

UCHYLENIE LUB UNIEWAŻNIENIE DECYZJI ORGANU PODATKOWEGO

1. Odwołanie od decyzji urzędu skarbowego	str. 1	8. Powrót sprawy do urzędu skarbowego	str. 2
2. Wniesienie odwołania faksem	str. 1	9. Stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji sprzecznej z prawem	str. 3
3. Wycofanie złożonego odwołania	str. 1	10. Wznowienie postępowania z powodu nowych dowodów	str. 3
4. Skutki doręczenia decyzji domownikowi	str. 2	11. Zasady wniesienia skargi na decyzję do sądu administracyjnego	str. 4
5. Przywrócenie terminu do wniesienia odwołania	str. 2	12. Przesłanki wstrzymania wykonania ostatecznej decyzji	str. 4
6. Odwołanie od decyzji doręczonej pełnomocnikowi	str. 2	13. Zwrot wpisu po wycofaniu skargi	str. 4
7. Czas trwania postępowania odwoławczego	str. 2		

1. Odwołanie od decyzji urzędu skarbowego

Elementy odwołania

Podatnik ma prawo odwołać się od decyzji urzędu skarbowego do dyrektora izby administracji skarbowej.

Odwołanie musi spełniać określone wymogi formalne. Obowiązkowe elementy to: oznaczenie organu odwoławczego, dane podatnika (w tym jego identyfikator podatkowy i adres), zarzuty przeciwko kwestionowanej decyzji, sprecyzowanie istoty i zakresu żądania, wskazanie dowodów uzasadniających żądanie, podpis. Zarzuty mogą dotyczyć uchybień w zakresie zarówno prawa materialnego, jak i procesowego, np.: dokonania błędnej wykładni prawa, naruszenia obowiązku zebrania kompletnego materiału dowodowego, wadliwej oceny poszczególnych dowodów.

Druk odwołania dostępny jest w serwisie www.druki.gofin.pl.

Uchybienia formalne podlegają wyeliminowaniu w trybie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten przewiduje, że jeśli podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ

podatkowy wzywa do usunięcia braków w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania. Nieusunięcie uchybień w terminie skutkuje pozostawieniem odwołania bez rozpatrzenia. Opisaney procedury nie stosuje się, jeżeli podanie nie zawiera adresu. Takie pismo od razu – bez wysyłania wezwania – jest pozostawiane bez rozpatrzenia.

Nie tylko na piśmie

Odwołanie wnosi się za pośrednictwem urzędu skarbowego, który wydał kwestionowaną decyzję, w ciągu 14 dni od dnia doręczenia jej adresatowi.

Termin ten liczy się z pominięciem dnia doręczenia decyzji – zaczyna biec od dnia następnego i upływa ostatniego z wyznaczonej liczby dni o północy. Uwzględnia się dni robocze i wolne od pracy. Jeżeli jednak ostatni dzień tak ustalonego terminu wypada w sobotę, niedzielę lub święto będące dniem ustawowo wolnym od pracy, przesuwana się on na następny dzień po dniu lub dniach wolnych.

Odwołanie można wnieść na kilka sposobów: na piśmie, ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę

podawczą organu podatkowego lub za pośrednictwem Portalu Podatkowego. Kontem na Portalu Podatkowym można jednak posłużyć się wyłącznie do załatwiania spraw związanych ze: zryczałtowanym podatkiem dochodowym opłacanym w formie karty podatkowej, podatkiem od czynności cywilnoprawnych oraz podatkiem od spadków i darowizn.

Odwołanie wniesione pisemnie albo ustnie do protokołu musi być podpisane przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika organu podatkowego, który go sporządził. Jeżeli osoba składająca odwołanie nie może lub nie umie złożyć podpisu, odwołanie lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu. Odwołanie przekazywane w formie dokumentu elektronicznego należy opatrzyć kwalifikowanym podpisem elektronicznym, profilem zaufanym albo podpisem osobistym.

Realizacja decyzji

Wniesienie odwołania od decyzji urzędu skarbowego nakazującej uiszczenie podatku pozwala wstrzymać się z zapłatą do czasu rozpatrzenia sprawy przez dyrek-

tora izby administracji skarbowej. Urzędowi skarbowemu nie wolno wszcząć postępowania egzekucyjnego i zająć majątku podatnika.

Wstrzymanie wykonania decyzji nie pozbawia podatnika możliwości dobrowolnego jej wykonania. Taką opcję warto brać pod uwagę przede wszystkim ze względu na minimalizację obciążeń odsetkowych. Wstrzymanie wykonania nieostatecznej decyzji nie zwalnia z obowiązku zapłaty odsetek za zwłokę za okres trwania postępowania podatkowego zmierzającego do określenia prawidłowej wysokości podatku. Odsetki za zwłokę nalicza się od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin płatności podatku, do dnia

uregulowania należnej kwoty. Redukcja obciążeń odsetkowych następuje jedynie w razie opieszałego prowadzenia postępowania podatkowego (w zakresie wskazanym w art. 54 Ordynacji podatkowej).

Sporna kwota może stać się wymagalna – przed zakończeniem postępowania odwoławczego – jeżeli decyzja zostanie opatrzona rygorem natychmiastowej wykonalności. Takie rozwiązanie stosuje się, gdy urząd skarbowy uprawdopodobni, że zobowiązanie podatkowe wynikające z nieostatecznego rozstrzygnięcia nie zostanie w przyszłości wykonane z powodu sytuacji finansowej podatnika czy upływu terminu przedawnienia (patrz ramka).

Przesłanki nadania nieostatecznej decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności:

- posiadanie przez organ podatkowy informacji, z których wynika, że wobec podatnika toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych,
- nieposiadanie przez podatnika majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, korzystające z pierwszeństwa zaspokojenia,
- zbywanie przez podatnika majątku znacznej wartości,
- krótszy niż 3 miesiące okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

2. Wniesienie odwołania faksem

Odwołanie od decyzji urzędu skarbowego w sprawie wymiaru podatku dochodowego od osób fizycznych przesłałem faksem. Uczyniłem to w ostatnim dniu terminu. Czy odwołanie zostanie odrzucone z powodu przekazania go faksem?

