

Zaskarżanie decyzji podatkowych jako konstytucyjny środek ochrony wolności i praw obywatelskich podatnika

1. Wprowadzenie

Usytuowana w rozdziale II Konstytucji RP zatytułowanym *Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela* w podrozdziale *Środki ochrony wolności i praw* podmiotowa zasada ochrony każdej ze stron do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji wskazuje na chęć szczególnego podkreślenia przez ustawodawcę istoty tej konstytucyjnej gwarancji praw człowieka i obywatela.² Stosownie do postanowień art. 78 Konstytucji RP „każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa”. W literaturze przedmiotu zauważa się, że reguła ta stanowi ważną gwarancję i jest środkiem ochrony praw oraz wolności. Natomiast sposób ujęcia tego prawa dowodzi, że winien on mieć szerokie zastosowanie. Nie ma więc podstaw do sprowadzania go tylko do postępowania sądowego. Zatem strony mogą skarżyć do wyższych instancji orzeczenie sądowe oraz decyzję administracyjną. Wymienione prawo może być stosowane wobec orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej tylko instancji, co zakłada przyjęcie przez Konstytucję RP zasady dwuinstancyjności postępowania. Zasada taka nie wynika tylko z omawianego artykułu, ale wprowadza ją w całość

1 Dr hab. Sławomir Presnarowicz, Uniwersytet w Białymstoku; sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego.
2 S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 35.

rozsądnego art. 176 Konstytucji RP, stwierdzając jednoznacznie, że postępowanie sądowe „jest co najmniej dwuinstancyjne”.³ W doktrynie prawa podnosi się, że „zasada dwuinstancyjności stanowi zarazem istotny instrument procesowy, pozwalający na naprawienie ewentualnych błędów i innych naruszeń prawa, które mogą się pojawić w danej sprawie z różnych powodów”.⁴ Z pewnością reguła ta w świetle art. 2 Konstytucji RP należy do „podstawowych kanonów demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej”.⁵ Również użyte zwroty w omawianym unormowaniu art. 78 Konstytucji RP „uzasadniają twierdzenie o konstytucyjnym umocowaniu publicznego prawa podmiotowego do kwestionowania w sprecyzowanym ustawowym trybie aktów traktowanych jako rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjne”.⁶

Zgodnie z zapisem art. 173 Konstytucji RP sądy i trybunały są władzą odrębną i niezależną od innych władz, w tym również podatkowych. Wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe (art. 175 Konstytucji RP). Podstawowe zapisy odnoszące się do zakresu kontroli sprawowanej przez sądy administracyjne znalazły się w również w Konstytucji RP. W myśl art. 184 te same ustawy zasadniczej Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne (od 1 stycznia 2004 r. również wojewódzkie sądy administracyjne) sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej (także organów podatkowych). W Polsce od dnia 1 stycznia 2004 r. funkcjonuje system dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego, właściwego także w sprawach podatkowych. Obowiązek wprowadzenia do sądownictwa administracyjnego dwóch instancji wynikał wprost z art. 236 ust. 2 Konstytucji RP. Wykonując wyżej opisane obowiązki ustawowe, zespół pracujący pod kierunkiem R. Hausera⁷ przygotował projekty trzech ustaw oraz wielu przepisów wykonawczych reformujących sądownictwo administracyjne.⁸ W dniu 25 lipca 2002 r. Sejm RP uchwalił ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (p.u.s.a.),⁹ natomiast 30 sierpnia 2002 r. dwie ustawy: Prawo o postępowaniu

3 W. Skrzydło, Komentarz do art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, System Informacji Prawnej Lex (Lex Omega) 01.2015 r.

4 Zob. R. Hauser, J. Drachal, E. Mzyk, Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne. Omówienie podstawowych zasad i instytucji procesowych. Teksty aktów prawnych, Warszawa-Zielona Góra 2003, s. 49.

5 *Ibidem*.

6 Z. Kmiecik, Instancyjność postępowania administracyjnego w świetle Konstytucji RP, „Państwo i Prawo” 2012, z. 5, s. 6.

7 Prof. zw. dr hab. Roman Hauser, prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Warszawie.

8 Na temat założeń i celów reformy sądownictwa administracyjnego zob. R. Hauser, J. Drachal, E. Mzyk, Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne. Omówienie podstawowych zasad i instytucji procesowych. Teksty aktów prawnych, Warszawa-Zielona Góra 2003.

9 Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.

przed sądami administracyjnymi (p.p.s.a.)¹⁰ oraz przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (p.w.p.u.s.a. i p.p.s.a.).¹¹ Od dnia 1 stycznia 2004 r. został w III Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzony model dwuinstancyjny sądownictwa administracyjnego.¹² Wszystkie istniejące w dniu 1 stycznia 2004 r. ośrodki zamiejscowe NSA uległy przekształceniu w wojewódzkie sądy administracyjne, rozpoczynając działalność jako sądy pierwszej instancji (WSA). W ciągu krótkiego czasu w kolejnych miastach wojewódzkich, w których uprzednio nie powołano ośrodków zamiejscowych NSA, utworzono WSA. Obecnie we wszystkich 16 miastach wojewódzkich działają WSA. W nowej strukturze sądownictwa administracyjnego NSA z siedzibą w Warszawie został sądem odwoławczym (kasacyjnym).

