

**AKTY
KOŃCZĄCE
POSTĘPOWANIE
PODATKOWE**

DECYZJA

ORGAN PODATKOWY orzeka

w formie decyzji

w innej formie, jeżeli
przepisy niniejszej
ustawy tak stanowią
(postanowienie)

DECYZJA

rozstrzyga sprawę
co do jej istoty

w inny sposób
kończy
postępowanie w
danej instancji

RODZAJE DECYZJI

DECYZJE MATERIALNE

rozstrzygające co do istoty (np. ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, określenie wysokości zobowiązania podatkowego, stwierdzenie nadpłaty, odmowa stwierdzenia nadpłaty, odroczenie terminu płatności podatku, odmowa odroczenia terminu płatności podatku);
wydawane między wszczęciem a zakończeniem postępowania (w przeciwieństwie do czynności technicznych, które mogą mieć miejsce także po zakończeniu postępowania, np. wydawanie zaświadczeń)

DECYZJE PROCESOWE (FORMALNE)

decyzje w inny sposób niż co do istoty kończące postępowanie podatkowe;
orzeczenia formalnie jedynie kończące wszczęte i prowadzone postępowanie podatkowe,
np. decyzja o umorzeniu postępowania podatkowego (art. 208 o.p.),
decyzja o odmowie wznowienia postępowania podatkowego (art. 243 § 3 o.p.),
decyzja o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji (art. 248 § 3 o.p., art. 249 o.p.),
decyzja o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej (art. 256 o.p.)

RODZAJE DECYZJI

DECYZJE KONSTYTUTYWNE	charakter prawotwórczy poprzez nowe ukształtowanie sytuacji prawnej strony; skutek <i>ex nunc</i> ; skutek prawny decyzji następuje nie z mocy ustawy, ale z mocy podjętego rozstrzygnięcia;
DECYZJE DEKLARATORYJNE	potwierdzają zaistnienie zdarzenia powodującego powstanie stosunku prawnego z mocy samego prawa; skutki <i>ex tunc</i> , a więc jeszcze przed ich doręczeniem (np. decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego); akt deklaratoryjny zawierający akt uzupełniający o charakterze konstytutywnym (np. podatkowy nakaz płatniczy uwzględniający wniosek o rozłożenie podatku na raty)

RODZAJE DECYZJI

DECYZJE OSTATECZNE

nie służy od nich odwołanie w postępowaniu podatkowym, wszystkie decyzje organu II instancji wydane w wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego, zgodnie z zasadą dwuinstancyjności ([art. 127](#) o.p.);
decyzje I instancji, w przypadku gdy nie wniesiono od nich odwołania (w tym, gdy strona uchybiła terminowi do wniesienia odwołania i terminu tego jej nie przywrócono – [art. 228 § 1 pkt 2](#) o.p.);
decyzje I instancji, w przypadku, gdy odwołanie zostało wniesione w terminie, ale organ odwoławczy stwierdził jego niedopuszczalność ([art. 228 § 1 pkt 1](#) o.p.)

DECYZJE NIEOSTATECZNE

możliwe jest wniesienie odwołania przy wykorzystaniu zwyczajnego środka prawnego

RODZAJE DECYZJI

DECYZJE POZYTYWNE	uwzględniające żądanie strony;
DECYZJE NEGATYWNE	odmowne bądź też uwzględniające zgłoszone żądanie tylko w części;
DECYZJA O UMORZENIU POSTĘPOWANIA	wydawana, w przypadku bezprzedmiotowości postępowania pierwotna (wcześniejsze rozstrzygnięcie sprawy decyzją ostateczną obowiązującą w obrocie prawnym) i wtórna (gdy przesłanka bezprzedmiotowości ujawniła się w toku postępowania, niezależnie od tego kiedy wystąpiła); kategorie przyczyn bezprzedmiotowości: podmiotowe dotyczące strony lub organu; przedmiotowe dotyczące interesu prawnego; dotyczące podstawy rozstrzygnięcia; dotyczące elementów stanu faktycznego
DECYZJA O ZABEZPIECZENIU	w ramach zabezpieczenia przedwymiarowego (jurysdykcyjnego), treść decyzji o zabezpieczeniu: przybliżona kwota zobowiązania podatkowego oraz kwota odsetek za zwłokę

Decyzja
zawiera:

oznaczenie organu podatkowego;

datę jej wydania;

oznaczenie strony;

powołanie podstawy prawnej;

rozstrzygnięcie;

uzasadnienie faktyczne i prawne;

pouczenie o trybie odwoławczym - jeżeli od decyzji służy odwołanie;

podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w formie dokumentu elektronicznego - kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty.

