

Janusz Orłowski

Wygaśnięcie decyzji podatkowej

Studia Prawnoustrojowe nr 1, 95-112

2002

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Janusz Orłowski
Zakład Ekonomii, Finansów
i Prawa Finansowego UWM

Wygaśnięcie decyzji podatkowej

1. Eliminacja decyzji podatkowej z obrotu prawnego wskutek wygaśnięcia może nastąpić na podstawie orzeczenia właściwego organu podatkowego, albo wprost z mocy przepisów prawa. W art. 258–259 Ordynacji podatkowej¹ unormowane zostały ogólne założenia wygaśnięcia decyzji w sprawach podatkowych i obu trybów jego realizacji.

Wygaśnięcie określonych rodzajów decyzji wywołuje różnorodne skutki w sferze unormowań z zakresu procedury podatkowej oraz materialnego prawa podatkowego. Ze względu na niewielkie zainteresowanie tą instytucją w literaturze prawopodatkowej, uzasadnione wydaje się poświęcenie jej bliższej uwagi. Przedmiot opracowania stanowią zagadnienia trybu postępowania, przesłanek i charakteru rozstrzygnięcia w kwestii stwierdzenia wygaśnięcia decyzji w sprawach podatkowych, a także analiza założeń wygaśnięcia decyzji bezpośrednio z mocy przepisów Ordynacji podatkowej i innych ustaw podatkowych. Wskazane zostaną również najistotniejsze następstwa wygaśnięcia decyzji dla powstawania i kształtowania treści zobowiązań podatkowych oraz uprawnień wynikających z przepisów prawa podatkowego. W końcowej części opracowania znajdzie się szersza analiza zmian w art. 258 i 259 O.p., które weszły w życie w czerwcu 2001 r. i zmodyfikowały tryb wygasania niektórych decyzji w stosunku do pierwotnych unormowań tej ustawy.

2. Podstawę prawną do wydania decyzji w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej stanowią przepisy prawa materialnego, zawarte w ustawach podatkowych oraz art. 258 1 i 2 w zw. z art. 207 § 1

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.).

lub 2 i nast. O.p. Orzekanie w tej sprawie następuje po przeprowadzeniu postępowania, które może zostać wszczęte zarówno na wniosek strony, jak i z urzędu. W świetle przesłanek oznaczonych w art. 258 § 1 O.p. w praktyce regułą stanowi wszczęcie postępowania przez właściwy organ podatkowy z urzędu. Przedmiot postępowania dowodowego stanowi ustalenie zdarzeń oznaczonych w art. 258 § 1 pkt. 1–4 O.p. i dokonanie ich oceny. Wystąpienie tych okoliczności skutkuje koniecznością orzeczenia o wygaśnięciu decyzji, a ich brak – o umorzeniu postępowania jako bezprzedmiotowego (art. 208 § 1 O.p.). Właściwy organ nie rozpatruje kwestii ważności wydanej uprzednio decyzji ani okoliczności mogących stanowić podstawę wznowienia postępowania; gdyby takie zaistniały, to postępowanie powinno odbywać się we właściwym trybie. Postępowanie w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji nie stanowi formuły nadzwyczajnej weryfikacji decyzji ostatecznych.

W postępowaniu w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej charakterystyczne jest unormowanie właściwości organu podatkowego. Zgodnie z art. 258 § 1 i 2 O.p. właściwym do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji jest organ podatkowy, który ją wydał w pierwszej instancji. Takie ustalenie kompetencji jest uzasadnione przede wszystkim tym, że to właśnie przed tym organem przeprowadzono postępowanie jurysdykcyjne w zakresie kwestii rozstrzygniętej przedmiotową decyzją, stąd ma on z reguły najbliższy dostęp do źródeł środków dowodowych w sprawie. Skutki orzeczenia o wygaśnięciu decyzji powodują zwykle konieczność rozstrzygnięcia w przedmiocie następstw w sferze stosunków prawnopodatkowych wywołanych taką decyzją, a mieszczących się we właściwości tego organu. Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji podatkowej nie będzie przy tym wywierać wpływu na samą treść decyzji, jaka ewentualnie zapadła w przypadku przeprowadzenia postępowania odwoławczego. Stwierdzenie wygaśnięcia może zatem dotyczyć także decyzji, które ewentualnie zostały zmienione przez organ odwoławczy. Należy zauważyć, iż to właściwy rzeczowo organ podatkowy pierwszej instancji jest organem egzekucyjnym, zgodnie z art. 19 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji²; tenże organ (dysponując aktami postępowania wymiarowego i egzekucyjnego) będzie najlepiej zorientowany co do okoliczności związanych z wykonywaniem decyzji³, mając na względzie ewentualne dalsze decyzje podatkowe, zapadłe po stwierdzeniu wygaśnięcia danej decyzji.

² Jedn. tekst: Dz.U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161 z późn. zm.

³ Na ten aspekt zagadnienia w zakresie decyzji administracyjnych zwraca uwagę J. Borkowski (B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, wyd. C.H. Beck, Warszawa 2000, s. 690), natomiast na gruncie Ordynacji podatkowej H. Dzwonkowski (C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, DW „ABC” 2000, s. 632–633).

Pomimo pewnych podobieństw, np. co do właściwości organu oraz w zakresie wywieranych skutków należy wskazać, iż postępowanie w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji zasadniczo różni się od innych trybów postępowania dotyczących decyzji ostatecznych, które również wprowadzają odstępstwa od zasady ich trwałości, wprowadzonej przez art. 128 O.p., tzn. mocy wiążącej w czasie i nieodwołalności. W szczególności na uwagę zasługują różnice względem unormowań z art. 253–257 O.p.⁴ W art. 253 O.p. przewidziano możliwość uchylenia lub zmiany pewnych decyzji, na mocy których strona nie nabyła prawa. Na podstawie art. 254 O.p. dopuszczalna jest zmiana decyzji ostatecznej, ustalającej zobowiązanie podatkowe na dany okres, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych, mających wpływ na ustalenie wysokości zobowiązania, a ich skutki zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego, obowiązujących w dniu wydania decyzji. Stosownie zaś do art. 255 O.p. organ podatkowy pierwszej instancji uchyla decyzję, jeżeli została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności (zlecenia organu podatkowego oznaczonego w tej decyzji), a strona nie dokonała tego w wyznaczonym terminie. Decyzje wydawane na podstawie art. 253–257 O.p. dotyczą wąsko określonych kategorii spraw, są związane z ponownym merytorycznym orzekaniem w sprawie. Natomiast decyzja wydana na podstawie art. 258 O.p. otwiera jedynie możliwość orzeczenia (w niektórych przypadkach) w odrębnym postępowaniu i na mocy innej decyzji o prawach i obowiązkach jednostek.

