

ZASKARŻANIE
DECYZJI PODATKOWYCH
W POLSCE

*Mojej Żonie Małgorzacie
książkę tę poświęcam*

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

ZASKARŻANIE
DECYZJI PODATKOWYCH
W POLSCE



Temida2

Białystok 2014

© Copyright by Temida 2, Sławomir Presnarowicz

Białystok 2014

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Adam Czarnota, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Świączkowska, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Kupały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčak (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkývka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakiegokolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopiowaniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–52–0

Recenzenci: *Jan Głuchowski*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła Mancewicz*

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym
Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów.....	9
Wstęp	13

Rozdział I

Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce w okresie od 1918 r. do 1997 r.

1. Weryfikacja i zaskarżanie decyzji podatkowych w latach 1918–1934.....	17
2. Prawne możliwości weryfikacji decyzji podatkowych w okresie od 1946 r. do 1980 r.....	24
3. Zaskarżanie decyzji podatkowych w latach 1980–1997	27

Rozdział II

Prawo do zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych jako konstytucyjny środek ochrony wolności i praw obywatelskich podatnika

1. Uwagi ogólne	35
2. Pojęcie „zaskarżania” w świetle art. 78 Konstytucji RP	36
3. Konstytucyjna zasada prawa do „zaskarżania” rozstrzygnięć w przepisach prawa podatkowego.....	37

Rozdział III

Zagadnienia teoretyczne oraz praktyczne zaskarżania decyzji podatkowych na podstawie Ordynacji podatkowej z 29 sierpnia 1997 r.

1. Organy podatkowe w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym	45
2. Rozstrzygnięcia oraz ich rektyfikacja w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym.....	48
2.1. Rodzaje rozstrzygnięć wydawanych przez organy podatkowe	48
2.2. Rektyfikacja rozstrzygnięć podatkowych w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym.....	59
3. Wykonanie decyzji ostatecznej.....	61

Spis treści

3.1. Nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności	61
3.2. Wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej	71
4. Zwyczajne środki zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych.....	75
4.1. Uwagi ogólne.....	75
4.2. Pojęcie odwołania oraz jego cechy	76
4.3. Wszczęcie i prowadzenie postępowania odwoławczego przed organem pierwszej instancji	79
4.3.1. Podmioty legitymizowane do wniesienia odwołania oraz przedmiot odwołania	79
4.3.2. Wymogi formalne odwołania oraz procedowanie w zakresie wymogów formalnych odwołania.....	81
4.3.3. Autokontrola decyzji w postępowaniu odwoławczym przed organem pierwszej instancji.....	87
4.4. Wszczęcie i prowadzenie postępowania przed organem drugiej instancji.....	88
4.4.1. Uwagi ogólne.....	88
4.4.2. Podmioty postępowania odwoławczego (zażaleniowego) przed organem podatkowym wyższego stopnia.....	88
4.4.3. Przedmiot postępowania odwoławczego przed organem podatkowym wyższego stopnia	89
4.4.4. Postępowanie dowodowe (wyjaśniające) przed organem odwoławczym	92
5. Rozstrzygnięcia w postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) przed organem podatkowym wyższego stopnia.....	104
5.1. Uwagi ogólne.....	104
5.2. Rozstrzygnięcia podatkowego organu odwoławczego jako wyraz realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego	106
5.3. Decyzje merytoryczne („co do istoty”) podatkowego organu odwoławczego.....	107
5.4. Decyzje kasacyjne podatkowego organu odwoławczego	109
5.5. Decyzje samorządowych kolegiów odwoławczych	113

Spis treści

5.6. Zakaz pogarszania sytuacji strony odwołującej się (<i>reformationis in peius</i>).....	113
6. Nadzwyczajne środki zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych.....	116
6.1. Uwagi ogólne.....	116
6.2. Wniosek o wznowienia postępowania podatkowego	117
6.3. Stwierdzenie nieważności rozstrzygnięcia podatkowego (ostatecznego)	120
6.4. Uchylenie w całości lub w części rozstrzygnięcia podatkowego	122
7. Inne formy kontroli rozstrzygnięć podatkowych przez organ	123
8. Samokontrola rozstrzygnięć podatkowych organu odwoławczego po wniesieniu skargi do sądu administracyjnego	125
9. Rozstrzygnięcia organu podatkowego w ramach instytucji mediacji prowadzonej przed sądem administracyjnym.....	126

Rozdział IV

Kontrola decyzji podatkowych przez polskie sądy administracyjne

1. Organizacja i ustrój sądownictwa administracyjnego w Polsce od 1980 r. do 2013 r.....	129
2. Wszczęcie postępowania i kontroli decyzji podatkowych przez sąd administracyjny.....	132
2.1. Przesłanki warunkujące możliwość kontroli decyzji podatkowych przez sąd administracyjny	132
2.2. Rozpoznawanie i orzekanie przez sąd administracyjny pierwszej instancji.....	133
2.3. Wyroki i postanowienia wydawane przed sądem administracyjnym pierwszej instancji.....	136
2.4. Orzeczenia wydawane przez sąd administracyjny drugiej instancji (sąd kasacyjny)	140
3. Instrumenty prawne służące wzruszaniu prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych.....	143
4. Uchwały wydawane przez Naczelny Sąd Administracyjny.....	145
5. Skutki prawne rozstrzygnięć sądów administracyjnych	147

**Zaskarżenie decyzji podatkowych
na przykładzie wybranych krajów Unii Europejskiej**

1. Model zaskarżania decyzji podatkowych w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii.....	149
2. Model zaskarżania decyzji podatkowych w Republice Francuskiej	158
3. Model zaskarżania decyzji podatkowych w Republice Federalnej Niemiec	167
Wnioski <i>de lege lata</i> i <i>de lege ferenda</i>	179
Bibliografia	185

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- AO – Abgabeordnung (niemiecka ordynacja podatkowa)
- BVerfGG – niemiecka ustawa z dnia 12 marca 1951 r. o Federalnym Sądzie Konstytucyjnym
- CGI – Code général des impôts (francuski ogólny kodeks podatkowy)
- CJA – francuski kodeks sądownictwa administracyjnego
- FGO – Finanzgerichtsordnung (niemiecka ustawa z dnia 6 października 1965 r. o sądownictwie finansowym)
- FVG – Finanzverwaltungsgesetz (niemiecka ustawa z dnia 6 września 1950 r. o administracji finansowej)
- GG – Grundgesetz (Konstytucja RFN)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego; tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 267
- LPF – Livre des procédures fiscales (francuski kodeks postępowań podatkowych)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 749
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 270, ze zm.
- p.u.s.a. – ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych; Dz.U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1269, ze zm.
- p.w.p.u.s.a. i p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi; Dz.U. z 2002 r. Nr 153, poz. 1271

- u.p.e.a. – ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 1015
- u.p.r. – ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r., poz. 1381

Publikatory (dzienniki urzędowe, czasopisma i inne)

- BGBI – Bundesgesetzblatt (Federalny Dziennik Ustaw)
- Biul. Skarb. – Biuletyn Skarbowy
- G.Prawna – Gazeta Prawna
- Jur. Pod. – Jurysdykcja Podatkowa
- M. Pod. – Monitor Podatkowy
- NP – Nowe Prawo
- ONSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- OSNAP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych
- OSNP – Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy
- OSP – Orzecznictwo Sądów Polskich
- OTK – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- OTK-A – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zbiór urzędowy, seria A
- OTK ZU – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, zbiór urzędowy
- PiP – Państwo i Prawo
- POP – Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
- PPLiFS – Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
- Prz. Pod. – Przegląd Podatkowy
- Rzeczposp. PCD – Rzeczpospolita
- St. Praw. – Studia Prawnicze
- ZNSA – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Pozostałe

BW	– land Badenia – Wirtembergia
DGFIP	– Direction générale des finances publiques (Generalna Dyrekcja Finansów Publicznych)
FA	– Finanzamt (niemieckie urzędy finansowe (skarbowe))
OFD	– Oberfinanzdirektionem (niemieckie dyrekcje finansowe (izby skarbowe))
niepubl.	– niepublikowane
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	– Najwyższy Trybunał Administracyjny
RFN	– Republika Federalna Niemiec
SN	– Sąd Najwyższy
TK	– Trybunał Konstytucyjny
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny

WSTĘP

Na temat zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych (decyzji, postanowień) uka-zało się w Polsce wiele bardzo dobrych publikacji. Wpisują się one w nurt trwają-cej od wielu lat dyskusji, w jaki sposób model zaskarżania rozstrzygnięć podatko-wych uczynić doskonalszym.

Publikacja ta w założeniu autora ma być jednym z głosów zabieranych w temacie szeroko rozumianego zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych. Mając na uwadze rozwiązania prawne przyjęte przez ustawodawcę w Konstytucji Rze-czypospolitej Polskiej (Konstytucja RP), pod pojęciem zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych należałoby rozumieć wszelkie instytucje procesowe, za pomocą któ-rych uprawnione podmioty mogą żądać weryfikacji rozstrzygnięć administracyj-nych (decyzji, postanowień) w celu ich kasacji lub reformacji. Należą zatem do nich w szczególności odwołanie, zażalenie, wnioski o ponowne rozpatrzenie spra-wy, wnioski o zmiany rozstrzygnięcia w trybach nadzwyczajnych (wznowienie po-stępowania, unieważnienie decyzji) oraz skarga do sądu administracyjnego i skar-ga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Należy przy tym podkreślić, że na postępowanie podatkowe składają się czynności mające na celu ustalenie da-nego stanu faktycznego objętego obowiązkiem podatkowym oraz konkretyzacji zobowiązania podatkowego, czyli jego ustalenia lub określenia. W doktrynie prawa administracyjnego wskazuje się, że w stosunku do środków zaskarżenia można do-konywać różnych klasyfikacji w zależności od przyjętych kryteriów doboru. Klasy-fikacje te zostały przypomniane w monografii.

Jako zasadniczy problem badawczy w zakresie omawianej problematyki przy-jęto potrzebę przeanalizowania obowiązujących w Polsce regulacji prawnych za-skarżania rozstrzygnięć podatkowych. Podstawową hipotezą badawczą, jaką skonstruowano na potrzeby pracy, było założenie, że zasadniczo prawidłowe są rozwiązania prawne odnoszące się do zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych, chociaż w wielu miejscach wymagają udoskonaleń, a nawet reform.

Celem publikacji było uwypuklenie nie tylko elementów teoretycznych od-noszących się do zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych, ale również przedsta-wienie istniejących w ocenie autora wadliwości oraz luk w omawianych instytu-

cyjach prawnych. Z kolei wykazane mankamenty omawianych rozwiązań prawnych stały się w konsekwencji powodem do sprecyzowania zmian określonych przepisów prawa. Zaprezentowaną pracę przede wszystkim oparto na metodzie prawnodogmatycznej (jurydycznej). Szerokiej analizie zostały poddane wszystkie przepisy prawa, które odnoszą się do instytucji zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych w Polsce. Uwzględniono również poglądy prezentowane w doktrynie prawa, literaturze przedmiotu oraz orzecznictwie sądowym. W tym ostatnim przypadku wielokrotnie cytowano postanowienia, wyroki i uchwały TK, NSA i WSA. Sięgnięto nie tylko do rozstrzygnięć, które zapadły w dużych ośrodkach miejskich, ale i mniejszych, takich jak Elbląg, Gliwice czy Gorzów Wielkopolski. W monografii odwołano się także do metody prawnoporównawczej. W latach 2010-2013 w ramach realizowanego projektu nr N N110 184838 – „Model odwoławczy postępowania podatkowego” przeprowadzono badania między innymi w trzech krajach Unii Europejskiej, tj. Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii, Republice Francuskiej oraz Republice Federalnej Niemiec. Dlatego też rozwiązania prawne tych krajów, odnoszące się do zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych, stanowią możliwość porównania z podobnymi instytucjami prawa obowiązującymi w Polsce.

Wyżej zaprezentowane problemy i hipotezy badawcze znalazły swoje odzwierciedlenie w przyjętej konstrukcji monografii.

W pierwszym rozdziale książki zaprezentowano rozwiązania prawne odnoszące się do zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych obowiązujących w polskiej tradycji historycznej w okresie od 1918 r. do 1997 r. Refleksje nad instytucjami obowiązującymi w tych latach pomogły w lepszym zrozumieniu zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych oraz sformułowaniu wniosków *de lege lata* oraz *de lege ferenda*.

Drugi rozdział publikacji został poświęcony rozważaniom dotyczącym prawa do zaskarżania decyzji podatkowych jako konstytucyjnego środka ochrony wolności i praw obywatelskich. W tej części pracy podjęto próbę zdefiniowania pojęcia „zaskarżanie rozstrzygnięć podatkowych” w ujęciu teoretycznym oraz dokonanych w doktrynie prawa administracyjnego klasyfikacji tego pojęcia. Zaprezentowałem również swój głos w dyskusji w przedmiocie kwestii pojęcia „instancyjność postępowania administracyjnego” w rozumieniu art. 78 Konstytucji RP.

Rozdział trzeci książki zawiera obszernie omówienie zagadnień teoretycznych, jak i praktycznych zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych na podstawie Ordynacji podatkowej z 29 sierpnia 1997 r. Począwszy od pojęcia organu podatkowego, aż po inne formy kontroli rozstrzygnięć podatkowych, dokonano szczegółowych analiz tych instytucji prawnych, między innymi posiłkując się bogatym orzecznictwem sądów administracyjnych.

W rozdziale czwartym zaprezentowano instytucje kontroli organów władzy publicznej sprawowanej przez polskie sądy administracyjne oraz wydawanych

przez nie rozstrzygnięć podatkowych. Przywrócenie w Polsce od 1980 r. tej „obywatelskiej pośredniej formy kontroli” organów władzy publicznej bardzo dobrze wpisuje się w treść art. 2 Konstytucji RP, jako państwa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. Właśnie ten aspekt działalności sądów administracyjnych w Polsce warty był szczególnego podkreślenia i prezentowania w orzecznictwie tych sądów.

Rozdział piąty zawiera przedstawienie instytucji zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych na przykładzie wybranych krajów Unii Europejskiej, tj. Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii, Republiki Francuskiej oraz Republiki Federalnej Niemiec. Poświęcony przez autora czas na analizę funkcjonujących tam rozwiązań prawnych, łącznie z wyjazdami do organów i sądów tych krajów, utwierdza w przekonaniu, że polski ustawodawca powinien rozważyć skorzystanie z wielu cennych doświadczeń tych krajów w doskonaleniu polskich instytucji zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych.

We wnioskach autor publikacji zawarł szereg postulatów *de lege lata* oraz *de lege ferenda* wprowadzenia do rozwiązań prawnych polskiego systemu podatkowego. Propozycje zmian pojawiły się w wyniku szczegółowych badań i analiz prawnych instytucji zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych, zaprezentowanych wcześniej na stronach tej książki.

W tym miejscu pragnę gorąco podziękować wszystkim osobom, które zachęcały mnie do napisania tej książki, udzielały cennych rad i wskazówek oraz dzieliły ze mną trudy towarzyszące mi w pisaniu tego dzieła. Bez ich codziennego wsparcia nie powstałaby ta publikacja.

Sławomir Presnarowicz

Niewodnica Korycka, 31 stycznia 2014 r.

Rozdział I

ZASKARŻANIE DECYZJI PODATKOWYCH W POLSCE W OKRESIE OD 1918 R. DO 1997 R.

1. Weryfikacja i zaskarżanie decyzji podatkowych w latach 1918–1934

Wraz z odzyskaniem przez Polskę niepodległości zaczęły kształtować się instytucje prawa podatkowego. Początkowo obowiązujące w latach 1918–1933 ustawy odnoszące się do poszczególnych podatków zawierały nie tylko unormowania danego podatku, ale także przepisy ogólne zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego¹. Stwarzało to duże problemy, zwłaszcza dla władz skarbowych, w jednakowym prowadzeniu spraw podatkowych. Był to okres, w którym rozpoczęto proces unifikacji rozwiązań prawnych, również w zakresie organizacji administracji podatkowej działającej uprzednio na obszarach różnych zaborców. To czas intensywnej odbudowy polskiej skarbowości².

W pierwszych latach okresu niepodległej Polski szczególna rola w organizacji władz skarbowych przypadła w udziale Ministrowi Skarbu, który posiadał uprawnienia do tworzenia i likwidacji organów podatkowych oraz celnych³. Był on naczelną władzą w zakresie wszelkich spraw skarbowych oraz ostatnią instancją orzekającą w sprawach skarbowych. W uproszczeniu można wskazać, że organami podatkowymi I instancji były w szczególności urzędy skarbowe właściwe do podatków i opłat oraz urzędy akcyz i monopoli. Natomiast do organów II instancji zaliczano izby skarbowe, których zakres miejscowy działania zasadniczo pokrywał się z obszarem województw⁴. Warto podkreślić, że wymiarem podatku dochodo-

1 R. Mastalski, *Wymiar podatków w Polsce w latach 1918–1934*, Wrocław 1976, s. 89 i n.

2 P. Smoleń, *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin 2006, s. 30 i n.

3 Minister Skarbu początkowo funkcjonował na podstawie dekretu Rady Regencyjnej z 3 stycznia 1918 r. (*Dziennik Praw Królestwa Polskiego*), później w oparciu o postanowienia ustawy z 17 grudnia 1921 r. o naprawie państwowej gospodarki skarbowej (Dz.U. RP Nr 103).

4 I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Lwów 1926, s. 11 i n.

wego, przemysłowego i majątkowego zajmowały się komisje szacunkowe i w II instancji komisje odwoławcze, składające się z urzędników oraz reprezentacji podatników⁵. Do 1934 r. nie wprowadzono aktu ogólnego prawa podatkowego ani też odrębnego unormowania w zakresie postępowania podatkowego. Procedury podatkowe, w tym również odwoławcze, znajdowały się w ustawach regulujących poszczególne podatki. Zgodnie z art. 71 Konstytucji z 17 marca 1921 r. odwołanie dopuszczalne było tylko do jednej wyższej instancji, o ile ustawy nie przewidywały w tym względzie wyjątków. Jako przykładem można tu posłużyć się rozwiązaniami odnoszącymi się do „odwołań” zawartymi w art. 45 do art. 48 ustawy z dnia 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym⁶. Od oszacowania majątku, dokonanego przez komisję szacunkową, względnie przez izbę skarbową oraz od obliczenia podatku przysługiwało płatnikowi⁷ prawo odwołania się do komisji odwoławczej w ciągu 39 dni, licząc od dnia następnego po doręczeniu nakazu płatniczego. Odwołania wnoszono za pośrednictwem tej władzy podatkowej (organu podatkowego), która wydała nakaz płatniczy (decyzję podatkową). Na żądanie płatnika w związku z zapowiedzią wniesienia odwołania organy podatkowe były zobowiązane do udzielenia informacji o podstawie wymiaru, ustalonej przez komisję szacunkową, względnie przez izbę skarbową. W przypadku zażądania przez płatnika bliższego sprecyzowania podstaw wymiaru bieg 30-dniowego okresu przerywał się na czas do dnia doręczenia podstaw wymiaru płatnikowi. Wniesienie odwołania nie wstrzymywało obowiązku uiszczenia podatku w przepisanych terminach. Spóźnione odwołania organy podatkowe odrzucały ze skutkiem ostatecznym. Organ podatkowy, do którego wpływało odwołanie, badał konkretne zarzuty odwołania, przeprowadzał w razie potrzeby dodatkowe dochodzenie, uzupełniał braki postępowania i przysyłał komisji odwoławczej akta sprawy wraz z wnioskiem komisji szacunkowej (urząd skarbowy), względnie z własnym wnioskiem (izba skarbowa). Powołana komisja odwoławcza była właściwa do rozstrzygania w drugiej i ostatniej instancji odwołań i sprzeciwów. Przy rozpatrywaniu odwołań i sprzeciwów komisja odwoławcza i jej przewodniczący korzystali z tych samych praw, jakie służyły komisji szacunkowej i jej przewodniczącemu. Przy rozstrzygnięciu odwołań i sprzeciwów komisja odwoławcza nie była związana ani decyzją I instancji, ani wnioskiem przewodniczącego komisji szacunkowej (art. 47) i zależnie od stanu faktycznego i prawnego zatwierdzała lub zmieniała zaskarżoną decyzję. Zapadłą decyzję komisji odwoławczej wraz z aktami sprawy przysyłało przewodniczącemu komisji szacunkowej, względnie izbie skarbowej, w celu zawiadomienia płatników.

5 Zob. więcej na ten temat: K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa*, Warszawa 2012, s. 100 i nast.

6 Dz.U. RP Nr 94, poz. 746, ze zm.

7 To znaczy podatnikowi, gdyż takiego określenia używano w stosunku do podmiotu, na którym ciążył obowiązek podatkowy.

Decyzje wydane w ostatniej instancji przez władze skarbowe mogły być zaskarżone do sądu administracyjnego. Z uwagi na różne ustawodawstwa zaborców obowiązujące na terytorium odrodzonego państwa polskiego sądownictwo administracyjne było inaczej zorganizowane na terenie trzech województw zachodnich (śląskie, poznańskie i pomorskie), a inaczej na pozostałej części kraju. W województwach zachodnich (na wzór pruski) sądownictwo administracyjne posiadało strukturę trójinstancyjną. W Katowicach, Poznaniu i Toruniu działały sądy I instancji (wydziały powiatowe oraz wydziały miejskie) oraz sądy II instancji, tj. wojewódzkie sądy administracyjne. Na tym obszarze decyzje wydane w ostatniej instancji przez władze skarbowe najpierw były zaskarżane do tych sądów, a następnie od 25 października 1922 r. do Najwyższego Trybunału Administracyjnego (NTA)⁸. Z kolei na pozostałym obszarze kraju (teren byłego zaboru rosyjskiego i austriackiego) decyzje wydane w ostatniej instancji przez władze skarbowe mogły być bezpośrednio zaskarżone do Najwyższego Trybunału Administracyjnego (NTA), powołanego do życia 25 października 1922 r. ustawą z dnia 3 sierpnia 1922 r.⁹ Takie dwa odmienne modele sądownictwa administracyjnego funkcjonowały w Polsce międzywojennej do jesieni 1939 r.¹⁰ NTA orzekał o legalności (zgodności z ustawami) zarządzeń i orzeczeń wydanych w ostatniej instancji przez władze skarbowe rządowe i samorządowe lub sądy administracyjne II instancji¹¹. Skarga nie wstrzymywała wykonania zaskarżonego aktu. NTA mógł jednak zarządzić jego wstrzymanie. Legitymowanym do wniesienia skargi był ten, który uważał, że naruszono jego prawa lub bezpodstawnie obciążono obowiązkiem. Wskutek wniesionej skargi NTA przeprowadzał z reguły jawną rozprawę z udziałem stron, zastąpionych przez adwokatów oraz władz, zastąpionych przez urzędników. Wyrok NTA albo uchylał zaskarżone zarządzenie lub orzeczenie władz skarbowych, co zobowiązywało władzę do wydania nowego, zgodnego z wyrażonym przez NTA poglądem prawnym, albo oddalał skargę¹².

Narastające trudności związane z wymiarem i poborem podatków, opłat i cel przyspieszyły potrzebę kodyfikacji części wspólnej przepisów prawa podatkowego. Wyrazem tych dążeń było uchwalenie w dniu 15 marca 1934 r. ustawy – Ordynacja podatkowa (Ordynacja podatkowa z 1934 r.)¹³. Przyjmując rozwiązania prawne w Ordynacji podatkowej z 1934 r., w znacznym zakresie wzorowano się

8 Zob. W. Maisel, *Wojewódzkie sądy administracyjne w Drugiej Rzeczypospolitej*, Warszawa–Poznań 1976, s. 5 i nast.

9 Dz.U. RP Nr 67, poz. 600.

10 J. Małecki, (w:) A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 495.

11 Omówienie genezy oraz podstaw prawnych funkcjonowania NTA zob. D. Malec, *Najwyższy Trybunał Administracyjny 1922–1939 w świetle własnego orzecznictwa*, Warszawa–Kraków 1999, s. 19 i nast.

12 I. Weinfeld, *op. cit.*, s. 26–27.

13 Dz.U. RP Nr 39, poz. 346, tekst jedn. Dz.U. RP z 1936 r. Nr 14, poz. 134.

na niemieckim akcie o takiej samej nazwie¹⁴. Polska ustawa zawierała przeważnie przepisy o wymiarze podatków, ówczesnym postępowaniu podatkowym (około 100 art.). Znalazły się w niej także przepisy karne oraz regulacje o zobowiązaniach podatkowych; w szczególności: art. 4–9 odnosił się do władz skarbowych i ich właściwości, art. 23–42 – do komisji i sekcji odwoławczych, art. 43–46 mówiły o powstaniu i wygaśnięciu zobowiązania podatkowego, art. 97 – o terminach płatności, zaliczkach na podatki i możliwości zapłaty podatku przez potrącenie, art. 122 i 123 – o udzielaniu podatnikom ulg w spłacie i umarzaniu zobowiązań podatkowych, art. 124 – o przedawnieniu prawa ściągnięcia podatku, art. 125–126 – o nadpłatach podatkowych, art. 127–135 – o odpowiedzialności podatkowej i art. 136 – o zabezpieczeniu podatków. Także przeszło 50 artykułów poświęcono zagadnieniom prawa karnego skarbowego.

Ordynacja podatkowa z 1934 r. utrwaliła model organizacyjny organów podatkowych funkcjonujący na zasadzie dwuinstancyjności¹⁵. Zgodnie z art. 4 tej ustawy ogólny nadzór nad sprawami podatków oraz piecza nad ścisłym i jednolitym wykonywaniem przepisów w zakresie podatków należały do Ministra Skarbu. Do zarządu podatkami oraz do załatwiania związanych z tym sprawami powołane były następujące władze skarbowe: urzędy skarbowe, izby skarbowe, utworzone przy tych izbach komisje odwoławcze oraz Minister Skarbu (art. 5). Pierwszą instancją w sprawach podatków były urzędy skarbowe, drugą zaś instancją – izby skarbowe. Izby skarbowe sprawowały również nadzór nad czynnościami władz I instancji. Minister Skarbu posiadał upoważnienie do przekazywania załatwienia niektórych spraw podatkowych w I instancji izbom skarbowym. Dla tych spraw II instancją był Minister Skarbu (art. 7). Przy izbach skarbowych działały komisje odwoławcze jako władze powołane do rozstrzygania odwołań w sprawach wymiaru przez urzędy skarbowe podatków od placów budowlanych, przemysłowego obrotu i dochodowego (art. 8).

Dział III Ordynacji podatkowej z 1934 r. (art. 101–118) zawierał unormowania dotyczące postępowania odwoławczego. Decyzje wymiarowe władz skarbowych powinny opierać się na materiale faktycznym, czyli na okolicznościach wynikających z treści akt wymiarowych¹⁶. Od wszelkich orzeczeń władz wymiarowych mogły być wnoszone odwołania do władzy odwoławczej, która rozstrzygała ostatecznie. Na postanowienia służyło zażalenie do bezpośrednio przełożonej władzy skarbowej i tylko do jednej instancji. Przed upływem terminu do wniesienia odwołania władze skarbowe były obowiązane do udzielenia zgłaszającym się płatnikom

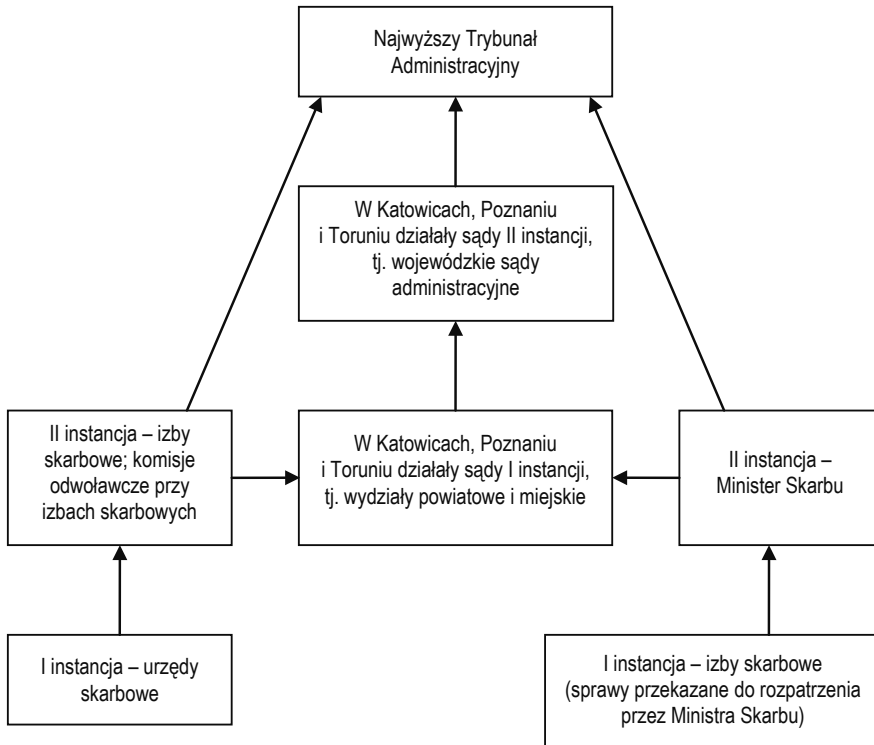
14 Zob. R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1999, s. 8 oraz uzasadnienie do rządowego projektu ustawy Ordynacja podatkowa (uchwała Rady Ministrów z dnia 28 I 1934 r., pismo Ministra Skarbu z dnia 8 II 1934 r., Nr D.V./4886/1/34), druk nr 845, s. 24.

15 K. Teszner, *op. cit.*, s. 102 i nast.

16 Zob. R. Mastalski, *Ochrona interesu podatnika w postępowaniu wymiarowym według ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.*, *Przegląd Prawa i Administracji* 1973, t. IV, s. 79–89.

(podatnikom) lub ich pełnomocnikom ustnych informacji o podstawach wymiaru podatków. Władze skarbowe obowiązane były na prośbę pisemną płatnika udzielić mu na jego koszt – w terminie 7 dni od dnia wniesienia prośby – uzasadnienia podstaw wymiaru na piśmie. Prawo do wniesienia odwołania lub zażalenia służyło tej osobie, której orzeczenie lub postanowienie dotyczyło.

Struktura zaskarżania decyzji podatkowych
w okresie XX-lecia międzywojennego



Źródło: opracowanie własne.

Wniesienie odwołania nie wstrzymywało obowiązku zapłacenia podatku w przepisany termin ani też prawa władzy do ściągnięcia wymierzonego podatku. Stosownie do treści art. 112 Ordynacji podatkowej z 1934 r. odwołanie powinno zawierać¹⁷:

17 W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy Ordynacja podatkowa z 1934 r. podkreślano, że poprzez wprowadzenie obowiązku informowania podatnika przez władze skarbowe o podstawach wymiaru oraz obo-

- a) imię, nazwisko i adres osoby odwołującej się,
- b) wskazanie, pod jakim względem uważa się orzeczenie za nieprawidłowe i żąda jego zmiany,
- c) wskazanie konkretnych zarzutów przeciwko ustaleniom władzy wymiarowej,
- d) wskazanie środków dowodowych, które dają możliwość stwierdzenia prawdziwości przytoczonych w odwołaniu twierdzeń,
- e) podpis płatnika lub jego zastępcy.

Jeszcze w okresie przed uchwaleniem Ordynacji podatkowej z 1934 r. NTA w wyroku z 23 czerwca 1933 r. podkreślał, że zarzuty nie mogą ograniczać się wyłącznie do krytyki materiału zebranego przez władzę, lecz powinny ze swej strony przeciwstawić im coś pozytywnego, a więc wstawić pozytywne dane, na których miałyby oprzeć się wymiar podatku, jak również powołać się na środki dowodowe, za pomocą których dane te mogły być stwierdzone¹⁸. Jeżeli zarzuty dotyczą strony faktycznej, to koniecznym jest powołanie środków dowodowych na stwierdzenie odmiennego stanu rzeczy¹⁹. Odwołanie powinno być składane na piśmie za pośrednictwem tego organu podatkowego, który wydał orzeczenie. Odwołanie niezatytułowane lub nieprawidłowo zatytułowane ulega mimo to rozpoznaniu, o ile z jego treści wynika, że stanowi ono odwołanie przeciwko orzeczeniu władzy i że podatnik, uważając orzeczenie to za krzywdzące, żąda jego zmiany. Odwołanie, które zostało sporządzone niezgodnie z postanowieniami art. 112 Ordynacji podatkowej z 1934 r., pozostawiało się bez rozpatrzenia. Jeśli odwołanie nie odpowiadało warunkowi art. 112 pkt b), c), d) i e) tejże Ordynacji podatkowej, wzywano podatnika do uzupełnienia braków w terminie 7-dniowym. Po bezskutecznym upływie tego terminu odwołanie było zwracane podatnikowi²⁰. Na poparcie twierdzeń odwołania podatnicy mogli składać wszelkie dowody pisemne, na własny koszt powoływać świadków i biegłych celem stwierdzenia ściśle określonych okoliczności oraz przedstawiać do przejrzenia księgi handlowe, gospodarcze, zapiski, notatki, dokumenty, korespondencję itp. Odwołanie mogło być cofnięte pisemnie lub ustnie przez oświadczenie do protokołu. Cofnięcie odwołania, przesłanego już do instancji odwoławczej, wymagało zgody instancji odwoławczej i miało

wiązku podatnika podawania szeregu elementów w odwołaniu podatnik uzyska możliwość szczegółowego uzasadnienia odwołania. Ponadto odpadnie szereg odwołań wnoszonych dotychczas bez należytego odwołania: zob. uzasadnienie do rządowego projektu ustawy Ordynacja podatkowa (uchwała Rady Ministrów z dnia 28 I 1934 r., pismo Ministra Skarbu z dnia 8 II 1934 r., Nr D.V./4886/1/34), druk nr 845, s. 27.

18 Zob. wyrok NTA z dnia 23 czerwca 1933 r., L. rej. 7495/31, opublikowane w: B. Hasfeld, *Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego 1924–1938*, Warszawa 1939, poz. 1209, s. 468.