Decyzja w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania pieniężnego, sporządzana z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego, może zamiast podpisu własnoręcznego osoby upoważnionej do jej wydania, zawierać podpis mechanicznie odtwarzany tej osoby lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym osoby upoważnionej do jej wydania.

Przepisy prawa podatkowego mogą określać także inne składniki, które powinna zawierać decyzja.

Art. 214 OP

Nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia.

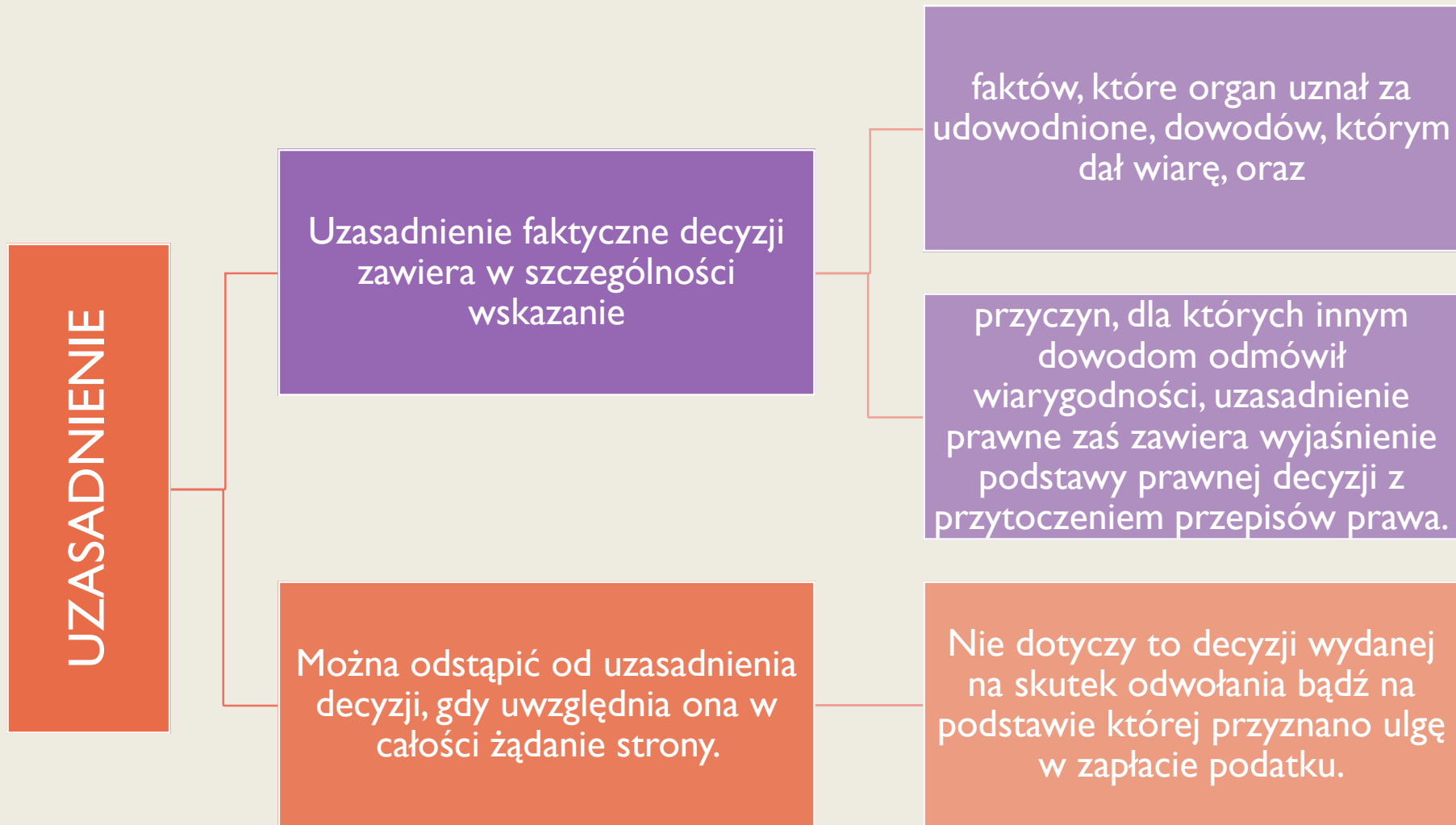
POUCZENIE

Decyzja, w stosunku do której może zostać wniesiona skarga do sądu administracyjnego,

zawiera pouczenie o możliwości wniesienia skargi.

Decyzja nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

zawiera również pouczenie o odpowiedzialności karnej za usunięcie, ukrycie, zbycie, darowanie, zniszczenie, rzeczywiste lub pozorne obciążenie albo uszkodzenie składników majątku strony, mające na celu udaremnienie zabezpieczenia lub egzekucji obowiązku wynikającego z tej decyzji.



I SA/Sz 872/I 9

Strona ma prawo do tego, aby móc wyłącznie w oparciu o skierowaną do niej decyzję podatkową sprawdzić i ewentualnie zakwestionować sformułowany tą decyzją ciężący na niej obowiązek.

I SA/GI 1477/I 9

Uzasadnienie faktyczne i prawne jest jednym z niezbędnych elementów decyzji. Proces rozumowania organu, wnioski dotyczące oceny dowodów oraz argumenty przemawiające za przyjęciem określonej opinii, winny znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji tak by adresat, a nadto sąd dokonujący kontroli legalności aktu, mieli możliwość zapoznania się nie tylko ze stwierdzeniem organu, ale również z analizą, jaką organ przeprowadził w stosunku do każdego z dowodów i przyczyn, dla których niektóre dowody zostały uznane za wiarygodne, a innym odmówiono