2. Znaczenie pojęcia „zaskarżanie” w świetle postanowień art. 78 Konstytucji RP

Umożliwienie stronie skorzystania z prawa do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji wymaga bliższego dookreślenia pojęcia „zaskarżenia”, którym posłużył się ustawodawca w art. 78 Konstytucji RP. W *Słowniku języka polskiego* definiuje się pojęcie „zaskarżać” jako: „złożyć, wnieść do sądu skargę, zażalenie na kogoś, na coś, przeciw komuś”.¹³ Zaś w *Wielkiej encyklopedii prawa* pod hasłem „środki zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym” możemy przeczytać, że są to „instytucje procesowe, za pomocą których uprawnione podmioty mogą żądać weryfikacji rozstrzygnięć administracyjnych (decyzji, postanowień) w celu ich kasacji lub reformacji”.¹⁴ W procedurze podatkowej pod pojęciem „zaskarżenia” należy rozumieć zagwarantowany przez ustawodawcę dla strony zespół środków prawnych służących do zmiany, kasacji lub unieważnienia rozstrzygnięć podatkowych (np. decyzji, postanowień). Należy przy tym zwrócić uwagę, że na postępowanie podatkowe w znaczeniu jurysdykcyjnym składają się czynności mające na celu ustalenie danego stanu faktycznego objętego obowiązkiem podatkowym oraz konkretyzacji zobowiązania po-

10 Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270 ze zm.

11 Dz.U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.

12 Więcej na ten temat zob. R. Hauser, *Konstytucyjny model polskiego sądownictwa administracyjnego*, [w:] J. Stelmasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz (red.), *Polski model sądownictwa administracyjnego*, Lublin 2003, s. 143-149.

13 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. 3, Warszawa 1989, s. 957.

14 E. Smoktunowicz, C. Kosikowski (red.), *Wielka encyklopedia prawa*, Białystok-Warszawa 2000, s. 1007.

datkowego, czyli jego ustalenia lub określenia.¹⁵ W ramach prowadzonego postępowania podatkowego w wąskim znaczeniu podatnik ma prawo do zaskarżenia decyzji podatkowej. W doktrynie prawa administracyjnego wskazuje się, że w stosunku do środków zaskarżenia można dokonywać różnych klasyfikacji w zależności od przyjętych kryteriów doboru. Na przykład na podstawie kryterium przesunięcia kompetencji do wyższej instancji środki zaskarżenia mogą być: 1) bezwzględnie dewolutywne (zawsze przenoszą sprawę do wyższej instancji), 2) względnie dewolutywne (przenoszą sprawę do wyższej instancji w razie rezygnacji z autokontroli pierwszej instancji) oraz 3) niedewolutywne (ten sam organ podatkowy rozpatruje środek zaskarżenia).¹⁶

3. Prawo do „zaskarzania” decyzji podatkowej w postanowieniach Konstytucji RP oraz w przepisach prawa podatkowego

Unormowania art. 78 Konstytucji RP nie pozostawiają jakichkolwiek wątpliwości – każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Zakres podmiotowy wyrażony w tej normie jednoznacznie wskazuje, że pojęciu strony należy przypisywać autonomiczne znaczenie, czyli nie musi ono pokrywać się z jego rozumieniem w regulacjach prawnych odnoszących się do poszczególnych procedur. Natomiast zakres przedmiotowy zawarty w art. 78 Konstytucji RP odnosi się do orzeczeń i decyzji, a zatem do wszelkich indywidualnych rozstrzygnięć. Sama nazwa danego rozstrzygnięcia nie stanowi o kryterium prawa do zaskarżenia, gdyż art. 78 Konstytucji RP ma charakter uniwersalny.¹⁷ Należy również podkreślić, że zgodnie z art. 78 zdanie drugie Konstytucji RP „tryb zaskarzania określa ustawa”. Oznacza to, że ustawodawca świadomie pozostawił bez ograniczeń dalsze procedowanie co do trybu zaskarzania rozstrzygnięć. W orzeczeniu z dnia 16 listopada 1999 r. Trybunał Konstytucyjny (TK) zauważył, że „statuując w zd. 1 art. 78 konstytucji prawo każdej ze stron do zakwestionowania rozstrzygnięć podjętych wobec niej w postępowaniu sądowym bądź administracyjnym, ustrojodawca posłużył się ogólnym sformułowaniem «zaskarżenie», nie precyzując charakteru i właściwości środków prawnych służących urzeczywistnieniu tego prawa.

15 S. Presnarowicz, [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2013, s. 180.

16 Zob. B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2013, s. 272-273.

17 Zob. L. Garlicki, [w:] L. Garlicki (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 4.

Zastosowanie ogólnego pojęcia «zaskarżenie» pozwoliło na objęcie jego zakresem różnych, specyficznych dla danej procedury, środków prawnych, których cechą wspólną jest umożliwienie stronie uruchomienia weryfikacji podjętego w pierwszej instancji orzeczenia bądź decyzji. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, zakresowa obszerność pojęcia «zaskarżenie» nie wyklucza jednakże dopuszczalności dokonywania pewnej jego konkretyzacji, polegającej na wskazaniu tych elementów koniecznych danego środka prawnego, które pozwoliłyby na każdorazową ocenę, czy w wystarczającym stopniu służy on realizacji konstytucyjnego prawa strony, gwarantowanego w art. 78 zd. 1 Konstytucji”.¹⁸

