



Radosław Bulejak
dr, radca prawny
e-mail: radoslawbulejak@gmail.com
ORCID: 0000-0003-1240-526X



Katarzyna Stys
mgr, doktorantka
Uniwersytet Warszawski
e-mail: katarzyna.stys@poczta.onet.pl
ORCID: 0000-0002-0947-1680

Niepodanie pełnej daty wydania decyzji przez organ podatkowy jako wada decyzji – glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 stycznia 2019 roku, sygn. VIII SA/Wa 824/18

Streszczenie

Przedmiotowa glosa jest próbą odpowiedzi na pytanie, czy wskazanie niepełnej daty wydania decyzji administracyjnej przez organ podatkowy stanowi wadę kwalifikowaną, obligującą sąd administracyjny do stwierdzenia nieważności zaskarżonego aktu. Prawidłowy indywidualny akt administracyjny powinien być zgodny zarówno z przepisami prawa materialnego, jak i prawa procesowego. Każde naruszenie tych regulacji musi być oceniane jako wydanie wadliwego aktu administracyjnego. Wadliwość decyzji administracyjnej może mieć zatem charakter materialnoprawny, lecz także procesowy. Koncepcja wadliwości aktu administracyjnego opiera się na teorii gradacji wad powiązanej z różnorodnością sankcji. Autorzy krytycznie odnoszą się do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 stycznia 2019 roku, sygn. VIII SA/Wa 824/18, uznając, w ślad za utrwaloną

doktryną prawa procesowego, że wadliwość, którą dotknięta była decyzja organu podatkowego, nie miała charakteru ciężkiego, kwalifikowanego naruszenia prawa procesowego, co wymagałoby zastosowania sankcji nieważności. Dostrzeżona przez Sąd wada zaskarżonej decyzji powinna zostać usunięta w jednym z trybów rektyfikacji decyzji jako wada nieistotna, niemająca wpływu na rozstrzygnięcie sprawy jednostki (w ujęciu materialnoprawnym oraz procesowym). W konsekwencji Sąd był zobligowany do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. Autorzy w opracowaniu posługują się metodą badawczą analityczną, bazującą w szczególności na piśmiennictwie oraz orzecznictwie sądownoadministracyjnym.

Słowa kluczowe: decyzja administracyjna, wadliwość decyzji administracyjnej, teoria gradacji wad

Wprowadzenie

Wyrokiem z dnia 17 stycznia 2019 roku (sygn. VIII SA/Wa 824/18) Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził nieważność decyzji administracyjnej organu podatkowego drugiej instancji w przedmiocie odmowy ograniczenia poboru zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych w 2018 roku od dochodu uzyskiwanego przez skarżącego bez pośrednictwa płatników ze stosunku pracy z zagranicy. Powodem wzruszenia decyzji był brak jednoznacznego wskazania daty wydania kontrolowanej decyzji. Organ podatkowy nie podał bowiem dnia wydania decyzji, lecz wskazał jedynie miesiąc i rok jej wydania („z września 2018 r.”). Sąd wyjaśnił, że data wydania decyzji jest niezbędnym elementem decyzji podatkowej. W ocenie Sądu pod pojęciem daty wydania decyzji należy rozumieć wskazanie dnia, miesiąca i roku. Brak opatrzenia decyzji datą jej wydania powoduje, że decyzja została wydana z rażącym naruszeniem prawa. Celem niniejszej glosy jest analiza, czy podanie niepełnej daty wydania decyzji administracyjnej przez organ podatkowy powinno być postrzegane jako wadliwość na tyle istotna, aby obowiązała sąd administracyjny do stwierdzenia nieważności decyzji.