wiarygodności. Niezbędne jest też wykazanie jakie znaczenie dla potrzeb rozstrzyganej sprawy mają dowody wskazane przez organ w uzasadnieniu decyzji. Tylko decyzja spełniająca te kryteria może w pełni realizować zasady ogólne postępowania wyrażające się w prowadzeniu postępowania w sposób budzący zaufanie do organów oraz przekonywaniu polegającym na wyjaśnieniu stronie zasadności przesłanek, którymi kierowano się przy załatwianiu sprawy. Innymi słowy decyzja, którą otrzymuje strona powinna być pełna, tzn. powinna w swoim uzasadnieniu dawać kompletną informację co do tego, jakie elementy zadecydowały o takim określeniu praw lub obowiązków strony, które wyrażono w rozstrzygnięciu.

I SA/GI 1165/I 9

1. Sporządzenie uzasadnienia jest więc nie tylko wymogiem formalnym – wynikającym wprost z brzmienia art. 210 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej - ale także ma istotne znaczenie merytoryczne. Przedstawienie bowiem toku rozumowania organu podatkowego, który poprzedza wydanie decyzji, nie tylko pełni funkcję perswazyjną, wyluszcza powody podjętego rozstrzygnięcia, tak aby strona mogła się przekonać o jego słuszności (art. 121 Ordynacji podatkowej), ale także wpływa na kontrolę merytoryczną aktu w postępowaniu odwoławczym lub też sądowoadministracyjnym.

2. Obowiązek wyczerpującego umotywowania decyzji wynika również z obowiązywania w postępowaniu podatkowym zasady przekonywania (art. 124 Ordynacji podatkowej). Zasada ta nie jest zrealizowana zarówno wówczas, gdy organ pominięciem milczeniem niektóre twierdzenia, jak też, gdy nie ustali i nie odniesie się do wszystkich faktów istotnych dla danej sprawy, jak i wreszcie jeśli zastosuje określoną regulację prawną nie wyjaśniając powodów dlaczego tak uczynił, czy zawierając w uzasadnieniu decyzji stwierdzenia, które pozostają wobec siebie w sprzeczności.

