

JOLANTA ANETA WILK, KRZYSZTOF ZBIGNIEW WILK

krzysztof.wilk@univ.szczecin.pl

*Formalne przesłanki dopuszczalności skargi sądowej wniesionej
na decyzję organu podatkowego*

The Formal Premises of Admissibility of a Court Complaint Brought Against the Tax Authority's Decision

Słowa kluczowe: skarga; wymogi formalne skargi; decyzja; organ podatkowy; sąd administracyjny

Keywords: complaint; formal requirements of the complaint; decision; tax authority; administrative court

Kod JEL: K34; K39; K41

Wstęp

Ze względu na konieczność zapewnienia kompletnej ochrony praw jednostki (podatnika) niezbędne stało się wprowadzenie możliwości skorzystania przez strony z wniesienia środków zaskarżenia umożliwiających weryfikację orzeczeń organów podatkowych drugiej instancji. Istotny dla powyższego twierdzenia jest fakt, że kontrola sprawowana przez sąd administracyjny dotyczy sytuacji, w których jednym z podmiotów biorących udział w procesie najczęściej jest obywatel. Sądowa kontrola dotyczy spraw, które były rozpatrywane wcześniej w postępowaniu administracyjnym, gdzie pozycja jednostki była pozycją nierównorzędną w stosunku do pozycji organów administracji publicznej [Kania, 2009, s. 61].

Wnosząc skargę do sądu administracyjnego, jednostka oczekuje od organu niezależnego i niezawisłego, jakim jest sąd administracyjny, wydania orzeczenia sprawiedliwego. Strona domaga się od sądu administracyjnego ochrony prawnej

[Adamiak, 2004, s. 21]. W literaturze wskazuje się także, że skarga może być dwójako rozumiana. Jako wyraz niezadowolenia strony z działania lub bezczynności organu administracji publicznej, z jednoczesnym żądaniem oceny sprawy przez sąd pod względem legalności. Inne rozumienie odnosi się do jej ujęcia w kategoriach procesowych i oznacza środek prawny służący do wszczęcia postępowania sądowno-administracyjnego w celu usunięcia z obrotu prawnego wadliwego działania organu administracyjnego, względnie jego bezczynności [Bojanowski, Cieślak, Lang, 2004, s. 248].

Sąd z urzędu bada w pierwszej kolejności dopuszczalność skargi, ustalając, czy nie zachodzi jedna z przesłanek jej odrzucenia [Jagielska, 2013, s. 342]. Jako przesłanki dopuszczalności skargi należy rozumieć określone w ustawie procesowej warunki formalne (wymagania) prawidłowego zaskarżenia, dotyczące zarówno przedmiotu skargi, jej formy, jak i treści, przy zachowaniu których to warunków może nastąpić kontrola zgodności z prawem zaskarżonego aktu lub czynności organu administracji publicznej przez sąd administracyjny [Woś, 2009, s. 353].

W doktrynie w różny sposób klasyfikuje się wyżej wymienione przesłanki. Wskazuje się między innymi, że przez przesłanki dopuszczalności skargi rozumie się wymagania co do podmiotów uprawnionych do wniesienia skargi, trybu i terminu jej złożenia oraz warunków formalnych skargi jako pisma procesowego [Jaśkowska, 2010, s. 152]. W literaturze wskazuje się także na przesłanki w szerszym i węższym zakresie [Woś, 2009, s. 354–357].

Natomiast B. Adamiak i J. Borkowski [2012, s. 142, 157] przeprowadzili podział na przesłanki materialne i formalne dopuszczalności postępowania sądowego. Zagadnienia, które zostaną omówione w niniejszym opracowaniu, dotyczą przesłanek formalnych. Celem pracy jest ukazanie praktycznych konsekwencji niespełnienia przez podatnika wnoszącego skargę na decyzję organu podatkowego drugiej instancji wymogów formalnych stawianych przez ustawodawcę temu pismu procesowemu (skardze). Autorzy publikacji podjęli próbę wykazania, że wniesienie przez podatnika skargi zawierającej braki formalne nie pozwala na skuteczne wszczęcie postępowania sądowego.