Teoria gradacji wad

Trzeba wskazać, że prawidłowy indywidualny akt administracyjny to taki akt, który jest zgodny z przepisami materialnego prawa administracyjnego oraz został wydany zgodnie z przepisami prawa procesowego. Naruszenie tych przepisów będzie zawsze skutkowało wadliwością aktu. W klasycznej oraz współczesnej doktrynie prawa administracyjnego różnicowanie wadliwości decyzji administracyjnej opiera się na

teorii gradacji wad powiązanej ze zróżnicowaniem stosowanych sankcji¹. Słusznie przyjmuje się, że przyjęcie bezwzględnej realizacji zasady praworządności z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej² godziłoby w zasadę ochrony praw nabytych jednostki, wywodzonej z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej³. Jak wskazuje B. Adamiak, „Demokratyczne państwo prawne gwarantuje trwałość praw nabytych, chroniąc je mimo naruszenia przepisów prawa, a to z tego względu, że jednostka nie może być obciążona skutkami prawnymi niepraworządnego działania organów administracji publicznej”⁴. Stopniowanie wad uwzględnia wskazane wartości i stanowi rozwiązanie kompromisowe. W efekcie nie każda wadliwość będzie wpływała na byt prawny decyzji administracyjnej.

Gradacja wad znajduje swoje podstawy zarówno w ogólnym postępowaniu administracyjnym, jak i w postępowaniach szczególnych (np. w postępowaniu podatkowym czy postępowaniu przed konsulem Rzeczypospolitej Polskiej)⁵. Gwarancja zgodności z prawem decyzji administracyjnej jest elementem wspólnym dla wszystkich procedur administracyjnych. Dekodyfikacja procesowego prawa administracyjnego nie spowodowała odejścia od teorii gradacji wad⁶. Potwierdza to m.in. fakt, że przepisy Działu IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku – Ordynacja podatkowa⁷ zostały *in extenso* przepisane z ustawy z dnia 14 czerwca 1960 roku – Kodeks postępowania administracyjnego⁸ jedynie z pewnymi modyfikacjami.

- 1 Zob. B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986, s. 37 i podana tam literatura.
- 2 Zgodnie z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. nr 78, poz. 483 ze zm. (dalej: Konstytucja RP): „Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.
- 3 Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.
- 4 B. Adamiak, *Gradacja naruszenia procesowego prawa administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 3, s. 45.
- 5 Wymaga odnotowania, że teoria gradacji wad ma swoje długoletnie tradycje i znajduje odzwierciedlenie w klasycznej doktrynie prawa procesowego administracyjnego. Zob. np. T. Hilarowicz, *Ogólne zasady teorii administracji, zasady ustroju rządowych władz administracyjnych i postępowania administracyjnego. Dodatek. Tematy do ćwiczeń administracyjnych. Streszczenie 6-ciu wykładów, wygłoszonych na kursie dla urzędników państwowych, w listopadzie – grudniu 1924 r.*, Warszawa 1924; J. Starościec, *Prawne formy i metody działania administracji*, w: J. Starościec (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 3*, Wrocław 1978.
- 6 Zob. B. Adamiak, *Kierunki dekodyfikacji nadzwyczajnych trybów postępowania administracyjnego*, w: W. Chróścielewski, Z. Kmiecik (red.), *Idea kodyfikacji w nauce prawa administracyjnego procesowego. Księga pamiątkowa Profesora Janusza Borkowskiego*, Warszawa 2018, s. 38–41.
- 7 Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1540 ze zm. (dalej: o.p.).
- 8 Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 735 ze zm. (dalej: k.p.a.).

W ocenie stopnia naruszenia prawa należy mieć na uwadze rodzaj regulacji. W przypadku naruszenia norm prawa materialnego decydujący będzie wpływ naruszenia na treść stosunku administracyjnego⁹. To z norm prawa materialnego wynikają uprawnienia lub obowiązki jednostki¹⁰. Innej perspektywy wymaga ocena naruszenia norm procesowych. Prawo procesowe pełni funkcję służebną wobec prawa materialnego i jego głównym celem jest uregulowanie prawne trybu autorytatywnej konkretyzacji normy prawa materialnego¹¹. Oznacza to, że przy wadliwości procesowej niemożliwe jest zastosowanie kryterium wpływu na treść stosunku materialnoprawnego. Wadliwość procesowa objawiać się będzie jako podejmowanie przez organ administracyjny czynności procesowych z naruszeniem prawa. Jako wady procesowe można wskazać: 1) niepodjęcie przez organ administracji publicznej czynności procesowej nakazanej przepisami prawa; 2) naruszenie przepisów regulujących zasady ustalania stanu faktycznego; 3) naruszenie przepisów procesowych nieistotnych dla rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy¹². Warto podkreślić, że wadliwość nieistotna procesowa wymagać będzie jedynie „poprawy” treści decyzji i jej rektyfikacji w drodze sprostowania, uzupełnienia lub wykładni treści decyzji¹³.

