

Piotr Pietrasz¹

Sądowa kontrola decyzji podatkowej a stosunek podatkowoprawny

I

Według profesora Włodzimierza Nykiela prawo podatkowe nie tylko zasługuje na miano odrębnej gałęzi prawa, ale także od pewnego już czasu funkcjonuje w systemie prawa jako odrębna gałąź prawa². Ze stanowiskiem tym należy się oczywiście zgodzić, dodając jednocześnie, że znajduje ono potwierdzenie również u innych przedstawicieli nauki³.

505

Powyższe, jakże istotne stwierdzenie stanowi punkt wyjścia do rozważań o stosunku podatkowoprawnym, będącym jednym z wielu rodzajów stosunków prawnych, definiowanych w nauce jako sytuacje, w których ze względu na jakąś obowiązującą normę prawną, dotyczącą jakichś podmiotów, istnieje obowiązek określonego zachowania się jednego podmiotu wobec drugiego⁴. Jeżeli taką normą prawną, która decyduje

¹ Piotr Pietrasz – doktor habilitowany, profesor UwB, Katedra Prawa i Postępowania Administracyjnego, Wydział Prawa, Uniwersytet w Białymstoku, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, <https://orcid.org/0000-0003-0471-5110>

² W. Nykiel, *Prawo podatkowe*, [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 25; *idem*, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 397 i nast.

³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 16 i nast.; L. Etel, *Prawo podatkowe*, [w:] *idem* (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008, s. 48; Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 34; A. Gomułowicz, *Prawo podatkowe*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 166; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 275 i nast.

⁴ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 321.

o obowiązku zachowania się jednego podmiotu wobec drugiego, jest norma prawa podatkowego, mamy do czynienia ze stosunkiem podatkowoprawnym.

Stosunek podatkowoprawny, podobnie jak każdy stosunek prawny, zawiera określone standardowe elementy, do których zalicza się podmioty (strony) tego stosunku oraz treść stosunku prawnego. Stronami stosunku podatkowoprawnego są: organ podatkowy wyposażony w kompetencje władcze w odniesieniu do podmiotu biernego tego stosunku, którym może być np. podatnik, płatnik, inkasent, następca prawny oraz osoba trzecia⁵.

W nauce wskazuje się, że stosunek podatkowoprawny jest dwustronną relacją prawną łączącą podmiot uprawniony z tytułu podatku oraz podmiot obowiązany z tytułu podatku⁶. Wydaje się jednak, że podmiot uprawniony z tytułu podatku, czyli organ podatkowy, jest raczej zobowiązany do ustalania, określania oraz poboru podatków.

Z kolei treścią stosunku podatkowoprawnego są różnego rodzaju powinności i uprawnienia poszczególnych jego stron, kształtowane przez normy prawa podatkowego⁷.

506

W nauce podkreśla się bliskość i pokrewieństwo stosunku podatkowoprawnego ze stosunkami administracyjnoprawnymi⁸. Stosunek podatkowoprawny cechuje bowiem nierównorzędność jego stron oraz władczy charakter związany przede wszystkim z wyposażeniem organów podatkowych we władcze formy działania w celu realizacji powinności podatkowej.

W płaszczyźnie stosunku podatkowoprawnego wyróżniono stosunki abstrakcyjne oraz stosunki rzeczywiste, które są konkretne i zindywidualizowane. Stosunki mają charakter abstrakcyjny w sytuacji, gdy wiążą się z pewnymi typami sytuacji spotykanych w rzeczywistości, w takim zakresie, w jakim podlegają one aktualnie unormowaniu. Z kolei stosunki rzeczywiste powstają na skutek konkretnych zdarzeń, z którymi prawo łączy powstanie określonych obowiązków lub uprawnień, kształtując jednocześnie zespół praw i obowiązków indywidualnie oznaczonego podatnika oraz indywidualnie oznaczonego organu podatkowego. Stosunek ten może ewoluować, a w końcu wygasa⁹.

W ramach stosunków podatkowoprawnych można wyodrębnić stosunki materialnoprawne, procesowe oraz ustrojowe¹⁰. Materialnopraw-

⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 418 i nast.

⁶ A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, s. 41 i nast.; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 418 i nast.

⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 418 i nast.