ZASADA PRZEKONYWANIA

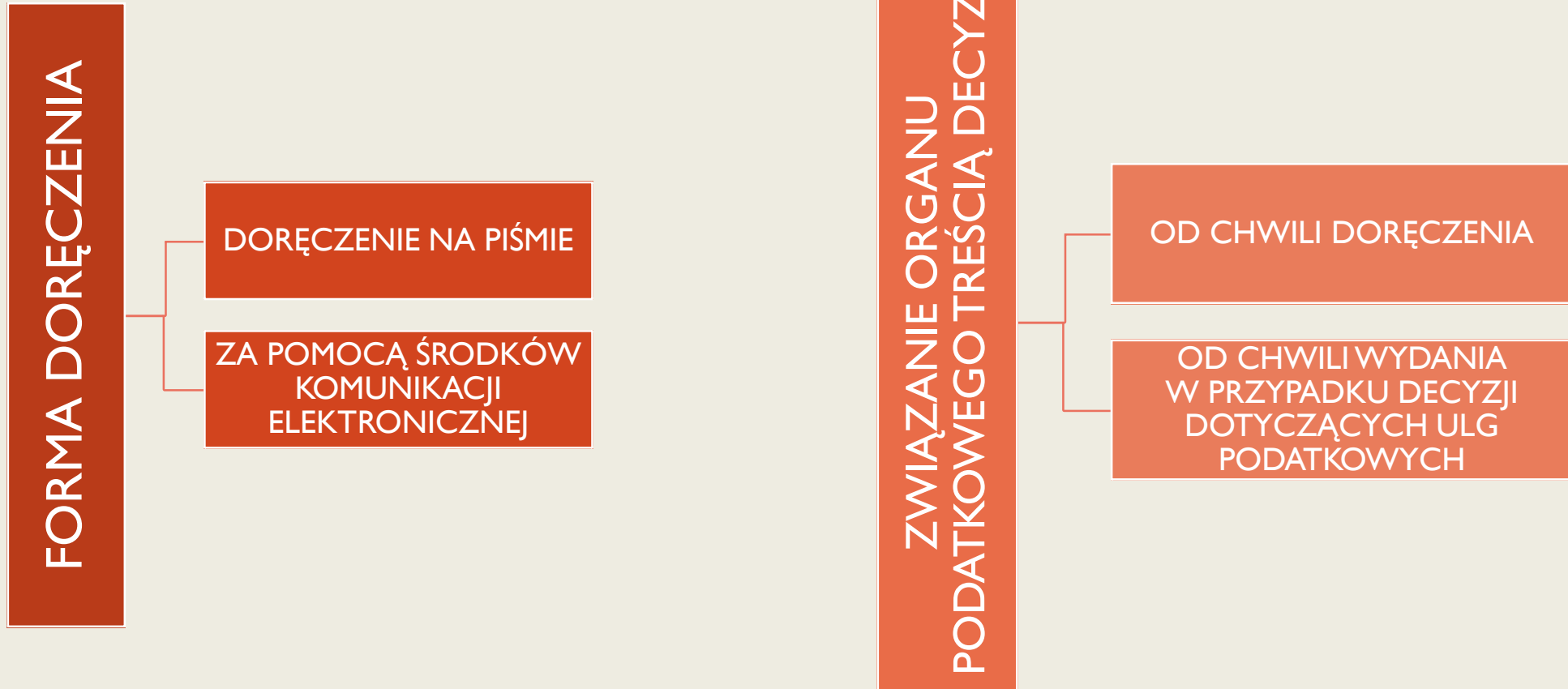
Art. 124. o.p.

Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.



uzasadnienie decyzji podatkowej
wyjaśnienie podstawy prawnej
decyzji

WPROWADZENIE DECYZJI DO OBROTU



UZUPEŁNIENIE/SPROSTOWANIE DECYZJI

UZUPEŁNIENIE
nieistotne wady decyzji –
niedające podstaw do
uchylenia lub zmiany decyzji



1. rektyfikacja decyzji
podatkowej na wniosek
strony (14 dni od
doręczenia);
2. rektyfikacja decyzji z
urzędu.

SPROSTOWANIE
przesłanki:
błędy rachunkowe i inne
oczywiste omyłki,
właściwość rzeczowa
organu podatkowego



1. z urzędu
2. na wniosek strony (14 dni
od doręczenia)
3. wyjaśnienie na żądanie
strony lub organu
egzekucyjnego

forma prawna uzupełnienia lub
sprostowania – decyzja



odmowa uzupełnienia lub
sprostowania – postanowienie,
na które służy zażalenie

I SA/Po 582/I 8

Rozstrzygnięcie, zwane również osnową decyzji, jest zdaniem lub zespołem zdań formułujących uprawnienia lub obowiązki ustalone w decyzji. Z tego względu element ten należy uznać za najważniejszy w tekście decyzji. Treść rozstrzygnięcia powinna być jasna i precyzyjna. W jego formułowaniu nie należy używać pojęć nieostrych lub wieloznacznych, terminów niezrozumiałych, zdań złożonych itp. Brak rozstrzygnięcia oczywiście wyklucza traktowanie danego aktu jako decyzji. Wady rozstrzygnięcia, polegające zwłaszcza na jego niezrozumiałej treści, mogą być naprawiane w drodze "uzupełnienia decyzji co do rozstrzygnięcia".

I SA/Po 581/I 8

Z unormowania zawartego w art. 213 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa wynika, że żądanie strony co do uzupełnienia orzeczenia nie może być uwzględnione w dwóch przypadkach: 1) jeżeli żądanie wykracza poza zamknięty katalog ustawowych składników podlegających uzupełnieniu, 2) jeżeli wniosek został złożony z uchybieniem 14 - dniowego terminu. Rozstrzygnięcie, zwane dawniej osnową decyzji, jest zdaniem lub zespołem zdań formułujących uprawnienia lub obowiązki ustalone w decyzji. Z tego względu element ten należy uznać za najważniejszy w tekście decyzji. Treść rozstrzygnięcia powinna być jasna i precyzyjna. W jego formułowaniu nie należy używać pojęć nieostrych lub wieloznacznych, terminów niezrozumiałych, zdań złożonych itp. Brak rozstrzygnięcia oczywiście wyklucza traktowanie danego aktu jako decyzji. Wady rozstrzygnięcia, polegające zwłaszcza na jego niezrozumiałej treści, mogą być naprawiane w drodze "uzupełnienia decyzji co do rozstrzygnięcia" (art. 213 § 1 Ordynacji podatkowej).

I SA/Po 583/I 8

1. Przepis art. 213 ustawy – Ordynacja podatkowa ma zastosowanie wyłącznie do braków decyzji polegających na niezałatwieniu sprawy w całości. W prawie podatkowym rozstrzygnięcia mają w zasadzie charakter jednorodny i jednostkowy. Dotyczą wysokości konkretnego zobowiązania, zarówno wtedy gdy chodzi o wymiar podatku, jak i wówczas gdy wniosek dotyczy zaniechania, umorzenia czy rozłożenia na raty. Rzadko się natomiast zdarza, aby sprawa miała tak "rozległy" charakter, aby jakaś jej część nie została rozstrzygnięta. Zastosowanie mają tu raczej te postanowienia, które odnoszą się do prawa odwołania, wniesienia powództwa do sądu powszechnego. Określenie w decyzji kwoty zobowiązania podatkowego jest istotnym elementem decyzji, a wszelkie dokonywane zmiany w tym zakresie prowadzą do zmiany jej treści, a nie formy. Sprostowanie oczywistej omyłki może powodować zmiany w jej formie, a nie treści.