Realizację konstytucyjnej reguły zawartej w art. 78 Konstytucji RP, czyli prawa do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, ustawodawca zawarł w art. 127 Ordynacji podatkowej (o.p.). W myśl tego przepisu dla postępowania podatkowego przewidziane są dwie instancje (zasada dwuinstancyjności). Oznacza to, że strona postępowania niezadowolona z rozstrzygnięcia organu podatkowego pierwszej instancji może zwrócić się w odwołaniu (zażaleniu) do organu podatkowego drugiej instancji, w terminie 14 (7) dni od dnia doręczenia decyzji (postanowienia), o rozpatrzenie swojej sprawy. Odwołanie należy do grupy tzw. zwyczajnych środków zaskarżenia. W wyroku z dnia 7 października 2011 r. NSA konstatawał, że „zasada dwuinstancyjności oznacza, iż każda sprawa winna być rozpatrzona dwukrotnie, a organ drugiej instancji nie może się tylko ograniczyć do kontroli organu pierwszej instancji”.¹⁹ Nie da się pogodzić z podstawowymi zasadami praworządności sytuacja, w której organ państwowy nakłada decyzjami na obywateli obowiązki podatkowe z założeniem, iż decyzje te nie mogą być przez nich zaskarżone do organu odwoławczego.²⁰ W wyroku z dnia 13 maja 2009 r. NSA zauważył, że gdy organ odwoławczy w zasadniczy sposób zmienia ustalenia organu pierwszej instancji (utrzymując przy tym decyzję pierwszoinstancyjną w mocy), dochodzi nie tylko do naruszenia zasady dwuinstancyjności, wyrażającej prawo podatnika do obrony swoich praw na gruncie postępowania podatkowego, ale także do naruszenia zasady zaufania do organu podatkowego, wyrażonej w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej oraz czynnego udziału stron w postępowaniu, wyrażonej w art. 123 § 1 Ordynacji.²¹ Wydanie decyzji z uchybieniem zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego ma postać kwalifikowanego naruszenia prawa (art. 247 § 1 pkt 3 o.p.). Powyższe godzi w podstawowe

18 Wyrok TK z 16 listopada 1999 r., SK 11/19, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 157, s. 811.

19 Wyrok NSA z 7 października 2011 r., I FSK 1361/10, Lex nr 1069238.

20 Wyrok NSA z 11 lutego 1999 r., SA/Bk 1629/97, POP 1999, z. 6, poz. 160.

21 Wyrok NSA z 13 maja 2009 r., II FSK 139/08, Lex nr 501817.

prawa i gwarancje procesowe obywatela i w związku z tym należy uznać, że stanowi ono rażące naruszenie prawa, skutkujące nieważnością decyzji.²²

W związku z omawianą w art. 78 Konstytucji RP zasadą „prawa do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji” w doktrynie prawa administracyjnego pojawiły się odmienne poglądy co do pojęcia „dwuinstancyjności” postępowania administracyjnego. Z. Kmiecik w szczególności zauważał, że „inaczej niż w przypadku postępowania sądowego, w stosunku do postępowania administracyjnego zasady dwuinstancyjności nie wyrażono wprost w żadnym przepisie konstytucyjnym”.²³ Z kolei w ocenie B. Adamiak „artykuł 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej ustanawia *expressis verbis* zasadę dwuinstancyjności postępowania administracyjnego. Ustanowienie konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności wynika ze sformułowania: «orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji». Konstytucja, stanowiąc o prawie do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, a nie o prawie zaskarżania orzeczeń i decyzji, przesądza o przyjęciu toku instancji administracyjnej, przy czym mowa tu o toku co najmniej dwuinstancyjnym”.²⁴ Z poglądem B. Adamiak należy się w pełni zgodzić z kilku powodów.²⁵ Po pierwsze, z wykładni językowej zapisu, że każda ze stron ma „prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji” należy wnosić, że ustawodawca kładzie główny akcent w zwrotach „zaskarżania” i „pierwszej instancji” na pojęcie „instancja”. W *Słowniku języka polskiego* pod pojęciem „instancja” czytamy: „każda z kolejnych stopni w hierarchii władz, w systemie podległych sobie instytucji (państwowych, sądowych, administracyjnych)”.²⁶ Nie może zatem być wątpliwości, że chodzi o władze (rządowe, samorządowe) w układzie struktury sobie podlegającej (hierarchicznej). Trudno byłoby zatem podważać, że Parlament RP, uchwalając Konstytucję RP, w sposób nieracjonalny, w układzie dowolnym, posługuje się zwrotem „instancja”, w sposób odbiegający od znaczenia tego słowa używanego w języku polskim. Po drugie, z wykładni wewnętrznej systemowej zapisu art. 78 zdanie pierwsze Konstytucji RP, że stronie służy prawo „zaskarżenia orzeczeń” w „pierwszej

22 Wyrok NSA z 10 kwietnia 1989 r., II SA 1198/88, ONSA 1989, nr I, poz. 36; wyrok NSA z 10 marca 1995 r., SA/Wr 1699/94, LEX nr 26588.

23 Z. Kmiecik, *op. cit.*, s. 9.

24 B. Adamiak, Konstytucyjna zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, [w:] C. Martysz, A. Matan (red.), *Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2005, s. 25; zob. również stanowisko B. Dobkowskiej i B. Muzyczuka, *Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego a wydawanie rozstrzygnięć kasacyjnych na przykładzie samorządowych kolegiów odwoławczych*, [w:] J. Niczyporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 55-lecie K.P.A.*, Lublin, 2010, s. 119 oraz J. Wyporska, *Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego a zasada dwuinstancyjności postępowania sądowo administracyjnego*, [w:] *Kodyfikacja postępowania...*, *op. cit.*, 926-927.