Powiązanie sankcji z rodzajem wadliwości

Regulacje k.p.a. – a za nimi przepisy o.p. – przyjmują jednolicie sankcję wzruszalności i nieważności. Pierwsza pozbawia decyzję administracyjną zdolności do wywoływania dalszych skutków prawnych. Druga opiera się na niemożności wywołania skutków prawnych przez decyzję od momentu jej wydania (*ex tunc*)¹⁴.

⁹ M. Zimmermann, w: M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956, s. 336.

¹⁰ Zob. R. Hauser, w: R. Hauser, A. Wróbel, S. Niewiadomski (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 1. Instytucje prawa administracyjnego*, Warszawa 2015, s. 216.

¹¹ B. Adamiak, w: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 9. Prawo procesowe administracyjne*, Warszawa 2020, s. 15.

¹² B. Adamiak, *Gradacja naruszenia...*, s. 47.

¹³ Zob. J. Starościek, *Prawne formy...*, s. 78–79; M. Zimmermann, w: M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *op. cit.*, s. 336; J. Hilarowicz, *op. cit.*, s. 15.

¹⁴ Rozwiązaniem pośrednim jest natomiast sankcja niezgodności z prawem decyzji administracyjnej, której zastosowanie opiera się jedynie na stwierdzeniu wad decyzji i daje jednostce roszczenie o odszkodowanie za niezgodne z prawem działanie organu administracji publicznej. Zgodnie z art. 417¹ § 2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny (tekst jedn. Dz.U. z 2020 r., poz. 1740 ze zm.): „Jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu

Wadliwe określenie relacji materialnoprawnej przez organ administracyjny (podatkowy) musi być postrzegane jako naruszenie istotne, które wymaga zastosowania sankcji wzruszalności¹⁵. Przepisy materialnoprawne mogą mieć jednak na tyle jednoznaczną treść, że ich naruszenie trzeba uznać za wadliwość istotną, ciężką, co skutkować powinno zastosowaniem sankcji ważności. Proces wykładni ma jednak charakter złożony. Z tego względu błędy wykładni lub niewłaściwego zastosowania prawa materialnego powinno się postrzegać jako wady istotne, lecz niekwalifikowane. Tylko kardynalne naruszenia prawa mogą prowadzić do stwierdzenia, że dokonana czynność jest nieważna, czyli nie wywołuje zamierzonych skutków prawnych¹⁶.

W przypadku wad procesowych – jak zauważa B. Adamiak – ustalenie jednoznacznego kryterium między wadliwością istotną, nieistotną oraz kwalifikowaną i niekwalifikowaną jest utrudnione, gdyż zależy od treści konkretnej normy prawa procesowego¹⁷. Przyjmując sposób regulacji czynności procesowych w przepisach k.p.a. oraz o.p., B. Adamiak wyróżnia:

- a) czynności procesowe organów administracji publicznej nakazane przepisami prawa, obwarowane *expressis verbis* sankcją wzruszalności (czynności objęte podstawami wznowienia postępowania administracyjnego);
- b) czynności procesowe organów administracji publicznej nakazane przepisami prawa, których niepodjęcie lub podjęcie z naruszeniem przepisów prawa stanowi rażące naruszenie prawa (np. prowadzenie postępowania wobec strony, która straciła zdolność prawną lub zdolność do czynności prawnych; niezawieszenie postępowania mimo istnienia podstaw; nieprzeprowadzenie czynności, np. rozprawy w postępowaniu wyłączeniowym);
- c) czynności procesowe organów administracji publicznej nakazane przepisami prawa, których podjęcie oparte jest na indywidualizacji potrzeb rozpoznawanej sprawy (naruszenie zasady prawdy obiektywnej oraz swobody oceny materiału dowodowego)¹⁸.

ich niezgodności z prawem, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej. Odnosi się to również do wypadku, gdy prawomocne orzeczenie lub ostateczna decyzja zostały wydane na podstawie aktu normatywnego niezgodnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą”.