NIE. Odwołanie od decyzji podatkowej można przesłać faksem. Wydruk musi być jednak podpisany przez uprawnioną osobę.

Odwołanie – jak każde podanie składane w sprawach podatkowych – może być wniesione na

piśmie, ustnie do protokołu lub przez internet. Stanowi o tym art. 168 § 1 Ordynacji podatkowej. Przepis ten nie przewiduje wprost możliwości posłużenia się faksem. Taka forma wniesienia podania jest jednak respektowana przez

organy podatkowe. Odwołanie przesłane faksem uważa się za złożone na piśmie – musi być ono bowiem wydrukowane. O zachowaniu terminu jego wniesienia decyduje data wpływu do organu podatkowego.

Odwołanie przekazane faksem, a właściwie jego wydruk, traktowane jest ze względu na brak podpisu jako niespełniające wymogów określonych przepisami prawa (zawierające brak formalny). Takie uchybienie podlega usunięciu zgodnie z art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej, czyli w ciągu 7 dni od doręczenia wezwania organu podatkowego.

„Nie można (...) z uwagi na pisemną formę odwołania wniesionego faksem uznać, że nie jest ono w ogóle podaniem, bo tej formy (sposobu) wniesienia nie dopuszcza art. 168 § 1 Ordynacji podatkowej. Jest to odwołanie, ale z brakiem formalnym. (...) określenie »podanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa« należy rozumieć szeroko, a więc obejmujące także sposób wniesienia podania nieprzewidziany w art. 168 § 1 Ordynacji podatkowej”.

Wyrok NSA z dnia 14 listopada 2017 r., sygn. akt II FSK 2811/15

3. Wycofanie złożonego odwołania

Chciałbym wycofać odwołanie wniesione od decyzji urzędu skarbowego dotyczącej określenia zobowiązania podatkowego w VAT. Czy mogę to zrobić, jeżeli odwołanie i akta sprawy zostały już przekazane dyrektorowi izby administracji skarbowej?

TAK. Przekazanie akt sprawy organowi odwoławczemu nie uniemożliwia cofnięcia odwołania od decyzji. Cofnięcie jest dozwolone do czasu zakończenia postępowania odwoławczego.

Możliwość cofnięcia wniesionego odwołania przewiduje art. 232 Ordynacji podatkowej. Można to zrobić przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy. Skuteczność tego rozwiązania została wyłączona w przypadku istnienia ryzyka utrzymania w obrocie prawnym wadliwego roz-

strzygnięcia. Organ odwoławczy odmówi uwzględnienia cofnięcia odwołania, jeśli zachodzi prawdopodobieństwo pozostawienia w mocy decyzji wydanej z naruszeniem przepisów, które uzasadnia jej uchylenie lub zmianę. Musi więc ocenić rozstrzygnięcie wydane przez organ pierwszej instancji w zakresie jego zgodności z prawem.

Konsekwencją skutecznego cofnięcia odwołania jest umorzenie postępowania odwoławczego.

4. Skutki doręczenia decyzji domownikowi

Syn odebrał adresowaną do mnie decyzję z urzędu skarbowego. Ucznił to podczas mojego kilkudniowego wyjazdu służbowego. Przesyłkę otrzymałem po powrocie. Od kiedy należy liczyć termin wniesienia odwołania od decyzji?

Termin wniesienia odwołania wynosi 14 dni, licząc od następnego dnia po dniu, w którym domownik (syn) odebrał przesyłkę, a nie w którym przekazał ją podatnikowi.

Decyzja może być doręczona osobie fizycznej za pośrednictwem osoby trzeciej przy zachowaniu warunków określonych w art. 149 Ordynacji podatkowej. Doręczyciel, w przypadku nieobecności adresata w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju, może zostawić pismo za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi. Pełnoletnim jest ten, kto ukończył 18 lat. Pełnoletność uzyskuje również małoletni przez zawarcie małżeństwa i nie traci jej w przypadku unieważnienia małżeństwa. Nie ma natomiast ustawowej definicji „domownika”. Znaczenie tego pojęcia ewoluowało za sprawą orzecznictwa sądów administracyjnych. W świetle najnowszego orzecznictwa sądowego to osoba mieszkająca z podatni-

kiem w jego domu, np. członek rodziny, współlokator czy pracownik domowy (por. wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2017 r., sygn. akt I FSK 713/15). Wymogiem uznania danej osoby za domownika nie jest jej zameldowanie w mieszkaniu adresata (por. wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2018 r., sygn. akt II FSK 3657/16).

Prawidłowe doręczenie decyzji rozpoczyna bieg terminu do złożenia odwołania. Dniem doręczenia decyzji przyjętej przez domownika jest data przekazania mu przesyłki przez doręczyciela (data znajdująca się na potwierdzeniu odbioru). Czasowa nieobecność adresata w domu nie jest okolicznością wstrzymującą bieg terminu do wniesienia odwołania. Zaczyna on biec niezależnie od tego, czy i kiedy decyzja zostanie adresatowi oddana.

Odbierający pismo potwierdza jego doręczenie własnoręcznym podpisem, ze wskazaniem daty doręczenia.

Przykład

Urząd skarbowy wydał Janowi K. decyzję określającą wysokość PIT za 2017 r. Wysłał ją na jego adres. Listonosz ze względu na nieobecność adresata doręczył przesyłkę mieszkającemu z nim pełnoletniemu synowi. Syn odebrał pismo 17 września 2019 r., a przekazał ją ojcu 23 września 2019 r., po jego powrocie z wyjazdu służbowego. Termin do wniesienia odwołania od decyzji zaczął biec 17 września 2019 r. i upłyne 1 października 2019 r.