25 Zob. S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji ...*, *op. cit.*, s. 40 i n.

26 *Słownik języka polskiego*, *op. cit.*, t. 1, s. 794.

instancji”, słowa odnoszące się do drogi sądowej nie mogą być odczytane inaczej niż w odniesieniu do sądu pierwszej instancji oraz sądu drugiej instancji. Jednocześnie treść omawianych unormowań konstytucyjnych nie pozwala na wyciąganie różnych konsekwencji prawnych w odniesieniu do sądów oraz organów administracji. Po trzecie, za takim dekodowaniem przepisu art. 78 zdanie pierwsze Konstytucji RP przemawia także wykładnia historyczna.²⁷ W myśl bowiem art. 71 Konstytucji z dnia 17 marca 1921 r. „odwołanie od orzeczeń organów zarówno rządowych, jak i samorządowych dopuszczone będzie tylko do jednej wyższej instancji, o ile ustawy szczególne nie przewidują w tym względzie wyjątków”. Z treści tej regulacji jednoznacznie wynika, że ustawodawca postanowił o dewolutywnym charakterze możliwości odwołania się od orzeczeń (decyzji, postanowień) organów zarówno rządowych, jak też samorządowych. W praktyce okresu międzywojennego funkcjonowały w układzie hierarchicznym dwuinstancyjne organy władzy publicznej.²⁸ Jednocześnie niezamieszczenie w treści art. 78 zdanie pierwsze Konstytucji RP słowa „wyższej” nie oznacza, że ustawodawca dopuszcza jednoszczeblowy układ jurysdykcji podatkowej.²⁹ Za wyżej zaprezentowanym poglądem wykładni art. 78 Konstytucji RP opowiedział się także Trybunał Konstytucyjny.³⁰ W wyroku z dnia 15 maja 2000 r., TK stwierdził, że przepis art. 78 Konstytucji RP „formułuje [...] zasadę odnoszącą się do postępowania przed organami państwowymi w sprawach dotyczących praw i wolności jednostki. Chodzi tu o zagwarantowanie jednostce, której statusu prawnego dana sprawa dotyczy (tj. stronie), prawa do zaskarżenia orzeczeń i decyzji do organu wyższej instancji w celu sprawdzenia (skontrolowania) prawidłowości orzeczenia. Wyraźne odwołanie się w powyższym przepisie do sformułowania „orzeczenia i decyzje wydane w pierwszej instancji” sugeruje, iż chodzi tu o środki prawne uruchamiające tzw. kontrolę instancyjną (tok instancji), a więc zwyczajne środki prawne (środki odwoławcze) o charakterze w zasadzie dewolutywnym”.³¹ Natomiast w wydanych w ciągu kilku ostatnich lat wyrokach TK wskazywał także na możliwość nieco innego podejścia do rozumienia „instancyjności postępowania administracyjnego”.³² Na przykład w wyroku z dnia 15 grudnia 2008 r. TK podkreślał, „że pomiędzy odwołaniem w rozumieniu art. 221 Ordynacji podatkowej a wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy (art.

27 Inaczej na ten temat zob. Z. Kmiecik, *op. cit.*, s. 7-8 oraz *idem*, Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2013, nr 2, s. 13.

28 Więcej na ten temat zob. [w:] S. Presnarowicz, Zaskarżanie decyzji..., *op. cit.*, s. 17 i n.

29 Inaczej na ten temat zob. Z. Kmiecik, Zarys teorii postępowania administracyjnego, Warszawa 2014, s. 309 i n.

30 Na pogląd ten wyrażony przez TK powołuje się B. Glibowski, [w:] M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, KPA. Komentarz, Warszawa 2013, art. 15, s. 99-100.

31 Wyrok TK z 15 maja 2000 r., SK 29/99, OTK 2000, nr 4, poz. 110.

32 Na niżej powoływane orzeczenia wskazuje Z. Kmiecik, *op. cit.*, s. 14.

127 § 3 k.p.a.) nie ma pod względem konstrukcyjnym żadnej różnicy. Środki te różni wyłącznie nazwa. Są to takie same środki weryfikacji decyzji pierwszoinstancyjnych (tzn. wydawanych po raz pierwszy w danej sprawie) zapadających w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym. Zdaniem TK w demokratycznym państwie prawnym nie jest dopuszczalne zróżnicowanie gwarancji ochrony obiektywizmu i bezstronności orzekania przez organy administracji publicznej w zależności od typu rozpoznawania spraw.”³³ W innym wyroku z dnia 14 października 2009 r. TK zauważył, że „zastosowanie ogólnego pojęcia «zaskarżenie» pozwoliło na objęcie jego zakresem różnych, specyficznych dla danej procedury środków prawnych, których cechą wspólną jest umożliwienie stronie uruchomienia weryfikacji podjętego w pierwszej instancji orzeczenia bądź decyzji. Nie oznacza to oczywiście bezwzględного nakazu takiego ukształtowania przebiegu postępowania, aby w sprawie rozstrzygał jakikolwiek inny organ. Tytułem przykładu Trybunał wskazał przewidziany w art. 127 § 3 k.p.a., wniosek strony o ponowne rozpatrzenie sprawy w wypadku decyzji wydanych w pierwszej instancji przez naczelny organ administracji państwowej (OTK ZU nr 7/1999, poz. 158). Brak elementu dewolutywności nie pozbawia zatem automatycznie wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy cech odwołania [...]”.³⁴ Również w orzeczeniu z dnia 6 grudnia 2011 r. TK stwierdził: „Zdaniem obecnego składu Trybunału Konstytucyjnego brak cechy dewolutywności (w wymiarze personalnym lub organizacyjnym) środka zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym nie przesądza automatycznie o niekonstytucyjności takiego rozwiązania, jeżeli brak ten jest zrównoważony gwarancjami procesowymi chroniącymi podmiot, o którego prawach i wolnościach rozstrzyga się w tymże postępowaniu. [...] Ponadto „Nie znajdując podstaw do dokonania odmiennej kwalifikacji prawnej, obecny skład Trybunału Konstytucyjnego podtrzymuje pogląd, że wniosek, o którym mowa w art. 127 § 3 k.p.a., z perspektywy konstytucyjnej jest równoważny odwołaniu administracyjnemu i znajduje do niego zastosowanie standard wynikający z art. 78 Konstytucji. Stwierdzenie to nie przesądza o konstytucyjności art. 127 § 3 k.p.a., który nie jest przedmiotem oceny w niniejszym postępowaniu.”³⁵ Natomiast w wyroku z dnia 25 marca 2014 r. TK zauważał, że „w myśl art. 78 zdanie drugie Konstytucji określanie trybu zaskarżania należy do ustawodawcy, któremu pozostawiony został margines swobody decyzyjnej, zarówno co do szczegółów trybu (terminy, wymagania proceduralne, koszty), jak i wyboru modelu środka zaskarżenia i jego skutków