19 W. Runciewicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 1935, s. 325.

20 Dekretem z dnia 14 stycznia 1936 r. Prezydent Rzeczypospolitej zmienił art. 113 Ordynacji podatkowej z 1934 r., zapisując, że wyłącznie w sytuacji, jeżeli odwołanie nie zawiera wskazania środków dowodowych, wówczas wzywa się podatnika w ciągu 7 dni do uzupełnienia braków, ze skutkiem pozostawienia bez rozpatrzenia (Dz.U. Nr 3, poz. 13).

moc z chwilą zawiadomienia podatnika o postanowieniu tej władzy o umorzeniu postępowania odwoławczego. Odwołanie wniesione po terminie, bez uzasadnienia opóźnienia, władza wymiarowa pozostawiała bez rozpatrzenia, zawiadamiając o tym podatnika. Urzędowi skarbowym służyło prawo rozstrzygania odwołań od wymiarów podatków w przypadkach, gdy w wyniku uznania odwołania w całości lub w części za zasadne zmniejszenie podatku nie przekroczy 300 zł. Uprawnienie to nie dotyczyło odwołań w sprawie świadectw przemysłowych. Od wydanego w myśl tego przepisu orzeczenia służyło podatnikowi prawo wniesienia odwołania w ciągu 14 dni po otrzymaniu orzeczenia do władzy odwoławczej II instancji. Minister Skarbu mógł zmieniać granice uprawnień urzędów skarbowych w postępowaniu odwoławczym w odniesieniu do wszystkich lub niektórych tylko podatków oraz ustanawiać dla poszczególnych okręgów wymiarowych szerszy lub węższy zakres tych uprawnień.

Władza wymiarowa badała konkretne zarzuty podniesione w odwołaniu i oceniała przedstawione dowody. Mogła też przesłuchiwać świadków i biegłych powołanych przez podatnika na konkretne okoliczności, przeprowadzać uzupełniające dochodzenia, jak również usuwać istotne wadliwości postępowania, następnie przesyłać odwołanie do instancji odwoławczej ze swoim wnioskiem, dołączając akta wymiarowe.

Władza odwoławcza stosownie do art. 120 Ordynacji podatkowej z 1934 r. korzystała z tych samych praw, jakie służą władzy wymiarowej. Jeżeli władza odwoławcza, rozpatrując odwołanie podatnika, stwierdziła na podstawie akt wymiarowych wadliwość postępowania wymiarowego, zwracała odwołanie władzy wymiarowej celem usunięcia braków postępowania wymiarowego. Przy rozstrzyganiu odwołań władza odwoławcza nie była związana ani orzeczeniem władzy wymiarowej, ani też wnioskiem tejże władzy (art. 119). Dlatego też odrzucała odwołanie bądź zmieniała zaskarżone orzeczenie. Jeżeli jednak władza odwoławcza doszła do przekonania, że wymiaru podatku dokonano w kwocie za niskiej, wówczas, nie rozstrzygając ostatecznie odwołania, zwracała sprawę I instancji celem dokonania uzupełniającego wymiaru podatku. W orzeczeniu nieuwzględniającym całkowicie lub częściowo odwołania władza odwoławcza, w odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania, zobowiązana była podać do wiadomości podatnika faktyczne i prawne motywy orzeczenia. Od orzeczenia komisji odwoławczej służyło zarówno podatnikowi, jak i przewodniczącemu komisji odwoławczej prawo wniesienia w terminie dwumiesięcznym skargi do NTA. Na inne orzeczenia wydane w II instancji podatnik również mógł wnieść skargę do NTA.

Tryb zaskarżania orzeczeń do NTA regulowało nowe rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z 27 października 1932 r. o Najwyższym Trybunale Admi-

nistracyjnym²¹, które uchyliło poprzednio obowiązującą ustawę z dnia 3 sierpnia 1922 r.²². Rozporządzenie o NTA z 1932 r. w zasadzie utrzymało dotychczasowe procedury oraz podstawy jego właściwości²³. Zgodnie z art. 83 powoływanego rozporządzenia NTA orzekał na podstawie stanu faktycznego, jaki wynikał z akt, którymi rozporządzała władza pozwana przy wydawaniu zaskarżonego orzeczenia lub zarządzenia, a w razie nieprzedstawienia przez nią akt – na podstawie stanu faktycznego przedstawionego w skardze lub na rozprawie. Rozpoznawał sprawę w granicach skargi. NTA nie uwzględniał zarzutów rozszerzających istotę roszczenia, okoliczności faktycznych oraz środków dowodowych nieprzytoczonych przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia lub zarządzenia, wreszcie wyłączonych spod przeglądu akt, których treść nie została ujawniona na rozprawie. NTA był zobowiązany do uchylenia wyrokiem zaskarżonego orzeczenia lub zarządzenia z powodu wadliwego postępowania, jeżeli uznał, że: (1) stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia; (2) pozwana władza przyjęła stan faktyczny sprzecznie z aktami lub (3) ze szkodą skarżącego naruszono formy postępowania administracyjnego.

2. Prawne możliwości weryfikacji decyzji podatkowych w okresie od 1946 r. do 1980 r.

Po II wojnie światowej uchylono Ordynację podatkową z 1934 r., jednocześnie oddzielając przepisy o postępowaniu podatkowym od unormowań o zobowiązaniach podatkowych. Natomiast przepisy karne włączono do prawa karnego skarbowego. Regulacje te zostały zawarte w trzech odrębnych aktach prawnych, odpowiednio: w dekreście z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych²⁴, w dekreście z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym²⁵ oraz w dekreście z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe²⁶.

Obowiązujący od roku 1946 dekret o postępowaniu podatkowym zawierał przepisy o: właściwości miejscowej i rzeczowej organów finansowych, wyłączeniu pracownika, podatnikach i pełnomocnikach, podaniach, protokołach, wezwaniach i doręczeniach, terminach, zgłaszaniu obowiązku podatkowego i zeznaniach podatkowych, postępowaniu wyjaśniającym i dowodach, decyzjach, odwołaniach i zażaleniach, komisjach podatkowych, wznowieniu postępowania, opłatach i kosztach oraz środkach przymuszających. Z kolei dekret o zobowiązaniach podatkowych z 1946 r. traktował o odpowiedzialności podatkowej, przywilejach podatko-

21 Dz.U. RP z 1932 r. Nr 94, poz. 806.

22 Dz.U. RP z 1922 r. Nr 67, poz. 600.

23 D. Malec, *op. cit.*, s. 35 i nast.

24 Dz.U. z 1946 r. Nr 27, poz. 173.

25 Dz.U. z 1946 r. Nr 27, poz. 174.

26 Dz.U. z 1947 r. Nr 32, poz. 140.

wych, ratach i odroczeniach, powstaniu i wygaśnięciu zobowiązań podatkowych i o dodatku za zwłokę. Początkowo w okresie tym wzorowano się na rozwiązaniach międzywojennych, powołując jako organ naczelny Ministra Skarbu oraz organizując izby skarbowe (w województwach) oraz urzędy skarbowe²⁷. Dekret z 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych został jednak uchylony, a jego miejsce zajął dekret o tej samej nazwie z dnia 26 października 1950 r.²⁸. Nowy dekret uwzględniał przede wszystkim zaistniałe w tym czasie zmiany w polskim systemie podatkowym (w szczególności zmiany wskutek zniesienia związków samorządu terytorialnego i wyodrębnienia z ogólnego ustawodawstwa spraw opodatkowania gospodarki społecznej) oraz rozszerzył dotychczasowy zakres regulacji o zobowiązaniach podatkowych (np. odpowiedzialność solidarna współnika i spółki prawa handlowego).

Ustawą z dnia 7 marca 1950 r. o przekształceniu urzędu Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów²⁹ zlikwidowano odrębność organizacyjną Ministra Skarbu. W oparciu o uchwałę Rady Ministrów z dnia 17 kwietnia 1950 r. zadania zlikwidowanych izb skarbowych przejęły wydziały finansowe prezydiów wojewódzkich rad narodowych (II instancja), natomiast uprawnienia urzędów skarbowych, akcyzowych przeszły do wydziałów finansowych prezydiów powiatowych rad narodowych i rad narodowych miast stanowiących powiaty miejskie (I instancja)³⁰. Na podstawie art. 162 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym od decyzji głównej wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji bezpośrednio wyższej. Jeżeli wykonanie zobowiązania podatkowego następowało za pośrednictwem płatnika, służyło podatnikowi prawo wniesienia do organu finansowego pierwszej instancji, w ciągu miesiąca od daty pobrania podatku przez płatnika, podania o sprostowanie dokonanego niesłusznie pobrania. Od decyzji wydanej na to podanie służy podatnikowi prawo wniesienia odwołania. Stosownie do treści art. 163 tegoż dekretu odwołanie można było wnieść w ciągu dwóch tygodni od ogłoszenia lub doręczenia decyzji. Natomiast termin do wniesienia odwołania dla jednostek gospodarki społecznej wynosił jeden miesiąc. W razie śmierci strony przed upływem terminu do wniesienia odwołania mogło ono być wniesione przez jej spadkobierców lub kuratora spadku w ciągu miesiąca od chwili przyjęcia spadku lub ustanowienia kuratora. Ustawodawca przewidział także możliwość zaskarżenia w drodze zażalenia tzw. decyzji incydentalnej. Zażalenie na decyzję incydentalną co do zasady mogło być wniesione tylko łącznie z odwołaniem od decyzji głównej (art. 164 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym). Przed upływem terminu do wniesienia środka odwoławczego organ finansowy powinien udzielać żądającym tego stro-

27 K. Teszner, *op. cit.*, s. 138.

28 Dz.U. Nr 49, poz. 452.

29 Dz.U. Nr 10, poz. 101 ze zm.

30 K. Teszner, *op. cit.*, s. 131.

nom ustnych informacji o podstawach opodatkowania. Jeżeli stronie służyło odwołanie od decyzji głównej ustalającej zobowiązanie podatkowe, organ finansowy był zobowiązany, na pisemną prośbę strony, udzielić jej, w terminie tygodniowym od wniesienia prośby, pisemnego uzasadnienia podstawy opodatkowania i wysokości ustalonego zobowiązania podatkowego; wniesienie prośby zawiesza bieg terminu do wniesienia odwołania do dnia, w którym uzasadnienie zostało doręczone. W oparciu o postanowienia art. 166 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym odwołanie i zażalenie powinno być składane na piśmie za pośrednictwem tego organu finansowego, który decyzję wydał. Odwołanie i zażalenie powinno zawierać: (1) wskazanie organu finansowego, do którego było skierowane, (2) imię, nazwisko oraz adres wnoszącego podanie, (3) wskazanie decyzji, której wydania, zmiany lub uchylecia wnoszący domaga się, (4) datę, (5) podpis, (6) wymienienie załączników. Ponadto pisma te powinny zawierać konkretne zarzuty przeciw decyzji oraz wskazywać zarówno, w jakim kierunku żąda się zmiany decyzji, jak i środki dowodowe, które dają organowi finansowemu możliwość stwierdzenia prawdziwości przytoczonych w odwołaniu lub zażaleniu twierdzeń. Organ odwoławczy nie musiał brać pod uwagę okoliczności ani środków dowodowych przytoczonych w środku odwoławczym, jeżeli:

- 1) okoliczności te powstały już po wydaniu decyzji w pierwszej instancji,
- 2) strona obowiązana była do przedstawienia dowodów lub wyjaśnień w postępowaniu przed niższą instancją, a przedstawia je dopiero w postępowaniu odwoławczym, chyba że strona złożyła usprawiedliwienie zwłoki, które organ finansowy uznał za wystarczające,
- 3) przytoczone przez stronę okoliczności nienależące do tych, które organ finansowy powinien z urzędu uwzględniać, pozostają w sprzeczności ze stanowiskiem poprzednio przez stronę zajętym, a strona nie usprawiedliwi tej sprzeczności,
- 4) nowe twierdzenia mają na celu oczywiście przewleczenie sprawy,
- 5) strona występuje z wnioskami, które prowadzą do zupełnie nowej pod względem prawnym sprawy albo dotyczą zupełnie innego żądania aniżeli to, o którym poprzednia instancja rozstrzygała.

Organ finansowy pierwszej instancji badał konkretne zarzuty i środki dowodowe wskazane w środku odwoławczym, uzupełniał w miarę potrzeby postępowanie wyjaśniające, usuwał istotne wadliwości postępowania oraz przesyłał środek odwoławczy organowi finansowemu drugiej instancji ze swoim wnioskiem, dołączając akta sprawy. Jeżeli organ finansowy pierwszej instancji uznał, że środek odwoławczy zasługiwał w całości lub w części na uwzględnienie, mógł sam zmienić swoją decyzję, w granicach uprawnień udzielanych organom finansowym pierwszej instancji przez Ministra Finansów w drodze rozporządzenia (art. 169 dekretu

tu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym). Wniesienie środka odwoławczego nie wstrzymywało wykonania decyzji. Organ finansowy mógł jednak wstrzymać w całości lub w części wykonanie decyzji, jeżeli było to wskazane ze względu na ważny interes strony³¹.

Stosownie do treści art. 173 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym przy rozstrzygnięciu środka odwoławczego organ finansowy drugiej instancji nie był związany ustaleniami organu finansowego pierwszej instancji, dlatego też mógł oddać środek odwoławczy bądź zmienić zaskarżoną decyzję. Jeżeli organ finansowy drugiej instancji przy rozpatrywaniu środka odwoławczego doszedł do wniosku, że zobowiązanie podatkowe ustalono w kwocie za niskiej, wówczas nie rozstrzygając środka odwoławczego, zwracał sprawę organowi finansowemu pierwszej instancji celem dokonania uzupełniającego ustalenia zobowiązania podatkowego (uzupełniającego wymiaru). W razie podwyższenia podatku należało wydać nową decyzję z wezwaniem do zapłaty różnicy podatku. Od tej decyzji służyło stronie prawo wniesienia środka odwoławczego; jeżeli taki środek odwoławczy został wniesiony, należało go rozpatrywać łącznie z pierwotnym środkiem odwoławczym, w przeciwnym zaś razie pierwotny środek odwoławczy podlegał rozpatrzeniu o tyle, o ile zawarte w nim zarzuty nie zostały przesądzone przez uzupełniający wymiar. Zasad tych nie stosowano, jeżeli organ finansowy drugiej instancji przy rozpatrywaniu środka odwoławczego od decyzji tymczasowej doszedł do wniosku, że zobowiązanie podatkowe ustalono w kwocie za niskiej. W tym przypadku organ finansowy drugiej instancji oddalał środek odwoławczy i jednocześnie wydawał organowi finansowemu pierwszej instancji polecenie dokonania wymiaru definitywnego. Wydawane w danym okresie ostateczne rozstrzygnięcia podatkowe nie mogły być zaskarżane ani do sądów administracyjnych, ani do sądów powszechnych. Obowiązujące w latach 1945–1980 przepisy prawa nie przewidywały sądowej ochrony prawnej dla podmiotów prawa podatkowego.

3. Zaskarżanie decyzji podatkowych w latach 1980–1997

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym obowiązywał do dnia 31 grudnia 1980 r. Od początku 1981 r. przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego mocą ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie tejże ustawy (k.p.a.)³² zaczęto stosować do postępowania podatkowego.

31 L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 332.

32 Tekst jedn. Dz.U. Nr 9, poz. 26 ze zm.

W literaturze zwracano uwagę, że rozszerzenie zakresu przepisów kodeksu postępowania administracyjnego na postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych nie miało charakteru pełnego³³. Rodzaj bowiem spraw rozstrzyganych w tym postępowaniu wymagał unormowania instytucji procesowych odmiennie od przyjętej w zakresie ogólnego postępowania administracyjnego³⁴. Regulację szczególną zawarto w dziale III, ale tylko w zakresie spraw zobowiązań podatkowych. Dział III w sprawie zobowiązań podatkowych zawiera przepisy szczególne, a w nich delegację dla Rady Ministrów i Ministra Finansów do wprowadzenia aktami wykonawczymi dalszej regulacji szczególnej. Przepisy szczególne zawarte w dziale III i wprowadzone aktami wykonawczymi wydanymi na podstawie delegacji ustawowej zawartej w dziale III miały pierwszeństwo w stosowaniu przed przepisami działu I i II. Niektóre zatem przepisy działu I i II nie mogły być stosowane w sprawach podatkowych (np. wymogi formalne odwołania) lub też należało stosować je ze zmianami i uzupełnieniami (np. dopuszczalność weryfikacji decyzji w trybie art. 177)⁴. Równoległe z rozciągnięciem przepisów kodeksu postępowania administracyjnego na postępowanie podatkowe zaczęła obowiązywać ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych³⁵, która uchyliła wspomniany dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych. Ustawa ta w zasadzie przejęła instytucje i określenia dekretu o zobowiązaniach podatkowych, tj. pojęcie zobowiązania podatkowego i zaległości podatkowej, zasady zabezpieczenia podatków, zasady odpowiedzialności podatników, płatników oraz osób trzecich, terminy płatności, przedawnienia prawa ściągania podatków, warunki wygasania zobowiązań podatkowych oraz niektóre upoważnienia dla Ministra Finansów. Ustawa ta ponadto recypowała definicje prawne właściwe dla podatków zawarte w dekreście o postępowaniu podatkowym, które nie weszły do przepisów znowelizowanego kodeksu postępowania administracyjnego. Było to: określenie płatnika i jego obowiązków, określenie podatnika i inkasenta i ich obowiązków, ustalenie zasad zgłaszania obowiązku podatkowego, składania zeznań podatkowych, prowadzenia ksiąg i wystawiania rachunków, przeprowadzania kontroli i przesyłania materiałów informacyjnych, ustalania podstaw opodatkowania oraz zasady przedawnienia prawa dokonywania wymiaru podatków. Przejmując omówione instytucje z dotychczasowych przepisów, wprowadzono równocześnie niezbędne zmiany merytoryczne wynikające z dotychczasowej praktyki, zmierzające w kierunku uporządkowania przepisów prawa podatkowego oraz usprawnienia pracy aparatu podatkowego. Ustawa o zobowiązaniach podatkowych, jako nadbudowa przepisów o poszczególnych podatkach, zawierała szereg przepisów o charakterze ogólnym,

33 C. Kosikowski, *Zakres stosowania kodeksu postępowania administracyjnego w rozstrzyganiu indywidualnych spraw z dziedziny finansów*, (w:) *Zagadnienia proceduralne w administracji*, K. Podgórski (red.), Katowice 1984, s. 84.

34 Zob. R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 12 i nast.

35 Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.

dostosowanych do wszystkich rodzajów zobowiązań podatkowych. Natomiast specyfika poszczególnych zobowiązań wymagała nieraz odrębnego uregulowania. Dlatego w ustawie zawarte było jednocześnie upoważnienie dla Rady Ministrów i Ministra Finansów do szczegółowego uregulowania m.in. poboru podatków za pośrednictwem płatników i inkasentów, zryczałtowania podatków, zgłaszania obowiązku podatkowego, składania zeznań podatkowych, prowadzenia ksiąg, ustalania terminów płatności podatków.

W dniu 29 grudnia 1982 r. uchwalono ustawę o urządzie Ministra Finansów oraz o urządach i izbach skarbowych³⁶. Stosownie do postanowień tej ustawy Minister Finansów był naczelnym organem administracji państwowej kierującym sprawami finansowymi gospodarki narodowej oraz oddziałującym na jej funkcjonowanie i rozwój, stosownie do potrzeb społecznych i gospodarczych, zgodnie z polityką państwa. Do zakresu działania Ministra Finansów należało między innymi opracowywanie założeń systemu opodatkowania jednostek gospodarki społecznej, nieuspołecznionej i osób fizycznych, organizowanie poboru podatków i innych świadczeń pieniężnych na rzecz Skarbu Państwa. Minister Finansów miał obowiązek realizować, na podstawie odrębnych przepisów ustawowych, uprawnienia naczelnego organu administracji państwowej w stosunku do terenowych organów administracji państwowej w sprawach finansowych. Omawiana ustawa dała podstawy do tworzenia się urzędów skarbowych i izb skarbowych jako organów administracji państwowej podległych Ministrowi Finansów. Na czele urzędu skarbowego stał naczelnik urzędu skarbowego, a na czele izby skarbowej stał dyrektor izby skarbowej. Do zakresu działania urzędów skarbowych należało w szczególności: ustalanie i pobór podatków i niepodatkowych należności budżetowych od jednostek gospodarki społecznej, nieuspołecznionej i osób fizycznych, z wyjątkiem zobowiązań pieniężnych od rolników oraz podatków i opłat terenowych, orzecznictwo w pierwszej instancji w sprawach karnych skarbowych oraz wykonywanie egzekucji administracyjnej należności pieniężnych, a także kar majątkowych, w zakresie określonym w przepisach kodeksu karnego wykonawczego oraz ustawy karnej skarbowej. Natomiast do zakresu działania izb skarbowych należało między innymi nadzór nad urzędami skarbowymi oraz orzecznictwo w drugiej instancji w sprawach podatkowych i innych należności budżetowych, karnych skarbowych oraz egzekucji administracyjnej należności pieniężnych i kar majątkowych. Na podstawie art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych przy izbach skarbowych działały także podatkowe komisje odwoławcze. Ich funkcjonowanie szczegółowo określało rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 1982 r.³⁷. Podatkowe komisje odwoławcze jako organy II instancji (odwoławcze) były właściwe w szczególności w sprawach podatku

36 Dz.U. Nr 45, poz. 289 ze zm.

37 Dz.U. Nr 30, poz. 212 ze zm.

obrotowego oraz podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych rodzajów przychodów. Były to organy społeczno-zawodowe³⁸. Organy te nawiązywały do tradycji okresu międzywojennego, statuującej zasadę udziału obywateli w postępowaniu odwoławczym³⁹.

Po zmianach ustrojowych, w związku z reaktywowaniem samorządu terytorialnego, począwszy od 1990 r. organem podatkowym w sprawach podatków i opłat lokalnych został wójt, burmistrz (prezydent). Od decyzji tego organu odwołanie można było składać do nowo utworzonych kolegiów odwoławczych przy sejmikach samorządowych. Był to organ II instancji utworzony na podstawie art. 39 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym⁴⁰. Od 1994 r. kolegia odwoławcze przy sejmikach samorządowych na mocy ustawy z dnia 12 października 1994 r. przekształcono w samorządowe kolegia odwoławcze działające w każdym z 49 województw⁴¹. Powstała zatem, funkcjonująca również obecnie, odrębna od państwowych organów podatkowych, samorządowa struktura organów podatkowych.

Z postanowieniami ustawy o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych zharmonizowano regulacje ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego. W literaturze przedmiotu tego okresu wskazywano na specyfikę postępowania podatkowego w stosunku do postępowania administracyjnego. Chodzi tu o wyraźne różnice pomiędzy procedurą podatkową a ogólnym postępowaniem administracyjnym⁴². W myśl art. 11 k.p.a. postępowanie administracyjne (podatkowe) było dwuinstancyjne. W doktrynie prawa podkreślano, że w postępowaniu podatkowym istnieje możliwość dwukrotnego merytorycznego rozpatrzenia sprawy, przy czym organ odwoławczy nie jest związany ani ustaleniami poczynionymi przez organ odwoławczy, ani wnioskami i żądaniem sprecyzowanymi w odwołaniu⁴³. Zgodnie z art. 13 k.p.a. organami wyższego stopnia w rozumieniu kodeksu były w stosunku do terenowych organów administracji państwowej stopnia podstawowego – terenowe organy administracji państwowej stopnia wojewódzkiego, zaś w stosunku do terenowych organów administracji państwowej stopnia wojewódzkiego – właściwi w sprawie ministrowie. Jeżeli obliczenie i pobranie podatku odbywało się za pośrednictwem płatnika, a podatnik kwestionował obliczenie bądź istnienie obowiązku podatkowego, mógł on w terminie jednego miesiąca od dnia pobrania podatku przez płatnika wystąpić do organu podatkowego z żądaniem sprostowania obliczenia podatku bądź

38 R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, M. Weralski (red.), Wrocław 1985, s. 224 i n.

39 K. Teszner, *op. cit.*, s. 142–144.

40 Dz.U. Nr 16, poz. 95 ze zm.

41 Dz.U. Nr 122, poz. 593 ze zm.

42 R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego po nowelizacji*, Warszawa 1980, s. 205–216.

43 R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, *op. cit.*, s. 258–259.

uznania nieistnienia obowiązku podatkowego oraz o zwrot niesłusznie pobranej kwoty. Od decyzji organu podatkowego służyło odwołanie (art. 175 k.p.a.). W zakresie podatku od wynagrodzeń pobieranego przez płatników będących jednostkami gospodarki uspołecznionej wyżej opisane uprawnienia zastrzeżone dla organów podatkowych przysługiwały również tym płatnikom. Wydanie decyzji w tych sprawach następowało na żądanie podatnika, wniesione przed upływem roku od pobrania podatku. W tym samym terminie płatnik mógł wydać decyzję z urzędu. Od wydanej decyzji służy podatnikowi odwołanie do organu podatkowego. Na mocy art. 176 k.p.a. organem odwoławczym w sprawach niektórych podatków była podatkowa komisja odwoławcza, działająca przy terenowym organie administracji państwowej stopnia wojewódzkiego. Decyzje podatkowej komisji odwoławczej były ostateczne.

Na podstawie art. 170 k.p.a. odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno było zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. W orzecznictwie NSA z tego okresu wskazywano, że pismo złożone przez stronę w organie podatkowym I instancji w terminie przewidzianym do złożenia odwołania, w którym kwestionuje ona zasadność rozstrzygnięcia w doręczonej jej decyzji podatkowej I instancji, należy zgodnie z art. 7, 9 k.p.a. uznać za odwołanie od tej decyzji, chociażby nie spełniało ono wszystkich wymogów określonych w art. 170 k.p.a., jeżeli w określonym przez organ podatkowy terminie strona potwierdzi, że jest to jej odwołanie i uzupełni jego treść zgodnie z wymogami art. 170 k.p.a.⁴⁴. W innym wyroku z dnia 4 stycznia 2000 r. podkreślano, że podatnik w odwołaniu od decyzji podatkowej nie musi używać terminu „zarzuty”, wystarczy, że ze sformułowań odwołania wynika kwestionowanie rozstrzygnięcia, zwłaszcza gdy odwołanie wskazuje na istnienie innego stanu faktycznego, niż to wynika z treści zaskarżonej decyzji. Z kolei twierdzenia o istnieniu odmiennego stanu faktycznego mogą służyć zarzutom o sprzeczności ustaleń z treścią zebranego materiału i zarzutom o błędnym zastosowaniu przepisów prawa materialnego. Tę sytuację zmusza organ odwoławczy do przyjęcia, że strona domaga się powtórnego merytorycznego załatwienia sprawy⁴⁵.

Organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie, miał obowiązek przekazać je wraz z aktami sprawy właściwemu organowi odwoławczemu w terminie jednego miesiąca od dnia jego wpływu, jeżeli w tym terminie nie wydał decyzji w całości uwzględniającej odwołanie. Czasokres ten został zatem wydłużony, gdyż poprzednio obowiązywało 7 dni⁴⁶. Organ podatkowy przekazując sprawę, obowiązany był ustosunkować się do przedstawionych zarzutów. W orzecznictwie zauwa-

44 Wyrok NSA z 22 stycznia 1993 r., SA/Kr 1988/92, Lex nr 26094.

45 Wyrok NSA z 4 stycznia 2000 r., III SA 8293/98, Lex nr 40713.

46 O. Niedziałkowski, *Postępowanie podatkowe w świetle noweli do k.p.a.*, Finanse 1980, nr 6, s. 33.

żano, że wyrażony w tym trybie pogląd stanowi część składową materiału dowodowego i podlega ocenie organu II instancji na równi z wszystkimi innymi dowodami ujawnionymi w postępowaniu⁴⁷.

Organ odwoławczy powinien załatwić sprawę nie później niż w ciągu dwóch miesięcy od dnia otrzymania odwołania. Wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymywało jej wykonania, jednakże organ odwoławczy powinien wstrzymać wykonanie decyzji w przypadku uzasadnionego interesu społecznego lub ważnego interesu podatnika.

Stosownie do treści art. 150 k.p.a. decyzja organu podatkowego w sprawach zobowiązań podatkowych mogła być zaskarżona do Naczelnego Sądu Administracyjnego z powodu jej niezgodności z prawem. Jak zostało to już wyżej wspomniane, mocą ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego, 1 września 1980 r. utworzono Naczelny Sąd Administracyjny z siedzibą w Warszawie. Wprowadzenie po przeszło 40 latach przerwy sądowej kontroli decyzji administracyjnych oficjalnie uznano jako poważne osiągnięcie VII Kadencji Sejmu PRL⁴⁸. Naczelny Sąd Administracyjny działał w Warszawie i w ośrodkach zamiejscowych tworzonych dla jednego lub kilku województw. Minister Sprawiedliwości w drodze rozporządzenia ustalił siedziby i właściwość oraz organizację ośrodków zamiejscowych. W tych strukturach organizacyjnych Naczelny Sąd Administracyjny orzekał w sprawach skarg na decyzje podatkowe w zakresie i w trybie określonym w kodeksie postępowania administracyjnego oraz w przepisach odrębnych.

W wyniku dokonującej się, począwszy od 1990 r., transformacji systemu podatkowego zarówno unormowania Kodeksu postępowania administracyjnego, jak też ustawy o zobowiązaniach podatkowych przestały odpowiadać aktualnym potrzebom. Pojawiło się przeświadczenie o konieczności dokonania w jednym akcie prawnym rangi ustawowej kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego, co przykładem przedwojennej Ordynacji podatkowej powinno w istotnym stopniu przyczynić się do upowszechnienia tego prawa, równocześnie zaś ułatwić jego stosowanie.

Prace studialne nad kodyfikacją części ogólnej prawa podatkowego zostały podjęte we wrześniu 1993 r. i prowadzone były przez wyodrębniony w strukturze Ministerstwa Finansów Zespół do spraw Reformy Systemu Podatkowego. Zespół ten przygotował projekt ustawy Ordynacja podatkowa. Niestety, sam projekt Ordynacji pomimo zasługujących na aprobatę przywołanych założeń, co powszechnie podkreśla się w literaturze⁷, przyniósł rozczarowanie. Krytyka nauki i praktyki dotyczyła zarówno zmodyfikowanych instytucji zobowiązań podatkowych, jak

47 Wyrok NSA z 20 września 1983 r., SA/Gd 514/83, ONSA 1983, nr 2, poz. 74, Lex nr 9747.

48 Zob. wypowiedź posła S. Zawadzkiego, (w:) *Sprawozdanie stenograficzne z 28 posiedzenia Sejmu Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej w dniu 31 stycznia 1980 r.*, Warszawa 1980, s. 7, niepubl.

też dekodyfikacji postępowania administracyjnego. Pomimo wielu zarzutów i kontrowersji Ordynacja podatkowa została uchwalona przez Sejm w dniu 29 sierpnia 1997 r. i ogłoszona w Dzienniku Ustaw Nr 137, poz. 926, a zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 1998 r. W okresie ostatnich 16 lat jej obowiązywania dokonano kilkudziesięciu nowelizacji tego aktu prawnego.

Rozdział II

PRAWO DO ZASKARŻANIA ROZSTRZYGNIEŃ PODATKOWYCH JAKO KONSTYTUCYJNY ŚRODEK OCHRONY WOLNOŚCI I PRAW OBYWATELSKICH PODATNIKA

1. Uwagi ogólne

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”. Zamieszczona przez ustawodawcę w rozdziale II Konstytucji RP „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 niewątpliwie na chęć szczególnego podkreślenia istoty tej konstytucyjnej gwarancji praw człowieka i obywatela. 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”¹. Z pewnością reguła ta w świetle art. 2 Konstytucji RP należy do „podstawowych kanonów demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej”². 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”³.

1 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.

2 *Ibidem*.

3 Z. Kmiecik, *Instancyjność postępowania administracyjnego w świetle Konstytucji RP*, PiP 2012, nr 5, s. 6.

Należy również podkreślić, że stosownie do treści 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 też 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). Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej. Stosownie do treści art. 165 ust. 2 Konstytucji RP samodzielność jednostek samorządu terytorialnego podlega ochronie sądowej, sprawowanej przez sądy administracyjne. Także spory kompetencyjne między organami samorządu terytorialnego i administracji rządowej rozstrzygają sądy administracyjne (art. 166 ust. 3 Konstytucji RP).

Od 1 stycznia 2004 r. funkcjonuje w Polsce system dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego, właściwego także w sprawach podatkowych. Sądami pierwszej instancji są wojewódzkie sądy administracyjne (działające we wszystkich 16 województwach), natomiast sądem drugiej instancji (kasacyjnym) jest Naczelny Sąd Administracyjny z siedzibą w Warszawie. Obowiązek wprowadzenia do sądownictwa administracyjnego dwóch instancji wynika wprost z art. 236 ust. 2 Konstytucji RP.

2. Pojęcie „zaskarżania” w świetle art. 78 Konstytucji RP

Udzielenie stronie prawa do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji wymaga bliższego dookreślenia pojęcia „zaskarżenie”, którym posłużył się ustawodawca w art. 78 Konstytucji RP. *Słownik języka polskiego* definiuje pojęcie „zaskarżać” jako: „złożyć, wnieść do sądu skargę, zażalenie na kogoś, na coś, przeciw komu”⁴. Natomiast 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”⁵. W postępowaniu podatkowym pod pojęciem „zaskarżenie” należy rozumieć zagwarantowany przez ustawodawcę dla strony zespół środków prawnych służących do zmiany, kasacji lub unieważnienia rozstrzygnięć podatkowych

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

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

(np. decyzji, postanowień). Należy przy tym zwrócić uwagę, że na postępowanie podatkowe składają się czynności mające na celu ustalenie danego stanu faktycznego objętego obowiązkiem podatkowym oraz konkretyzacji zobowiązania podatkowego, czyli jego ustalenia lub określenia⁶.