5. Przywrócenie terminu do wniesienia odwołania

Z powodu nagłej hospitalizacji nie złożyłem w terminie odwołania od decyzji urzędu skarbowego. Wystąpiłem więc o przywrócenie tego terminu. Już po złożeniu wniosku dowiedziałem się, że należało dołączyć do niego odwołanie. Czy w związku z brakiem odwołania wniosek o przywrócenie terminu nie zostanie rozpatrzony?

Organ podatkowy musi w takiej sytuacji wezwać wnioskodawcę do dostarczenia odwołania od decyzji.

Odwołanie od decyzji należy wnieść w ciągu 14 dni od dnia jej doręczenia. Niedotrzymany termin może zostać przywrócony na podstawie art. 162 Ordynacji podatkowej. Podatnik musi złożyć wniosek, a w nim uprawdopodobnić, że uchybienie terminowi nastąpiło bez jego winy. Powinien wykazać (odpowiednią argumentacją z dowodami), że nie dotrzymał terminu wskutek zdarzenia niezależnego od jego woli, a jednocześnie przy dołożeniu największej staranności nie był w stanie przewyżżyć powstałej przeszkody. Negatywnie oceniane są nie tylko działania zawinione, ale także te będące następstwem choćby lekkiego niedbalstwa. Podatnicy często tłumaczą się chorobą i przedstawiają zaświadczenie lekarskie. Aby jednak było to powodem przywrócenia terminu do wniesienia odwołania, trzeba uprawdopodobnić, że rodzaj niedyspozycji wykluczał złożenie pisma w odpowiednim czasie przez podatnika, a nie było możliwe skorzystanie z pomocy osób trzecich (por. wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2019 r., sygn. akt I FSK 216/17). Wraz z wnioskiem o przywrócenie terminu do złożenia odwołania od

decyzji trzeba złożyć odwołanie. Wniosek o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu 7 dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi.

Niedopełnienie obowiązku złożenia odwołania jednocześnie z wnioskiem o przywrócenie terminu do jego wniesienia kwalifikowane jest jako brak formalny. Podatnik powinien więc otrzymać wezwanie do dostarczenia odwołania. Wezwanie wystosuje organ podatkowy właściwy do rozpoznania odwołania. Jeżeli podatnik dostarczy odwołanie w ciągu 7 dni od dnia otrzymania wezwania, podanie o przywrócenie terminu do jego wniesienia zostanie merytorycznie rozpatrzone. Niezłożenie odwołania w wyznaczonym terminie będzie skutkowało pozostawieniem wniosku bez rozpoznania.

Podanie o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania od decyzji wydanej przez urząd skarbowy rozpatruje dyrektor izby administracji skarbowej. Stanowi tak art. 163 § 2 Ordynacji podatkowej. Postanowienie wydane w tej sprawie jest ostateczne. Nie przysługuje na nie zażalenie. Można natomiast wnieść na nie – jako rozstrzygnięcie kończące postępowanie – skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

6. Odwołanie od decyzji doręczonej pełnomocnikowi

Urząd skarbowy wysłał decyzję określającą wysokość podatku dochodowego do mnie oraz do mojego pełnomocnika. Pełnomocnik odebrał decyzję kilka dni po tym, jak ja to zrobiłem. Od kiedy należy liczyć termin wniesienia odwołania?

Termin wniesienia odwołania od decyzji biegnie od dnia doręczenia jej pełnomocnikowi.

Podatnika może reprezentować przed organami podatkowymi pełnomocnik. Może być mu udzielone pełnomocnictwo ogólne (PPO-1) lub szczególne (PPS-1). Pełnomocnictwo ogólne daje możliwość działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych. Składa się je zasadniczo w formie elektronicznej za pośrednictwem konta na Portalu Podatkowym. Forma papierowa jest dozwolona tylko w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających dokonanie zgłoszenia przez internet. Pełnomocnictwo ogólne wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych. Organy podatkowe mają dostęp do tej bazy i w każdej chwili mogą sprawdzić umocowanie danej osoby do działania w imieniu podatnika.

Do załatwienia pojedynczej sprawy wystarczy pełnomocnictwo szczególne. Trzeba je przedłożyć na potrzeby danej sprawy: na piśmie, w formie dokumentu elektronicznego lub ustnie do protokołu. Ustanowienie pełnomocnictwa szczególnego jest skuteczne od dnia zawiadomienia organu podatkowego.

Ogólną zasadą jest, że jeżeli w sprawie występuje pełnomocnik, jemu doręcza się pisma pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie. Wynika tak z art. 145 § 2 Ordynacji podatkowej. Wrazie ustanowienia więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanowienia

w tej samej sprawie pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego, wymagane jest wskazanie jednego z nich jako właściwego do odbioru korespondencji. W przeciwnym razie organ podatkowy doręcza pisma tylko jednemu pełnomocnikowi – wybranemu przez siebie. W omawianym przypadku decyzja powinna być doręczona pełnomocnikowi (jeżeli podatnik prawidłowo go ustanowił, a urząd skarbowy został o tym powiadomiony w odpowiednim czasie). Dzień doręczenia decyzji pełnomocnikowi otwiera bieg terminu do wniesienia odwołania. Przekazanie jej podatnikowi ma walor wyłącznie informacyjny.

Przykład

Decyzja urzędu skarbowego określająca wysokość podatku dochodowego została doręczona podatnikowi 16 września 2019 r., a reprezentującemu go pełnomocnikowi – 20 września 2019 r. Termin wniesienia odwołania liczy się od 20 września 2019 r. i upłyne 4 października 2019 r.

7. Czas trwania postępowania odwoławczego

Odwołałem się od decyzji urzędu skarbowego określającej wysokość podatku VAT. W jakim terminie odwołanie powinno być rozpatrzone?

Odwołanie od decyzji urzędu skarbowego powinno być rozpatrzone zasadniczo w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez dyrektora izby administracji skarbowej. Stanowi tak art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej.