33 Wyrok TK z 15 grudnia 2008 r., P 57/07, OTK 2008, nr 10A, poz. 178.

34 Wyrok TK z 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK 2009, nr 9A, poz. 134.

35 Wyrok TK z 6 grudnia 2011 r., SK 3/11, OTK ZU-A 2011, nr 10, poz. 113.

prawnych. To nie znaczy, że ustawodawca ma niczym nieograniczoną swobodę wyboru. Zasada instancyjności może bowiem zostać naruszona nie tylko przez wyłączenie możliwości wniesienia środka odwoławczego, lecz także przez ustanowienie takich wymogów formalnych tego środka, skutkiem których jego skuteczne wniesienie staje się nadmiernie utrudnione³⁶. Jednocześnie mając na uwadze powyższe wywody, nie sposób nie zgodzić się z poglądem Z. Kmiecika, że „zarówno w Europie, jak i poza nią, środki zaskarżenia, których celem jest uruchomienie samokontroli aktów wydawanych przez organy administracji publicznej, traktowane są powszechnie jako forma równoważna odwołaniu hierarchicznemu.”³⁷ Tak jest między innymi w Wielkiej Brytanii, Niemczech oraz Francji.

4. Zaskarżanie decyzji podatkowych na przykładzie wybranych krajów europejskich

W Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii organem administracji, który pobiera podatki, prowadzi ewidencję podatników oraz nadzoruje przestrzeganie przepisów podatkowych, jest urząd podatkowy (Her Majesty's Revenue and Customs). W jego właściwości mieści się całość spraw fiskalnych, w tym podatki tzw. bezpośrednie (*direct taxes*) i pośrednie (*indirect taxes*).³⁸ Decyzje wydaje pracownik, oficer podatkowy (tax officer) urzędu podatkowego. Niezależnie od niego pracują komisje podatkowe (Tax Revenue Commissions), które mogą mieć wgląd w wydane decyzje, mogą je także zmienić (mają na to 45 dni od chwili wydania danej decyzji). Komisje podatkowe to instytucje urzędowe ponownie rozpatrujące sprawy, o których wyżej była mowa. Komisarze danego urzędu podatkowego to kadra menedżerska generalnego urzędu podatkowego (Tax Revenue & Customs). Umiejscowieni są oni w siedzibie Ministerstwa Skarbu. Obecnie w całym kraju jest ich pięciu. W każdym organie podatkowym podejmuje się decyzję, kto będzie pełnił funkcję „komisarza” danego organu (tak potocznie określanego), w zależności od zakresu i dziedziny wiedzy. Jak już zostało to wyżej powiedziane, decyzje wydaje pracownik, oficer podatkowy organu podatkowego. Oficer podatkowy pracuje w urzędzie podatkowym niższego szczebla i to on na pierwszym poziomie wydaje decyzję. Od decyzji urzędu podatkowego

36 Wyrok TK z 25 marca 2014 r., SK 25/13, OTK-A 2014, nr 3, poz. 33.

37 Z. Kmiecik, *op. cit.*, s. 12-14; autor podaje tu przykłady rozwiązań prawnych przyjętych w Hiszpanii, Portugalii we Włoszech i w innych krajach.

38 Więcej na temat tych podatków zob. A. Łastowska, *Podjęcie i wykonywanie działalności gospodarczej na terytorium Szkocji*, Białystok 2008, s. 29 i n. (praca magisterska napisana pod kierunkiem prof. zw. dr. hab. C. Kosikowskiego, obroniona na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku).

lub decyzji generalnego urzędu podatkowego można złożyć odwołanie (*appeal*) do Trybunału Administracyjnego Pierwszej Instancji (The First-tier Tribunal) lub wystąpić z wnioskiem o powtórne rozpatrzenie sprawy. Jeżeli podatnik złoży taki wniosek, to jego sprawą zajmie się nowy urzędnik (niezależny ekspert) niezwiązany dotychczas ze sprawą, a urząd ten będzie miał 42 dni na ponowne zbadanie sprawy. Nie obowiązuje tu zatem zasada dewolutywności. Pozostawia się w tym zakresie swobodę podatnikowi co do wyboru modelu ochrony własnych praw. W Zjednoczonym Królestwie funkcjonuje kilkadziesiąt rodzajów trybunałów administracyjnych (*administrative tribunals*), powołanych do rozpatrywania różnego rodzaju spraw. W ciągu każdego roku rozpoznają one nawet kilkaset tysięcy spraw administracyjnych.³⁹

