

*Agnieszka Olesińska*

Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń

agniesz@umk.pl

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-5134-7237>

## Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji podatkowej, która stała się bezzprzedmiotowa

<http://dx.doi.org/10.12775.SIT.2021.032>

### 1. Wprowadzenie

Opracowanie jest poświęcone stwierdzeniu wygaśnięcia decyzji, która stała się bezzprzedmiotowa. Zgodnie z art. 258 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>1</sup> organ podatkowy, który wydał decyzję, stwierdza jej wygaśnięcie, m.in. jeżeli: „1) stała się bezzprzedmiotowa [...]”. Instytucji tej jak dotąd nie poświęcono opracowania monograficznego i nieczęsto jest ona przedmiotem analiz<sup>2</sup>. Nieco szersze wywody na jej temat można spotkać właściwie tylko w komentarzach do Ordynacji podatkowej<sup>3</sup>. W tym tekście uwaga zostanie skupiona

---

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm. (dalej: O.p.). Przywołane w tekście przepisy bez podania nazwy aktu prawnego pochodzą z tej ustawy.

<sup>2</sup> Można tu wymienić dwa opracowania poświęcone wycinkom tej problematyki, zob. B. Brzeziński, A. Olesińska, *Glosa do wyroku WSA w Szczecinie z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Sz 523/08*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2011, nr 4, s. 40 i n., oraz A. Olesińska, *Wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, która stała się bezzprzedmiotowa (art. 258 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, z. 2, s. 59–68.

<sup>3</sup> Zob. M. Niezgodka-Medek, w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Ka-

na pojęciu bezprzedmiotowości, a zwłaszcza na tym, czy i na ile bezprzedmiotowość decyzji może być rezultatem przedawnienia zobowiązania podatkowego, którego decyzja ta dotyczy. Warto prześledzić, jak przesłanka bezprzedmiotowości rozumiana jest w orzecznictwie sądów administracyjnych, czy rozumienie to cechuje jednolitość i konsekwencja, a także na ile pokrewne jest rozumienie bezprzedmiotowości na gruncie art. 258 § 1 pkt 1 oraz bezprzedmiotowości na gruncie art. 208 § 1 O.p. (tj. przesłanki umorzenia postępowania).

## 2. Normatywna konstrukcja stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, która stała się bezprzedmiotowa

Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji polega na wiążącym uznaniu, że na skutek zaistnienia określonych okoliczności faktycznych i prawnych ustały skutki prawne decyzji<sup>4</sup>. Pierwowzorem rozwiązań przyjętych w Ordynacji podatkowej była instytucja prawna uregulowana w art. 162 § 1 k.p.a.<sup>5</sup>, który brzmi następująco: „Organ administracji publicznej, który wydał decyzję w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli decyzja: 1) stała się bezprzedmiotowa, a stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji nakazuje przepis prawa albo gdy leży to w interesie społecznym lub w interesie strony [...]”<sup>6</sup>. Już na pierwszy rzut oka widać istotną różnicę polegającą na

---

bat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1333–1338; *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Gdańsk 2017, s. 1215–1220; S. Presnarowicz, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. L. Etel, Warszawa 2017, s. 1483–1486.

<sup>4</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Komentarz do ordynacji podatkowej*, t. 2, Toruń 2007, s. 616.

<sup>5</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r. poz. 735 (dalej: k.p.a.).

<sup>6</sup> Instytucja uregulowana w art. 162 § 1 pkt 1 k.p.a. wzbudziła w nauce większe zainteresowanie niż jej podatkowopravny odpowiednik, zob. m.in. T. Woś, *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej jako bezprzedmiotowej (art. 162 k.p.a.)*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 7, s. 49–57.

tym, że – w przeciwieństwie do rozwiązania przyjętego w Ordynacji podatkowej – w Kodeksie postępowania administracyjnego oprócz samej bezprzedmiotowości musi wystąpić dodatkowa przesłanka, a mianowicie taka, że stwierdzenie wygaśnięcia takiej bezprzedmiotowej decyzji nakazuje przepis prawa albo gdy leży to w interesie społecznym lub w interesie strony. Ordynacja podatkowa takich dodatkowych warunków nie przewiduje, co skłania do postawienia tezy, że zakres zastosowania instytucji stwierdzenia wygaśnięcia decyzji jako bezprzedmiotowej jawi się jako potencjalnie szerszy na gruncie prawa podatkowego niż w sferze regulowanej przez Kodeks postępowania administracyjnego. Stanowi to dodatkowy bodziec do podjęcia analizy normatywnej konstrukcji stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej.

Samo zagadnienie bezprzedmiotowości decyzji podatkowej wywołuje kontrowersje. Można niekiedy spotkać się z poglądem, że bezprzedmiotowość decyzji podatkowej, która uzasadniałaby stwierdzenie jej wygaśnięcia na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 O.p., w zasadzie nie występuje<sup>7</sup>. Z kolei niektórzy autorzy uważają, że bardzo szeroki jest krąg decyzji podatkowych, które – w szczególności na skutek upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – stają się bezprzedmiotowe i jako takie w praktyce spełniają przesłankę do stwierdzenia ich wygaśnięcia<sup>8</sup>.

W literaturze podatkowej co do zasady akceptowana jest potrzeba usuwania z obrotu prawnego bezprzedmiotowych decyzji. Za cel instytucji stwierdzenia wygaśnięcia decyzji uznaje się usunięcie stanu niepewności co do obowiązywania decyzji, którą dotknęły okoliczności powodujące jej bezprzedmiotowość<sup>9</sup>. Zbigniew Ofiarski wskazuje, że celem instytucji prawnej stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej jest usunięcie z obrotu prawnego zbędnych de-

---

<sup>7</sup> B. Gruszczyński, w: S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 653–655.

<sup>8</sup> H. Dzwonkowski, w: C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2000, s. 631.