⁸ K. Ostrowski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 167.

⁹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia...*, s. 417, 421.

¹⁰ *Ibidem*, s. 419.

ny stosunek podatkowoprawny jest kształtowany przez ustawy regulujące poszczególne podatki oraz przepisy ogólnego prawa podatkowego. Regulacje te stanowią o „esencji” stosunku podatkowoprawnego, czyli – najogólniej to ujmując – o sposobie zachowania się stron tego stosunku w sferze prawa podatkowego, co w odniesieniu do podatnika oznacza sposób ustalenia (obliczenia) podatku poprzez ustawowe wyznaczenie poszczególnych elementów zmiennej konstrukcji podatku (podmiot podatku, jego przedmiot, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, ulgi i zwolnienia podatkowe oraz tryb i warunki płatności).

Z kolei stosunki proceduralne powstają w związku z postępowaniem, jakie w sprawach podatkowych prowadzą organy podatkowe. Sprawy te mogą być związane z wymiarem podatku lub określeniem jego wysokości czy też nadpłaty w podatku, a także z innymi rozstrzygnięciami, dla których materialnoprawna podstawa znajduje się w przepisach prawa podatkowego¹¹.

II

507

Przebieg sądowej kontroli decyzji podatkowych reguluje ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹². Zgodnie z art. 3 § 2 pkt 1 tego aktu prawnego kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na decyzje administracyjne. Obowiązujący w Polsce model sądowej kontroli decyzji podatkowych reguluje przebieg postępowania przed sądem administracyjnym zasadniczo tak jak w przypadku kontroli decyzji innych niż podatkowe¹³. Sprzyjał i sprzyja temu cechujący ustawę regulującą sądową kontrolę administracji publicznej uniwersalizm pojęciowy. Przykładowo można wskazać, że ilekroć w tym akcie prawnym mowa jest np. o decyzji administracyjnej lub o postępowaniu administracyjnym (bez dookreślenia, że chodzi tu o postępowanie uregulowane w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁴ – zob. np. art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a.), należy przez to rozumieć każdą decyzję niezależnie od tego, w jakim konkretnie

¹¹ *Ibidem*, s. 424.

¹² Dz.U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm. – dalej p.p.s.a.

¹³ W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 244. Wyjątkiem jest sprzeciw od decyzji wydanych na podstawie art. 138 § 2 k.p.a. – zob. art. 3 § 2a p.p.s.a.

¹⁴ Dz.U. z 2023 r., poz. 775 ze zm. – dalej k.p.a.

postępowaniu administracyjnym ją wydano (a nie tylko decyzję wydaną na podstawie przepisów k.p.a.) oraz każde postępowanie administracyjne (a nie tylko postępowanie administracyjne uregulowane w k.p.a.). W konsekwencji na podstawie art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a. można zaskarżyć do sądu administracyjnego również decyzję podatkową wydaną w postępowaniu podatkowym uregulowanym w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁵, która w istocie rzeczy stanowi decyzję administracyjną dotyczącą spraw z zakresu zobowiązań podatkowych.

Nie można jednak tracić z pola widzenia tego, że prawo regulujące przebieg sądowej kontroli administracji publicznej, w tym również organów podatkowych stosujących prawo podatkowe, zalicza się do prawa administracyjnego procesowego, które z kolei stanowi jedność z całym prawem administracyjnym¹⁶. W szczególności w nauce prawa administracyjnego wskazuje się, że wobec zasady demokratycznego państwa prawnego, innych zasad konstytucyjnych, w tym zasady prawa do sądu, regulacje dotyczące sądownictwa administracyjnego należą do najważniejszych, pierwszorzędnych podstaw całego prawa administracyjnego¹⁷. Podkreśla się również, że obraz całości regulacji postępowania administracyjnego dopełniają przepisy procedury sądowo-administracyjnej¹⁸.

508

Nie budzi wątpliwości to, że wniesienie skargi do sądu administracyjnego skutkuje powstaniem nowych stosunków administracyjnych o charakterze procesowym. Są to stosunki łączące organ administracyjny oraz skarżącego (jednostkę) z sądem administracyjnym. Zarówno organ administracyjny, jak i skarżący nabywają w takim przypadku nowe uprawnienia i obowiązki o charakterze procesowym, które mają realizować wobec sądu. Natomiast pomiędzy nimi nie powstaje żaden nowy stosunek prawny.

Przedstawione wyżej stanowisko odnosi się również do przypadku, gdy przedmiotem zaskarżenia jest decyzja podatkowa wydana w wyniku przeprowadzenia postępowania podatkowego. Stosunki prawne łączące organ podatkowy i podatnika z sądem administracyjnym nie

¹⁵ Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm. – dalej o.p.

¹⁶ J. Lang, *Pojęcie prawa administracyjnego*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2011, s. 24 i nast.; L. Żukowski, *Istota i funkcje przepisów procesowych w prawie administracyjnym*, [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemysł-Rzeszów 2012, s. 21; A. Wróbel, *Prawo administracyjne proceduralne*, [w:] K. Chorąży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądowo-administracyjne*, Kraków 2004, s. 15 i nast.; J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*, Kraków 2003, s. 65.

¹⁷ J. Zimmermann, *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa 2013, s. 245.

¹⁸ W. Chrościelewski, J.P. Tarno, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2011, s. 22.

są stosunkami podatkowoprawnymi. Są to natomiast stosunki administracyjnoprawne o charakterze procesowym. Regulują je bowiem przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, a więc przepisy prawa administracyjnego. Natomiast podatnika i organ podatkowy stale łączy podatkowoprawny stosunek materialny skonkretyzowany lub potwierdzony w zaskarżonym do sądu akcie stosowania prawa.

III

Ze względu na to, że wzajemne relacje w postępowaniu sądowoadministracyjnym pomiędzy skarżącym decyzję podatkową oraz organem podatkowym a sądem administracyjnym zachodzą w ramach stosunków administracyjnoprawnych, nasuwa się pytanie, czy efekty tych relacji w jakikolwiek sposób oddziałują na stosunki podatkowoprawne pomiędzy organem podatkowym a skarżącym, w tym zarówno materialnoprawne, jak i procesowe.

Odpowiedź na tak postawione pytanie jest pozytywna. Jednakże sposób tego oddziaływania i jego zakres zależą od rodzaju rozstrzygnięcia podjętego przez sąd administracyjny.

W przypadku wydania wyroku oddalającego skargę na decyzję podatkową na podstawie art. 151 p.p.s.a. oddziaływanie w sferze stosunku procesowego polega na tym, że zgodnie z art. 249 § 1 pkt 2 o.p. organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, chyba że żądanie oparte jest na przepisie art. 247 § 1 pkt 4 o.p. Oddalenie przez sąd administracyjny skargi na decyzję podatkową (ostateczną) co do zasady uniemożliwia zatem wszczęcie postępowania w przedmiocie stwierdzenia nieważności tego aktu prawnego. Wykluczone jest zatem nawiązanie stosunku procesowoprawnego w celu stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej. Bezpośrednim skutkiem materialnoprawym wydania wyroku na podstawie art. 151 p.p.s.a. jest natomiast wykluczenie możliwości wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji podatkowej skontrolowanej przez sąd administracyjny w trybie nadzwyczajnym, jakim jest stwierdzenie nieważności decyzji, poza przypadkiem przewidzianym w art. 247 § 1 pkt 4 o.p.

W przypadku wydania wyroku kasacyjnego, a więc uchylającego decyzję podatkową na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 p.p.s.a. lub też stwierdzającego nieważność takiego aktu prawnego na podstawie art. 145 § 1