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). W drugim kryterium pojawia się rodzaj zaskarżonego rozstrzygnięcia. Zatem będą to: 1) zwyczajne środki zaskarżenia (odwołanie, zażalenie) oraz 2) nadzwyczajne środki zaskarżenia (służące weryfikacji rozstrzygnięć ostatecznych). Innym kryterium będzie element mocy prawnej środka zaskarżenia: 1) bezwzględnie suspensywne (z mocy prawa wstrzymują wykonanie rozstrzygnięcia) oraz 2) względnie suspensywne (do oceny organu pozostawiają wstrzymanie wykonania rozstrzygnięcia)⁷.

3. Konstytucyjna zasada prawa do „zaskarżania” rozstrzygnięć w przepisach prawa podatkowego

Treść art. 78 Konstytucji RP nie pozostawia 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 uniwersalny⁸.

Należy również podkreślić, że zgodnie z art. 78 zdanie drugie Konstytucji RP „tryb zaskarżania określa ustawa”. Oznacza to, że ustawodawca świadomie pozostawił bez ograniczeń dalsze procedowanie co do trybu zaskarżania rozstrzygnięć.

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

7 Zob. B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2013, s. 272–273.

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

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. 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”⁹.

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 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”¹⁰. W orzeczeniu z dnia 25 stycznia 2005 r. WSA w Szczecinie podkreślał, iż zgodnie z zasadą dwuinstancyjności (art. 127 o.p.) organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę rozstrzygniętą decyzją organu pierwszej instancji. Nie może więc ograniczyć się do kontroli decyzji organu pierwszej instancji, ale obowiązany jest ponownie rozstrzygnąć sprawę. Istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji. Dopuszczalne jest zatem wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdy postępowanie przeprowadzone w pierwszej instancji wymaga znacznego poszerzenia materiału dowodowego w sprawie. Ma to miejsce wtedy, gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub znacznej części. W takich wypadkach organ odwoławczy, aby dokonać oceny prawidłowo-

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

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

ści ustalenia stanu faktycznego, musiałby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające albo w całości, albo w znacznej części, a do tego nie jest uprawniony, nie mieści się to w jego kompetencji, gdyż na przeszkodzie temu stoi przepis art. 229 o.p.¹¹. Fakt, iż podatniczka nie brała udziału w przeprowadzaniu dowodów z dokumentów w postaci protokołów przesłuchania świadków i podejrzanych, nie stanowi naruszenia art. 123 § 1 oraz art. 190 § 1 i 2 o.p., o ile mogła się ona z nimi zapoznać w toku postępowania kontrolnego¹². Sąd administracyjny, stwierdzając naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, nie może uznać tej okoliczności za nieistotną¹³. Warunkiem koniecznym stwierdzenia nieważności decyzji jest zakończenie postępowania decyzją ostateczną. Nie można więc stwierdzić nieważności decyzji niemającej cechy ostateczności. Ostateczność decyzji rozstrzygającej sprawę na gruncie przepisów ordynacji podatkowej – jako przesłanka stwierdzenia nieważności decyzji – jest uzasadniona niekonkurencyjnością środków zaskarżenia i dróg weryfikacji decyzji podatkowych. Dopuszczalność zatem stwierdzenia nieważności decyzji w sprawie, w której wydano decyzję nieostateczną, prowadziłaby do „konkurencji” pomiędzy odwołaniem od decyzji a stwierdzeniem jej nieważności; byłoby to sprzeczne z zasadą dwuinstancyjności postępowania, o której mowa w art. 127 o.p. Zakres kompetencji organu odwoławczego jest szerszy aniżeli organu przeprowadzającego weryfikację w trybie nadzwyczajnym¹⁴. 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 odwoławczego¹⁵. 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 ordynacji¹⁶. Wydanie decyzji z uchybieniem zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego ma postać kwalifikowanego naruszenia prawa (art. 247 § 1 pkt 3 o.p.). Powyższe godzi w podstawowe prawa i gwarancje procesowe obywatela i w związku z tym należy uznać, że stanowi ono rażące naruszenie prawa, skutkujące nieważnością decyzji¹⁷.

11 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 stycznia 2005 r., SA/Sz 2273/03, Biul. Skarb. 2005, nr 4, s. 30.

12 Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2010 r., II FSK 1900/08, Lex nr 558930.

13 Wyrok NSA z dnia 30 marca 2004 r., FSK 169/04, POP 2005, z. 3, poz. 59.

14 Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2000 r., III SA 2619/99, Prz. Pod. 2001, nr 5, s. 61.

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

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

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

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. Zbigniew Kmiecik w szczególności zauważył, że „inaczej niż w przypadku postępowania sądowego, w stosunku do postępowania administracyjnego zasady dwuinstancyjności nie wyrażono wprost w żadnym przepisie konstytucyjnym”¹⁸. Z kolei w ocenie Barbary 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”¹⁹. Z poglądem B. Adamiak należy się w pełni zgodzić z kilku powodów. Po pierwsze, z wykładni językowej zapisu, że każda ze stron ma „prawa 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)”²⁰. 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 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.²¹ W myśl bowiem art. 71 Konstytucji z dnia 17 marca 1921 r. „odwołanie od

18 Z. Kmiecik, *Instancyjność postępowania administracyjnego w świetle Konstytucji RP*, PIP 2012, nr 5, s. 9.

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

20 *Słownik języka polskiego*, t. I, op. cit., s. 794.

21 Inaczej na ten temat Z. Kmiecik, *Instancyjność postępowania administracyjnego...*, op. cit., s. 7–8 oraz zob. idem, *Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym*, ZNSA 2013, nr 2,

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 moim zdaniem 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 publicznej²².

Za wyżej zaprezentowanym poglądem wykładni art. 78 Konstytucji RP opowiedział się także Trybunał Konstytucyjny (TK)²³. 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”²⁴. Natomiast w wydanych w ciągu kilku ostatnich lat wyrokach TK wskazywał także na możliwość nieco innego podejścia do rozumienia „instancyjności postępowania administracyjnego”²⁵. 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. 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 Trybunału Konstytucyjnego, w demokratycznym państwie prawnym nie jest dopuszczalne zróżnicowanie gwarancji ochrony obiektywizmu i bezstronności orzekania przez organy administracji publicznej w zależności od typu rozpoznawania spraw”²⁶. 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 ozna-

s. 13.

22 Więcej na ten temat zob. w rozdz. I.

23 Na pogląd ten wyrażony przez TK powołuje się B. Glibowski, (w:) M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *KPA. Komentarz art. 15*, Warszawa 2013, s. 99–100.

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

25 Na niżej powoływane orzeczenia wskazuje Z. Kmiecik, *Instancyjność postępowania administracyjnego...*, *op. cit.*, s. 14.

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

cza to oczywiście bezwzględnie 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 (...)»²⁷.

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»²⁸. 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»²⁹.

Jednocześnie 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»³⁰. Na przykład w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii od decyzji urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) lub decyzji generalnego urzędu podatkowego (Tax Revenue & Customs) 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. Natomiast w Republice Federalnej Niemiec 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 decyzję³¹. Ten środek zaskarżenia nie ma zatem charakteru dewolutywnego.

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

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

29 *Ibidem*.

30 Z. Kmiecik, *Instancyjność postępowania administracyjnego...*, *op. cit.*, s. 12–14. Autor podaje tu przykłady rozwiązań prawnych przyjętych w Hiszpanii, Portugalii, we Włoszech i w innych krajach.

31 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, to przekazuje odwołanie do wydziału odwoławczego w tym samym urzędzie. Odwołanie trafia do osoby, która wydała decy-

Odwołanie, które skierowane jest przeciwko wymierzeniu podstawy opodatkowania, może zostać złożone w urzędzie właściwym dla wydania decyzji podatkowej³².

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.). 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 skargi³³. 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 rozpatrywania odwołań w trybie art. 221 o.p. należy przyjąć, że wpisują się w realizację zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego³⁴.

Powyższe wywody przekonują do konieczności nowelizacji unormowań art. 78 Konstytucji RP. Niezbędnym wydaje się wprowadzenie takiego zapisu do treści art. 78 Konstytucji RP, który nie będzie pozostawiał 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.). Proponuję zmianę regulacji 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”.

zję. Jeżeli pracownik przyzna, że odwołanie należy uwzględnić, to może sam uznać odwołanie i zmienić decyzję. Jeżeli z zarzutami podatnika pracownik się nie zgadza, to przekazuje odwołanie do wydziału odwoławczego (zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Urzędzie Finansowym we Freiburgu*, (w:) *idem, Księga raportów z wizyt kwerendalnych. Wywiady i materiały, raporty 2010–2012*, Białystok 2012, s. 169–170, zamieszczony na stronie: <http://pbc.biaman.pl/dlibra/docmetadata?id=25610&dirds=1&tab>.

32 Zobacz więcej na ten temat w rozdz. V.

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

34 Zob. Z. Kmiecik, *Odwołanie w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 54 i n.

Rozdział III

ZAGADNIENIA TEORETYCZNE ORAZ PRAKTYCZNE ZASKARŻANIA DECYZJI PODATKOWYCH NA PODSTAWIE ORDYNACJI PODATKOWEJ Z 29 SIERPNIĄ 1997 R.

1. Organy podatkowe w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym

Podmiotami prowadzącymi jurysdykcyjne postępowanie podatkowe są **organy podatkowe**. Dział II o.p. odnosi się do organów podatkowych i ich właściwości (art. 13–20 o.p.). Organem podatkowym jest taki organ związku publicznoprawnego (państwo lub gmina – miasto), którego głównym zadaniem jest dokonywanie wymiaru (nadzór nad samoobliczaniem) oraz pobór podatków. Od dnia 1 września 2003 r. zmieniły się nazwy organów podatkowych oraz ich rodzaje¹.

Organami podatkowymi, stosownie do ich właściwości, są:

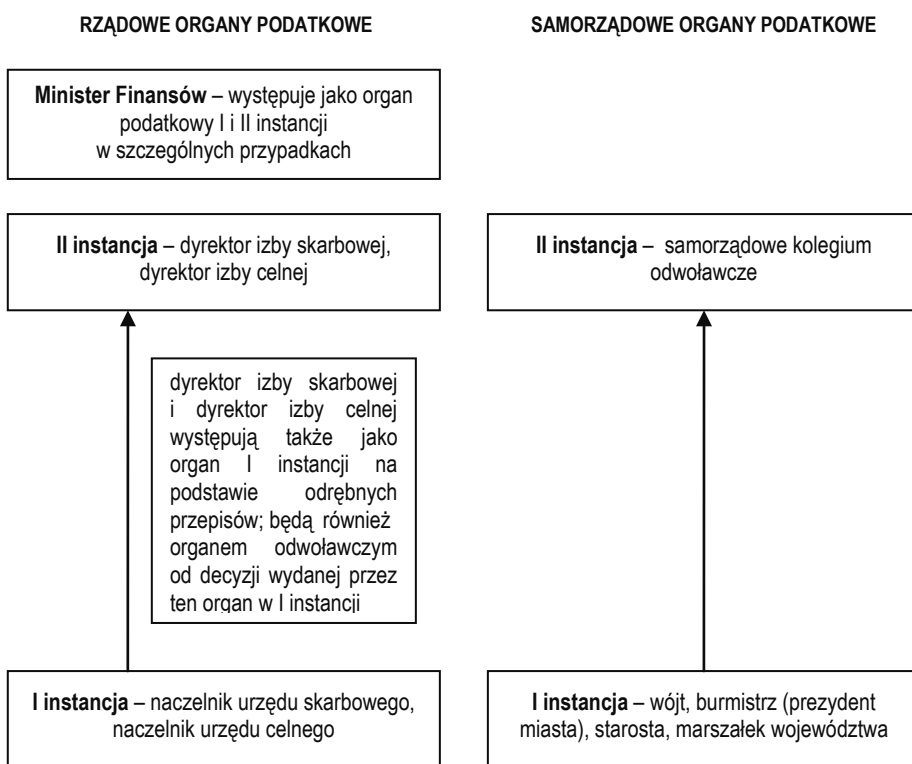
- 1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji,
- 2) dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej – jako:
 - a) organ odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego,
 - b) organ pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,
 - c) organ odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji,
- 3) samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa.

¹ Zob. Dz.U. z 2003 r. Nr 137, poz. 1302 (art. 20).

Minister właściwy do spraw finansów publicznych (Minister Finansów) jest organem podatkowym – jako:

- 1) organ pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu,
- 2) organ odwoławczy od decyzji wydanych w sprawach, o których mowa w pkt 1.

Struktura rządowych i samorządowych organów podatkowych w Polsce



Źródło: opracowanie własne.

Stosownie do wyżej przywołanych przepisów prawa organy podatkowe w Polsce można podzielić na rządowe i samorządowe². Rządowymi organami podatkowymi są: naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celnego jako organy I instancji, dyrektor izby skarbowej i dyrektor izby celnej jako organy II instancji, zaś w określonych sprawach jako organy I instancji, Minister Finansów jako organ I lub II instancji lub organ wyłącznie właściwy w określonych sprawach. Do samorządowych organów podatkowych należą natomiast: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa – jako organy I instancji oraz samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od rozstrzygnięć wymienionych samorządowych organów podatkowych³. Organami podatkowymi można także podzielić na terenowe i centralne. Organami terenowymi I instancji są: naczelnik urzędu skarbowego i naczelnik urzędu celnego oraz wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Organami odwoławczymi są: dyrektor izby skarbowej i dyrektor izby celnej. Na szczeblu centralnym organem podatkowym jest Minister Finansów⁴. Ordynacja podatkowa przewiduje także możliwość nadania przez Radę Ministrów uprawnień organów podatkowych szefom wymienionych z nazwy instytucji (tzw. specorganów podatkowe)⁵, jeżeli jest to uzasadnione ochroną tajemnicy państwowej i wymogami bezpieczeństwa państwa (art. 13a o.p.)⁶.

Organami podatkowymi wyższego stopnia są organy odwoławcze. Właściwość rzeczową i miejscową organów podatkowych regulują odrębne przepisy⁷. W art. 127 o.p. ustawodawca wskazuje, że dla postępowania podatkowego przewidziane są dwie instancje. Oznacza to, iż strona postępowania niezadowolona z rozstrzygnięcia organu podatkowego pierwszej instancji może zwrócić się w odwołaniu do organu podatkowego drugiej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, 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”⁸. W orzeczeniu z dnia 12 stycznia 2005 r. WSA w Szczecinie

2 E. Руськовски, С. Преснарлович, *Проблемы налогового правоприменения в Польше*, (w:) *Проблемы налогового правоприменения в странах Центральной и Восточной Европы. Коллективная монография*, А. Н. Костюков (ред.), Омск 2013, с. 54.

3 Systematykę organów podatkowych omawia R. Dowgier, (w:) *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, Warszawa 2013, s. 88–92.

4 Zob. J. Głuchowski, *Prawo finansowe*, (w:) *Synteza prawa polskiego*, T. Guz, J. Głuchowski, M. R. Patulska (red.), Warszawa 2013, s. 643.

5 Zob. *System organów podatkowych w Polsce*, P. Smoleń (red.), Warszawa 2009, s. 58–59.

6 Ustawodawca wymienia tu szefów: Agencji Wywiadu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Służby Wywiadu Wojskowego oraz Służby Kontrwywiadu Wojskowego. Dotychczas Rada Ministrów nie skorzystała z przysługującego jej uprawnienia.

7 Zob. więcej na ten temat: K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową*, Warszawa 2012, s. 165 i nast.

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

podkreślał, że zgodnie z zasadą dwuinstancyjności (art. 127 o.p.) organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę rozstrzygniętą decyzją organu pierwszej instancji. Nie może więc ograniczyć się do kontroli decyzji organu pierwszej instancji, ale obowiązany jest ponownie rozstrzygnąć sprawę. Istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji. Dopuszczalne jest zatem wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia, gdy postępowanie przeprowadzone w pierwszej instancji wymaga znacznego poszerzenia materiału dowodowego w sprawie. Ma to miejsce wtedy, gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub znacznej części. W takich wypadkach organ odwoławczy, aby dokonać oceny prawidłowości ustalenia stanu faktycznego, musiałby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające albo w całości, albo w znacznej części, a do tego nie jest uprawniony, nie może się to w jego kompetencji, gdyż na przeszkodzie temu stoi przepis art. 229 o.p.⁹

Bardzo ważnym elementem w prowadzonych sprawach podatkowych jest podawanie właściwych nazw organów podatkowych w przygotowywanych w tych organach pismach¹⁰. Prawidłowe oznaczenie w decyzji organu podatkowego (określenie pełnej nazwy) informuje również, który organ podatkowy wydał rozstrzygnięcie. Informacja ta jest istotna z punktu widzenia oceny, czy organ ten był właściwy w sprawie. Wydanie decyzji podatkowej z naruszeniem przepisów o właściwości będzie skutkowało jej uchynieniem w przypadku zwykłego trybu odwoławczego bądź też stwierdzeniem nieważności takiej decyzji w trybie nadzwyczajnym (art. 247 § 1 pkt 1 o.p.).

2. Rozstrzygnięcia oraz ich rektyfikacja w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym

2.1. Rodzaje rozstrzygnięć wydawanych przez organy podatkowe

W jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym możemy wyróżnić wydawane przez organy podatkowe: (1) rozstrzygnięcia podatkowe, (2) quasi-rozstrzygnięcia podatkowe (np. pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego) oraz

9 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 stycznia 2005 r., SA/Sz 2273/03, Biul. Skarb. 2005, nr 4, s. 30.

10 Organem podatkowym nie jest urząd skarbowy, izba skarbową, urząd gminy, urząd miejski czy też Ministerstwo Finansów. Dlatego też, aby można było mówić, że decyzja podatkowa nie jest wadliwa, to rozstrzygnięcie takie musi zawierać właściwe oznaczenie organu podatkowego, np. Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Białymstoku, Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu, Burmistrz Wasilkowa itd. Przepisy o.p. nie wskazują, w którym miejscu decyzji (graficznie) powinno znaleźć się oznaczenie organu podatkowego. Jednakże unormowania odnoszące się do podnoszonych kwestii znalazły się w instrukcjach kancelaryjnych dla poszczególnych rodzajów organów podatkowych.

(3) inne akty podatkowe (np. zaświadczenia)¹¹. Na rozstrzygnięcia podatkowe składają się decyzje i postanowienia. Głównym celem wszczętego i prowadzonego jurysdykcyjnego postępowania podatkowego jest orzekanie przez organ w sprawie w drodze decyzji (art. 207 § 1 o.p.)¹².

Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji (art. 207 § 2 o.p.). Organ w toku jurysdykcyjnego postępowania podatkowego wydaje również postanowienia. Postanowienia co do zasady dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy (art. 216 o.p.). Do quasi-rozstrzygnięć podatkowych należy zakwalifikować pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego (art. 14b o.p.) oraz decyzje w sprawie uznania prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalenia ceny transakcyjnej pomiędzy podmiotami powiązаныmi (art. 20i o.p.). Do innych aktów podatkowych, niebędących rozstrzygnięciami podatkowymi, zaliczamy zaświadczenia wydawane przez organy podatkowe (art. 306a–306n o.p.).

Pojęcie decyzji podatkowej. W o.p. nie zdefiniowano pojęcia decyzji ani pojęcia postanowienia. Wyjaśnienia pojęcia „decyzja podatkowa” należy zatem poszukiwać w doktrynie prawa¹³. Decyzja podatkowa zawsze traktowana była jako jeden z rodzajów indywidualnych aktów finansowych. Za jej cechy charakterystyczne uznawano¹⁴:

- 1) obowiązek oparcia decyzji na ustawie lub akcie wykonawczym do ustawy;
- 2) ustalenie formy prawnej, normatywne określenie przesłanek ważności decyzji i trybu jej wydawania;
- 3) obowiązywanie przepisów formalnoprawnych, odnoszących się do właściwości organów finansowych do wydawania decyzji, tryb wydawania, środki prawne do odwołania się od decyzji oraz
- 4) związek z aktami administracyjnymi.

Na pojęcie decyzji podatkowej wskazuje Witold Olszowy, który wskazuje, iż przedstawiciele doktryny prawa finansowego podkreślają odrębność decyzji podatkowej od innych typów indywidualnych aktów finansowych, a jednocześnie zwracają uwagę na jej ścisły związek z aktami administracyjnymi. W doktrynie prawa administracyjnego decyzję podatkową uznawano zarówno za akt finansowy,

11 Instytucję wydawania zaświadczeń szczegółowej analizie poddał C. Kosikowski, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Warszawa 2013, s. 1508 i n.

12 S. Presnarowicz, *Realizacja zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 773 i n.

13 Zob. S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 907 i n.

14 T. Dębowska–Romanowska, *Indywidualne akty finansowe*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL, t. 1, Instytucje ogólne*, red. M. Weralski, Wrocław 1982, s. 122.

jak i administracyjny, różniący się w zasadzie tylko przedmiotem rozstrzygnięcia, a nie formą prawną realizacji¹⁵. Do chwili obecnej tendencje te nie straciły na aktualności. Dlatego też ustalenia dokonywane w licznych opracowaniach tego problemu w nauce prawa administracyjnego muszą być brane pod uwagę przy charakteryzowaniu decyzji podatkowej¹⁶. Ponieważ rozstrzygnięcia w formie decyzji podatkowej opierają się na rozwiązaniach normatywnych ogólnego postępowania administracyjnego, należy podkreślić, iż wiele tez z bardzo bogatego orzecznictwa NSA w zakresie decyzji wydawanych w ogólnym postępowaniu administracyjnym, jak i różnych postępowaniach szczególnych, można odnosić wprost do decyzji podatkowych¹⁷. Obecnie w literaturze przedmiotu podkreśla się, iż z pojęciem decyzji podatkowej wiąże się element jej podstawowych cech. Przyjmuje się zatem, że „decyzja podatkowa jest opartą na przepisach prawa czynnością prawną właściwego organu administracji publicznej, podejmowaną w sferze zewnętrznej, kształtującą w sposób jednostronny i władczy prawa oraz obowiązki imiennie oznaczonego adresata w indywidualnej sprawie podatkowej”¹⁸. Zbigniew Janowicz wskazuje, że za decyzję administracyjną należy uważać akt administracyjny skierowany do imiennie oznaczonego adresata, znajdującego się „na zewnątrz” organu wydającego decyzję¹⁹. Decyzja podatkowa jest aktem kończącym postępowanie w danej instancji²⁰. W doktrynie prawa zwraca się uwagę, że postać procesowa decyzji (postanowienia) powinna swoją formą zewnętrzną odróżniać się od innych aktów i czynności organów²¹. Przedmiotem rozstrzygnięcia w drodze decyzji jest sprawa podatkowa. Pojęcie sprawy podatkowej nie zostało wyjaśnione w o.p. Instytucja ta jest definiowana w doktrynie prawa. Orzekanie w drodze decyzji dotyczy kon-

15 W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 75.

16 Por. m.in. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009, s. 292 i n.; H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 98 i n.; A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004; W. Olszowy, *op. cit.*; J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Warszawa 1970; J. Zimmermann, *Motywy decyzji administracyjnej i jej uzasadnienie*, Warszawa 1981; M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983; K. Nowacki, *Kontrola decyzji opartych na uznaniu administracyjnym*, Wrocław 1986; J. Starościak, *Prawne formy działania administracji państwowej*, Warszawa 1965; J. Jendrośka, *Formy załatwiania indywidualnych spraw w kodyfikacjach postępowania administracyjnego*, PiP 1980, z. 8; B. Adamiak, *Rektyfikacja decyzji w postępowaniu administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis 1988, nr 922, Prawo CLIII, s. 7 i n.; J. Starościak, *Prawne formy i metody działania administracji*, (w:) *System prawa administracyjnego*, t. 3, red. T. Rabska, J. Łętowski, Wrocław 1978, s. 39 i n.; W. Czerwiński, *Decyzja administracyjna w orzecznictwie NSA*, Problemy Praworządności 1989, nr 8–9; W. Dawidowicz, *Z problematyki decyzji organów administracji państwowej w świetle orzecznictwa NSA*, PiP 1984, z. 10; J. Świątkiewicz, *Stabilność decyzji administracyjnej w znowelizowanym k.p.a.*, St. Praw. 1981, nr 1–2; *idem*, *Podstawa prawna uprawniającej decyzji administracyjnej*, PiP 1985, z. 5; *idem*, *Decyzja administracyjna w świetle orzecznictwa NSA*, NP 1985, nr 9; A. Zieliński, *Podstawa prawna decyzji administracyjnej*, PiP 1984, z. 3; S. Biernat, J. Zimmermann, *Problem stabilizacji nieostatecznych decyzji administracyjnych*, Krakowskie Studia Prawnicze 1974, s. 69 i n.; T. Woś, *Prawomocność a moc wiążąca aktu administracyjnego*, Krakowskie Studia Prawnicze 1974, s. 43 i n.

17 W. Olszowy, *op. cit.*, s. 75.

18 Więcej na ten temat zob. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, Toruń 2007, s. 388.

19 Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996, s. 36.

20 M. Szustek-Janowska, *Postępowanie podatkowe*, (w:) *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa*, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2009, s. 158.

21 J. Borkowski, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2006*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2006, s. 761.

kretniej sprawy administracyjnej (podatkowej), rozstrzyganej co do jej istoty albo w inny sposób kończącej sprawę w danej instancji. Punktem wyjścia do dalszych rozważań powinno być zatem ustalenie, co należy rozumieć pod pojęciem sprawy. W literaturze dominują dwa sposoby rozumienia określenia „sprawa administracyjna”. Waław Dawidowicz sprawę administracyjną nazywa „zespołem okoliczności faktycznych i prawnych, w których organ administracji państwowej stosuje normę prawa administracyjnego w celu ustanowienia po stronie określonego podmiotu (podmiotów) sytuacji prawnej w postaci udzielenia (odmowy udzielenia) żądanego uprawnienia albo w postaci obciążenia z urzędu określonym obowiązkiem”²². Przy tym, zdaniem tego autora, to treść żądania tworzy sprawę administracyjną, która powinna być rozstrzygnięta decyzją administracji państwowej²³. Z kolei Tadeusz Woś pojęcie sprawy administracyjnej wiąże z koncepcją stosunku prawnego. Autor zauważa, że jeżeli przyjmiemy, że stosunek prawny zachodzi wtedy, gdy „prawo przedmiotowe ma dla dwóch podmiotów takie znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego”, to należy uznać, że stosunki administracyjno–prawne powstają i istnieją wcześniej, niż nastąpi działanie organu administracyjnego (np. decyzja), konkretyzujące uprawnienia i obowiązki stron tego stosunku. Dlatego też, zdaniem T. Wosia, sprawę administracyjną stanowi „przewidziana w przepisach materialnego prawa administracyjnego możliwość konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnoprawnego, którymi są organ administracyjny i indywidualny podmiot niepodporządkowany organizacyjnie temu organowi”. Tak rozumiana sprawa administracyjna staje się przedmiotem postępowania jurysdykcyjnego z chwilą złożenia przez ten podmiot żądania wszczęcia postępowania lub też z chwilą wszczęcia postępowania z urzędu przez organ administracyjny. Tak więc to nie żądanie strony przekształca się z chwilą wszczęcia postępowania administracyjnego w sprawę administracyjną, stanowiącą przedmiot tego postępowania i nie treść żądania tworzy sprawę administracyjną, ponieważ ta w chwili jego złożenia już istnieje, ale żądanie wszczęcia postępowania czyni sprawę przedmiotem administracyjnego postępowania jurysdykcyjnego²⁴. Należy zgodzić się z T. Wosiem, iż nie można pojęcia sprawy administracyjnej sprowadzać li tylko do treści żądania podmiotu (podmiotów). W takiej bowiem sytuacji wszelkie żądania musiałyby być rozpatrywane co do ich istoty, niejednokrotnie przy braku materialnoprawnych przesłanek prawa administracyjnego. To z kolei byłoby oczywistym działaniem *contra legam* wobec regulacji zawartych w art. 208 o.p.²⁵. Taki sposób rozumienia przez T. Wosia pojęcia sprawy administracyjnej utrwała się w orzecznictwie sądów ad-

22 W. Dawidowicz, *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 7 i 8.

23 *Ibidem*, s. 71.

24 T. Woś, *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 1996, s. 176.

25 Zob. S. Presnarowicz, *Ułgi i zwolnienie uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 91–93.

ministracyjnych. Na przykład w wyroku z dnia 27 lutego 2012 r. NSA jakże dobitnie podkreślał za cytowanym wyżej autorem: „sprawę administracyjną stanowi przewidziana w przepisach materialnego prawa administracyjnego możliwość konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnoprawnego, którymi są organ administracyjny i indywidualny podmiot niepodporządkowany organizacyjnie temu organowi²⁶. W orzeczeniu z dnia 3 grudnia 2008 r. WSA w Krakowie stwierdził, że „istnienie dwóch decyzji obejmujących ten sam przedmiot postępowania, skierowanych do tego samego podmiotu, rażąco narusza prawo artykuł 207 § 2 o.p., co stanowi przesłankę nieważności, o której mowa w art. 247 § 1 pkt 3 o.p.”²⁷.

Stosownie do treści art. 207 § 2 o.p. decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Przywołany przepis prawa wskazuje, iż ustawodawca dokonuje podziału decyzji podatkowych na dwie kategorie: decyzje rozstrzygające „co do istoty” (tzw. materialne) oraz decyzje „w inny sposób” kończące postępowanie podatkowe (tzw. formalne). Do pierwszego rodzaju decyzji zaliczamy takie rozstrzygnięcia, które powodują dla podmiotów stosunków prawopodatkowych określone skutki prawne o charakterze materialnym (np. ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, określenie wysokości zobowiązania podatkowego, stwierdzenie nadpłaty, odmowa stwierdzenia nadpłaty, odroczenie terminu płatności podatku, odmowa odroczenia terminu płatności podatku). Na drugi rodzaj decyzji składają się orzeczenia formalnie jedynie kończące wszczęte i prowadzone postępowanie podatkowe (np. decyzja o umorzeniu postępowania podatkowego – art. 208 o.p., decyzja o odmowie wznowienia postępowania podatkowego – art. 243 § 3 o.p., decyzja o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji – art. 248 § 3 oraz art. 249 o.p., decyzja o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej – art. 256 o.p.).

Należy zwrócić uwagę na występowanie różnych rodzajów decyzji podejmowanych w trakcie rozstrzygania spraw podatkowych²⁸. Witold Olszowy wyróżnia trzy grupy decyzji podatkowych. Do pierwszej grupy zalicza decyzje *stricte* wymiarowe, dotyczące wysokości zobowiązania podatkowego. Przy ich wydawaniu organ podatkowy jest zobowiązany do przeprowadzenia wszystkich czynności postępowania przygotowawczego – od chwili wszczęcia postępowania do końcowego wymiaru podatku. Zaniechanie którejkolwiek z faz lub składających się na nie czynności postępowania może skutkować uchyleciem decyzji w postępowaniu odwoławczym lub w toku sądowej kontroli legalności decyzji podatkowej. Drugą grupę tworzą decyzje, których skutkiem jest odstępianie od ustalenia zobowiązania

26 Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2012 r., I FSK 457/11, Lex nr 1136240.

27 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 grudnia 2008 r., I SA/Kr 1415/07, Lex nr 531107.

28 Zob. W. Olszowy, *op. cit.*, s. 75.

podatkowego. Decyzje zaliczone do tej grupy nie stanowią jednorodnej kategorii. Należą do niej m.in. decyzje wydawane w sprawie zwolnienia podatkowego czy zaniechania ustalenia zobowiązania podatkowego lub poboru podatku (np. w podatku rolnym)²⁹. Ich cechą charakterystyczną jest to, że nie dochodzi do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, chociaż w niektórych przypadkach konieczne jest ustalenie choćby jego przybliżonej wysokości, gdyby hipotetycznie doszło do opodatkowania. Trzecią grupę tworzą decyzje wydawane po ustaleniu wysokości zobowiązania podatkowego, jeśli zachodzą przesłanki normatywne uzasadniające konieczność zmiany tej wysokości. Nie chodzi przy tym o decyzje wydawane w postępowaniu odwoławczym, dotyczące wymiaru podatku. Do tej grupy zaliczyć należy m.in. decyzje o umorzeniu zobowiązania podatkowego czy przeniesieniu odpowiedzialności za ustalone zobowiązanie podatkowe na osobę trzecią. Z przewidzianymi przez ustawodawcę w art. 21 § 1 o.p. dwoma sposobami powstawania zobowiązań podatkowych wiąże się kwestia wydawania decyzji podatkowych. Element ten należy do przyjętej określonej techniki postępowania podatkowego³⁰. Należy wyróżnić decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.) oraz decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego (art. 21 § 3 i 4 o.p.). Pierwsze z tych decyzji mają charakter konstytutywny, gdyż ich prawidłowe doręczenie adresatowi powoduje powstanie zobowiązania podatkowego. Drugi rodzaj decyzji określa się mianem deklaratoryjnych, czyli potwierdzających jedynie fakt uprzedniego powstania zobowiązania podatkowego w związku z zaistnieniem zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie danego zobowiązania³¹. Ten ostatni rodzaj decyzji ma charakter tzw. wymiaru kontrolnego³². Henryk Dzwonkowski i Zygmunt Zgierski, mając na uwadze różnorodne kryteria, sklasyfikowali i omówili w sposób wyczerpujący zaproponowany podział decyzji podatkowych³³. W literaturze przedmiotu dokonano również skatalogowania decyzji zarówno materialnoprawnych, jak też procesowych³⁴. Z pojęciem orzekania „w drodze decyzji (postanowienia)” wiąże się kwestia stosowania prawa podatkowego. Z kolei mówiąc o zagadnieniach stosowania prawa podatkowego, nie można nie odnieść się do problematyki korzystania z terminów i pojęć z innych gałęzi prawa niż prawo podatkowe. W doktrynie podkreśla się, że ma ono daleko idące

29 Zob. S. Presnarowicz, (w:) L. Etel, S. Presnarowicz, G. Dudar, *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Warszawa 2008, s. 533.