Kolejną istotną cechą stwierdzenia wygaśnięcia decyzji jest brak ramowo oznaczonych granic czasowych dla orzekania, to bowiem pozostaje w związku z przesłankami orzekania, występującymi w konkretnej sprawie. Stwierdzenie wygaśnięcia danej decyzji może zresztą nie doprowadzić do powstania skutków w sferze podatkowoprawnych uprawnień i obowiązków, jeżeli na przykład w wyniku przedawnienia wygasło samo zobowiązanie podatkowe albo uprawnienie organu podatkowego do jego ustalenia.

Interesującą przedstawia się kwestia stosowania omawianej instytucji wobec decyzji nieostatecznych, jako że w sprawach podatkowych (zgodnie z art. 224 § 1 O.p.) wniesienie odwołania nie wstrzymuje wykonania decyzji. Przepisy Ordynacji podatkowej wyraźnie nie stawiają przeszkód do orzekania (przez organ, który wydał decyzję) o wygaśnięciu decyzji, która nie stała się jeszcze ostateczna. Pojęciem „decyzja ostateczna” nie posługują się art. 258 i 259, a takiej nazwy nie używa także tytuł rozdziału 20 działu IV O.p. Aktualnie wydaje się jednak stanowisko prezentowane na gruncie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, głoszące niedopuszczalność orzekania

o wygaśnięciu takiej decyzji, co do której toczy się postępowanie odwoławcze⁵. Rozpatrzenie sprawy w postępowaniu odwoławczym oznacza dewolucję kompetencji do orzekania o jej załatwieniu. Organ odwoławczy podejmie stosowne rozstrzygnięcie na podstawie art. 233 O.p., który m.in. dopuszcza możliwość uchylecia zaskarżonej decyzji. Nie sposób także pomijać możliwości uchylecia zaskarżonej decyzji przez organ pierwszej instancji na podstawie art. 226 1 § O.p. Formule załatwienia sprawy w postępowaniu odwoławczym należy przyznać pierwszeństwo przed postępowaniem w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji.

Wskazując materialnoprawny aspekt decyzji w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej, należałoby zaznaczyć, iż w praktyce najlicniejszą grupę stanowią rozstrzygnięcia związane z kwestią pewnych udogodnień w zapłacie należności podatkowych, wynikających z systemowych ulg i zwolnień podatkowych bądź ulg w zapłacie podatków, a także opodatkowania zryczałtowanego. Mniejszą grupę tworzą decyzje dotyczące statusu podatnika, z reguły kształtujące stosunki podatkowo-prawne o charakterze ciągłym i ustające w pewnym momencie właśnie wskutek stwierdzenia wygaśnięcia tych decyzji.

Konsekwencja w postaci ustania obowiązywania decyzji podatkowej może nastąpić także wprost z mocy prawa, o czym stanowi art. 259 O.p. Powoduje to ustanie bytu decyzji *ex tunc*, od początkowego momentu jej obowiązywania. Orzekanie decyzją w tym zakresie jest w aktualnym stanie prawnym niedopuszczalne. Odciąża to administrację skarbową od zbędnej biurokracji, będącej konsekwencją pierwotnego unormowania wskazanego przepisu⁶, w tym od konieczności prowadzenia postępowania podatkowego i wydawania decyzji w częstych w praktyce przypadkach, gdy strona nie wykonała decyzji jedynie w części.

O wygaśnięciu decyzji wprost z mocy prawa stanowią także odrębne, aczkolwiek stosunkowo nieliczne, przepisy ustaw podatkowych. Z uwagi na istotę prawnych podstaw takiego wygaśnięcia decyzji przypadki te zostaną omówione łącznie z analizą unormowań stwierdzenia wygaśnięcia decyzji.

3. W świetle art. 258 § 3 O.p. decyzja, w której orzeka się wygaśnięcie danej decyzji podatkowej, prowadzi w konsekwencji do ustania

⁴ Por. E. Ochendowski, *Wzruszalność ostatecznej decyzji podatkowej*, w: *Księga pamiątkowa ku czci Docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu Ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 158–160.

⁵ Por. wyrok NSA z 5 grudnia 1989 r., SA/Wr 335/89, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego* 1990, nr 1, poz. 11; J. Borkowski, op. cit., s. 693; por. jednak odmienne stanowisko T. Wosia, *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej jako bezprzedmiotowej*, *Państwo i Prawo* 1992, z. 7, s. 56–57.

⁶ Por. krytykę pierwotnych unormowań Ordynacji podatkowej podnoszoną przez H. Dzwonkowskiego, op. cit., s. 634.

skutków w zakresie praw i obowiązków podmiotów prawa podatkowego. Skutki prawne, związane ze stanem faktycznym w danej sprawie, powstają bezpośrednio z mocy prawa i są uzależnione od przesłanek stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, co powoduje, że decyzja w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji wywiera skutki wstecz (*ex tunc*) i jest decyzją deklaratoryjną⁷.

W przypadkach stwierdzenia wygaśnięcia decyzji z powodu bezprzedmiotowości i decyzji warunkowych (art. 258 § 1 pkt 1 i 2 O.p.) ustanie obowiązywania danej decyzji następuje od momentu, w którym zaistniały okoliczności będące podstawą wygaśnięcia⁸. Przez jakiś czas decyzje te obowiązywały i wywoływały zamierzone skutki, służyły do osiągnięcia założonych celów, toteż z tych względów uzasadnione jest pominięcie ich w treści art. 258 § 3 O.p. W przypadkach wyraźnie oznaczonych w tym przepisie decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji także wywołuje skutki *ex tunc*, ale ten początkowy moment, kiedy traci moc decyzja, której wygaśnięcie się stwierdza, następuje już od dnia jej doręczenia stronie. Ta decyzja ma więc również charakter deklaratoryjny, stwierdza istnienie w danej sprawie takiego stanu prawnego, jaki miałby miejsce, gdyby w ogóle nie wydano decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza⁹. I chociaż może się *prima facie* wydawać, że decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji tworzy nowy stan w danej sprawie, bo prowadzi do utraty przez stronę pewnych uprawnień, to jednak nie ma charakteru konstytutywnego. Decyzja taka nie orzeka wprost o utracie ulg podatkowych czy uprawnień do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania, lecz stwierdza tylko zaistnienie stanu określonego w przepisach prawnych, deklaruje w odniesieniu do konkretnego adresata, czy i jaki jest w danej sytuacji faktycznej jego stan w sferze określonej przepisami prawa¹⁰. Skutek konstytutywny (*ex nunc*) wywoływałaby decyzja uchylająca wcześniejszą decyzję¹¹, ale takiej instytucji nie przewidziano w art. 258 O.p.

