

UDC 336

Tomasz Brzezicki

(dr hab., brzoza@umk.pl, ORCID:0000-0003-1048-1402)
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu
adiunkt w Katedrze Prawa administracyjnego,
radca prawnych

Petro Kornieiev

(petrokornieyv@gmail.com)
lic., student drugiego stopnia Doradztwa Podatkowego
Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu

ELEMENTY DECYZJI PODATKOWEJ I JEJ ZASKARŻALNOŚĆ W POLSCE

Wstęp

Indywidualne rozstrzygnięcia w sprawach podatkowych posiadają kardynalne znaczenie z punktu widzenia pewności obrotu gospodarczego i sytuacji podatnika. Prawdliwość, a także przewidywalność działań aparatu fiskalnego pozwala na podejmowanie racjonalnych działań przez podatnika i wprowadza gwarancje dla całego obrotu prawnego. W niniejszym opracowaniu zostaną omówione podstawowe kwestie dotyczące rozstrzygnięć w sprawach indywidualnych, które są podejmowane w drodze decyzji, a także drogi ich weryfikacji. Artykuł posiada charakter opisowy, zaś analiza obowiązujących rozwiązań została dokonana metodą dogmatyczną poprzez analizę orzecznictwa polskich sądów administracyjnych oraz dorobku doktryny prawa podatkowego.

© *Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev, 2021*

© *Національний університет «Острозька академія», 2021*

-
- *Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21btzwp.pdf>.*

1.1 «Konstytucja podatkowa»

W 1989 r., po upadku komunizmu, w Polsce doszło do stosunkowo szybkiego i bardzo ważnego przełomu, który spowodował znaczne zmiany w systemie podatkowym. Okres transformacji gospodarczej RP w latach 1991-1994 można opisać, jako początki powstania aktualnie istniejącego systemu podatkowego. Lata 90-te to czas wielkich przemian gospodarczych, politycznych i społecznych. Warto zaznaczyć, że w przyspieszonym tempie udało się przejść od opodatkowania tzw., jednostek gospodarki uspołecznionej do podatków istniejących aktualnie [1]. Wraz z nową Konstytucją RP z 1997 r. zostały wprowadzone przepisy bezpośrednio związane z kwestiami podatkowymi. Wprowadzony został m.in. art. 84 i art. 217 Konstytucji RP (t.j. Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.). Powyższe przepisy wprowadziły obowiązek do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, które zostały określone w ustawie. Nie jest więc możliwe wprowadzenie podatków, czy innych danin publicznych w innej niż ustawa formie. Posiada to istotne znaczenie gwarancyjne dla potencjalnego podatnika.

Ważnym elementem tych przemian było uchwalenie Ordynacji podatkowej. Ustawa stanowi podwaliny polskiego systemu podatkowego została uchwalona dnia 29 sierpnia 1997 r. (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 z późn. zm. dalej O.p.) i weszła w życie 1 stycznia 1998 r.

W O.p., znajdują się m.in. regulacje dt., kwestii związanych z systemem organów podatkowych, postępowaniem podatkowym, a także kontrolą podatkową. Z pewnością, można uznać powyższy akt za „konstytucję podatkową”. Do niej powiem odnoszą się inne regulacje szczególne dotyczące prawa podatkowego (w tym kwestie dotyczące poszczególnych podatków).

Nie był (i nie jest) to jednak akt doskonały w swojej pierwotnej formie. Był wielokrotnie nowelizowany i zmieniany w celu usprawnienia działania administracji fiskalnej i wymiaru podatków.

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

W swoim dzisiejszym kształcie O.p., normuje: podstawowe pojęcia z zakresu prawa podatkowego, zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową i czynności sprawdzające, a także tajemnicę skarbową oraz instytucje związane z możliwością interpretacji prawa podatkowego. Istotnym jest to, że ustawa określa zasady kontroli podatkowej, a także obejmuje przepisy karne, które są stosowane w przypadku naruszenia poszczególnych przepisów Ordynacji.

O.p., należy do regulacji z zakresu prawa podatkowego, czyli oddzielnej gałęzi prawa.

Kolejnym ważnym etapem modernizacji systemu podatkowego RP, był etap wstąpienie Polski do Unii Europejskiej w 2004 r., co spowodowało, że przepisy prawa podatkowego musiały zostać dostosowane do rozwiązań unijnych.

