są w pewnym sensie odpowiednikami art. 207 § 1 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej. Wymienione wyżej regulacje ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, podobnie jak art. 207 § 1 o.p., nie stanowią samodzielnej podstawy do wydania rozstrzygnięcia merytorycznego. Stanowią one bowiem wyłącznie podstawę procesowopravną rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, tak jak art. 207 § 1 o.p. sta-

nowi podstawę procesowopravną decyzji podatkowej. Poprzez te przepisy sąd administracyjny w pewnym sensie przejmuje kompetencje organu podatkowego. Nieodzowne jest zatem istnienie przepisu kompetencyjnego, wyposażającego organ podatkowy w zdolność do określonego działania w formie decyzji podatkowej, a ponadto przepisu prawa podatkowego materialnego, z którego wynika określone uprawnienie lub obowiązek jednostki.

Z kolei art. 145 § 3 p.p.s.a. wyposażający sąd administracyjny w kompetencję do umorzenia postępowania podatkowego nie zastępuje art. 208 § 1 o.p., zgodnie z którym, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. Artykuł art. 145 § 3 p.p.s.a. prowadzi natomiast do przeniesienia na grunt postępowania sądownoadministracyjnego instytucji obligatoryjnego umorzenia postępowania podatkowego przewidzianego w art. 208 § 1 o.p.<sup>32</sup>

Mając na uwadze dotychczasowe rozważania, można dojść do wniosku, że sąd administracyjny w wyroku rozstrzygającym sprawę co do istoty, może w szczególności określić wysokość zobowiązania podatkowego lub prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (art. 21 § 3 i 3a o.p.), ustalić wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 i § 5 o.p.), określić wysokość straty poniesionej przez podatnika (art. 24 o.p.), orzec o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta (art. 30 § 4 o.p.), określić wysokość nadpłaty (art. 74a o.p.), stwierdzić nadpłatę (art. 75 § 4 i 4a o.p.), orzec o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców (art. 100 § 1 o.p.), orzec o odpowiedzialności osoby trzeciej (art. 108 § 1 o.p.). Zastrzec jednak należy, że kompetencje organów podatkowych wynikające z art. 21 § 1 pkt 2 i § 5 o.p. oraz z art. 108 § 1 o.p., związane z wydaniem decyzji o charakterze konstytutywnym, sąd administracyjny

32 Zob. na gruncie 105 § 1 k.p.a.: M. Jagielska i in., komentarz do art. 145 (w): Hauser, M. Wierzbowski (red.) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 703.

przejmuje tylko w przypadku, gdy podstawą jego rozstrzygnięcia jest art. 145a § 3 p.p.s.a.

Wątpliwości wiąże się z udzieleniem odpowiedzi na pytanie, czy sąd administracyjny może rozstrzygać o odroczeniu terminu płatności podatku, rozłożeniu zapłaty podatku na raty, umorzeniu zaległości podatkowej na wniosek podatnika (art. 67a § 1 o.p.), a zatem działać w sferze uznania administracyjnego. Ze względu na konstytucyjny charakter decyzji wydawanej na podstawie tego przepisu pod rozważenie można wziąć jedynie podstawę prawną rozstrzygnięcia sądu przewidzianą w art. 145a § 3 p.p.s.a. Zauważyć jednak należy, że z art. 145a § 1 p.p.s.a., od którego uprzedniego zastosowania przez sąd zależy możliwość zastosowania art. 145a § 3 p.p.s.a. wnika, iż przepis ten nie dotyczy sytuacji, gdy rozstrzygnięcie pozostawiono uznaniu organu. Oznacza to, że art. 145a § 3 p.p.s.a. nie stanowi podstawy dla sądu administracyjnego do przejścia, przewidzianej w art. 67a § 1 o.p., kompetencji organu podatkowego. Podstawy takiej nie stanowią, jak się wydaje, art. 149 § 1b oraz art. 154 § 2 p.p.s.a., gdyż jak już zasygnalizowano przepisy te nie wyposażają sądu w kompetencje do wydania rozstrzygnięcia o charakterze konstytucyjnym.

Wyposażenie sądów administracyjnych w kompetencje do rozstrzygania, na gruncie stosunków podatkowopravných, spraw co do istoty w praktyce może powodować określone konsekwencje w sferze podatkowopravných sytuacji jednostki.

Poniżej, tytułem przykładu, zaprezentowano wybrane zagadnienia, które pojawiają się na styku problematyki merytorycznych kompetencji sądów administracyjnych oraz regulacji ogólnego prawa podatkowego.