<sup>9</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Komentarz*, t. 2, s. 616.

cyzji<sup>10</sup>. W innym miejscu autor ten stwierdza, że celem tej instytucji jest usunięcie stanu niepewności co do obowiązywania decyzji, co do której wystąpiły okoliczności powodujące jej wygaśnięcie<sup>11</sup>. Również inni autorzy kładą nacisk na konieczność usunięcia stanu niepewności prawnej poprzez eliminację z obrotu prawnego decyzji, które stały się bezprzedmiotowe, a których pozostawanie w obrocie prawnym stwarza obawy o naruszenie bezpieczeństwa obrotu<sup>12</sup>. Zdaniem Janusza Borkowskiego decyzja, która pod względem prawnym nie służy ani stwierdzeniu stanu prawnego lub pozycji prawnej podmiotu, ani też istnienia praw lub obowiązków, może powodować zakłócenia w obrocie prawnym, gdy nadal w nim pozostaje<sup>13</sup>.

W orzecznictwie sądownoadministracyjnym w sprawach podatkowych również się wskazuje, że instytucja stwierdzenia wygaśnięcia decyzji służy usunięciu danej decyzji z obrotu prawnego, jako elementu już zbędnego, a stwarzającego obawy o naruszenie bezpieczeństwa tego obrotu<sup>14</sup>. Decyzja bezprzedmiotowa w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 1 O.p., a zatem wymagająca stwierdzenia jej wygaśnięcia, to decyzja, która nie oddziałuje na inne stosunki prawne, a inaczej – jej wyeliminowanie z obrotu prawnego nie wpłynie na zakres innych uprawnień i obowiązków, w szczególności adresata decyzji<sup>15</sup>.

---

<sup>10</sup> Z. Ofiarski, *Wygaśnięcie decyzji podatkowej*, w: *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369157919/236922> (dostęp: 28.07.2021 r.).

<sup>11</sup> Idem, *Wygaśnięcie decyzji podatkowej*, w: *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, <https://sip.lex.pl/#/monograph/369275775/247018/ofiarski-zbigniew-ogolne-prawo-podatkowe-zagadnienia-materialnoprawne-i-proceduralne?cm=URELATIONS> (dostęp: 28.07.2021 r.).

<sup>12</sup> J. Borkowski / aktualizacja B. Adamiak, w: B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Wrocław 2017, s. 1524; B. Rodak, w: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021, s. 1042.

<sup>13</sup> J. Borkowski / aktualizacja B. Adamiak, op.cit.

<sup>14</sup> Tak m.in. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 9 stycznia 2014 r., III SA/Wa 1467/13.

<sup>15</sup> Ibidem.

### 3. Pojęcie bezprzedmiotowości decyzji

Tadeusz Woś trafnie wywodzi, że „z istoty decyzji wynika, że konieczną przesłanką obowiązywania w czasie decyzji musi być istnienie takiego samego stosunku prawnego, jaki został skonkretyzowany w decyzji. W rezultacie więc decyzja administracyjna wiąże tak długo, jak długo mamy do czynienia z elementami decydującymi o istnieniu danego, skonkretyzowanego w decyzji stosunku prawnego. Powstanie po wydaniu decyzji sytuacji czy układu stosunków społecznych odbiegających od czynników indywidualizujących dany stosunek prawny, ukształtowany lub ustalony w decyzji, kładzie kres istnieniu tego stosunku i musi oddziaływać na obowiązywanie decyzji, która jest wyrazem tych stosunków. Stan taki można uznać za bezprzedmiotowość decyzji. Jest to sytuacja, kiedy przestaje istnieć któryś z elementów przesądzających o istnieniu stosunku prawnego w postaci skonkretyzowanej w decyzji”<sup>16</sup>. Zdaniem tego autora bezprzedmiotowość decyzji mogą powodować też sytuacje, kiedy przestaje istnieć przedmiot rozstrzygnięcia zawartego w decyzji, czyli przedmiot stosunku prawnego, przedmiotem tym zaś są zawsze uprawnienia i obowiązki dwu podmiotów stosunku prawnego, które prawo materialne łączy w taki sposób, że w określonych warunkach faktycznych sytuacja prawna jednego podmiotu jest w określony sposób związana z sytuacją prawną drugiego<sup>17</sup>. W kontekście tych spostrzeżeń kluczowa jest odpowiedź na pytanie, czy każda sytuacja, gdy przestał istnieć stosunek prawny łączący podatnika z beneficjentem podatku, powinna być uznana za przypadek bezprzedmiotowości decyzji, pociągający za sobą konieczność stwierdzenia jej wygaśnięcia. W obszarze prawa podatkowego fundamentalne jest zwłaszcza pytanie o to, czy decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego staje się bezprzedmiotowa w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 1 O.p. w sytuacji, gdy zobowiązanie to wygasło po jej wydaniu i doręczeniu, a dalsze pytanie brzmi: czy każdy przypadek wygaśnięcia zobowiązania

---

<sup>16</sup> T. Woś, *op.cit.*, s. 51.

<sup>17</sup> *Ibidem*.

podatkowego powinien być traktowany jednakowo przez pryzmat art. 258 § 1 pkt 1 O.p.?

Janusz Borkowski wskazuje z kolei, że bezprzedmiotowość decyzji powstaje po jej wydaniu jako stan prawny spowodowany odpadnięciem elementu stosunku materialnoprawnego<sup>18</sup>. Zauważa, że może to być skutkiem beczynności podmiotów uprawnień lub obowiązków<sup>19</sup>. Powszechnie aprobowany jest natomiast pogląd – prezentowany m.in. przez tego autora – że wykonanie decyzji wyklucza odniesienie do niej pojęcia bezprzedmiotowości, ponieważ doszło do powstania stanu prawnego należnego w wyniku pełnej realizacji praw lub obowiązków przez strony, czy to dobrowolnej, czy też przymusowej<sup>20</sup>. Pogląd ten jest akceptowany w orzecznictwie<sup>21</sup>.