15 B. Adamiak, w: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 9...*, s. 285–286.

16 K.M. Ziemiński, w: R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 5. Prawne formy działania administracji*, Warszawa 2013, s. 215–216.

17 B. Adamiak, w: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 9...*, s. 10.

18 B. Adamiak, *Gradacja naruszenia...*, s. 47.

Z uzasadnienia glosowanego wyroku wynika, że przedmiotem sporu między skarżącym a organem podatkowym było ustalenie, czy skarżący osiągał dochód z tytułu wynagrodzenia za pracę na statku morskim, co dawałoby mu podstawy do zwolnienia go z poboru zaliczek zgodnie z art. 22 § 2a o.p.¹⁹ oraz art. 27g ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 roku o podatku dochodowym od osób fizycznych²⁰. W toku postępowania organ podatkowy był obowiązany podjąć czynności procesowe w celu ustalenia, czy zostały spełnione przesłanki do zwolnienia zapisane w ww. normach prawa materialnego oraz czy podatnik uprawdopodobnił, że zaliczki na podatek dochodowy od osób fizycznych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu na dany rok podatkowy. W toku postępowania podatkowego organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że niewspółmierność wysokości podatku należnego od dochodu za dany rok nie została uprawdopodobniona, w efekcie czego odmówił podatnikowi prawa do ograniczenia poboru zaliczek. Decyzja ta została utrzymana w mocy przez organ odwoławczy. Sąd zauważył, że w treści decyzji drugoinstancyjnej podano jedynie miesiąc i rok wydania aktu, tj. „wrzesień 2018 r.”. Natomiast zgodnie z art. 210 § 1 pkt 2 o.p. decyzja administracyjna powinna zawierać pełną datę jej wydania, tj. dzień, miesiąc i rok.

Data wydania decyzji

Nie ulega wątpliwości, że art. 210 o.p. jest normą prawa procesowego, gdyż dotyczy elementów formalnych decyzji. W art. 210 o.p. (na wzór art. 107 k.p.a.) ustawodawca wymienił szczegółowo składniki decyzji. W orzecznictwie i doktrynie zgodnie przyjmuje się, że uchybienia w sporządzeniu decyzji mogą nieść różne skutki dla bytu prawnego decyzji. Niemniej wśród składników decyzji występują takie, które

19 Według art. 22 § 2a o.p.: „Organ podatkowy, na wniosek podatnika, ogranicza pobór zaliczek na podatek, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od dochodu lub zysku przewidywanego na dany rok podatkowy”.

20 Tekst jedn. Dz.U. z 2021 r., poz. 1128 ze zm. (dalej: u.p.d.o.f.). Zgodnie z art. 27g § 1 u.p.d.o.f.: „Podatnik podlegający obowiązkowi podatkowemu określonymu w art. 3 ust. 1, rozliczający na zasadach określonych w art. 27 ust. 9 albo 9a uzyskane w roku podatkowym poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej dochody: 1) ze źródeł, o których mowa w art. 12 ust. 1, art. 13, art. 14, lub 2) z praw majątkowych w zakresie praw autorskich i praw pokrewnych w rozumieniu odrębnych przepisów, z wykonywanej poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej działalności artystycznej, literackiej, naukowej, oświatowej i publicystycznej, z wyjątkiem dochodów (przychodów) uzyskanych z tytułu korzystania z tych praw lub rozporządzania nimi – ma prawo odliczyć od podatku dochodowego, obliczonego zgodnie z art. 27, pomniejszonego o kwotę składki, o której mowa w art. 27b, kwotę obliczoną zgodnie z ust. 2”.