30 Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, op. cit., s. 292 i n.

31 S. Presnarowicz, *Wydawanie decyzji w sprawach wykonanych zobowiązań podatkowych*, Prz. Pod. 1997, nr 6, s. 16 i 17.

32 R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 35.

33 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, op. cit., s. 98–125.

34 Katalog takich decyzji przedstawił H. Dzwonkowski, (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 554–556; zob. też S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, op. cit., s. 912–914 i S. Presnarowicz, *Wzory decyzji i innych pism w sprawach podatkowych dla wójtów, burmistrzów i prezydentów*, Warszawa 2004 oraz *idem*, (w:) *Finanse samorządowe 2008. 410 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji*, C. Kosikowski (red.), Warszawa 2008, s. 575–585.

związki z prawem cywilnym oraz prawem administracyjnym³⁵. Prawo podatkowe korzysta też pomocniczo z rozwiązań prawa karnego³⁶. Właśnie korzystanie z instytucji innych gałęzi prawa przy rozstrzygnięciu sporów podatkowych stawia pytania w kwestii autonomii prawa podatkowego³⁷.

Pojęcie „wydania” decyzji podatkowej. Należy zauważyć, że stosownie do treści art. 207 § 1 o.p. organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji. Ustawodawca w przepisie tym nie posłużył się pojęciem „wydania decyzji”. Natomiast w art. 208 § 1 o.p. wprost stwierdza się, że „organ podatkowy wydaje decyzję o umorzeniu postępowania”. W orzecznictwie sądowym oraz w doktrynie prawa aktualnie toczy się spór co do określenia momentu wydania (pojęcia „wydać”) aktu administracyjnego (decyzji, interpretacji podatkowej, sprzeciwu). W dniu 4 listopada 2008 r. NSA w składzie 7 sędziów podjął uchwałę o następującej treści: „W stanie prawnym obowiązującym w 2005 r. pojęcie «niewydanie postanowienia» użyte w art. 14b § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), oznacza brak jego doręczenia w terminie 3 miesięcy, liczonym od dnia otrzymania wniosku, o którym stanowi przepis § 1 powołanego artykułu”³⁸. Natomiast w uchwale z dnia 14 grudnia 2009 r. NSA w składzie Pełnej Izby Finansowej stwierdził, że „w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. pojęcie «niewydanie interpretacji» użyte w art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy”³⁹. Oznacza to, że pod pojęciem „wydania” interpretacji (decyzji) należy rozumieć jej podpisanie przez uprawniony podmiot. W literaturze przedmiotu pojawiły się słuszne głosy sugerujące, że ustawodawca powinien niezwłocznie zdefiniować pojęcie „wydania” interpretacji czy pojęcie „wydania” decyzji⁴⁰. Moim zdaniem z pojęciem wydania decyzji musi zatem iść w parze nie tylko element „imiennie oznaczonego adresata”, lecz także potwierdzony, z datą, fakt fizycznego wyekspediowania pisemnej decyzji. Zatem gdy organ podatkowy zdecyduje się skierować decyzję do podatnika (bądź innego uczestnika postępowania podatkowego), wykorzystując do tego celu na przykład w polskiej placówce operatora wyznaczonego (Poczta Polska S.A.), to momentem wydania decyzji będzie chwila przyjęcia decyzji do dalszego przesłania przez uprawnioną osobę wymienionej instytucji. Jeżeli natomiast decyzja ma być doręczona przez pracownika organu podatkowego, to momentem wydania de-

35 R. Mastalski, *Stosowanie...*, op. cit., s. 25 i n.; B. Brzeziński, *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, (w:) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009, s. 391 i n.

36 R. Mastalski, *Stosowanie...*, op. cit., s. 25 i n.

37 M. Zirk-Sadowski, *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2001, nr 2 oraz B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008, s. 19 i n.

38 Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08, ONSAiWSA 2009, z. 1, poz. 2.

39 Uchwała NSA w składzie Pełnej Izby Finansowej z dnia 14 grudnia 2009 r., FPS 7/09, POP 2010, z. 2, poz. 119.

40 Zob. R. Hauser, *„Sprawiedliwość” podatkowa*, (w:) *Państwo prawa. Parlamentaryzm. Sądownictwo konstytucyjne. Pamięci Profesora Zdzisława Czeszejki-Sochackiego*, A. Jamróz (red.), Białystok 2012, s. 111.

cyzji będzie chwila przyjęcia decyzji do dalszego przesłania przez pracownika tegoż organu podatkowego. Taka na przykład wyżej opisana definicja pojęcia „wydania pisma podatkowego” przez organ podatkowy mogłaby zostać wprowadzona przez ustawodawcę do art. 3 o.p. zawierającego słowniczek pojęć ustawowych.

Umorzenie postępowania podatkowego. Ze szczególnym rodzajem rozstrzygnięć mamy do czynienia w art. 208 o.p. Umorzenie postępowania następuje wówczas, gdy postępowanie z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 208 § 1 o.p.)⁴¹. Umorzenie ma tu charakter bezwzględnie obowiązujący (umorzenie obligatoryjne). Należy zauważyć, iż obligatoryjną przesłanką do umorzenia postępowania podatkowego jest bezprzedmiotowość postępowania. W tym zakresie organ podatkowy nie może działać w ramach tzw. uznania administracyjnego. Decyzja taka posiada bowiem wszelkie znamiona tzw. decyzji związanej. Oznacza to, że jeżeli wystąpi bezprzedmiotowość, organ podatkowy musi umorzyć postępowanie podatkowe. Wydanie przez organ decyzji o umorzeniu postępowania zapewnia stronie gwarancje procesowe przewidziane w postępowaniu, a zwłaszcza możliwość odwołania się do organu drugiej instancji oraz zaskarżenia decyzji ostatecznej tego organu do sądu administracyjnego⁴². W wyroku z dnia 24 marca 2009 r. WSA w Kielcach zauważył, że „nie zachodzi oczywista bezprzedmiotowość postępowania z uwagi na fakt, że żądanie skarżącego dotyczy sprawy niepodlegającej rozstrzygnięciu przez organ podatkowy. Ocena, czy wyegzekwowane należności są nadpłatą i czy należą się odsetki, jest istotą postępowania co do żądania zwrotu należności wyegzekwowanych. Decyzja umarzająca z art. 208 Ordynacji podatkowej nie ma charakteru decyzji merytorycznej, nie orzeka co do istoty sprawy, lecz wywołuje skutek procesowy polegający na przerwaniu stosunku procesowego pomiędzy stroną a organem”⁴³. Z kolei w innym orzeczeniu z dnia 20 marca 2009 r. NSA podkreślał, że charakter przyczyn bezprzedmiotowości nie ma znaczenia, nakazuje umorzenie postępowania, gdy „z jakiegokolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe”. W przepisie tym chodzi o każdą przyczynę powodującą brak jednego z elementów materialnego stosunku prawnego⁴⁴.

W wyroku z dnia 24 kwietnia 2003 r. NSA wyjaśnił, że przesłanka bezprzedmiotowości występuje, gdy brak jest podstaw prawnych do merytorycznego rozstrzygnięcia danej sprawy w ogóle bądź nie było podstaw do jej rozpoznania w drodze postępowania administracyjnego. Bezprzedmiotowość postępowania oznacza brak któregoś z elementów stosunku materialnoprawnego, skutkującego tym, iż nie można załatwić sprawy przez rozstrzygnięcie jej co do istoty. Jest to orzecz-

41 Zob. G. Łaszczyca, A. Matan, *Umorzenie ogólnego postępowania administracyjnego*, Kraków 2002, oraz przywołana tam literatura przedmiotu.

42 Wyrok NSA z dnia 16 lipca 1982 r., SA/Wr 220/82, ONSA 1982, nr 2, poz. 72.

43 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 marca 2009 r., I SA/Ke 43/09, Lex nr 507146.

44 Wyrok NSA z dnia 20 marca 2009 r., I FSK 1964/07, Lex nr 575392.

nie formalne, kończące postępowanie bez jego merytorycznego rozstrzygnięcia. Bezprzedmiotowość wynika z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych i nie może być utożsamiana z wynikającą z przepisów zmianą właściwości organu podatkowego⁴⁵. Bezprzedmiotowość postępowania administracyjnego to brak przedmiotu postępowania. Tym przedmiotem jest zaś konkretna sprawa, w której organ administracji państwowej jest władny i jednocześnie zobowiązany rozstrzygnąć na podstawie przepisów prawa materialnego o uprawnieniach lub obowiązkach indywidualnego podmiotu⁴⁶. W orzeczeniu z dnia 4 listopada 2009 r. WSA w Lublinie podkreślał, że „bezprzedmiotowość może wynikać z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych, ale zawsze oznacza brak przedmiotu postępowania. Tym przedmiotem jest zaś konkretna sprawa, w której organ administracji państwowej jest władny i jednocześnie zobowiązany rozstrzygnąć na podstawie przepisów prawa materialnego o uprawnieniach lub obowiązkach indywidualnego podmiotu”⁴⁷. Bezprzedmiotowość zachodzi wówczas, gdy w sposób oczywisty organ podatkowy stwierdził brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy. Oczywistość bezprzedmiotowości może wynikać m.in. z tego, że żądanie strony nie dotyczy sprawy podlegającej rozstrzygnięciu co do istoty przez organ. Jeżeli w przepisach prawa nie określono możliwości wszczęcia na wniosek strony postępowania w sprawie zaniechania poboru podatku, postępowanie w tej sprawie nie może się toczyć i organ podatkowy nie może takiego wniosku rozpoznawać⁴⁸. Skoro przyjęto, że powstała zaległość w podatku od towarów i usług, to bezpodstawne było jednoczesne przyjęcie przez organy podatkowe, iż postępowanie w sprawie umorzenia 50% odsetek od zaległości podatkowych jest bezprzedmiotowe z uwagi na wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek potrącenia dokonanego po złożeniu przez stronę przedmiotowego wniosku o umorzenie⁴⁹. Inspektor kontroli skarbowej, rozpoznając ponownie sprawę na skutek decyzji organu odwoławczego, może i powinien wydać decyzję o umorzeniu postępowania na podstawie art. 208 § 1 o.p., o ile stwierdzi, że postępowanie to stało się bezprzedmiotowe⁵⁰. W wyroku z dnia 9 listopada 1995 r. Sąd Najwyższy zajął następujące stanowisko: „Nie jest dopuszczalne umorzenie postępowania w sprawie umorzenia odsetek od zaległości podatkowej, jeżeli w trakcie toczącego się postępowania należność z tego tytułu została wyegzekwowana w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji poprzez pobranie odpowiedniej kwoty z rachunku bankowego podatnika”⁵¹. W innym wyroku wydanym w tym samym dniu SN konstatawał: „Wyegzekwowanie z rachunku bankowego strony należności podatkowej nie

45 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 czerwca 2004 r., III SA 1253/03, niepubl.

46 Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2003 r., III SA 2225/01, Biul. Skarb. 2003, nr 6, s. 25.

47 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2009 r., I SA/Lu 451/09, Lex nr 532454.

48 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., III SA 2265/03, M. Pod. 2005, nr 1, poz. 46.

49 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 stycznia 2004 r., III SA 163/02, niepubl.

50 Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2001 r., I SA/Gd 2805/00, POP 2003, z. 1, s. 4.

51 Wyrok SN z dnia 9 listopada 1995 r., III ARN 50/95, OSNAP 1996, nr 11, poz. 150.

powoduje bezprzedmiotowości postępowania administracyjnego, którego przedmiotem jest umorzenie tej należności⁵². Zacytowane wyżej tezy orzeczeń SN stanowią wyraźne odejście od dotychczasowych poglądów prezentowanych zarówno w orzecznictwie NSA⁵³, jak też w doktrynie prawa podatkowego⁵⁴. Wyroki SN pozostają zbieżne co do istoty swoich rozstrzygnięć. W zasadzie na podstawie tych orzeczeń można sformułować jedną tezę, która mogłaby brzmieć: nie jest dopuszczalne umorzenie postępowania jako bezprzedmiotowego w sprawie o umorzenie zaległości podatkowych bądź odsetek od zaległości podatkowych, jeżeli w trakcie tego postępowania należności te zostały wyegzekwowane w trybie postępowania egzekucyjnego w administracji. Zarówno tezy przytaczanych orzeczeń SN, jak i argumenty użyte na ich poparcie zasługują na pełną aprobatę. Natomiast kilka występujących tu kwestii wymaga uporządkowania i rozwinięcia. Wyroki, jakie zapadły w powyższych sprawach, pośrednio dotyczą bowiem zagadnienia o wiele szerszego, sprowadzającego się mianowicie do pytania, do jakiego momentu zobowiązany do uiszczenia zaległości podatkowych bądź należnych odsetek za zwłokę powinien złożyć stosowny wniosek o ich umorzenie, aby było możliwe jego merytoryczne rozpatrzenie przez organy podatkowe.

Umorzenie postępowania podatkowego w razie przedawnienia. Umorzenie postępowania podatkowego następuje „w szczególności w razie przedawnienia zobowiązania podatkowego”⁵⁵. Powyższy zapis pojawił się w związku ze skreśleniem art. 70b o.p. W myśl tej regulacji, obowiązującej do dnia 31 sierpnia 2005 r., jeżeli w trakcie toczącego się postępowania podatkowego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, postępowanie to powinno zostać umorzone w drodze postanowienia. Należy pamiętać, iż zwrot „w szczególności” jest tylko wskazaniem na jedną z wielu sytuacji, która może być powodem umorzenia postępowania podatkowego. Taki przypadek może na przykład mieć miejsce wówczas, gdy w trakcie toczącego się postępowania w sprawie określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych okaże się, że organ nie zdążył wydać decyzji przed upływem 5-letniego terminu przedawnienia tegoż zobowiązania. Wówczas organ podatkowy prowadzący to postępowanie powinien, w trybie komentowanego art. 208 o.p., umorzyć postępowanie w sprawie jako bezprzedmiotowe.

Mając na uwadze omawianą regulację prawną, należy pamiętać, iż nie stanowi ona podstawy prawnej do wydawania decyzji w każdym przypadku, gdy zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu. Jest to przepis do zastosowania jedynie w trakcie już prowadzonego innego postępowania podatkowego. Jeśli nie toczy-

52 Wyrok SN z dnia 9 listopada 1995 r., III ARN 51/95, OSNAP 1996, nr 11, poz. 151.

53 Zob. np. wyrok NSA z dnia 19 stycznia 1984 r., SA/Kr 1030/83, *Finanse* 1987, nr 11–12, s. 75; wyrok NSA z dnia 1 marca 1991 r., III SA 3/91, *POP* 1992, z. 2.

54 Por. M. Kalinowski, *Komentarz do wyroku NSA z dnia 1 marca 1991 r., III SA 3/91, POP* 1992, z. 2, s. 70 i 71.

55 Ten fragment unormowania został dodany na mocy ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.), z dniem 1 września 2005 r.

ło się w sprawie postępowanie podatkowe, dokumentem do tzw. „odpisania kwoty zobowiązania podatkowego z karty obciążeń podatkowych” będzie adnotacja organu podatkowego, o której mowa w art. 177 o.p. W żadnym razie nie można tu wydać decyzji na podstawie art. 208 o.p.

Inne przesłanki umorzenia postępowania podatkowego. Z innymi przesłankami umorzenia postępowania podatkowego mamy do czynienia w art. 208 § 2 o.p. Mianowicie, organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądanie postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony oraz nie zagraża to interesowi publicznemu (umorzenie fakultatywne). Dzieje się tak zwłaszcza wtedy, gdy np. podatnik zwracał się do organu podatkowego z wnioskiem o umorzenie podatku, ale w trakcie tego postępowania doszedł do przekonania, iż jest jednak w stanie zapłacić zaległy podatek. Wówczas organ podatkowy powinien umorzyć uprzednio wszczęte postępowanie w danej sprawie. W orzeczeniu z dnia 30 maja 2001 r. NSA zauważył, że „organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której żądane postępowanie zostało wszczęte. Ordynacja podatkowa nie zawiera przepisu dającego organom podatkowym możliwość wydania decyzji o odmowie umorzenia postępowania wszczętego z urzędu”⁵⁶.

Umorzenie postępowania podatkowego a odmowa wszczęcia postępowania podatkowego. Od instytucji umorzenia postępowania podatkowego należy odróżnić przewidzianą w art. 165a o.p. odmowę wszczęcia postępowania podatkowego. Stosownie do treści art. 165a o.p., gdy żądanie, o którym mowa w art. 165 o.p., zostało wniesione przez osobę niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn, postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Należy zwrócić uwagę, że przy odmowie wszczęcia postępowania podatkowego mamy do czynienia z tzw. uprzednimi przesłankami bezprzedmiotowości postępowania, natomiast przy umorzeniu postępowania podatkowego przesłanki bezprzedmiotowości mają charakter tzw. następczy. W przypadku pierwszej instytucji (odmowa wszczęcia postępowania podatkowego), zanim nastąpiło wszczęcie postępowania podatkowego, już zaistniała bezprzedmiotowość tego postępowania (np. podmiot występuje o umorzenie zaległości podatkowej, nie będąc podatnikiem), natomiast w przypadku drugiej instytucji (umorzenie postępowania podatkowego) bezprzedmiotowość danego postępowania zaistniała po wszczęciu postępowania (np. podatnik wycofał wniosek o umorzenie zaległości podatkowej).

Wydawanie postanowień. Postanowienia w sprawach podatkowych są obok decyzji drugim rodzajem aktów administracyjnych kierowanych na zewnątrz do określonego adresata. W toku postępowania organ podatkowy wydaje postano-

56 Wyrok NSA z dnia 30 maja 2001 r., III SA 220/00, Lex nr 54002.

wienia (art. 216 o.p.). Postanowienia dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy (np. postanowienie odnoszące się do środków dowodowych, kosztów postępowania), chyba że przepisy o.p. stanowią inaczej. Decyzja czy też postanowienie kończące postępowanie to akt, z którego strona powinna czerpać pełną, wszechstronną, zgodnie z prawem umotywowaną informację o swej sytuacji prawnej – w zakresie prawa procesowego i materialnego. To decyzja czy też postanowienie stanowią przedmiot zaskarżenia, z nimi polemizuje strona w skardze sądownoadministracyjnej. O tym, z jakim rodzajem postanowienia mamy do czynienia, decyduje treść rozstrzygnięcia w danym akcie administracyjnym⁵⁷. W literaturze przedmiotu wyróżnia się postanowienia ściśle procesowe (np. postanowienie o przywróceniu terminu)⁵⁸. Innym rodzajem rozstrzygnięć wydawanych przez organy podatkowe są postanowienia *de iure* blokujące możliwość prowadzenia postępowania podatkowego, niebędące decyzjami w rozumieniu art. 207 o.p., np. postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego (art. 165a o.p.) oraz postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 o.p.). Postanowienia te są zaskarżalne w drodze zażalenia do organu wyższego stopnia. W literaturze należy również odnotować próbę skatalogowania różnych rodzajów postanowień wydawanych przez organy⁵⁹.

2.2. Rektyfikacja rozstrzygnięć podatkowych w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym

Należy wyraźnie odróżnić możliwość rektyfikacji (wyjaśnienia, sprostowania, rewizji) rozstrzygnięć podatkowych od ich weryfikacji, przewidzianych w innych procedurach podatkowych⁶⁰. Strona może w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji zażądać jej uzupełnienia co do rozstrzygnięcia (decyzji, postanowienia) bądź co do prawa odwołania, wniesienia w stosunku do decyzji powództwa do sądu powszechnego lub co do skargi do sądu administracyjnego albo sprostowania zamieszczonego w decyzji pouczenia w tych kwestiach (art. 213 § 1 o.p.). Problematyka rektyfikacji decyzji i postanowień niejednokrotnie jest przedmiotem orzeczeń sądowych. W wyroku z dnia 17 czerwca 2004 r. WSA w Warszawie zwracał uwagę, że „uzupełnienie rozstrzygnięcia sprawy ma miejsce wówczas, gdy z powodu błędu w ocenie stanu faktycznego i prawnego sprawy lub niedbalstwa przy sporządzeniu decyzji wydano decyzję w istocie częściową, chociaż w ocenie organu ją

57 Zob. też S. Presnarowicz, *Wzory decyzji...*, *op. cit.*

58 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa – postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998, s. 240.

59 Zob. S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 942–943 oraz S. Presnarowicz, *Wzory decyzji...*, *op. cit.*

60 Zob. szeroko problematykę tę omawia B. Adamiak, *Rektyfikacja decyzji...*, *op. cit.*

wydającego miała ona załatwić sprawę⁶¹. W innym orzeczeniu podkreślano, że „określenie w decyzji kwoty zobowiązania podatkowego jest istotnym elementem decyzji, a wszelkie dokonywane zmiany w tym zakresie prowadzą do zmiany jej treści, a nie formy. Sprostowanie oczywistej omyłki może powodować zmiany w jej formie, a nie treści”⁶². Uzupełnienie lub sprostowanie decyzji powinno być dokonywane w drodze decyzji. „Zarówno uzupełnienie decyzji podatkowej co do rozstrzygnięcia, jak i odmowa uzupełnienia następują w drodze decyzji wydanej na podstawie art. 213 § 2 ustawy [...] ordynacja podatkowa [...]”⁶³. Zgodnie z treścią 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 siebie decyzji. Przepis ten nie zawiera definicji tych pojęć, zatem należy mieć na względzie potoczne ich znaczenie. Konieczność wyjaśnienia wątpliwości co do treści decyzji (art. 215 § 2 o.p.) zachodzi wówczas, gdy jej treść jest sformułowana w sposób niejasny, budzący wątpliwości co do istoty rozstrzygnięcia, powodujący trudności w ustaleniu zakresu obowiązku bądź przysługującego uprawnienia⁶⁴. W orzeczeniu z dnia 7 lutego 2008 r. WSA w Warszawie stwierdził, że „nie może być uznana za pouczenie o trybie wniesienia odwołania od decyzji informacja o możliwości złożenia wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania. Nie można uznać, że strona, która w trybie uzupełnienia lub sprostowania decyzji otrzymała pouczenie, ma prawo wniesienia odwołania, natomiast strona, która takiego pouczenia nie otrzymała, zobowiązana jest złożyć wniosek o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania. Złożenie wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania nie może wykluczyć działania przepisów art. 213 i 214 Ordynacji podatkowej”⁶⁵. Natomiast w wyroku z dnia 19 listopada 2009 r. WSA w Gliwicach zauważył, że „przepis art. 213 o.p. dotyczący uzupełnienia decyzji, w sposób niebudzący wątpliwości reguluje zakres uzupełnienia. Zakres ten nie może obejmować wysokości zobowiązania, skoro powstaje ono z chwilą doręczenia decyzji – a zatem w tym przedmiocie decyzja wiąże stronę od dnia jej doręczenia. Złożenie wniosku w trybie art. 213 o.p. w żaden sposób nie «modyfikuje» art. 68 § 4 o.p., a to z kolei oznacza, że do oceny upływu terminu przedawnienia prawne znaczenie ma tylko doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania [...]. Złożenie wniosku o uzupełnienie decyzji rodzi taki skutek procesowy, że termin do wniesienia odwołania nie biegnie do czasu doręczenia stronie rozstrzygnięcia wniosku o uzupełnienie decyzji. Wybór przez stronę możliwości przewidzianych w art. 213 lub 220 o.p. musi być konsekwentny, gdyż skorzystanie przez stronę z jednego z wymienionych środków procesowych uniemożliwia skorzysta-

61 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 czerwca 2004 r., III SA 708/03, Lex nr 147331.

62 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 grudnia 2005 r., III SA/Wa 2303/05, Lex nr 188454.

63 Postanowienie NSA z dnia 13 stycznia 1999 r., I SA/Gd 2592/98, ONSA 1999, z. 4, poz. 138. Zob. też głoszę aprobującą do tego postanowienia J. Borkowskiego, OSP 1999, z. 12, poz. 215.

64 Postanowienie NSA z dnia 24 lutego 2000 r., III SA 761/99, Lex nr 79231.

65 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2008 r., V SA/Wa 2379/07, Lex nr 494373.

nie w tym samym czasie ze środka drugiego⁶⁶. Analiza językowa art. 215 § 2 o.p. przekonuje, że organ podatkowy powinien uczynić zadość żądaniu uprawnionego podmiotu tylko wtedy, gdy rzeczywiście istnieje potrzeba wyjaśnienia wątpliwości co do treści decyzji.

Błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania, wniesienia powództwa do sądu powszechnego lub skargi do sądu administracyjnego może wyrażać się zarówno w niewłaściwym oznaczeniu organu (sądu), do którego należało wnieść środek zaskarżenia, jak i w nieprawidłowo określonym terminie do wniesienia tegoż środka zaskarżenia. Błędne pouczenie nie może szkodzić. Zatem podmiot, który został błędnie pouczone, w zależności od rodzaju wadliwości, może pominąć negatywne dla siebie konsekwencje prawne. Najdalej idącym błędem w pouczeniu jest brak pouczenia. W praktyce taka sytuacja oznacza, iż strona postępowania posiada nieograniczone w czasie uprawnienie do wniesienia środka zaskarżenia. W orzeczeniu z dnia 19 września 2006 r. NSA podkreślał, że „występowanie w sprawie profesjonalnego pełnomocnika, w świetle art. 217 w zw. z art. 137 Ordynacji podatkowej, nie zwalnia organu podatkowego od zawarcia w postanowieniu prawidłowego pod względem treści (to jest pełnego) pouczenia o prawie i trybie wniesienia zażalenia. Ewentualne zaś uchybienia w tym zakresie organ podatkowy winien rozstrzygać z uwzględnieniem generalnej reguły wynikającej z art. 214 w zw. z art. 219 tej ustawy⁶⁷”.

3. Wykonanie decyzji ostatecznej

3.1. Nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności

Ustawodawca od dnia 1 stycznia 2009 r. zawarł w o.p. nowe zasady odnoszące się do wykonania rozstrzygnięć podatkowych w zakresie wykonywania decyzji podatkowych. Wprowadzono możliwość nadania decyzji nieostatecznej tzw. rygoru natychmiastowej wykonalności. W poprzednio obowiązującym stanie prawnym, co do zasady, wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymywało jej wykonania. Stąd też odwołanie w sprawach podatkowych było względnie suspensywne⁶⁸. Jednakże organ podatkowy z urzędu lub na wniosek strony mógł wstrzymać w drodze postanowienia wykonanie decyzji w całości lub w części w przypadku „uzasadnionego ważnego interesu strony lub interesu publicznego”. W doktrynie prawa administracyjnego wielokrotnie podejmowano próby wyjaśnienia pojęcia „interes⁶⁹”. Mówiąc o „interesie” strony, należy przyjąć, iż będzie

66 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 listopada 2009 r., I SA/GI 527/09, Lex nr 549756.

67 Wyrok NSA z dnia 19 września 2006 r., I FSK 1123/05, Lex nr 286749.

68 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 266.

69 Pojęcie „interes” od dawna zajmuje w prawie i jego nauce poczesne miejsce. Prawo najczęściej posługuje się nim w znaczeniu potocznym lub w znaczeniu, jakie mu nadaje socjologia. Przeważnie uważa się też, iż nie ma

to stan oczekiwania przez nią zachowania posiadanych już korzyści (walorów) lub wyczekiwania na pojawienie się pewnego dobra. Będzie to określona potrzeba. Jednakże nie każdy „interes” strony może podlegać w takich sytuacjach ochronie. Musi to być „interes” uzasadniony lub publiczny⁷⁰. Wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji mógł być złożony również przed wniesieniem odwołania. W sprawie wstrzymania wykonania decyzji postanawiał organ, który wydał decyzję – do czasu przekazania odwołania wraz z aktami sprawy właściwemu organowi odwoławczemu lub organ odwoławczy – po otrzymaniu odwołania wraz z aktami sprawy. Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji służyło zażalenie. W niektórych sytuacjach organ podatkowy z urzędu lub na wniosek strony wstrzymywał wykonanie zaskarżonej decyzji w całości lub w części do dnia wydania ostatecznej decyzji lub, w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego. Wstrzymanie wykonania decyzji nie pozbawiało podatnika prawa do wykonania takiej decyzji. Jednakże wstrzymanie wykonania decyzji nie miało wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę. W myśl bowiem art. 239a o.p. decyzja nieostateczna nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. W uzasadnieniu do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw czytamy, iż „wzorem unormowań kodeksu postępowania administracyjnego nieostateczna decyzja organu podatkowego nie będzie podlegać wykonaniu (art. 239a)”⁷¹. Dalej podkreślono, że w szczególności możliwość wyrządzenia często nieodwracalnych szkód przymusowym wykonaniem decyzji, która jest następnie uchylana lub unieważniana oraz związane z tym skutki budżetowe (np. odszkodowanie, oprocentowanie nadpłaty) wskazują na potrzebę wzmocnienia zasady wynikającej z art. 124 o.p. (zasada przekonywania stron)⁷².

Jak wynika z omawianej regulacji, decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. Należy zatem przyjąć, że w zakresie wykonywania decyzji organu podatkowego obowiązują dwie zasady: (1) braku możliwości wykonania decyzji nieostatecznej oraz (2) wykonania decyzji ostatecznej. Z podatkową decyzją nieostateczną mamy do czynienia wówczas, gdy: (1) po jej wydaniu

potrzeby dochodzić jakiegoś prawniczego sensu tego pojęcia. Dlatego też nauka prawa zajmuje się przede wszystkim wyjaśnianiem jego roli w procesie stanowienia i stosowania prawa – zob. J. Lang, *Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym*, Przegląd Prawa i Administracji 1997, t. XXXVIII, s. 127.

70 Więcej na ten temat zob. S. Presnarowicz, (w:) *Finanse publiczne. Komentarz praktyczny*, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2013, s. 262 i n.

71 Zob. *Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, 9 września 2008 r., Warszawa, s. 13 (druk nr 951).

72 *Ibidem*.

nie upłynął jeszcze 14-dniowy termin do wniesienia od niej odwołania, (2) strona wniosła w 14-dniowym terminie odwołanie od niej. Z wynikającej z art. 128 o.p. zasady trwałości decyzji wynika, iż w przypadku rozstrzygnięć, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, stają się one ostateczne. Odwołanie nie służy od decyzji, jeżeli upłynął od jej doręczenia 14-dniowy termin do wniesienia od niej odwołania (jest ostateczna) oraz od każdej decyzji wydanej przez organ drugiej instancji (jest ostateczna).

Jako obowiązującą zasadę przyjęto, że nie podlega wykonaniu decyzja nieostateczna nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. W przepisach ordynacji podatkowej ustawodawca nie wyjaśnia pojęcia „obowiązku podlegającego wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji”. W takiej sytuacji wyjaśnienia tego zwrotu należy szukać w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji⁷³. Stosownie do treści art. 2 u.p.e.a. można wyróżnić dwa rodzaje obowiązków, które podlegają egzekucji administracyjnej, tj. o charakterze pieniężnym oraz o charakterze niepieniężnym. Do pierwszej grupy obowiązków zaliczymy m.in.: podatki, opłaty i inne należności, do których stosuje się przepisy ordynacji podatkowej (działu III); grzywny oraz kary pieniężne wyznaczone przez organy administracji publicznej; należności przypadające od jednostek budżetowych, należności pieniężne przekazane do egzekucji administracyjnej na podstawie innych ustaw; wpłaty na rzecz funduszy celowych oraz inne należności pieniężne (np. cła, podatek od towarów i usług)⁷⁴. Natomiast drugą grupę obejmują obowiązki o charakterze niepieniężnym, pozostające we właściwości organów administracji rządowej i samorządu terytorialnego lub przekazane do egzekucji administracyjnej na podstawie przepisu szczególnego oraz obowiązki z zakresu bezpieczeństwa i higieny pracy oraz wypłaty należnego wynagrodzenia za pracę, a także innego świadczenia przysługującego pracownikowi, nakładane w drodze decyzji organów Państwowej Inspekcji Pracy⁷⁵. Podział tych obowiązków na dwie grupy opiera się na rodzaju świadczenia, które ma być wymuszone drogą egzekucji. W przypadku pierwszej grupy chodzi o świadczenie określonej kwoty pieniężnej. W drugiej grupie mieszczą się obowiązki o innym charakterze, np. zalesienie gruntu, rozbiórka budynku, opróżnienie lokalu, posyłanie dziecka do szkoły itp.⁷⁶. WSA w Białymstoku zauważył, że zgodnie z treścią art. 239a o.p. decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o po-

73 Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r., poz. 1015.

74 Szczegółowo zakres tych obowiązków omawia M. Ofiarska, *Postępowanie egzekucyjne w administracji*, Szczecin 2000, s. 9 i n.

75 Zob. też Z. Leoński, (w:) R. Hauser, Z. Leoński, A. Skoczylas, *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 18–26.

76 Zob. E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2002, s. 241.

stępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności. W opinii WSA przepis ten wprowadza zasadę niepodlegania wykonaniu obowiązków podlegających wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; jednakże adresatami tej zasady są organy podatkowe. Oznacza to, że strona postępowania, nawet jeżeli wniesie odwołanie od decyzji podatkowej, może dobrowolnie wykonać zaskarżoną decyzję i uiścić podatek wynikający z takiego aktu administracyjnego. Odmienne stanowisko w tej kwestii oznaczałoby, że podatnik wnoszący odwołanie od decyzji, nie mogąc zapłacić podatku, narażałby się na ewentualność zapłacenia odsetek, także za okres do wydania decyzji ostatecznej, w przypadku gdyby jego odwołanie nie zostało uwzględnione przez organ odwoławczy⁷⁷.