Warto powiedzieć, że system prawny, który obecnie obowiązuje w Polsce, można określić jako systemem zrównoważony. Zrównoważony w zakresie praw i obowiązków podatnika. Taki system, z jednej strony przyznaje podatnikowi dość szerokie uprawnienia względem aparatu skarbowego, zaś z drugiej strony nakłada na niego szereg obowiązków.

1.2 Decyzja podatkowa - jako metoda władczego rozstrzygnięcia organu

Zgodnie z art. 207 O.p, organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. Zarówno O.p., jak i k.p.a, nie zawierają materialnej definicji decyzji, w związku z czym, powinniśmy posługiwać się jej określeniem procesowym. Decyzja w tym przypadku, jest podstawową formą zakończenia postępowania kontrolnego. Warto powiedzieć, o tym, czy dany akt prawny jest decyzją - przesądza przy tym jego treść, a nie forma, wynika to z art. 210 O.p., warte uwagi jest stanowisko, R. Suwaj, który uważa: „jeżeli mamy do czynienia z aktem

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

charakteryzującym się: indywidualnością, konkretnością, jednostronnością i zewnętrżnością, to oznacza, że jest to decyzja administracyjna, która – po wyczerpaniu drogi administracyjnej – może być przedmiotem skargi do sądu administracyjnego” [2]. Takie stanowisko także prezentuje NSA, że użycie samej nazwy nie ma dużego znaczenia dla uznania aktu prawnego jako decyzji. Istotnym jest to, czy ten akt prawny, jest aktem władczym i jednostronnym rozstrzygającym indywidualną sprawę należącą do właściwości organów podatkowych. Niemniej ważne jest to, że decyzja powinna rozstrzygać sprawę, co do jej istoty, albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji, wynika to z regulacji zawartej w art. 207 § 2 O.p.

Warto zwrócić uwagę, że decyzja stanowi władczy akt administracyjny rozstrzygający sprawę, co do istoty, gdzie organ, który prowadzi takie postępowanie, zajmuje się głównie kształtowaniem sfery praw i obowiązków strony, tj. podmiotu do którego decyzja jest skierowana.

Decyzja podatkowa wchodzi do obrotu prawnego i zaczyna wywoływać prawno-wiążące skutki, dopiero z dniem jej doręczenia stronie, wynika to z art. 212 O.p., dopiero w momencie doręczenia decyzji organ podatkowy staje się nią związany. W praktyce oznacza to, że od momentu doręczenia decyzji organ podatkowy, co do zasady, nie może dokonywać żadnych poprawek i zmian, oprócz tych, które wynikają z O.p. [3]. Skutek procesowy decyzji, głównie polega na zakończeniu sprawy w danej instancji, a samo wydanie takiej decyzji, powinno być rozwiązaniem stosunku procesowego między stroną a organem. Wartym uwagi jest także to, że ustawodawca przyznał szczególną uwagę tematowi doręczenia decyzji, wynika to z regulacji zawartej w O.p., która stanowi, że w przypadku braku doręczenia decyzji lub błędnego doręczenia, termin na wniesienie odwołania nie rozpoczyna swój bieg, a także, organ podatkowy prowadzący postępowanie, nie ma podstawy prawnej do nadania rygoru

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

natychmiastowej wykonalności, czy też zastosowania innych działań w zakresie egzekucji administracyjnej.

W orzecznictwie NSA dominuje stanowisko, zgodnie z którym, decyzja podatkowa, stanowi decyzję administracyjną, która jest wydawana w administracyjnym postępowaniu szczególnym, czyli postępowaniu podatkowym, które toczy się według przepisów O.p.[4].

Powszechnym i trafnym jest pogląd zgodnie, z którym „decyzją, jest każdy wydany na podstawie powszechnie obowiązującego przepisu prawa, władczy i jednostronny akt organu administracji publicznej, rozstrzygający konkretną sprawę i skierowany do indywidualnie oznaczonego adresata niezwiązanego z organem ani węzłem zależności organizacyjnej, ani też podległości służbowej” [5].

Decyzja podatkowa i decyzja administracyjna (wydawana na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego, t.j. Dz. U. z 2021 r. poz. 735 dalej k.p.a.) są rozstrzygnięciami zbliżonymi co do istoty. Wartym jest więc porównanie etapu wszczęcia i zakończenia tych postępowań.