Natomiast w Republice Federalnej Niemiec dla podatnika w jego rozliczeniach podatkowych najważniejszymi organami są urzędy finansowe (skarbowe) – Finanzamt (FA).⁴⁰ W samej strukturze FA, przy uwzględnieniu tak samo brzmiących instrukcji landowych dla organizacji urzędów finansowych, znajduje się szereg jednostek organizacyjnych. W niemieckim postępowaniu podatkowym jednym z najważniejszych aktów administracyjnych wydawanych przez FA jest decyzja podatkowa. W niemieckim systemie ochrony praw podatnika możemy wyróżnić: 1) pozasądowe postępowanie odwoławcze oraz 2) sądowe postępowanie odwoławcze.⁴¹ Ten pierwszy tryb postępowania został uregulowany w ustawie z dnia 16 marca 1976 r. – Ordynacja podatkowa (Abgabeordnung – AO)⁴² oraz w ustawie z dnia 6 września 1950 r. o administracji finansowej (Finanzverwaltungsgesetz – FVG),⁴³ natomiast drugi określa ustawa z dnia 6 października 1965 r. o sądownictwie finansowym (Finanzgerichtsordnung – FGO).⁴⁴ Pozasądowym środkiem odwoławczym jest jedynie postępowanie wszczęte z odwołania (Einspruch), o czym stanowi § 347 AO.⁴⁵ Postępowanie odwoławcze służy ochronie praw podatnika oraz gwarantuje, że środki i decyzje urzędów w postępowaniu wymiarowym mogą zostać sprawdzone pod względem ich zgodności z prawem. Pozasądowe środki odwoławcze mają ponadto dwie kolejne funkcje. Pomyślane są jako funkcja samokontroli administracji i przyczyniają się do

39 Z. Kmieciak, Trybunały administracyjne i instytucja publicznego dochodzenia w Wielkiej Brytanii, „Państwo i Prawo” 2002, z. 9, s. 26. oraz Postępowanie administracyjne w Europie..., *op. cit.*, s. 323-324.

40 W całych Niemczech jest około 670 FA dla 82 mln mieszkańców; zob. S. Presnarowicz, Raport z wizyty kwerendalnej w Ministerstwie Finansów w Berlinie, [w:] idem, Księga raportów z wizyt kwerendalnych. Wywiady i materiały, raporty 2007-2009, Białystok 2009, s. 7: <http://pbc.biaman.pl/dlibra/docmetadata?id=25609&dirds=1&tab>.

41 F. Klein, Abgabenordnung Kommentar, München 1998, s. 1423 i n.

42 BGBl 1976 I, s. 613 ze zm.

43 BGBl 1971 I, s. 1426.

44 BGBl 1965 I, s. 1477.

45 J. Lammerding, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung, Bremen 2002, s. 605 i n.

odciążenia sądów („działanie filtra”). Urząd może skontrolować, czy akty administracyjne, niejednokrotnie wydawane w masowym postępowaniu, odpowiadają obowiązującemu prawu oraz poprzez zmiany może zapobiec rozpoczęciu postępowania sądowego. Jedynie około 3% odwołań prowadzi do skargi sądowej.⁴⁶ Odwołanie należy wnieść do urzędu, którego akt administracyjny jest podważany lub w którym złożono wniosek o wydanie aktu administracyjnego. Odwołania nie rozpatruje inny urząd finansowy, lecz ten, który wydał decyzję.⁴⁷ Ten środek zaskarżenia nie ma zatem charakteru dewolutywnego. Odwołanie, które skierowane jest przeciwko wymierzeniu podstawy opodatkowania, może zostać złożone w urzędzie właściwym dla wydania decyzji podatkowej. W Konstytucji RFN w art. 108 ust. 6 jednoznacznie stwierdza się, że sądownictwo finansowe reguluje jednolicie ustawa federalna. Zasady i tryby funkcjonowania tego sądownictwa określa powoływana już ustawa z dnia 6 października 1965 r. o sądownictwie finansowym. Zgodnie z tą ustawą w sprawach podatkowych właściwe są: 1) wyższe sądy finansowe (Finanzgerichte)⁴⁸ oraz 2) federalny Najwyższy Sąd Finansowy (Bundesfinanzhof).⁴⁹ Od decyzji odwoławczej przysługuje skarga do sądu finansowego wnoszona bezpośrednio do tego sądu lub urzędu finansowego w terminie miesiąca od doręczenia decyzji (§ 47 FGO).

W Konstytucji Republiki Francuskiej z 4 października 1958 r.⁵⁰ nie znajdziemy wprost przepisów, które odnoszą się do ochrony podatnika, ani nawet unormowań gwarantujących obywatelskie wolności. Wynika to z faktu, że już w preambule konstytucji zapisano, że „Lud francuski proklamuje uroczyste swoje przywiązanie do Praw Człowieka i do zasad suwerenności narodowej, tak jak zostały one określone w Deklaracji z roku 1789, potwierdzonej i uzupełnionej przez Wstęp do Konstytucji z roku 1946”. W art. XIV Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z dnia 26 sierpnia 1789 r. postanawia się, że wszyscy obywatele mają prawo stwierdzać, osobiście lub za pośrednictwem swych przedstawicieli, niezbędność podatku publicznego, wyrażania nań zgody w sposób swobodny, czuwania nad jego wykorzy-

46 *Ibidem*.

47 Odwołanie trafia do urzędu finansowego, który wydał decyzję. Na początku odwołanie kontroluje pracownik merytoryczny, który wydał decyzję. Jeżeli uzna, że odwołanie nie zasługuje na uwzględnienie, przekazuje odwołanie do wydziału odwoławczego w tym samym urzędzie. Odwołanie trafia do osoby, która wydała decyzję. Jeżeli pracownik uzna, że odwołanie należy uwzględnić, to może sam uznać odwołanie i zmienić decyzję. Jeżeli z zarzutami podatnika pracownik się nie zgadza, przekazuje odwołanie do wydziału odwoławczego (zob. S. Presnarowicz, Raport z wizyty kwerendalnej w Urzędzie Finansowym we Freiburgu, [w:] Księga raportów z wizyt kwerendalnych. Wywiady i materiały, raporty 2010-2012, Białystok 2012, s. 169-170: <http://pbc.biaman.pl/dlibra/docmetadata?id=25610&dirids=1&tab>).