1. Przesłanki formalne dopuszczalności postępowania sądowno-administracyjnego

Do przesłanek formalnych dopuszczalności postępowania sądowno-administracyjnego zalicza się: termin do wniesienia skargi, uiszczenie wpisu sądowego oraz wymogi formalne skargi jako pisma procesowego. Cechą charakterystyczną tych przesłanek jest to, że mogą być one konwalidowane wskutek wezwania skierowanego przez sąd do strony do uzupełnienia braków formalnych skargi lub z inicjatywy skarżącego, np. w wyniku złożenia wniosku o przywrócenie terminu do dokonania czynności. Sąd może odrzucić skargę, którą uznał za niedopuszczalną, dopiero po bezskutecznym wezwaniu do usunięcia jej braków formalnych

[Postanowienie NSA z dnia 29 lipca 2010 r.; Postanowienie WSA w Gdańsku z dnia 1 marca 2011 r.].

2. Termin do wniesienia skargi

Termin do wniesienia skargi na decyzję administracyjną został określony w art. 53 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: u.p.p.s.a.). Skargę wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie [Postanowienie WSA w Szczecinie z dnia 25 maja 2009 r.].

Prokurator lub Rzecznik Praw Obywatelskich mogą wnieść skargę w terminie 6 miesięcy od dnia doręczenia stronie decyzji w sprawie indywidualnej, chyba że brali udział w postępowaniu administracyjnym na prawach strony [Jaśkowska, 2010, s. 161]. Wówczas obowiązują ich te same terminy, co stronę.

Termin 30 dni jest terminem ustawowym, procesowym, prekluzyjnym [Woś, 2012, s. 413]. Termin ustawowy oznacza, że nie jest dopuszczalne jego skrócenie lub przedłużenie przez sąd [Banaszak i in., 2005, s. 607]. Jest terminem prekluzyjnym w tym znaczeniu, że jego upływ sąd bierze pod uwagę z urzędu [Banaszak i in., 2005, s. 769–770]. Jest terminem procesowym, a zatem w przypadku uchybienia terminu jest możliwe przywrócenie skarżącemu terminu do wniesienia skargi [Postanowienie WSA w Białymstoku z dnia 10 marca 2011 r.; Postanowienie NSA z dnia 9 marca 2011 r.].

Termin do wniesienia skargi oblicza się w oparciu o przepisy ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi [art. 83] oraz Kodeksu cywilnego [art. 111 i n.]. Termin na złożenie skargi na decyzję ostateczną organu podatkowego rozpoczyna bieg następnego dnia po dniu, w którym skarżącemu zostało doręczone rozstrzygnięcie podlegające zaskarżeniu.

Od 1 stycznia 2006 r. skargę do sądu administracyjnego wnosi się wyłącznie za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są jej przedmiotem [art. 54 § 1 u.p.p.s.a.]. W przypadku złożenia przez skarżącego skargi do sądu, sąd ten powinien przesłać ją właściwemu organowi administracji publicznej celem nadania biegu. W tej sytuacji o zachowaniu 30-dniowego terminu do wniesienia skargi decyduje data nadania skargi przez sąd w urzędzie pocztowym na adres właściwego organu [Postanowienie NSA z dnia 22 lipca 2011 r.].

3. Wymogi formalne skargi jako pisma procesowego

Stosownie do art. 57 § 1 u.p.p.s.a. skarga powinna czynić zadość wymaganiom pisma w postępowaniu sądowym. Każde pismo strony powinno zawierać oznaczenie sądu, do którego jest kierowane, czyli wskazywać adresata pisma przez wskazanie pełnej nazwy sądu administracyjnego właściwego w sprawie, np. Wojewódzki Sąd

Administracyjny w Szczecinie [Dauter, 2009, s. 120]. Należy podać także imię i nazwisko strony (w przypadku osób fizycznych) lub nazwę strony (w odniesieniu do innych podmiotów, np. spółek), ich przedstawicieli ustawowych lub pełnomocników (z imienia i nazwiska). Kolejnym wymogiem stawianym pismu jest oznaczenie jego rodzaju. Polega to na podaniu określenia zgodnego z treścią pisma i nazwą, jaką takiemu pismu nadają przepisy ustawy, np. skarga, wniosek. Należy zauważyć, iż niewłaściwe oznaczenie rodzaju pisma nie pociąga negatywnych skutków dla strony, bowiem sąd rozpatruje je zgodnie z jego treścią, a nie nazwą [Postanowienie NSA z dnia 23 września 2004 r.].

Pismo powinno zawierać także osnovę wniosku lub oświadczenia, przez którą należy rozumieć treść żądania skierowanego do sądu i jego podstawę prawną lub faktyczną [Dauter, 2009, s. 121]. Jeżeli w piśmie nie przedstawiono jednoznacznych i zrozumiałych wniosków, sąd jest zobligowany na podstawie art. 49 § 1 u.p.p.s.a. wezwać stronę do sprecyzowania wniosków [Postanowienie NSA z dnia 22 lutego 2007 r.].