2. Wady orzeczeń administracyjnych dzieli się na wady istotne i nieistotne. Usunięcie wad istotnych następuje w trybie środków zaskarżenia (zwyczajnych lub nadzwyczajnych) oraz środków nadzoru. Usunięcie wad nieistotnych następuje w trybie rektyfikacji (sprostowania, uzupełnienia, wykładni treści orzeczenia). Konstrukcja trybów usuwania wad istotnych oraz nieistotnych oparta jest na zasadzie niekonkurencyjności (wyłącznieści).

WYKONANIE DECYZJI PODATKOWEJ

ZASADA: WYKONANIE DECYZJI OSTATECZNYCH, ale:

Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano **rygor natychmiastowej wykonalności**.

Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy:

- organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub
- strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub
- strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub
- okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

Rygor natychmiastowej wykonalności stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.

Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze **postanowienia**.

Na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności **służy zażalenie**. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji.

Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie skraca terminu płatności, wynikającego z decyzji lub przepisu prawa.

I SA/Po 885/19

Na gruncie art. 239b § 1 pkt 3 ustawy - Ordynacja podatkowa przez zbywanie majątku znacznej wartości należy rozumieć zbywanie takiej jego części, która w proporcji do pozostałej, będącej w dyspozycji strony postępowania, uniemożliwia lub znacznie utrudnia zaspokojenie wynikającego z decyzji obowiązku podlegającego wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. To oznacza, że organy winny w sposób precyzyjny ustalić wartość majątku podatnika i to, czy zbyty składnik majątkowy w kontekście pozostałego majątku podatnika ma znaczną wartość, o której mowa w art. 239b § 1 pkt 3 ustawy - Ordynacja podatkowa.

I SA/GI I 169/19

Z uwagi na wpadkowy, szczegółowy, incydentalny charakter postępowania w sprawie nadania decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności, które prowadzone jest w czasie i w ramach toczącego się (na etapie postępowania międzyinstancyjnego, a następnie drugoinstancyjnego) postępowania podatkowego, pełnomocnictwo złożone do akt sprawy podatkowej zasadniczo skuteczne też będzie w postępowaniu w przedmiocie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, chyba że konkretna treść pełnomocnictwa, którego dokument złożony zostanie do akt postępowania podatkowego, stanowić będzie, na zasadzie wyjątku oraz umowy stron stosunku prawnego pełnomocnictwa, jednoznacznie inaczej.

I SA/Ke 414/19

Jeżeli okres pozostały do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące, to uprawdopodobnienie przesłanki przewidzianej w art. 239b § 2 Ordynacji podatkowej polega na wykazaniu, że zachodzą takie okoliczności faktyczne, które potwierdzają, że z tego powodu zobowiązanie podatkowe określone w decyzji nie zostanie wykonane. Okolicznością wskazującą, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane z uwagi na krótszy niż 3 miesięczny termin przedawnienia może być m.in. czas niezbędny do uzyskania przez decyzję nieostateczną waloru ostateczności. Jeżeli bowiem uruchomione zostało postępowanie odwoławcze, a spodziewany czas przeprowadzenia tego postępowania z zachowaniem terminów określonych przez przepisy prawa przekracza okres pozostały do przedawnienia zobowiązania, to okoliczność ta może stanowić uprawdopodobnienie, że zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane.

WYGAŚNIĘCIE DECYZJI PODATKOWEJ

PRZESŁANKI WYGAŚNIĘCIA DECYZJI OSTATECZNEJ

- bezprzedmiotowość decyzji podatkowej;
- przesłanki związane ze stroną postępowania: niedopełnienie warunku (warunek jako dodatkowy element decyzji podatkowej), niedopełnienie warunków skorzystania z ulgi, niedopełnienie warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania;
- właściwość rzeczowa organu podatkowego w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji oraz skutki stwierdzenia wygaśnięcia decyzji przez organ drugiej instancji dla decyzji wydanej w pierwszej instancji.

FORMA PRAWNA STWIERDZENIA WYGAŚNIĘCIA DECYZJI – DECYZJA

WYGAŚNIĘCIE DECYZJI Z MOCY PRAWA

- wygaśnięcie decyzji z mocy prawa: niedotrzymanie terminu płatności podatku, raty podatku lub zaległości podatkowej oraz doręczenie decyzji stwierdzającej nadpłatę podatk

FORMA PRAWNA – WYGAŚNIĘCIE DECYZJI NIE WYMAGA STWIERDZENIA DECYZJĄ

ZASADA TRWAŁOŚCI DECYZJI OSTATECZNYCH

Art. 128. o.p.

Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne.

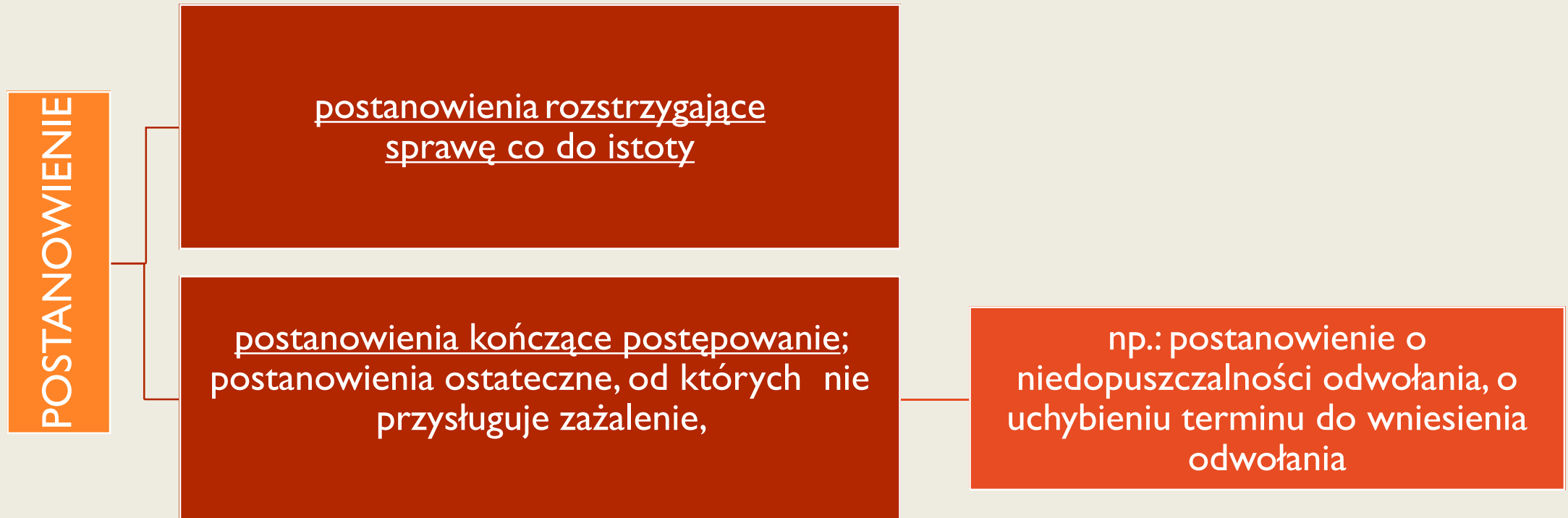
Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych.



CHARAKTER DECYZJI OSTATECZNYCH MAJĄ:

- decyzje wydane przez organ podatkowy drugiej instancji
- decyzje wydane w toku postępowania jednoinstancyjnego
- decyzje organu pierwszej instancji, jeżeli strona uchybiła terminowi do wniesienia odwołania do organu wyższej instancji, a nie miało miejsca przywrócenie terminu

POSTANOWIENIA JAKO AKTY KOŃCZĄCE POSTĘPOWANIE



POSTANOWIENIA JAKO AKTY KOŃCZĄCE POSTĘPOWANIE



Postanowienie zawiera:

1) oznaczenie organu podatkowego;

2) datę jego wydania;

3) oznaczenie strony albo innych osób biorących udział w postępowaniu;

4) powołanie podstawy prawnej;

5) rozstrzygnięcie;

6) pouczenie, czy i w jakim trybie służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego;

7) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli postanowienie zostało wydane w formie dokumentu elektronicznego – kwalifikowany podpis elektroniczny albo podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP.

Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie.