

Komentarz do rozwiązań zadania polegającego na sporządzeniu decyzji podatkowej w postępowaniu odwoławczym.

Zdaję sobie sprawę, że przygotowanie projektu decyzji podatkowej, nieważne czy w pierwszej, czy drugiej instancji, jest trudniejsze od pism kwestionujących (odwołanie, skarga) gotowe już rozstrzygnięcie organu; w tym drugim przypadku opis stanu faktycznego, a przede wszystkim podstawy formalne i materialnoprawne decyzji otrzymujemy niejako „na tacy” i wystarczy podjąć tylko trud ich kwestionowania – organ podatkowy ten materiał musi wygenerować od początku.

W tym znaczeniu organowi drugiej instancji jest niejako łatwiej, ale trzeba pamiętać o zasadzie z art. 127 Ordynacji podatkowej, głoszącej że postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne. Znaczy to, że organ drugiej instancji zobowiązany jest ponownie rozpatrzyć sprawę, a nie tylko ograniczyć się do kontroli poprawności decyzji organu pierwszej instancji i z zadowoleniem odnotowuję, że praktycznie wszyscy moi „respondenci” w większym lub mniejszym stopniu o zasadzie tej pamiętali. Choć czasem skróty myślowe były zbyt daleko idące, to projekty decyzji zawierają opis stanu faktycznego i analizę prawną.

Gorzej jest z redakcją samego rozstrzygnięcia. Ponieważ w sprawach nieuregulowanych w przepisach o postępowaniu odwoławczym stosuje się przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji, decyzja winna zawierać (jak w art. 210 §1 OP) m.in. oznaczenie organu podatkowego, datę jej wydania, oznaczenie strony (z tym nie było problemów), a potem podstawy prawnej rozstrzygnięcia, a ze spełnieniem tego wymogu przesłanych prac było naprawdę źle!

A pokazywałem na ekranie, jak wygląda decyzja organu drugiej instancji, trzeba było siedzieć w bliższych ławkach, a nie przy drzwiach na korytarz.

Po pierwsze, oświadczam, że nie będę się znęcał i z tego powodu (a nie RODO) nie podam nazwisk osób, które jako podstawę prawną rozstrzygnięcia wskazały art. 138 §1 Kodeksu postępowania administracyjnego; nie było ich wcale tak mało, a nawet za dużo i szczęściem nie zdarzyło się to na kolokwium (natychmiast po napisaniu tego komentarza wszystko zanihiluję).

Pod drugie: podstawa prawna to:

- wskazanie normy kompetencyjnej uprawniającej, w tym przypadku Dyrektora KAS, do wydania decyzji – czyli art. 233 §1, a potem pkt.1, pkt. 2 (a lub b) albo pkt. 3,
- wskazanie przepisu/przepisów prawa materialnego, będących podstawą rozstrzygnięcia.

I z tym generalnie jest źle: większość, i to tak zwana ogromna większość prac wskazuje owszem, na art. 233 §1 pkt.1 Ordynacji (normę kompetencyjną), ale potem również (choć nie zawsze na art. 210 (ujdzie), ale już wskazanie na art. 235, 207 §1 można uznać za nadmiar gorliwości, z kolei art. 51 kompletnie nie rozumiem.

Gorsze jest coś innego: większość prac nie wskazuje materialnoprawnej podstawy rozstrzygnięcia, czyli art. 116 §1 Ordynacji podatkowej, a bywa i tak, że wskazana jest podstawa materialnoprawna, bez normy kompetencyjnej. To też źle. Muszę jednak zauważyć, że są prace powołujące i normę kompetencyjną i podstawę materialnoprawną – i chwała im za to.

A tak na marginesie: nie pisze się w nagłówku „Decyzja utrzymująca w mocy decyzję...”, to jest dopiero element sentencji, czyli rozstrzygnięcia – nie wynika to z przepisu prawa, ale tak się przyjęło.

Były też prace (bo nie nazwę ich projektami decyzji), które powyższych elementów w ogóle nie zawierały – i tu powtórzę: dobrze, że to nie było kolokwium.

Rozstrzygnięcie meritum: w większości Dyrektorowie Izby Administracji Skarbowej nie dali szans Panu M.P. i utrzymali decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w mocy. Z różnym uzasadnieniem, ale dającym się najogólniej opisać poprzez wskazanie, że choć uchwała o powołaniu Pana M.P. podjęta została wbrew zakazowi z art. 18 § 2 k.s.h., (powołano do pełnienia funkcji członka zarządu osobę prawomocnie skazaną za przestępstwo oszustwa), to nie można uchwały uznać za nieważną, ponieważ nie wytoczono przeciwko niej powództwa, o którym mowa w art. 252 § 1 k.s.h. Bez takiego wyroku nie można twierdzić, że M.P. nie pełnił funkcji członka zarządu. Czyli ponosi odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki z o.o. ponieważ egzekucja z majątku spółki okazała się bezskuteczna, a nie zostały wskazane przesłanki odpowiedzialności taką wykluczające. Drugi istotny moment to wskazanie na to, że – jak przyjmuje to dominująca linia orzecznicza – zakres odpowiedzialności uregulowanej w art. 116 § 2 Ordynacji podatkowej wyznacza pojęcie "pełnienia obowiązków członka zarządu", nie tylko w aspekcie formalnym, bo wykładnia językowa wskazuje na faktyczne realizowanie obowiązków i zadań członka zarządu; odpowiedzialność przypisana jest osobie, która prowadziła sprawy spółki w czasie kiedy zobowiązania podatkowe powstały.

Były też jednak projekty decyzji drugoinstancyjnej, które uchylały decyzję organu I instancji, na tej podstawie, że zakaz pełnienia funkcji członka zarządu przez osobę skazaną, o czym mowa w art. 18 §2, wyklucza przyjęcie, że Pan M.P. był w istocie członkiem zarządu, zatem nie mógł ponosić odpowiedzialności za zaległe zobowiązania podatkowe spółki na podstawie art. 116 §1 OP. Takich prac była mniejszość, ale ku usatysfakcjonowaniu ich autorów nadmienię, że były też takie wyroki sądów administracyjnych.

Gratuluje również wszystkim, którzy wyłapali niezborności w datach w tekście kazusu, ale świetnie sobie z nimi poradzili. Za ten błąd redaktorski przepraszam.

Marek Wojewoda