Każde pismo strony powinno zawierać jej podpis albo podpis jej przedstawiciela ustawowego lub pełnomocnika [Postanowienie NSA z dnia 30 października 2006 r.; Postanowienie NSA z dnia 10 stycznia 2013 r.]. W doktrynie i orzecznictwie wskazuje się, że podpis musi być własnoręczny [Dauter, 2009, s. 191], natomiast są rozbieżności co do tego, czy podpis powinien zawierać choćby nazwisko, czy wystarczająca jest sama parafta [Tarno, 2008, s. 141]. W orzecznictwie wskazuje się, że dla skuteczności pisma wnoszonego przez stronę drogą elektroniczną konieczne jest późniejsze opatrzenie go własnoręcznym podpisem [Postanowienie NSA z dnia 9 stycznia 2013 r.]. Nie jest dopuszczalne wniesienie pisma opatrzonego bezpiecznym podpisem elektronicznym [art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym], w tym także za pośrednictwem organu administracji publicznej, za pomocą środków komunikacji elektronicznej [Uchwała NSA z dnia 12 maja 2014 r.]. Skarga wnoszona przez osobę prawną powinna być podpisana w sposób czyniący zadość zasadom reprezentowania tego podmiotu ujawnionym w Krajowym Rejestrze Sądowym [Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2005 r.].

Jeżeli nie jest możliwe podpisanie pisma przez stronę, wówczas można złożyć podpis zastępczy [art. 46 § 4 u.p.p.s.a.]. Dla skuteczności tego podpisu wymagane jest udzielenie upoważnienia osobie podpisującej się w zastępstwie oraz podanie przyczyny braku własnoręcznego podpisu wnoszącego pismo (np. kalectwo, analfabetyzm) [Tarno, 2009, s. 141].

Na końcu pisma należy wymienić wszystkie dołączone do niego załączniki w taki sposób, aby było możliwe ustalenie, jakie dokumenty zostały złożone, np. przez wskazanie nazwy pisma i daty jego sporządzenia [Dauter, 2009, s. 122]. Do pisma należy dołączyć również pełnomocnictwo, jeżeli pismo wnosi pełnomocnik, który nie złożył uprzednio pełnomocnictwa [Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 18 stycznia 2011 r.]. Ponadto należy do niego załączyć odpisy pisma i odpisy załączników dla doręczenia ich stronom oraz – jeżeli w sądzie nie złożono załączników

w oryginale – po jednym odpisie każdego załącznika do akt sądowych [art. 47 § 1 u.p.p.s.a.]. Niedołączenie wymaganej liczby odpisów skargi i odpisów załączników jest brakiem formalnym skargi [Uchwała NSA z dnia 18 grudnia 2013 r.].

Pierwsze pismo w sprawie powinno również zawierać oznaczenie miejsca zamieszkania, a w razie jego braku – adres do doręczeń lub siedziby stron, ich przedstawicieli ustawowych i pełnomocników oraz przedmiotu sprawy, natomiast kolejne pisma powinny zawierać sygnaturę akt [art. 46 § 2 u.p.p.s.a.]. Podanie wartości przedmiotu zaskarżenia, jeżeli od niej zależy wysokość opłaty, także stanowi warunek formalny skargi [art. 215 § 1 u.p.p.s.a.; Postanowienie WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2005 r.]. Skarga powinna ponadto zawierać wskazanie zaskarżonej decyzji, oznaczenie organu, którego działania skarga dotyczy oraz określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego [art. 57 § 1 u.p.p.s.a.].

4. Wpis sądowy od skargi

Wymogiem formalnym dla skutecznego wniesienia skargi jest także uiszczenie wpisu od skargi [Postanowienie NSA z dnia 28 lutego 2011 r.]. W sprawach, w których przedmiotem zaskarżenia są należności pieniężne, jest to wpis stosunkowy, w pozostałych sprawach jest to wpis stały [art. 231 u.p.p.s.a.]. Obowiązek uiszczenia wpisu od skargi nie ma charakteru bezwzględny, bowiem ustawodawca wprowadził przypadki zwolnienia od kosztów sądowych z mocy ustawy [art. 239 u.p.p.s.a.].