Z art. 21 § 3 o.p. wynika, że po spełnieniu określonych w nim przesłanek organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Decyzja ta, jak każda decyzja podatkowa, w tym również taka, która może być zastąpiona przez wyrok sądu administracyjnego, musi być doręczona. Obowiązek ten wynika wprost z art. 211 o.p. Czy zatem również doręczenie wyroku sądu administracyjnego jest warunkiem wywołania skutków prawnych, takich które wywołuje doręczenie decyzji podatkowej (w tym przypadku określenie wysokości zobowiązania podat-

kowego). Odpowiadając na tak skonstruowane pytanie, podkreślenia wymaga, że w procedurach administracyjnych, w tym w postępowaniu podatkowym, zasadą jest, że organ, który wydał decyzję jest nią związany od chwili doręczenia<sup>33</sup>. W takim przypadku byłby prawny decyzji administracyjnej na zewnątrz rozpoczyna się od ujawnienia woli organu administracyjnego, co w postępowaniu podatkowym następuje przez skuteczne doręczenie takiego aktu administracyjnego<sup>34</sup>. Dopiero z chwilą doręczenia decyzja wywiera skutki prawne<sup>35</sup>. Z kolei zgodnie z art. 144 p.p.s.a. sąd jest związany wydanym wyrokiem od chwili jego ogłoszenia, a jeżeli wyrok został wydany na posiedzeniu niejawnym – od podpisania sentencji wyroku. Ogłoszenie wyroku, a w przypadku wyroku wydanego na posiedzeniu niejawnym – jego podpisanie są zatem bezwzględnie warunkami ważności orzeczenia<sup>36</sup>. Dla ważności oraz wywołania skutków prawnych wyroku nie ma natomiast znaczenia jego doręczenie stronie postępowania.

Zauważyć jednak należy, że w określonych sytuacjach ustawa wprost uzależnia ukształtowanie sytuacji prawnej jednostki od doręczenia odpisu orzeczenia sądu administracyjnego. Przykładem takiej regulacji jest powoływany już art. 77 § 4 o.p., z którego wynika, że w przypadku niewydania nowej decyzji w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności, uchylającego decyzję albo stwierdzającego jej nieważność, nadpłata stanowiąca kwotę wpłaconą na podstawie decyzji uchylonej

33 Zgodnie z art. 110 § 1 k.p.a. organ, który wydał decyzję jest nią związany od chwili doręczenia lub ogłoszenia, o ile kodeks nie stanowi inaczej. Z art. 212 o.p. wynika natomiast, że organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia.

34 Zob. na gruncie k.p.a.: J. Starościk, komentarz do art. 102 (w:) E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1964, s. 166 i n.; M. Dyl. komentarz do art. 110 (w:) R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 840.

35 Zob. W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 201.

36 B. Adamiak, J. Borkowski, *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2015, s. 318.

albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki.

Innym przykładem jest art. 44 § 1 o.p., zgodnie z którym podstawą wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów jest doręczona decyzja: 1) ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego; 2) określająca wysokość zobowiązania podatkowego; 3) określająca wysokość odsetek za zwłokę; 4) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta; 5) o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej; 6) o odpowiedzialności spadkobiercy; 7) określająca wysokość zwrotu podatku. W tym przypadku ustawodawca, jak się wydaje zasygnalizował, że podstawą wniosku o wpis jest wyłącznie decyzja doręczona. W konsekwencji, jak się wydaje, przyjęć należy, że podstawą wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów może być również wyrok sądu administracyjnego zawierający jedno z wyżej wymienionych rozstrzygnięć, tylko w przypadku, gdy został doręczony stronie.

Na uwagę zasługują regulacje dotyczące nadpłaty, w tym jej zwrotu oraz oprocentowania. Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 2 o.p. nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę lub określającej wysokość nadpłaty. Przepis ten ma zastosowanie również w sytuacji, gdy to sąd administracyjny stwierdzi nadpłatę lub określi jej wysokość. Data wydania wyroku przez ten sąd determinuje w tym przypadku początek biegu terminu do dokonania zwrotu nadpłaty. Z kolei na podstawie art. 78 § 3 pkt 3 o.p. oprocentowanie nadpłaty przysługuje w przypadkach przewidzianych w art. 77 § 1 pkt 2 i pkt 6 – od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją): a) jeżeli nadpłata nie została zwrócona w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę, b) jeżeli decyzja stwierdzająca nadpłatę nie została wydana w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent. Na uwagę zasługuje spostrzeżenie, że w przypadku gdy podstawą wyroku jest art. 149 § 1b lub art. 154 § 2 p.p.s.a. orzeczenie takie stanowi pierwsze rozstrzygnięcie merytoryczne w sprawie. Jeżeli rozstrzygnięcie takie nie zostanie wydane w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie

nadpłaty, a do opóźnienia w wydaniu rozstrzygnięcia nie przyczynił się podatnik, płatnik lub inkasent, to oprocentowanie nadpłaty przysługuje w tym przypadku od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem<sup>37</sup>.