Pojęcie „rygor natychmiastowej wykonalności” oraz związana z tym instytucja jego stosowania znane są w procedurach administracyjnych od wielu lat. Normodawca wprowadził „rygor natychmiastowej wykonalności” do postępowań administracyjnych poprzez treść art. 108 k.p.a.⁷⁸. Należy podkreślić, że nie nałożono na organ podatkowy obowiązku nadawania „rygoru natychmiastowej wykonalności” decyzji nieostatecznej, lecz czynność ta ma charakter uznaniowy i to wyłącznie po zaistnieniu przesłanek enumeratywnie określonych w komentowanym artykule. W orzeczeniu WSA w Łodzi podkreślał, że w myśl art. 239b § 1 o.p. rygor natychmiastowej wykonalności może być nadany decyzji nieostatecznej. Przyjął zatem należy, że najpierw musi funkcjonować w obrocie prawnym decyzja podatkowa, aby można jej było nadawać rygor wykonalności. Zgodnie z art. 212 § 1 o.p. funkcjonowanie decyzji podatkowej w obrocie prawnym i wywieranie przez nią skutków prawnych jest uzależnione od jej doręczenia adresatowi. Oznacza to, że doręczenie postanowienia o nadaniu natychmiastowej wykonalności nie może nastąpić przed doręczeniem decyzji, której rygor ten ma być nadany. Doręczenie podatnikowi postanowienia w przedmiocie nadania rygoru bez uprzedniego (lub jednoczesnego) doręczenia decyzji podatkowej czyni w ogóle bezprzedmiotowym nadawanie tego rygoru. Nie można bowiem, podkreślał Sąd, nadać rygoru wykonalności decyzji, która nie istnieje w obrocie prawnym i nie wywiera skutków prawnych. Sam fakt jej podpisania i wydania przez organ podatkowy jest czynnością niezbędną, gdyż przewidzianą przez prawo, lecz nie wywołuje skutków prawnych. Skutki takie wywołuje dopiero doręczenie tej decyzji. Dopiero od daty doręczenia decyzja załatwia indywidualną sprawę podatnika i tylko wówczas można ją w ogóle wykonywać⁷⁹.

77 Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 czerwca 2010 r., I SA/Bk 91/10, niepubl.

78 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 501–504.

79 Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2010 r., SA/Łd 109/10, niepubl.

Analiza wprowadzonych regulacji prawnych wskazuje, że muszą zostać spełnione kumulatywnie (łącznie) dwie przesłanki, aby można było nadać decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności:

- 1) musi zaistnieć co najmniej jeden z czterech warunków określonych w § 1 art. 239b o.p.,
- 2) organ podatkowy musi uprawdopodobnić, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.

Ustawodawca przewidział cztery warunki do nadania decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności:

- 1) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub
- 2) strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub
- 3) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, lub
- 4) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące.

Jak wynika z omawianych regulacji prawnych, przesłanką drugą do możliwości nadania decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności jest uprawdopodobnienie, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. W doktrynie prawa podatkowego najczęściej podkreśla się, że z uprawdopodobnieniem wiąże się ustalenie jakiegoś faktu w oparciu o wiarygodne środki dowodowe, pozwalające na przekonanie się przez organ podatkowy o zgodności danych faktów z rzeczywistością⁸⁰. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę, iż przesłanka uprawdopodobnienia, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, jest rozwiązaniem osobliwym. Sprowadza się bowiem do tego, że samo stwierdzenie jednej z wymienionych w art. 239b § 1 o.p. przesłanek pokrywa się niejako z uprawdopodobnieniem, o którym mowa w art. 239b § 2 o.p., a w każdym razie czyni je bardzo łatwym⁸¹. W doktrynie wskazano także, iż uprawdopodobnienie, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane, musi wiązać się z wykazaniem, że pomiędzy sytuacją majątkową zobowiązanego do zapłacenia określonej kwoty a bra-

80 Zob. A. Hanusz, *op. cit.*, s. 221.

81 Zob. Z. Kmieciak, *Wykonanie decyzji administracyjnej w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, (w:) *Institucje procesu administracyjnego i sądownoadministracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. nadzw. dr. hab. Ludwikowi Żukowskiemu*, J. Pośluszny, Z. Czarnik i R. Sawuła (red.), Przemysław-Rzeszów 2009, s. 198.

kiem możliwości wyegzekwowania należności musi istnieć związek przyczynowy, który według zasad logicznego rozumowania wskazuje na bezskuteczność egzekucji, gdy będzie ona przeprowadzana w późniejszym terminie⁸². WSA w Białymstoku zauważył, że wskazywana „przesłanka uprawdopodobnienia” nie wiąże się w ogóle z kwestią przedawnienia, ponieważ przedawnienie pozostaje w sferze faktów. Zarówno organy, jak również strony posiadają obiektywną wiedzę co do zaistnienia lub braku zaistnienia przedawnienia. Natomiast uprawdopodobnienie, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, jest drugą niezależną przesłanką, którą organy powinny wykazać w uzasadnieniu postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności⁸³. Również w orzeczeniu WSA w Łodzi podkreśla się, że oparcie postanowienia o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowego wyłącznie na tej okoliczności faktycznej, iż okres przedawnienia tego zobowiązania jest krótszy niż trzy miesiące, zbędnym czyniłoby drugą przesłankę zastosowania tego rygoru, jaką jest uprawdopodobnienie niebezpieczeństwa niewykonania zobowiązania⁸⁴. W innym wyroku z dnia 26 stycznia 2010 r. WSA w Gorzowie Wielkopolskim wskazywał, że ustawodawca nie wymaga od organu podatkowego uprawdopodobnienia, że zobowiązanie wynikające z decyzji nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji nie zostanie wykonane za pomocą przewidzianych przepisami procedury dowodów, a rygory uznania jego twierdzeń są złagodzone i odformalizowane⁸⁵. Z kolei w orzeczeniu z dnia 5 marca 2013 r. NSA podkreślał, że „art. 239a o.p. odnosi się do wszystkich sposobów realizacji obowiązków wynikających z wydanej decyzji nieostatecznej, a nie tylko wykonywanych w ramach egzekucji administracyjnej. Wynikająca z art. 239a o.p. zasada, zgodnie z którą decyzja nieostateczna organu podatkowego nie podlega wykonaniu, odnosi się wyłącznie do decyzji nieostatecznej nakładającej na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. *A contrario* podlega wykonaniu (jest skuteczna) decyzja nieostateczna, która takich obowiązków nie nakłada, np. decyzja stwierdzająca nieważność lub odmawiająca przyznania ulgi. Niewykonalność decyzji oznacza, iż organ nie jest uprawniony do podjęcia żadnych działań zmierzających do powstania stanu zgodnego z treścią nieostatecznej, a zatem i niewykonalnej decyzji, a nie tylko działań w sferze czynności egzekucyjnych. Przez wykonanie decyzji należy rozumieć wszelkie działania zmierzające do uzyskania stanu wynikającego z danej decyzji, niekoniecznie o charakterze przymusowym, ale również dobrowolnym. Skoro wykonaniem decyzji, o którym mówi cały rozdział 16a o.p., jest m.in. dobrowolne jej wykonanie przez stronę, to tym bardziej należy do jej kręgu zaliczyć jednostronne i władcze działanie organu, jakim jest

82 Zob. A. Mudrecki, *Wykonalność decyzji podatkowych*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, R. Dogwier (red.), Białystok 2009, s. 306.

83 Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 czerwca 2010 r., I SA/Bk 231/10, niepubl.

84 Zob. wyrok WSA w Łodzi dnia 14 maja 2010 r., I SA/Łd 263/10, niepubl.

85 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 stycznia 2010 r., I SA/Go 620/09, Lex nr 607669.

wydanie postanowienia o zaliczeniu zwrotu podatku na rzecz zaległości podatkowej”⁸⁶.

Stosownie do art. 239b o.p. w posiadaniu organu podatkowego pierwszej instancji powinny znaleźć się pisemnie potwierdzone informacje, że wobec strony danego postępowania podatkowego prowadzone jest aktualnie (jest w toku) postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych. Ustawodawca nie zawęży tu rodzaju prowadzonego postępowania egzekucyjnego. Oznacza to, że chodzi o jakiegokolwiek formalnie wszczęte i prowadzone (formalnie niezakończone) postępowanie egzekucyjne (np. w zakresie należności cywilnoprawnych, administracyjnych).

Drugą możliwą okolicznością warunkującą nadanie decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności jest stwierdzony fakt, że strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia.

Trzecim warunkiem nadania decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności może być fakt, że strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości. Ustawodawca na potrzeby tej instytucji nie zdefiniował pojęcia „majątku znacznej wartości”. Za trafny należy uznać powoływany w literaturze przedmiotu pogląd, że pod tym zwrotem, użytym na potrzeby omawianej instytucji, powinno się rozumieć zbywanie takiej części tego majątku, która, w proporcji do pozostałej części majątku strony w jej dyspozycji, uniemożliwi zaspokojenie się wierzyciela⁸⁷.

Ostatnim, czwartym warunkiem do nadania decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności jest okoliczność zaistnienia okresu do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, tj. krócej niż 3 miesiące⁸⁸. Początek wskazanego tu przez ustawodawcę 3-miesięcznego terminu należy liczyć od daty wydania przez organ podatkowy pierwszej instancji postanowienia o nadaniu decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności. WSA w Białymstoku w orzeczeniu z dnia 9 czerwca 2010 r. zauważył, że skoro pomimo doręczenia decyzji w dniu 16 listopada 2009 r. do 8 grudnia 2009 r. zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane, to organy podatkowe miały wszelkie podstawy do przyjęcia, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, a to z powodu przedawnienia, które nastąpiło z upływem 2009 r. W takim przypadku uprawdopodobnienie, że zobowiązanie nie zostanie wykonane, wiąże się z wykazaniem, że pomimo doręczenia decyzji podatkowej zobowiązany nie wykonuje jej, zaś wysokie prawdopodobieństwo nie-

86 Orzeczenie NSA z dnia 5 marca 2013 r., II FSK 777/12, Lex nr 1296016.

87 Zob. B. Dauter, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Warszawa 2009, s. 820.

88 Instytucje przedawnienia – zob. komentarz do art. 68–71 o.p.

wykonania wiąże się ze zbliżającym się przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Dalej Sąd zauważył, że przedawnienie zobowiązania podatkowego jest jednym ze sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego (art. 59 § 2 pkt 9 o.p.). Zatem przedawnienie stanowi przyczynę niewykonania zobowiązania podatkowego⁸⁹. Również w orzeczeniu z dnia 28 maja 2010 r. WSA we Wrocławiu podkreślał, że nie do zaakceptowania jest takie działanie organów podatkowych, w wyniku którego dochodzi do nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej w warunkach przedawnienia⁹⁰. Z kolei w wyroku z dnia 9 maja 2013 r. NSA stwierdził, że „fakt zaistnienia którejkolwiek z przesłanek wymienionych w art. 239b § 1 o.p. organ podatkowy obowiązany jest ustalić przez udowodnienie, natomiast dla wykazania spełnienia warunku określonego w art. 239b § 2 o.p. wystarczy jedynie uprawdopodobnienie, które jest środkiem zastępczym dowodu”⁹¹.

Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia. W wyroku z dnia 11 kwietnia 2013 r. WSA w Krakowie podkreślał, że „zawarta w art. 239b § 3 o.p. norma kompetencyjna zastrzegająca uprawnienie organu I instancji do wydania postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności dowodzi odrębności tego postępowania”⁹². Nie ma możliwości prawnych zamieszczenia klauzuli o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności w decyzji wydanej przez organ podatkowy pierwszej instancji. Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca zawęził możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wyłącznie do organów podatkowych pierwszej instancji. Oznacza to, że możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nie ma na przykład Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej, gdyż nie jest on organem podatkowym pierwszej instancji w rozumieniu art. 13 § 1 pkt 1 o.p. W takim przypadku organ kontroli skarbowej powinien zawsze każdorazowo występować do właściwego naczelnika urzędu skarbowego z wnioskiem o nadanie wydanej przez siebie decyzji nieostatecznej – rygoru natychmiastowej wykonalności. Możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności nie ma również Minister Finansów ani żaden inny organ działający jako podatkowy organ odwoławczy.

Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej może być nadawany przez organ podatkowy pierwszej instancji od chwili wydania tego rozstrzygnięcia. Może to zatem nastąpić w momencie fizycznego wyekspediowania decyzji nieostatecznej⁹³. W praktyce będzie to oznaczać, że w jednej kopercie zaadresowanej do strony postępowania (jej pełnomocnika lub przedstawiciela), po wpisaniu stosownych oznaczeń na zwrotnym potwierdzeniu odbioru, może znaleźć się

89 Zob. wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 czerwca 2010 r., I SA/Bk 145/10, niepubl.

90 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 maja 2010 r., I SA/Wr 311/10, Lex nr 589675.

91 Wyrok NSA z dnia 9 maja 2013 r., I GSK 1041/11, Lex nr 1343858.

92 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 16/13, Lex nr 1310343.

93 Zob. komentarz do art. 210 § 1 pkt 2 o.p.

zarówno nieostateczna decyzja, jak również postanowienie o nadaniu temuż rozstrzygnięciu rygoru natychmiastowej wykonalności. Oczywiście nie oznacza to, że takie czynności, wykonywane w tej kolejności przez organ podatkowy pierwszej instancji, mają być zasadą. Równie dobrze organ podatkowy pierwszej instancji może wydać postanowienie o nadaniu w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności dopiero po wpłynięciu w terminie odwołania od danej nieostatecznej decyzji albo w ogóle na etapie prowadzonego postępowania podatkowego, już przez organ odwoławczy. Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej może być nadawany przez organ podatkowy pierwszej instancji do momentu upływu 14-dniowego terminu do wniesienia odwołania, najpóźniej jednak (po wpłynięciu odwołania w terminie) do chwili wydania decyzji przez podatkowy organ odwoławczy. Czynność ta nie może być wykonana po wydaniu decyzji przez podatkowy organ odwoławczy. Gdyby jednakże tak się stało, wydane postanowienie o nadaniu decyzji (ostatecznej w tym momencie) rygoru natychmiastowej wykonalności należałoby uznać jako podjęte bez podstawy prawnej.

Na postanowienie w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie, wnoszone w ciągu 7 dni do organu wyższego stopnia, za pośrednictwem organu pierwszej instancji. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji.

Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie skraca terminu płatności wynikającego z decyzji lub przepisu prawa. Ustawodawca postanowił, że decyzja o zabezpieczeniu ma rygor natychmiastowej wykonalności z mocy prawa, chyba że przyjęto zabezpieczenie, o którym mowa w art. 33d § 2.

Stosownie do treści art. 33 o.p. zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim – także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zabezpieczenia w wyżej wskazanych okolicznościach można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego,
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
- 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

W przypadku, o którym tu mowa, organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu:

- 1) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w pkt 1;
- 2) przybliżoną kwotę zobowiązania podatkowego oraz kwotę odsetek za zwłokę należnych od tego zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu, jeżeli zabezpieczenie następuje przed wydaniem decyzji, o której mowa w pkt 2.

Wyjątkiem od powyższej zasady o natychmiastowej wykonalności z mocy prawa decyzji o zabezpieczeniu jest przyjęcie zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p. Zgodnie z tą regulacją zabezpieczenie wykonania decyzji następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z tej decyzji, wraz z odsetkami za zwłokę, w formie:

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej,
- 2) poręczenia banku,
- 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku,
- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku,
- 5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej,
- 6) uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego,
- 7) pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

Ustawodawca postanowił o wyłączeniu możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności następującym rodzajom decyzji podatkowych:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego,
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
- 3) określającej wysokość zwrotu podatku,
- 4) określającej wysokość odsetek za zwłokę,
- 5) orzekającej o odpowiedzialności podatkowej płatnika,
- 6) orzekającej o odpowiedzialności podatkowej inkasenta,
- 7) orzekającej o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej,
- 8) orzekającej o odpowiedzialności podatkowej spadkobiercy.

Powyższe musi odnosić się jednak do sytuacji w zakresie objętym wnioskiem, o którym mowa w art. 14m § 3 o.p. W myśl tego unormowania, na wniosek podatnika, który zastosował się do interpretacji, w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w art. 14m § 1, albo – w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem – określa wysokość nadpłaty. W powyższej sytuacji nie następuje wykonanie decyzji do czasu zakończenia postępowania w sprawie zwolnienia z podatku.

3.2. Wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej

Ustawodawca w art. 239e o.p. wprowadził ogólną regułę o wykonalności podatkowej decyzji ostatecznej organu podatkowego. Z podatkową decyzją ostateczną mamy do czynienia wówczas, gdy:

- 1) po jej wydaniu upłynął 14-dniowy termin do wniesienia od niej odwołania,
- 2) strona nie wniosła w 14-dniowym terminie odwołania od niej.

Z wynikającej z art. 128 o.p. zasady trwałości decyzji należy wnosić, iż w przypadku rozstrzygnięć, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, stają się one ostateczne. Odwołanie nie służy od decyzji, jeżeli upłynął od jej doręczenia 14-dniowy termin do wniesienia od niej odwołania (jest ostateczna) oraz od każdej decyzji wydanej przez organ drugiej instancji (jest ostateczna po zakończeniu (wyczerpaniu) toku instancji).

Podleganie wykonaniu decyzji ostatecznej oznacza, że wierzyciel podatkowy (określony związek publicznoprawny: m.in. Skarb Państwa, gmina – miasto) może domagać się efektywnego wykonania ciążącego na danym podmiocie zobowiązania podatkowego. Należy pamiętać, że w polskim systemie obowiązuje zasada doprowadzenia do wykonania przez stronę decyzji bez stosowania środków przymusu (art. 124 o.p.), tj. przekonania zobowiązanego, aby np. uiścił podatek czy odsetki za zwłokę w celu uniknięcia konieczności wszczęcia postępowania egzekucyjnego, o którym mowa w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Oczywiście wierzyciel podatkowy może uruchomić procedury przewidziane w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w celu doprowadzenia do przymusowego uiszczenia podatku czy odsetek za zwłokę. Postępowaniem egzekucyjnym w administracji nazywamy działania zmierzające do realizacji zamierzeń wynikających z przepisów materialnego prawa administracyjnego. W polskim systemie prawa administracja sama jest upoważniona do stosowania środków egzekucyjnych, bez potrzeby zwracania się do sądów o zastosowanie tych środków.

Ustawodawca, poprzez treść art. 239e o.p., przewiduje możliwość wstrzymania przez organ podatkowy wykonania ostatecznej decyzji podatkowej. Zapis omawianego unormowania nie pozostawia wątpliwości, że nie stanowi on samoistnej podstawy do wstrzymania wykonania podatkowej decyzji ostatecznej. Wstrzymanie wykonania rozstrzygnięcia podatkowego będzie możliwe dopiero po zaistnieniu przesłanek w artykułach określonych poniżej⁹⁴. WSA w Gdańsku zauważył, że z przepisu art. 239e o.p. wynika jedynie, że decyzja ostateczna podlega wykonaniu bez potrzeby nadania jej klauzuli wykonalności, co nie oznacza, że z chwilą wydania takiej decyzji bezprzedmiotowe staje się postępowanie dotyczące zażalenia na postanowienie o wcześniejszym nadaniu rygoru wykonalności decyzji nieostatecznej⁹⁵. W orzeczeniu z dnia 21 lutego 2013 r. NSA podkreślał, że „organ podatkowy nie ma podstaw ani do wydania postanowienia o wszczęciu postępowania w przedmiocie wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej, ani o odmowie wszczęcia takiego postępowania. Z treści art. 239f o.p., odczytywanej z uwzględnieniem zasady wynikającej z art. 239e tej ustawy, nie można wywieść, że w okresie od doręczenia decyzji ostatecznej stronie do dnia wniesienia przez nią skargi do sądu administracyjnego organ podatkowy nie może podejmować działań mających na celu przymusowe wykonanie tej decyzji, a wszystkie czynności organu podatkowego dokonane przed dniem złożenia wniosku o wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej są przedwczesne i powinny zostać anulowane”⁹⁶.

W art. 239e o.p. ustawodawca wprowadza dwie enumeratywnie określone zasady wstrzymania przez organ podatkowy pierwszej instancji wykonania podatkowej decyzji ostatecznej. Mianowicie, organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje wykonanie decyzji ostatecznej w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego:

- 1) na wniosek – po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p. – do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania, lub
- 2) z urzędu – po prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

Należy zwrócić uwagę, że w omawianej regulacji ustawodawca nie posługuje się instytucją uznania administracyjnego. Użyty zwrot „organ podatkowy pierw-

94 Zob. też *Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, 9 września 2008 r., Warszawa, s. 13 (druk nr 951).

95 Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 maja 2010 r., I SA/Gd 227/10, niepubl.

96 Orzeczenie NSA z dnia 21 lutego 2013 r., I FSK 275/12, Lex nr 1354017.

szej instancji wstrzymuje wykonanie decyzji ostatecznej” ma charakter obligujący. Oczywiście organ podatkowy pierwszej instancji będzie zobligowany do wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej po zaistnieniu łącznie wszystkich określonych tu warunków. Wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej możliwe jest na wniosek lub z urzędu.

Na wniosek danego podmiotu organ podatkowy pierwszej instancji ma obowiązek wstrzymać wykonanie decyzji ostatecznej w razie:

- 1) wniesienia skargi do sądu administracyjnego,
- 2) po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p. – do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania.

Należy zwrócić uwagę, że wniosek, o którym tu mowa, podlega załatwieniu bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 14 dni. Niezałatwienie wniosku w tym terminie powoduje wstrzymanie wykonania decyzji do czasu doręczenia postanowienia w sprawie przyjęcia zabezpieczenia, chyba że przyczyny niezałatwienia wniosku w terminie zostały spowodowane przez stronę. Podkreślenia wymaga fakt, że obowiązek wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej istnieje tylko wówczas, gdy nastąpi przyjęcie przez wierzyciela zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d § 2 o.p. Zgodnie z tą regulacją zabezpieczenie wykonania decyzji może być udzielone w co najmniej jednej z następujących form:

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej,
- 2) poręczenia banku,
- 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku,
- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku,
- 5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej,
- 6) uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego,
- 7) pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

Z urzędu organ podatkowy pierwszej instancji ma obowiązek wstrzymać wykonanie decyzji ostatecznej w razie:

- 1) wniesienia skargi do sądu administracyjnego,

- 2) po prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

W obu wyżej opisanych przypadkach wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej trwa do momentu uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego. W sprawie wstrzymania wykonania decyzji wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie, wnoszone w terminie 7 dni do organu podatkowego wyższego stopnia.

Nawet wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej organu podatkowego nie mogło pozbawiać uprawnień strony do dobrowolnego jej wykonania. Należy pamiętać, że zgodnie z art. 124 o.p. – organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji, bez stosowania środków przymusu. W wyroku z dnia 4 września 2013 r. NSA stwierdził, że „nie jest możliwe pominięcie, przy zastosowaniu art. 76 § 1 o.p., regulacji zawartej w art. 239a tej ustawy, a więc dokonywania zaliczania czy to nadpłat, czy zwrotów podatków na poczet zaległości podatkowych wynikających z nieostatecznych decyzji. Przepis art. 239a o.p. obejmuje dobrowolne wykonanie decyzji, o którym mowa w art. 239g tej ustawy. Gdyby uznać, że art. 239a o.p. przewiduje jedynie niemożliwość wykonania obowiązku w drodze przymusu egzekucyjnego, to przepis art. 239g tej ustawy byłby zbędny”⁹⁷.

W razie wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej przez organ podatkowy, a następnie dobrowolnego wykonania tego rozstrzygnięcia przez stronę, postanowienie o wstrzymaniu staje się bezprzedmiotowe. Ustawodawca nie przewidział jednak w tym zakresie regulacji prawnej, która dawałaby podstawę do wygaśnięcia postanowienia o wstrzymaniu wykonania decyzji lub umorzenia postępowania w tej sprawie jako bezprzedmiotowego. Wstrzymanie wykonania decyzji nie rodzi skutku materialnoprawnego w zakresie możliwości nienaliczania odsetek za zwłokę. Odsetki za zwłokę w takiej sytuacji nadal są naliczane.

Samo ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie może powodować automatycznej wykonalności decyzji. Należy tylko przypomnieć, że w myśl art. 239f § 1 pkt 2 o.p. z urzędu organ podatkowy pierwszej instancji ma obowiązek wstrzymać wykonanie decyzji ostatecznej, przy wniesionej skardze do sądu administracyjnego, w razie dokonania prawomocnego wpisu hipoteki przymusowej lub wpisu zastawu skarbowego, korzystających z pierwszeństwa zaspoko-

97 Wyrok NSA z dnia 4 września 2013 r., I FSK 1119/12, Lex nr 1375561.

jenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. Przepisy o wykonaniu decyzji należy stosować odpowiednio do postanowień podlegających wykonaniu. Przykładem takich postanowień będą: postanowienie o obciążeniu kosztami postępowania podatkowego, postanowienie o nałożeniu kary porządkowej czy postanowienie o zaliczeniu wpłaty na poczet podatku. Użyty przez ustawodawcę zwrot o obowiązku odpowiedniego stosowania do postanowień wymienionych tu przepisów oznacza, iż unormowań tych nie należy przenosić w sposób mechaniczny, bezpośredni, bez uwzględnienia specyfiki i charakteru prawnego postanowienia. W literaturze podkreśla się, że postanowienia mają bardzo zróżnicowany charakter i wobec każdego rodzaju postanowienia mogą zaistnieć powody odmiennej interpretacji danego przepisu⁹⁸.

4. Zwyczajne środki zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych

4.1. Uwagi ogólne

W jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym prowadzonym przed organami podatkowymi obowiązuje zasada dwuinstancyjności tego postępowania (art. 127 o.p.)⁹⁹. Zasada ta poprzez swoje umocowanie w art. 78 Konstytucji RP stanowi ważną gwarancję oraz środek ochrony praw i wolności stron postępowania¹⁰⁰. Oznacza to, że strona postępowania podatkowego niezadowolona z rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji może zwrócić się w odwołaniu (zażaleniu) do organu podatkowego wyższego stopnia w terminie 14 (7) dni od dnia doręczenia decyzji (postanowienia) o rozpatrzenie swojej sprawy. Odwołanie oraz zażalenie są zaliczane do zwyczajnych środków zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych¹⁰¹. Odwołanie od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy tylko do jednej wyższej instancji (art. 220 o.p.). Z kolei na wydane w toku postępowania postanowienia zażalenie służy wówczas, gdy o.p. tak stanowi (art. 236 § 1 o.p.). Postanowienia, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji (art. 237 o.p.). W ramach tego postępowania można wyróżnić dwie fazy. Taki model ujęcia postępowania odwoławczego został przed wielu laty w doktrynie prawa zaproponowany przez Barbarę Adamiak¹⁰². Są to: (1) postępowanie

98 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 246.

99 S. Presnarowicz, *Realizacja zobowiązań podatkowych...*, op. cit., s. 782.

100 Zob. W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2007, s. 75.

101 Do weryfikacji ostatecznych rozstrzygnięć podatkowych służą tzw. nadzwyczajne środki zaskarżenia – wniosek o wznowienie postępowania podatkowego, stwierdzenie nieważności rozstrzygnięcia lub też tryb w celu zmiany bądź uchylecia rozstrzygnięcia. Więcej na ten temat zobacz podrozdział następnny.

102 Zob. B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2013, s. 284 i n.

odwoławcze (zażaleniu) przed organem pierwszej instancji oraz (2) postępowanie odwoławcze (zażaleniu) przed organem podatkowym wyższego stopnia. Podział taki wynika z istoty normatywnego ujęcia procedury wnoszenia odwołania (zażalenia) od rozstrzygnięć podatkowych (art. 223 o.p.). Zarówno bowiem odwołanie od decyzji podatkowej, jak również zażalenie na postanowienie podatkowe wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał rozstrzygnięcie.

4.2. Pojęcie odwołania oraz jego cechy

Odwołanie oraz zażalenie zaliczane są do zwyczajnych środków zaskarżenia w postępowaniu podatkowym, gdyż przysługują na rozstrzygnięcia nieostateczne¹⁰³. Odwołanie jest najczęściej stosowanym przez podmioty stosunków prawno-podatkowych środkiem obrony ich interesów. Jest to jednocześnie środek kontroli i samokontroli decyzji wydawanych przez organ pierwszej instancji. Termin „odwołanie”, zwany dawniej „rekursem administracyjnym”, został wprowadzony na mocy art. 71 Konstytucji z 1921 r.¹⁰⁴. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że odwołanie jest podstawowym środkiem zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym z uwagi na krąg decyzji administracyjnych podlegających zaskarżeniu oraz na szerokie podstawy zaskarżenia, umożliwiające kwestionowanie legalności, jak też zasadności decyzji¹⁰⁵. Podstawowymi cechami wyróżniającymi odwołanie oraz zażalenie, jako zwyczajnych środków zaskarżenia, są ich dewolutywność oraz suspensywność.

Dewolutywność odwołania i zażalenia. Pod pojęciem dewolutywności będziemy rozumieli sytuację, kiedy poprzez wniesienie odwołania dochodzi do przeniesienia rozpoznania sprawy podatkowej przed inny, wyższego stopnia organ podatkowy¹⁰⁶. Mając na uwadze powyższe wywody, należy przyjąć, że odwołanie (zażalenie) w postępowaniu podatkowym co do zasady ma charakter względnie dewolutywny, z jednym wyłączeniem (bez skutku dewolutywnego). Względna dewolutywność odwołania (zażalenia) polega na tym, iż odwołanie (zażalenie) „przechodzi” wraz z daną sprawą do rozpatrzenia przez właściwy organ podatkowy wyższego stopnia (art. 220 § 2 o.p.), przy czym organ pierwszej instancji w jednym przypadku odstąpi od przekazania sprawy organowi podatkowemu wyższego stopnia. Mianowicie jeżeli organ, który wydał decyzję, uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wyda nową decyzję, którą

103 Do obalania rozstrzygnięć ostatecznych służą tzw. tryby nadzwyczajne (wznowienie postępowania podatkowego; stwierdzenie nieważności decyzji; zmiana bądź uchylene decyzji).

104 W myśl art. 71 Konstytucji z 1921 r. „odwołanie się od orzeczeń organów zarówno rządowych, jak i samorządowych dopuszczone będzie tylko do jednej wyższej instancji, o ile ustawy nie przewidują w tym względzie wyjątków”.

105 Zob. B. Adamiak, *Odwołanie w polskim systemie postępowania administracyjnego*, Wrocław 1980, s. 28 i wyżej cytowana tam literatura.

106 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 255.

uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję. Od nowej decyzji służy stronie odwołanie (art. 226 o.p.).

Z wyłączeniem dewolutywności zwyczajnego środka zaskarżenia (bez skutku dewolutywnego) mamy do czynienia wówczas, gdy decyzję (postanowienie) w pierwszej instancji wyda Minister Finansów, dyrektor izby skarbowej, dyrektor izby celnej lub samorządowe kolegium odwoławcze¹⁰⁷. Odwołanie (zażalenie) od decyzji (postanowienia) rozpatruje bowiem ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym (art. 221 o.p.). W literaturze przedmiotu to odstępstwo od dewolutywności zwyczajnego środka zaskarżenia zostało poddane krytyce¹⁰⁸. W orzeczeniu z dnia 3 kwietnia 2007 r. NSA zauważył, że „unormowanie przewidziane w art. 78 zd. 1 Konstytucji RP odnosi się do środka zaskarżenia wyposażonego w cechę dewolutywności. Środek zaskarżenia kierowany do tego samego organu w celu ponownego rozpoznania sprawy, czyli wnioski o ponowne rozpatrzenie sprawy nie jest odwołaniem, według reguł zawartych w Ordynacji podatkowej, bez względu na jego nazwę. Ustawowe «mianowanie» organu pierwszej instancji organem również wyższej instancji w celu przydania mu przymiotu organu odwoławczego – jest sprzeczne z zasadą dwuinstancyjności. Natomiast art. 13 § 1 pkt 1 lit. b i c oraz art. 221 o.p. nie zawierają wprost upoważnienia do rozpatrywania spraw w przedmiocie nieważności, na podobieństwo tych, które posiada mocą art. 13 § 2 pkt 1 i 2 o.p. Minister Finansów, a także naruszają porządek prawny określony w art. 127 i 220 § 2 o.p., jak również pozostają w sprzeczności z art. 2, 32 ust. 1 i 78 Konstytucji RP¹⁰⁹. Osoba podpisująca decyzję albo sama osobiście pełni funkcję organu podatkowego, albo jest osobą zatrudnioną w organie i upoważnioną na podstawie art. 143 § 1 o.p. do wydawania decyzji. Tak więc każda osoba, która umieściła na decyzji jeden z jej niezbędnych elementów w postaci podpisu osoby upoważnionej do wydawania decyzji, niewątpliwie jest osobą, która brała udział w wydaniu tej decyzji. Osoba, która podpisała decyzję w pierwszej instancji, podlega na podstawie art. 130 § 1 pkt 6 o.p. wyłączeniu od załatwiania wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy zakończonej tą decyzją¹¹⁰. Również w orzeczeniu z dnia 6 grudnia 2007 r. WSA w Warszawie podkreślał, że „brak klasycznej instancyjności postępowania rozumianej jako rozpatrywanie sprawy przez inny organ (wyższego stopnia) niż ten, który wydał decyzję, nie może być decydującym czynnikiem skutkującym odstąpieniem od wymogu respektowania dyspozycji art. 130 § 1 pkt 5 o.p. (obecnie pkt 6). Wolą ustawodawcy minister właściwy do spraw finansów publicznych – Minister Finansów wydaje także decyzje w pierwszej instancji, a to oznacza, iż brak jest normatywnych przeciwwskazań, aby w sto-

107 *Ibidem*, s. 257.

108 J.P. Tarno, *Zasada dwuinstancyjności postępowania w postępowaniu podatkowym*, Administracja 2008, nr 3, s. 5–25.

109 Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2007 r., II FSK 519/06, Lex nr 400345.