#### 4. Przedawnienie zobowiązania jako potencjalna przesłanka bezprzedmiotowości decyzji określającej lub ustalającej jego wysokość

Poza zakresem dalszych rozważań muszą więc pozostać te sytuacje, gdy do wygaśnięcia stosunku prawnego – w tym zobowiązania podatkowego – doszło na skutek wykonania decyzji określającej lub ustalającej wysokość tego zobowiązania. Pozostaje jednak pytanie, czy wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w inny sposób niż przez jego wykonanie pociąga za sobą konieczność stwierdzenia wygaśnięcia, jako bezprzedmiotowej, decyzji określającej lub ustalającej jego wysokość. Z praktycznego punktu widzenia najistotniejsza jest odpowiedź na pytanie o to, czy przedawnienie zobowiązania podatkowego należy uznać za przyczynę bezprzedmiotowości decyzji określającej lub ustalającej jego wysokość, a w konsekwencji – za przesłankę stwierdzenia wygaśnięcia takiej decyzji jako bezprzedmiotowej na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 O.p.

---

<sup>18</sup> J. Borkowski / aktualizacja B. Adamiak, op.cit., s. 1524.

<sup>19</sup> Ibidem.

<sup>20</sup> Ibidem, s. 1527.

<sup>21</sup> Zob. m.in. wyrok WSA w Kielcach z dnia 5 listopada 2020 r., I SA/Ke 249/20.

Należy w tym miejscu przypomnieć cytowany wyżej, niekwestionowany pogląd Tadeusza Wosia, że z bezprzedmiotowością decyzji mamy do czynienia wówczas, gdy przestaje istnieć przedmiot rozstrzygnięcia zawartego w decyzji, czyli przedmiot stosunku prawnego. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek przedawnienia niewątpliwie powoduje, że przestaje istnieć zobowiązanie podatkowe, którego wysokość określono lub ustalono w decyzji, nie sposób zatem zaprzeczyć temu, że przedmiot decyzji przestał istnieć. *Prima facie* wydaje się więc spełnione kryterium bezprzedmiotowości, która powinna pociągnąć za sobą stwierdzenie wygaśnięcia decyzji<sup>22</sup>. W orzecznictwie sądowym kwestia ta postrzegana jest jednak inaczej.

Janusz Borkowski kategorycznie stwierdza, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego na skutek upływu terminu przedawnienia (tak samo zresztą jak innych zdarzeń wymienionych w art. 59 § 1 O.p.) nie oznacza, że decyzja określająca zobowiązanie podatkowe stała się bezprzedmiotowa i zbędna. Wręcz przeciwnie – odnosząc się wprost do podatku od towarów i usług, autor ten zauważa, że stwierdzenie wygaśnięcia takiej decyzji mogłoby wywołać niepewność co do powstałego stanu prawnego, mając na myśli w szczególności to, czy kwotę powstałego zobowiązania podatkowego należy przyjmować w wysokości wynikającej z decyzji, czy też ze złożonej uprzednio deklaracji<sup>23</sup>. Temu argumentowi nie sposób odmówić pewnej słuszności, w istocie bowiem usunięcie z obrotu prawnego decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego powoduje, że zobowiązanie podatkowe (lub też kwotę zwrotu podatku od towarów i usług albo kwotę nadpłaty np. w podatku dochodowym od osób fizycznych lub prawnych itp.) należałoby na powrót przyjmować w takiej wysokości, jaką uprzednio podatek wykazał w deklaracji, uznanej przez organ podatkowy za błędną i „zastąpioną” przez decyzję. Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji, będące wszak jednym ze sposobów wyeliminowania decyzji z obrotu prawnego, mogłoby zatem wywołać błędne przekonanie o tym, że

---

<sup>22</sup> Tak B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007, s. 617.

<sup>23</sup> J. Borkowski / aktualizacja B. Adamiak, *op.cit.*, s. 1526–1527.

np. podatek częściowo zapłacony na jej podstawie stanowił w istocie świadczenie nienależne.

Tego rodzaju potencjalnych perturbacji być może nie należy zupełnie lekceważyć nawet w obliczu tego, że przedawnienie skutkujące wygaśnięciem zobowiązania podatkowego stanowi zarazem przeszkodę w dochodzeniu przez podatnika ewentualnej nadpłaty czy zwrotu podatku. Biorąc jednak pod uwagę przyjęty w literaturze pogląd, że stwierdzenie wygaśnięcia decyzji nie wywołuje skutków już od momentu jej wydania, tj. nie powoduje, że powinna być ona uznana za niebyłą, lecz decyzji stwierdzającej wygaśnięcie decyzji przypisuje się skutek *ex tunc* – jednak bynajmniej nie od jej wejścia do obrotu prawnego, lecz dopiero od dnia, w którym powstały przesłanki wygaśnięcia decyzji, czyli – według tego autora – od dnia, w którym decyzja stała się bezprzedmiotowa<sup>24</sup>. Z natury rzeczy bowiem stwierdzenie wygaśnięcia decyzji jest następcze w stosunku do wystąpienia przesłanki bezprzedmiotowości. W literaturze stwierdza się zarazem, że decyzje w przedmiocie wygaśnięcia decyzji, wydane na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 O.p., mają charakter deklaratoryjny i formalnie jedynie potwierdzający fakt bezprzedmiotowości decyzji<sup>25</sup>. Również w orzecznictwie przyjmuje się, że stwierdzenie wygaśnięcia decyzji tylko formalnie potwierdza fakt jej bezprzedmiotowości, gdy z powodu zdarzeń faktycznych lub prawnych realizacja praw lub obowiązków wynikających z decyzji stała się niemożliwa lub niecelowa<sup>26</sup>.