Wpis od skargi strona skarżąca obowiązana jest zapłacić na wezwanie przewodniczącego w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, pod rygorem odrzucenia skargi [art. 220 § 1 i § 3 u.p.p.s.a.]. Zauważyć wypada, że wpis [art. 212 § 1 u.p.p.s.a.] należy uiścić gotówką do kasy lub na rachunek bankowy właściwego sądu [art. 212 § 1 u.p.p.s.a.], a zatem nie jest możliwe poniesienie tej opłaty przez naklejenie na pismo znaków opłaty skarbowej [Postanowienie WSA w Krakowie z dnia 26 czerwca 2009 r.].

Podsumowanie

Sądy administracyjne zostały powołane do sprawowania kontroli administracji publicznej, w tym także organów podatkowych. Sąd administracyjny bada i orzeka o zgodności z prawem m.in. zaskarżonych aktów (decyzji organów podatkowych), wyrażając w swoich orzeczeniach ocenę prawną. Jednakże bez względu na funkcję ustrojową sądu administracyjnego, powołanego do badania zaskarżonego aktu pod względem legalności z obowiązującym porządkiem prawnym, głównym obowiązkiem sądu jest sprawdzenie, czy są podstawy do wszczęcia postępowania przed tym sądem, a więc czy m.in. wniesiona przez podatnika skarga spełnia wymogi formalne, które dla niej przewidział ustawodawca [Dauter, 2012, s. 169].

W ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi wprowadzono otwarty katalog przesłanek dopuszczalności skargi. Ustawodawca nie tylko ustanowił przesłanki, ale również uregulował procedurę w razie stwierdzenia przez sąd, że wniesiona skarga nie spełnia wymogów ustanowionych dla tego pisma procesowego.

Co do zasady stwierdzenie przez sąd, że skarga zawiera braki formalne, skutkuje jej odrzuceniem. Oznacza to, że sąd nie będzie rozstrzygał istoty sprawy, będzie orzekał jedynie o braku możliwości wydania wyroku. W takim przypadku sąd na posiedzeniu niejawnym wyda postanowienie o odrzuceniu skargi, zatem w praktyce wniesienie skargi niespełniającej przesłanek formalnych uniemożliwia skuteczne wszczęcie postępowania sądowoadministracyjnego i skierowanie sprawy do jej merytorycznego rozpoznania.

Zauważyć należy, że zanim sąd odrzuci skargę, zobowiązany jest do wezwania skarżącego o usunięcie jej braków formalnych. Jeżeli skarżący nie uzupełni tych braków w określonym przez sąd terminie, dopiero wówczas sąd skargę odrzuci jako niedopuszczalną.

Z analizy orzecznictwa sądów administracyjnych wynika, że ustalenie, czy zostały spełnione wszystkie wymogi stawiane skardze, a następnie uznanie, iż skarga jest dopuszczalna, napotyka niekiedy w praktyce na trudności. Świadczy o tym m.in. rozbieżność istniejąca w orzecznictwie w zakresie stwierdzenia istnienia przesłanek niedopuszczalności skargi [Uchwała NSA z dnia 11 kwietnia 2005 r.; Uchwała NSA z dnia 18 grudnia 2013 r.; Uchwała NSA z dnia 12 maja 2014 r.].

Reasumując, wskazać należy, że samo sporządzenie i wniesienie skargi nie daje stronie (podatnikowi) gwarancji, że sąd się nią zajmie. Sąd może bowiem skargę odrzucić, gdy pojawią się formalne przeszkody do jej rozpoznania. O tym, jak istotne jest, aby podatnik należycie i starannie sporządził skargę, spełniając wymogi stawiane jej przez ustawodawcę, może świadczyć to, że spośród 3290 skarg (1577 – Wydział I, 1713 – Wydział II) wniesionych w 2013 r. do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie, sąd skargę odrzucił aż 394 z nich (148 – Wydział I, 248 – Wydział II).

Bibliografia

- Adamiak B., *Uwagi o modelu dwuinstancyjnego postępowania sądowoadministracyjnego*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*, Wyd. UŁ, Łódź 2004.
- Adamiak B., Borkowski J., *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2012.
- Banaszak B., Bojarski M., Gromski W., Huchla A., Jacyszyn J., Jezioro J., Jeżewski J., Kalina-Prasznic U. (red.), Kuczyński T., Kundera J.E., Lis M., Maciejewski M., Marszałkowska-Krześ E., Pakuła A., Oławucka H., Preisner A., *Mala encyklopedia prawa*, C.H. Beck, Warszawa 2005.
- Bojanowski E., Cieślak Z., Lang J., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym*, LexisNexis, Warszawa 2004.