W obu wskazanych przypadkach eliminacja decyzji ostatecznych umożliwi organowi podatkowemu orzekanie, o ile znajduje to faktyczną i prawną podstawę, o prawach i obowiązkach podatkowopravných konkretnych jednostek poprzez wydanie odrębnej decyzji.

⁷ Por. T. Woś, *Termin, warunek i zlecenie w prawie administracyjnym*, Państwo i Prawo 1994, z. 6, s. 34.

⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 833.

⁹ Uzasadnionym wydaje się założenie, że ustawodawca celowo wyraźnie unormował taką sytuację w art. 253 § 3 O.p. dlatego, by uniknąć wątpliwości takich, jakie nasuwają się np. w związku z art. 162 § 2 kpa; por. T. Woś, *Termin, warunek...*, s. 34 oraz M. Masternak, *op. cit.*, s. 833.

¹⁰ Por. E. Ura, E. Ura, *Prawo administracyjne*, wyd. Fosze 1997, s. 98.

¹¹ Por. T. Woś, *Stwierdzenie wygaśnięcia...*, s. 50.

Natomiast wygaśnięcie decyzji z mocy prawa wywołuje skutki z momentem wskazanym w danym przepisie.

4. Stwierdzenie wygaśnięcia może dotyczyć tylko niektórych rodzajów decyzji podatkowych, tj. oznaczonych w art. 258 § 1 pkt. 1–4 O.p. Stosownie do systematyki przepisów Ordynacji podatkowej, te decyzje oraz towarzyszące im podstawowe zagadnienia zostaną niżej przedstawione.

1) Ordynacja podatkowa spośród decyzji, co do których można orzec stwierdzenie wygaśnięcia, na pierwszym miejscu wskazuje takie, które z jakichkolwiek powodów stały się bezprzedmiotowe. W literaturze zaznaczono, iż to właśnie stwierdzenie wygaśnięcia decyzji powoduje jej bezprzedmiotowość, a nie odwrotnie. Uprawnienia i obowiązki skonkretyzowane w decyzji istnieją i wiążą tak długo, jak długo ta decyzja nie zostanie uchylona, nie stwierdzi się jej nieważności albo decyzja nie wygaśnie¹². Stan bezprzedmiotowości decyzji należy dostrzegać wówczas, gdy przestała ona już kształtować określony stosunek prawny albo nie doszło do jego powstania. W momencie wydania decyzja była prawidłowa i zasadna, ale później stała się zbędna, a jej obowiązywanie traci sens. Ponieważ jednak nadal obowiązuje (art. 128 O.p.), to należy ją wyeliminować z obrotu prawnego.

Do takiej sytuacji może dojść wskutek braku przedmiotu, którego dotyczyła ta decyzja, utraty kwalifikacji niezbędnych do wykonywania uprawnień wynikających z decyzji, wobec braku odpowiedniego przepisu w prawie materialnym, kiedy ze względu na powstałe okoliczności zrealizowanie celu stało się niemożliwe¹³, a także wskutek zgaśnięcia podmiotu, zniszczenia lub przekształcenia rzeczy, rezygnacji z uprawnień przez stronę, na skutek zmiany stanu faktycznego, uniemożliwiającego wykonanie decyzji, niemożliwości realizacji celu, jaki przyświecał organom administracji¹⁴ albo z powodu zmiany w stanie prawnym (ale tylko w przypadku, gdy owa zmiana powoduje taki skutek)¹⁵. Powstanie po wydaniu decyzji sytuacji albo układu stosunków społecznych odbiegających od czynników indywidualizujących dany stosunek prawny, ukształtowany czy ustalony w decyzji, kładzie kres istnieniu tego stosunku i musi oddziaływać na obowiązywanie decyzji¹⁶. Wydaje się zatem, że

¹² J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 379. Por. także H. Dzwonkowski, op. cit., s. 631 i cyt. tam literatura.

¹³ J. Zimmermann, op. cit., s. 379–380 i cyt. tam literatura.

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 9 września 1994 r., SA/Po 3273/93, niepublikowany.

¹⁵ J. Borkowski, op. cit., s. 691 i cyt. tam literatura; T. Woś, *Stwierdzenie wygaśnięcia...*, s. 51–54.

¹⁶ T. Woś, *Stwierdzenie wygaśnięcia...*, s. 50.

przede wszystkim z reguły następczy brak możliwości osiągnięcia celu wydanej decyzji oraz brak podstaw faktycznych czy jej bezzasadność przesądzają o tym, iż należy ją wyeliminować z obrotu prawnego.

Zwracając uwagę na cel, w jakim określone rozstrzygnięcie zostało wydane, należy stwierdzić, iż tylko niektóre kategorie decyzji kształtujących prawnopodatkowe prawa i obowiązki mogą stać się zbędne w przedstawionym wyżej znaczeniu, a mianowicie takie, które kształtują pewien stan na przyszłość. Jeżeli dana decyzja nie doprowadzi do stanu, jaki miał być osiągnięty, wystąpi konieczność zapobieżenia sytuacji, w której decyzja nadal stanowi podstawę do wywołania, realizacji określonych skutków prawnych, lecz odbiega od rzeczywistego biegu wydarzeń w sprawie, którą ukształtowała. Być może sformułowanie: „decyzja stała się bezprzedmiotowa” nie wydaje się najbardziej trafne. Krytyka tego zwrotu na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego opiera się na zasadniczym spostrzeżeniu, iż brak pojęcia „decyzji bezprzedmiotowej” w prawie materialnym¹⁷. Ta uwaga jest aktualna także w systemie prawa podatkowego.

Poszukując uzasadnienia dla wprowadzenia omawianej instytucji, nie można jednak pomijać celu, jakiemu ma ona służyć. Brzmienie wskazanego zwrotu nie nasuwa jakichkolwiek skojarzeń o charakterze oceny, lecz oznacza sytuację, gdy dana decyzja już nie wywołuje zamierzonych przez nią skutków prawnych.

W literaturze wyrażono pogląd, iż wygasanie zobowiązań podatkowych stanowi swoiste uznanie bezprzedmiotowości tych stosunków prawnych i jest przedmiotem odrębnej regulacji prawnej (rozdział 7 w dziale III O.p.). Rozwiązanie wymagające wydania decyzji w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji oznacza, że co roku należałoby wydawać niezliczoną liczbę decyzji o wygaśnięciu zobowiązań podatkowych, spotęgowaną wielością decyzji w sprawie zaliczek na podatki¹⁸.

Nie negując trafności dostrzeżenia w literaturze podatkowej niekonsekwencji ustawodawcy związanych z art. 258 § 1 pkt 1 O.p., wydaje się, iż na sygnalizowane zagadnienie należy spojrzeć nieco inaczej. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji następuje w wyniku różnych zdarzeń¹⁹ i może oznaczać, iż decyzje w sprawie ustalenia, określenia czy ukształtowania określonych elementów zobowiązania podatkowego zostały wykonane albo ich wykonanie nie będzie już możliwe. Nie można dalej wywodzić z treści wykonanej decyzji podatkowej żadnych nowych skutków prawnych (z pewnymi wyjątkami,

¹⁷ W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 239–240.