są konieczne dla zakwalifikowania „pisma” organu administracyjnego (podatkowego) jako decyzji²¹. W wyroku z dnia 20 lipca 1981 roku, SA 1163/81, Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że jako minimum elementów decyzji powinno się potraktować: określenie autora, adresata, rozstrzygnięcie, podpis osoby reprezentującej organ²². Niezawarcie wskazanych elementów skutkuje tym, że nie dochodzi do nawiązania relacji materialnoprawnej²³. Do elementów konstrukcyjnych nie można jednak zaliczyć daty wydania. Natomiast nie oznacza to, że data wydania nie pełni żadnej roli w konstrukcji decyzji. Data wydania decyzji określa m.in. termin załatwienia sprawy (art. 139 o.p.), dopuszczalność cofnięcia odwołania (art. 232 § 1 o.p.). W sprawach podatkowych wyznacza również moment zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 § 2 pkt 1 o.p.).

Oceniając istotność naruszenia prawa w sytuacji nieprawidłowego określenia daty, należy wziąć pod uwagę cały ciąg czynności procesowych służących wydaniu decyzji. Tylko w ten sposób możliwe jest ustalenie ciężaru wady i określenie odpowiedniej sankcji eliminującej stwierdzoną wadliwość. Przyjmując za miarodajną koncepcję czynności nakazanej prawem, stworzoną przez B. Adamiak, należy stwierdzić, że błędy lub braki w określeniu daty wydania decyzji nie mogą doprowadzić do uznania, że czynność procesowa organu obciążona jest wadliwością ciężką, kwalifikowaną, co wymagałoby zastosowania sankcji nieważności. Wadliwe oznaczenie daty wydania nie uprawnia do podważenia mocy obowiązującej stosunku administracyjnoprawnego, tj. zasadności rozstrzygnięcia o uprawnieniu lub obowiązku prawnym jednostki. Błędne lub niepełne wskazanie daty wydania decyzji można postrzegać jedynie jako wadę nieistotną. Jak słusznie stwierdza J. Zimmermann, brak oznaczenia daty jest nieistotny w kontekście skutków prawnych aktu²⁴. Jak już wskazano, najniższy stopień wadliwości podlega usunięciu w trybie rektyfikacji, np. poprzez sprostowanie decyzji (art. 113 § 1 k.p.a. oraz art. 215 § 1 o.p.)²⁵. Wątpliwości co do daty decyzji mogą być również uznane za wątpliwości

21 K.M. Ziemiński w: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 5...*, s. 198.

22 Wyrok NSA z dnia 20 lipca 1981 r., SA 1163/81, OSPiKA 1982, nr 9–10, poz. 169.

23 Z drugiej strony taką decyzję można postrzegać jako akt pozorny, nieistniejący, który nie jest czynnością stosowania prawa. Zob. E. Iserzon, *Niektóre podstawowe zagadnienia postępowania administracyjnego de lege ferenda*, „Państwo i Prawo” 1958, z. 3, s. 405.

24 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 222.

25 Tak WSA w Warszawie w wyroku z dnia 9 czerwca 2006 r., IV SA/Wa 431/06, CBOSA; WSA w Katowicach w wyroku z dnia 22 stycznia 1997 r., SA/Ka 2714/95, Pr. Gosp. 1998, nr 3, s. 33; WSA w Warszawie w wyroku z dnia 20 kwietnia 2005 r., III SA/Wa 232/05, CBOSA; WSA w Warszawie w wyroku z dnia 25 marca 2009 r., VI SA/Wa 2589/08, LEX nr 1062397; NSA w wyroku z dnia 26 lipca 2011 r., II OSK 1247/10, LEX nr 1083592.

co do treści decyzji, uzasadniające wniosek o wykładnię treści decyzji na podstawie art. 113 § 2 k.p.a. oraz 215 § 2 o.p.²⁶. Nie można się zatem zgodzić z Sądem, że naruszenie art. 210 § 1 pkt 2 o.p. powinno skutkować zastosowaniem sankcji nieważności.

