

IRENEUSZ NOWAK

Uniwersytet Łódzki
inowak@wpia.uni.lodz.pl
ORCID: 0000-0002-7997-6887

Rektyfikacja decyzji podatkowych i jej tryby

Rectification of tax decisions and its modes

Streszczenie. Przedmiotem publikacji są zagadnienia dotyczące rektyfikacji decyzji podatkowych oraz analiza jej trybów, tj. uzupełnienia, sprostowania oraz „wykładni” jej treści. Pamiętać także należy, że czynności rektyfikacyjne stosuje się odpowiednio do postanowień. Autor wielokrotnie podkreśla w opracowaniu, że tryby rektyfikacji decyzji podatkowych, ustanowione w art. 213–215 Ordynacji podatkowej, przewidziane są do usuwania nieistotnych wadliwości i nie mogą nigdy doprowadzić do wyeliminowania rozstrzygnięć władczych z obrotu prawnego w przeciwieństwie do trybów usuwania wad istotnych, np. uchylecia decyzji lub też stwierdzenia jej nieważności.

Słowa kluczowe: rektyfikacja; postępowanie podatkowe; decyzja podatkowa; uzupełnienie; sprostowanie; wykładnia.

Abstract. The article is focused on rectification of tax decisions and on an analysis of modes of this rectification, i.e. its supplementation, correction and “interpretation”. However, it should be stressed that rectification activities are applied

accordingly to decisions. The author emphasizes many times in this study that the modes of rectification of tax decisions which are laid down in Articles 213–215 of the Tax Ordinance Act are intended to remove irrelevant defects. They can never lead to the elimination of ruling decisions from legal transactions. This puts them in contrast to the procedures for removing significant defects such as the revocation of a decision or its annulment.

Keywords: rectification; tax proceedings; tax decision; supplementation of tax decisions; correction of tax decisions; interpretation.

1. Uwagi wprowadzające

Punktem wyjścia dla całego opracowania jest przedstawienie znaczenia rektyfikacji decyzji podatkowych i analiza jej trybów. Jednakże zasadniczym celem publikacji jest dokonanie ustaleń odnośnie wybranych aspektów prawnych instytucji uzupełnienia decyzji podatkowych i „wykładni” ich treści, a także sprostowania zamieszczonego w indywidualnym akcie administracyjnym pouczenia co do przysługujących od niego środków prawnych oraz sprostowania błędów rachunkowych i innych oczywistych omyłek w nim zawartych z postulatami *de lege lata* i *de lege ferenda*. Całość opracowania wieńczy podsumowanie.

2. Rektyfikacja decyzji podatkowych – uwagi ogólne

Zarówno w literaturze przedmiotu, jak i w orzecznictwie przyjmuje się teorię gradacji wad indywidualnego aktu podatkowego, według której wadliwości decyzji mogą mieć różny charakter i stosownie do ich wpływu na treść orzeczenia przybierać charakter istotny lub nieistotny¹. Wadliwości istotne są usuwane poprzez uchylene decyzji lub też stwierdzenie jej nieważności, natomiast wady nieistotne, niemające wpływu na byt prawny

¹ B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 1036; B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2017, s. 314 i n.

aktu podatkowego, sprowadzające się do omyłek, błędów pisarskich czy maszynowych albo też niejasności w treści rozstrzygnięcia podatkowego, są usuwane w trybie rektyfikacji decyzji², czyli: uzupełnienia, sprostowania bądź też „wykładni” jej treści³. W tym miejscu należy podkreślić, że w myśl art. 219 Ordynacji podatkowej⁴ czynności rektyfikacyjne stosuje się odpowiednio do postanowień. Innymi słowy, drobne uchybienia i „usterki” natury formalnej (tzw. nieistotne wadliwości) mogą być usuwane w trybie rektyfikacji decyzji (art. 213 O.p. i 215 O.p.)⁵, które należy zawsze postrzegać jako wyjątek od związania organu administracji publicznej wydaną przez niego decyzją⁶. Ponadto tryby rektyfikacji rozstrzygnięć podatkowych ze względu na rodzaj tzw. wadliwości nieistotnych nie mogą nigdy doprowadzić do wyeliminowania decyzji podatkowych z obrotu prawnego w przeciwieństwie do trybów usuwania wad istotnych⁷.

3. Uzupełnienie decyzji podatkowych

W świetle art. 213 O.p. uzupełnienie decyzji podatkowej może dotyczyć wyłącznie dwóch jej elementów, tj. rozstrzygnięcia lub pouczenia co do prawa odwołania i prawa wniesienia skargi do sadu administracyjnego⁸.

-
- ² Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 sierpnia 2006 r., II SA/Wr 664/05, CBOSA.
- ³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 kwietnia 2006 r., I SA/Wa 1663/05, CBOSA; J. Zimmermann, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 151–152.
- ⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 800 ze zm.), dalej: O.p.
- ⁵ Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego 2014*, Lex/el.
- ⁶ W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 131.
- ⁷ Por. B. Majchrzak, *Tryby rektyfikacji decyzji* [w:] Z. Cieślak (red.), *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2010, s. 173–174; B. Adamiak, *Rektyfikacja decyzji w postępowaniu administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1988, nr 922, Prawo CLIII, s. 7–13.
- ⁸ A. Kabat, *Komentarz do art. 213 O.p.* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Lex/el; wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 kwietnia 2017 r., I SA/Lu 986/16, CBOSA; por. K. Radzikowski, *Skutki procesowe wadliwości uzasadnienia decyzji administracyjnej*, „Glosa” 2004, nr 9, s. 36–41; odmiennie B. Moraczewski, *Komen-*

Oznacza to, że w art. 213 O.p. ustawodawca określił wyczerpująco zakres uzupełnienia decyzji, wskazując wprost, jakie jej elementy mogą być uzupełnione: po pierwsze rozstrzygnięcie (wymienione w art. 210 § 1 pkt 5 O.p.), po drugie pouczenie strony o trybie odwoławczym (wymienione w art. 210 § 1 pkt 7 O.p.) i pouczenie strony o możliwości wniesienia skargi do sądu administracyjnego (wymienione w art. 210 § 2 O.p.)⁹. Reasumując, uzupełnienie aktu podatkowego może dotyczyć dwóch składników decyzji odmiennych od siebie co do treści i znaczenia w załatwieniu sprawy, tj. rozstrzygnięcia lub pouczenia o środkach zaskarżenia¹⁰. Zwraça na to uwagę również orzecznictwo sądowe, podnosząc, że art. 213 § 1 O.p. wymienia w sposób wyczerpujący składniki decyzji, co do których można wnosić o ich uzupełnienie¹¹. Gdyby było inaczej, ustawodawca dałby temu odpowiedni wyraz w treści tego przepisu, np. używając przed wymienieniem elementów decyzji, których uzupełnienia można żądać, wyrażenia „w szczególności” czy też innego równoznacznego¹².

Poprzez uzupełnienie rozstrzygnięcia decyzji organ podatkowy doprowadza do załatwienia całej sprawy¹³, a tym samym do zgodności z art. 207 § 2 O.p., który nie daje podstaw do wydania decyzji częściowej¹⁴, w zakresie tak podmiotowym, jak przedmiotowym¹⁵. Uzupełnienie aktu

tarz do art. 111 k.p.a. [w:] L. Klat-Wertelecka (red.), A. Mudrecki (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2012, s. 467–468.

⁹ B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1074; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 marca 2016 r., I SA/Bk 832/15, CBOSA.

¹⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 września 2014 r., I SA/Gl 170/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 13 maja 2014 r., I GSK 1477/12, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 sierpnia 2017 r., I SA/Gl 203/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 lipca 2014 r., I GSK 55/13, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 lutego 2016 r., I SA/Gl 1099/15, CBOSA; A. Znamiec, *Sposoby zakończenia postępowania podatkowego*, „Casus” 2009, nr 2, s. 30.

¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 października 2006 r., I SA/Wa 1015/06, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2015 r., I SA/Gl 633/14, CBOSA.

¹² Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 grudnia 2006 r., III SA/Łd 370/06, CBOSA; A. Knapik, *Rektyfikacja decyzji administracyjnej*, „Jurysta” 2011, nr 2, s. 9.

¹³ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 14 marca 2017 r., I SA/Bk 727/16, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 kwietnia 2017 r., I SA/Lu 985/16, CBOSA.

¹⁴ S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 786; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 września 2017 r., I SA/Bd 755/17, CBOSA.

¹⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 grudnia 2013 r., III SA/Po 785/13, CBOSA.

podatkowego w zakresie przedmiotowym może mieć miejsce, gdy organ podatkowy nie orzekł o całości żądania strony, ograniczając wydane rozstrzygnięcie wyłącznie do jej części¹⁶, natomiast w zakresie podmiotowym – gdy organ nie orzekł co do żądań innych jeszcze stron postępowania¹⁷. W związku z tym nie można podzielić poglądu, że przy zastosowaniu instytucji przewidzianej w art. 213 § 1 O.p. można skutecznie doprowadzić do wydania orzeczenia za inny okres rozliczeniowy¹⁸, np. luty, ponieważ każde z rozstrzygnięć dotyczące poszczególnych miesięcy jest samodzielnym, odrębnym ze względu na przedmiot, aktem woli organu, mimo że zawarto je w jednej decyzji¹⁹.

Nie ulega żadnej wątpliwości, że uzupełnienie decyzji co do rozstrzygnięcia nie jest możliwe w sytuacji, gdy orzeczenie podatkowe w ogóle go nie zawiera²⁰, ponieważ jego brak powoduje, że pismo pochodzące od organu administracji publicznej nie ma charakteru indywidualnego aktu administracyjnego²¹, jako że minimum elementów decyzji stanowią cztery składniki: określenie autora, adresata, rozstrzygnięcie (dawniej osnowa) oraz podpis osoby reprezentującej organ²². Przy okazji warto zwrócić uwagę na trafny postulat pojawiający się w literaturze przedmiotu, że „przepis art. 213 O.p. jest niewystarczający i nie chroni dostatecznie strony postępowania podatkowego, w szczególności w sytuacji, w której ograniczone zostały

¹⁶ Wyroki WSA w Bydgoszczy z dnia 26 września 2017 r., I SA/Bd 755-756/17, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 kwietnia 2017 r., I SA/Lu 985/16, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 5 stycznia 2016 r., I SA/Gd 1608/15, CBOSA.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 24 maja 2007 r., II FSK 705/06, CBOSA.

¹⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 marca 2016 r., I SA/Bk 832/15, CBOSA.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 12 lutego 2009 r., I FSK 1905/07, CBOSA.

²⁰ Por. Z.R. Kmiecik, *Skutki braku lub niepełności wymaganych elementów decyzji administracyjnej*, „Przegląd Sądowy” 2008, nr 6, s. 31; M. Owczarek, *Rektyfikacja decyzji administracyjnej na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Administracja. Teoria–Dydaktyka–Praktyka” 2012, nr 1, s. 112.

²¹ Wyrok NSA z dnia 8 września 2009 r., I GSK 718/08, CBOSA; por. M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego 2016*, Lex/el; por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 111 k.p.a.* [w:] H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2015*, Lex/el.

²² Wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 grudnia 2007 r., III SA/Kr 865/07, CBOSA.

w art. 210 O.p. wymogi w zakresie uzasadnienia decyzji. Podatnik powinien mieć prawo żądania także uzupełnienia uzasadnienia”²³.

Stylizacja przepisu art. 213 § 1 O.p. w praktyce dość często prowadzi do kontrowersji, czy podatnik może w tym samym czasie skorzystać z prawa do złożenia wniosku o uzupełnienie decyzji oraz wnieść od niej środek zaskarżenia w postaci odwołania²⁴. Wydaje się, że poza sporem powinna pozostawać okoliczność, że odwołanie jako środek zaskarżenia indywidualnego aktu administracyjnego i wnioski o uzupełnienie decyzji wykluczają się wzajemnie²⁵. Tym samym wybór przez podatnika uprawnień przewidzianych w art. 213 O.p. lub art. 220 O.p. musi być konsekwentny, gdyż skorzystanie z jednego z wymienionych środków procesowych uniemożliwia wykorzystanie w tym samym czasie drugiego środka²⁶. Zaznaczyć jednak trzeba, że postępowanie wywołane wnioskiem o uzupełnienie decyzji ma pierwszeństwo przed procesem odwoławczym, ponieważ naruszeniem zasady praworządności byłoby jednoczesne toczenie się procedury odwoławczej i postępowania w przedmiocie uzupełnienia decyzji, od której wniesiono zwykły środek zaskarżenia, skoro to drugie postępowanie może potencjalnie doprowadzić do zmiany rozstrzygnięcia objętego odwołaniem²⁷. Oznacza to w istocie, że procedura odwoławcza może toczyć się dopiero po ostatecznym zakończeniu w administracyjnym toku instancji kwestii związanej z uzupełnieniem lub ewentualną odmową uzupełnienia decyzji, od której ma być wniesione odwoła-

²³ M. Kurzac, H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 213 O.p.* [w:] H. Dzwonkowski, (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2018*, Legalis/el.

²⁴ B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1076; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 213 O.p.* [w:] H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Legalis/el.

²⁵ Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., II FSK 2558/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2012 r., II FSK 2110/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 4 listopada 2011 r., II FSK 820/10, CBOSA; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 lipca 2014 r., I SA/Bd 630/14, CBOSA.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2016 r., II FSK 638/14, CBOSA; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 5 lipca 2017 r., II SA/Go 258/17, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 czerwca 2017 r., II SA/Ol 312/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 października 2014 r., I FSK 657/14, CBOSA.

²⁷ Wyrok NSA z dnia 11 maja 2017 r., I GSK 1181/15, CBOSA; wyrok WSA w Opolu z dnia 17 września 2014 r., I SA/Op 191/14, CBOSA.

nie²⁸. Innymi słowy, w przypadku złożenia wniosku o uzupełnienie decyzji strona zachowuje prawo wniesienia od niej odwołania bez względu na to, czy wniosek ten zostanie uwzględniony, czy też nie²⁹. Prawo to jest jedynie realizowane w innym, późniejszym terminie, umożliwiającym uwzględnienie w treści odwołania ewentualnych zmian decyzji w przypadku jej uzupełnienia³⁰.

Uzupełnienie decyzji podatkowej na podstawie art. 213 O.p. następuje na żądanie podatnika lub z urzędu. W przypadku wniosku strona ma na jego wniesienie 14-dniowy termin, liczony od dnia doręczenia rozstrzygnięcia podatkowego. *In plus* należy ocenić postulat wzmocnienia gwarancji proceduralnych podatnika z art. 407 § 1 projektu ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r.³¹ poprzez wydłużenie terminu na dokonanie tej czynności z 14 do 30 dni³². Wydaje się, że będzie to optymalne rozwiązanie, mając na uwadze także potencjalne zagrożenia związane z tamowaniem czynności postępowania weryfikacyjnego³³, np. w celu przedłużania terminów do składania środków zaskarżenia, m.in. poprzez wnoszenie całkowicie bezzasadnych wniosków o uzupełnienie decyzji³⁴.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 8 października 2015 r., I GSK 150/14, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 27 września 2017 r., I SA/Po 355/17, CBOSA.

²⁹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 5 lipca 2017 r., II SA/Go 258/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 9 lutego 2016 r., II FSK 263/14, CBOSA; wyroki WSA w Gliwicach z dnia 28 kwietnia 2017 r., I SA/Gl 1561-1564/16, CBOSA.

³⁰ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 8 czerwca 2017 r., II SA/Ol 312/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2016 r., II FSK 2558/13, CBOSA.

³¹ <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 11.10.2018 r.); dalej zwany w skrócie p.u.o.p.

³² Por. W. Chróścielewski, *Zmiany w zakresie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego i prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, które weszły w życie w 2011 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 4, s. 9 i n.

³³ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 213 O.p.* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 1266.

³⁴ W. Chróścielewski, *Uzupełnienie, sprostowanie i wykładnia decyzji* [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018, s. 204–205.

Organ podatkowy w świetle art. 213 § 2 O.p. może z urzędu, w każdym czasie, uzupełnić decyzję co do rozstrzygnięcia lub pouczenia co do prawa odwołania, a także prawa wniesienia skargi do sądu administracyjnego³⁵. Wywnioskować z tego należy, że ustawodawca określił stronie 14-dniowy termin zawity³⁶ do uzupełnienia indywidualnego aktu administracyjnego³⁷, po upływie którego traci ona prawo do skutecznego żądania rektyfikacji, natomiast organ podatkowy może dokonać tej czynności w każdym czasie³⁸. Idąc tym torem myślowym, *prima vista* można uznać, że organ podatkowy – nieograniczony czasowo – także może dokonywać czynności rektyfikacyjnych wielokrotnie, jednakże należy pamiętać, że jest on związany zasadą budzenia zaufania i przekonywania i powinien prawidłowo „redagować” pod względem merytorycznym i prawnym decyzje administracyjne.

Uzupełnienie indywidualnego aktu administracyjnego, niezależnie od tego, czy na wniosek strony, czy też z urzędu, następuje w drodze decyzji podatkowej (art. 213 § 3 O.p.). Jednak decyzja ta nie ma cech aktu odrębnego i samoistnego w danej sprawie³⁹, przez co stronie nie będzie służyło od niej odrębne odwołanie, natomiast termin do wniesienia zwyczajnego środka zaskarżenia od decyzji (uzupełnianej) będzie biegł dopiero od doręczenia stronie decyzji wydanej na skutek żądania uzupełnienia rozstrzygnięcia⁴⁰. Również w piśmiennictwie prawniczym i orzecznictwie sądowym⁴¹ istnieje w zasadzie zgodność poglądów co do tego, że od uzupełniającej decyzji podatkowej nie przysługuje odrębny środek prawny, ponieważ może ona zostać poddana kontroli w ramach postępowania, które-

³⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 1 kwietnia 2004 r., I SA/Po 1636/02, CBOSA.

³⁶ Oczywiście podatnik może na podstawie art. 162–164 O.p. złożyć wniosek o jego przywrócenie.

³⁷ Por. J. Starościak, *Komentarz do art. 103 k.p.a.* [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i Formularze*, Warszawa 1970, s. 216.

³⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom II, Toruń 2007, s. 433.

³⁹ Por. D. Felcenloben, *Rektyfikacja decyzji zatwierdzającej granice nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 12, s. 53.

⁴⁰ Postanowienie WSA w Olsztynie z dnia 26 listopada 2014 r., I SA/OI 821/14, CBOSA.

⁴¹ Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 27 czerwca 2012 r., I SA/GI 655/12, CBOSA.

go przedmiotem będzie weryfikacja decyzji pierwotnej⁴². Zatem decyzja o uzupełnieniu orzeczenia podatkowego, niemająca samodzielnego bytu i pozostająca częścią aktu pierwotnego⁴³, którego uzupełnienia domaga się strona, stanowi dodatkowy składnik decyzji podstawowej, niepodlegający odrębnemu zaskarżeniu⁴⁴, gdyż nie rozstrzyga żadnego zagadnienia merytorycznego i nie decyduje o jakichkolwiek uprawnieniach lub obowiązkach⁴⁵.

W świetle art. 213 § 5 O.p., gdy organ administracji publicznej nie podziela argumentacji strony żądającej uzupełnienia decyzji, wydaje odmowne postanowienie, na które służy zażalenie⁴⁶ (art. 236 § 1 O.p.) i które stosownie do art. 236 § 2 O.p. podatnik może wnieść w terminie 7 dni od dnia jego doręczenia. Wobec powyższego z uwagi na fakt, że na tego rodzaju postanowienie służy zażalenie, może powstać wątpliwość, czy początek biegu terminu do wniesienia odwołania lub skargi do sądu administracyjnego na wydaną decyzję o uzupełnieniu rozstrzygnięcia podatkowego z art. 213 § 4 O.p. „wyznacza moment doręczenia postanowienia o odmowie uzupełnienia lub sprostowania decyzji, czy też – w przypadku wniesienia na ten akt zażalenia – termin ten biegnie od dnia doręczenia postanowienia wydanego przez organ odwoławczy”⁴⁷. Wydaje się, że nie powinno budzić większych wątpliwości twierdzenie, iż w przypadku wydania przez organ podatkowy pierwszej instancji postanowienia o odmowie uzupełnienia decyzji i w razie wniesienia na nie zażalenia termin do wniesienia odwołania od decyzji, której uzupełnienia strona się domaga, biegnie od dnia doręczenia ostatecznego postanowienia o odmowie uzupełnienia tego aktu administracyjnego⁴⁸.

⁴² B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, s. 435.

⁴³ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 216.

⁴⁴ Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 27 czerwca 2012 r., I SA/GI 653/12, CBOSA; odmiennie A. Kabat, *Komentarz do art. 213 O.p...*, Lex/el.

⁴⁵ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 234.

⁴⁶ A. Melezini (red.), *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, Warszawa 2017, s. 1121–1122.

⁴⁷ B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1077.

⁴⁸ Wyrok NSA z dnia 11 maja 2017 r., I GSK 1181/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 lutego 2010 r., II FSK 1556/08, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 maja 2015 r., I SA/Kr 1117/14, CBOSA, A. Melezini (red.), *Ordynacja...*, s. 1122.