¹⁸ H. Dzwonkowski, op. cit., s. 631; M. Masternak, op. cit., s. 832.

¹⁹ Por. art. 59 i n. O.p.

np. odnośnie stwierdzenia nadpłaty czy zakresu odpowiedzialności odszkodowawczej, co jednak odbywa się w odrębnych postępowaniach), a wobec tego nie wystąpi także potrzeba jej eliminacji z obrotu prawnego. Ustaje stosunek prawny ukształtowany przez decyzję, a jej cel – z reguły – zostaje osiągnięty. Nie sposób pominąć w tym miejscu kwestii trwałości decyzji ostatecznych: skoro decyzja w sprawie wymiaru podatku została zrealizowana, to strona może wywieść z tego stanu określone skutki prawne, przede wszystkim wykazywać wielkość określonego zobowiązania podatkowego. Eliminacja tej decyzji otwierałaby przede wszystkim możliwość powrotu do orzekania o wymiarze podatku. Przedmiotem jej było odpowiednie ukształtowanie zobowiązania podatkowego, a wykonanie tego zobowiązania nie może prowadzić do postawienia strony w sytuacji takiej, jakby tego zdarzenia nie było²⁰.

Wyżej rozpatrywane pojęcie bezprzedmiotowości nie pokrywa się z terminem występującym w art. 208 § 1 O.p., dotyczącym bezprzedmiotowości postępowania toczącego się przed organem podatkowym. Brak przedmiotu postępowania, czyli praw i obowiązków strony w ramach stosunku prawnego, jaki może zostać ukształtowany aktem administracyjnym, powoduje konieczność umorzenia postępowania. Do bezprzedmiotowości postępowania może dojść także po jego wszczęciu, wskutek czego wydanie decyzji staje się niemożliwe albo zbędne.

Analiza unormowań dotyczących stanu bezprzedmiotowości wydanej decyzji podatkowej w obowiązującym stanie prawnym pozwala dostrzec dwa rodzaje sytuacji. W pierwszej – wygaśnięcie decyzji w sprawach podatkowych może nastąpić wprost z mocy prawa, natomiast w drugiej sytuacji – na podstawie decyzji stwierdzającej to wygaśnięcie, wydawanej w oparciu o art. 258 § 1 pkt 1 O.p. w związku z wyraźnymi przepisami ustaw podatkowych.

Przykładem wygaśnięcia decyzji wprost z mocy prawa jest unormowanie z art. 33 § 1–3 i 5 O.p., dotyczące decyzji w sprawie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych na majątku podatnika, płatnika i inkasenta. Decyzję taką eliminuje z obrotu prawnego fakt doręczenia decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe albo określającej wysokość zaległości podatkowej (art. 33 § 4 O.p.). Jedyne w przypadku umorzenia postępowania podatkowego, wobec niewydania decyzji w sprawie zobowiązania podatkowego, może – jak się wydaje – wystąpić konieczność stwierdzenia wygaśnięcia decyzji w sprawie zabezpieczenia jako bezprzedmiotowej.

²⁰ W kwestii krytyki unormowań dotyczących stwierdzenia wygaśnięcia decyzji należy podzielić stanowisko W. Dawidowicza (op. cit., s. 240–241), wyrażone na gruncie art. 162 kpa. W tym przepisie następuje przenoszenie konsekwencji niezastosowania się strony do decyzji z płaszczyzny jej wykonania na płaszczyznę jej obowiązywania. Ważne też jest spostrzeżenie tego autora, iż przepisów o stwierdzeniu wygaśnięcia decyzji nie można stosować w oderwaniu od prawa materialnego ani wbrew temu prawu.

O wygaśnięciu decyzji z mocy prawa wyraźnie stanowi art. 12 ust. 2 w zw. z art. 12a ustawy z 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników²¹. Decyzja dotycząca nadania numeru identyfikacji podatkowej wygasa z chwilą zgonu lub ustania bytu prawnego podatnika (płatnika).

Jako przykład decyzji, co do której wystąpi konieczność orzekania decyzją o wygaśnięciu wskutek bezprzedmiotowości, można wskazać decyzję wydawaną na podstawie art. 5 ust. 2 ustawy z 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym²². W drodze decyzji urząd skarbowy wyraża zgodę na uzyskanie statusu podatnika w podatku od towarów i usług przez zakład albo oddział osoby prawnej, wykonujący czynności podlegające opodatkowaniu, jeżeli samodzielnie sporządza bilans. Bezprzedmiotowość takiej decyzji wystąpi w sytuacji, gdy jednostka, która ją uzyskała, zgłosi zaprzestanie, tzn. definitywne zakończenie wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu. Może do tego dojść również w sytuacji przekształcenia tej jednostki, powodującego utratę jej samodzielności, co stanowiło przesłankę posiadania statusu podatnika tego podatku albo też w wypadku zakończenia jej funkcjonowania. Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji w sprawie uzyskania statusu podatnika podatku od towarów i usług eliminuje ewentualne wątpliwości co do opodatkowania danej jednostki tym podatkiem.

Inny przykład można dostrzec w art. 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych²³. Niespełnienie przesłanek uprawniających do opodatkowania dochodów spółek działających w ramach podatkowej grupy kapitałowej, o czym stanowi ust. 10 i 12 tego artykułu, będzie podstawą do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o rejestracji umowy w sprawie utworzenia takiej grupy. Utrata statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową oraz koniec jej roku podatkowego następuje z mocy prawa. Decyzja w sprawie rejestracji staje się bezprzedmiotowa w tym znaczeniu, że przestaje już kształtować prawa i obowiązki określonych jednostek, wynikające ze statusu podatkowej grupy kapitałowej. Ze względów pewności obrotu prawnego wydaje się, iż należałoby stwierdzić jej wygaśnięcie.

Kończąc uwagi o pojęciu bezprzedmiotowości decyzji, jako trafne należy ocenić pominięcie przez ustawodawcę w Ordynacji podatkowej dodatkowych dyrektyw znanych z art. 162 § 1 pkt 1 *in fine* kodeksu postępowania administracyjnego, stanowiących zresztą samodzielną przesłankę stwierdzenia wygaśnięcia decyzji. Generalnie trudno byłoby pogodzić z zasadą pewności opodatkowania możliwość stwierdzenia wygaśnięcia decyzji normującej szczegółowo prawa i obowiązki tylko z uwagi na interes społeczny

²¹ Dz.U. Nr 142, poz. 702 z późn. zm.

²² Dz.U. Nr 11, poz. 50 z późn. zm.