pkt 2 p.p.s.a., zawsze mamy do czynienia z oddziaływaniem na sferę stosunków podatkowoprawnych o charakterze procesowym. Każde wyeliminowanie z obrotu prawnego przez sąd administracyjny decyzji podatkowej, bez względu na jej podstawę prawną, powoduje następstwo w postaci powrotu sprawy na etap postępowania podatkowego. Wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji podatkowej wiąże się z koniecznością podjęcia przez organ podatkowy ponownie czynności w celu rozstrzygnięcia sprawy podatkowej i wydania takiego aktu prawnego, przy czym może to być decyzja rozstrzygająca sprawę co do istoty lub też w inny sposób kończąca postępowanie w danej instancji (np. poprzez umorzenie postępowania odwoławczego, uchylenie decyzji pierwszej instancji i umorzenie postępowania pierwszoinstancyjnego, uchylenie decyzji pierwszej instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez ten organ). Zauważyć w tym miejscu należy, że stosunek podatkowoprawny proceduralny ma w istocie epizodyczny charakter, gdyż zostaje nawiązany na skutek wszczęcia postępowania podatkowego, a ustaje w związku z wydaniem i doręczeniem decyzji kończącej postępowanie podatkowe. W takim przypadku wyrok kasacyjny sądu administracyjnego wywołuje skutek polegający w istocie na kontynuacji poprzedniego stosunku podatkowoprawnego o procesowym charakterze, łączącego organ podatkowy z podatnikiem. Wydaje się, że w takiej sytuacji mamy do czynienia z kontynuacją, a nie z zupełnie nowym stosunkiem procesowym. Jak już powyżej wskazano, po wyeliminowaniu decyzji podatkowej przez sąd administracyjny sprawa wraca na etap postępowania podatkowego, co przemawia za koncepcją kontynuacji stosunku procesowego. Jeżeli sąd wyeliminował z obrotu prawnego decyzje organów podatkowych obu instancji, sprawa wraca do organu pierwszej instancji, który musi w takiej sytuacji załatwić ponownie wnioski strony, jeżeli postępowanie podatkowe wszczęto na wniosek, lub też musi rozstrzygnąć sprawę w ramach postępowania wszczętego z urzędu. Jeżeli natomiast sąd wyeliminował z obrotu prawnego tylko decyzję organu odwoławczego, sprawa wraca do tego organu, który ma obowiązek przeprowadzić postępowanie odwoławcze zainicjowane odwołaniem. Dodać należy, że wszystkie czynności podjęte przez podmioty w poprzednio prowadzonym postępowaniu podatkowym (przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego) co do zasady zachowują swoją skuteczność w kontynuowanym postępowaniu podatkowym (o ile nie zostały zakwestionowane przez sąd administracyjny).

Z reguły każde orzeczenie kasacyjne wydane na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 i 2 p.p.s.a. wywołuje skutki w sferze stosunków podatkowoprawnych o materialnoprawnym charakterze, nawet jeżeli jego podstawę stanowi art. 145 § 1 pkt 1 lit. b lub c p.p.s.a., nawiązujący do proceso-

wych przyczyn uchylenia decyzji podatkowej. Zauważyć jednak należy, że skutki te wywoływane są pośrednio. To nie rozstrzygnięcie sądu administracyjnego wywołuje bezpośrednio skutki prawne w sferze stosunków podatkowoprawnych o materialnoprawnym charakterze. Nieodzowne jest zawsze wykonanie wyroku sądu administracyjnego przez organ podatkowy, rozumiane jako podjęcie działania w jeden ze sposobów przewidzianych prawem, w celu doprowadzenia do zgodności rzeczywistości prawnej i faktycznej z treścią wydanego orzeczenia¹⁹. Dopiero w konsekwencji tak podjętych czynności przez organ podatkowy może nastąpić wywołanie określonych skutków w sferze stosunków materialnoprawnych. Stąd też nasuwa się spostrzeżenie, że w przypadku kasacyjnego wyroku sądu administracyjnego jego oddziaływanie na materialnoprawne stosunki podatkowoprawne ma charakter pośredni. Oddziaływanie takie możliwe jest przede wszystkim poprzez konstrukcję prawną związania organu podatkowego oceną prawną i wskazaniem co do dalszego postępowania wyrażonymi w orzeczeniu sądu.

Zauważyć w tym miejscu należy, że zgodnie z art. 153 p.p.s.a. ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie.