Na zakończenie warto odnotować, że instytucja uzupełnienia decyzji podatkowych ma zastosowanie zarówno do indywidualnych aktów administracyjnych nieostatecznych, jak i do ostatecznych⁴⁹, wydawanych przez organy podatkowe pierwszej i drugiej instancji⁵⁰. Natomiast organem podatkowym kompetentnym do ww. czynności rektyfikacyjnych będzie czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego, który wydał rozstrzygnięcie podatkowe.

4. „Wykładnia” treści decyzji podatkowych

Zgodnie z art. 215 § 2 O.p. organ podatkowy, który wydał decyzję, na żądanie strony lub organu egzekucyjnego wyjaśnia w drodze postanowienia wątpliwości co do treści decyzji⁵¹. Z zakresu tego przepisu wynika, że postępowanie w sprawie „wykładni” decyzji (ostatecznej, nieostatecznej, pozytywnej czy odmownej)⁵² może być wszczynane wyłącznie na żądanie organu egzekucyjnego lub strony⁵³. *A contrario* nie jest więc możliwe dokonanie tej czynności rektyfikacyjnej przez organ podatkowy z urzędu⁵⁴. Jeżeli zatem organ administracji podatkowej w wyniku wszczętego postępowania z urzędu wyda postanowienie w przedmiocie

⁴⁹ Por. W. Chróścielewski, *Związanie organu administracji publicznej własną decyzją a możliwość dokonania jej autoweryfikacji*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 5, s. 59; K. Klonowski, *Komentarz do art. 111 k.p.a...*, Lex/el.

⁵⁰ B. Adamiak, *Rektyfikacja...*, s. 12.

⁵¹ Należy zauważyć, że zarówno w orzecznictwie, jak i w doktrynie na określenie instytucji z art. 215 § 2 o.p. używa się zamiennie nazwy „wyjaśnienie wątpliwości” albo też słowa „wykładnia (wykładnia autentyczna)”, przy czym ten ostatni zwrot nie jest prawidłowy, ponieważ organ podatkowy nie jest uprawniony w trybie art. 215 § 2 o.p. do stosowania przyjętych sposobów wykładni, np. językowej, systemowej, celowościowej, a jedynie jest umocowany do wyjaśnienia jak rozumiał własny akt administracyjny – por. J. Starościk, *Komentarz do art. 105 k.p.a...*, s. 218; Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz 1996*, Lex/el; J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 215 O.p...*, s. 1271.

⁵² Por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 110 k.p.a...*, Lex/el.

⁵³ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 215 O.p...*, s. 1271–1272; wyrok NSA z dnia 19 maja 2005 r., FSK 1763/04, CBOSA.

⁵⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 września 2016 r., V SA/Wa 1556/16, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 lutego 2016 r., II SA/Kr 70/16, CBOSA; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 25 września 2013 r., II SA/Go 641/13, CBOSA.

„wykładni” decyzji, będzie to akt obciążony rażącym naruszeniem prawa, przewidziany przepisem art. 247 § 1 pkt 3 O.p.⁵⁵.

Przedmiotem „wykładni” może być decyzja administracyjna funkcjonująca w obiegu prawnym⁵⁶. Tym samym na podstawie art. 215 § 2 O.p. nie jest możliwe dokonanie „wykładni” nieistniejącego rozstrzygnięcia podatkowego, ponieważ usunięcie go z obrotu prawnego uniemożliwia jego merytoryczne rozpoznanie⁵⁷.

Art. 215 § 2 O.p. nie ogranicza „wykładni” decyzji do samego rozstrzygnięcia czy uzasadnienia, lecz przewiduje możliwość wyjaśnienia wątpliwości „co do treści” całego aktu administracyjnego⁵⁸, co oznacza, że przedmiotem tej czynności rektyfikacyjnej mogą być wszystkie elementy decyzji podatkowej. Natomiast organem podatkowym właściwym do wyjaśnienia treści decyzji jest organ, który wydał budzący wątpliwości akt administracyjny⁵⁹. Uprawnienie do żądania „wykładni” decyzji nie jest ograniczone żadnym terminem⁶⁰ i postanowienie w tej kwestii (pozytywne lub negatywne dla wnioskodawcy)⁶¹, na które służy zwyczajny środek zaskarżenia w postaci zażalenia, może być wydane w każdym czasie⁶².

Dokonanie rektyfikacji decyzji w zakresie wyjaśniania wątpliwości co do jej treści sprawia, że w obrocie prawnym funkcjonuje pierwotna wersja tego aktu wraz z postanowieniem wydanym w celu jej wyjaśnienia⁶³, co oznacza, że decyzja już od daty jej wydania posiada treść nadaną jej przez organ dokonujący wyjaśnienia⁶⁴. Jest to skutek *ex tunc*, co powoduje, że w zakresie, w jakim chodzi o wykonanie decyzji i korzystanie z uprawnień z niej płynących, wyjaśnienie wątpliwości co do jej treści

⁵⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 września 2007 r., II SA/Po 237/07, CBOSA.

⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 6 czerwca 2002 r., II SA/Ka 1809/00, CBOSA.

⁵⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 grudnia 2007 r., VI SA/Wa 1297/07, CBOSA.

⁵⁸ B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1081.

⁵⁹ Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2008 r., II OSK 612/07, CBOSA.

⁶⁰ Por. Cz. Martysz, *Komentarz do art. 113 k.p.a...*, Lex/el.

⁶¹ H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Komentarz do art. 215 o.p...*, Legalis/el.

⁶² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 listopada 2009 r., IV SA/Wa 1430/09, CBOSA.

⁶³ W. Chróścielewski, *Organ...*, s. 134; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2017 r., VII SA/Wa 925/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 grudnia 2012 r., II OSK 1481/11, CBOSA.

⁶⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 maja 2016 r., II SA/Gd 698/15, CBOSA.

będzie mieć cechy „elementu” trwale złączonego z decyzją⁶⁵. Nie ulega także wątpliwości, że postanowienie dotyczące „wykładni” indywidualnego aktu administracyjnego nie ma samodzielnego bytu prawnego, lecz jest integralną częścią rozstrzygnięcia podatkowego, i z tego też względu jej „wykładnia” jest dopuszczalna, dopóki ten akt pozostaje w obrocie prawnym, natomiast „wyjście” (uchylenie) decyzji powoduje, że postanowienie traci swoją „egzystencję procesową”⁶⁶.

Konieczność „wykładni” orzeczenia podatkowego zachodzi, gdy jest ono sformułowane w sposób niejasny, budzący wątpliwości, powodując trudności w ustaleniu zakresu obowiązku bądź przysługującego uprawnienia⁶⁷ i polega na swoistej interpretacji użytych w decyzji niezrozumiałych bądź niejasnych sformułowań (pojęć)⁶⁸. Również zdaniem judykatury wyjaśnienie wątpliwości co do treści decyzji jest konieczne wtedy, gdy jest ona niejednoznaczna lub dotknięta zawilóścią utrudniającą ustalenie sensu rozstrzygnięcia sprawy⁶⁹, m.in. poprzez użycie w akcie podatkowym pojęć lub niejasności wynikających z uchybień językowych (semantycznych lub syntaktycznych) lub uchybień w zakresie spójności jej treści (wewnętrznej koherencji)⁷⁰. Należy przy tym zauważyć, że „wykładnia” decyzji w trybie art. 215 § 2 O.p. nie polega na interpretacji gramatycznej, logicznej czy celowościowej, lecz jedynie na objaśnieniu, jak organ podatkowy wydający akt władczy rozumiał sens własnego rozstrzygnięcia⁷¹.

Wyznaczone przepisem art. 215 § 2 O.p. pole działania organu podatkowego jest ograniczone wyłącznie do wyjaśnienia podatnikowi (orga-

⁶⁵ Wyroki NSA z dnia 23 maja 2011 r., I GSK 238-242/10, CBOSA.

⁶⁶ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 kwietnia 2008 r., II SA/Kr 160/08, CBOSA.

⁶⁷ Postanowienie NSA z dnia 24 lutego 2000 r., III SA 761/99, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 października 2015 r., I SA/Gl 554/15, CBOSA.

⁶⁸ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 215 O.p.* [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Lex/el; wyrok NSA z dnia 10 października 2013 r., II FSK 2765/11, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 listopada 2017 r., I SA/Lu 789/17, CBOSA.

⁶⁹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 listopada 2017 r., II SA/Kr 1106/17, CBOSA.

⁷⁰ Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2011 r., II OSK 1529/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 lipca 2010 r., II OSK 1298/10, CBOSA.

⁷¹ W. Chróścielewski, *Związanie...*, s. 64; wyrok WSA w Lublinie z dnia 19 września 2017 r., II SA/Lu 196/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 6 marca 2012 r., II OSK 2372/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2003 r., III SA 622/01, CBOSA.

nowi egzekucyjnemu) zgłoszonych wątpliwości co do użytych w decyzji niejasnych sformułowań bądź zastosowanych skrótów utrudniających ustalenie sensu rozstrzygnięcia. Należy przy tym zauważyć, że w procesie prowadzonym w trybie art. 215 § 2 O.p. czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego nie prowadzi postępowania wyjaśniającego zmierzającego do ustalenia stanu faktycznego w takim zakresie, jak w procedurze poprzedzającej wydanie decyzji o charakterze merytorycznym⁷², gdyż jego rola sprowadza się do określenia żądania strony i dokonania konfrontacji z treścią wydanego w sprawie rozstrzygnięcia, zmierzając do oceny, czy orzeczenie podatkowe zawiera niejasności⁷³. Co więcej, analiza językowa art. 215 § 2 O.p. przekonuje, że organ podatkowy powinien uczynić zażądanie uprawnionego podmiotu tylko wtedy, gdy rzeczywiście istnieje potrzeba wyjaśnienia wątpliwości co do treści aktu podatkowego⁷⁴. Trzeba przy tym zwrócić uwagę, że stawianie przez stronę określonych pytań pod pozorem wyjaśnienia wątpliwości co do treści decyzji i odpowiedzi na nie ze strony organu prowadzącego postępowanie w formie postanowienia stanowiłoby naruszenie *ratio legis* przepisu art. 215 § 2 O.p.⁷⁵. Zatem w sytuacji braku obiektywnej niejasności treści decyzji administracyjnej organ, do którego występuje strona z odpowiednim żądaniem, obowiązany jest odmówić dokonania jej „wykładni”⁷⁶.