Zarówno pierwsze (podatkowe), tak i drugie (administracyjne) postępowanie, kończy się rozstrzygnięciem sprawy co do zasady, w formie decyzji, wynika to z treści art. 104 § 1 k.p.a i art. 207 § 1 O.p. Wyjątkowo dopuszczalne jest zakończenie postępowania w formie postanowienia. Zgodnie z brzmieniem art. 61 k.p.a., gdy żądanie wszczęcia postępowania nie może być wszczęte, bo zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z innych uzasadnionych przyczyn, organ wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Identyczne rozwiązanie zostało przyjęte w O.p. Zgodnie z art. 165 o.p., gdy żądanie wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania [6]. Zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i w postępowaniu administracyjnym

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

przepisy prawa w niektórych przypadkach przewidują postanowienia kończące postępowanie, na które przysługuje stronie środek ochronny w formie zażalenia. Do takich przykładów możemy zaliczyć: postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia (regulacja znajduje się w art. 228 §1 O.p.), postanowienie o odmowie przywrócenia terminu do złożenia odwołania (w przypadku postępowania podatkowego właściwym będzie art. 163 § 2 O.p., w przypadku postępowania administracyjnego regulacje znajdziemy w art. 59 § 2 k.p.a.), a także postanowienie o niedopuszczalności odwołania, o uchybieniu terminu do wniesienia odwołania (reguluje to art. 228 § 1 O.p, a także art. 134 k.p.a).

1.3 Elementy decyzji podatkowej

Elementy decyzji podatkowej, zostały wymienione w art. 210 §1 O.p., zgodnie z powyższym przepisem, do elementów obowiązkowych ustawodawca zaliczył:

1. Oznaczenie organu podatkowego (wskazuje nam na to, od kogo taka decyzja pochodzi, jaki organ ją wydał, co umożliwia podatnikowi dokonania weryfikacji, czy organ podczas rozstrzygnięcia władczego, przestrzegał przepisów dotyczących właściwości organów podatkowych).

2. Datę wydania decyzji. Data wydania decyzji, pozwala także określić na podstawie jakiego stanu prawnego, taka decyzja zostaje wydana, jest to kluczowym w przypadku rozstrzygnięć, o ile przepisy nie stanowią inaczej, organ podatkowy ma obowiązek rozstrzygnąć według tych przepisów, które obowiązują w dacie wydania decyzji.

3. Oznaczenie strony. Ten element decyzji, organ powinien wyraźnie wskazać, kogo praw i obowiązków dotyczy taka decyzja. Organ podaje imię i nazwisko strony, oraz jej miejsce pobytu w przypadku os. fizycznych, oraz siedzibę jeżeli sprawa dotyczy osób prawnych lub jednostek

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

nieposiadających osobowości prawnej [7]. Warto podkreślić, że w przypadku jakby organ pominął stronę w toku takiego postępowania, a także pod czas wydania decyzji, może to skutkować obowiązkiem wznowienia postępowania wynikającym z treści art. 240 §1 pkt.4 O.p., z kolei skierowanie takiej decyzji do osoby niebędącej stroną, może skutkować stwierdzeniem nieważności takiej decyzji wynikającym z art. 247 § 1 pkt.5 O.p.).

4. Powołanie podstawy prawnej (organ ma obowiązek, wskazać, na mocy których przepisów zostało wydane takie rozstrzygnięcie. W większości przypadków, w postępowaniu przed organem I instancji stosowane będą przepisy prawa materialnego podatkowego. Przepisy procesowe stanowią rolę służebną w odniesieniu do przepisów materialnych. Mają jedynie na celu służyć wydaniu decyzji. Brak podstawy prawnej albo powołanie się przez organ podatkowy na niewłaściwe przepis powoduje wadliwość decyzji [8]. Warto zaznaczyć, że brak podania podstawy prawnej nie będzie, co do zasady, stanowić przesłanki do wyeliminowania z obrotu prawnego takiej decyzji, pod warunkiem, że nie jest ona obciążona innymi wadami. Niezamieszczenie lub błędne podanie przepisu prawnego, nie możemy w tym przypadku utożsamić z wydaniem decyzji, bez istnienia podstawy prawnej, w ostatnim przypadku strona może ubiegać się o stwierdzenie nieważności takiej decyzji na podstawie art. 247 § 1 pkt. 2 O.p.).