Jeśli zatem przyjąć pogląd, że decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wywiera skutek nie od momentu wydania bezprzedmiotowej decyzji, ale dopiero od momentu, gdy wystąpiła przesłanka bezprzedmiotowości (tj. gdy „stała” się ona bezprzedmiotowa), to za bezpodstawne należałoby uznać obawy o wywołanie perturbacji prawnych w zakresie zaszłości, które na jej podstawie nastąpiły.

---

<sup>24</sup> T. Woś, op.cit.

<sup>25</sup> Z. Ofiarski, *Wygaśnięcie decyzji podatkowej*, w: *Prawo podatkowe*.

<sup>26</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 7 maja 2002 r., III SA 2708/00.



## 5. Poglądy orzecznictwa na zagadnienie beprzedmiotowości decyzji w kontekście upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego

W orzecznictwie podatkowym występuje pogląd, że przepis art. 258 § 1 pkt 1 O.p. nie daje podstaw do stwierdzenia wygaśnięcia ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe w podatku od towarów i usług z tego tylko powodu, że zobowiązanie podatkowe wygasło wskutek przedawnienia<sup>27</sup>. W orzecznictwie panuje również przekonanie, że przedawnienie zobowiązania określonego w decyzji nie czyni jej bezprzedmiotową w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 1 O.p.

W wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 32/13, oraz z 20 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 524/13, wyjaśniono, że przyjęcie szerokiej i ogólnej definicji „beprzedmiotowości” decyzji mogłoby prowadzić do nieuprawnionego wniosku, że może ona być wynikiem każdego ze zdarzeń wymienionych w art. 59 § 1 O.p. Tak szerokiemu rozumieniu pojęcia beprzedmiotowości zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego sprzeciwia się jednak cel instytucji przewidzianej w art. 258 § 1 pkt 1 O.p. Celem tym ma być usunięcie decyzji z obrotu prawnego, jako elementu zbędnego, stwarzającego obawy o naruszenie bezpieczeństwa tego obrotu<sup>28</sup>.

W wielu wyrokach jako argument przemawiający przeciwko stwierdzeniu beprzedmiotowości decyzji po upływie terminu przedawnienia określonego nią zobowiązania podatkowego poda-

---

<sup>27</sup> Taką tezę zaprezentowano w wyroku NSA z dnia 4 grudnia 2013 r., I FSK 32/13, została ona przyjęta w wielu późniejszych orzeczeniach sądów administracyjnych, m.in. w wyroku NSA z dnia 21 września 2016 r., I FSK 978/14; z dnia 29 listopada 2013 r., II FSK 3115/12; z dnia 4 grudnia 2013 r., I FSK 32/13; z dnia 4 czerwca 2014 r., I FSK 805/13; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 marca 2017 r., I SA/Gl 1346/16; WSA w Kielcach z dnia 5 listopada 2020 r., I SA/Ke 248/20; WSA w Łodzi z dnia 17 czerwca 2021 r., I SA/Łd 277/21.

<sup>28</sup> Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2013 r., I FSK 32/13.

je się to, że decyzja taka nie staje się na skutek przedawnienia zbędna, gdyż w wyniku jej wydania doszło do powstania stanu zgodnego z prawem i przez to oddziałuje ona także „na przyszłość”<sup>29</sup>. Uzasadniając pogląd, że decyzja nie jest zbędna mimo upływu przedawnienia, sądy przywołują argumenty odnoszące się – przykładowo – do konstrukcji podatku od towarów i usług. Podkreśla się, że wprowadzie przedawnienie zobowiązania podatkowego powoduje zmianę sytuacji prawnej podmiotu określonego w decyzji wymiarowej, ponieważ nie jest on już zobowiązany do zapłaty podatku, jednak jest to zmiana przejawiająca się wyłącznie w sferze wykonania określonego decyzją zobowiązania (podatku)<sup>30</sup>. Sądy wskazują, że przedawnienie zobowiązania podatkowego nie wpływa natomiast w żaden sposób na elementy, które złożyły się na wynikający z decyzji określający to zobowiązanie łączący podatnika i organ podatkowy stosunek podatkowopravny, którego treścią jest obowiązek świadczenia określonej kwoty podatku<sup>31</sup>. Materialnoprawnym skutkiem przedawnienia i będącego jego rezultatem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego określonego decyzją właściwego organu jest co prawda niemożność domagania się wykonania zobowiązania, nie oznacza to jednak, że zobowiązanie podatkowe nie istniało w kwocie określonej decyzją, ponieważ materialnoprawnym skutkiem wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego jest stwierdzenie, że zobowiązanie podatkowe powstało w określonej kwocie<sup>32</sup>. Sądy akcentują, że bezprzedmiotowość decyzji wymiarowej nie wystąpi, jako skutek przedawnienia zobowiązania podatkowego, ponieważ określona taką decyzją wysokość zobowiązania podatkowego może wpływać na wysokość innych zobowiązań podatkowych<sup>33</sup>.

Biorąc jednak pod uwagę to, że w orzecznictwie można spotkać pogląd, zgodnie z którym stwierdzenie wygaśnięcia decyzji na pod-

---

<sup>29</sup> Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., I FSK 524/13.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2012 r., III SA/Wa 3379/11.

<sup>31</sup> Ibidem.

<sup>32</sup> Ibidem.

<sup>33</sup> Ibidem.

stawie art. 258 § 1 pkt 1 O.p. wywołuje skutek *ex nunc*<sup>34</sup>, należy zauważyć, że wyeliminowanie decyzji wymiarowej z obrotu prawnego przez stwierdzenie jej wygaśnięcia nie ingerowałoby w stosunki już ukształtowane decyzją, zatem wyrażana w orzecznictwie obawa o późniejsze uniemożliwienie odwołania się do wysokości zobowiązania podatkowego określonego tą decyzją wydaje się nieuzasadniona. W obliczu poglądu, że decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego wywołuje skutek *ex nunc*, jako pewna niekonsekwencja jawi się twierdzenie, że ze względu np. na konstrukcję podatku od towarów i usług, w którym występuje ciągłość rozliczeń następujących po sobie okresów rozliczeniowych, pozostawienie w obrocie prawnym decyzji dotyczących wcześniejszych okresów rozliczeniowych w podatku od towarów i usług – pomimo upływu terminu przedawnienia objętych nimi zobowiązań podatkowych – jest wręcz konieczne<sup>35</sup>.

Na gruncie podatku od towarów i usług w odniesieniu do tego problemu prawnego w orzecznictwie wskazuje się, że rozliczenie podatku za dany okres rozliczeniowy, z uwagi na to, że podatnik ma prawo do obniżenia o tę różnicę kwoty podatku należnego za następne okresy (art. 87 ust. 1 ustawy o VAT<sup>36</sup>), ma wpływ na przyszłe rozliczenia podatkowe, a zatem o „zbędności” decyzji określającej zobowiązanie podatkowe nie może być mowy. Natomiast stwierdzenie na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 O.p. wygaśnięcia takiej decyzji może wywołać niepewność co do powstałego stanu prawnego, a zwłaszcza co do tego, czy zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, nadal przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, czy też z „wygaszonej” decyzji określającej te wielkości w innej wysokości<sup>37</sup>.

Interesujący wątek pojawił się w rozważaniach zaprezentowanych w wyroku NSA z dnia 4 grudnia 2013 r., I FSK 32/13;

---

<sup>34</sup> Ibidem.

<sup>35</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 3379/11.

<sup>36</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, tekst jednolity: Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.

<sup>37</sup> Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2013 r., I FSK 32/13.

wracano do tej kwestii w późniejszych orzeczeniach. Sąd w kontekście art. 258 § 1 pkt 1 O.p. czyni dystynkcję między decyzjami określającymi wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa a decyzjami konstytutywnymi, ustalającymi wysokość zobowiązania podatkowego. Sąd przywołał wyrażony wiele lat wcześniej pogląd, że bezprzedmiotowość wynika z ustania prawnego bytu elementu stosunku materialnoprawnego nawiązanego na podstawie decyzji administracyjnej (por. wyrok NSA z dnia 11 października 1985 r., SA/Wr 556/85, ONSA z 1985 r., nr 2, poz. 21), i doszedł do przekonania, że przepis art. 258 § 1 pkt 1 O.p. dotyczy przede wszystkim decyzji konstytutywnych, które tworzą stosunek prawny zobowiązania podatkowego i określają wierzyciela, zobowiązanego, przedmiot oraz treść tego stosunku. O konstytutywnym charakterze decyzji stanowi art. 21 § 1 pkt 2 O.p., według którego zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Jeżeli natomiast zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, tj. z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 O.p.), to decyzja, w której organ podatkowy określa wysokość zobowiązania podatkowego, ma charakter decyzji deklaratoryjnej, stwierdzającej powstanie z mocy prawa zobowiązania podatkowego. Sąd wydaje się stać na stanowisku, że usuwanie z obrotu prawnego po upływie terminu przedawnienia decyzji należących do tej drugiej kategorii stanowiłoby swego rodzaju niekonsekwencję, ponieważ w obrocie prawnym pozostawałaby deklaracja dotycząca wysokości zobowiązania, którą złożył podatnik, wykazując w niej podatek do zapłaty. Instytucja bezprzedmiotowości dotyczy bowiem tylko decyzji, przepisy nie przewidują stwierdzenia bezprzedmiotowości deklaracji, wszak podatek wynikający z deklaracji jest podatkiem do zapłaty<sup>38</sup>. Nie sposób temu rozumowaniu sądu odmówić słuszności. Deklaracja – tak samo jak decyzja – może stanowić podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego. Nie można więc twierdzić, że po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostawanie w obrocie prawnym de-

---

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2013 r., I FSK 32/13.

cyzji określającej jego wysokość stwarza stan niepewności prawnej, a pozostawanie w obrocie prawnym deklaracji podatkowej – nie. Zarówno deklaracja, jak i decyzja są – po upływie terminu przedawnienia – w równym stopniu „zbędne” i w równym stopniu mogą wywoływać stan niepewności prawnej co do wymagalności przedawnionego zobowiązania podatkowego. Ustawa przewiduje wyłącznie tryb usuwania z obrotu prawnego jedynie zbędnych decyzji poprzez stwierdzenie ich bezprzedmiotowości, powyższe spostrzeżenia każą zatem przyjąć za prawidłowy prezentowany w orzecznictwie pogląd, że nie powinno to mieć zastosowania do decyzji deklaratoryjnych, określających wysokość zobowiązania podatkowego.

## 6. Bezprzedmiotowość decyzji a bezprzedmiotowość postępowania podatkowego

Pojęciem bezprzedmiotowości ustawodawca posłużył się w art. 258 § 1 pkt 1 O.p., w którym mowa jest o bezprzedmiotowości decyzji, oraz w art. 208 § 1 O.p., dotyczącym bezprzedmiotowości postępowania. Zgodnie z tym ostatnim przepisem postępowanie podatkowe podlega umorzeniu, jeśli stało się bezprzedmiotowe, przy czym sprecyzowano, że następuje to w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego. W orzecznictwie wskazuje się, że w wykładni art. 258 § 1 pkt 1 O.p. pomocna może być także treść art. 208 § 1 O.p.<sup>39</sup>

Istnienie w tej samej ustawie dwóch rozwiązań prawnych posługujących się tym samym pojęciem bezprzedmiotowości każe postawić pytanie o to, czy należy ją rozumieć tak samo w obu przypadkach. Warto w związku z tym zapytać, czy skoro w art. 208 § 1 O.p. ustawodawca wyraźnie zastrzega, że bezprzedmiotowość – w tym wypadku postępowania – jest skutkiem „w szczególności przedawnienia zobowiązania podatkowego”, a w art. 258 § 1 pkt 1 podobnego zastrzeżenia nawiązującego do przedawnienia brak, to czy oznacza to, że bezprzedmiotowość w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 1 O.p. nie jest powiązana z przedawnieniem.