Dłuższy termin przewidziano na załatwienie sprawy, w której doszło do rozprawy lub strona złożyła wniosek o jej przeprowadzenie. Wynosi on w tym przypadku 3 miesiące. Rozprawa może odbyć się w toku postępowania odwoławczego: z urzędu (jeżeli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin, lub sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę) albo na wniosek strony. Strona może na rozprawie składać wyjaśnienia, zgłaszać żądania, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Ma również prawo wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego.

Termin rozpatrzenia odwołania biegnie od dnia otrzymania go przez dyrektora izby administracji skarbowej. Odwołanie wnosi się natomiast za pośrednictwem naczelnika urzędu skarbowego. Urząd skarbowy musi ustosunkować się do zawartych w nim zarzutów. Ma na to 14 dni od dnia otrzymania odwołania. Jeżeli uzna, że odwołanie zasługuje w całości na uwzględnienie, wydaje nową decyzję, którą uchyla lub zmienia na zaskarżone rozstrzygnięcie. W przeciwnym razie przekazuje sprawę (odwołanie, swoją odpowiedź i akta) organowi odwoławczemu.

Wspomniane terminy rozpatrzenia odwołania (2 lub 3 miesiące) to efektywny czas przewidziany na załatwienie sprawy. Nie wlicza się do nich: okresów zawieszenia postępowania, ustawowych terminów przewidzianych dla dokonania określonych czynności oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony lub z przyczyn niezależnych od organu podatkowego. Dyrek-

tor izby administracji skarbowej ma obowiązek powiadomić stronę o każdym przypadku opóźnienia w rozpatrzeniu odwołania – także przez siebie niezawinionym. Musi podać przyczynę zwłoki i wskazać nowy termin załatwienia sprawy. Podatnik może wnieść ponaglenie na nierozpoznanie odwołania w terminie ustawowym lub wyznaczonym w razie opóźnienia. Rozpatruje je Szef KAS. Jeżeli uzna je za uzasadnione, wyznacza dodatkowy termin załatwienia sprawy, zarządza wyjaśnienie przyczyn opóźnienia oraz ustalenie osób za to odpowiedzialnych, a w razie potrzeby podejmuje środki zapobiegające podobnym przypadkom w przyszłości. Stwierdza jednocześnie, czy niezałatwienie sprawy w terminie miało miejsce z rażącym naruszeniem prawa. W każdym czasie po wniesieniu ponaglenia można skierować do sądu administracyjnego skargę na bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania.

8. Powrót sprawy do urzędu skarbowego

Dyrektor izby administracji skarbowej uchylił decyzję urzędu skarbowego i zwrócił mi sprawę do ponownego rozpatrzenia. Czy od nowej decyzji urzędu skarbowego będzie mi przysługiwało odwołanie?

Postępowanie odwoławcze nie musi zakończyć się utrzymaniem w mocy lub uchyleniem zakwestionowanej decyzji urzędu skarbowego. Dyrektor izby administracji skarbowej może uchylić decyzję w całości i zwrócić sprawę urzędowi skarbowemu do ponownego rozpatrzenia. Takiego zakończenia postępowania odwoławczego należy się spodziewać, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Decyzja kasatoryjna zapada więc wtedy, kiedy urząd skarbowy popełnił poważne błędy przy wydawaniu

decyzji i nie ma pełnych podstaw do merytorycznego rozpatrzenia sprawy. Organ odwoławczy może we własnym zakresie – z urzędu lub na żądanie strony – przeprowadzić dodatkowe postępowanie wyjaśniające tylko w celu uzupełnienia zgromadzonych dowodów i materiałów.

Przekazując sprawę, dyrektor izby administracji skarbowej wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać. Ponowne rozpatrzenie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania podatkowego – zebrania materiału dowodowego i dokonania jego oceny. Podatnik ma prawo wy-

kazywać inicjatywę dowodową, podnosić dodatkowe argumenty i zarzuty, przedstawiać swoje stanowisko (por. wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1248/14). Decyzja wydana przez urząd skarbowy po ponownym rozpoznaniu sprawy podlega zaskarżeniu w takim samym trybie jak każda decyzja kończąca pierwszoinstancyjne postępowanie podatkowe. Przysługuje od niej odwołanie do dyrektora izby administracji skarbowej, a jeżeli nie przyniesie to zmiany stanowiska organów podatkowych – można wnieść skargę do sądu administracyjnego.

9. Stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji sprzecznej z prawem

Rażące uchybienia

Decyzja organu podatkowego musi być zgodna z obowiązującym prawem. Jeżeli została wydana z rażącym naruszeniem prawa, a stała się ostateczna, można ją wyeliminować w trybie stwierdzenia nieważności.

Rażącego naruszenia prawa nie należy utożsamiać z subiektywnym przekonaniem, że sprawa podatkowa została rozstrzygnięta w sposób skrajnie niesprawiedliwy. O wydaniu decyzji z rażącym naruszeniem prawa można mówić wówczas, gdy jest ona ewidentnie sprzeczna z wyraźnym i niebudzącym wątpliwości przepisem. Ta sprzeczność od razu „rzuci się w oczy” – poprzez proste zestawienie treści rozstrzygnięcia z treścią przepisu (por. wyrok NSA z dnia 14 marca 2018 r., sygn. akt II GSK 4710/16). Rozstrzygnięcie musi stanowić negację całości lub części obowiązujących regulacji prawnych, których wykładnia nie budzi wątpliwości. Rażące naruszenie prawa nie występuje w przypadku wybrania jednej z wykładni niejednoznacznego przepisu (por. wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2017 r., sygn. akt I GSK 224/17). Powodem stwierdzenia nieważności decyzji może być również rażące naruszenie przepisów proce-

duralnych (choć ten tryb służy zasadniczo eliminowaniu skutków szczególnie poważnych wad materialnych rozstrzygnięcia, a nie błędów natury proceduralnej). Dopuszcza się taką możliwość, gdy na tle prawa procesowego naruszenie jest na tyle oczywiste, że decyzja nie może pozostać w obrocie prawnym demokratycznego państwa (por. wyrok NSA z dnia 7 marca 2018 r., sygn. akt II FSK 516/16).