Ocena prawna sądu może odnosić się do wadliwej wykładni przepisów prawa materialnego oraz przepisów procedury podatkowej, a także do wadliwego zastosowania tych regulacji. Konsekwencją tej wiążącej organ podatkowy oceny prawnej może być natomiast określenie lub ustalenie przez ten organ zobowiązania podatkowego w innej wysokości, niż dokonano tego pierwotnie w wyeliminowanej z obrotu prawnego decyzji podatkowej. W takiej sytuacji mamy niewątpliwie do czynienia z doniosłym wpływem działania wyroku sądowego na treść materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego. Zauważyć jednak należy, że w tym przypadku orzeczenie sądu nie określa wprost treści stosunku podatkowoprawnego o charakterze materialnoprawnym łączącego organ podatkowy oraz podatnika, a ponadto nie oddziałuje bezpośrednio na ten stosunek prawny. Orzeczenie to oddziałuje na organ podatkowy i jego postępowanie, a ponadto dotyczy tylko poszczególnych elementów treści stosunku podatkowoprawnego (np. interpretacji przepisów prawa materialnego lub procesowego).

Ponadto w każdym przypadku skorzystania przez sąd administracyjny z art. 135 p.p.s.a. i wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji

¹⁹ W. Piątek, *Znaczenie wykonania wyroku sądu administracyjnego*, [w:] *idem* (red.), *Wykonanie wyroku sądu administracyjnego*, Warszawa 2017, s. 64 i nast.

podatkowych wydanych w dwóch instancjach mamy do czynienia z następującymi skutkami w sferze stosunków materialnoprawnych. Otóż jeżeli wyeliminowanie z obrotu prawnego dotyczyło decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.), przestaje istnieć zobowiązanie podatkowe, a więc ustaje rzeczywisty stosunek podatkowoprawny. Natomiast jeżeli wyeliminowanie z obrotu prawnego dotyczy decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 o.p.), treść stosunku podatkowoprawnego wynika wówczas najczęściej z zeznania podatkowego (deklaracji) podatnika.

Skutki w sferze stosunków procesowych oraz materialnoprawnych pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym wywołuje również wyrok sądu administracyjnego wydany na podstawie art. 145 § 3 p.p.s.a., zgodnie z którym w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1 i 2, czyli wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji podatkowej, sąd, stwierdzając podstawę do umorzenia postępowania administracyjnego, umarza jednocześnie to postępowanie. Wyrok wydany na podstawie art. 145 § 3 p.p.s.a. wywołuje skutki prawne tożsame z tymi, które wywołuje decyzja podatkowa wydana na podstawie art. 208 § 1 o.p., zgodnie z którym, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego, organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania. W sferze stosunków procesowoprawnych wyrok taki powoduje definitywne ich zakończenie. Natomiast w sferze stosunków materialnoprawnych powoduje skutek w postaci ustania rzeczywistego stosunku podatkowoprawnego lub też powoduje, że stosunek ten powraca do stanu sprzed wszczęcia postępowania podatkowego i jego treść wynika z zeznania podatkowego (deklaracji) podatnika.

Patrząc z perspektywy oddziaływania wyroków sądów administracyjnych na stosunki podatkowoprawne, nie można tracić z pola widzenia rozstrzygnięć związanych z uprawnieniami merytorycznymi sądów administracyjnych, co oznacza w przypadku kontroli decyzji podatkowej, że sąd może sprawę podatkową rozstrzygnąć co do istoty samodzielnie, stwierdzając istnienie albo nieistnienie uprawnienia lub obowiązku (art. 145a § 3, art. 154 § 2 p.p.s.a.) lub też za pośrednictwem organu podatkowego, zobowiązując ten organ do wydania decyzji i wskazując sposób załatwienia sprawy lub rozstrzygnięcie (art. 145a § 1 p.p.s.a.).

W pierwszych dwóch wymienionych przypadkach związanych z bezpośrednim stwierdzeniem przez sąd administracyjny istnienia albo nieistnienia uprawnienia lub obowiązku wyrok sądu oddziałuje bezpośrednio na stosunki podatkowoprawne łączące podatnika z organem podatkowym. Przepisy te stanowią podstawę procesowoprawną rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, tak jak art. 207 § 1 o.p. stanowi

podstawę procesowoprawną decyzji podatkowej. Poprzez te regulacje sąd administracyjny w pewnym sensie przejmuje kompetencje organu podatkowego. Nieodzowne jest zatem istnienie przepisu kompetencyjnego, wyposażającego organ podatkowy w zdolność do określonego działania w formie decyzji podatkowej, a ponadto przepisu prawa podatkowego materialnego, z którego wynika określone uprawnienie lub obowiązek jednostki²⁰.