²³ Jedn. tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654 z późn. zm.

albo tylko interes strony. Powstawałaby tu pewna swoboda działania organów podatkowych, której podstawy wynikałyby ze sfery ocennej²⁴.

Zważywszy powyższe, należy jeszcze wskazać, iż kwalifikacja decyzji podatkowej jako bezprzedmiotowej na swój sposób dodatkowo wzmacnia realizację norm prawnopodatkowych i pewność stosunków prawnych w tej dziedzinie.

2) Stwierdzeniu wygaśnięcia podlega decyzja podatkowa wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, jeżeli strona tego nie dokonała. W literaturze przedstawiono pogląd, iż w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 2 O.p. mieszczą się zarówno warunki zawieszające, jak i warunki rozwiązujące²⁵. Pierwszy rodzaj warunku (*conditio suspensiva*) jest postanowieniem zawartym w decyzji, uzależniającym powstanie skutków prawnych od zdarzenia przyszłego i niepewnego; skutki decyzji powstają z chwilą spełnienia się takiego warunku. Drugi rodzaj (*conditio resolutive*) oznacza uzależnienie ustania aktu administracyjnego od danego zdarzenia przyszłego i niepewnego²⁶. Obie te kategorie składają się na tradycyjne rozumienie pojęcia warunku w prawoznawstwie. Wydaje się, iż w praktyce częściej wystąpi warunek rozwiązujący, czyli sytuacja, kiedy ziszczenie się albo nienadejście określonego zdarzenia powoduje ustanie skutków określonych w decyzji²⁷. Szerzej stosowane warunki zawieszające mogłyby spowodować – jak się wydaje – zbyt duży stan niepewności w sferze kształtowania prawnopodatkowych praw i obowiązków; byłoby to także mało użyteczne dla ich realizacji.

Wskazane pojęcie warunku nie oznacza w świetle unormowań prawnomaterialnych wydawania decyzji uzależnionych wyłącznie od zaistnienia zdarzeń przyszłych i niepewnych (zewnętrznych), lecz decyzji zależnych także w określonym stopniu od woli i zachowania strony. Warunek jest dodatkową klauzulą, zastrzeżeniem zawartym w decyzji, od spełnienia którego zostało uzależnione jej wydanie²⁸. Wyraźne brzmienie

²⁴ Odmienne M. Masternak, op. cit., s. 832–833.

²⁵ J. Zimmermann, op. cit., s. 380.

²⁶ *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, M. Szubiakowski, M. Wierzbowski (red.), Warszawa 2000, s. 151.

²⁷ T. Woś, *Termin, warunek...*, s. 32.

²⁸ J. Borkowski w opracowaniu: *Zmiana i uchylanie ostatecznych decyzji administracyjnych*, Warszawa 1967, na s. 173–174 odróżnia pojęcie prawnych przesłanek decyzji oraz warunków ściśle pojmywanych. Różnice dostrzega w tym, że przesłanki: 1) zawsze stanowią podstawowe składniki decyzji, warunki zaś stanowią dodatkowe postanowienia decyzji; 2) przesłanki obowiązują strony nawet wtedy, gdy organ nie powtórzy ich za przepisem prawa w decyzji, a warunki należy wprost umieszczać w decyzji; 3) w wypadku ziszczenia się rozwiązującej przesłanki prawnej decyzji wygasa ona automatycznie, podczas gdy spełnienie się warunku rozwiązującego stwarza najczęściej podstawę do wzruszenia decyzji przez organ; w niektórych przypadkach ziszczenie się warunku rozwiązującego może powodować automatycznie utratę mocy obowiązującej przez decyzję.

art. 258 § 1 pkt 2 O.p. wyłącza sytuacje, gdy mógłby zostać oznaczony warunek nieskierowany do strony, polegający na ustaleniu zachowania innej osoby²⁹, a przez to uzależniający prawa i obowiązki adresata decyzji od woli tej osoby. Przepis ten wyraźnie stanowi o tym, że to strona nie dopełniła warunku³⁰. Mogą wszakże wystąpić sytuacje, gdzie np. określone uprawnienie albo obowiązek dotyczy zachowania kilku podmiotów jednocześnie (np. wspólników spółki osobowej, małżonków), będących adresatem tej samej decyzji. Wtedy zachowania jednych osób mogą wpływać na sferę prawną innych. Warunek ciąży na stronie decyzji i oznacza (zwykle) konieczność spowodowania powstania albo utrzymania określonego stanu rzeczy³¹.

Dla wykładni analizowanego przepisu istotne wydaje się odróżnienie dopełnienia warunku, czyli takiego zachowania, które doprowadzi do zaistnienia i utrzymania bądź niezastnienia przyszłego i niepewnego zdarzenia od pojęcia warunków uprawniających do skorzystania z ulg oraz uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania. Warunki w rozumieniu art. 258 § 1 pkt. 3 i 4 zostały wyraźnie związane z konkretnymi elementami obowiązku podatkowego w określonych podatkach. Mogą one mieć charakter określonych przesłanek uprawniających z mocy wyraźnych przepisów prawa do korzystania z ulg podatkowych czy ryczałtowych form opodatkowania, ale mogą również polegać na zdarzeniu przyszłym i niepewnym (np. uzyskanie zezwolenia, osiągnięcie pewnego stanu rzeczy)³². Choć różnica może ulegać zatarciu i w grę wejdą w istocie te same czy podobne zdarzenia, to ze względu na systematykę przepisów należy je oddzielić od ściślejszego pojęcia warunku z art. 258 § 1 pkt 2 O.p. Literalna wykładnia tego przepisu nakazuje pozostanie przy wskazanym wyżej rozumieniu warunku. Należy zauważyć, iż brzmienie wskazanego przepisu jest odpowiednikiem art. 162 § 1 pkt 2 kpa.

Całkowicie odmienna problematyka pojawia się na gruncie sygnalizowanego już art. 255 O.p., który stanowi o uchyleniu decyzji wydanej z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności, jeżeli strona ich nie dopełniła w wyznaczonym terminie. Tu dostrzegalne jest wyraźne przejście unormowania wprowadzonego w art. 162 § 2 kpa, stanowiącego o zleceniu, czyli dodatkowym obowiązku, mającym akcesoryjny charakter wobec decyzji i mogącym spowodować, iż jego niespełnienie

²⁹ Por. J. Zimmermann, op. cit., s. 380.

³⁰ Por. M. Masternak, op. cit., s. 830–831.

³¹ Por. M. Kalinowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 27 października 1992 r., SA/Wr 959/92*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1994, z. 3, poz. 54.