Sprawa o stwierdzenie nieważności decyzji dotyczy tylko ostatecznego rozstrzygnięcia, czyli takiego, od którego nie przysługuje odwołanie.

Na wniosek i z urzędu

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji może być wszczęte z urzędu lub na wniosek podatnika.

Sprawą zajmuje się przeważnie organ wyższego stopnia. Dyrektor izby administracji skarbowej prowadzi postępowanie dotyczące decyzji wydanych przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe. Szef KAS, dyrektor izby administracji skarbowej lub samorządowe kolegium odwoławcze zajmują się kwestią stwierdzenia nieważności wydanych przez siebie decyzji. Szef KAS rozpoznaje sprawę, gdy decyzja została wydana przez

dyrektora izby administracji skarbowej, z tym że w tym przypadku postępowanie może być wszczęte wyłącznie z urzędu.

Domagając się stwierdzenia nieważności decyzji, warto pamiętać o możliwości „zastopowania” jej realizacji. Decyzja ostateczna podlega wykonaniu. Organ podatkowy, właściwy w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, wstrzyma jednak jej wykonanie, jeżeli istnieje prawdopodobieństwo, że jest ona nieważna. Takie postanowienie może zapaść z urzędu lub na żądanie podatnika. Wynika to z art. 252 § 1 Ordynacji podatkowej.

Przesłanki negatywne

Istnieje kilka przesłanek uniemożliwiających stwierdzenie nieważności decyzji.

Organ podatkowy odmówi stwierdzenia nieważności decyzji, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przedawnienia przewidzianych w przepisach podatkowych. Chodzi o terminy przedawnienia: prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe (art. 68 Ordynacji podatkowej), zobowiązania podatkowego (art. 70 Ordynacji

podatkowej) oraz wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za cudze podatki (art. 118 Ordynacji podatkowej).

Organ podatkowy ma ponadto prawo nie uwzględnić wniosku podatnika o wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji w przypadkach wskazanych w art. 249 Ordynacji podatkowej. Odmowa przeprowadzenia postępowania następuje w przypadku wystąpienia przez podatnika o jego podjęcie po 5 latach od dnia doręczenia decyzji. Wniesienie wniosku po upływie tego okresu jest bezskuteczne – chociażby wspomniane terminy przedawnienia były jeszcze w toku, np. z powodu zawieszenia

lub przerwania ich biegu. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji nie zostanie podjęte także w przypadku oddalenia przez sąd administracyjny skargi na tę decyzję. Takie zastrzeżenie zostało wprowadzone w celu wyeliminowania możliwości dwutorowego prowadzenia w tej samej sprawie – dotyczącej tego samego rozstrzygnięcia – postępowania nadzwyczajnego i sądowoadministracyjnego. Oddalenie przez sąd administracyjny skargi na niezgodność decyzji z prawem zamyka drogę do stwierdzenia nieważności decyzji ze względu na związanie organu podatkowego oceną prawną zawartą w wyroku.

Pozostałe przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji:

- 1) decyzja została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości rzeczowej, miejscowej lub instancyjnej organów podatkowych,
- 2) decyzja została wydana bez podstawy prawnej,
- 3) decyzja dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną,
- 4) decyzja została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie,
- 5) decyzja była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały,
- 6) decyzja zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa,
- 7) wykonanie decyzji wywołałoby czyn zagrożony karą.

10. Wznowienie postępowania z powodu nowych dowodów

Materiał dowodowy

Materiał dowodowy, na podstawie którego zapada decyzja podatkowa, powinien być rzetelny i kompletny. Jest taki, jeżeli organ podatkowy zebrał i rozpatrzył wszystkie dowody, a ustalony stan faktyczny stanowi pełną, spójną i logiczną całość.

Katalog dowodów jest otwarty. Dowodem może być wszystko, co przyczyni się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Podstawę weryfikacji rozliczeń podatnika stanowią przede wszystkim posiadane przez niego dokumenty: księgi, ewidencje, dowody księgowe itp. Urzędnicy posiłkują się również jego zeznaniami, relacjami świadków oraz opiniami biegłych.

Ciężar zgromadzenia materiału dowodowego spoczywa zasadniczo na organie podatkowym. Podatnik – strona postępowania podatkowego – ma jednak prawo składać wnioski o przeprowadzenie własnych dowodów. Organ podatkowy nie musi akceptować wszystkich żądań. Przesądza o tym art. 188 Ordynacji podatkowej. Wniosek dowodowy powinien być uwzględniony, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że te okoliczności są stwierdzone wystarczająco innym dowodem. Organ podatkowy ocenia więc, czy okoliczność przedstawiona we wniosku dowodowym ma wpływ na treść rozstrzygnięcia, przeprowadzenie dowodu jest możliwe, przyczyni się to do wyjaśnienia sprawy itp.

Nowe dowody

Konieczność wydania rozstrzygnięcia opartego na obiektywnym materiale dowodowym jest tak istotna, że gdy po zamknięciu sprawy ostateczną decyzją wyjdą na jaw nowe i nieznane wcześniej dowody, postępowanie podatkowe

musi być przeprowadzone ponownie.

Podstawę wznowienia postępowania podatkowego ze względu na nowe dowody stanowi art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej. Przepis ten uściśla, jakie one muszą być, aby możliwa była weryfikacja ostatecznej decyzji. Po pierwsze, dowody istniały już w dniu wydania decyzji. Po drugie, nie były wówczas znane organowi podatkowemu. Po trzecie, muszą być istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Takie kryteria spełniają dowody, których organ podatkowy nie badał i nie ocenił w toku postępowania podatkowego, a gdyby to zrobił – jego wynik byłby inny od wynikającego z decyzji.