Kolejne zagadnienie wiąże się z art. 81b § 1 pkt 2 lit. b o.p., zgodnie z którym uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu postępowania podatkowego – w zakresie nieobjętym decyzją określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Jeżeli rozstrzygnięcie sądu administracyjnego zastąpi decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego albo określi wysokość tego zobowiązania po raz pierwszy, zasadne wydaje się przyjęcie, że uprawnienie do skorygowania deklaracji przysługuje nadal po zakończeniu postępowania podatkowego lub sądownoadministracyjnego – w zakresie nieobjętym merytorycznym wyrokiem sądu administracyjnego określającym wysokość zobowiązania podatkowego. Nie tylko decyzja podatkowa, ale również wyrok merytoryczny sądu nie mogą być skorygowane przez podatnika.

Zgodnie z art. 93d o.p. przepisy art. 93–93c dotyczące, ogólnie rzecz ujmując, następstwa prawnego mają zastosowanie również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego. Przepis ten należy interpretować w ten sposób, żeby wymienione wyżej przepisy dotyczące następstwa prawnego (art. 93–93c o.p.) odnosiły się również do praw i obowiązków wynikających z wyroków sądów administracyjnych wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Zgodnie z art. 97 § 4 o.p. przepisy § 1–3, dotyczące odpowiedzialności spadkobierców oraz przedsiębiorstwa w spadku, stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego. Także ten przepis należy interpretować w ten sposób, żeby art. 97 § 1–3 o.p., dotyczący odpowiedzialności spadkobierców oraz przedsiębiorstwa w spadku, miał zastosowanie do praw i obowiązków wynikających z wyroków sądów administracyjnych wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego.

37 Na temat sądowego stwierdzenia istnienia nadpłaty podatku zob. M. Popławski, *Nadpłata i zwrot podatku*, Warszawa 2014, s. 48.

Zgodnie z art. 282a § 1 o.p. w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta, za zastrzeżeniem § 2. Przepis ten nie ma zastosowania, jeżeli kontrola podatkowa jest niezbędna dla przeprowadzenia postępowania w: 1) sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną; 2) związku z uchYLENIEM lub stwierdzeniem nieważności decyzji przez sąd administracyjny; 3) sprawie stwierdzenia nadpłaty (art. 282a § 1 o.p.). Również w przypadku spraw zakończonych merytorycznym wyrokiem sądu zasadą powinien być brak możliwości ponownego wszczęcia kontroli podatkowej.

Wydanie wyroku na postawie art. 145a § 3, art. 149 § 1b, art. 154 § 2 p.p.s.a. rozstrzyga sprawę merytorycznie, a w przypadku art. 145 § 3 p.p.s.a. kończy postępowanie podatkowe w sposób formalny – jego umorzeniem. W takich przypadkach w obrocie prawnym funkcjonuje wyrok sądu administracyjnego, a nie decyzja podatkowa organu podatkowego. Zauważyć jednak należy, że w odniesieniu do orzeczeń sądu administracyjnego nie mogą mieć zastosowania przepisy dotyczące nadzwyczajnych trybów weryfikacji decyzji ostatecznej, w tym wznowienia postępowania podatkowego (art. 240–246 o.p.), stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247–252 o.p.), uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej (art. 253–256 o.p.) oraz wygaśnięcia decyzji (art. 258–259a o.p.). Rozstrzygnięcie merytoryczne sądu administracyjnego wyklucza zatem zastosowanie przepisów postępowania podatkowego regulujących nadzwyczajne tryby weryfikacji decyzji ostatecznej.

Warto zasygnalizować, że przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym regulują dwa nadzwyczajne tryby zaskarżenia wyroków sądowych, w tym wznowienie postępowania (art. 270–285 p.p.s.a.) oraz stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia (art. 285a–285l p.p.s.a.). Ponadto art. 172 p.p.s.a. reguluje środek nadzoru judykacyjnego w postaci unieważnienia prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego. Zauważyć należy, że wynikające z wyżej wymienionych przepisów ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami admini-

stracyjnymi przesłanki umożliwiające wyeliminowanie z obrotu prawnego wyroku sądu administracyjnego są odmienne od przesłanek przewidzianych w przepisach Ordynacji podatkowej dających podstawę do wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji podatkowej. Ponadto katalog przesłanek ujęty w Ordynacji podatkowej jest znacznie szerszy.