W tych przypadkach bezpośrednio oddziaływanie odnosi się wyłącznie do stosunków o charakterze materialnoprawnym, gdyż wyrok sądu administracyjnego bezpośrednio wyznacza treść rzeczywistego stosunku podatkowoprawnego. Nie jest tu konieczne, a nawet możliwe, żadne działanie organu podatkowego. Z tego powodu tego rodzaju wyroki sądów administracyjnych nie oddziałują w ogóle na stosunki podatkowoprawne o charakterze proceduralnym, gdyż takie w momencie wydania orzeczenia nie istnieją. Ponadto ze względu na to, że rozstrzygnięcie sądu nie ma cech kasacyjnych, nie powoduje ono kontynuacji stosunków podatkowoprawnych o charakterze procesowym. Dlatego też nasuwa się wniosek, że wyroki sądów administracyjnych wydane na podstawie art. 145a § 3 lub art. 154 § 2 p.p.s.a. zasadniczo nie oddziałują na podatkowoprawne stosunki o charakterze procesowym.

W jeszcze inny sposób oddziałuje na stosunki podatkowoprawne wyrok sądu administracyjnego zobowiązujący organ podatkowy do wydania decyzji, wskazując sposób załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcie (art. 145a § 1 p.p.s.a.). Zauważyć przede wszystkim należy, że tego rodzaju orzeczenie sądu może być wydane w przypadku, o którym mowa w art. 145 § 1 pkt 1 lit. a lub pkt 2 p.p.s.a., czyli w następstwie uchylecia decyzji organu podatkowego ze względu na naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, lub stwierdzenia nieważności decyzji oraz jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy. Oznacza to, że sąd administracyjny zobowiązuje organ podatkowy do wydania decyzji, wskazując sposób załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcie w następstwie uprzedniego wyeliminowania z obrotu prawnego zaskarżonej decyzji podatkowej.

Sąd wyznacza zatem w sposób precyzyjny treść stosunku podatkowoprawnego, tyle tylko, że czyni to za pośrednictwem organu podatkowego. W tym przypadku organ jest związany wskazanym przez sąd administracyjny sposobem załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięciem. Rozstrzygnięcie sprawy podatkowej przez organ podatkowy następuje w takiej sytuacji „pod dyktando” sądu administracyjnego.

²⁰ P. Pietrasz, *Merytoryczne orzekanie przez sądy administracyjne a sytuacja prawna jednostki w prawie podatkowym – wybrane problemy*, „Forum Prawnicze” 2021, nr 5, s. 61.

IV

Pomimo iż sądy administracyjne dokonujące kontroli decyzji podatkowych nie są przez to stronami stosunku podatkowoprawnego łączącego organ podatkowy i podatnika, dzięki kompetencjom orzeczniczym uregulowanym w ustawie regulującej procedurę sądowoadministracyjną mogą one w doniosły sposób ingerować w te stosunki, w tym również w ich treść.

Dokonując kategoryzacji oddziaływania wyroków sądów administracyjnych na stosunki podatkowoprawne, należy przede wszystkim wyodrębnić oddziaływanie orzeczeń kasacyjnych oraz orzeczeń rozstrzygających sprawę podatkową co do istoty.

Te pierwsze bezpośrednio oddziałują na stosunki procesowe. Wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji podatkowej wiąże się z koniecznością podjęcia przez organ podatkowy ponownie czynności w celu rozstrzygnięcia sprawy podatkowej i wydania takiego aktu prawnego. W sferze stosunków materialnoprawnych wyrok kasacyjny nie określa wprost treści stosunku podatkowoprawnego łączącego organ podatkowy oraz podatnika, a ponadto nie oddziałuje bezpośrednio na łączący organ podatkowy i podatnika taki stosunek podatkowoprawny. Orzeczenie to oddziałuje na organ podatkowy i jego postępowanie, a ponadto dotyczy tylko pewnych elementów treści stosunku podatkowoprawnego. Jest to konsekwencją art. 153 p.p.s.a.

Z kolei te drugie bezpośrednio oddziałują na stosunki materialnoprawne. Wyrok sądu administracyjnego bezpośrednio wyznacza bowiem treść rzeczywistego stosunku podatkowoprawnego (materialnego). Nie jest tu natomiast konieczne, a nawet możliwe, żadne działanie organu podatkowego, co z kolei wiąże się w zasadzie z brakiem oddziaływania tego rodzaju orzeczeń na stosunki procesowe łączące organ podatkowy oraz podatnika.