<sup>39</sup> Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., I FSK 524/13.

W orzecznictwie występuje pogląd, że skoro poprzez regulację zawartą w art. 208 § 1 O.p. w sposób wyraźny zostały unormowane w Ordynacji podatkowej skutki przedawnienia zobowiązania podatkowego, które nastąpi w toku postępowania podatkowego, to brak analogicznej regulacji w odniesieniu do sytuacji, w której do przedawnienia dojdzie już po zakończeniu postępowania podatkowego i wydaniu ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, każe przyjąć, że ustawodawca nie unormował w Ordynacji podatkowej skutków upływu przedawnienia po zakończeniu postępowania podatkowego<sup>40</sup>. Z zestawienia art. 208 § 1 oraz art. 258 § 1 pkt 1 O.p. płynąłby zatem wniosek, że przedawnienie nie jest przyczyną bezprzedmiotowości decyzji w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 1 O.p.

W rezultacie upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego powinien być brany z urzędu pod uwagę w trakcie postępowania podatkowego (art. 208 § 1 O.p.), a po zakończeniu tego postępowania w postępowaniu egzekucyjnym, w którym przedawnienie może stanowić podstawę zarzutu w sprawie prowadzenia tego postępowania lub podstawę umorzenia postępowania egzekucyjnego (art. 33 pkt 1 oraz art. 59 § 1 pkt 2 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>41</sup>)<sup>42</sup>.

Taki wniosek oparty wyłącznie na zestawieniu brzmienia art. 208 § 1 oraz art. 258 § 1 pkt 1 O.p. wydaje się jednak zbyt daleko idący. W art. 208 § 1 O.p. zastrzeżono, że bezprzedmiotowość występuje „w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego”, trzeba zatem raczej uznać, że jest to dookreślenie, doprecyzowanie pojęcia bezprzedmiotowości, nie zaś dodanie nowej przesłanki. Nie sposób przy tym uznać, że to samo pojęcie bezprzedmiotowości użyte dwukrotnie w tej samej ustawie za każdym razem ma inną treść – raz mieściłoby w sobie przedawnienie, a drugim przypadku – nie.

---

<sup>40</sup> Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2013 r., I FSK 32/13; wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., I FSK 524/13.

<sup>41</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jednolity: Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.

<sup>42</sup> Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., I FSK 524/13.

## 7. Przedawnienie a bezprzedmiotowość decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej

Na tle wcześniejszych rozważań o bezprzedmiotowości – czy też raczej jej braku – w odniesieniu do decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego warto odnotować, że w stosunku do podobnego problemu – w odniesieniu do decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej – orzecznictwo zajmuje zgoła odmienne stanowisko.

Ugruntowany jest pogląd, że wygaśnięcie z powodu przedawnienia na podstawie art. 59 § 1 pkt 9 O.p. zobowiązania podatkowego pierwotnego dłużnika, skoro skutkuje zwolnieniem z odpowiedzialności za to zobowiązanie osoby trzeciej, czyni wydaną wobec tej osoby decyzję o jej odpowiedzialności za to zobowiązanie bezprzedmiotową, czego następstwem powinno być stwierdzenie jej wygaśnięcia w trybie art. 258 § 1 pkt 1 tej ustawy<sup>43</sup>. Podkreśla się, że odpowiedzialność osób trzecich za zaległości podatkowe podatnika ma charakter akcesoryjny, co powoduje, że zarówno wydanie decyzji o tej odpowiedzialności, jak i jej egzekwowanie – w przypadku wydania tej decyzji – nie będzie możliwe w sytuacji wygaśnięcia zobowiązania podatkowego ciężącego na pierwotnym dłużniku w jakikolwiek ze sposobów wskazanych w art. 59 O.p. Skoro zaś przedawnienie zobowiązania podatnika (płatnika, inkasenta) automatycznie powoduje wygaśnięcie odpowiedzialności osoby trzeciej, to wydana w stosunku do tej osoby decyzja o jej odpowiedzialności za zobowiązanie, które uległo wygaśnięciu z uwagi

---

<sup>43</sup> Takie stanowisko znalazło wyraz w tezie wyroku NSA z dnia 29 kwietnia 2014 r., I FSK 641/13, przyjmowanej bez zastrzeżeń w późniejszym orzecznictwie, zob. m.in. wyrok NSA z dnia 30 maja 2018, II FSK 1381/16; z dnia 28 listopada 2019 r., II FSK 35/18; wyrok WSA w Łodzi z dnia 20 stycznia 2016 r., I SA/Łd 1161/15; WSA w Lublinie z dnia 3 lutego 2021 r., I SA/Lu 577/20. Taki sam pogląd prezentowany jest w literaturze przedmiotu, zob. m.in. R. Dowgier, w: J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, Lex; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 1, s. 791–792.

na jego przedawnienie (art. 59 § 1 pkt 9 O.p.), zdaniem sądu staje się bezprzedmiotowa.

Pogląd zakładający bezprzedmiotowość decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej uzasadnia się w takiej sytuacji tym, że przestał istnieć przedmiot rozstrzygnięcia zawartego w tej decyzji, czyli przedmiot stosunku prawnego wynikającego z wydanej decyzji. Dlatego dostrzeżono tu bezprzedmiotowość w rozumieniu art. 258 § 1 pkt 1 O.p. – skoro po jej zaistnieniu w obrocie prawnym trwałej zmianie uległ stosunek materialnoprawny, który był podstawą wydania tej decyzji. Uznano, że taką trwałą zmianą jest właśnie przedawnienie zobowiązania podatkowego pierwotnego dłużnika, za które odpowiedzialność została orzeczona w decyzji skierowanej do osoby trzeciej<sup>44</sup>.