110 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2004 r., III SA 2220/02, niepubl.

sunku do takich decyzji w postępowaniu uruchamianym odwołaniem wyłączony był zakaz zajmowania się tą samą sprawą przez osobę, która «brała udział w wydaniu» decyzji pierwszoinstancyjnej. Jedynym dopuszczalnym wyjątkiem w tym zakresie jest osoba piastująca funkcję organu podatkowego – funkcję Ministra Finansów. Taka osoba może wydać obie decyzje. Wyłączenie pracownika Ministerstwa Finansów (od dnia 1 września 2003 r. – pracownika urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych), o którym jest mowa w art. 130 § 1 pkt 6 o.p. (od dnia 1 stycznia 2003 r. – art. 130 § 1 pkt 6) dotyczy także sytuacji przewidzianej w art. 221 o.p., tj. rozpatrywania odwołania od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych przez ten sam organ, z wyjątkiem przypadku, gdy decyzja pierwszoinstancyjna została wydana przez osobę piastującą funkcję tego organu podatkowego¹¹¹. Natomiast w uchwale 7 sędziów z dnia 18 lutego 2013 r. NSA stwierdził, że „art. 130 § 1 pkt 6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.) ma zastosowanie do pracownika organu jednoosobowego w postępowaniu odwoławczym, o którym mowa w art. 221 tej ustawy¹¹².

Dwuinstancyjność postępowania obowiązuje także w odniesieniu do decyzji wydanych w pierwszej instancji przez Prezesa Głównego Urzędu Cei i realizowana jest przez możliwość złożenia odwołania (art. 221 o.p.). Złożenie skargi na decyzję wydaną w pierwszej instancji stanowi naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania i powoduje niedopuszczalność skargi¹¹³. Decyzja organu odwoławczego zapadła w rezultacie wniesienia zażalenia na postanowienie o udzieleniu interpretacji ma charakter rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjnego. Od powyższej decyzji dyrektora izby skarbowej przysługuje odwołanie na podstawie art. 221 o.p. Brak wykorzystania przysługującego stronie środka zaskarżenia w myśl art. 52 w zw. z art. 58 § 1 pkt 6 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi skutkuje odrzuceniem skargi¹¹⁴.

Suspensywność odwołania i zażalenia. Inną cechą odwołania oraz zażalenia jest suspensywność. Oznacza ona „wstrzymanie uprawomocnienia się”, czyli wykonalności danego rozstrzygnięcia podatkowego, bez względu na to, czy środek zaskarżenia jest czy też nie jest dewolutywny¹¹⁵. Wniesienie odwołania lub zażalenia wywołuje skutek bezwzględnie suspensywny. Ustawodawca postanowił bowiem, że decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podle-

111 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 grudnia 2007 r., III SA/Wa 1694/07, Lex nr 368375.

112 Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 18 lutego 2013 r., I GPS 2/12, ONSAiWSA 2013, nr 4, poz. 59; OSP 2013, nr 11, poz. 107; LEX nr 1271653, Rzeczposp. „PCD” 2013, nr 4, s. 4; POP 2013, nr 4, s. 333–343.

113 Postanowienie NSA z dnia 11 stycznia 2001 r., V SA 949/00, LEX nr 109302.

114 Postanowienie WSA z dnia 15 listopada 2005 r., III SA/Wa 2416/05, POP 2006, z. 5, poz. 84, z głosem aprobującą B. Brzezińskiego, M. Masternaka.

115 T. Ereciński, *Apelacja w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 2009, s. 20

ga wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności (art. 239a o.p.)¹¹⁶.

4.3. Wszczęcie i prowadzenie postępowania odwoławczego przed organem pierwszej instancji

4.3.1. Podmioty legitymizowane do wniesienia odwołania oraz przedmiot odwołania

Do podstawowych elementów prowadzonego postępowania odwoławczego (zażaleniowego) przed organem pierwszej instancji należy zaliczyć występujące przed nim podmioty oraz przedmiot tego postępowania.

W postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) możemy wyróżnić dwa rodzaje podmiotów: organy pierwszej instancji (organy podatkowe i organy kontroli skarbowej) oraz stronę postępowania (także inne podmioty). Od decyzji organu pierwszej instancji prawo złożenia odwołania (zażalenia) służy stronie (art. 220 o.p.) oraz innym podmiotom. Z zagadnieniem tym wiąże się istotna kwestia posiadania legitymacji odwoławczej przez uprawnione podmioty. Strona postępowania odwoławczego posiada pełną, w żaden sposób prawnie nieograniczoną legitymację odwoławczą¹¹⁷. Zgodnie z art. 133 o.p. **stroną odwoławczego postępowania podatkowego przed pierwszą instancją** jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie, o których mowa w art. 110–117a o.p., które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej inna niż wymieniona wyżej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciąży na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. Stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik spółki wymienionej w art. 115 § 1 o.p., uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku. W przypadku małżonków wspólnie opodatkowanych jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga¹¹⁸. Ustawodawca przewiduje także możliwość uczestniczenia organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym na prawach strony. Jest to jeden ze współuczestników postępowania podatkowego¹¹⁹. Nie zdefiniowano w o.p. organi-

116 S. Presnarowicz, *Realizacja zobowiązań podatkowych...*, op. cit., s. 784.

117 *Ibidem*.

118 Na temat pojęcia stron zob. P. Pietrasz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, op. cit., s. 680 i n.

119 B. Pahl, *Współuczestnicy w procedurach podatkowych*, Warszawa 2013, s. 265 i n.

zacji społecznej¹²⁰. Pojęcie to wyjaśnia art. 5 § 2 pkt 5 k.p.a.¹²¹. Również w literaturze przedmiotu podejmowano próby określenia tego rodzaju podmiotów¹²². Organizacja społeczna może w sprawie dotyczącej innej osoby, za jej zgodą, występować z żądaniem wszczęcia postępowania oraz dopuszczenia jej do udziału w postępowaniu, jeżeli jest to uzasadnione celami statutowymi tej organizacji i gdy przemawia za tym interes publiczny (art. 133a o.p.). W **odwoławczym postępowaniu podatkowym** organizacja społeczna posiada ograniczoną legitymację odwoławczą. Warunkiem bowiem niezbędnym do przyjęcia, że posiada ona uprawnienie do złożenia odwołania, jest jej udział w toczącym się postępowaniu przed organem pierwszej instancji¹²³. W postępowaniu tym na każdym jego etapie (stadium) wziąć także może udział prokurator¹²⁴ oraz Rzecznik Praw Obywatelskich. Podmiotom tym przysługują szerokie uprawnienia określone w dziale IV k.p.a.¹²⁵. Z udziałem prokuratora oraz Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu odwoławczym także wiąże się pojęcie legitymacji odwoławczej tych podmiotów. W doktrynie prawa nie ma zgodności poglądów co do możliwości wnoszenia odwołania przez prokuratora w sytuacji, gdy nie brał on udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Zgodzić się należy z Janem Zimmermannem, że przewidziana przez ustawodawcę możliwość wzięcia udziału przez prokuratora w każdym stadium postępowania powinna być interpretowana szeroko. Prokurator może bowiem odwołać się od każdej decyzji kończącej postępowanie przed organem pierwszej instancji, bez względu na to, czy brał czy też nie brał udziału w tym postępowaniu¹²⁶. Do uprawnień odwoławczych Rzecznika Praw Obywatelskich rozwiązania te stosuje się analogicznie. Strona może działać w postępowaniu odwoławczym przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Zarówno w doktrynie prawa podatkowego, jak i w orzecznictwie sądowym panuje zgodny pogląd, iż „pominięcie przez organ [...] pełnomocnika strony jest równoważne z pominięciem strony w postępowaniu i uzasadnia wznowienie postępowania [...]”¹²⁷. Pełnomocnikiem strony może być osoba fizyczna, która posiada pełną zdolność do czynności prawnych.

120 *Ibidem*, s. 699 i n.

121 W myśl art. 5 § 2 pkt 5 k.p.a. pod pojęciem organizacji społecznej ustawodawca rozumie organizacje zawodowe, samorządowe, spółdzielcze i inne organizacje społeczne.

122 W *Wielkiej encyklopedii prawa*, red. E. Smoktunowicz, Białystok–Warszawa 2000, s. 596, czytamy: organizacja społeczna „to trwałe zrzeszenie osób fizycznych oraz prawnych, tzn. takie grupy tych podmiotów, które związane są wspólnym celem i stałą więzią organizacyjną, niewchodzące w skład aparatu państwowego i niebędące zarazem spółkami prawa prywatnego”.

123 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 280.

124 Więcej o udziale prokuratora w postępowaniu podatkowym R. Dowgier, B. Pahl, *Skutki działań prokuratora w postępowaniu podatkowym*, PiP 2007, z. 6, s. 25 i n. oraz B. Pahl, *Współuczestnicy...*, *op. cit.*, s. 140 i n.

125 Zob. art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. w zw. z art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (tekst jedn. Dz.U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.).

126 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 255; odmienny pogląd wyraża B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 281.

127 Wyrok NSA z dnia 10 lutego 1987 r., SA/Wr 875/86, ONSA 1987, nr 1, poz. 13.

Z pojęciem przedmiotu postępowania odwoławczego (zażaleniowego) przed organem podatkowym pierwszej instancji wiąże się potrzeba dookreślenia „podatkowej sprawy odwoławczej (zażaleniowej)”. Pod pojęciem podatkowej sprawy odwoławczej (zażaleniowej) należy rozumieć taki rodzaj sprawy podatkowej, która zaistniała w obrocie prawnym w związku z wniesieniem przez uprawniony podmiot odwołania (zażalenia) od rozstrzygnięcia podatkowego (decyzji, postanowienia)¹²⁸. Strona postępowania podatkowego wnosi odwołanie (zażalenie) do organu podatkowego wyższego stopnia w terminie 14 (7) dni od dnia doręczenia decyzji (postanowienia). Na wydane w toku postępowania postanowienie zażalenie służy wówczas, gdy o.p. tak stanowi (art. 236 o.p.).

4.3.2. Wymogi formalne odwołania oraz procedowanie w zakresie wymogów formalnych odwołania

Zgodnie z art. 168 o.p. do podań ustawodawca zalicza żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia oraz wnioski. Mogą one być wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, utworzoną na podstawie ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne¹²⁹. Odwołanie (podanie) wniesione w formie dokumentu elektronicznego powinno: (1) być uwierzytelnione przy użyciu mechanizmów określonych w art. 20a ust. 1 albo ust. 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz (2) zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym we wzorze odwołania określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują wnoszenie podań według określonego wzoru.

Odwołanie to też podanie. Odwołanie (podanie) powinno zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi oraz jej adresu (miejsca zamieszkania lub pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności), a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych. Odwołanie wniesione pisemnie albo ustnie do protokołu powinno być podpisane przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli odwołanie wnosi osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, podanie lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu. Jeżeli odwołanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy pierwszej instancji wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje niedopuszczalność odwołania. Jeżeli odwołanie nie zawiera adresu, organ

128 S. Presnarowicz, *Realizacja zobowiązań podatkowych...*, *op. cit.*, s. 787.

129 Dz.U. Nr 64, poz. 565.

pierwszej instancji przekazuje je do organu drugiej instancji, a organ drugiej instancji pozostawia je bez rozpatrzenia. W tym przypadku nie dokonuje się wezwania oraz nie wydaje się postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia czy też nie stwierdza się jego niedopuszczalności. Sprawę taką organ odwoławczy załatwia poprzez adnotację i zwraca akta organowi podatkowemu pierwszej instancji (art. 177 o.p.). Co do zasady jednak organ podatkowy drugiej instancji wydaje postanowienie w sprawie niedopuszczalności odwołania (art. 228 o.p.)¹³⁰.

Elementy odwołania. Na podstawie art. 222 oraz art. 222 w zw. z art. 239 o.p. odwołanie (zażalenie) od decyzji (postanowienia) organu pierwszej instancji powinno: (1) zawierać zarzuty przeciw decyzji, (2) określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz ewentualnie (3) wskazywać dowody uzasadniające to żądanie.

Od dawna w doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, że w odwołaniu nie wystarczy wskazanie, że strona jest niezadowolona z decyzji¹³¹. W orzecznictwie sądowym zwraca się szczególną uwagę na obowiązki odwołujących się wynikające z tej regulacji. W wyroku z dnia 7 maja 1993 r. NSA podkreślał, że „odwołanie w postępowaniu podatkowym nie może być prostym wyrazem niezadowolenia z decyzji, ale powinno zawierać zarzuty stawiane decyzji urzędu skarbowego [obecnie naczelnika urzędu skarbowego – przypis aut.], określać zakres i rodzaj zmian, które powinny być wprowadzone do tej decyzji oraz uzasadniać zarzuty i żądania przez powołanie dowodów”¹³². Z kolei w orzeczeniu z dnia 18 września 2007 r. NSA zauważył, że „wymagania formalne stawiane odwołaniu w art. 222 o.p. muszą być oceniane w sposób niekolidujący z zasadami dwuinstancyjności postępowania administracyjnego. Jeżeli więc strona wniesie w terminie odwołanie od decyzji organu podatkowego, to nawet nieprecyzyjność zawartych w nim zarzutów nie upoważnia organów skarbowych do kierowania podatnika na drogę zmierzającą do uruchomienia odrębnego postępowania”¹³³. W innym wyroku z dnia 18 stycznia 2007 r. NSA stwierdzał, że „nienazwanie czy też błędne nazwanie czynności procesowej, np. odwołania, nie przesądza jeszcze o jej treści. W związku z tym należy zauważyć, że rygoryzm przepisu art. 222 o.p. nie jest bezwzględny i niedotrzymanie warunków, o których w nim mowa, nie wywołuje z mocy prawa negatywnych skutków dla strony postępowania podatkowego”¹³⁴.

Zarzuty przeciw decyzji w odwołaniu. Od rozstrzygnięcia wszystkich zarzutów odwołania organ odwoławczy nie może się zwolnić z tego powodu, że niektórych z tych zarzutów strona nie podnosiła w toku postępowania, również w toku

130 J. Gluchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 94.

131 A. Borodo, (w:) J. Gluchowski (red.), *Prawo podatkowe*, Toruń 1993, s. 154.

132 Wyrok NSA z dnia 7 maja 1993 r., SA/Po 2180/92, Glosa 1995, nr 3, poz. 11; zob. też głosę do tego wyroku N. Gajl, Glosa 1995, nr 3, poz. 11.

133 Orzeczenie NSA z dnia 18 września 2007 r., II FSK 1153/06, Lex nr 296067, G.Prawna 2007, nr 9, 185.

134 Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2007 r., II FSK 74/06, Lex nr 286683.

postępowania kontrolnego¹³⁵. Na gruncie postępowania uregulowanego w ordynacji podatkowej, której przepisy działu IV stosuje się odpowiednio do postępowania celnego na podstawie art. 262 ustawy z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny¹³⁶, w pełni funkcjonuje zasada zawarta w art. 6 kc., że ciężar dowodu co do faktu spoczywa na stronie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Przepis z art. 222 o.p. wymaga bowiem, by odwołanie od decyzji zawierało zarzuty przeciw zaskarżonej decyzji, określało istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywało dowody uzasadniające to żądanie. Oznacza to, że na stronie ciąży obowiązek wykazania faktów, które uzasadniałyby jej twierdzenia kwestionujące ustalenia organu¹³⁷. Wprawdzie art. 222 o.p. stanowi, że odwołanie powinno: (1) zawierać zarzuty przeciwko decyzji, (2) określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz (3) wskazywać dowody uzasadniające to żądanie, czyli jednoznacznie określa wymogi, jakie powinno spełniać, to jednak wniesienie przez stronę podania w terminie 14 dni od dnia doręczenia jej decyzji organu pierwszej instancji nawiązującego do rozstrzygnięcia nie zwalnia organu pierwszej instancji od obowiązku wyjaśnienia, czego właściwie dotyczy żądanie strony¹³⁸. Skoro podatnik, czyniąc zadość obowiązkowi wynikającemu z art. 222 o.p., wskazał na istotny dla rozstrzygnięcia sprawy dowód, to nieprzeprowadzenie go przez organ odwoławczy nastąpiło z obrazą przepisu art. 229 tej ustawy. Sprzedaż towarów, które mogą być użyte jako opakowania zwrotne, jest opodatkowana podatkiem od towarów i usług jedynie w sytuacji, gdy dokonywana jest przez producentów lub importerów. Takiemu opodatkowaniu nie podlega natomiast dalszy obrót tymi towarami¹³⁹. Artykuł 222 o.p., jako przepis wyjątkowy, powinien być interpretowany w sposób ścisły. Wykładnia rozszerzająca prowadzić bowiem może do ograniczenia jednego z podstawowych praw procesowych strony postępowania podatkowego, jakim jest prawo do instancyjnej kontroli decyzji, a w konsekwencji – do kontroli sądowej¹⁴⁰. W orzeczeniu z dnia 2 czerwca 2009 r. WSA we Wrocławiu zauważył, że „zarzuty odnoszące się do postępowania podatkowego już na etapie postępowania instancyjnego muszą zawierać konkretne «[...] zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie» (art. 222 o.p.). Tym bardziej więc, żądając skontrolowania legalności działań administracji przez Sąd, skarżący – szczególnie gdy jest zastępowany przez profesjonalnego pełnomocnika – nie może ograniczać się jedynie do kwestionowania stanowiska organów, ale powinien przeciwko nim wysunąć konkretne, poparte dowodami argumenty, umożliwiając

135 Wyrok NSA z dnia 22 października 2002 r., I SA/Wr 1137/00, POP 2003, z. 2, poz. 27.

136 Dz.U. Nr 23, poz. 117.

137 Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2002 r., SA/Sz 1508/01, Glosa 2003, nr 3, s. 34.

138 Wyrok NSA z dnia 21 marca 2001 r., SA/Sz 2313/99, niepubl.

139 Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r., I SA/Lu 28/99, niepubl.

140 Wyrok NSA z dnia 22 marca 2000 r., I SA/Ka 1729/98, M. Pod. 2000, nr 11, s. 2.

Sądowi merytoryczną ocenę racji obu stron sporu¹⁴¹. Z kolei w wyroku z dnia 12 lutego 2008 r. WSA w Gdańsku podnosił, że „jeżeli strona w odwołaniu podniosła, że kwestionowana decyzja jest «dla niej i dla rodziny krzywdząca», to biorąc pod uwagę, że przedmiotem sprawy jest umorzenie zaległości podatkowej, co może nastąpić zgodnie z art. 67a Ordynacji podatkowej ze względu na m.in. «słuszny interes strony», taka treść odwołania jest wystarczająca, aby uznać, że strona stawia zarzut naruszenia art. 67a Ordynacji podatkowej. Nie może także budzić wątpliwości zakres żądania strony. Uznając decyzję organu pierwszej instancji za krzywdzącą, strona kwestionuje ją w całości¹⁴²».

Określenie istoty i zakresu żądania w odwołaniu. Odwołanie, stosownie do postanowień art. 222 o.p., powinno zawierać określenie istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania. Sporządzający ten środek zaskarżenia powinien sprecyzować swoje oczekiwania kierowane do organu odwoławczego. Istotę i zakres żądania należy formułować w sposób zbliżony do zapisów art. 233 § 1 pkt 2 i 3, § 2 i § 3 o.p. (podstawy prawne rozstrzygnięć organów odwoławczych). W myśl bowiem tych unormowań organ odwoławczy wydaje decyzję, w której: (1) uchyla decyzję organu pierwszej instancji: a) w całości lub w części – i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję – umarza postępowanie w sprawie; b) w całości i sprawę przekazuje do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości albo (2) umarza postępowanie odwoławcze.

Organ odwoławczy może też uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy. Samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji.

Wskazanie dowodów w odwołaniu. Niewątpliwie w odwoławczym postępowaniu podatkowym ten środek zaskarżenia ma charakter wysoce sformalizowany. Na tle tak sformułowanego przez ustawodawcę przepisu pojawia się pierwszy problem, czy wszystkie wymienione tu wymogi formalne odwołania, bezwzględnie w każdym rodzaju sprawy podatkowej, powinny zostać zwerbalizowane w da-

141 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 czerwca 2009 r., I SA/Wr 161/09, Lex nr 511137.

142 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 lutego 2008 r., I SA/Gd 890/07, Lex nr 352107.

nym środka zaskarżenia. W szczególności, czy ostatni z wymienionych wymogów, tj. „wskazywanie dowodów uzasadniających to żądanie” zawsze nosi znamiona obligatoryjności. Należy przyjąć, że pierwszy i drugi z wymienionych tu elementów tego środka zaskarżenia mają charakter obligatoryjny. Natomiast trzeci filar odwołania z istoty rzeczy nosi cechy fakultatywności. Nie zawsze bowiem istnieje możliwość „nawet wskazywania na dowody” w rozumieniu art. 180 i art. 181 o.p., a cóż dopiero ich przytoczenia. Zwłaszcza wówczas, gdy spór z organami podatkowymi toczy się w przedmiocie wykładni przepisów prawa¹⁴³. W praktyce niejednokrotnie popełniane są podstawowe błędy przy przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych¹⁴⁴. Podobne stanowisko prezentowane jest również w orzecznictwie sądowym. Na przykład w wyroku z dnia 8 maja 2003 r. NSA podkreślał, że „odwołujący powinien przytoczyć dowody, które dają możliwość zweryfikowania prawdziwości twierdzeń zawartych w odwołaniu oraz uzasadniających żądanie sformułowane w odwołaniu; nie oznacza to obowiązku powołania się na nowe dowody, mogą to być dowody zgromadzone w postępowaniu pierwszej instancji”¹⁴⁵.

Należy także rozważyć, który z organów podatkowych – pierwszej instancji czy organ odwoławczy – powinien dokonać wezwania, o którym mowa w art. 169 § 1 o.p., jeśli odwołujący się „nie wskaże na dowody”, a zdaniem organu to wskazanie jest niezbędne w danej sprawie do wypełnienia dyspozycji art. 222 o.p. Należy przypomnieć, że w sytuacji, gdy wniesione odwołanie nie zawiera któregoś z istotnych elementów odwołania, tj. między innymi „wskazania dowodów”, należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 o.p.). Dokonując wykładni celowościowej przywoływanych unormowań, należy przyjąć, że w pierwszej kolejności na organie podatkowym pierwszej instancji ciąży ów obowiązek wezwania odwołującego się w tym trybie¹⁴⁶. Co nie oznacza, że organ odwoławczy zostaje wówczas pozbawiony uprawnień w tym zakresie. Takie rozumienie tych unormowań znajduje również potwierdzenie wśród innych autorów¹⁴⁷. Odmienny pogląd prezentuje Henryk Dzwonkowski¹⁴⁸. Ten obowiązek ciąży na organie podatkowym pierwszej instancji. Po pierwsze: dlatego że za jego pośrednictwem wnosi się odwołanie do organu odwoławczego. Po dru-

143 Zob. S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 1066 i n.

144 J. Brolik, *Jak uniknąć błędów w przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych*, Jur. Pod. 2010, nr 2.

145 Wyrok NSA z dnia 8 maja 2003 r., III SA 2278/01, Lex nr 102594.

146 Zob. S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 1071 i n.

147 Zob. L. Guzek, *Postanowienie o niedopuszczalności odwołania od decyzji*, M. Pod. 2001, nr 3, s. 46, P. Pietrasz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 855; S. Presnarowicz, (w:) *ibidem*, s. 1065 oraz *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *op. cit.*, s. 465.

148 H. Dzwonkowski, (w:) *Ordynacja podatkowa 2011*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2011, s. 1305–1306.

gie: dlatego że to ten organ ma prawo skorzystać z instytucji samokontroli własnego rozstrzygnięcia, przewidzianej w art. 226 o.p. Brak w tym zakresie w odwołaniu, stwierdzony przez organ podatkowy pierwszej instancji, może ograniczać stosowanie samokontroli własnego rozstrzygnięcia wydanego przez ten organ podatkowy. Takim ograniczeniem samokontroli organ podatkowy pierwszej instancji byłoby pozbawienie tego organu uprawnień przewidzianych w przepisach art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p. Po trzecie wreszcie: organu podatkowego pierwszej instancji, przekazując sprawę, jest obowiązany nie tylko ustosunkować się do przedstawionych zarzutów¹⁴⁹, ale także poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich¹⁵⁰. Taki zapis § 2 art. 227 o.p. obowiązuje od 10 maja 2010 r.¹⁵¹. Organ podatkowy nie powinien zwlekać z przekazaniem akt organowi odwoławczemu (nie oczekiwać na otrzymanie zwrotnego potwierdzenia odbioru powyższego pisma), gdyż jest ustawowo zobligowany do przesłania całości akt sprawy – w terminie 14-dniowym (skutki materialnoprawne wynikające z art. 54 § 1 pkt 2 o.p.). Powinien natomiast po otrzymaniu potwierdzenia doręczenia zwrotnego potwierdzenia odbioru powyższego pisma niezwłocznie przesłać je do organu odwoławczego. Dokument ten (zwrotne potwierdzenie odbioru) stanowi bowiem część akt przekazanej sprawy organowi odwoławczemu. Ponadto dowodzi wykonania przez organ podatkowy pierwszej instancji obowiązków określonych w przepisie art. 227 § 2 o.p. Niewykonanie przez organ podatkowy pierwszej instancji powyższego obowiązku wprowadzonego przez ustawodawcę 10 maja 2010 r. nie może stanowić podstawy do uchylenia rozstrzygnięcia tego organu. W każdym razie nie może to być wyłączną przesłanką do kasacyjnego orzekania w tym przedmiocie przez organ odwoławczy. Ustosunkowanie się organu pierwszej instancji do zarzutów odwołania stanowi część składową materiału dowodowego i podlega ocenie organu odwoławczego na równi ze wszystkimi innymi dowodami ujawnionymi w postępowaniu. Przepis art. 227 § 2 o.p. jest wyrażony w sposób kategoryczny, co oznacza, że ustosunkowanie się na piśmie organu podatkowego do przedstawionych zarzutów ma charakter obligatoryjny¹⁵².

149 Moim zdaniem błędnie w tym miejscu ustawodawca wprowadza obowiązek ustosunkowania się wyłącznie do „przedstawionych zarzutów” w odwołaniu, pomijając pozostałe elementy odwołania – w tym oczywiście „wskazywanych dowodów”, jeśli zostały faktycznie wskazane.

150 Taki zapis § 2 art. 227 o.p. obowiązuje od 10 maja 2010 r. (Dz.U. Nr 57, poz. 355). Więcej na ten temat zob.: S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 1076–1077.

151 Dz.U. Nr 57, poz. 355. Przed terminem wejścia w życie tej nowelizacji taki obowiązek nie spoczywał na organie podatkowym pierwszej instancji. Powyższe w praktyce oznacza, że organ podatkowy pierwszej instancji drugi egzemplarz (nie kopię) tzw. „pisma przekazującego akta sprawy organowi odwoławczemu” powinien za zwrotnym potwierdzeniem odbioru przesłać stronie postępowania podatkowego lub jej pełnomocnikowi. Pełnomocnikowi przesyła się także wówczas dane pismo, jeżeli pełnomocnictwo obejmowało uprawnienia do reprezentowania strony nawet wyłącznie przed organem pierwszej instancji. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że poinformowanie strony o sposobie ustosunkowania się do przedstawionych w odwołaniu zarzutów jest czynnością techniczną (R. Dowgier, *Obowiązek ustosunkowania się do zarzutów podniesionych w odwołaniu*, PPLiFS 2010, nr 6, s. 26.).

152 Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FPK 5/03, ONSA 2004, nr 2, poz. 46.

Oczywiście organ podatkowy pierwszej instancji co do zasady powinien przekazać akta sprawy organowi odwoławczemu w 14-dniowym terminie, bo naraża się na skutki materialnoprawne wynikające z art. 54 § 1 pkt 2 o.p. (nienaliczanie odsetek) oraz procesowe określone w art. 227 § 1 o.p. (przewlekłość postępowania). Skutki te zostają jednak zniesione, jeżeli organ podatkowy pierwszej instancji zasadnie zastosuje tryb przewidziany w przepisie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p. Należy bowiem poprzez unormowania zawarte w art. 235 o.p. zastosować odpowiednio przepisy art. 139 § 4 o.p. W myśl tej regulacji do terminów określonych w przedmiocie terminów załatwiania spraw nie wlicza się między innymi terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności. Niewątpliwie w pojęciu „terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności” mieści się termin, o którym mowa w przepisie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.¹⁵³. Organ podatkowy pierwszej instancji może wzywać o uzupełnienie odwołania do czasu przekazania sprawy organowi odwoławczemu (art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.).

4.3.3. Autokontrola decyzji w postępowaniu odwoławczym przed organem pierwszej instancji

Stosownie do treści art. 212 o.p. organ pierwszej instancji, który wydał decyzję (postanowienie), jest związany tym rozstrzygnięciem od chwili jego doręczenia. W postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) przed organem pierwszej instancji zasada ta doznaje istotnego ograniczenia. Jeżeli organ podatkowy, który wydał decyzję (postanowienie), uzna, że odwołanie (zażalenie) wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, to wówczas wyda nową decyzję (postanowienie), którą uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję (postanowienie). Od nowej decyzji (postanowienia) służy stronie odwołanie (zażalenie) – art. 226 o.p. W doktrynie prawa wskazuje się, że mamy tu do czynienia z instytucją tzw. samokontroli¹⁵⁴ lub autokontroli¹⁵⁵ organu pierwszej instancji. Istotą autokontroli jest możliwość zmiany decyzji (postanowienia) we własnym zakresie, tj. przez organ pierwszej instancji, w związku z wniesionym od niej odwołaniem (zażaleniem). W orzecznictwie sądowym wskazuje się, iż „uchylenie lub zmiana decyzji bez spełnienia przesłanki merytorycznej i to niezależnie od przyczyn nieuwzględnienia tej przesłanki stanowi rażące naruszenie prawa”¹⁵⁶. W uchwale 5 sędziów NSA z dnia 7 kwietnia 2003 r. podkreślano, że „z treści art. 226 ordynacji podatkowej wynika, iż może on mieć zastosowanie tylko wtedy, gdy organ podatkowy, który wydał de-

153 Tak też: P. Pietrasz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dzwonkiewicz, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 725.

154 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 285 i n. oraz J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 271 i n.

155 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, *op. cit.*, s. 905–906.

156 Wyrok NSA z dnia 21 maja 2003 r., III SA 2552/02, Lex nr 145006.

cyzję, uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości. Jeżeli natomiast organ podatkowy dojdzie do wniosku, że mógłby wprowadzić zmienić swoją decyzję, jednakże w zakresie niepokrywającym się w całości z żądaniem strony, nie będzie mógł dokonać weryfikacji własnej decyzji, lecz będzie obowiązany do przekazania odwołania organowi odwoławczemu¹⁵⁷. W decyzji z dnia 16 kwietnia 2007 r. Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Elblągu stwierdziło, że „niedopuszczalne jest wydanie w trybie art. 226 Ordynacji podatkowej decyzji kasacyjnej, która ogranicza się wyłącznie do uchylecia zaskarżonej decyzji, bez rozstrzygnięcia merytorycznego. Uchylenie lub zamiana decyzji bez spełniania przesłanki merytorycznej, i to niezależnie od przyczyn nieuwzględniania tej przesłanki, stanowi rażące naruszenie prawa¹⁵⁸. Taki pogląd należy uznać za w pełni zasadny.

4.4. Wszczęcie i prowadzenie postępowania przed organem drugiej instancji

4.4.1. Uwagi ogólne

Początkiem tego postępowania jest moment, kiedy odwołanie (zażalenie) wraz z aktami sprawy faktycznie (fizycznie) wpływa do organu podatkowego wyższego stopnia¹⁵⁹. Organ pierwszej instancji, do którego wpłynęło odwołanie, przekazuje je wraz z aktami sprawy właściwemu organowi odwoławczemu bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia otrzymania odwołania (zażalenia), chyba że w tym terminie wyda decyzję (postanowienie) na podstawie art. 226 o.p. Organ pierwszej instancji, przekazując sprawę, jest obowiązany ustosunkować się do przedstawionych zarzutów i poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich (art. 227 o.p.). Przekazywane organowi odwoławczemu argumenty w tym zakresie stanowią część materiału dowodowego w rozpatrywanej sprawie podatkowej¹⁶⁰. Elementami prowadzonego postępowania odwoławczego (zażaleniowego) przed organem podatkowym wyższego stopnia będą: 1) występująca przed nim podmioty, 2) przedmiot tego postępowania 3) postępowanie dowodowe (rozprawa) oraz 4) rodzaje podejmowanych rozstrzygnięć.

4.4.2. Podmioty postępowania odwoławczego (zażaleniowego) przed organem podatkowym wyższego stopnia

W postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) możemy wyróżnić dwa rodzaje podmiotów: organy podatkowe wyższego stopnia (organy podatkowe i organy kontroli skarbowej) oraz stronę postępowania (także inne podmioty). Do or-

157 Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 7 kwietnia 2003 r., FPK 10/02, ONSA 2003, nr 3, poz. 91.

158 Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Elblągu z dnia 16 kwietnia 2007 r., Nr 508/PO/07, Lex nr 237685.

159 S. Presnarowicz, *Realizacja zobowiązań podatkowych...*, op. cit., s. 789.

160 S. Presnarowicz, (w:) *Prawo podatkowe...*, L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, op. cit., s. 208.

ganów podatkowych wyższego stopnia zaliczymy organy odwoławcze (art. 13 § 3 o.p.), tj. dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej – jako organ odwoławczy od rozstrzygnięć odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celnego oraz jako organ odwoławczy od rozstrzygnięć wydanych przez ten organ w pierwszej instancji (w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia), samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starosty albo marszałka województwa oraz jako organ odwoławczy od rozstrzygnięć wydanych przez ten organ w pierwszej instancji (w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia), Ministra Finansów – jako organ odwoławczy w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylecia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia wydanych przez ten organ w pierwszej instancji. W postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) co do zasady przed organem podatkowym wyższego stopnia będą występowały takie podmioty, jak przed organem pierwszej instancji (strona i inne podmioty powyżej wymienione).