Odrębnie uregulowana jest kwestia wznowienia postępowania podatkowego w sprawach, które zostały zakończone ostateczną decyzją, ale okaże się, że dotyczą stosowania schematów optymalizacyjnych. Postępowanie podatkowe podlega wznowieniu, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy, nowe i nieznane organowi podatkowemu dowody, które wskazują na unikanie opodatkowania (w rozumieniu art. 119a § 1 Ordynacji podatkowej), wystąpienie nadużycia prawa (o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy o VAT; Dz. U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.) lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści. Wynika to z art. 240 § 1 pkt 5a Ordynacji podatkowej. Schematy optymalizacyjne stanowią zazwyczaj szereg skomplikowanych czynności, które podatnicy wykonują w różnych okresach rozliczeniowych i często dopiero po dłuższym czasie przynoszą im korzyść podatkową. Możliwa jest więc sytuacja, w której za te początkowe okresy rozliczeniowe zostanie wydana ostateczna decyzja wymiarowa z pominięciem regulacji dotyczących klauzuli

przeciwko unikaniu opodatkowania, ponieważ schemat podatkowy jako ostatecznie niezrealizowany nie został przez organ podatkowy dostrzeżony. Przesłanką wznowienia postępowania podatkowego nie jest w takim przypadku istnienie nieznanych dowodów w dniu wydania decyzji – w momencie jej wydania nie ma bowiem jeszcze dowodów pozwalających na stwierdzenie stosowania schematu unikania opodatkowania.

Efekt wznowienia

Wznowienie postępowania podatkowego następuje na wniosek podatnika lub z urzędu.

Uruchomienie tej procedury pozwala wstrzymać realizację zakwestionowanego rozstrzygnięcia. Organ podatkowy właściwy w sprawie wznowienia postępowania wstrzyma wykonanie decyzji, jeżeli okoliczności sprawy wskazują na prawdopodobieństwo uchylenia jej w wyniku wznowienia postępowania. Może to uczynić z urzędu lub na żądanie podatnika.

Rezultatem ponownego przeprowadzenia postępowania podatkowego mogą być następujące rozstrzygnięcia. Organ podatkowy uchyliła w całości lub w części dotychczasową decyzję i w tym zakresie orzeka, jeżeli nowe dowody okażą się istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Odmowa uchylenia dotychczasowej decyzji ma natomiast miejsce wtedy, gdy nie występują przesłanki wznowienia postępowania podatkowego. Takie rozstrzygnięcie zapada ponadto w przypadku stwierdzenia, że co prawda istnieją przesłanki uzasadniające powrót do sprawy, lecz w wyniku tego mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca sprawę tak jak decyzja dotychczasowa. Uchylenie ostatecznej decyzji nie wchodzi także w rachubę, jeżeli wydanie nowego rozstrzygnięcia

orzekającego co do istoty sprawy nie może nastąpić z uwagi na upływ terminów przedawnienia

(przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118 Ordynacji podatkowej).

Pozostałe przesłanki wznowienia postępowania podatkowego:

- 1) dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe,
- 2) decyzja została wydana w wyniku przestępstwa,
- 3) decyzja została wydana przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu od udziału sprawy na podstawie art. 130–132 Ordynacji podatkowej,
- 4) strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu,
- 5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne istniejące w dniu wydania decyzji nieznane organowi, który ją wydał,
- 6) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne, nieznane organowi, który wydał decyzję, wskazujące na wystąpienie unikania opodatkowania, nadużycia prawa lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści,
- 7) decyzja została wydana bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu,
- 8) decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które następnie zostały uchylone, zmienione, wygaszone lub stwierdzono ich nieważność w sposób mogący mieć wpływ na treść decyzji,
- 9) decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Polski, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny,
- 10) ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji,
- 11) wynik zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji,
- 12) orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji,
- 13) wpływ na treść decyzji mają uprawnienia określone w art. 119j § 1 Ordynacji podatkowej (przepis ten przewiduje, że podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 119a § 6 Ordynacji podatkowej, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – jeżeli sąd administracyjny prawomocnie oddalił skargę na tę decyzję, oraz decyzja ta została wykonana w całości).

11. Zasady wniesienia skargi na decyzję do sądu administracyjnego

Dozwolone formy

Decyzję wydaną przez organ podatkowy można zaskarżyć do wojewódzkiego sądu administracyjnego po wyczerpaniu środków zaskarżenia przysługujących podatnikowi w postępowaniu podatkowym. Złożenie skargi musi więc być poprzedzone wniesieniem i rozpatrzeniem odwołania od decyzji. Bez spełnienia tego wymogu zostanie ona odrzucona. Skargę należy wnieść w ciągu 30 dni od dnia doręczenia podatnikowi decyzji organu odwoławczego. Termin ten biegnie od dnia następnego po dniu doręczenia decyzji. Zasadą jest, że skargę wnosi się za pośrednictwem organu podatkowego, który rozpatrywał odwołanie od decyzji. Można ją przekazać na piśmie lub przesłać na elektroniczną skrzynkę podawczą tego organu podatkowego na platformie ePUAP. Wniesienie skargi wprost do sądu przed upływem 30-dniowego terminu nie będzie jednak miało dla podatnika negatywnych skutków. Termin uznaje się w takim przypadku za dotrzymany. Sąd administracyjny prześle skargę organowi podatkowemu.

Po zapoznaniu się ze skargą organ podatkowy sporządza odpowiedź i przekazuje sprawę sądowi albo uwzględnia skargę w całości, uchyla zakwestionowaną decyzję i wydaje nową. Skarga oraz odpowiedź na nią trafiają do sądu w takiej formie, w jakiej zostały sporządzone, a akta sprawy – w postaci, w jakiej są prowadzone. Należy pamiętać, że wniesienie skargi przez internet jest wystarczające, aby zainicjować doręczanie pism związanych ze sprawą za pomocą środków komunikacji elektronicznej – na adres elektroniczny na platformie ePUAP. W każdej chwili można jednak zrezygnować z odbierania dokumentów w ten sposób. Oświadczenie o rezygnacji trzeba przesłać w formie elektronicznej.