48 Każdy land ma co najmniej jeden sąd finansowy, a w kilku landach istnieją po dwa takie sądy.

49 Federalny Najwyższy Sąd Finansowy znajduje się w Monachium.

50 Opublikowana [w:] Journal Officiel de la République Française nr 234 z dnia 5.10.1958 r.; dalej w tłumaczeniu: W. Skrzydło, Konstytucja Francji, Warszawa 2005.

staniem, ustalania jego wysokości, podstawy wymiaru, sposobu pobierania i czasu trwania. Francuskie postępowanie administracyjne nie doczekało się jeszcze pełnej kodyfikacji.⁵¹ Natomiast prawo podatkowe zostało skodyfikowane w dwóch podstawowych aktach prawnych: 1) Ogólnym kodeksie podatkowym – Code général des impôts (CGI)⁵² – prawo materialne oraz Kodeksie postępowań podatkowych – Livre des procédures fiscales (LPF)⁵³ prawo proceduralne. Strukturę organizacji administracji podatkowej normują dwa dekrety: 1) o Generalnej Dyrekcji do spraw Podatkowych oraz 2) o organizacji zdecentralizowanych służb Generalnej Dyrekcji Podatkowej. We Francji struktura administracji podatkowej ma charakter złożony.⁵⁴ Od kwietnia 2008 r. połączono Generalną Dyrekcję Podatkową oraz Dyrekcję Rachunkowości Publicznej, tworząc Generalną Dyrekcję Finansów Publicznych (Direction générale des finances publiques – DGFIP).⁵⁵ Generalna Dyrekcja Finansów Publicznych wykonuje tradycyjne funkcje skarbowe, czyli zajmuje się wymiarem, obliczaniem i kontrolą podatku, pobieraniem podatków pośrednich i opłat rejestracyjnych.⁵⁶ Pod kontrolą Generalnej Dyrekcji Finansów Publicznych funkcjonują w terenie dyrekcje regionalne (jedna na departament), które działają w formie dyrekcji służb podatkowych oraz dyrekcji wyspecjalizowanych,⁵⁷ nadzorujące wykonywanie decyzji podatkowych na szczeblu lokalnym.⁵⁸ Do kompetencji dyrekcji tych służb należy ustalanie i określanie zobowiązań podatkowych, kontrola podatników oraz pobór podatków. W ich imieniu zadania te wykonują tzw. centra podatkowe (*centre des impôts*),⁵⁹ w ramach których funkcjonuje kilka rodzajów inspekcji, w ilości co najmniej jednej na miasto (gminę) lub dzielnicę miasta. We Francji postępowanie w sprawach podatkowych spornych (tzw. postępowanie sporne) pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi wyróżnia się trzema podstawowymi cechami. Po pierwsze, funkcjonują dwa tryby sporów: 1) nakładania podatków oraz 2) poboru podatków. Po drugie, oba te tryby muszą być poprzedzone rozstrzygnięciami władz administracyjnych, zanim trafią pod jurysdykcję sądową. Po trzecie, faza sądowicza

51 Więcej na temat postępowania administracyjnego i sądowniczoadministracyjnego we Francji zob. J. Borkowski, Francja, [w:] *Postępowanie administracyjne w Europie*, Z. Kmiecik (red.), Warszawa 2010, s. 161 i n.

52 Code général des impôts z 6.04.1950 (CGI).

53 Dekret nr 81-859 z 15.09.1981 r., Journal Officiel z 18.09.1981 r., data wejścia w życie 1.01.1982 r.

54 Zob. A. Kozłowska-Szczerba, *Prawo podatkowe*, [w:] A. Małachowska, K. Wojtyczek (red.), *Prawo francuskie*, t. 2, Kraków 2005, s. 205.

55 Zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Dyrekcji Generalnej Podatków w Paryżu*, [w:] idem, *Księga raportów z wizyt kwerendalnych. Wywiady i materiały, raporty 2010-2012*, Białystok 2012, s. 14-15; <http://pbc.biaman.pl/dlibra/docmetadata?id=25610&dirds=1&tab>.

56 M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 184.

57 *Odpowiedniki polskich izb skarbowych*.

58 K. Teszner, *op. cit.*, s. 388-389.

59 *Odpowiednik polskiego urzędu skarbowego*.