Należy również dostrzec dwa kolejne rodzaje orzeczeń sądowych, których podstawę prawną stanowią art. 145 § 3 p.p.s.a. oraz art. 145a § 1 p.p.s.a.

W przypadku pierwszej kategorii orzeczeń wyrok powoduje skutki procesowe, definitywnie kończąc postępowanie podatkowe, jednakże bez merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Natomiast w sferze stosunków materialnoprawnych wywołuje skutek w postaci ustania rzeczywistego stosunku podatkowoprawnego lub też sprawia, że stosunek ten powraca do stanu sprzed wszczęcia postępowania podatkowego i jego treść wynika z zeznania podatkowego (deklaracji) podatnika.

Z kolei w przypadku drugiej kategorii orzeczeń sąd wyznacza w sposób precyzyjny treść stosunku podatkowoprawnego (materialnopraw-

nego), tyle tylko, że czyni to za pośrednictwem organu podatkowego. W tym przypadku organ jest związany wskazanym przez sąd administracyjny sposobem załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcia. Obowiązkiem sądu jest w takim przypadku podjęcie wyłącznie czynności o charakterze orzeczniczym, przy czym rozstrzygnięcie to narzuca sąd administracyjny organowi podatkowemu.

Bibliografia

- Brzeziński B., *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2011.
- Etel L., *Prawo podatkowe*, [w:] L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2008.
- Filipek J., *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*, Kraków 2003.
- Gomułowicz A., *Prawo podatkowe*, [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016.
- Lang J., *Pojęcie prawa administracyjnego*, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Prawo administracyjne*, Warszawa 2011.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Nita A., *Stosunek podatkowoprawny*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2017.
- Nykiel W., *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)*, [w:] A. Jankiewicz, T. Dębowska-Romanowska (red.), *Konstytucja, ustroj, system finansów państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999.
- Nykiel W., *Prawo podatkowe*, [w:] K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Olszowy W., *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997.
- Ostrowski K., *Prawo finansowe*, Warszawa 1970.
- Piątek W., *Znaczenie wykonania wyroku sądu administracyjnego*, [w:] W. Piątek (red.), *Wykonanie wyroku sądu administracyjnego*, Warszawa 2017.
- Pietrasz P., *Merytoryczne orzekanie przez sądy administracyjne a sytuacja prawna jednostki w prawie podatkowym – wybrane problemy*, „Forum Prawnicze” 2021, nr 5.
- Wróbel A., *Prawo administracyjne proceduralne*, [w:] K. Chorąży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądowniczoadministracyjne*, Kraków 2004.
- Ziemiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980.
- Zimmermann J., *Aksjomaty prawa administracyjnego*, Warszawa 2013.
- Żukowski L., *Istota i funkcje przepisów procesowych w prawie administracyjnym*, [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemyśl–Rzeszów 2012.

Akty prawne

Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r., poz. 1634 ze zm.).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2023 r., poz. 775 ze zm.).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.).

Streszczenie

W opracowaniu zadano pytanie, czy wzajemne relacje w postępowaniu sądowoadministracyjnym pomiędzy skarżącym decyzję podatkową oraz organem podatkowym a sądem administracyjnym, które zachodzą w ramach stosunku administracyjnoprawnego, w jakikolwiek sposób oddziałują na stosunki podatkowoprawne pomiędzy organem podatkowym a skarżącym, w tym zarówno materialnoprawne, jak i procesowe. Na tak postawione pytanie należy udzielić ogólnej odpowiedzi, że pomimo iż sądy administracyjne dokonujące kontroli decyzji podatkowych nie są stronami stosunku podatkowoprawnego łączącego organ podatkowy i podatnika, dzięki kompetencjom orzeczniczym uregulowanym w ustawie regulującej procedurę sądowoadministracyjną mogą w doniosły sposób ingerować w te stosunki, w tym również w ich treść.

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, prawo administracyjne, decyzja podatkowa, postępowanie sądowoadministracyjne, wyrok sądu administracyjnego