Elementy skargi

Skarga nie jest objęta przymusem adwokacko-radcowskim. Nie musi jej sporządzić adwokat, radca prawny czy doradca podatkowy. Skarżący sam może przygotować odpowiednie pismo. Każda skarga – bez względu na jej formę – musi zawierać: oznaczenie sądu, dane stron (także ich przedstawicieli ustawowych i pełnomocników), określenie przedmiotu sporu, wskazanie kwestionowanej decyzji, sprecyzowanie naruszenia prawa lub interesu prawnego, wykaz załączników. Wymagane jest podanie odpowiedniego identyfikatora wnoszącej ją strony. Chodzi o numer PESEL – w przypadku osób fizycznych albo numer KRS, REGON lub NIP – w odniesieniu do osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających

osobowości prawnej. W skardze składanej przez internet należy ponadto zawrzeć adres elektroniczny (na platformie ePUAP). Jeżeli nie zostanie on podany, sąd przyjmie, że właściwy jest adres elektroniczny, z którego pismo zostało przesłane. Skargę sporządzoną na piśmie podpisuje strona, przedstawiciel ustawowy albo pełnomocnik. Jeżeli strona nie może się podpisać, robi to osoba przez nią upoważniona, podając powody zastosowania takiej procedury. Skarga wnoszona przez internet, także załączniki do niej, muszą być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Przewiduje to art. 46 § 2a i 2b Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Skarżący, który składa skargę w formie papierowej, musi pamiętać o dołączeniu jej odpisów i odpisów załączników dla doręczenia stronom, a jeżeli w sądzie nie złożono załączników w oryginale – także po jednym odpisie każdego załącznika do akt sądowych. Odpisami mogą być uwierzytelnione fotokopie bądź uwierzytelnione wydruki poczty elektronicznej. W przypadku skargi i załączników składanych w formie elektronicznej odpisów nie dołącza się.

Zapłata wpisu

Wniesienie skargi wiąże się z obowiązkiem uiszczenia wpisu – stosunkowego albo stałego. Wpis stosunkowy pobierany jest w sprawach dotyczących należności pieniężnych, np. wysokości zobowiązania podatkowego w PIT. Wpis stosunkowy stanowi określony procent (ułamek) kwoty objętej zaskarżonym rozstrzygnięciem (bez odsetek za zwłokę i kosztów związanych z należnością główną). Oblicza się go według obowiązującej stawki (tabela). Jeżeli skarżący nie kwestionuje całej kwoty określonego przez organ podatkowy podatku, a tylko jego część, ta część stanowi wartość przedmiotu sporu. W sprawach nieobjętych wpisem stosunkowym uiszcza się wpis stały. Jego wysokość jest z góry określona w zależności od rodzaju i charakteru sprawy, np. wpis od skargi na decyzję dotyczącą odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki z o.o. wynosi 500 zł. Nieopłacenie wpisu skutkuje otrzymaniem z sądu zarządzenia wzywającego do dopełnienia tej formalności. Na uregulowanie wymaganej kwoty jest wówczas zasadniczo 7 dni od dnia doręczenia zarządzenia. Nie dotyczy to skarżących, którzy mieszkają lub mają siedzibę za granicą, a nie posiadają w kraju przedstawiciela. Na dokonanie zapłaty musi być im wyznaczony termin nie krótszy niż dwa miesiące. Skar-

ga, od której mimo wezwania nie zostanie uiszczony należny wpis, podlega odrzuceniu. Wpis można uiścić gotówką do kasy właściwego sądu administracyjnego lub na jego rachunek bankowy. Należy podać tytuł wpłaty, rodzaj opłacanego pisma oraz sygnaturę akt sądowych.

Skarga bez opłat

Skarżący, którego nie stać na pokrycie wpisu (czy szerzej: kosztów postępowania sądowoadministracyjnego), może wystąpić o zwolnienie z obowiązku zapłaty poprzez przyznanie tzw. prawa pomocy. Wniosek należy sporządzić na odpowiednim urzędowym formularzu: PPF (osoby fizyczne) lub PPPr (osoby prawne oraz jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej).

Druki PPF i PPPr dostępne są w serwisie www.druki.gofin.pl, w dziale Inne druki/postępowanie przed sądem administracyjnym.

Wnioskodawca musi wykazać, że nie posiada wystarczających środków na pokrycie kosztów postępowania sądowoadministracyjnego. Oznacza to konieczność szczegółowego przedstawienia swoich dochodów i stanu materialnego. Osoby fizyczne opisują ponadto sytuację rodzinną. Sąd ma prawo zweryfikować informacje podane we wniosku. Może wezwać wnioskodawcę do złożenia dodatkowych oświadczeń lub przedłożenia dokumentów źródłowych dotyczących jego sytuacji majątkowej, dochodów i stanu rodzinnego. Mogą to być: wyciągi z rachunków bankowych, odpisy zeznań podatkowych, zaświadczenia o dochodach, dowody potwierdzające wysokość wydatków ponoszonych na bieżące utrzymanie, dokumenty potwierdzające konieczność przeznaczania określonych kwot na leczenie itp. Uchylanie się od przekazania dokumentów źródłowych traktuje się jako przeszkodę wykluczającą uprawdopodobnienie informacji zawartych we wniosku o przyznanie prawa pomocy.

Wniosek o przyznanie prawa pomocy wolno złożyć po otrzymaniu wezwania do uregulowania wpisu, z tym że trzeba to zrobić przed upływem wyznaczonego w nim terminu płatności. Wpisu nie trzeba uiszczać do czasu rozpoznania wniosku. Obowiązek zapłaty powstaje w przypadku rozpatrzenia go negatywnie. Po uprawomocnieniu się postanowienia odmawiającego przyznania prawa pomocy w zakresie zwolnienia od kosztów sądowych sąd jeszcze raz przysłał wezwanie do uiszczenia wpisu. Zapłaty trzeba dokonać w terminie liczonym od dnia doręczenia tego ponownego wezwania.