charakteryzuje się podziałem kompetencji pomiędzy sądy powszechne i sądy administracyjne.⁶⁰ Postępowanie sporne nie ma jednolitego charakteru, gdyż determinuje je rodzaj danego podatku oraz sposób jego ustalania i płaconia.⁶¹ Uruchomiony przez organ podatkowy (*centre des impôts*) tryb zależy od sposobu zachowania się podatnika wobec swoich obowiązków podatkowych.⁶² We francuskim systemie podatkowym wyróżnia się dwa podstawowe postępowania domiarowe: 1) kontradyktoryjne oraz 2) z urzędu.⁶³ Oprócz tych trybów istnieją jeszcze procedury specjalne.⁶⁴ Pierwsze z tych postępowań (kontradyktoryjne) dotyczy najczęściej sytuacji, gdy podatnik złożył w terminie deklarację podatkową, ale organ podatkowy kwestionuje wysokość wyliczonego podatku.⁶⁵ Postępowanie sporne charakteryzuje się tym, że aby je uruchomić, najpierw musi być złożone do organu podatkowego zażalenie wstępne (*réclamation préalable*).⁶⁶ W literaturze przedmiotu podkreśla się, że wprowadzenie tej instytucji „zażalenia wstępnego” wynikało z troski ustawodawcy o zachowanie szansy jak najdłuższego dialogu pomiędzy organami administracji i podatnikiem. W rzeczy samej, zobowiązuje ona podatnika do przedstawienia najpierw organom swego roszczenia (żądania), z jakim chciałby się zwrócić później do sądu, wraz z przedstawieniem dowodów, które zamierza przedstawić celem poparcia swego roszczenia.⁶⁷ Procedura zażalenia wstępnego przyczynia się do odciążenia sądów. Zasadniczo postępowanie sporne obejmuje dwie fazy: 1) zażalenie do organów podatkowych oraz 2) apelację do właściwego sądu.⁶⁸ Po wniesieniu skargi (*réclamation*) od decyzji organu podatkowego w pierwszej instancji orzeka sąd administracyjny (*tribunal administratif*). W drugiej instancji rozstrzyga administracyjny sąd apelacyjny (*cour administrative d'appel*).⁶⁹ Podatnik może także zaskarżyć orzeczenie sądu apelacyjnego w drodze skargi kasacyjnej do Rady Stanu (*Conseil d'Etat*).

60 P.M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 597-602.

61 We Francji aktualnie obowiązuje ponad 40 różnego rodzaju podatków, które są administrowane przez około 600 centrów podatkowych (urzędów skarbowych).

62 M. Staniszewski, *op. cit.*, s. 273.

63 M. Bouvier, *op. cit.*, s. 121-123 oraz A. Kozłowska-Szczerba, *op. cit.*, s. 213-217.

64 W sprawach o nadużycie władzy oraz w zakresie odpowiedzialności. Na ten temat zob. M. Bouvier, *op. cit.*, s. 141.

65 Postępowania tego nie stosuje się do podatków lokalnych, gdyż one są wymierzane na podstawie doręczanych decyzji podatkowych.

66 Oprócz zażalenia wstępnego można też wnosić o polubowne umorzenie w całości lub w części należności podatkowych. Na ten temat zob. M. Bouvier, *op. cit.*, s. 130-131.

67 J. Grosclaude, P. Marchessou, *Procédures fiscales*, Paris 2009, s. 250.

68 M. Bouvier, *op. cit.*, s. 132-133.

69 Zob. A. Kozłowska-Szczerba, *op. cit.*, s. 220-221 oraz M. Bouvier, *op. cit.*, s. 136-139.

5. Zaskarżanie niedewolutywne decyzji podatkowych w Polsce

W Polsce w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Ministra Finansów, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze, odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym (art. 221 o.p.). Ustawodawca przewidział zatem odstępstwo od dewolutywności środków zaskarżenia. Zasada ta jest konsekwentnie przestrzegana przez sądy administracyjne. W orzeczeniu z dnia 11 stycznia 2001 r. NSA jednoznacznie stwierdził, że złożenie skargi na decyzję wydaną w pierwszej instancji stanowi naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania i powoduje niedopuszczalność skargi.⁷⁰ Zgodnie z przepisem art. 226 o.p., jeżeli organ podatkowy, który wydał decyzję, uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wyda nową decyzję, którą uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję. Od nowej decyzji służy stronie odwołanie. W myśl art. 54 § 3 p.p.s.a. organ, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy. Uwzględniając skargę, organ stwierdza jednocześnie, czy działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania miały miejsce bez podstawy prawnej albo z rażącym naruszeniem prawa. Jednocześnie wyżej omówione możliwości samokontroli organów podatkowych w trybie art. 226 o.p. oraz art. 54 § 3 p.p.s.a., jak też rozpatrywanie odwołań w trybie art. 221 o.p. wpisują się w realizację zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego.⁷¹

6. Wnioski *de lege ferenda*

Zaprezentowane wyżej spostrzeżenia i argumenty przekonują do konieczności nowelizacji unormowań art. 78 Konstytucji RP.⁷² Niezbędnym wydaje się wprowadzenie takiego zapisu do treści art. 78 Konstytucji RP, która nie będzie pozostawiała jakichkolwiek wątpliwości co do zgodności z postanowieniami Konstytucji RP, instytucji związanych z podejmowaniem rozstrzygnięć (po wniesieniu środka zaskarżenia) przez te same organy podatkowe (art. 221 o.p., art. 226 o.p. oraz art. 54 § 3 p.p.s.a.). Polski ustawo-

70 Postanowienie NSA z 11 stycznia 2001 r., V SA 949/00, Lex nr 109302.

71 Zob. Z. Kmieciak, *Odwołanie w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 54 i n.

72 Więcej na ten temat zob. S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji...*, *op. cit.*, s. 43.

dawca powinien mieć także swobodę wyboru modelu środków zaskarżenia w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym oraz zaistnienia w praktyce związanych z tym modelem określonych skutków prawnych. Za poglądem tym przemawia także efektywne funkcjonowanie różnorodnych modeli zaskarżania decyzji podatkowych w innych krajach europejskich (między innymi w Wielkiej Brytanii, Francji i Niemiec). Należałoby zmienić regulację art. 78 Konstytucji RP z zapisu w obecnym brzmieniu: „każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa” na zapis: „każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń sądów wydanych w pierwszej instancji oraz zaskarżenia rozstrzygnięć organów administracji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa”.