Wyjaśnienia organu podatkowego z art. 215 § 2 O.p. nie mogą prowadzić do rozstrzygnięcia odmiennego (a tym bardziej nowego) wobec treści decyzji, ponieważ nie kreują one nowego zakresu aktu administracyjnego a jedynie „wyświetlają” wątpliwości – co oznacza, że już w momencie wejścia pierwotnej decyzji do obrotu prawnego jej treść należy rozumieć tak, jak zawarto to w później wydanym postanowieniu z trybu

⁷² Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 14 września 2017 r., II SA/Bk 477/17, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 stycznia 2017 r., III SA/Kr 893/16, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 5 lutego 2014 r., II SA/Łd 1060/13, CBOSA.

⁷³ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 listopada 2017 r., II SA/Kr 1106/17, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 marca 2017 r., III SA/Kr 895/16, CBOSA.

⁷⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 26 maja 2015 r., I SA/Gl 212/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 października 2013 r., II FSK 2765/11, CBOSA.

⁷⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 czerwca 2004 r., III SA 678/03, CBOSA.

⁷⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 maja 2011 r., VII SA/Wa 57/11, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2009 r., VII SA/Wa 1772/08, CBOSA.

art. 215 § 2 O.p.⁷⁷. Dokonując więc „wykładni” treści decyzji, organ podatkowy nie może wyjść poza zakres dokonanego rozstrzygnięcia podatkowego, gdyż doprowadziłby tym do nowego orzeczenia w sprawie podatkowej, ewentualnie jego uzupełnienia⁷⁸. Podkreślenia jednak wymaga, że przy wyjaśnianiu treści decyzji musi być uwzględniony stan faktyczny i prawny sprawy z dnia jej wydania, a wyjaśniane kwestie nie mogą należeć do problematyki objętej np. trybem uzupełnienia lub zmiany decyzji bądź sprostowania zaistniałych w niej błędów i oczywistych omyłek, nie mówiąc już o nowych roszczeniach strony kreujących osobną sprawę podatkową⁷⁹.

Niewłaściwe lub błędne ustalenia faktyczne dokonane przez organ podatkowy, nieprawidłowa subsumcja stanu faktycznego, błędna wykładnia albo nietrafne zastosowanie przepisów prawa materialnego przekraczają ramy wniosku z art. 215 § 2 O.p. i mogą być wyłącznie przedmiotem żądania w innym trybie procesowym⁸⁰. Ponadto instytucja rektyfikacji z art. 215 § 2 O.p. nie może być wykorzystywana w celu kwestionowania samej zasadności decyzji będącej przedmiotem wyjaśnienia⁸¹ ani też nie może prowadzić do uzupełnienia poprzedniego rozstrzygnięcia⁸². W trybie art. 215 § 2 O.p. nie można zmieniać decyzji ani jej uzupełniać o nowe elementy, ponieważ skutkowałoby to koniecznością zmodyfikowania dotychczasowej oceny stanu faktycznego lub prawnego⁸³. Nie jest również dopuszczalne dokonywanie interpretacji przepisów prawa podat-

⁷⁷ Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2007 r., II FSK 1655/06, CBOSA; D. Felcenloben, *Rektyfikacja...*, s. 54.

⁷⁸ Wyrok WSA w Opolu z dnia 12 lipca 2017 r., I SA/Op 213/170, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 czerwca 2017 r., II SA/Wa 553/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2004 r., III SA 2910/02, CBOSA.

⁷⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2008 r., VII SA/Wa 1177/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2008 r., II GSK 195/08, CBOSA.

⁸⁰ Wyrok NSA z dnia 3 stycznia 2002 r., III SA 1760/00, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 maja 2013 r., I SA/Łd 332/13, CBOSA.

⁸¹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 grudnia 2017 r., II SA/Po 923/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2017 r., VI SA/Wa 15/16, CBOSA.

⁸² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 czerwca 2016 r., VI SA/Wa 3007/15, CBOSA.

⁸³ A. Kabat, *Komentarz do art. 215 O.p...*, Lex/el; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 14 września 2017 r., II SA/Bk 477/17, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 listopada 2017 r., II SA/Kr 1106/17, CBOSA.

kowego, gdyż wówczas mielibyśmy do czynienia z wykładnią prawa, a nie z wyjaśnieniem treści decyzji⁸⁴. Dodatkowo w postępowaniu w sprawie wyjaśnienia treści decyzji nie mogą być także rozstrzygane kwestie dotyczące daty ostateczności czy wykonalności decyzji⁸⁵, ponieważ niedopuszczalne jest „nadrabianie wykładnią” z art. 215 § 2 O.p. braków decyzji podatkowej⁸⁶.

Podsumowując powyższe rozważania, należy dostrzec, że konstrukcja prawna z art. 215 § 2 O.p. ograniczona jest tylko do wyjaśnienia podatnikowi lub organowi egzekucyjnemu zgłoszonych wątpliwości odnoszących się do użytych w decyzji wyrażen, niejasnych sformułowań, a nie do przesądzania kwestii, o których organ administracji podatkowej w ogóle nie orzekł, czy to celowo, czy też na skutek zaniechania albo niedbalstwa⁸⁷. Zatem organ procesowy nie ma prawa czynić wyjaśnień poza granicami treści decyzji, gdyż naruszyłby w ten sposób tożsamość sprawy w sensie przedmiotowym i podmiotowym⁸⁸. Jest oczywistym, że działania podjęte na podstawie art. 215 § 2 O.p. nie mogą zastępować przewidzianych przepisami prawa mechanizmów zmiany lub weryfikacji decyzji, a w szczególności służyć stronie postępowania podatkowego, która nie skorzystała z możliwości złożenia odwołania do organu drugiej instancji, do spowodowania ponownego merytorycznego rozpatrzenia sprawy⁸⁹. Ten sam kierunek rozumowania zawarty jest w judykaturze i piśmiennictwie, które podnoszą, że wyjaśnienie wątpliwości co do treści decyzji (art. 215 § 2 O.p.) nie może być konkurencją ani alternatywą dla merytorycznego określania praw czy obowiązków strony na podstawie

⁸⁴ Wyrok NSA z dnia 30 marca 2016 r., I OSK 1389/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 30 marca 2016 r., I OSK 1460/14, CBOSA.

⁸⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 15 kwietnia 2016 r., II SA/GI 985/15, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 marca 2014 r., II SA/GI 1112/13, CBOSA.

⁸⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 czerwca 2007 r., VI SA/Wa 595/07, CBOSA; A. Znamiec, *Sposoby...*, s. 31.

⁸⁷ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 sierpnia 2016 r., IV SA/Wa 1591/16, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 marca 2012 r., IV SA/Po 8/12, CBOSA.

⁸⁸ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 28 grudnia 2017 r., II SA/Po 923/17, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 marca 2017 r., VI SA/Wa 15/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 11 września 2008 r., II GSK 346/08, CBOSA.

⁸⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 listopada 2005 r., I SA/Wa 1914/04, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 lutego 2014 r., VII SA/Wa 2168/13, CBOSA.

materialnego prawa podatkowego, ponieważ w przeciwnym wypadku wyjaśnianie w tym trybie byłoby prostym sposobem ominięcia np. skutków bezskutecznego upływu terminu do wniesienia środka zaskarżenia w postaci odwołania⁹⁰. Ponadto instytucja wyjaśnienia, o jakiej mowa w art. 215 § 2 O.p., nie może zastępować kontroli legalności decyzji podatkowych⁹¹.

5. Sprostowanie zamieszczonego w decyzji podatkowej pouczenia co do przysługujących od niej środków prawnych

Według art. 213 § 1 O.p. podatnik może żądać sprostowania decyzji co do prawa odwołania lub wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Jak trafnie podkreśla piśmiennictwo, jest to jedyny element indywidualnego aktu administracyjnego, który może zostać sprostowany w trybie przepisu art. 213 § 1 O.p.⁹². Analogicznie jak przy uzupełnieniu decyzji sprostowanie rozstrzygnięcia podatkowego może zostać dokonane przez podatnika w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, natomiast organ podatkowy może to uczynić z urzędu, w każdym czasie (art. 213 § 2 O.p.). Jednakże żaden przepis procedury podatkowej nie nakłada na organ podatkowy obowiązku sprostowania błędnego pouczenia, pamiętając, że art. 213 § 2 O.p. wprowadza uprawnienie (a nie obowiązek) w zakresie sprostowania orzeczenia⁹³. W konsekwencji w sytuacji, gdy organ administracyjny nie skorzysta z tego uprawnienia, a strona nie złoży stosownego wniosku⁹⁴ przewidzianego w § 1 art. 213 O.p., nie może być mowy o bezczynności

⁹⁰ Postanowienie WSA w Szczecinie z dnia 23 września 2016 r., II SA/Sz 977/16, CBO-SA; wyrok NSA z dnia 6 marca 2012 r., II OSK 2531/10, CBO-SA; A. Korzeniowska-Polak, *Uzupełnienie albo sprostowanie decyzji wydanej w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 11, s. 63.

⁹¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2016 r., I SA/Gd 88/16, CBO-SA; por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 113 k.p.a...*, Lex/el.

⁹² B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1075.

⁹³ Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2017 r., II OSK 2260/16, CBO-SA.

⁹⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 sierpnia 2007 r., III SA/Wa 4321/06, CBO-SA.

organu procesowego w zakresie braku sprostowania pouczenia⁹⁵. Odnosnie do trybu sprostowania decyzji, jego formy oraz możliwości zaskarżenia decyzji wydanej w tej kwestii wraz z liczeniem terminów mają odpowiednie zastosowanie przedstawione wyżej regulacje dotyczące instytucji uzupełnienia decyzji.

Zgodnie z art. 214 O.p. nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia⁹⁶. Jak podnosi H. Dzwonkowski, przepis artykułu 214 O.p. to rozwiązanie nawiązujące do art. 213 O.p. i stanowiące instrument ochrony praw podatnika⁹⁷. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyrazili J. Borkowski i B. Adamiak, według których „przepis art. 214 O.p. ma stanowić dodatkową, uzupełniającą gwarancję poszanowania praw stron do spowodowania weryfikacji decyzji podatkowych. Podstawowe znaczenie trzeba przypisać uregulowaniu zasad uzupełniania decyzji i sprostowania błędnych pouczeń w art. 213, gdzie unormowano tryb, formę i zakres usuwania błędów zarówno na żądanie strony, jak również z urzędu oraz środki zaskarżenia decyzji lub postanowień. W przeciwieństwie do tych uregulowań treść przepisu art. 214 może sprawić wrażenie przepisu o charakterze perswazyjnym, bo jest to unormowanie pozbawione wyraźnie i wprost określonych sankcji w razie jego naruszenia”⁹⁸. Inaczej rzecz ujmując, uniemożliwienie podatnikowi skorzystania z prawa podmiotowego w zakresie złożenia środków zaskarżenia (środków prawnych) od rozstrzygnięcia podatkowego może przybrać formę: braku pouczenia (ewentualnie niepełnego pouczenia) albo błędnego pouczenia⁹⁹. W odniesieniu do pierwszej formy naruszenia zastosowanie ma art. 213 O.p., do drugiej zaś – art. 214 O.p. Jak już to zostało wcześniej zasygnalizowane, podstawowym skutkiem wystąpienia wadliwości pouczenia jest

⁹⁵ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 czerwca 2016 r., II SAB/Bk 20/16, CBOSA.

⁹⁶ W piśmiennictwie wyodrębnia się trzy podstawowe rodzaje wad pouczenia: 1) brak pouczenia, 2) niepełne pouczenie, 3) niezgodność pouczenia z bezwzględnie obowiązującymi przepisami prawa – M. Dyl, *Komentarz do art. 111 k.p.a.* [w:] M. Wierzbowski (red.), A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

⁹⁷ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 214 O.p. (2014)*..., Legalis/el.

⁹⁸ J. Borkowski, B. Adamiak, *Komentarz do art. 214 O.p.*..., s. 1267–1268.

⁹⁹ Por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 111 k.p.a.*..., Lex/el.

możliwość zastosowania art. 213 O.p., ponieważ tego rodzaju nieistotna wada rozstrzygnięcia podatkowego może zostać usunięta w trybie rektyfikacji¹⁰⁰.

W orzecznictwie i doktrynie wskazuje się zgodnie, że użyty w art. 214 O.p. zwrot „nie może szkodzić” należy rozumieć w ten sposób, że podatnika nie mogą „dotknąć” negatywne konsekwencje wadliwego pouczenia w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do sądu administracyjnego lub jego braku¹⁰¹. Oznacza to m.in., że przepis ten zrównuje pod względem skutków prawnych wadliwe pouczenie oraz jego zupełny brak¹⁰². Po drugie, błędnym pouczeniem jest również brak pouczenia o środkach odwoławczych¹⁰³. Co więcej, dla powstania skutków przewidzianych w analizowanym przepisie nie jest konieczne zastosowanie się do błędnego pouczenia¹⁰⁴. Zauważyć także należy, iż brak lub niedostatek pouczenia podatnika o przysługujących mu środkach zaskarżenia należy traktować jako naruszenie kilku zasad postępowania podatkowego¹⁰⁵, np. zasady informowania, dwuinstancyjności czy zasady przekonywania¹⁰⁶.

Podsumowując powyższe rozważania, należy dostrzec, że jeżeli *expressis verbis* przepis art. 214 O.p. udziela podatnikowi z mocy prawa (*ex lege*) ochrony prawnej¹⁰⁷, to działaniem *contra legem* będzie odsyłania

¹⁰⁰ Por. M. Dyl, *Komentarz do art. 111 k.p.a.* [w:] R. Hauser (red.), M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

¹⁰¹ Postanowienie WSA we Wrocławiu z dnia 30 lipca 2010 r., III SA/Wr 394/10, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 marca 2009 r., I SA/Kr 1256/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2017 r., II GSK 3250/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 listopada 2015 r., II OSK 556/14, CBOSA.

¹⁰² A. Kabat, *Komentarz do art. 214 O.p.*..., Lex/el; wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2004 r., III SA 3493/03, CBOSA; R. Sawuła, *Rozstrzygnięcia i ich kontrola w postępowaniu podatkowym* [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemysł–Rzeszów 2012, s. 321.

¹⁰³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 marca 2014 r., VIII SA/Wa 1059/13, CBOSA; postanowienie WSA w Bydgoszczy z dnia 3 lutego 2014 r., II SA/Bd 1572/13, CBO-SA; wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r., II SA 2289/01, CBOSA.

¹⁰⁴ Postanowienie WSA w Krakowie z dnia 5 marca 2008 r., I SA/Kr 765/07, CBOSA; B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1078.

¹⁰⁵ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 stycznia 2012 r., II SA/Kr 1462/11, CBOSA; wyrok SN z dnia 22 stycznia 1997 r., III RN 56/96, CBOSA.

¹⁰⁶ J. Zimmermann, *Ordynacja...*, s. 235; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 września 2017 r., I SA/Sz 453/17, CBOSA.

¹⁰⁷ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2000 r., IV SA 1899/98, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 czerwca 2008 r., II GSK 169/08, CBOSA.

jednostki na inną drogę ochrony prawnej, np. do składania wniosku o przywrócenie terminu z art. 162 O.p.¹⁰⁸, ponieważ prowadziłyby to do uznania, że regulacja art. 214 O.p. jest zbędna¹⁰⁹. Zwraca na to uwagę również orzecznictwo sądowe, gdzie czytamy, że do wyeliminowania ujemnych skutków dla strony należy dążyć najprostszymi środkami, a przepis art. 214 O.p. stanowi samodzielny podstawę do „naprawienia” wadliwych pouczeń organów podatkowych¹¹⁰. Innymi słowy, w przypadku uchybienia terminu do wniesienia środka prawnego w wyniku braku pouczenia jego wniesienie należy uznać za skuteczne¹¹¹, co w praktyce oznacza, że podatnik dysponuje nieograniczonym w czasie uprawnieniem do jego złożenia¹¹².

6. Sprostowanie błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek w decyzji podatkowej

Zgodnie z art. 215 § 1 O.p. organ podatkowy może, z urzędu lub na żądanie strony, prostować w drodze postanowienia błędy rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanej przez ten organ decyzji¹¹³. Sprostowa-

¹⁰⁸ „Wskazywanie stronie, że przysługuje jej wniosek o przywrócenie terminu, przy założeniu, że taki termin na skutek przecież wadliwego pouczenia i tak należy przywrócić, byłoby wyłącznie sztucznym generowaniem postępowania inicjowanego takim wnioskiem, godzącym w interes strony do rozpoznania sprawy w rozsądnym czasie. Temu wszystkiemu może zapobiec odpowiednie do okoliczności danego przypadku zastosowanie art. 214 O.p.” – wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 sierpnia 2017 r., III SA/Gl 95/17, CBOSA; por. wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2013 r., I OSK 1553/11, CBOSA.

¹⁰⁹ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 24 października 2017 r., IV SA/Po 826/17, CBOSA; odmiennie M.P. Gapski, *Brak lub błędne pouczenie co do terminu zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym ogólnym oraz podatkowym* [w:] M. Kasiński (red.), M. Stahl (red.), K. Właźlak (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym 2015*, Lex/el.

¹¹⁰ Wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2017 r., II FSK 1098/17, CBOSA; postanowienia WSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2012 r., III SA/Wa 975-976/11, CBOSA.

¹¹¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 maja 2017 r., V SA/Wa 3207/16, CBOSA.

¹¹² S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 214 O.p. (2013)*, Lex/el.

¹¹³ W myśl art. 219 O.p. przepis art. 215 § 1 O.p. stosuje się odpowiednio do postanowień – wyrok NSA z dnia 7 września 2017 r., II FSK 2229/15, CBOSA; wyrok WSA

nie decyzji – zarówno ostatecznych, jak i nieostatecznych – w trybie art. 215 § 1 O.p. może dotyczyć tylko nieistotnych wadliwości tych aktów indywidualnych, polegające na prostowaniu błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek¹¹⁴, które mogą być usunięte bez wpływu na treść rozstrzygnięcia zawartego w akcie władczym¹¹⁵. Sprostowanie służy więc *sui generis* kosmetycznemu skorygowaniu formy decyzji bez wnika- nia w jej treść merytoryczną¹¹⁶, ponieważ ta czynność rektyfikacyjna mo- że odnosić się wyłącznie do elementów, które faktycznie w decyzji istnia- ły, a jedynie zostały błędnie wyrażone¹¹⁷. *A contrario*, nie jest dopusz- czalne konwalidowanie w trybie art. 215 § 1 O.p. innych braków orzeczeń podatkowych, które prowadziłyby do ich zmiany merytorycznej¹¹⁸. Co więcej, przyjęta w tym trybie klasyfikacja wadliwości, które mogą zostać usunięte w drodze sprostowania, jest wyczerpująca – i są to błędy rachun- kowe oraz inne oczywiste omyłki – co oznacza, że nie można w ten spo- sób korygować ustaleń faktycznych czy dokonywać odmiennych ich ocen¹¹⁹.

Ustawodawca, normując możliwości prostowania błędów rachunko- wych czy też oczywistych omyłek, nie daje ustawowej definicji tych po- jęć, w związku z czym, stosując ten przepis, należy mieć na uwadze ich potoczne znaczenie¹²⁰, pamiętając jednak, że cechą wspólną błędu ra-

w Krakowie z dnia 13 lutego 2015 r., I SA/Kr 1908/14, CBOSA; wyrok WSA w Kra- kowie z dnia 13 lutego 2015 r., I SA/Kr 1903/14, CBOSA.

¹¹⁴ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 11 maja 2016 r., II SA/Go 258/16, CBOSA.

¹¹⁵ Wyrok NSA z dnia 31 marca 2015 r., II GSK 159/14, CBOSA.

¹¹⁶ Z. Ofiarski, *Prawo podatkowe 2006*, Lex/el; postanowienie NSA z dnia 24 lutego 2000 r., III SA 761/99, Lex/el.

¹¹⁷ Wyrok NSA z dnia 12 maja 2016 r., II OSK 2118/14, CBOSA.

¹¹⁸ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 grudnia 2014 r., I SA/Gd 1311/14, CBOSA.

¹¹⁹ Wyrok NSA z dnia 10 października 2013 r., II FSK 2931/11, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 września 2013 r., III SA/Wa 68/13, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2011 r., III SA/Wa 1260/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 19 stycznia 1998 r., IV SA 618/96, Lex/el; wyrok NSA z dnia 26 października 1999 r., II SA 1662/99, Lex/el; R. Dowgier, L. Etel, B. Pahl. M. Popławski, *Leksykon podatków i opłat lokalnych 2010*, Lex/el.

¹²⁰ Wyrok NSA z dnia 12 października 2017 r., I GSK 1626/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2011 r., I OSK 974/10, CBOSA.

chunkowego oraz oczywistej omyłki jest ich nieistotność dla treści rozstrzygnięcia podatkowego¹²¹.