12. Przesłanki wstrzymania wykonania ostatecznej decyzji

Dyrektor izby administracji skarbowej utrzymał w mocy niekorzystną dla mnie decyzję urzędu skarbowego dotyczącą wysokości PIT za 2017 r. Wniosłem skargę do sądu administracyjnego. Wystąpiłem ponadto o wstrzymanie wykonania zaskarżonej decyzji ze względu na znaczną kwotę zaległości podatkowej, ale urząd skarbowy nie zgodził się na to rozwiązanie. Czy sąd administracyjny może nakazać wstrzymanie realizacji decyzji?

TAK. Sąd administracyjny może w uzasadnionych przypadkach wstrzymać na wniosek skarżącego wykonanie zakwestionowanej decyzji.

Decyzja ostateczna (od której nie przysługuje odwołanie w postępowaniu podatkowym) podlega wykonaniu. Podatnik ma obowiązek uregulować wynikające z niej zobowiązanie, a jeżeli tego nie zrobi – organ podatkowy może wszcząć postępowanie egzekucyjne. Szansą na przesunięcie momentu zapłaty jest skierowanie sprawy do sądu administracyjnego. Wykonanie zaskarżonej decyzji może wstrzymać organ podatkowy (pierwszej instancji) lub sąd administracyjny.

Organ podatkowy wstrzyma realizację decyzji, jeżeli zostanie ustanowione odpowiednie zabezpieczenie spłaty spornej kwoty (wraz z odsetkami za zwłokę). Może to zrobić z urzędu – po dokonaniu prawomocnego wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, albo na wniosek podatnika – po przyjęciu zabezpieczenia w postaci poręczenia banku, gwarancji ubezpieczeniowej, weksla lub innego wskazanego w art. 33d § 2 Ordynacji podatkowej. Wstrzymanie realizacji decyzji następuje do wysokości odpowiednio: wartości przedmiotu hipoteki lub zastawu skarbowego albo zabezpieczenia przyjętego od podatnika. Obowiązuje do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądowego. Organ podatkowy wydaje w sprawie wstrzymania wykonania decyzji postanowienie. Przysługuje na nie zażalenie, a jeżeli nie przyniesie to zmiany

stanowiska organów podatkowych – skarga do sądu administracyjnego.

Istnieje ponadto możliwość wstrzymania wykonania decyzji przez sąd administracyjny po przekazaniu mu skargi, także w przypadku, gdy wcześniej na takie rozwiązanie nie zgodził się organ podatkowy. Przewiduje to art. 61 § 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Podatnik musi złożyć wniosek i wykazać, że taka ochrona jest niezbędna, ponieważ istnieje niebezpieczeństwo wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków.

Wspomnianych przesłanek nie należy utożsamiać z koniecznością uiszczenia znacznej kwoty zaległości podatkowej i ewentualnymi konsekwencjami prowadzenia postępowania egzekucyjnego w celu jej ściągnięcia. Wymóg zapłaty zaległości podatkowej i związane z tym uszczuplenie majątku są zwykłymi następstwami wydania decyzji. Podatnik powinien uprawdopodobnić, że w wyniku uregulowania wymaganej kwoty (dobrowolnie lub w trybie egzekucji) grozi mu szkoda, której rozmiary przekraczają zwykłe następstwa zapłaty lub do odwrócenia skutku realizacji zaskarżonej decyzji nie wystarczy zwrot spełnionej czy wyegzekwowanej należności wraz z odsetkami za zwłokę. Takie twierdzenia trzeba poprzeć odpowiednimi dowodami, zwłaszcza dotyczącymi sytuacji majątkowej i finansowej (por. postanowienie NSA z dnia 26 czerwca 2019 r., sygn. akt II FSK 1043/19).

13. Zwrot wpisu po wycofaniu skargi

Kilka tygodni temu wniosłem do sądu administracyjnego skargę na decyzję przenoszącą na mnie odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki z o.o., w której zasiadałem w zarządzie, i uiściłem wpis. Rozważam jednak wycofanie skargi. Czy mogę to zrobić i czy odzyskam wpłacony wpis?

TAK. Skargę można cofnąć, a dokonanie tego do dnia rozpoczęcia rozprawy skutkuje zwrotem uiszczonego wpisu.

Postępowanie sądowoadministracyjne oparte jest na zasadzie dyspozycyjności. Skarżący ma prawo, poprzez cofnięcie wniesionej skargi, zrezygnować z dochodzenia na drodze sądowej ochrony swoich praw. Zezwala na to art. 60 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Cofnięcie skargi jest w zasadzie dla sądu wiążące. Postępowanie sądowoadministracyjne podlega w takiej sytuacji umorzeniu. Sąd uzna cofnięcie skargi za niedopuszczalne jedynie wtedy, gdy zmierza ono do obejścia prawa lub spowodowałoby utrzymanie w mocy aktu lub czynności dotkniętych wadą nieważności.

Wniesienie skargi na decyzję o odpowiedzialności osoby trzeciej za cudze zaległości podatkowe (tu: o odpowiedzialności członka zarządu za zaległości podatkowe spółki z o.o.) wiąże się z obowiązkiem uiszczenia wpisu stałego w wysokości 500 zł. Cofnięcie skargi do dnia rozpoczęcia rozprawy pozwala odzyskać cały uiszczony wpis. Zwrot następuje z urzędu. Wynika to z art. 232 § 1 pkt 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Podstawa prawna
Ustawa z dnia 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
Ustawa z dnia 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302 ze zm.)

Wpis stosunkowy w postępowaniu sądowoadministracyjnym	
wartość przedmiotu zaskarżenia	wysokość wpisu stosunkowego
do 10.000 zł	4% wartości przedmiotu zaskarżenia, ale nie mniej niż 100 zł
ponad 10.000 zł do 50.000 zł	3% wartości przedmiotu zaskarżenia, ale nie mniej niż 400 zł
ponad 50.000 zł do 100.000 zł	2% wartości przedmiotu zaskarżenia, ale nie mniej jednak niż 1.500 zł
ponad 100.000 zł	1% wartości przedmiotu zaskarżenia, ale nie mniej jednak niż 2.000 zł i nie więcej niż 100.000 zł