³² Por. G. Borkowski, *Utrata zwolnienia podatkowego od przychodów z nowo uruchomionej działalności gospodarczej*, Glosa 1996, nr 3, s. 13. Autor wyróżnia pojęcie warunków jako zasad, wymogów oraz zdarzeń przyszłych i niepewnych.

przyczyni się do ograniczenia uprawnień przyznanych daną decyzją³³. Zlecenie organu administracyjnego nie zawiesza skuteczności decyzji, do której zostało dodane i nie odracza możliwości jej wykonywania. Ma ono charakter obowiązku wykonywania decyzji zgodnie z takim zleceniem³⁴. Przypadki wprowadzania zlecenia w decyzji nie występują często w przepisach prawa podatkowego³⁵. Należy zatem podkreślić odrębność problematyki wygaśnięcia decyzji wydawanych z zastrzeżeniem spełnienia warunku oraz uchylecia decyzji wydawanych z zastrzeżeniem wykonania nałożonego na stronę zlecenia.

3) W niektórych sytuacjach organy podatkowe mogą wydawać decyzje o stwierdzeniu prawa podatnika do skorzystania z ulg podatkowych³⁶. W art. 258 § 1 pkt 3 stanowi się o decyzji, co do której strona nie dopełniła przewidzianych w niej lub bezpośrednio w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg. Różnicę między pojęciem warunku w rozumieniu tego przepisu a pojęciem warunku z art. 258 § 1 pkt 2 O.p. wskazano wyżej. Również na gruncie przepisu analizowanego w tym miejscu oraz szeregu przepisów prawa materialnego pojęcie warunku może budzić pewne wątpliwości.

Ustalenie uprawnienia do skorzystania z ulgi podatkowej na podstawie decyzji przepisy aktualnie obowiązujące przewidują rzadko. Tytułem przykładu można wskazać:

a) Ulgę z tytułu wyszkolenia ucznia – przyznawaną na podstawie art. 27c ustawy z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁷ oraz art. 53 ustawy z 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne³⁸. Przewidziano kilka przesłanek do powstania prawa do ulgi,

³³ Por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa–Poznań 1995, s. 279–280 i 412.

³⁴ T. Woś, *Termin, warunek...*, s. 34.

³⁵ Za przykład może posłużyć § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z 23 grudnia 1999 r. w sprawie kryteriów i warunków technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące, oraz warunków stosowania tych kas przez podatników (Dz.U. Nr 109, poz. 1249 z późn. zm.). Minister Finansów wydaje decyzję potwierdzającą spełnienie wszystkich wymogów dotyczących warunków i kryteriów technicznych, którym muszą odpowiadać kasy rejestrujące. Decyzja zostanie cofnięta w przypadkach, gdy nie są spełniane określone wymagania związane z wprowadzeniem do obrotu kas rejestrujących. Wydaje się, że formę zlecenia administracyjnego wprowadzają niektóre unormowania w zakresie szczególnego sposobu umieszczania znaków akcyzy w postaci banderoli. Urzędy skarbowe posiadają uprawnienia w tym zakresie na podstawie § 3 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 czerwca 2001 r. w sprawie oznaczania wyrobów znakami akcyzy (Dz.U. Nr 69, poz. 721).

³⁶ W niniejszym opracowaniu zostaną pominięte – nie związane bezpośrednio z tematem – rozważania na temat różnicy odnośnie pojęcia ulg i zwolnień podatkowych, w szczególności w świetle art. 3 pkt 6 O.p. Stwierdzenie prawa do ulg niekiedy dotyczy także zwolnień podatkowych, a wynika to z terminologii poszczególnych aktów normatywnych.

³⁷ Jedn. tekst: Dz.U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176 z późn. zm.

³⁸ Dz.U. Nr 144, poz. 930 z późn. zm.

m.in. konieczność złożenia wniosku przez podatnika. Tzw. ulgę uczniowską stosuje się przez określony czas od miesiąca następującego po miesiącu, w którym została wydana decyzja o przyznaniu prawa do ulgi. Uprawnia ona do pomniejszenia podatku dochodowego osoby osiągającej przychody z pozarolniczej działalności gospodarczej.

b) Zwolnienia od podatku rolnego przysługujące podatnikom na podstawie art. 12 ust. 1 pkt. 4, 5 i 6 ustawy z 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym³⁹. Omawiana instytucja dotyczy przypadku: nabycia gruntów lub objęcia gruntów w trwałe zagospodarowanie celem utworzenia nowego lub powiększenia już istniejącego gospodarstwa rolnego, zagospodarowania nieużytków, objęcia gruntów otrzymanych w drodze wymiany lub scalenia. Należy tu wskazać także ulgi z art. 12 ust. 3 – obniżenie podatku po upływie wskazanego wyżej okresu zwolnienia oraz ulgę inwestycyjną z art. 13 tej ustawy. Zgodnie z art. 13d ustawy o podatku rolnym, organ podatkowy gminy orzeka w drodze decyzji o spełnieniu przez podatnika przewidzianych przez ustawę przesłanek upoważniających do skorzystania z ulgi (*verba legis*: przyznaje zwolnienia i ulgi podatkowe).

We wskazanych wyżej sytuacjach przepisy prawne określają zasady i przesłanki skorzystania z ulg podatkowych. Jeżeli podatnik spełni wymogi przewidziane w przepisach, to organ podatkowy jest obowiązany wydać decyzję przyznającą określone uprawnienie. Niedopełnienie przez podmiot uprawniony przewidzianych okoliczności oznacza utratę prawa do ulgi od momentu wskazanego w odpowiednim przepisie (materialnym) ustawy podatkowej i w związku z art. 258 § 3 O.p.⁴⁰

Inna sytuacja wystąpi, gdy przepisy prawne wyznaczają faktyczne podstawy korzystania z ulg czy zwolnień podatkowych i zostanie to uwzględnione już w decyzji w sprawie wymiaru podatku. Przykładem mogą być zwolnienia i ulgi w podatku od spadków i darowizn⁴¹. Art. 4 ust. 1 w zw. z ust. 2 ustawy o podatku od spadków i darowizn określa warunki zwolnień podatkowych. O uldze podatkowej dotyczącej nabycia budynku lub lokalu mieszkalnego albo spółdzielczego prawa do lokalu i zasadach korzystania z niej stanowi natomiast art. 16 tej ustawy. Wskazane przepisy podają warunki obniżenia wysokości podatku. Ich niespełnienie spowoduje wygaśnięcie decyzji w sprawie wymiaru podatku od spadków i darowizn (art. 16 ust. 7 ustawy), o ile zastosowanie ulgi czy zwolnienia w ogóle nie wyłączyło wystąpienia podatku i nie ustalało zobowiązania podatkowego. Wskazane w tej ustawie warunki ulg i zwolnień mają często charakter zdarzeń przyszłych i niepewnych, uzależnionych, jak też i niezależnych od woli podatnika.

³⁹ Dz.U. z 1993 r. Nr 94, poz. 431 z późn. zm.