5. Rozstrzygnięcie zawarte w decyzji to niewątpliwie jedna z kluczowych części decyzji, ze sformułowania, które zostanie w tej decyzji zawarte, będzie rodzić określone uprawnienia lub obowiązki dla strony. Warto podkreślić, że rozstrzygnięcie rodzi skutki prawnopodatkowe, zgodnie z przyjętymi zasadami, musi ono być sformułowane w taki sposób, aby w strony nie wynikały wątpliwości co do tego, jakie uprawnienia zostały

■ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

przyznane lub jakie obowiązki zostały nałożone. W razie braku jasności w rozstrzygnięciu strona może skorzystać z wyjaśnienia w drodze postanowienia wynikającego z art.215 §2 O.p).

6. Uzasadnienie faktyczne i prawne powinno zawierać przytoczenie przepisów prawa, a także wskazanie ich treści i podanie informacji, jaki stosunek ma to do rozstrzyganej sprawy. Także, uzasadnienie powinno informować stronę, o tym czym kierował się organ pod czas wydania takiego rozstrzygnięcia, w szczególności powinno zawierać ocenę zebranego materiału dowodowego, dokonaną wykładnię przez organ określonych przepisów, a także ocenę stanu faktycznego [wyrok NSA w Warszawie z 8.11.2000 r., III SA 760/99, LEX nr 46587] [9, s. 239].

7. Pouczenie o odwołaniu. Ten element decyzji wskazuje na to, czy mamy do czynienia z decyzją ostateczną, czy nieostateczną, jednocześnie informując stronę o określonych możliwościach, wynikających z określonych przepisów. W przypadku decyzji, w stosunku do której stronie przysługuje skarga do sądu administracyjnego, organ musi pouczyć stronę, o przysługującej możliwości wynikającej z art. 210 §2 O.p. Warto podkreślić, że błędne pouczenie nie może szkodzić stronie, wynika to z brzmienia art. 214 O.p.).

8. Podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego - kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty ten element demonstuje - władcze i jednostronne rozstrzygnięcie organu podatkowego w indywidualnej sprawie podatnika, zgodnie z brzmieniem art. 143 O.p., decyzje podpisuje osoba spełniająca funkcje kierownika organu podatkowego lub upoważniony przez niego pracownik, w przypadku takiego upoważnienia obowiązkowo musi być zawarta tzw., klauzula «z upoważnienia» np. Dyrektora Izby Skarbowej.

-
- Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

Wartym uwagi, także jest to, że podpisu nie można zastępować pieczęcią odciskową [tak wyrok WSA w Poznaniu z 25.03.2010 r., I SA/Po 178/10, CBOSA].

Warto podkreślić, że orzecznictwo sądowe wskazuje, że spośród powyższych elementów, cztery mają kluczowe znaczenie i stwarzają charakter konstytutywny dla istnienia takiej decyzji, jest to: oznaczenie organu, wskazanie adresata, rozstrzygnięcie i podpis upoważnionego pracownika [10, s. 93]. Te elementy noszą miano tzw, minimum decyzyjnego.

1.4 Inkwizycyjność postępowania podatkowego

Postępowanie podatkowe jest oparte na władztwie administracyjnym, oznacza to, że prawo podatkowe przyznaje organowi podatkowemu uprawnienia do orzekania, co świadczy o możliwości jednostronnego, władczego decydowania o sferze prawnej tego podmiotu, który jest stroną postępowania. W związku z czym powstaje stosunek nadrzędności i pojawia się władztwo organu administracji publicznej. Z powyższego wynika, że ustawodawca założył w procedurze podatkowej tzw., charakter inkwizycyjny. Oznacza to, że przewaga w postępowaniach podatkowych zostaje przyznana organowi, który prowadzi postępowanie w imieniu wierzyciela w stosunku do dłużnika podatkowego. Niemniej ważne jest to, że ustawodawca, aby zachować równowagę pomiędzy stroną i organem, wprowadził tzw., zasady ogólne, które na tle postępowania podatkowego o charakterze inkwizycyjnym odgrywają ważną rolę, poprzez przyznanie szczególnej ochrony dla strony postępowania.