## 8. Podsumowanie

Jakkolwiek w literaturze podatkowej i orzecznictwie sądowoadministracyjnym z zakresu prawa podatkowego cytowane wcześniej ogólne stwierdzenia odnoszące się do pojęcia oraz przyczyn bezprzedmiotowości są generalnie akceptowane, to jednak obserwacja praktyki orzeczniczej dowodzi, że ta powszechnie deklarowana na poziomie ogólnym akceptacja nie zawsze znajduje potwierdzenie w podejściu do konkretnych problemów. Powszechnie panujący w orzecznictwie pogląd, że przedawnienie zobowiązania podatkowego nie skutkuje bezprzedmiotowością decyzji podatkowej określającej jego wysokość – jeśli wziąć pod uwagę wszystkie przytaczane w wyrokach argumenty – może być uznany za trafny, jednak tylko pod warunkiem, że bezprzedmiotowość będzie pojmowana inaczej, niż czyni to Tadeusz Woś. A stanowisko tego właśnie autora sądy traktują jako punkt wyjścia swoich rozważań, w zasadzie budując swoją argumentację z powołaniem się na to stanowisko.

Niezależnie od tego nasuwa się spostrzeżenie, że prezentowane w orzecznictwie stanowisko w sprawie przedawnienia jako

---

<sup>44</sup> Wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2014 r., I FSK 641/13.



przesłanki bezprzedmiotowości decyzji, która go dotyczy, wydaje się nieco niekonsekwentne – co nie znaczy, że jest nieracjonalne. Pewną niekonsekwencję można dostrzec w sposobie budowania argumentacji na poparcie tezy, że decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego nie staje się bezprzedmiotowa na skutek przedawnienia określonego nią zobowiązania podatkowego, lecz zarazem bezprzedmiotowa staje się decyzja o odpowiedzialności osoby trzeciej w sytuacji, gdy po jej wydaniu zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu. Trudno bowiem dostrzec odmiennosc tych sytuacji, jeśli oceniać je przez pryzmat powszechnie deklarowanej w orzecznictwie akceptacji poglądu Tadeusza Wosia, że bezprzedmiotowość decyzji ma miejsce wówczas, gdy „przeszła istnieć jeden z elementów stosunku prawnego będącego przedmiotem decyzji, a zatem podmiot lub przedmiot tego stosunku”. W obu przypadkach przestaje bowiem istnieć przedmiot rozstrzygnięcia zawartego w decyzji, czyli przedmiot stosunku prawnego wynikającego z wydanej decyzji.

Jako argument atrakcyjny retorycznie, lecz pozbawiony głębszej merytorycznej treści należy uznać to, że „przedawnienie zobowiązania podatkowego nie powoduje bezprzedmiotowości decyzji, gdyż nie stanowi elementu stosunku prawnego będącego jej przedmiotem”<sup>45</sup>. Tego typu argumenty, jak się wydaje, unaocniają fakt, że wcale niełatwo jest uzasadnić pogląd zakładający brak bezprzedmiotowości decyzji, która dotyczy zobowiązania podatkowego wygasłego na skutek przedawnienia. Trudno przecież zaprzeczyć, że odpadł element przedmiotowy stosunku prawnego regulowanego decyzją. Aby mimo wszystko uzasadnić tezę, że decyzja nie stała się bezprzedmiotowa, poszukuje się argumentów pobocznej natury.

Warto postawić pytanie, dlaczego organy podatkowe oraz sądy administracyjne orzekające w sprawach podatkowych tak stanowią i konsekwentnie bronią tezy, że przedawnienie zobowiązania podatkowego nie skutkuje bezprzedmiotowością decyzji określającej jego wysokość, dlatego nie występuje przesłanka stwierdzenia wygaśnięcia takiej decyzji na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 O.p.

---

<sup>45</sup> Tak m.in. WSA w Warszawie w wyroku z dnia 9 stycznia 2014 r., III SA/Wa 1467/13.

Nie ma wątpliwości, że taka decyzja nie podlega wykonaniu, jej użyteczność z punktu widzenia podmiotu uprawnionego z tytułu podatku jest zatem więcej niż wątpliwa. Wydaje się, że bez żadnej szkody dla niego można byłoby taką decyzję uznać za zbędną i nie ma potrzeby bronić tezy o konieczności pozostawienia jej w obrocie prawnym. Faktem jest, że w podatkach takich jak podatek od towarów i usług decyzja taka może wywierać wpływ na przyszłe (nawet „odległe”) okresy rozliczeniowe podatnika lub też na rozliczenia jego kontrahentów i w tym sensie nie powinna być uznana za zbędną. Jednak co do znakomitej większości podatków decyzjom określającym wysokość zobowiązania podatkowego nie można przypisać żadnej funkcji do spełnienia po upływie terminu przedawnienia, może zatem budzić zastanowienie występująca w praktyce zdecydowana niechęć do usuwania takich decyzji z obrotu prawnego poprzez stwierdzenie ich wygaśnięcia na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 O.p. Przyczyna takiego stanu rzeczy wydaje się bardzo realna i zarazem prozaiczna. Wolno przypuszczać, że jest nią względnie na masowość sytuacji (przedawnienie), które skutkowałyby koniecznością stwierdzenia wygaśnięcia decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego. Przedawnienie zobowiązania podatkowego określonego decyzją nie należy do rzadkości, przy czym bieg terminu przedawnienia i w rezultacie jego upływ niejednokrotnie są kwestią sporną. Przyjęcie stanowiska, że przedawnienie każdorazowo skutkuje bezprzedmiotowością (w całości albo w części) decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, rodziłoby konieczność prowadzenia ogromnej liczby postępowań podatkowych w trybie art. 258 § 1 pkt 1 O.p.<sup>46</sup> Nieporównanie mniej jest decyzji o odpowiedzialności osób trzecich, co do których w praktyce bez zastrzeżeń akceptowana jest teza o konieczności stwierdzenia ich bezskuteczności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Ta różnica w skali zjawiska wydaje się niebagatelną przyczyną odmiennego podejścia do zagadnienia bezprzedmiotowości w odniesieniu do decyzji określających wyso-