⁴⁰ Por. np. wyrok NSA z 10 lutego 1995 r., SA/Ł 1216/94, niepublikowany.

⁴¹ Ustawa z 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 1997 r. Nr 16, poz. 89 z późn. zm.).

W związku z wyżej przedstawionymi rozważaniami na uwagę zasługują istotne konsekwencje wynikające z wydania decyzji w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, którą orzeczono o spełnieniu przez podatnika warunków uprawniających do ulg podatkowych. Należy tu przede wszystkim zaliczyć:

a) Możliwość powstania zaległości podatkowej. Wysokość zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę zostanie obliczona w decyzji wydawanej na podstawie art. 21 § 3 i 4 w zw. z art. 51 § 1 i art. 53 § 1 i 4 O.p.

b) Ponowny bieg terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe. Zgodnie z art. 69 § 1 O.p., w razie niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej, prawo do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe powstaje w dniu, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi. To dotyczy sytuacji, w której podatnik nie dopełniał *ab initio* przesłanek uzasadniających przyznanie ulgi albo też dopuścił do sytuacji, gdy nie są spełniane wymogi ustawy w zakresie uprawnienia do ulg podatkowych⁴².

4) Wybór zryczałtowanych form opodatkowania określonej działalności jest uprawnieniem podatnika, które generalnie wynika z art. 10 O.p. Ryczałtowe formy opodatkowania upraszczają opodatkowanie i wprowadzają dla podatnika pewne udogodnienia w ramach obowiązku podatkowego. Przykładem takiego unormowania jest art. 24 ust. 1 cyt. wyżej ustawy z 20 listopada 1998 r., przewidujący opodatkowanie zryczałtowanym podatkiem dochodowym niektórych przychodów osób fizycznych prowadzących pozarolniczą działalność gospodarczą. Udogodnieniom wynikającym ze zryczałtowanego opodatkowania dochodów towarzyszy obowiązek spełnienia dość restrykcyjnych przesłanek tej formy opodatkowania.

Na podstawie art. 30 cyt. ustawy urząd skarbowy wydaje decyzję ustalającą wysokość karty podatkowej odrębnie na każdy rok podatkowy. Stwierdzenie braku warunków do zastosowania takiego opodatkowania jest podstawą wydania decyzji odmownej. Natomiast art. 40 ust. 1 stanowi wprost, iż urząd stwierdza wygaśnięcie decyzji ustalającej wysokość podatku, jeżeli podatnik nie czyni zadość warunkom uprawniającym do

⁴² Art. 69 § 2 O.p. stanowi, iż termin do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe wynosi 3 lata od końca roku podatkowego, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa od ulgi, a 5 lat jeżeli podatnik nie zgłosił organowi podatkowemu utraty prawa do ulgi. Ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego następuje na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu powstania obowiązku podatkowego oraz istniejącego w tym dniu stanu faktycznego, względnie stanu prawnego obowiązującego w dniu nabycia prawa do ulgi, stosownie do art. 69 § 3 i 4 O.p.

korzystania z ryczałtu. W takim wypadku podatnik jest obowiązany opłacać podatek dochodowy na ogólnych zasadach za cały rok podatkowy, a kwoty wpłacone z tytułu karty podatkowej zalicza się na tak obliczony podatek dochodowy.

Opodatkowanie zryczałtowane dochodów osób duchownych jest unormowane w art. 42–51 tej ustawy. Właściwy urząd skarbowy na podstawie art. 46 wydaje decyzję ustalającą wysokość ryczałtu, odrębnie na każdy rok podatkowy. Tego rodzaju opodatkowanie zryczałtowane z natury rzeczy nie jest związane z dopełnianiem szczególnych warunków. Należy zatem zwrócić uwagę, że w praktyce nie zaistnieje podstawa do stwierdzenia wygaśnięcia takiej decyzji na podstawie art. 258 § 1 pkt 4 O.p.

5. Na mocy art. 1 pkt 54 lit. b) ustawy z 11 kwietnia 2001 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz zmianie niektórych innych ustaw⁴³ skreślono pkt 5 w art. 258 § 1 O.p. Ten przepis przewidywał stwierdzenie wygaśnięcia decyzji w wypadku, gdy strona nie dotrzymała terminu płatności określonego w decyzji w sprawie odroczenia płatności podatku. Treść tego uchylonego przepisu została włączona do art. 259 O.p. Nowelizacja spowodowała poprawę systematyki ustawy poprzez połączenie zbliżonych instytucji w ramach jednego artykułu, a tym samym bardziej przejrzyste odesłanie do odpowiednich przepisów prawa materialnego, w tym przypadku art. 48 i 49 O.p.

Na podstawie art. 48 § 1 pkt 1 O.p. organy podatkowe mogą odroczyć termin płatności podatku (zaliczki, raty – zgodnie z art. 3 pkt 3 O.p.). Następuje to na podstawie decyzji wydawanej na wniosek podatnika, ze względu na jego ważny interes. Decyzja ma charakter uznaniowy; o wyborze formuły załatwienia sprawy rozstrzyga organ podatkowy. Zgodnie z § 2a wskazanego przepisu, odraczenie terminu płatności podatku na wniosek podatnika będącego przedsiębiorcą następuje zgodnie z przepisami ustawy z 30 czerwca 2000 r. o warunkach dopuszczalności i nadzorowaniu pomocy publicznej dla przedsiębiorców⁴⁴. Na podstawie art. 48 § 2 rozkładanie na raty pobranego podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę jest dopuszczalne także wobec płatników podatków i inkasentów. Przepis art. 48 § 1 O.p. stosuje się odpowiednio wobec osób trzecich ponoszących odpowiedzialność podatkową zgodnie z odesłaniem z art. 109 O.p.

W razie wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku, terminem płatności jest dzień, w którym zgodnie z decyzją powinna nastąpić zapłata odroczonego podatku. Jeżeli zaś podatnik nie dokonał zapłaty odroczonego podatku, to termin płatności wynosi 14 dni

⁴³ Dz.U. Nr 39, poz. 459. Ustawa ta weszła w życie z dniem 5 czerwca 2001 r.

⁴⁴ Dz.U. Nr 60, poz. 704.

od doręczenia decyzji ustalającej wysokość podatku, względnie – przy zobowiązaniach powstających w drodze samoobliczenia – ostatni dzień, w którym zgodnie z przepisami prawa powinna nastąpić zapłata (ogólna zasada wynikająca z art. 49 w zw. z art. 47 O.p.). Niedotrzymanie terminu płatności oznacza powstanie zaległości podatkowej oraz konieczność zapłaty odsetek za zwłokę.