## 5. Wnioski

Kształtując sytuację podatkowoprawną jednostki, przepisy Ordynacji podatkowej wprost odwołują się do określonych instytucji postępowania sądowniczo-administracyjnego, takich jak: prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego, wniesienie skargi do sądu administracyjnego, wydanie wyroku przez sąd administracyjny, doręczenie odpisu wyroku sądu administracyjnego czy też uchYLENIE albo stwierdzenie nieważności decyzji, co może nastąpić w wyroku kasacyjnym sądu administracyjnego.

Zauważyć jednak należy, że poprzez merytoryczne kompetencje sądów administracyjnych ich wyroki mogą kształtować sytuację podatkowoprawną jednostek pomimo braku regulacji prawnych wprost odwołujących się do takich rozstrzygnięć tych sądów. Z przypadkami takimi mamy najczęściej do czynienia, gdy orzeczenie merytoryczne sądu administracyjnego zastępuje decyzję podatkową. W tym miejscu nasuwa się pytanie, czy taka sytuacja jest dopuszczalna i czy nie należy dokonać modyfikacji przepisów ogólnego prawa podatkowego w ten sposób, żeby przepisy te wprost przewidywały również rozstrzygnięcia merytoryczne sądów administracyjnych.

Udzielając odpowiedzi na tak postawione pytanie, należy przypomnieć, że wyrok merytoryczny sądu administracyjnego zastępuje decyzję podatkową w aspekcie materialnym oraz formalnym. Pierwszy wiąże się z tym, że sprawę podatkową rozstrzyga bezpośrednio wyrok sądu administracyjnego a nie decyzja podatkowa organu podatkowego. Drugi wiąże się z tym, że postępowanie podatkowe kończy wyrok sądu a nie decyzja organu podatkowego.

Ponadto wyposażenie sądów administracyjnych w rozstrzygnięcia merytoryczne zastępujące decyzje administracyjne miało zdaniem projektodawców przyczynić się do usprawnienia, uproszczenia i przyspieszenia postępowania przed sądami administra-



cyjnymi oraz do podwyższenia standardów ochrony praw i wolności obywatelskich<sup>38</sup>.

W konsekwencji brak regulacji w ogólnym prawie podatkowym wprost uzależniających sytuację podatkowoprawną jednostki od rozstrzygnięcia merytorycznego sądu administracyjnego nie oznacza, że wyroki takie nie mają żadnego wpływu na taką sytuację. Przyjęcie odmiennego stanowiska

sytuacji podatkowoprawnej jednostki, mieści się nie tylko decyzja w rozumieniu art. 207 i art. 210 o.p. ale również wyrok sądu administracyjnego rozstrzygający sprawę co do istoty.

Na koniec należy przytoczyć istotne spostrzeżenie Małgorzaty Jaśkowskiej wskazujące na to, że zjawiska związane z zastępowaniem decyzji administracyjnych wyrokami sądów administracyjnych rozstrzygającymi

## W obowiązującym stanie prawnym pod pojęciem decyzji użytym w przepisach prawa podatkowego, w związku z kształtowaniem sytuacji podatkowoprawnej jednostki, mieści się również wyrok sądu administracyjnego rozstrzygający sprawę co do istoty.

dyskwalifikowałyby efektywność merytorycznych wyroków sądów administracyjnych, a ponadto podważałoby kompleksowość nowelizacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, dokonanej ustawą z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

W związku z powyższym, dokonując analizy przepisów prawa podatkowego w każdym przypadku, gdy ustawa uzależnia sytuację podatkowoprawną jednostki od wydania lub doręczenia decyzji podatkowej, należy mieć na uwadze, że takie same skutki jak ten akt administracyjny może wywołać rozstrzygnięcie merytoryczne sądu administracyjnego. Można zatem dojść do wniosku, że w obowiązującym stanie prawnym pod pojęciem decyzji użytym w przepisach prawa podatkowego, w związku z kształtowaniem

sprawę co do istoty wymagają obserwacji, gdyż są przejawem zmian, które mogą mieć bardziej daleko sięgające skutki<sup>39</sup>. Stanowisko to jest aktualne również na gruncie prawa podatkowego, co mam nadzieję, przynajmniej sygnalizacyjnie zostało przedstawione w tym artykule.