Wadliwe określenie daty wydania decyzji

W glosowanym wyroku Sąd argumentował, że tylko data wydania decyzji pozwala na zidentyfikowanie, jaki stan faktyczny i prawny został uwzględniony przez organ administracyjny. W konsekwencji nieprawidłowe określenie daty wydania decyzji uniemożliwia kontrolę sądową. Sąd powołał się w tym zakresie na orzeczenia sądów administracyjnych²⁷, które dotyczyły ustalenia, czy dla skutecznego określenia zobowiązania podatkowego istotne jest wydanie decyzji przed upływem biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, czy też doręczenie decyzji administracyjnej. Według art. 212 zd. pierwsze o.p. bowiem organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia²⁸. Obecnie w orzecznictwie przyjmuje się zgodnie, że decyzja określająca zobowiązanie podatkowe jest skuteczna jedynie wtedy, gdy została doręczona przed upływem terminu przedawnienia²⁹. Na zasadzie zaś wyjątku decyzja o umorzeniu zaległości podatkowej z urzędu od chwili jej wydania wiąże organ podatkowy (art. 212 zd. drugie o.p.). Oznacza to, że moment doręczenia ma kluczowe znaczenie dla bytu decyzji, nie zaś jej data wydania. Data wydania decyzji ma charakter jedynie informacyjny i nie jest tożsama z datą, od której organ i strona postępowania są związani decyzją³⁰.

Błędne stanowisko Sądu wynikało prawdopodobnie z faktu, że decyzja ma dwojaki charakter: materialnoprawny i procesowy. W ujęciu materialnym decyzja stanowi przejaw władczej konkretyzacji normy prawa materialnego, co wynika

26 Postanowienie NSA z dnia 25 lipca 1986 r., IV SA 565/86, ONSA 1986, nr 2, poz. 44.

27 Zob. np. wyroki NSA: z dnia 29 sierpnia 2019 r., II FSK 3283/17; z dnia 28 lutego 2019 r., II FSK 596/17; z dnia 16 stycznia 2019 r., II FSK 291/17; z dnia 5 grudnia 2018 r., II FSK 3439/16; z dnia 13 czerwca 2018 r., II FSK 1506/16; z dnia 21 lutego 2017 r., II FSK 162/15; z dnia 9 czerwca 2016 r., II FSK 1683/14, wszystkie w CBOSA.

28 Podobnie stanowi art. 110 § 1 k.p.a., zgodnie z którym organ administracji publicznej wydający decyzję jest nią związany od chwili jej doręczenia lub ogłoszenia, o ile kodeks nie stanowi inaczej.

29 Por. wyroki NSA: z dnia 22 kwietnia 2014 r., II FSK 2466/14; z dnia 6 maja 2015 r., II FSK 333/14; z dnia 15 kwietnia 2016 r., II GSK 1214/14; z dnia 9 czerwca 2016 r., II FSK 1683/14; z dnia 2 września 2016 r., II FSK 2074/14; z dnia 21 lutego 2017 r., II FSK 38/15; z dnia 16 stycznia 2019 r., II FSK 295/17; z dnia 29 sierpnia 2019 r., II FSK 3283/17, wszystkie w CBOSA.

30 Zob. szerzej S. Presnarowicz, w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1349.

z kompetencji organu do jednostronnego określenia uprawnienia lub obowiązku jednostki³¹. Oznacza to, że prawo przyznaje jednemu z podmiotów stosunku prawo orzekania i przesądzania w sposób wiążący o sytuacji drugiego z podmiotów tego stosunku³². W momencie doręczenia decyzji następuje nawiązanie stosunku materialnoprawnego. W ujęciu procesowym decyzja załatwia sprawę jednostki (w tym przypadku sprawę podatkową) i jest wynikiem podjęcia przez organ administracyjny ciągu czynności procesowych. Prawidłowe skonstruowanie relacji materialnoprawnej między jednostką a organem wymaga wyprowadzenia z norm prawa materialnego hipotetycznego stanu faktycznego, przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, dokonania subsumpcji i wyprowadzenia konsekwencji prawnych wobec jednostki. Wadliwe czynności procesowe mogą zaś rzutować na prawidłowość określenia relacji materialnoprawnej. W konsekwencji wadliwość procesową należy oceniać poprzez sposób uregulowania danej czynności procesowej.