Błędem rachunkowym jest „przekłamanie” w działaniu matematycznym, które zostało włączone do decyzji jako jej część składowa¹²² i wynikać może z wykonania wadliwej operacji lub mylnych obliczeń matematycznych (tzw. nieprawidłowości działań o charakterze arytmetycznym¹²³, powstałe, np. przy dodawaniu lub dzieleniu)¹²⁴. Warto jednak przy tym zauważyć, że błąd w sumowaniu w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatkach dochodowych nie może być wyeliminowany w trybie sprostowania, gdyż po pierwsze wywiera wpływ na wysokość podstawy opodatkowania, a w konsekwencji wysokość zobowiązania w tych daniach publicznych, a po drugie nie wynika z treści decyzji¹²⁵. Również w orzecznictwie sądowym wskazuje się, że prostowanie błędu rachunkowego w decyzji podatkowej odnośnie zakresu wysokości zobowiązania podatkowego i należnych odsetek za zwłokę jest w istocie rzeczą rozstrzygnięciem co do istoty sprawy, gdy tymczasem tryb rektyfikacji decyzji podatkowej ustanowiony w art. 215 § 1 O.p. przewidziany jest do usuwania nieistotnych wadliwości¹²⁶. Podkreślenia jednak wymaga, że sprostowanie kwoty wymierzonego podatku na podstawie art. 215 § 1 O.p. jest możliwe wówczas, jeżeli decyzja podatkowa zawiera prawidłowe uzasadnienie w zakresie podstaw opodatkowania i wymiaru podatku, z którego w sposób bezpośredni i jednoznaczny wynika, że weryfikowana wadliwość co do wysokości podatku jest wyłącznie błędem rachunkowym¹²⁷.

¹²¹ Wyroki WSA w Gdańsku z dnia 16 grudnia 2014 r., I SA/Gd 1310-1311/14, CBOSA.

¹²² Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2016 r., I GSK 805/14, CBOSA.

¹²³ Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2007 r., II FSK 7/06, CBOSA.

¹²⁴ Wyrok NSA z dnia 11 października 2017 r., II OSK 2530/16, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 stycznia 2018 r., IV SA/GI 535/17, CBOSA.

¹²⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 12 września 2012 r., I SA/Po 293/12, CBOSA; B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1078; B. Adamiak, *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądowoadministracyjnym 2014*, Lex/el.

¹²⁶ Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2016 r., I GSK 805/14, CBOSA.

¹²⁷ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 28 grudnia 2017 r., I SA/Bk 1219/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 października 2017 r., I GSK 601/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 października 2000 r., I SA/Łd 1615/98, CBOSA.

O ile pojęcie błędu rachunkowego nie stwarza trudności interpretacyjnych, o tyle pojęcie – innej oczywistej omyłki – jako pojęcie nieostre może rodzić takie wątpliwości¹²⁸. Jednakże w ramach dozwolonej przez prawo oceny powinno być ono rozumiane ściśle (w sposób zawężający)¹²⁹. Wprawdzie przepis z art. 215 § 1 O.p. nie zawiera definicji legalnej oczywistej omyłki, ale już z samego potocznego rozumienia tego pojęcia wynika, że chodzi w nim o błąd pisarski lub rachunkowy albo inny błąd, lecz zawsze dostrzegalny na pierwszy rzut oka, ewidentny, łatwo zauważalny i niewymagający dodatkowych zabiegów myślowych, obliczeń czy ustaleń¹³⁰. Podobne stanowisko prezentowane jest także w orzecznictwie, zgodnie z którym pod pojęciem oczywistej omyłki należy rozumieć taki błąd słowny, który nie budzi najmniejszych obiekcji, ale także różne błędy pisarskie, rachunkowe, komputerowe, typu przestawienie cyfr¹³¹ itp.¹³². Jednak ocena, czy w danej sprawie wystąpiła oczywista omyłka, nie może być dokonana mechanicznie, przy zastosowaniu jednakowego kryterium, ponieważ każdy przypadek należy rozważyć indywidualnie, uwzględniając konkretne okoliczności w nim występujące¹³³. Nie ulega bowiem wątpliwości, że to, co może być uznane za oczywiste w jednym układzie stosunków faktycznych, może tę cechę stracić, gdy układ ów ulega zmianie, choćby w relatywnie niewielkim stopniu¹³⁴.

Błędne wpisanie imienia członka składu orzekającego w komparycji decyzji mieści się w pojęciu oczywistej omyłki, co oznacza, że organ ad-

¹²⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2016 r., IV SA/Wa 2243/15, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 lutego 2015 r., VI SA/Wa 1898/14, CBOSA.

¹²⁹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 kwietnia 2014 r., II SA/Go 162/14, CBOSA.

¹³⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2016 r., I SA/Wa 490/15, CBOSA.

¹³¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 9 października 2007 r., I SA/Gd 980/06, CBOSA.

¹³² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 7 listopada 2017 r., I SA/Lu 634/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 listopada 2017 r., I SA/Gl 1052/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 11 lipca 2017 r., II FSK 1687/15, CBOSA; S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 215 O.p...*, (2013), Lex/el.

¹³³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 sierpnia 2011 r., III SA/Wa 783/11, CBOSA.

¹³⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2011 r., III SA/Wa 132/11, CBOSA; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 kwietnia 2014 r., II SA/Go 162/14, CBOSA.

ministracyjny jest uprawniony do jej sprostowania¹³⁵, ponieważ w żaden sposób nie zmienia ona treści rozstrzygnięcia¹³⁶. Również błędne oznaczenie strony przez organ podatkowy w decyzji administracyjnej należy kwalifikować jako wadę nieistotną, którą można rektyfikować w postaci sprostowania oczywistej omyłki na podstawie art. 215 § 1 O.p.¹³⁷. Innymi słowy, oczywista omyłka w rozumieniu przepisu art. 215 § 1 O.p. to widoczne, niezgodne z zamierzonym, niewłaściwe użycie wyrazu, widoczna mylna pisownia czy też opuszczenie lub przestawienie liter w wyrazie, względnie dodanie jakiegoś wyrazu¹³⁸, których oczywistość można stwierdzić, porównując treść decyzji z zawartymi w aktach sprawy dokumentami. Tym samym oczywistość omyłki wynikać powinna bądź z natury samego błędu, bądź z porównania rozstrzygnięcia z uzasadnieniem, z treścią wniosku czy też innymi okolicznościami¹³⁹. Przykładowo, sprostowanie w decyzji wymiarowej za miesiąc grudzień błędnie podanej kwoty podstawy opodatkowania, przyjętej jak wynika z wyjaśnień organów podatkowych z (bezwiednego) przepisania kwoty z poprzedzającego miesiąca listopada, należy uznać za poprawienie oczywistej omyłki w rozumieniu art. 215 § 1 O.p., zwłaszcza gdy z dalszej treści tej decyzji wynika prawidłowa kwota podstawy opodatkowania i podatku¹⁴⁰.

Oczywistość omyłki może wynikać także z treści decyzji lub akt sprawy, stanowiąc zarazem granicę przedmiotowej dopuszczalności sprostowania¹⁴¹. Tytułem przykładu można wskazać, że brak daty dziennej decyzji stanowi wadę, którą można usunąć w trybie art. 215 § 1 O.p., o ile w konkretnym przypadku nie ma wątpliwości co do stanu prawnego, przyjętego za podstawę orzekania oraz przedziału czasowego, który

¹³⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2016 r., I SA/Wa 490/15, CBOSA.

¹³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 marca 2016 r., I SA/Wa 637/15, CBOSA.

¹³⁷ Wyrok NSA z dnia 13 czerwca 2007 r., I GSK 1771/06, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 kwietnia 2006 r., V SA/Wa 2288/05, CBOSA.

¹³⁸ Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2016 r., II OSK 1265/14, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 lipca 2017 r., I SA/Łd 419/17, CBOSA.

¹³⁹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 7 listopada 2017 r., I SA/Lu 634/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 11 lipca 2017 r., II FSK 1687/15, CBOSA.

¹⁴⁰ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 1997 r., I SA/Łd 1603/96, CBOSA.

¹⁴¹ Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2012 r., I GSK 137/11, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 marca 2011 r., II OSK 595/10, CBOSA.

uwzględniono przy ustalaniu okoliczności faktycznych sprawy¹⁴². Analogicznie, podanie błędnego numeru decyzji, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, stanowi oczywistą omyłkę pisarską w rozumieniu art. 215 § 1 O.p.¹⁴³. Także omyłki w nazwisku lub adresie nie wpływają na ważność decyzji, jeżeli z aktów administracyjnych wynika zamiar ustalenia przez organ podatkowy sytuacji prawnej konkretnej osoby będącej stroną w sprawie¹⁴⁴. W końcu błędne powołanie jednostki redakcyjnej, tj. ustępu, w sytuacji, gdy w przepisie występują tylko punkty, spełnia cechy oczywistości omyłki¹⁴⁵.

Sprostowaniu nie podlegają wady (błędy i omyłki) istotne m.in. w zakresie konsekwencji prawnych zastosowania określonej normy prawnej¹⁴⁶. W tej formie nie jest zatem możliwe takie ingerowanie w treść decyzji administracyjnej, które – co do zasady – mogłoby przyczynić się do zmiany jej rozstrzygnięcia merytorycznego¹⁴⁷. Zasadnie więc przyjmuje się w orzecznictwie sądownoadministracyjnym, że nie jest dopuszczalne skorygowanie jako błędu lub omyłki takich uchybień, jak błędne ustalenia co do obowiązującego prawa, stanu faktycznego i jego kwalifikacji prawnej oraz ustalenia konsekwencji prawnych zastosowania określonej normy

¹⁴² Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2012 r., II FSK 2043/10, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 27 maja 2014 r., III SA/GI 92/14, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 listopada 2013 r., I SA/Kr 1340/13, CBOSA.

¹⁴³ Wyrok NSA z 20 grudnia 2011 r., II FSK 1158/10, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 czerwca 2015 r., III SA/GI 175/15, CBOSA.

¹⁴⁴ A. Kabat, *Komentarz do art. 215 O.p...*, Lex/el; wyrok WSA w Warszawie z dnia 4 lutego 2010 r., III SA/Wa 1377/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 18 maja 2017 r., II FSK 1139/15, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 lipca 2016 r., I SA/Sz 396/16, CBOSA.

¹⁴⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 czerwca 2015 r., III SA/Wa 2999/14, CBOSA.

¹⁴⁶ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 26 stycznia 2017 r., II SA/Ke 1012/16, CBOSA.

¹⁴⁷ P. Dańczak, *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 czerwca 2007 r.*, I GSK 1771/06, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, nr 3, s. 32; H. Dzwonkowski, M. Kurzac, *Komentarz do art. 215 O.p.* [w:] H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja (2018)*..., Legalis/el; por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 maja 2015 r., IV SA/Po 1400/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 19 listopada 1997 r., SA/Sz 1059/97, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 grudnia 2014 r., IV SA/Wr 570/14, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 grudnia 2015 r., VII SA/Wa 1264/15, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 lutego 2015 r., VI SA/Wa 1850/14, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 7 stycznia 2016 r., II SA/GI 810/15, CBOSA; wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 czerwca 2011 r., II SA/Ke 367/11, CBOSA.

prawnej¹⁴⁸, ponieważ „są to bowiem ustalenia merytoryczne, których sprostowanie prowadziłyby do ponownego rozstrzygnięcia sprawy, odmiennego od pierwotnego”¹⁴⁹.