### Bibliografia

- Adamiak B., Borkowski J., *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Warszawa 2015.
- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2017.
- Boć J., *Pojęcie sytuacji administracyjnoprawnej* (w:) J. Boć (red.), *Prawo administracyjne*, Wrocław 2007, s. 365–368.
- Bogusz M., *Problem konstytucyjności przepisu art. 145 § 3 i art. 145a prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2016, nr 2, s. 69–78.
- Dawidowicz W., *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983.

38 Zob. uzasadnienie projektu Ustawy z dnia 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Druk nr 1633, Sejm VII kadencji, <http://www.sejm.gov.pl/Sejm7.nsf/druk.xsp?nr=1633>

39 M. Jaśkowska, *Decyzja...*, s. 413.

- Dyl. M. *komentarz do art. 110 (w):* R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 782–888.
- Garlicki L., *komentarz do art. 184 (w):* L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Komentarz*, t. 4, Warszawa 2005, s. 1–9. XX–XX.
- Geburczyk F., *Istota wyroku co do meritum sprawy (w):* W. Piątek (red.), *Wykonywanie wyroku sądu administracyjnego*, Warszawa 2017, s. 207–221
- Gut D., *Merytoryczne orzekanie polskich sądów administracyjnych*, Lublin 2018.
- Hauser R., *Wstępne założenia nowelizacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Państwo i Prawo” 2013, z. 2, s. 17–32.
- Izdebski H., *Orzekanie na podstawie akt sprawy a przeprowadzenie dowodów w postępowaniu przed sądami administracyjnymi (w):* T. Gardocka, D. Jagiello (red.), *Dowody w postępowaniach sądowych*, Warszawa 2018, s. 109–120
- Jagielska M. i in., *komentarz do art. 145 (w):* Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 674–721.
- Jagielska M., Jagielski J., Grzywacz M., *komentarz do art. 145a (w):* R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 709–750.
- Jakimowicz W., *O tzw. merytorycznych kompetencjach orzeczniczych sądów administracyjnych określonych w art. 145a § 1 prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, „Casus”, lato 2017, s. 5–13.
- Jaśkowska M., *Decyzja administracyjna a wyrok sądu administracyjnego jako akty stosowania prawa (w):* W. Jakimowicz, M. Krawczyk, I. Niżnik-Dobosz (red.), *Fenomen prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora Jana Zimmermanna*, Warszawa 2019, s. 410.
- Kabat A., *komentarz do art. 149 (w):* B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 514–517.
- Kamiński M., *Zasady orzekania co do istoty sprawy sądowniczo-administracyjnej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2015, nr 5, s. 16–34.
- Klonowski K., *Kompetencje sądów administracyjnych do reformatorskiego orzekania a definicje sprawy sądowniczo-administracyjnej (w):* red. D.R. Kijowski, A. Miruć, A. Suławko-Karetko (red.), *Jakość prawa administracyjnego*, Warszawa 2012, s. 572–589.
- Kmiecik Z., *Efektywność ochrony udzielanej przez sądy administracyjne (w):* Z. Kmiecik (red.), *Polskie sądownictwo administracyjne – zarys wykładu*, Warszawa 2017, s. 326 i n
- Kmiecik Z., *Wykonanie wyroku sądu administracyjnego (w):* R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, *Sądowa kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2016, s. 674–684.
- Kmiecik Z., *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, Warszawa 2014, s. 393.
- Piątek W., *Nowe kompetencje do merytorycznego orzekania przez sądy administracyjne*, „Państwo i Prawo” 2017, z. 1, s. 19–33.
- Piątek W., Skoczylas A., *Geneza, rozwój i model sądownictwa administracyjnego (w):* R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, *Sądowa kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2016, s. 52–70.
- Piątek W., Skoczylas A., *Kasacyjny czy merytoryczny model orzekania – kwestia zmiany modelu sądowej kontroli decyzji administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2019, z. 1, s. 24–38.
- Pietrasz P., *komentarz do art. 205a (w):* L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, Lex/el. 2021.
- Pietrasz P., *Reformacyjne orzekanie przez wojewódzkie sądy administracyjne w przypadku sądowej kontroli decyzji i postanowień – uwagi de lege ferenda (w):* J. Bieluk i in. (red.), *Z zagadnień prawa rolnego, cywilnego i samorządu terytorialnego. Księga jubileuszowa Profesora Stanisława Prutisa*, Białystok 2012, s. 806–818.
- Popławski M., *Nadpłata i zwrot podatku*, Warszawa 2014.
- Starościak J., *Komentarz do art. 102 (w):* E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1964, s. 166–167.
- Tarno J. P., *Uprawnienia orzecznicze sądu o charakterze dyscyplinującym i represyjnym (w):* R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, *Sądowa kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2016, s. 357–366.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016.