1.5 Zaskarżenie decyzji podatkowej

Konstytucja RP wprowadziła zasadę dwuinstancyjności postępowania. Z treści art. 78 Konstytucji RP wynika, że każdej ze stron przysługuje prawo do zaskarżania decyzji wydanej w pierwszej instancji, wyjątki od powyższej

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21btzwp.pdf>.*

zasady, może określać ustawa. Kluczowe jest to, że zasada dwuinstancyjności wyraża prawo podatnika do rozstrzygnięcia sprawy dwukrotnie, w dwóch różnych organach, gdzie organ odwoławczy wydaje władcze rozstrzygnięcie, które prowadzi do kontroli decyzji organu pierwszej instancji. Jak wynika z wyroku NSA we Wrocławiu z 22.03.1996 r., SA/Wr 1996/95, ONSA 1997, nr 1, poz. 35 „Istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów podniesionych w stosunku do orzeczenia organu I instancji.” [wyrok NSA we Wrocławiu z 22.03.1996 r., SA/Wr 1996/95, ONSA 1997, nr 1, poz. 35]. Warto podkreślić, że w przypadku polskiej procedury podatkowej szczegółowy tryb zaskarżania decyzji wydawanych przez organy podatkowe, został uregulowany w O.p.

Istotnym jest także to, że ustawa przewiduje dwie drogi zaskarżania decyzji podatkowej: pierwsza, to — tzw., forma zwykła np., poprzez wniesienia odwołania, a druga, to — tzw., nadzwyczajna, w której przywiduje się wniosek o wznowienie postępowania lub wnioski o stwierdzenie nieważności decyzji, a także wnioski o uchylenie decyzji ostatecznej. Po zakończeniu postępowania odwoławczego podatnikowi przysługuje jeszcze jeden środek zaskarżenia — wniesienie skargi do sądu administracyjnego [11].

Z powyższego wynika, że stronie postępowania przysługuje prawo do wniesienia odwołania od każdej decyzji nieostatecznej. Wnieść odwołanie można zarówno od decyzji pozytywnej jak i negatywnej. To strona decyduje czy skorzysta ze środka kontrolnego przysługującego od wydanego rozstrzygnięcia. Tym samym, ustawodawca nałożył na organ drugiej instancji obowiązek merytorycznego rozstrzygnięcia, a nie tylko formalnej kontroli decyzji. Oznacza to, że obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, ciąży zarówno na organie pierwszej tak i drugiej instancji. Kolejnym ważnym elementem, jest właściwość organu, zgodnie z brzmieniem art. 220 § 2 O.p., właściwym

■ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

organem do rozpatrzenia odwołania od decyzję będzie organ wyższego stopnia. Powyższy przepis wprowadza zasadę dewolutywności postępowania odwoławczego, poprzez przeniesienie sprawy, w której został zastosowany poprzez stronę środek odwoławczy do organu wyższego stopnia, który w konsekwencji powinien wydać, władcze rozstrzygnięcie w formie decyzji [12]. Powyższa zasada nie ma zastosowania w sytuacji, gdy organem pierwszej instancji jest Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze, ustawodawca przyjął konstrukcję prawną w której odwołanie przysługuje do tego samego organu podatkowego.

1.6 Sposoby wniesienia odwołania od decyzji organu pierwszej instancji

Stronie przysługuje prawo do wniesienia odwołania w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, które wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał taką decyzję. W związku z czym organ odwoławczy staje się w tej sytuacji adresatem odwołania, a organ pierwszej instancji jest pośrednikiem w jego przekazaniu. Taka regulacja została przyjęta w celu dokonania samokontroli poprzez organ pierwszej instancji, która została przewidziana w art. 226 O.p. Termin do wniesienia odwołania należy zaliczyć do grupy terminów ustawowych, o charakterze zawitym. Wniesienie odwołania z przekroczeniem terminu powoduje jego bezskuteczność. Takie odwołanie nie zostanie merytorycznie rozpatrzone.

Warto podkreślić, że organ pierwszej instancji w każdym przypadku powinien wnikliwie rozpatrzyć takie odwołanie, i przekazać do organu drugiej instancji dopiero wtedy, gdy nie znajdzie podstaw do skorzystania z samokontroli.