Ustawodawca w art. 215 § 1 O.p. nie wprowadza żadnych ograniczeń odnoszących się do elementów indywidualnego aktu administracyjnego, do których można je stosować¹⁵⁰ – co daje prawo uważać, że „zakresem sprostowania objęta jest cała decyzja, a więc wszystkie jej elementy”¹⁵¹. Sprostowanie błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek możliwe jest więc nie tylko w sentencji, lecz również w uzasadnieniu decyzji oraz w innych jej elementach¹⁵². Oznacza to, że nie jest przesądzające, w jakiej części decyzji (przykładowo: rozstrzygnięciu, uzasadnieniu, czy pouczeniu o trybie odwołania) znalazła się omyłka, ponieważ przepis art. 215 § 1 O.p. stanowi jedynie o sprostowaniu omyłki w wydanej przez organ decyzji, nie odnosząc się do poszczególnych jej części składowych¹⁵³. Przykładowo, błędy rozstrzygnięcia polegające na naprzemiennym określaniu formy wydanego aktu (decyzja/postanowienie), rozpoznawanie środka (zażalenie/odwołanie), a nawet kontrolowanego orzeczenia (decyzja/postanowienie), najwyraźniej będącej efektem opracowania tego orzeczenia (postanowienia) w formie komputerowej na podstawie wzoru z innej sprawy, nie wskazuje na celowe działanie organu¹⁵⁴ i są bez wątpienia wynikiem nieuwagi, pośpiechu, zmęczenia etc. i w konsekwencji tego rodzaju wady orzeczenia podatkowego mogą zostać wyeliminowane na podstawie art. 215 § 1 O.p.

¹⁴⁸ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 lutego 2006 r., VII SA/Wa 1448/05, CBOSA; por. wyrok NSA z dnia 1 lipca 1999 r., IV SA 1067/97, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2001 r., II SA 863/00, CBOSA.

¹⁴⁹ B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1079; wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2017 r., II GSK 5208/16, CBOSA.

¹⁵⁰ Por. K. Klonowski, *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks...*, Lex/el.

¹⁵¹ Por. Cz. Martysz, *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2010*, Lex/el.

¹⁵² B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1079; wyroki WSA w Białymstoku z dnia 11 października 2005 r., I SA/Bk 266-267/05, CBOSA.

¹⁵³ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 27 kwietnia 2017 r., I SA/Wr 101/17, CBOSA.

¹⁵⁴ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 kwietnia 2017 r., I SA/Gl 79/17, CBOSA.

Jak wynika z powyższego, treść art. 215 § 1 O.p. należy odczytywać w ten sposób, że dozwolone jest sprostowanie jedynie oczywistego przeoczenia, pominięcia niezbędnego sformułowania czy zastosowania niewłaściwego słowa lub omyłki pisarskiej o charakterze podstawowego błędu, także o charakterze językowym, w tym gramatycznym, leksykalnym, a także ortograficznym lub składniowym, które nie wpływają na treść i znaczenie prostowanej decyzji lub postanowienia¹⁵⁵. Wszystkie te wady muszą mieć charakter techniczny i nieistotny, tj. nie mogą prowadzić do zmiany rozstrzygnięcia lub znacząco modyfikować stan faktyczny ustalony w sprawie¹⁵⁶. Ponadto błędy rachunkowe i omyłki powinny być oczywiste, czyli łatwo dostrzegalne, niewymagające przeprowadzenia badań¹⁵⁷, a oczywistość danej nieprawidłowości wynikać powinna z jej natury lub z porównania wady z innymi okolicznościami, które nie budzą wątpliwości, i dopiero spełnienie tych wymogów otwiera drogę do sprostowania decyzji administracyjnej¹⁵⁸. Należy również przypomnieć, że sprostowanie oczywistej omyłki może powodować zmiany w jej formie, a nie treści¹⁵⁹. Również obserwacja praktyki orzeczniczej sądów administracyjnych potwierdza, że granica dopuszczalności sprostowania zostanie przekroczona w sytuacji, gdy sprostowanie to doprowadzi do merytorycznej zmiany aktu¹⁶⁰.

Podsumowując powyższe rozważania, należy dostrzec, że tryb rektyfikacji z art. 215 § 1 O.p. unormowany jest wyłącznie do usuwania nieistotnych wad decyzji – wydanych zarówno przez organy podatkowe pierwszej instancji, jak i przez organy odwoławcze – i nie może być wy-

¹⁵⁵ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 30 października 2014 r., III SA/GI 930/14, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 maja 2014 r., III SA/Lu 10/14, CBOSA.

¹⁵⁶ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 stycznia 2018 r., IV SA/GI 535/17, CBOSA; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 23 stycznia 2013 r., I SA/Bd 1007/12, Legalis/el; wyrok NSA z dnia 12 października 2017 r., I GSK 1626/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 października 2017 r., I GSK 1674/15, CBOSA.

¹⁵⁷ Wyrok NSA z dnia 11 października 2017 r., II OSK 2530/16, CBOSA.

¹⁵⁸ Tamże.

¹⁵⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 grudnia 2005 r., III SA/Wa 2303/05, CBOSA.

¹⁶⁰ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 października 2013 r., I SA/Gd 1125/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2016 r., I GSK 805/14, Legalis/el; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 grudnia 2016 r., I SA/Sz 1123/16, Legalis/el.

korzystywany do ich weryfikacji¹⁶¹, gdyż wadliwego aktu administracyjnego nie można wzruszyć w drodze sprostowania¹⁶². Należy przy tym zauważyć, że w przypadku wad istotnych treści aktu podatkowego, tj. tych dotyczących strony podmiotowej bądź przedmiotowej decyzji, sposób ich weryfikacji nie może być zastąpiony przez tryb usuwania wad nieistotnych (błędów i omyłek) z art. 215 § 1 O.p., ponieważ nie są to tryby konkurencyjne¹⁶³. Znajduje to odzwierciedlenie w orzecznictwie sądowym, w którym podkreśla się, że wadliwą decyzję ostateczną można wzruszyć tylko w drodze nadzwyczajnych środków prawnych, a nie w drodze sprostowania na podstawie art. 215 § 1 O.p.¹⁶⁴. Oznacza to, że tryb rektyfikacji orzeczenia podatkowego przewidziany został tylko do usuwania nieistotnych, oczywistych wadliwości, natomiast ustalenia faktyczne przyjęte jako przesłanki wydanej decyzji, podobnie jak nieprawidłowa subsumcja, błędna wykładnia czy też niewłaściwe zastosowanie prawa materialnego mogą być zwalczane w trybie odwoławczym bądź też w trybie nadzoru¹⁶⁵.

Sprostowania błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek z art. 215 § 1 O.p. może dokonać z urzędu lub na żądanie strony organ podatkowy, który wydał decyzję dotkniętą wadami¹⁶⁶. Rozstrzygnięcie to następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, niezależnie od tego, czy załatwienie wniosku jest pozytywne, czy negatywne dla

¹⁶¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 31 maja 2016 r., II SA/Rz 154/16, CBOSA.

¹⁶² Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2008 r., VII SA/Wa 270/080, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 czerwca 1996 r., I SA/Lu 306/96, CBOSA; B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 1079–1080.

¹⁶³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 lipca 2005 r., II SA/Gd 1329/02, CBOSA; por. B. Adamiak, *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

¹⁶⁴ Por. wyrok NSA z dnia 5 lipca 2017 r., II GSK 3047/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2017 r., II GSK 5208/16, CBOSA.

¹⁶⁵ Wyrok NSA z dnia 14 marca 2017 r., II FSK 426/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2016 r., II FSK 265/15, CBOSA.

¹⁶⁶ Postanowienie NSA z dnia 1 czerwca 2009 r., I OW 27/09, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 21 kwietnia 2015 r., II SA/Lu 453/14, CBOSA.

wnioskodawcy¹⁶⁷. Za zdecydowanie niedopuszczalne uznać należy sytuację, kiedy organ administracji podatkowej prostuje decyzję w formie pisma skierowanego do strony co najmniej z trzech powodów: takie postępowanie byłoby nie do zaakceptowania w państwie prawa, po drugie podważa zasadę budzenia zaufania podatników do organów podatkowych (art. 121 § 1 O.p.) i po trzecie takie pismo nie podlegałoby żadnej kontroli instancyjnej¹⁶⁸. Również według judykatury instytucja sprostowania błędu rachunkowego czy też innej oczywistej omyłki nie może być wykorzystywana przez organ podatkowy jako instrument służący konwalidacji popełnionego błędu proceduralnego, a zwłaszcza kiedy błąd organu wpływa na sferę praw chronionych strony postępowania podatkowego¹⁶⁹, np. próba naprawienia – przez sprostowanie – błędu, jakim było niedoręczenie decyzji pełnomocnikowi, w żadnym wypadku nie może być uznana za naprawienie oczywistej omyłki, o której stanowi art. 215 § 1 O.p.¹⁷⁰

Wprawdzie z art. 215 § 1 O.p. wynika, że prawo prostowania decyzji przysługuje wyłącznie temu organowi, który wydał daną decyzję, jednak w orzecznictwie zasadnie przyjęto, że skoro organ odwoławczy w ramach powtórnego, wynikającego z wniesienia odwołania, rozpatrzenia sprawy może skorygować decyzję *in merito*, to tym bardziej uprawniony jest do eliminacji wszelkich usterek formalnych – w tym sprostowania błędów rachunkowych lub innych oczywistych omyłek – w wydanej decyzji¹⁷¹. Innymi słowy, organ odwoławczy może naprawić wady i błędy rozstrzygnięcia podatkowego organu pierwszej instancji bez potrzeby korzystania z trybu przewidzianego w art. 215 § 1 O.p. lub polecania ich prostowania temu organowi¹⁷².

¹⁶⁷ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 marca 2016 r., I SAB/Wa 68/16, CBOSA; A. Wróbel, *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Komentarz...*, Lex/el.

¹⁶⁸ Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2005 r., I OSK 36/05, CBOSA.

¹⁶⁹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 czerwca 2005 r., VII SA/Wa 1431/040, CBOSA.

¹⁷⁰ Por. R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el; M. Dyl, *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] M. Wierzbowski (red.), A. Wiktorowska (red.), *Kodeks...*, Legalis/el; wyrok NSA z dnia 19 października 2006 r., II OSK 1168/05, CBOSA.