Wydaje się, że na gruncie art. 258 § 1 pkt 5 O.p. można było mówić o swoistym warunku zawieszającym. Od dotrzymania odroczonego terminu płatności podatku zgodnie z art. 48 § 1 pkt. 1 i 2 O.p. zależało prawo strony do skorzystania z ulgi w zapłacie podatku, polegającej na przesunięciu w czasie obowiązku zapłaty. Art. 259 O.p. w aktualnym brzmieniu – jak wyżej wspomniano – nie upoważnia do stwierdzania wygaśnięcia decyzji. Wygaśnięcie decyzji podatkowej w całości bądź w części następuje z mocy prawa, ze skutkiem *ex tunc*. Występuje zatem automatycznie taki stan, jakby w ogóle nie wydano danej decyzji o uldze w zapłacie. Jeżeli w przypadku odroczenia terminu płatności podatku nie dotrzymano tego terminu, decyzja wygasa w całości. W przypadku rozłożenia na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej niedotrzymanie terminu płatności powoduje taki skutek, że wygaśnięcie decyzji następuje tylko w części dotyczącej raty niezapłaconej w terminie płatności. Zgodnie z treścią art. 259 O.p. nie ma także podstaw do orzekania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji w części dotyczącej raty zaległości podatkowej, której zapłaty strona nie dotrzymała⁴⁵. Decyzja z mocy prawa wygasa w tej części.

Dodać jeszcze wypada, że w przypadku uchybienia terminowi płatności odroczonego czy rozłożonego na raty podatku, wystąpi konieczność zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę (art. 49 § 2 O.p. w zw. z art. 51 § 1 O.p.). Wygaśnięcie z mocy prawa decyzji na podstawie art. 259 O.p. pogarsza sytuację jednostek, które otrzymały ulgę płatniczą. Nie można jednak pomijać aspektu pewności obrotu prawnego. Fakt dopuszczenia przez stronę do niewykonania obowiązku wynikającego z decyzji uzasadnia pozbawienie jej uprawnień przyznanych przez organ podatkowy i to na podstawie okoliczności wskazanych we wniosku strony.

Pozytywnym następstwem wskazanego unormowania jest niewątpliwie sygnalizowane wyżej odciążenie administracji skarbowej od zbędnej konieczności orzekania w sprawach pozbawienia mocy decyzji, które stały się bezprzedmiotowe albo nie zostały wykonane w części⁴⁶.

⁴⁵ Odnośnie pierwotnego stanu prawnego por.: B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa. Postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 264.

⁴⁶ Zgodnie z art. 9 ustawy z 11 kwietnia 2001 r. (cyt. w przypisie 43), w sprawach stwierdzenia wygaśnięcia decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku oraz o rozłożeniu na raty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wydanych przed dniem wejścia w życie tej ustawy, tj. 5 czerwca 2001 r., stosuje się przepisy art. 258 § 1 pkt 5 i § 3 oraz art. 259 O.p. w dotychczasowym brzmieniu.

6. Instytucja stwierdzenia wygaśnięcia decyzji – wedle wyrażonego w doktrynie poglądu – w swej istocie należy do prawa materialnego, ponieważ normy tego prawa wprowadzają terminy, na jakie można ustalać w decyzjach uprawnienia lub obowiązki albo warunki wpływające na obowiązywanie danej decyzji. Wobec tego prawo materialne przesądza o wygaśnięciu decyzji, a instytucja jego stwierdzenia ma tylko znaczenie porządkujące. Prawo procesowe wymaga deklaratoryjnego potwierdzenia faktu wygaśnięcia jakiejś decyzji po to, by zaistniała jasność co do dalszego jej obowiązywania⁴⁷. W oparciu o przedstawioną wyżej analizę unormowań z zakresu materialnego, jak i procesowego prawa podatkowego, należy zgodzić się z takim stanowiskiem. W istocie bowiem skoro decyzja nie osiągnie postawionego przed nią celu, nie zostanie zrealizowana norma prawnomaterialna, powodująca określone stosunki w sferze materialnego prawa podatkowego, albo może prowadzić do wywołania wadliwych, niezgodnych z prawem konsekwencji, to taka decyzja zasługuje na eliminację z obrotu prawnego. Odbywa się to właśnie w odrębnym postępowaniu, które nie operuje przesłankami o charakterze nadzwyczajnym, znanymi z art. 240 i 247 oraz 253 O.p. Ustawodawca wprowadza konstrukcję, na mocy której utracą moc akty indywidualne, a w ślad za tym nastąpi ukształtowanie sytuacji strony generalnie analogiczne do stanu istniejącego przed momentem wydania danych decyzji albo stanu takiego, jaki by nastąpił bez względu na ich obowiązywanie. Zgodnie z wyżej wspomnianą zasadą trwałości decyzji ostatecznych, decyzja, której wygaśnięcie się stwierdza, obowiązuje nadal, m.in. właśnie do momentu doręczenia decyzji w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia danej decyzji. Skutek w postaci ustania bytu prawnego określonej decyzji następuje *ex tunc*. Charakter stosunku prawnego, unormowanego przez daną decyzję wydaną na podstawie norm prawa materialnego, przesądza o treści i obowiązywaniu decyzji w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji. Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji powoduje skutki wynikające z przepisów materialnego prawa podatkowego, bowiem ta instytucja jest podporządkowana realizacji celu z nich wynikającego.

Powyższe uwagi znajdują także pewne odzwierciedlenie na gruncie instytucji wygaśnięcia określonych decyzji z mocy art. 259 O.p. w kształcie wynikającym z ostatniej nowelizacji, jak i wskazanych w opracowaniu przepisów innych ustaw podatkowych, wprowadzających instytucję wygaśnięcia decyzji z mocy prawa. Wygaśnięcie decyzji z mocy prawa ma ograniczony zakres przedmiotowy, co wynika z odpowiednich unormowań prawa materialnego. W praktyce najszersze zastosowanie ma art. 259 O.p.

⁴⁷ J. Zimmermann, op. cit., s. 378.

Podsumowując rozważania na temat wygaśnięcia decyzji podatkowych, należy podkreślić, że eliminacja określonych decyzji w tej drodze jest wyjątkiem od zasady trwałości decyzji ostatecznych, ugruntowującej pewność obrotu prawnego. Wygaśnięcie decyzji może nastąpić wyłącznie w przypadkach wyraźnie przewidzianych prawem. Wygaśnięcie decyzji wprost z mocy prawa występuje tylko w przypadkach niezbędnych (z punktu widzenia konstrukcji systemu podatkowego) i trudno mówić tu o zagrożeniu uprawnień strony. Natomiast w postępowaniu w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowych strona może korzystać ze wszelkich gwarancji obrony swych praw. Dopóki nie zostanie stwierdzone wygaśnięcie danej decyzji podatkowej, zarówno strona, jak i organy podatkowe mogą wywodzić z niej konsekwencje i korzystać z wynikających z niej uprawnień.