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

Zgodnie z O.p., strona może wnieść odwołanie pisemnie, ustnie lub do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub portalu podatkowego. Z treści art. 222 O.p. wynika, że strona w odwołaniu powinna określić zarzuty, istotę i zakres żądania, który jest przedmiotem odwołania, a także wskazać dowody, które uzasadnią to żądanie. Odwołanie, stanowi podanie w rozumieniu art.168 O.p, w związku z czym, takie odwołanie powinno zawierać standardowe elementy, jak i każde podanie. Pierwszym elementem odwołania jest zarzut przeciw decyzji, ten element zobowiązuje stronę, do wskazania konkretnej nieprawidłowości i tzw., uchybienia organu podatkowego pierwszej instancji. Podstawą zarzutów, może być naruszenie prawa materialnego lub postępowania podatkowego, a także sprzeczność ustaleń organu podatkowego ze stanem faktycznym albo np., sytuacja, w której powstały nowe dowody lub fakty w sprawie. Kolejnym ważnym elementem, jest określenie istoty i zakresu naszego żądania, co powoduje, że musimy sprecyzować w takim odwołaniu, czego żądamy od organu, czy to uchylecia decyzji organu pierwszej instancji, czy tylko zmiany. Ostatnim niezbędnym elementem, jest wskazanie poprzez stronę konkretnych dowodów, ważne jest to, że mogą to być zarówno nowe dowody, jak i te, które wcześniej zostały zgromadzone w postępowaniu.

1.7 Sposoby rozstrzygnięć odwołania w postępowaniu podatkowym poprzez organy drugiej instancji

W wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego organ drugiej instancji zgodnie z art. 233 O.p. wydaje decyzje, w której może:

- utrzymać w mocy decyzję organu pierwszej instancji;
- uchylić decyzję organu pierwszej instancji w całości lub w części i rozstrzygnąć sprawę co do istoty;

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

- uchylić decyzję organu pierwszej instancji w całości lub w części i umorzyć postępowanie w sprawie;
- umorzyć postępowanie odwoławcze;
- uchylić decyzję organu pierwszej instancji w całości i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Wskazuje się, że SKO jest uprawnione do wydania decyzji uchylającej i zarazem rozstrzygającej sprawę, co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. Warto podkreślić, że w pozostałych przypadkach SKO, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia [13].

W związku z powyższym można stwierdzić, że w postępowaniu odwoławczym, organ drugiej instancji rozpatruje sprawę pod kątem merytorycznym, wydając decyzję. Rozstrzygnięcie odwoławcze organu podatkowego można podzielić na: decyzje merytoryczne i decyzje kasacyjne. Decyzja merytoryczna rozstrzyga sprawę co do istoty, a decyzja kasacyjna nie kończy rozpatrzenia sprawy merytorycznie, a powoduje, że ta sprawa znowu powstaje przed organem podatkowym pierwszej instancji [14].

Kolejnym ważnym elementem jest to, że organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że, zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny [art.234 O.p.]. Zakaz reformationis in peius przyznaje osobie skarżącej szczególną ochronę przed organem drugiej instancji. Oznacza, że decyzja organu drugiej instancji nie może być dla strony mniej korzystna, niż decyzja organu pierwszej instancji. Warto podkreślić, jeżeli strona nie zgodzi się z rozstrzygnięciem organu drugiej instancji, wtedy taka decyzja, może zostać zaskarżona do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Zgodnie z obowiązującym stanem prawnym, na wniesienie skargi mamy 30 dni od dnia doręczenia decyzji. Warto jednak podkreślić, że

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

podobnie jak w przypadku odwołania, skargę strona wnosi za pośrednictwem organu, który wydał decyzję.

Zakończenie

Przepisy polskiego prawa podatkowego w aspekcie procesowym przewidują szereg gwarancji przyznanych podatnikowi mających na celu zapewnienie poprawności wydanego rozstrzygnięcia. Zarówno poszczególne elementy decyzji podatkowej jak i możliwość jej weryfikacji zapewnia podatnikowi możliwość skutecznej obrony przed arbitralnymi działaniami organów podatkowych. Istotnym jest, że każda decyzja podatkowa podlega kontroli sądu administracyjnego. Posiada to istotne znaczenie z uwagi na fakt, że z uwagi na uwarunkowania ustrojowe i niezawisłość sędziów, sądowa kontrola pozostaje poza wpływem organów administracji publicznej.