¹⁷¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 grudnia 2016 r., VII SA/Wa 330/16, CBOSA.

¹⁷² Por. wyrok NSA z dnia 8 października 1992 r., III SA 1115/92, CBOSA.

Art. 215 § 1 O.p. nie stawia żadnych ograniczeń czasowych do sprostowania oczywistej omyłki lub błędu rachunkowego, co oznacza, że organ procesowy może tego dokonać w każdym czasie, również po uruchomieniu toku instancji albo kontroli sądowoadministracyjnej w odniesieniu do aktu, który ma być sprostowany¹⁷³. Jak wskazano w orzecznictwie, artykuł 215 O.p. nie zawiera zakazu temporalnego dla możliwości sprostowania w decyzji błędu rachunkowego lub oczywistej omyłki, a to oznacza, że organ podatkowy jest władny wydać postanowienie w każdym czasie, także po wniesieniu przez stronę odwołania lub skargi do sądu administracyjnego¹⁷⁴. Innymi słowy, postępowania wпадkowe, nie dotyczące istoty sprawy, a takim jest bez wątpienia postępowanie w przedmiocie sprostowania oczywistej omyłki pisarskiej, nie powinny być blokowane przez postępowanie odwoławcze¹⁷⁵. Niezasadny jest więc pogląd, w myśl którego skorzystanie z art. 215 § 1 O.p. nie jest możliwe po uruchomieniu na wniosek legitymowanego podmiotu kontroli w administracyjnym toku instancji¹⁷⁶.

7. Podsumowanie

Ustawodawca, zdając sobie sprawę z faktu, że cała struktura administracji podatkowej nigdy nie będzie „funkcjonować” bezbłędnie, wprowadził system weryfikacji indywidualnych aktów podatkowych stwarzający prawną możliwość usuwania wad, m.in. nieistotnych, poprzez rektyfikację rozstrzygnięć podatkowych¹⁷⁷.

Instytucja rektyfikacji będzie miała zastosowanie zarówno do decyzji, jak i odpowiednio do postanowień, stanowiąc modelową „formułę”

¹⁷³ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 lutego 2014 r., I SA/Łd 1246/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 26 marca 1993 r., I SA 1429/92, CBOSA.

¹⁷⁴ Postanowienie o sprostowaniu staje się integralną częścią decyzji, która musi być oceniana wraz z jego treścią – wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 listopada 2007 r., I SA/Wr 1016/07, CBOSA.

¹⁷⁵ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 lutego 2014 r., I SA/Łd 1246/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., I FSK 668/09, CBOSA.

¹⁷⁶ Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., I FSK 668/09, CBOSA.

¹⁷⁷ Por. A. Korzeniowska-Polak, *Uzupełnienie...*, s. 62–63.

procesową występującą i w postępowaniach sądowych, i w postępowaniach administracyjnych, służącą usuwaniu drobnych, aczkolwiek uciążliwych, wad formy i treści indywidualnego aktu administracyjnego, bez ingerencji w załatwienie sprawy co do jej istoty¹⁷⁸. Innymi słowy, instytucja rektyfikacji, mająca formę uzupełnienia, sprostowania i „wykładni” treści decyzji nie ma na celu powtórnego rozstrzygnięcia sprawy co do jej istoty, przez co niedopuszczalne jest badanie, czy orzeczenie podatkowe jest dotknięte wadą istotną¹⁷⁹, gdyż nie może w tym trybie dojść do powtórnego rozstrzygnięcia sprawy¹⁸⁰.

De lege lata nie ma żadnych racjonalnych podstaw prawnych, aby w § 1 i § 2 przepisu art. 215 O.p. przyjmować niejednołitą konwencję terminologiczną¹⁸¹. Bezdyskusyjny jest więc fakt, że ustawodawca wykazał się w tym przypadku brakiem logiki oraz konsekwencji, ustanawiając *de facto* ułomne przepisy, zaprzeczając koncepcji – rzecz jasna idealizującej – że racjonalny prawodawca musi tworzyć przepisy w sposób sensowny, racjonalny i celowy, znając przy tym cały system prawny i zasady techniki prawodawczej¹⁸².

Bibliografia:

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Adamiak B., *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.
- Adamiak B., *Rektyfikacja decyzji w postępowaniu administracyjnym*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1988, nr 922, Prawo CLIII, s. 7–13.

¹⁷⁸ J. Borkowski, A. Krawczyk, *Rektyfikacja rozstrzygnięć (sprostowanie, uzupełnienie, wyjaśnienie treści)* [w:] R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski (red.), A. Wróbel (red.), *Prawo procesowe administracyjne. System prawa administracyjnego 2017*, Legalis/el.

¹⁷⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 października 2015 r., I SA/Gl 554/15, CBOSA; A. Knapik, *Rektyfikacja decyzji podatkowej*, „Biuletyn Skarbowy” 2012, nr 4, s. 5 i n.

¹⁸⁰ Wyrok WSA w Opolu z dnia 25 stycznia 2017 r., I SA/Op 420/16, CBOSA.

¹⁸¹ W. Chróścielewski, *Organ...*, s. 134.

¹⁸² Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa 1978, s. 106–123; postanowienie SN z dnia 22 czerwca 1999 r., I KZP 19/99, „Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Karna i Wojskowa” 1999, nr 7–8, s. 42.

- Adamiak B., *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym 2014*, Lex/el.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgodka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009.
- Borkowski J., Adamiak B., *Komentarz do art. 213 O.p.* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Unimex, Wrocław 2017.
- Borkowski J., Krawczyk A., *Rektyfikacja rozstrzygnięć (sprostowanie, uzupełnienie, wyjaśnienie treści)* [w:] R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski (red.), A. Wróbel (red.), *Prawo procesowe administracyjne. System prawa administracyjnego 2017*, Legalis/el.
- Brzeziński B. (red.), Kalinowski M. (red.), Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, ODDK, Gdańsk 2017.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom II, TNOiK, Toruń 2007.
- Chróścielewski W., *Uzupełnienie, sprostowanie i wykładnia decyzji* [w:] W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Wolters Kluwer, Warszawa 2018.
- Chróścielewski W., *Zmiany w zakresie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego i prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, które weszły w życie w 2011 r.*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 4, s. 9–25.
- Chróścielewski W., *Związanie organu administracji publicznej własną decyzją a możliwość dokonania jej autoweryfikacji*, „Państwo i Prawo” 2017, nr 5, s. 54–68.
- Dańczak P., *Glosa do wyroku NSA z dnia 13 czerwca 2007 r., I GSK 1771/06*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2009, nr 3, s. 32–33.
- Dowgier R., Etel L., Pahl B., Popławski M., *Leksykon podatków i opłat lokalnych 2010*, Lex/el.
- Dyl M., *Komentarz do art. 111 k.p.a.* [w:] M. Wierzbowski (red.), A. Wiktorowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.
- Dyl M., *Komentarz do art. 111 k.p.a.* [w:] R. Hauser (red.), M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.
- Dyl M., *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] M. Wierzbowski (red.), A. Wiktorowska (red.), *Kodeks...*, Legalis/el.

- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 215 O.p.* [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Lex/el.
- Dzwonkowski H., Kurzac M., *Komentarz do art. 215 O.p.* [w:] H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja 2018...*, Legalis/el.
- Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014*, Legalis/el.
- Felcenloben D., *Rektyfikacja decyzji zatwierdzającej granice nieruchomości*, „Samorząd Terytorialny” 2008, nr 12, s. 50–55.
- Gapski M.P., *Brak lub błędne pouczenie co do terminu zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym ogólnym oraz podatkowym* [w:] M. Kasiński (red.), M. Stahl (red.), K. Właźlak (red.), *Sprawiedliwość i zaufanie do władz publicznych w prawie administracyjnym 2015*, Lex/el.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz 1996*, Lex/el.
- Kabat A., *Komentarz do art. 213 O.p.* [w:] S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, Kabat A., Niezgódka-Medek M., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Lex/el.
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.
- Klonowski K., *Komentarz do art. 111 k.p.a.* [w:] H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2015*, Lex/el.
- Klonowski K., *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks...*, Lex/el.
- Kmieciak Z., *Zarys teorii postępowania administracyjnego 2014*, Lex/el.
- Kmieciak Z.R., *Skutki braku lub niepełności wymaganych elementów decyzji administracyjnej*, „Przeгляд Sądowy” 2008, nr 6, s. 30–43.
- Knapik A., *Rektyfikacja decyzji administracyjnej*, „Jurysta” 2011, nr 2, s. 7–10.
- Knapik A., *Rektyfikacja decyzji podatkowej*, „Biuletyn Skarbowy” 2012, nr 4, s. 5–9.
- Korzeniowska-Polak A., *Uzupełnienie albo sprostowanie decyzji wydanej w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Samorząd Terytorialny” 2014, nr 11, s. 61–74.
- Kurzac M., Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 213 O.p.* [w:] H. Dzwonkowski, (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2018*, Legalis/el.
- Majchrzak B., *Tryby rektyfikacji decyzji* [w:] Z. Cieślak (red.), *Postępowanie administracyjne*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Martysz Cz., *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2010*, Lex/el.
- Melezini A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Wzory pism z komentarzem*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.

- Moraczewski B., *Komentarz do art. 111 k.p.a.* [w:] L. Klat-Wertelecka (red.), A. Mudrecki (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, ODDK, Gdańsk 2012.
- Ofiarski Z., *Prawo podatkowe 2006*, Lex/el.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń 2012.
- Owczarek M., *Rektyfikacja decyzji administracyjnej na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Administracja. Teoria–Dydaktyka–Praktyka” 2012, nr 1, s. 107–127.
- Radzikowski K., *Skutki procesowe wadliwości uzasadnienia decyzji administracyjnej*, „Glosa” 2004, nr 9, s. 36–41.
- Sawuła R., *Rozstrzygnięcia i ich kontrola w postępowaniu podatkowym* [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, WSPAP-R, Przemyśl–Rzeszów 2012.
- Starościak J., *Komentarz do art. 103 k.p.a.* [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i Formularze*, WP, Warszawa 1970.
- Wróbel A., *Komentarz do art. 113 k.p.a.* [w:] M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania administracyjnego 2016*, Lex/el.
- Ziembiński Z., *Teoria prawa*, PWN, Warszawa 1978.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, TNOiK, Toruń 1998.
- Zimmermann J., *Polska jurysdykcja administracyjna*, WP, Warszawa 1996.
- Znamiec A., *Sposoby zakończenia postępowania podatkowego*, „Causus” 2009, nr 2, s. 30–39.