Z treści uzasadnienia głosowanego wyroku wynika, że Sąd przyjął jako miarodajne kryterium materialnoprawne, gdyż w jego ocenie błędne określenie daty wydania decyzji uniemożliwiło skontrolowanie prawidłowości stosunku administracyjnego. W treści uzasadnienia wyroku niemożliwe jest jednak odnalezienie uzasadnienia, jaki wpływ na treść relacji materialnoprawnej miało podanie przez organ odwoławczy niepełnej daty wydania decyzji. Twierdzenia Sądu mają charakter jedynie hipotetyczny i ogólnikowy. Stosując natomiast sankcję nieważności – zastrzeżoną dla wad o charakterze ciężkim, kwalifikowanym – Sąd powinien wykazać zależność między stwierdzoną wadliwością a treścią materialną decyzji. W postępowaniu sądoadministracyjnym uwzględnia się również stopniowalność wad poprzez odesłanie do regulacji k.p.a. i o.p. Zgodnie z art. 145 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi³³ sąd, uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie, uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi m.in naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego lub stwierdza nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub w części, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 k.p.a. Zgodnie zaś z art. 145 § 2 p.p.s.a. sąd administracyjny, orzekając w sprawach skarg na decyzje i postanowienia wydane w postępowaniu podatkowym, uwzględnia przepisy o.p.

W konsekwencji niezasadne jest stanowisko Sądu, że podanie niepełnej daty wydania decyzji (lub brak takiej daty) jest „rażącym naruszeniem prawa”

31 Por. J. Starościk, *Prawo administracyjne*, Warszawa 1977, s. 18.

32 J. Filipek, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968, s. 21.

33 Tekst jedn. Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zmian., dalej: p.p.s.a.

o którym mowa w art. 247 § 1 pkt 3 o.p., a także w art. 156 § 1 pkt 2 *in fine* k.p.a. Rażące naruszenie prawa powinno kwalifikować się jako wadliwość istotną, ciężką. Jak zauważa J. Borkowski: „Naruszenie prawa ma charakter rażący w sytuacji, gdy czynności zmierzające do wydania decyzji administracyjnej oraz treść załatwienia sprawy w niej wyrażona stanowią zaprzeczenia stanu prawnego sprawy w całości lub w części. Można powiedzieć, że czynności prowadzące do załatwienia sprawy lub samo jej załatwienie następuje w odniesieniu nie do stanu prawnego sprawy i jego elementów, lecz jak gdyby do ich kontratypów, do zanegowania w całości lub w części treści przepisów regulujących stan prawny sprawy”³⁴. Upraszczając, rażącym naruszeniem prawa będzie całkowite zaprzeczenie normie prawa. Obecnie nie istnieją wątpliwości, że rażącym naruszeniem prawa należy obejmować zarówno wadliwość materialnoprawną, jak i procesową. W konsekwencji – jak wskazuje B. Adamiak – ciężką, kwalifikowaną wadliwością będzie albo brak podjęcia czynności procesowej przez organ administracyjny albo podjęcie wymaganej prawem czynności procesowej wbrew regulacji prawa procesowego³⁵. Błędne oznaczenie daty wydania decyzji nie mieści się w żadnej z tych kategorii.

Wnioski

W rozpatrywanej sprawie – w opinii autorów – Sąd nie powinien był zastosować sankcji nieważności wobec zaskarżonej decyzji administracyjnej. Niepodanie pełnej daty wydania decyzji przez organ podatkowy niewątpliwie należy kwalifikować jako wadliwość procesową. Powinna ona być jednak usunięta w trybie rektyfikacji (poprawy treści) decyzji. Jak wyjaśniono, na gruncie teorii gradacji wad bezwzględny reżim zachowania zgodności z prawem decyzji zarezerwowany jest jedynie dla wad ciężkich i kwalifikowanych. W ślad zaś za utrwaloną doktryną prawa procesowego wadliwość, którą była dotknięta decyzja, miała charakter nieistotny z perspektywy prawidłowej konstrukcji relacji materialnoprawnej. Wadliwe oznaczenie daty wydania decyzji nie powinno wpływać na moc obowiązującą kontrolowanego aktu. W rezultacie Sąd był zobligowany do merytorycznego zbadania stanowiska organu podatkowego.