Wykorzystane źródła:

1. Borodo A., Dochody samorządu terytorialnego w Polsce. Studium finansowo-prawne, Toruń 1993.
2. R. Suwaj, 2. Sądowa ochrona w przypadku bezczynności i przewlekłego prowadzenia postępowania przy wydawaniu decyzji administracyjnych [w:] Sądowa ochrona przed bezczynnością administracji publicznej, Warszawa 2014. LEX/el. 2014
3. A. Kabat [w:] S. Babiarez, B. Dauter, R. Hauser, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, A. Kabat, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI*, Warszawa 2019, art. 207. LEX/el. 2019
4. R. Hauser [w:] S. Babiarez, B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, R. Hauser, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XI*, Warszawa 2019. LEX/el. 2019.

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

5. W. Chróścielewski, *Elementy decyzji podatkowej*, ABC. LEX.
6. H. Dzwonkowski [w:] A. Huchla, C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. III*, Warszawa 2003, art. 210. LEX/el. 2003
7. R. Dowgier, R. Sieńko, *119. Elementy decyzji podatkowej* [w:] R. Dowgier, R. Sieńko, *Prawo podatkowe. Minirepetytorium*, Warszawa 2017. LEX/el. 2017
8. J. Makuch, *Brak podpisu upoważnionego pracownika organu administracji na załączniku do decyzji administracyjnej*, LEX/el. 2019
9. M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie.*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 329
10. W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, i in., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 93.
11. M. Laszuk, M. Masłowska, *Zasada dwuinstancyjności a dewolutywność w postępowaniu w sprawach celnych*, PPP 2009, nr 12, s. 56-64. LEX/el. 2009
12. Pismo z dnia 7.12.2010 r., wydane przez: Izba Skarbowa w Warszawie, IPPB1/415-820/10-2/EC, *Zasady wniesienia odwołania od decyzji* LEX/el. 2010
13. S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, art. 233. LEX/el. 2017
14. A. Dziegielewska, *Obejście zakazu reformationis in peius przez organ odwoławczy. Glosa do wyroku NSA z dnia 30 stycznia 2019 r., I FSK 2299/18*, Glosa 2020, nr 1, s. 42-50. LEX/el. 2019

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev

Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce

Celem opracowania jest przedstawienie uregulowań prawnych związanych z rozstrzygnięciami organów podatkowych wydawanych w formie decyzji, a także ich kontrola w Polsce. Szczegółowo przedstawione zostało znaczenie Ordynacji podatkowej w systemie źródeł prawa podatkowego. Analizie została poddana sama decyzja, a także możliwość jej weryfikacji. Poszczególne elementy decyzji jak także możliwość ich zaskarżenia ma ważne znaczenie z punktu widzenia gwarancji przyznanych podatnikowi w sporze z organami administracji podatkowej.

Opracowanie zostało napisane metodą deskryptywną w oparciu o orzecznictwo sądów administracyjnych, a także literaturę prawa podatkowego.

Słowa kluczowa: decyzja podatkowa, odwołanie, postępowanie podatkowe, Ordynacja podatkowa, sąd administracyjny.

Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev

Elements of a tax decision and its contestability in Poland

The aim of the study is to present legal regulations related to tax rulings issued in the form of decisions, as well as their control in Poland. The importance of the Tax Ordinance in the system of tax law sources is presented in detail. The decision itself is analysed, as well as the possibility of its verification. The individual elements of the decision as well as the possibility of challenging them are important from the point of view of guarantees granted to the taxpayer in a dispute with tax administration authorities.

The study was written using the descriptive method, based on the case law of administrative courts as well as tax law literature.

-
- Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.*

Key words: tax decision, appeal, tax proceedings, Tax Ordinance, administrative court.

Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev

Елементи податкового рішення і можливість його оскарження в Польщі

Метою дослідження є представлення правових норм, пов'язаних з податковими постановами, виданими в формі рішень, а також їх контроль в Польщі. Детально представлено значення Податкового кодексу в системі джерел податкового права. Аналізується саме рішення, а також можливість його перевірки. Окремі елементи рішення, а також можливість їх оскарження відіграють ключове значення з точки зору гарантій, що надаються платнику податку в суперечці з органами податкової адміністрації.

Дослідження було написано з використанням описового методу на основі судової практики адміністративних судів, а також літератури з податкового права.

Ключові слова: податкове рішення, апеляція, податкове провадження, податковий кодекс, адміністративний суд.

▪ Tomasz Brzezicki, Petro Kornieiev. Elementy decyzji podatkowej i jej zaskarżalność w Polsce. *Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право»*. 2021. № 1(23) : [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://lj.oa.edu.ua/articles/2021/n1/21bttzwp.pdf>.