---

<sup>46</sup> Takie zagrożenie dostrzeżono w literaturze niedługo po wejściu w życie Ordynacji podatkowej, krytykując przyjęte w niej rozwiązanie przewidujące szeroki zakres zastosowania instytucji stwierdzenia wygaśnięcia bezprzedmiotowych decyzji, zob. H. Dzwonkowski, *op.cit.*, s. 631.

kość zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu po wydaniu decyzji, oraz decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za takie przedawnione zobowiązanie. Zatem zarówno podatnik, jak i osoba trzecia po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego mogą powoływać się na przedawnienie, lecz w świetle aktualnego orzecznictwa przysługują im w tym zakresie inne środki prawne. Powszechnie uznaje się, że osoba trzecia może złożyć wniosek o stwierdzenie wygaśnięcia decyzji o jej odpowiedzialności za przedawnione zobowiązanie podatkowe<sup>47</sup>, natomiast podatnik może wykorzystać wyłącznie zarzut w postępowaniu egzekucyjnym lub też wykorzystać tryb ubiegania się o wydanie zaświadczenia o braku zaległości podatkowej. W pierwszym przypadku ewentualny spór co do przedawnienia będzie rozstrzygnięty w drodze decyzji, w dwóch pozostałych przypadkach – w drodze postanowienia, na które przysługuje zażalenie. We wszystkich przypadkach na ostateczne rozstrzygnięcie organu przysługuje skarga do sądu administracyjnego. Odmiennosc trybu nie wpływa zatem negatywnie na poziom ochrony podmiotu zobowiązanego, powołującego się na przedawnienie obowiązku.

Nie kwestionując obecnej praktyki orzeczniczej w analizowanym tu zakresie, warto rozważyć zasadność wprowadzenia zmian w treści art. 258 § 1 pkt 1 O.p., które wyraźnie przesądziłyby kwestię bezprzedmiotowości – lub raczej jej braku – w odniesieniu do decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego, które uległo przedawnieniu, względnie uściśliłyby samą podstawę do stwierdzania wygaśnięcia takich decyzji. Obecnie na gruncie Ordynacji podatkowej każdy przypadek bezprzedmiotowości decyzji automatycznie rodzi nie tylko możliwość, ale w istocie rzeczy nawet konieczność stwierdzenia jej wygaśnięcia. Może zatem właściwym kierunkiem zmian legislacyjnych w obszarze tej instytucji powinna być nie tyle modyfikacja samego pojęcia bezprzedmiotowości decyzji, ile wprowadzenie dodatkowych przesłanek stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, podobnie jak w art. 162 k.p.a., gdzie przewidziano dodatkowe – oprócz samej bezprzedmiotowości – przesłanki

---

<sup>47</sup> Na takim stanowisku stoi orzecznictwo oraz literatura, por. A. Olesińska, *op.cit.*, s. 66.

stwierdzenia wygaśnięcia decyzji. Można też uznać, że problem poruszany w niniejszym opracowaniu stanowi przyczynek do dyskusji nad kwestią adekwatności instytucji uregulowanej w art. 258 § 1 pkt 1 O.p. do potrzeb systemu prawa podatkowego.

## STRESZCZENIE

### Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji podatkowej, która stała się bezprzedmiotowa

Zgodnie z art. 258 § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy, który wydał decyzję, stwierdza jej wygaśnięcie, m.in. jeżeli stała się bezprzedmiotowa. Artykuł poświęcony jest analizie pojęcia bezprzedmiotowości decyzji podatkowej zwłaszcza w kontekście przedawnienia zobowiązania podatkowego. Autorka referuje poglądy orzecznictwa, które nie uznaje przedawnienia zobowiązania podatkowego za przyczynę bezprzedmiotowości decyzji określającej jego wysokość. Zwraca uwagę na pewną niekonsekwencję wyrażającą się w tym, że wygaśnięcie zobowiązania podatkowego jest uznawane za przesłankę bezprzedmiotowości decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej za takie zobowiązanie, co skutkuje koniecznością stwierdzenia jej wygaśnięcia.

**Słowa kluczowe:** podatek; zobowiązanie podatkowe; przedawnienie; decyzja podatkowa; wygaśnięcie decyzji podatkowej

## SUMMARY

### The expiration of a tax decision which became irrelevant

According to Article 258 § 1 item 1 of Polish Tax Ordinance Act of 29 August 1997, a tax authority that has issued a decision confirms its expiry if it has become irrelevant (groundless). The main question is, if a decision expires after the lapse of the limitation period of a tax liability. The Author discusses the scope of a term 'irrelevant' (groundless) used in Article 258 in comparison with Article 208 § 1 which states, that if proceedings become groundless for whatever reason, in particular after the lapse of the limitation period of a tax liability, a tax authority issues a decision to terminate the proceedings.

**Keywords:** tax; tax liability; the lapse of the limitation period; tax decision; expiration of a tax decision

## BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., Borszowski P., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Wrocław 2017.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Brolik J., Dowgier R., Etel L., Kosikowski C., Pietrasz P., Popławski P., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, Lex.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Komentarz do ordynacji podatkowej*, t. 1, Toruń 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Komentarz do ordynacji podatkowej*, t. 2, Toruń 2007.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017.
- Brzeziński B., Olesińska A., *Glosa do wyroku WSA w Szczecinie z dnia 21 stycznia 2009 r., I SA/Sz 523/08*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2011, nr 4.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ustawa – Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2000.
- Mariański A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Olesińska A., *Wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, która stała się bezprzedmiotowa (art. 258 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, z. 2.
- Woś T., *Stwierdzenie wygaśnięcia decyzji administracyjnej jako bezprzedmiotowej (art. 162 k.p.a.)*, „Państwo i Prawo” 1992, nr 7.