34 J. Borkowski, w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 878.

35 B. Adamiak wskazuje, że „Czynności procesowe nakazane organom administracji publicznej w k.p.a., o.p. oraz w ustawach szczególnych można sklasyfikować na dwie podstawowe grupy: czynności procesowe wobec strony (stron) postępowania oraz czynności procesowe ustalenia stanu faktycznego”, B. Adamiak, *Gradacja naruszenia...*, s. 50.

Bibliografia

- Adamiak B., *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986.
- Adamiak B., *Gradacja naruszenia procesowego prawa administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 2012, nr 3.
- Adamiak B., w: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 9. Prawo procesowe administracyjne*, Warszawa 2020.
- Adamiak B., *Kierunki dekodyfikacji nadzwyczajnych trybów postępowania administracyjnego*, w: W. Chróścielewski, Z. Kmieciak (red.), *Idea kodyfikacji w nauce prawa administracyjnego procesowego. Księga pamiątkowa Profesora Janusza Borkowskiego*, Warszawa 2018.
- Borkowski J., w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2008.
- Dawidowicz, W., *Zarys procesu administracyjnego*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 1989.
- Filipek J., *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968.
- Hauser R., w: R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 1. Instytucje prawa administracyjnego*, Warszawa 2015.
- Hilarowicz T., *Ogólne zasady teorii administracji, zasady ustroju rządowych władz administracyjnych i postępowania administracyjnego. Dodatek. Tematy do ćwiczeń administracyjnych. Streszczenie 6-ciu wykładów, wygłoszonych na kursie dla urzędników państwowych, w listopadzie – grudniu 1924 r.*, Warszawa 1924.
- Iserzon E., *Niektóre podstawowe zagadnienia postępowania administracyjnego de lege ferenda*, „Państwo i Prawo” 1958, z. 3.
- Presnarowicz S., w: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Starościak J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 1977.
- Starościak J., *Prawne formy i metody działania administracji*, w: J. Starościak (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 3*, Wrocław 1978.
- Ziemski K.M., w: R. Hauser, A. Wróbel, Z. Niewiadomski (red.), *System Prawa Administracyjnego. Tom 5. Prawne formy działania administracji*, Warszawa 2013.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.
- Zimmermann M., w: M. Jaroszyński, M. Zimmermann, W. Brzeziński, *Polskie prawo administracyjne. Część ogólna*, Warszawa 1956.

Failure to provide the full date of the decision issued by a tax authority as a defect of the decision – a gloss to the judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 17 January 2019 (VIII SA/Wa 824/18)

Abstract

This article concerns the analysis of whether the indication of an incomplete date of an administrative decision by a tax authority constitutes a qualified defect, obliging the administrative court to declare the contested act invalid. A correct individual administrative act should comply with both substantive law and procedural law. Any violation of these regulations should be assessed as issuing a defective administrative act. A defective administrative decision may therefore be of substantive and procedural nature. The concept of defectiveness of an administrative act is based on the theory of defect gradation connected with the variety of sanctions. The authors are critical of the judgment of the Voivodeship Administrative Court in Warsaw of 17 January 2019 (VIII SA / Wa 824/18), deeming, following the doctrine, that the defectiveness affected by a tax authority's decision was not a grave, qualified violation of procedural law, which would require the sanction of nullity. The defect in the contested decision, as perceived by the Court, should be removed in one of the procedures for rectifying the decision as an insignificant defect that does not affect the resolution of an individual's case (in terms of both substantive and procedural law). As a result, the Court was obliged to resolve the case on its merits. The authors of the study use the analytical research method, based in particular on administrative literature and jurisprudence.

Keywords: administrative decision, vitiation of administrative decisions, defect gradation theory

CYTOWANIE

Bulejak R., Styś K., *Niepodanie pełnej daty wydania decyzji przez organ podatkowy jako wada decyzji – glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 17 stycznia 2019 roku (VIII SA/Wa 824/18)*, „Acta Iuris Stetinensis” 2021, nr 1 (vol. 33), 149–160, 10/18276/ais.2021.33-09.