- Dauter B., *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- Dauter B., *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, LexisNexis, Warszawa 2012.
- Jagielska M., *Skarga*, [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2013.
- Jaśkowska M., *Przesłanki dopuszczalności postępowania sądowoadministracyjnego*, [w:] M. Jaśkowska, E. Masternak, E. Ochendowski (red.), *Postępowanie sądowoadministracyjne*, LexisNexis, Warszawa 2010.
- Kania M., *Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2009.
- Postanowienie NSA z dnia 23 września 2004 r., FSK 1204/04, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie NSA z dnia 30 października 2006 r., I FSK 1189/06, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie NSA z dnia 22 lutego 2007 r., II OZ 140/07, ONSAiWSA 2008, nr 2, poz. 27.
- Postanowienie NSA z dnia 29 lipca 2010 r., II FSK 1377/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie NSA z dnia 28 lutego 2011 r., II FSK 2627/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie NSA z dnia 9 marca 2011 r., II FZ/11, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie NSA z dnia 22 lipca 2011 r., I OSK 1221/11, LEX nr 1149135.
- Postanowienie NSA z dnia 9 stycznia 2013 r., I OZ 969/12, LEX nr 1273910.
- Postanowienie NSA z dnia 10 stycznia 2013 r., I OZ 970/12, LEX nr 1273911.
- Postanowienie WSA w Białymstoku z dnia 10 marca 2011 r., II SA/Bk 15/11, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie WSA w Gdańsku z dnia 1 marca 2011 r., II SA/Gd 937/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 18 stycznia 2011 r., IV SA/Gl 827/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie WSA w Krakowie z dnia 26 czerwca 2009 r., II SA/Kr 672/09, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2005 r., I SA/Sz 859/04, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Postanowienie WSA w Szczecinie z dnia 25 maja 2009 r., I SA/Sz 226/09, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Tarno J.P., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2008.
- Uchwała NSA z dnia 11 kwietnia 2005 r., OPS 1/2004, ONSWiWSA 2005, nr 4, poz. 62.
- Uchwała NSA z dnia 18 grudnia 2013 r., I OPS 13/13, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Uchwała NSA z dnia 12 maja 2014 r., I OPS 10/13, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.
- Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2014 r., poz. 121 ze zm.).
- Ustawa z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym (Dz. U. z 2013 r., poz. 262).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270 ze zm.).
- Woś T., *Skarga*, [w:] T. Woś (red.), *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2005 r., FSK 2640/04, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

The Formal Premises of Admissibility of a Court Complaint Brought Against the Tax Authority's Decision

The aim of the publication is to present the practical consequences of non-compliance by the taxpayer appellant against the decision of the second instance tax authority with the formal requirements set by the legislator to that procedural document (a complaint). The study used the following test methods: studies of literature, an analysis of national laws and rulings of administrative courts. The analysis – above all of the rulings of administrative courts – allowed to establish that the mere drafting and bringing the taxpayer complaints to court does not guarantee that the court will recognize the merits of the case and issue a ruling. This means that not in every case the court will check the contested decision of the tax authority. If the court finds that the complaint is inadmissible because the applicant did not comply with the formal requirements of complaint, the court will reject the complaint by a decision in closed session.

Formalne przesłanki dopuszczalności skargi sądowej wniesionej na decyzję organu podatkowego

Celem artykułu jest ukazanie praktycznych konsekwencji niespełnienia przez podatnika wnoszącego skargę na decyzję organu podatkowego drugiej instancji wymogów formalnych stawianych przez ustawodawcę temu pismu procesowemu (skardze). Autorzy opracowania podjęli próbę wykazania, że wniesienie przez podatnika skargi zawierającej braki formalne nie pozwala na skuteczne wszczęcie postępowania sądowego. W pracy wykorzystano następujące metody badawcze: studia literatury przedmiotu, analizę przepisów prawa krajowego oraz orzeczeń sądów administracyjnych. W wyniku przeprowadzonej analizy – przede wszystkim orzecznictwa sądów administracyjnych – ustalono, że samo sporządzenie i wniesienie przez podatnika skargi do sądu nie gwarantuje, że sąd rozpozna sprawę pod względem merytorycznym i wyda wyrok. Oznacza to, że nie w każdym przypadku sąd przeprowadzi kontrolę zaskarżonej decyzji organu podatkowego. Jeżeli sąd stwierdzi, że skarga jest niedopuszczalna, ponieważ skarżący nie zachował wymogów formalnych skargi, wówczas skargę odrzuci postanowieniem na posiedzeniu niejawnym.