4.4.3. Przedmiot postępowania odwoławczego przed organem podatkowym wyższego stopnia

Przedmiotem postępowania odwoławczego (zażaleniowego) przed organem podatkowym wyższego stopnia jest „podatkowa sprawa odwoławcza (zażaleniowa)”. Organ odwoławczy, który otrzymał odwołanie wraz z aktami sprawy podatkowej, ma obowiązek dokonać wstępnych ustaleń, czy nie zachodzą powody wyłączające możliwość załatwienia sprawy co do istoty. Mając na uwadze regulacje art. 228 o.p., organ odwoławczy ocenia, czy:

- odwołanie (zażalenie) jest dopuszczalne,
- odwołanie (zażalenie) zostało wniesione w ustawowym terminie,
- odwołanie (zażalenie) spełnia warunki wynikające z art. 222 o.p.

Obowiązek wstępnego badania odwołania (zażalenia) spoczywa również na organie pierwszej instancji, który przekazując odwołanie (zażalenie) wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu, ma obowiązek ustosunkowania się do przedstawionych zarzutów zawartych w tymże odwołaniu (art. 227 § 2 o.p.). Nie ma przeszkód prawnych, aby organ pierwszej instancji, przekazując akta sprawy organowi odwoławczemu wraz z ustosunkowaniem się do merytorycznych zarzutów z odwołania, również zawarł wnioski co do możliwości formalnego załatwienia odwołania (zażalenia), tj. stwierdzenia jego niedopuszczalności, wniesienia go z uchybieniem terminu, pozostawienia go bez rozpatrzenia. Oczywiście ewentual-

ne postanowienie ostateczne w omawianych kwestiach formalnych może wydać jedynie organ odwoławczy.

Niedopuszczalność odwołania (zażalenia). Wniesione odwołanie (zażalenie) z wielu powodów może być niedopuszczalne, czyli wnosząca je strona (inny podmiot) może nie doczekać się na jego rozpatrzenie co do istoty. W literaturze przedmiotu wskazuje się, iż niedopuszczalność odwołania (zażalenia) może wynikać zarówno ze względów podmiotowych, jak i przedmiotowych¹⁶¹. Przyczyny o charakterze podmiotowym zachodzą wówczas, gdy odwołanie (zażalenie) wniesione zostanie przez osobę nieposiadającą legitymacji odwoławczej. W drugiej grupie przyczyn niedopuszczalności odwołania (zażalenia) znajdują się przypadki, w których w ogóle nie występuje przedmiot orzekania. W orzecznictwie sądowym podkreśla się również, że przepisy prawa wyłączają możliwość zaskarżenia decyzji podatkowej w drodze odwołania, gdy wyczerpany został już tok instancji lub gdy ustawa przewiduje dla danego typu spraw tylko jednoinstancyjne postępowanie¹⁶². Odwołanie wniesione pisemnie albo ustnie do protokołu powinno być podpisane przez wnoszącego, a protokół ponadto przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli odwołanie wnosi osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, podanie lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu. Jeżeli odwołanie nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ pierwszej instancji wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje niedopuszczalność odwołania. Jeżeli odwołanie nie zawiera adresu, organ pierwszej instancji przekazuje je do organu drugiej instancji, a organ drugiej instancji pozostawia je bez rozpatrzenia. W tym przypadku nie dokonuje się wezwania oraz nie wydaje się postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, czy też nie stwierdza się jego niedopuszczalności. Sprawę taką organ odwoławczy załatwia poprzez adnotację i zwraca akta organowi pierwszej instancji. Co do zasady to jednak organ wyższego stopnia wydaje postanowienie w sprawie niedopuszczalności odwołania (art. 228 § 1 pkt 1 o.p.). W judykaturze podkreśla się, że o.p. „[...] nie zawiera unormowań dopuszczających wniesienie odwołania od aktów niestanowiących decyzji lub od innych czynności organów podatkowych. Organ podatkowy zatem – w wypadku wniesienia odwołania od takich aktów lub czynności – powinien stwierdzić w formie postanowienia niedopuszczalność odwołania (art. 228 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej), a jeżeli takiego postanowienia nie wydał, powinien wydać decyzję o umorzeniu postępowania odwoławczego (art. 233 § 1 pkt 3 ordynacji podatkowej)”¹⁶³.

161 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 274.

162 Wyrok NSA z dnia 16 listopada 1998 r., II SA 1391/98, Lex nr 41308.

163 Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 28 października 2002 r., FPK 6/02, ONSA 2003, nr 2, poz. 58.

Uchybienie terminowi do wniesienia odwołania (zażalenia). Wyłącznie organ odwoławczy może stwierdzić, w formie postanowienia, uchybienie terminowi do wniesienia odwołania (zażalenia). Zgodnie z art. 162 o.p. w razie uchybienia terminu należy przywrócić termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy. Przepis ten jednocześnie uzależnia uruchomienie postępowania o przywrócenie terminu od wniosku skarżącej strony. Stwierdzenie uchybienia terminowi nie stoi na przeszkodzie rozpoznania wniosku strony o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania (zażalenia). W wyroku z dnia 14 marca 2013 r. NSA podkreślał, że „wydanie postanowienia na podstawie art. 228 § 1 pkt 2 o.p. winno być poprzedzone bezspornymi ustaleniami w zakresie prawidłowości i daty doręczenia stronie kwestionowanego w drodze odwołania rozstrzygnięcia wydanego przez organ pierwszej instancji oraz w zakresie daty wniesienia odwołania od tego orzeczenia. Stwierdzenie uchybienia terminu do wniesienia odwołania winno bowiem mieć miejsce dopiero po dokładnym przeanalizowaniu materiału dowodowego w zakresie koniecznym do ustalenia, czy termin ustawowy do wniesienia środka odwoławczego został przez stronę zachowany”¹⁶⁴.

Pozostawienie odwołania (zażalenia) bez rozpatrzenia. Organ odwoławczy stwierdza w formie ostatecznego postanowienia o pozostawieniu odwołania (zażalenia) bez rozpatrzenia, jeżeli odwołanie to nie spełnia warunków wynikających z art. 222 o.p. W znaczeniu realizacji obowiązków procesowych to na organie pierwszej instancji ciąży powinność wezwania strony postępowania (pełnomocnika) do uzupełnienia braków odwołania (zażalenia). Jeżeli odwołanie (zażalenie) nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy pierwszej instancji (przed przekazaniem sprawy organowi odwoławczemu) wzywa wnoszącego podanie do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie odwołania (zażalenia) bez rozpatrzenia. Bez względu na odpowiedź wzywającego (strony), odwołanie wraz z aktami powinno zostać przekazane organowi odwoławczemu. Co do zasady jednak to organ odwoławczy wydaje ostateczne postanowienie w sprawie pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia. Postanowienia o niedopuszczalności odwołania (zażalenia), uchybienie terminowi do wniesienia odwołania (zażalenia) czy o pozostawieniu odwołania (zażalenia) bez rozpatrzenia – mają charakter postanowień ostatecznych, czyli niezaskarżalnych w zwykłych trybach postępowań podatkowych. Na postanowienia te przysługuje skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego, wnoszona stosownie do unormowań p.p.s.a.

164 Wyrok NSA z dnia 14 marca 2013 r., I FSK 727/12, Lex nr 1302737.

4.4.4. Postępowanie dowodowe (wyjaśniające) przed organem odwoławczym

Stosownie do treści art. 229 o.p. organ podatkowy drugiej instancji może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję. Pomimo użytego sformułowania, iż organ odwoławczy „może” przeprowadzać dodatkowe postępowanie albo zlecać przeprowadzenie postępowania innemu organowi, który wydał decyzję, w literaturze przedmiotu podkreśla się, że art. 229 o.p. nie należy interpretować wyłącznie jako obowiązku do przeprowadzenia postępowania przez organ podatkowy. Przepis ten jest bowiem jednym ze sposobów realizacji prawdy obiektywnej przez organ, który prowadzi postępowanie¹⁶⁵.

W postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) przed organem podatkowym odwoławczym pojawia się problem wzajemnych relacji instytucji przewidzianych w art. 229 o.p. i art. 233 § 2 o.p. Stosownie do treści organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję. W myśl art. 233 § 2 o.p. organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części.

W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że zgodnie z art. 229 o.p. organ drugiej instancji może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie. Oznacza to, jak podkreślił NSA, obowiązek oceny nie tylko dokonanych przez organ pierwszej instancji ustaleń, lecz i rozpoznania sprawy w pełnym zakresie, w szczególności z uwzględnieniem zarzutów podniesionych dopiero na etapie postępowania odwoławczego¹⁶⁶. Jednocześnie zwraca się uwagę, iż przepis art. 229 o.p. nie może służyć do uzupełniania stanowiska organu pierwszej instancji w sprawie zarzutów zawartych w odwołaniu; odpowiednim instrumentem prawnym do załatwiania tej kwestii jest bowiem art. 227 § 2 o.p.¹⁶⁷.

Przepis 229 o.p. nie daje podstawy do faktycznego przekazania kompetencji organu odwoławczego organowi pierwszej instancji¹⁶⁸. Niemniej, jak zauważył NSA w orzeczeniu z dnia 21 sierpnia 2009 r., ocena, czy postępowanie dowodowe stanowić będzie jedynie dopełnienie już przeprowadzonego, czy też będzie ono po-

165 B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, PiP 1998, nr 12, s. 52.

166 Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2004 r., III SA 2150/03, M. Pod. 2005, nr 4, s. 40.

167 Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2001 r., III SA 2339/99, Prz. Pod. 2001, nr 11, s. 63.

168 Wyrok WSA z dnia 23 kwietnia 2004 r., II SA 2958/02, POP 2005, z. 2, poz. 36.

stępowaniem przeprowadzonym w znacznej części, zależy od okoliczności danej sprawy¹⁶⁹. Z kolei w innym wyroku z dnia 12 września 2008 r. NSA podkreślał, że o tym, czy postępowanie przeprowadzone jest w znacznej części, czy stanowi tylko dopełnienie postępowania przeprowadzonego przez organ pierwszej instancji, nie świadczy ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia¹⁷⁰. Z kolei w wyroku z dnia 18 lipca 2012 r. NSA stwierdzał, że „art. 229 o.p. pozwala jedynie na przeprowadzenie postępowania dowodowego «w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie». To zaś oznacza, że postępowanie wyjaśniające, do prowadzenia którego umocowany jest organ odwoławczy, może być tylko i wyłącznie «dodatkowym» w stosunku do postępowania przeprowadzonego przez organ pierwszej instancji. Tym samym organ odwoławczy nie może przeprowadzić tego postępowania w całym lub znacznym zakresie, a jedynie w celu uzupełnienia materiałów i dowodów w sprawie. O tym zatem, czy postępowanie prowadzone przez organ odwoławczy stanowi uzupełnienie materiałów i dowodów, czy wykracza poza ten zakres, decyduje właśnie znaczenie badanych dowodów dla rozstrzygnięcia sprawy, oceniane na tle zebranego już materiału dowodowego»¹⁷¹.

Rozprawa. Innym elementem realizacji postępowania dowodowego (wyjaśniającego) przez organ odwoławczy jest możliwość przeprowadzenia rozprawy. Rozprawa jest instytucją znaną w polskiej tradycji postępowań administracyjno-podatkowych. W okresie międzywojennym możliwość przeprowadzenia ustnej rozprawy administracyjnej przewidywało rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym¹⁷². Natomiast po wojnie taką możliwość odbycia rozprawy dawał organom finansowym dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym¹⁷³, a następnie stosowana od 1981 r. do 1997 r. w sprawach podatkowych ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego¹⁷⁴. Ustawodawca nie zdecydował się od razu na wprowadzenie rozprawy w uchwalonej w dniu 29 sierpnia 1997 r. ustawie – Ordynacja podatkowa¹⁷⁵. Nastąpiło to dopiero z dniem 1 stycznia 2007 r.¹⁷⁶. Wprowadzone przepisy o rozprawie, zgodnie z założeniami normodawcy, miały stanowić w dużej części odwzorowanie analogicznych przepisów k.p.a., ze zmianami dostosowawczymi uwzględniającymi specyfikę postępowania podatkowego¹⁷⁷. Nieste-

169 Orzeczenie NSA z dnia 21 sierpnia 2009 r., II FSK 455/08, Lex nr 524596.

170 Wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r., II FSK 885/07, Lex nr 492423.

171 Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2012 r., I FSK 1559/11, Lex nr 1214708.

172 Dz.U. Nr 36, poz. 341 ze zm.

173 Tekst jedn. Dz.U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 ze zm.

174 Tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.

175 Tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749.

176 Zmiany zostały dokonane ustawą z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590).

177 Zob. *Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, 22 czerwca 2006 r., Warszawa, s. 11 (druk nr 731).

ty należy stwierdzić, iż regulacje takiego „odwzorowania analogicznych przepisów k.p.a.” nie stanowią. Co więcej, regulacje obowiązujące w o.p. są na tyle ubogą wersją regulacji o rozprawie z k.p.a., że ich stosowanie wymaga częstego poszukiwania innych analogicznych unormowań (również zewnętrznych), niezbędnych do wypełniania powstałych luk prawnych. W takim przypadku szczególną rolę należy przypisać zasadom ogólnym postępowania podatkowego (art. 120–129 o.p.)¹⁷⁸. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że po czterech latach funkcjonowania rozprawy w postępowaniu podatkowym odwoławczym można mówić *de facto* o „martwej instytucji”. Zarówno bowiem organy podatkowe, jak również strony nieczęsto wnioskuje o rozprawę¹⁷⁹.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że rozprawa jest zabiegiem organizacyjnym, przy pomocy którego organ prowadzący postępowanie administracyjne może osiągnąć koncentrację postępowania wyjaśniającego w określonym miejscu i czasie¹⁸⁰. Możliwość odbycia rozprawy uregulowanej w o.p. została ograniczona tylko do toku postępowania przed odwoławczymi organami podatkowymi (Minister Finansów, Generalny Inspektor Kontroli Skarbowej, Dyrektor Izb Skarbowej, Dyrektor Izby Celnej, samorządowe kolegium odwoławcze – art. 200a § 1 o.p.). Takiego uprawnienia do wszczęcia i przeprowadzenia rozprawy nie otrzymały organy podatkowe pierwszej instancji. Zasadą jest, iż organ odwoławczy przeprowadzi rozprawę z urzędu albo na wniosek strony. Przy obu sposobach odbycia rozprawy ustawodawca określił przesłanki, zaistnienie których determinuje przeprowadzenie rozprawy (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). Należy podkreślić, iż nie mamy tu do czynienia z uznaniowością odwoławczych organów podatkowych. Element uznaniowy, i to w okrojonym zakresie, pojawia się jedynie przy odmowie przeprowadzenia rozprawy (art. 200a § 3 o.p.). Organ odwoławczy jest zobligowany do przeprowadzenia rozprawy z urzędu, jeżeli pojawiłaby się chociażby jedna z niżej wymienionych okoliczności: (1) zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub (2) zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale biegłych, lub (3) zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy w drodze ogłędzin, lub (4) zachodzi potrzeba sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania.

Zaprezentowany wyżej katalog przesłanek do przeprowadzenia rozprawy z urzędu ma charakter *numerus clausus*, co skutkuje brakiem możliwości ich rozszerzania lub modyfikowania. Użycie w dwóch pierwszych przesłankach słowa

178 Zob. S. Presnarowicz, (w:) *Prawo podatkowe...*, L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 247–251 oraz *idem*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 591–610.

179 Zob. Ł. Matusiakiewicz, *Rozprawa w podatkowym postępowaniu odwoławczym – prawie 4 lata „martwej” instytucji*, M. Pod. 2010, nr 8, s. 15 i n.

180 Zob. W. Dawidowicz, *Zarys procesu...*, *op. cit.*, s. 103.

„świadków, biegłych” w liczbie mnogiej nie oznacza, iż do przeprowadzenia rozprawy niezbędny jest udział co najmniej dwóch świadków czy dwóch biegłych¹⁸¹. Należy tu bowiem stosować ogólną zasadę, że jeżeli wolno więcej, to i wolno mniej. Okoliczność wyjaśniania stanu faktycznego „w drodze oględzin” wymaga przypomnienia, iż oględziny polegają na bezpośrednim zbadaniu osoby, nieruchomości, miejsca bądź rzeczy ruchomej w celu poczynienia określonych spostrzeżeń¹⁸². Zatem wymieniony tu „rodzaj oględzin”, w tym miejsce pobytu (osoba) lub znajdowania się (rzecz), powinien być dokładnie sprecyzowany przed wyznaczeniem rozprawy. Najwięcej budzi wątpliwości i wymaga wyjaśnienia przesłanka „potrzeby sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania”. Zwroty „organ odwoławczy” oraz „w toku postępowania” czytane razem należy rozumieć w ten sposób, iż przesłanka ta może zaistnieć najwcześniej od dnia skutecznie wniesionego środka zaskarżenia (odwołania, zażalenia). Od tej chwili jednakże organy podatkowe powinny zwracać uwagę, aby elementy tej przesłanki, będącej podstawą przeprowadzenia rozprawy, nie „zdublowały się” z procedurą uzupełniania braków odwołania lub zażalenia (art. 169 w związku z art. 222 o.p.). Należy bowiem podkreślić, że w sytuacji, gdy wniesione np. odwołanie nie zawiera któregoś z istotnych elementów, tj. zarzutów przeciw decyzji albo nie określa istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania, wówczas organ podatkowy pierwszej instancji (bo za jego pośrednictwem wnosi się odwołanie i musi on odpowiedzieć na zarzuty odwołania – art. 223 § 1 i art. 227 § 2 o.p.) zwraca wnioskodawcy do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia. Niewypełnienie tego warunku przez stronę postępowania będzie skutkowało tym, iż nie organ podatkowy pierwszej instancji, lecz organ podatkowy odwoławczy wyda postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 228 § 1 pkt 3 o.p.)¹⁸³. Nie oznacza to jednak oczywiście, iż nigdy nie zaistnieje „potrzeba sprecyzowania argumentacji prawnej”, np. zawartej w samym uzasadnieniu odwołania. Z pewnością nieodzowna może okazać się wtedy rozprawa. Jednak wykluczone byłoby wówczas stosowanie przez organ odwoławczy art. 169 w związku z art. 222 o.p.

Omówiony wyżej katalog przesłanek do przeprowadzenia rozprawy z urzędu może być także „elementem do uzasadniania” przez stronę, przy przeprowadzaniu rozprawy na wniosek (art. 200a § 1 pkt 2 o.p.)¹⁸⁴. Organ odwoławczy jest bowiem

181 Odmienny pogląd w tej kwestii wyraża B. Adamiak, *Czy rozprawa uprości postępowanie odwoławcze?*, Jur. Pod. 2007, nr 1, s. 41.

182 Zob. więcej na ten temat: P. Pietrasz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 703–704.

183 Zob. S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 778.

184 Tak też A. Biegalski, *Rozprawa w postępowaniu podatkowym – przebieg i konsekwencje*, Prawo i Podatki 2007, nr 1, s. 9.

zobligowany do przeprowadzenia rozprawy na wniosek strony, jeżeli łącznie wystąpią takie okoliczności:

- strona złożyła stosowny wniosek (na piśmie lub ustnie do protokołu),
- strona we wniosku uzasadniła potrzebę przeprowadzenia rozprawy, wskazując, jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione,
- strona we wniosku uzasadniła potrzebę przeprowadzenia rozprawy, wskazując, jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie,
- organ odwoławczy uprzednio nie skorzystał z możliwości odmowy przeprowadzenia rozprawy.

Wyznaczenie przez organ odwoławczy terminu rozprawy, po złożonym wniosku strony, oznacza, iż organ ten nie skorzystał z przysługującego mu uprawnienia do odmowy przeprowadzenia rozprawy (art. 200a § 3 o.p.). Należy zwrócić uwagę, że złożony przez stronę wniosek o przeprowadzenie rozprawy to podanie (art. 168 § 1 o.p.). Jeżeli zatem w tym podaniu strona nie uzasadniła potrzeby przeprowadzenia rozprawy, nie wskazując: jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione oraz jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie (dwie przesłanki łącznie), wówczas organ odwoławczy jest zobligowany do zastosowania procedury uzupełniania braków podania. Nieuzupełnienie braków omawianego podania powinno skutkować wydaniem przez organ odwoławczy postanowienia o pozostawieniu tegoż podania (wniosku) bez rozpatrzenia, na które przysługuje zażalenie (art. 169 § 1 w związku z art. 200a § 2 oraz art. 229 i 235 o.p.).

W takim przypadku pozbawione byłoby jakichkolwiek podstaw prawnych wszczynanie procedury w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy (art. 200a § 4 o.p.). Postępowanie o uzupełnienie braków podania ma bowiem charakter postępowania uprzedniego w stosunku do odmowy przeprowadzenia rozprawy. W orzeczeniu z dnia 10 lipca 2008 r. WSA w Gliwicach zauważył, że brak rozstrzygnięcia wniosku strony o przeprowadzenie rozprawy bądź odmowa jej przeprowadzenia w sytuacji, gdy nie wystąpiły przesłanki uzasadniające taką odmowę, może stanowić naruszenie przepisów postępowania podatkowego, mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Aby stwierdzić, czy naruszenie przepisu art. 200a § 1–4 Ordynacji podatkowej mogło wywrzeć istotny wpływ na wynik sprawy, konieczne jest ustalenie, czy w okolicznościach konkretnego, toczącego się postępowania istniała uzasadniona potrzeba, w granicach określonych prawem, przeprowadzenia przez organ odwoławczy rozprawy¹⁸⁵.

185 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 lipca 2008 r., I SA/GI 453/07, Lex nr 483517, glosa aprobująca: L. Bielecki, Lex/el. 2010.

Organ odwoławczy może odmówić przeprowadzenia rozprawy, jeżeli przedmiotem rozprawy mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem (art. 200a § 3 o.p.). Ustawodawca zawarł tu dwie przesłanki rozłączne do ewentualnej odmowy przeprowadzenia rozprawy. Zaistnienie zatem nawet jednej z podanych okoliczności może (ale nie musi) powodować odmowne załatwienie wniosku strony. Przywołany tu przepis dowodzi, iż mamy do czynienia z działaniem odwoławczych organów podatkowych o charakterze uznaniowym¹⁸⁶. O orzekaniu na zasadzie wyboru w szczególności wskazuje użyte w regulacji określenie, iż organ odwoławczy „może” odmówić przeprowadzenia rozprawy¹⁸⁷. Przy rozstrzygnięciach o charakterze uznaniowym organy podatkowe zawsze powinny wykazać szczególną dbałość w zakresie sporządzenia wyczerpującego uzasadnienia swojego orzeczenia. W sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy organ odwoławczy wydaje postanowienie (art. 200a § 4 o.p.). Na postanowienie to nie służy zażalenie (art. 236 § 1 o.p.). Postanowienie to będzie zatem mogło być zaskarżone dopiero w skardze do sądu administracyjnego. W orzeczeniu z dnia 18 marca 2010 r. WSA w Olsztynie podkreślał, że odmowa przeprowadzenia rozprawy może nastąpić wyłącznie w przypadkach wymienionych w art. 200a § 3 o.p. Dopuszczalność wnoszenia ustnych podań w postępowaniu podatkowym przewidziana natomiast została w art. 172 § 2 pkt 1 w związku z § 1 o.p. Przepis ten stanowi, że z przyjęcia wniesionego ustnie podania organ podatkowy sporządza protokół. Niedopełnienie tego obowiązku przez organ pierwszej instancji stanowiłoby naruszenie prawa, a strona nie może ponosić negatywnych skutków powyższego¹⁸⁸. W orzeczeniu z dnia 26 stycznia 2011 r. NSA podkreślał, że „naruszenie art. 200a o.p. nie może być zakwalifikowane jako rażące naruszenie prawa będącego podstawą stwierdzenia nieważności decyzji”¹⁸⁹. Z kolei w innym wyroku z dnia 21 października 2010 r. NSA zauważył, że „aby stwierdzić, czy naruszenie przepisu art. 200a § 1–4 o.p. mogło wywrzeć istotny wpływ na wynik sprawy, konieczne jest ustalenie, czy w okolicznościach konkretnego, toczącego się postępowania istniała uzasadniona potrzeba, w granicach zakreślonych prawem, przeprowadzenia przez organ odwoławczy rozprawy”¹⁹⁰.

Niestety ustawodawca w sposób marginalny uregulował czynności niezbędne do wykonania przez organ odwoławczy, które powinny poprzedzać przeprowadzenie rozprawy. Właściwie wskazał jedynie, że termin rozprawy powinien być

186 Na temat pojęcia uznania zob. M. Mincer, *op. cit.*, s. 8 i n.

187 Zdaniem J. Zimmermanna, „uznanie administracyjne polega [...] na przyznaniu organom administracji publicznej możliwości dokonania wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez ustawę, a równoważących prawnie rozwiązań, przy czym wybór ten nie jest zupełnie dowolny i swobodny, ale jest ograniczony przez ustawodawcę w samej normie wprowadzającej uznanie [...]” – zob. J. Zimmermann, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 116–117.

188 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2010 r., I SA/OI 869/09, Lex nr 576062.

189 Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2011 r., I FSK 297/10, Lex nr 951805.

190 Wyrok NSA z dnia 21 października 2010 r., I FSK 1885/09, Lex nr 744467.

tak wyznaczony, aby doręczenie wezwania nastąpiło najpóźniej na 7 dni przed rozprawą (art. 200b o.p.). Pominięto np. te unormowania, które mogłyby określać szczególne elementy wezwania na rozprawę. Nieprawdą jest zatem, iż wprowadzono w tym zakresie odwzorowanie analogicznych przepisów k.p.a.¹⁹¹. W takiej sytuacji, w celu wypełnienia zaistniałych luk prawnych, tym bardziej organ odwoławczy może czuć się upoważniony do poszukiwania i stosowania analogicznych unormowań prawnych, zawartych zarówno w o.p., jak i innych zewnętrznych aktach prawnych (np. k.p.a.).

Poza elementami natury ogólnej odnoszącymi się do rozprawy rodzaj zaistniałej przesłanki, będącej podstawą do przeprowadzenia rozprawy, a nawet rodzaj podmiotu wszczynającego rozprawę (organ lub strona) w znacznej mierze będzie wyznacznikiem zakresu czynności organu odwoławczego, niezbędnych do wykonania przed rozprawą. Jeśli więc np. organ odwoławczy stwierdzi, iż zaszła potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków (świadka), ma obowiązek (nie występuje tu uznaniowość, o czym była mowa wyżej) przeprowadzenia rozprawy w toku postępowania odwoławczego (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). W takiej sytuacji organ odwoławczy powinien wydać postanowienie o powołaniu osoby na świadka (art. 216 o.p.), na które nie służy zażalenie (art. 236 § 1 o.p.) oraz doręczyć je świadkowi i stronie. Jeśli w sprawie został przez stronę ustanowiony pełnomocnik, postanowienie doręczamy wyłącznie pełnomocnikowi (art. 145 § 2 o.p.). Oczywiście, jeżeli organ odwoławczy uzna za celowe, aby przy przesłuchaniu świadka obecna była strona (pomocna w ustaleniach mogłaby być konfrontacja), to wówczas powinien stronie doręczyć wezwanie. Nie ma przeszkód prawnych, aby jednocześnie w postanowieniu o powołaniu osoby na świadka zawrzeć wezwanie świadka (strony) na rozprawę. Wezwanie powinno spełniać wymogi określone w art. 159 § 1 o.p., w tym m.in. zawierać informację o terminie, miejscu i przedmiocie rozprawy¹⁹². Należy pamiętać, że termin rozprawy powinien być tak wyznaczony, aby doręczenie tegoż postanowienia (z wezwaniem) świadkowi i stronie (wyłącznie pełnomocnikowi, jeśli został ustanowiony), za potwierdzeniem odbioru, nastąpiło najpóźniej na 7 dni przed rozprawą (art. 200b o.p.). W przypadku powołania na świadka więcej niż jednej osoby postanowienia (z wezwaniem) powinny być sporządzane i doręczane oddzielnie dla każdego ze świadków (bez informacji o innych świadkach) oraz stronie, wyłącznie pełnomocnikowi lub stronie i pełnomocnikowi, w zależności od sytuacji (art. 129 o.p.). O terminie rozprawy powinien też być obligatoryjnie zawiadomiony organ podatkowy pierwszej instancji. W rozprawie bowiem obowiązkowo musi uczestniczyć upoważnio-

191 Stosownie do treści art. 90 § 1 i § 2 k.p.a. organ administracji publicznej podejmuje przed rozprawą czynności niezbędne do jej przeprowadzenia, a w szczególności organ wzywa strony do złożenia przed rozprawą wyjaśnień, dokumentów i innych dowodów oraz do stawienia się na rozprawę osobiście lub przez przedstawicieli albo pełnomocników oraz wzywa do stawienia się na rozprawę świadków i biegłych. Natomiast w myśl art. 91 § 1 k.p.a. w wezwaniu na rozprawę określa się termin, miejsce i przedmiot rozprawy.

192 Analogicznie jak stanowi art. 91 § 1 k.p.a.

ny pracownik organu pierwszej instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie (art. 200c § 3 o.p.). Rozprawa powinna być wyznaczana w dogodnym czasie dla wszystkich jej uczestników. Wyjątkowo jednak rozprawa powinna być przeprowadzana w godzinach innych niż urzędowe godziny pracy organu odwoławczego.

W zawartych w ordynacji podatkowej unormowaniach o rozprawie nie określono bliżej pojęcia „uczestnik rozprawy”. Ustawodawca użył jednakże takiego zwrotu w kontekście procedury zadawania pytania podczas rozprawy (art. 200d § 1 o.p.). Mając na uwadze regulacje prawne o rozprawie, pojęcie „uczestnik rozprawy” należy rozumieć bardzo szeroko. Takim podmiotem, w moim przekonaniu, będzie każdy, kto, będąc do tego uprawnionym w świetle prawa, nawet w sposób bierny, wziął udział w rozprawie. Niewątpliwie do tego rodzaju podmiotów będziemy mogli m.in. zaliczyć: stronę (w tym małżonka), pełnomocnika strony, przedstawiciela strony, organizację społeczną (jej przedstawiciela na rozprawie), prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich, kierującego rozprawą, upoważnionego pracownika organu pierwszej instancji, protokolanta, świadka, biegłego, osobę wezwaną do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności oraz osobę trzecią wezwaną do okazania przedmiotu oględzin.

Bliższe określenie kręgu podmiotów zaliczonych do uczestników rozprawy jest istotne nie tylko z powodu samej możliwości ich udziału lub braku udziału w rozprawie, ale również z powodu ich uprawnień i obowiązków, a nawet samej postawy tych osób na rozprawie. Należy bowiem podkreślić, iż stronę obciążają koszty stawiennictwa uczestników postępowania na rozprawę, która nie odbyła się w wyniku nieusprawiedliwionego niestawiennictwa strony, która złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy (art. 267 § 1 pkt 1a o.p.). Regulacja ta daje podstawę obciążenia kosztami wyłącznie stron odwoławczego postępowania podatkowego. W innych przepisach o.p. ustawodawca wprowadza także możliwość zastosowania sankcji w stosunku do uczestników rozprawy. Mianowicie, każdy z uczestników rozprawy, który poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudnia jej przeprowadzenie, może być ukarany przez kierującego rozprawą karą porządkową do 2.800 zł (art. 262 § 3 pkt 2 o.p.). Karę porządkową nakłada się w formie postanowienia, na które służy zażalenie (art. 262 § 5 o.p.).

W postanowieniu (z wezwaniem) w sprawie rozprawy, oprócz określonego jej terminu (dzień, miesiąc, rok, godzina rozpoczęcia), powinno również zostać precyzyjnie określone miejsce przeprowadzenia rozprawy (dokładny adres). Ustawodawca nie wprowadził w zakresie wyznaczania miejsca rozprawy jakichkolwiek ograniczeń, pozostawiając to do uznania organu odwoławczego. Oczywiście, większość rozpraw będzie odbywać się w siedzibie podatkowego organu odwoławczego. Jeśli jednak powstanie taka konieczność, rozprawa może zostać również przeprowadzona np. na terenie siedziby działalności strony postępowania. Może to nastąpić zwłaszcza wówczas, gdy będzie zachodzić potrzeba wyjaśnienia istotnych

okoliczności stanu faktycznego sprawy w drodze oględzin, chociażby nieruchomości (art. 200a § 1 pkt 1 o.p.). Jeżeli rozprawa będzie odbywać się w siedzibie organu odwoławczego, brak jest podstaw prawnych do umieszczania w miejscu przed wejściem do sali (pokoju) rozpraw jakiegokolwiek informacji o rozprawie (np. woandy). Należy bowiem pamiętać, iż postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron (art. 129 o.p.). Organ odwoławczy jest zobowiązany do sporządzenia zwięzłego protokołu z rozprawy (art. 172 § 2 pkt 5 o.p.). Wskazane jest, aby rozprawa była protokołowana przez inną osobę niż przez kierującego rozprawą. Kierujący rozprawą musi bowiem wyłącznie skupić się nad zapewnieniem jej prawidłowego przebiegu. Sporządzanie protokołu może odbywać się odręcznie lub przy użyciu urządzeń technicznych (komputer z drukarką). Ważne jest jednak, aby protokół z rozprawy był gotowy do podpisania przez jego uczestników od razu po zakończeniu rozprawy. Wszystkich zapisów do protokołu z przebiegu rozprawy powinien dokonywać protokolant, pod wyraźne dyktando kierującego rozprawą. Nie ma wymogu protokołowania każdego słowa, jakie pada na rozprawie. Zapis powinien odzwierciedlać treść i sens zadawanych pytań oraz składanych przez uczestników wyjaśnień. Jednak na wyraźne żądanie zeznającego należy zaprotokołować wypowiedź w dosłownym brzmieniu.

Rozprawą kieruje upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu odwoławczego. Gdy postępowanie toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, rozprawą kieruje przewodniczący albo wyznaczony członek tego kolegium (art. 200c § 1 i 2 o.p.). Najbardziej optymalnym rozwiązaniem byłoby, aby upoważnienie do przeprowadzenia rozprawy otrzymywał ten pracownik organu odwoławczego (przewodniczący lub członek kolegium), który prowadzi daną sprawę. Stwierdzenie to odnosi się również do uczestniczącego w rozprawie pracownika organu pierwszej instancji. Nie zawsze jednak, z różnych powodów, jest to możliwe. Moim zdaniem upoważnienie do przeprowadzenia rozprawy może być udzielane pracownikowi organu odwoławczego (przewodniczącemu lub członkowi kolegium) każdorazowo do każdej sprawy (rozprawy) lub może być udzielone jednorazowo na stałe (do czasu odwołania lub wygaśnięcia).

Na salę rozpraw (pokój rozpraw) zaprasza się jednocześnie wszystkich obecnych uczestników rozprawy. Rozprawa rozpoczyna się od momentu, gdy kierujący rozprawą werbalnie stwierdzi, iż „otwiera rozprawę”. Kończy się w chwili, gdy kierujący rozprawą oznajmi, iż „zamyka rozprawę”. Po otwarciu rozprawy kierujący rozprawą powinien przedstawić się (podać imię i nazwisko, stanowisko służbowe) oraz oznajmić, iż został upoważniony przez organ odwoławczy do kierowania rozprawą (upoważnienie na piśmie), co zostaje zaprotokołowane. Następnie kierujący rozprawą zwraca się do obecnych uczestników o podanie, kto się stawił, prosząc jednocześnie o okazanie dowodów tożsamości. Personalalia (imię i nazwisko oraz określenie, w jakim charakterze występuje) poszczególnych uczestników roz-

prawy wymagają dokładnego opisanie w protokole. Jeśli nie stawiała się wezwana na rozprawę strona (lub jedna ze stron) oraz nie ma potwierdzenia prawidłowości doręczenia wezwań, kierujący rozprawą powinien odroczyć jej termin. Potrzeba odroczenia terminu rozprawy może również wynikać z przyczyn niemożliwych do przewyżczenia, podważających sens przeprowadzania rozprawy (np. nie stawiał się jedyny w sprawie świadek).

Kolejną czynnością kierującego rozprawą powinno być zapytanie jej uczestników, czy zgłaszają wnioski formalne. Jeśli wnioski zostaną zgłoszone, należy ten fakt również odnotować w protokole. W praktyce często pojawia się wniosek formalny strony o odroczenie terminu rozprawy. Kierujący rozprawą oczywiście jest uprawniony do odroczenia rozprawy. W takiej jednak sytuacji powody do odroczenia rozprawy powinny być poważne (istotne).

Z zasad ogólnych przeprowadzania rozpraw wynika, iż na sali rozpraw nie powinien przebywać i być przesłuchiwany więcej niż jeden świadek. Do przesłuchania świadków lub biegłych należy stosować przepisy zawarte w art. 195–197 o.p. Na sali rozpraw nie mogą też przebywać osoby towarzyszące np. stronie, świadkom (nie dotyczy to oczywiście ich pełnomocników czy przedstawicieli) lub osoby niepełnoletnie – niebędące uczestnikami rozprawy. W postępowaniu podatkowym takie obostrzenia można wywodzić także z zasady jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129 o.p.). Zasada ta nie obowiązuje jednak np. przy konfrontacji dwóch biegłych. Kierujący rozprawą jest odpowiedzialny za prawidłowy przebieg rozprawy i to on decyduje o kolejności wystąpień uczestników rozpraw, czasie ich wystąpień, ukaraniu za niewłaściwe zachowanie się czy uchylaniu zadawanych pytań (art. 200d § 2 o.p.). Na uchylenie pytania przez kierującego rozprawą nie przysługują zainteresowanemu żadne środki zaskarżenia. Jednakże na żądanie strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania (art. 200d § 2 o.p.).

W tym miejscu należy podkreślić, iż ustawodawca szczególnie wyartykułował w o.p. uprawnienia przyznane stronie postępowania. Na rozprawie bowiem strona może składać wyjaśnienia, zgłaszać żądania, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Ponadto strona może wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego (art. 200d § 1 o.p.). Nie oznacza to jednak, iż zgłoszony na rozprawie przez stronę nowy wniosek dowodowy (np. o powołanie nowego świadka) musi być rozpatrzony na tejże rozprawie. Należy bowiem pamiętać, iż każdy „zawnioskowany nowy dowód” wymaga analizy i oceny z punktu widzenia całego materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie. Ponadto kierujący rozprawą nie zawsze będzie również osobą upoważnioną do rozstrzygnięcia tej kwestii w sprawie. Taki wniosek dowodowy powinien być rozpatrzony na zasadach ogólnych (po zakończonej rozprawie), nie wyłączając oczywiście możliwości odbycia kolejnej rozprawy w ramach odwoławczego postępowania podatkowego.

Na zakończenie rozprawy kierujący nią pracownik powinien odczytać protokół z rozprawy. Uczestnicy rozprawy mają obowiązek podpisać ów dokument. Odnotowany również powinien zostać brak podpisu uczestnika rozprawy. Nie dotyczy to jednak np. świadków, których obecność na sali rozpraw powinna skończyć się wcześniej. Uprzednio zatem, od razu po złożeniu zeznań, każdy ze świadków z osobna powinien podpisać swoją część zeznań.

Po przeprowadzeniu rozprawy lub odmowie jej przeprowadzenia należy wyznaczyć nowy 7-dniowy termin do zapoznania się z aktami sprawy, ale tylko wówczas, gdyby prowadziło to do pozbawienia możliwości oceny przez stronę zebranego materiału dowodowego i zaferowania nowych dowodów, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy¹⁹³. W każdej sprawie takiej oceny, zawsze indywidualnie, powinien dokonać organ odwoławczy przed wydaniem decyzji (art. 200 o.p.). Wprowadzenie instytucji rozprawy dało również organom odwoławczym możliwość wydłużenia w czasie załatwiania sprawy. W myśl bowiem art. 139 § 3 o.p. załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, a sprawy, w której przeprowadzono rozprawę lub strona złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy – nie później niż w ciągu 3 miesięcy. Należy jednak podkreślić, iż do wyżej określonych terminów nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności. Tu „czasokres wyłączenia” od terminów wynosi 7 dni (przed rozprawą) oraz 1 dzień (rozprawa), czyli łącznie 8 dni. Trzeba však pamiętać, iż powyższe wyłączenia czasokresów od terminów załatwiania sprawy nie skutkują wstrzymaniem nienaliczania odsetek za zwłokę. Po upływie zatem terminu (3-miesięcznego) już nie nalicza się odsetek za zwłokę (art. 54 § 1 pkt 3 o.p.).

W myśl unormowań ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne (art. 127 o.p.). W orzeczeniu z dnia 12 stycznia 2005 r. WSA w Szczecinie podkreślał, iż istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji. Niewątpliwie zatem rozprawa przeprowadzona w trakcie odwoławczego postępowania podatkowego ma być instytucją ułatwiającą ponowne rozstrzygnięcie tej samej sprawy¹⁹⁴. Moim zdaniem obowiązek udziału w rozprawie pracownika organu pierwszej instancji nie stanowi o nowym elemencie kontradiktoryjności w odwoławczym postępowaniu podatkowym¹⁹⁵. Obecność tego podmiotu w czasie rozprawy nie powoduje bowiem, iż organ odwoławczy staje się arbitrem rozstrzygającym spór między podat-

193 Zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 25 kwietnia 2005 r., FPS 6/04, ONSAIWSA 2005, nr 4, poz. 66.

194 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 stycznia 2005 r., SA/Sz 2273/03, Biul. Skarb. 2005, nr 4, s. 30.

195 Odmienne poglądy prezentuje B. Adamiak, *Czy rozprawa uprości postępowanie...*, op. cit., s. 39.

nikiem (stroną) a organem podatkowym pierwszej instancji¹⁹⁶. Tezy przeciwej nie potwierdza przepis, w którym stwierdza się, iż w rozprawie uczestniczy upoważniony pracownik organu pierwszej instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie (art. 200c § 3 o.p.). Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca *expressis verbis* nie nadał tym podmiotom (ani pracownikowi, ani organowi pierwszej instancji) statusu strony. W cytowanym przepisie nie stwierdza się bowiem, że podmioty te (lub któryś z tych podmiotów) działają na prawach strony¹⁹⁷. Gdyby jednak taki element w omawianym unormowaniu pojawił się w przyszłości, wówczas pod znakiem zapytania stałaby istota i sens dwuinстанcyjności postępowania podatkowego jako zasady chronionej również przez Konstytucję RP (art. 78).

Powyższych wywodów nie można zakończyć bez udzielenia odpowiedzi na pytanie o status i rolę uczestniczącego w rozprawie upoważnionego pracownika organu pierwszej instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie. W moim przekonaniu, pomimo iż ów podmiot niewątpliwie ma status uczestnika rozprawy, to nie można mu przypisać praw strony postępowania odwoławczego, o czym wyżej była mowa. Jego uczestnictwo w rozprawie będzie zatem miało charakter ograniczony, żeby nie powiedzieć: bierny. Na pewno będzie mógł odpowiadać na pytania zadawane przez kierującego rozprawą. Jego rola będzie zatem sprowadzać się do wyjaśniania tego (nawet nie do uzupełniania), co zostało ustalone przed organem pierwszej instancji. Te wyjaśnienia pracownika przed organem odwoławczym w szczególności powinny odnosić się do zarzutów zawartych w odwołaniu strony (art. 227 § 2 o.p.).

Rozprawa, jako część składowa odwoławczego postępowania podatkowego, mieści się w uprawnieniach organu odwoławczego do prowadzenia dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie (art. 229 o.p.). Trzeba jednak pamiętać, że skorzystanie z tego uprawnienia w sposób znaczący ogranicza odwoławczy organ podatkowy w podejmowaniu rozstrzygnięć kasacyjnych (art. 233 § 2 o.p.). Przeprowadzenie rozprawy (czyli wyjaśnianie sprawy we własnym zakresie), co do zasady, nie powinno bowiem powodować, iż organ odwoławczy uchyla w całości zaskarżoną decyzję i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Wyznaczenie stronie siedmiodniowego terminu. Stosownie do treści art. 200 § 1 o.p. w związku z art. 235 o.p. przed wydaniem decyzji podatkowy organ odwoławczy ma obowiązek wyznaczyć stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W orzeczeniu z dnia 15 września 2004 r. NSA podkreślał, że przepis art. 200 § 1 o.p., zawierający konkretyzację

196 Tak też D. Strzelec, *Rozprawa jako sposób wyjaśnienia okoliczności sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, M. Pod. 2007, nr 2, s. 29 oraz A. Biegalski, *op. cit.*, s. 10–11.

197 Normodawca uczynił tak w stosunku do organizacji społecznej – wprost stwierdza się, że uczestniczy ona w postępowaniu na prawach strony (art. 133a § 3 o.p.).

normy ujętej w art. 123 o.p., stanowi procesową gwarancję realizacji uprawnień strony postępowania podatkowego w zakresie jej pełnego udziału w tym postępowaniu. Nawet wtedy, gdy w postępowaniu odwoławczym nie doszło do zgromadzenia jakichkolwiek nowych dowodów lub materiałów w sprawie, organ odwoławczy przed wydaniem decyzji musi dokonać własnych ustaleń stanu faktycznego i prawnego sprawy. Strona musi mieć zatem prawną możliwość ustosunkowania się do tych ustaleń w tej fazie postępowania. Z uwagi na brak kontradiktoryjności postępowania podatkowego, każda wypowiedź strony w sprawie może przyczynić się do realizacji zasady zupełności postępowania, o której mowa w art. 122 i 187 § 1 o.p., w wyniku czego może ulec zmianie dotychczasowa prawna kwalifikacja ustalonego stanu faktycznego. Konsekwencją braku zapewnienia stronie prawa do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego na każdym etapie postępowania może być wznowienie postępowania¹⁹⁸. Na tle przywoływanego orzecznictwa, w dniu 25 kwietnia 2005 r. NSA w Warszawie w składzie 7 sędziów, podjął bardzo ważną uchwałę. Stwierdził mianowicie, iż niezastosowanie w danej sprawie trybu określonego w art. 200 § 1 o.p. nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że istnieje wymieniona w art. 240 § 1 pkt 4 o.p. podstawa wznowienia postępowania. Naruszenie przez organ odwoławczy art. 200 § 1 o.p. jest naruszeniem przepisów postępowania, które może doprowadzić do uchylecia zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁹⁹, jeżeli wspomniane naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy²⁰⁰.

W orzeczeniu z dnia 8 maja 2012 r. NSA zauważył, że „adresatem normy zawartej w art. 200 § 1 o.p. jest organ podatkowy tak pierwszej, jak i drugiej instancji. Przepis ten ma zastosowanie w postępowaniu odwoławczym także wówczas, gdy organ drugiej instancji nie prowadził żadnego postępowania dowodowego. Skoro przepis ten mówi o materiale dowodowym zebrany w sprawie, to znaczy, że chodzi o materiał zebrany przez organ pierwszej i drugiej instancji”²⁰¹.

5. Rozstrzygnięcia w postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) przed organem podatkowym wyższego stopnia

5.1. Uwagi ogólne

Organ odwoławczy wydaje decyzję, w której: (1) utrzymuje w mocy decyzję organu pierwszej instancji albo (2) uchyla decyzję organu pierwszej instancji:

198 Wyrok NSA z dnia 15 września 2004 r., FSK 467/04, Prz. Pod. 2005, nr 2, poz. 60.

199 Dz.U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.

200 Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 25 kwietnia 2005 r., FPS 6/04, ONSAiWSA 2005, nr 4, poz. 66, z glosą A. Kubiaka, Glosa 2005, nr 4, poz. 114.

201 Orzeczenie NSA z dnia 8 maja 2012 r., II FSK 2007/10, Lex nr 1244126.

(a) w całości albo w części – i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy bądź (b) uchylając tę decyzję, umarza postępowanie w sprawie w całości i sprawę przekazuje do ponownego rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja tego organu została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, albo (3) umarza postępowanie odwoławcze (art. 233 § 1 o.p.). Organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ ten wskazuje okoliczności faktyczne, jakie należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy (art. 233 § 2 o.p.). Samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji (art. 233 § 3 o.p.).

Mając na uwadze powyższe unormowania, należy podkreślić, że w postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) przed organem podatkowym wyższego stopnia zasadą pozostaje merytoryczne rozpatrzenie sprawy w drodze decyzji lub postanowienia. Również w orzecznictwie sądów administracyjnych można spotkać taką konstatację. Na przykład w wyroku WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 kwietnia 2013 r. podkreślano, że „wydanie orzeczenia kasacyjnego, o którym mowa w art. 233 § 2 o.p., ma charakter wyjątkowy, albowiem stanowi odstępstwo od zasady merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy przez organ odwoławczy. Dlatego też zastosowanie tego przepisu należy rozpatrywać z uwzględnieniem art. 229 o.p., zgodnie z którym organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję”²⁰². W doktrynie prawa wskazuje się, że z uwagi na treść art. 233 o.p., rozstrzygnięcia odwoławczego organu podatkowego można podzielić na: (1) decyzje merytoryczne (merytoryczno–reformacyjne) oraz (2) decyzje kasacyjne²⁰³. Pierwsze z tego rodzaju decyzji odwoławczego organu podatkowego mają charakter rozstrzygnięć co do istoty. Drugi rodzaj decyzji nie kończy danej sprawy podatkowej merytorycznie, lecz powoduje, że nadal pozostaje ona w trakcie rozpatrywania przed organem podatkowym pierwszej instancji.

202 Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 kwietnia 2013 r., I SA/Go 55/13, Lex nr 1333919.

203 Zob. B. Adamiak, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2012, s. 960.

5.2. Rozstrzygnięcia podatkowego organu odwoławczego jako wyraz realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego

Z zasady praworządności (art. 120 o.p.) pozostającej w związku z zasadą dwuinstancyjności postępowania podatkowego (art. 127 o.p.) wynika, że wniesienie odwołania przenosi na odwoławczy organ podatkowy kompetencję do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej²⁰⁴.

Rozwijając literalne brzmienie art. 120 o.p., tj. zawartej w nim zasady legalizmu i praworządności, należy stwierdzić, że organy podatkowe powinny działać na podstawie powszechnie obowiązujących przepisów prawa i w toku postępowania powinny stać na straży praworządności²⁰⁵. Komentowany przepis wyraża regułę, która równocześnie jest zasadą konstytucyjną. W myśl bowiem art. 7 Konstytucji RP organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Taki sposób postępowania władzy publicznej to właśnie „stanie na straży praworządności”. W doktrynie prawa podkreśla się, że szerzej została ujęta zasada praworządności w regulacjach k.p.a., a jej treść została zacieśniona w o.p.²⁰⁶. Próbę wyjaśnienia istoty zasady legalizmu podjął TK w wyroku z dnia 27 maja 2002 r. Mianowicie, TK zauważył, iż art. 7 Konstytucji RP – określanej jako przepis wyrażający zasadę legalizmu – z reguły nie jest, z uwagi na swój poziom abstrakcji, adekwatnym wzorcem kontroli konstytucyjności ustaw, przynajmniej jeśli chodzi o badanie ich treści. Przepis ten nakłada przede wszystkim na organy państwowe obowiązek działania zgodnie z obowiązującymi przepisami kompetencyjnymi. Z art. 7 Konstytucji RP nie wypływają inne uprawnienia poza wynikającymi już z innych norm prawnych. Jego „samoistne” znaczenie sprowadzić można do interpretacji przepisów kompetencyjnych w sposób ścisły i z odrzuceniem – w odniesieniu do organów władzy publicznej – zasady: co nie jest zakazane, jest dozwolone²⁰⁷.

Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego została zawarta w regule konstytucyjnej. W myśl bowiem art. 78 Konstytucji RP każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji²⁰⁸. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określać może odrębna ustawa. Ordynacja podatkowa w art. 127 wskazuje, iż dla postępowania podatkowego przewidziane są dwie instancje. Oznacza to, iż strona postępowania niezadowolona z rozstrzygnięcia organu podatkowego pierwszej instancji może zwrócić się w odwołaniu do organu podatkowego drugiej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decy-

204 J. Brolik, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 1226.

205 S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 753.

206 J. Borkowski, (w:) *Prawo procesowe administracyjne*, R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 9, Warszawa 2010, s. 143 i n.

207 Wyrok TK z dnia 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK-A 2002, nr 3, poz. 34.

208 Zob. A. Skibiński, *Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego realizowana przez samorządowe kolegia odwoławcze*, PPLIFS 2009, nr 10, s. 22 i n.

zji, o rozpatrzenie swojej sprawy. Od zasady dwuinstancyjności istnieje wyjątek. W przypadku bowiem 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.). Złożenie skargi na decyzję wydaną w pierwszej instancji stanowi naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania i powoduje niedopuszczalność skargi²⁰⁹.

5.3. Decyzje merytoryczne („co do istoty”) podatkowego organu odwoławczego

Obowiązkiem organu odwoławczego jest rozpatrzenie sprawy i wydanie jednej z decyzji, o której mowa w art. 233 o.p.²¹⁰. W orzeczeniu z dnia 6 maja 2004 r. WSA w Warszawie stwierdził, że „jeżeli zobowiązanie podatkowe wygasło przed wniesieniem odwołania lub przed datą wydania decyzji organu drugiej instancji, organowi temu nie wolno wypowiadać się na temat zobowiązania podatkowego, które już nie istnieje”²¹¹. Jednakże wygaśnięcie zobowiązania podatkowego nie przesądza o bezprzedmiotowości rozwiązania sprawy w wyniku wniesienia przez podatników odwołania od decyzji organu pierwszej instancji. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego czyni bezprzedmiotowym postępowanie przed organem drugiej instancji²¹². Jeżeli kwota podatku, wynikająca z decyzji określającej zobowiązanie podatkowe, została przez podatnika uiszczona przed upływem terminu przedawnienia, to późniejszy upływ terminu przedawnienia nie stoi na przeszkodzie wydania przez organ odwoławczy na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p. decyzji określającej podatek w kwocie niższej od zapłaconej²¹³. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się, jeżeli termin przewidziany w art. 70 o.p. upłynął przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy²¹⁴. Zobowiązanie podatkowe przedawnia się, jeżeli termin przewidziany w art. 70 § 1 o.p. upłynął przed wydaniem decyzji organu odwoławczego²¹⁵. To, że w toku postępowania, na skutek zarachowania dokonanych przez stronę wpłat na odsetki, wygasło zobowiązanie z tego tytułu, nie mogło oznaczać, że postępowanie odwoławcze stało się bezprzedmiotowe²¹⁶.

Upływ 5-letniego terminu przedawnienia nie stanowi przeszkody do uchylenia przez organ odwoławczy w całości albo w części zaskarżonej decyzji i orzeczenia co do istoty sprawy w sytuacji, gdy zaskarżona decyzja organu podatkowe-

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

210 S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Drogier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 1099.

211 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 maja 2004 r., III SA 3109/01, M. Pod. 2004, nr 12, s. 48.

212 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 marca 2004 r., III SA 1290/02, niepubl.

213 Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2003 r., I SA/Ld 2/02, niepubl.

214 Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2003 r., III SA 3066/01, M. Pod. 2004, nr 3, s. 42.

215 Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 6 października 2003 r., FPS 8/03, ONSA 2004, nr 1, poz. 7.

216 Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2001 r., I SA/Wr 2459/97, POP 2002, z. 5, poz. 120.

go pierwszej instancji została wydana przed upływem tego terminu²¹⁷. Wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu, stosownie do art. 33 § 4 o.p., nie uzasadnia umorzenia postępowania odwoławczego w sprawie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego jako bezprzedmiotowego na podstawie art. 233 § 1 pkt 3 w zw. z art. 208 § 1 tej ustawy. Przyjęcie bezprzedmiotowości postępowania odwoławczego wskutek wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu prowadziłyby nie tylko do pozbawienia strony merytorycznego rozstrzygnięcia przez izby skarbowe zasadności podejmowanych przez urzędy skarbowe decyzji, ale również wyłączenia tych spraw spod kontroli sądowej. Postępowanie w sprawie zabezpieczenia zobowiązania podatkowego ma charakter odrębny w stosunku do postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego²¹⁸. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek jego wykonania (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.), odmiennie aniżeli w wypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego wskutek przedawnienia (art. 59 § 1 pkt 9 o.p.), nie przesądza o bezprzedmiotowości rozpoznania sprawy w wyniku odwołania podatnika wniesionego od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji (art. 78 Konstytucji RP w zw. z art. 220 oraz art. 224 § 1 o.p.)²¹⁹.

W uchwale składu 7 sędziów z dnia 27 stycznia 2014 r. NSA stwierdził, że „w przypadku zakwestionowania prawidłowości skorygowanej deklaracji podatkowej złożonej wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, zgodnie z art. 75 § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.), organ podatkowy nie ma obowiązku przed rozpatrzeniem tego wniosku wszczynać w każdej sprawie postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 21 § 3 wymienionej ustawy”²²⁰. W uzasadnieniu uchwały podkreślano, że złożenie równocześnie z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty skorygowanego zeznania (deklaracji) nie wszczyna postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 21 § 3 o.p. Ponadto nie w każdym nawet przypadku zakwestionowania przez organ podatkowy towarzyszącej wnioskowi o stwierdzenie nadpłaty deklaracji podatkowej [...] uzasadnione będzie wszczynanie postępowania określającego wysokość zobowiązania podatkowego za okres podatkowy, w relacji do którego wnioskodawca wywodzi żądanie o nadpłatę. Nadpłata podatku, zauważył NSA, nie musi w każdym przypadku wynikać z błędnej subsumcji czynności podlegających opodatkowaniu pod określone przepisy prawa, może być, na przykład, tylko wynikiem błędnego wyliczenia podatku czy też nieprawidłowego wypełnienia deklaracji podatkowej, co niewątpliwie nie wymaga przeprowadzenia postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jeżeli natomiast

217 Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2003 r., SA/Bk 869/02, M. Pod. 2003, nr 10, s. 46 oraz wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r., III SA 233/99, niepubl.

218 Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2002 r., III SA 820/01, POP 2003, z. 4, poz. 96.

219 Wyrok SN z dnia 21 maja 2002 r., III RN 76/01, OSNP 2003, nr 7, poz. 162.

220 Zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. akt II FPS 5/13, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych CBOSA, orzeczenia.nsa.gov.pl

wnioskodawca na poparcie żądania o nadpłatę wraz z wnioskiem o jej stwierdzenie składa zeznanie podatkowe, w którym koryguje całość albo znaczną część samoobliczenia podatku, z którego wywodzi swoje żądanie, wówczas organ podatkowy powinien z urzędu wszcząć postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Nie ma przeszkód prawnych, w ocenie NSA, aby w trakcie postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty organ podatkowy, kiedy jest to uzasadnione, wszczął z urzędu odrębne postępowanie w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego.

5.4. Decyzje kasacyjne podatkowego organu odwoławczego

Decyzja kasacyjna odwoławczego organu podatkowego jest istotnym elementem modelu apelacyjno-kasacyjnego postępowania odwoławczego²²¹. W orzeczeniu z dnia 4 czerwca 2009 r. NSA podkreślał, że „w obszarze podstaw i uzasadnień możliwości stosowania art. 233 § 2 o.p. nie mieści się wyrażanie poglądów prawnych w przedmiocie prawa materialnego, których uwzględnienie przesądziłoby o określonym sposobie merytorycznego załatwienia sprawy. Wydanie decyzji z art. 233 § 2 o.p. na podstawie poglądu prawnego organu odwoławczego w zakresie prawa materialnego co do merytorycznego sposobu załatwienia sprawy w sposób oczywisty wykracza poza treść, dyspozycję i możliwości uzasadnionego stosowania wymienionego przepisu procedury podatkowej i może wskazywać na jego rażące naruszenie”²²².

Decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania nie może być podjęta bez wskazania spełnienia przesłanki określonej w art. 233 § 2 o.p. i prawidłowego jej uzasadnienia i nie może jedynie ograniczać się do lakonicznego stwierdzenia, że decyzja organu pierwszej instancji zawiera wady formalne i merytoryczne. W przeciwnym razie decyzja taka w istotny sposób narusza ten przepis i w konsekwencji art. 122, 125 § 1 i art. 127 o.p., które zobowiązują organ odwoławczy do ustalenia prawdy obiektywnej w sposób wnikliwy i szybki. Artykuł 233 § 2 o.p. nie pozbawia organu odwoławczego możliwości przesądzenia w uzasadnieniu decyzji zasadności obciążenia podatnika podatkiem lub inną należnością wymienioną w art. 2 tej ustawy, jeżeli przyczyną uchylenia w całości decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia były wyłącznie uchybienia dotyczące obliczania wysokości tej należności²²³.

Stwierdzenie naruszenia prawa procesowego, przy równoczesnym stwierdzeniu, że rozstrzygnięcie sprawy nie wymaga uprzedniego przeprowadzenia postę-

221 B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania...*, op. cit. oraz I. Nowak, *Podatkowa decyzja kasacyjna organu odwoławczego o przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia – zagadnienia podstawowe*, PPLIFS 2009, nr 11, s. 29 i n.

222 Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2009 r., II FSK 184/08, Lex nr 508329.

223 Wyrok NSA z dnia 25 lipca 2002 r., III SA 1194/01, M. Pod. 2003, nr 10, s. 45.

powania wyjaśniającego w jakimkolwiek zakresie, prowadzi do wniosku, że rozstrzygnięcie organu odwoławczego winno nastąpić zgodnie z zasadą, że organ odwoławczy rozstrzyga sprawę merytorycznie. W przypadku wniesienia odwołania od decyzji wydanej w trybie art. 245 o.p. mają zastosowanie niczym nieograniczone zasady orzekania określone w rozdziale 15 ordynacji, w tym wynikające z przepisu art. 233 o.p. Jeśli zatem organ odwoławczy stwierdzi naruszenie przez organ pierwszej instancji przepisu art. 245 o.p., to znaczy jeżeli uzna, że doszło do uchylecia decyzji dotychczasowej mimo braku podstaw określonych w art. 240 o.p., a nie zachodzi potrzeba przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w zakresie, o jakim stanowi art. 233 § 2 o.p., to ma obowiązek wydać decyzję na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p., czyli uchylić decyzję organu pierwszej instancji w tym zakresie i orzec co do istoty sprawy²²⁴.

Decyzję, o jakiej mowa w art. 233 § 2 o.p., organ odwoławczy może wydać tylko wówczas, gdy spełnione są przesłanki wymienione w tym przepisie prawa, tj. wówczas, gdy organ pierwszej instancji albo w ogóle nie przeprowadził postępowania wyjaśniającego, albo przeprowadzone postępowanie wyjaśniające nie jest wystarczające do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy i jednocześnie brak podstawy do zastosowania przez organ odwoławczy art. 229 o.p., tj. przeprowadzenia przez organ odwoławczy uzupełniającego postępowania dowodowego. Stosując ten przepis, organ odwoławczy musi w uzasadnieniu decyzji kasacyjnej przekonująco uzasadnić istnienie przesłanek w nim wymienionych oraz wskazać, z jakich przyczyn nie zastosował art. 229 o.p.²²⁵.

Stwierdzenie przez organ odwoławczy, że organ pierwszej instancji, nie uznając ksiąg prowadzonych przez spółkę za dowód, w protokole ich badania nie określił ani okresu, ani części, w jakiej nie uznaje się ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisach, powoduje, że tego rodzaju braku nie może uzupełnić w postępowaniu dowodowym organ odwoławczy, gdyż może to wymagać zbadania dokumentów źródłowych zawartych w urządzeniach księgowych spółki. Wykraczałoby to zatem poza granice uzupełnienia dowodów. W tej sytuacji spełniony został warunek wskazany w art. 233 § 2 o.p., umożliwiający organowi odwoławczemu uchylecie w całości decyzji organu pierwszej instancji i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez ten organ²²⁶.

Rozstrzygnięcie uchylające decyzję organu pierwszej instancji „w części” – i to bez określenia, jakiej części to dotyczy oraz bez rozstrzygnięcia co do pozostałej części decyzji organu pierwszej instancji – nie mieści się w granicach możliwych rozstrzygnięć decyzji organu odwoławczego, określonych przez przepisy art.

224 Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2000 r., I SA/Ka 1288/00, niepubl.

225 Wyrok NSA z dnia 30 października 2000 r., I SA/Lu 860/99, niepubl.

226 Wyrok NSA z dnia 11 października 2000 r., I SA/Ld 1658/98, OSP 2001, z. 10, poz. 154.

233 o.p. i uzasadnia wniosek, że decyzję wydano z rażącym naruszeniem powołanych przepisów²²⁷.

Brzmienie art. 233 § 2 o.p. nie pozostawia wątpliwości co do tego, że możliwość wydania decyzji kasacyjnej ograniczona została do przypadków, gdy spełnione zostaną określone nim przesłanki. Poza sporem przy tym jest, że zasadnicze znaczenie ma w tych ramach konieczność poprzedzenia wydania rozstrzygnięcia przeprowadzeniem postępowania wyjaśniającego w całości lub znacznej części. Nie ulega wątpliwości, że zwrot „w znacznej części” jest niedookreślony. Tego rodzaju stan rzeczy sprawia, że odpowiedź na pytanie o to, czy spełnione zostały przesłanki z art. 233 § 2 o.p., możliwa jest jedynie na tle okoliczności konkretnego przypadku. Organ odwoławczy nie może przesądzić o treści rozstrzygnięcia sprawy przez nakaz załatwienia jej pozytywnie lub negatywnie dla odwołującego się. O treści takiego rozstrzygnięcia decydować powinien wyłącznie organ pierwszej instancji, który powinien brać pod uwagę całokształt okoliczności sprawy, a więc także argumentację podniesioną w odwołaniu od swojej wcześniejszej decyzji. Ponowne rozstrzygnięcie sprawy otwiera zaś, zgodnie z brzmieniem art. 220 § 1 o.p., możliwość wniesienia odwołania do organu wyższego stopnia²²⁸.

Zmiana wysokości zaległości podatkowej (czy to na skutek spłacenia części zaległości przez podatnika, czy na skutek zmiany decyzji wymiarowej) stanowi zmianę jednego z elementów stanu faktycznego sprawy w przedmiocie umorzenia tej zaległości (art. 67 § 1 o.p.). Organ drugiej instancji, stosując odpowiednio art. 233 w zw. z art. 239 o.p., po rozpatrzeniu zażalenia powinien swoje rozstrzygnięcie wydać w formie postanowienia, a nie decyzji²²⁹.

Zgodnie z art. 233 § 2 o.p. zdanie pierwsze *in fine*, w odróżnieniu od decyzji wydanych na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p., który nie ustanawia przesłanek do wydania tych decyzji, można wydać decyzję kasacyjną przewidzianą w tym przepisie tylko wówczas, gdy zdaniem organu odwoławczego organ pierwszej instancji nie przeprowadził postępowania wyjaśniającego lub przeprowadzone przez ten organ postępowanie wyjaśniające nie jest wystarczające do rozstrzygnięcia sprawy i brak jest podstaw do zastosowania w postępowaniu odwoławczym art. 229 o.p., tj. przeprowadzenia przez organ odwoławczy dodatkowego, uzupełniającego postępowania dowodowego, albo zlecenie przeprowadzenia tego postępowania organowi, który wydał decyzję. Tak więc powołany art. 233 § 2 o.p. stanowi swego rodzaju wyłom w przyjętej także w ordynacji podatkowej konstrukcji postępowania odwoławczego, którego celem jest ponowne rozpatrzenie i rozstrzygnięcie sprawy podatkowej przez organ odwoławczy²³⁰.

227 Wyrok NSA z dnia 5 października 2000 r., III SA 2244/99, niepubl.

228 Wyrok NSA z dnia 31 maja 2000 r., I SA/Ka 2226/98, niepubl.

229 Wyrok NSA z dnia 25 maja 2000 r., I SA/Łd 1884/98, ONSA 2001, nr 3, poz. 129.

230 Wyrok NSA z dnia 18 maja 2000 r., III SA 1081/99, niepubl.

Decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania nie może być podjęta bez wskazania spełnienia przesłanki określonej w art. 233 § 2 o.p. W przeciwnym razie decyzja taka w istotny sposób narusza ten przepis i w konsekwencji art. 122, 125 § 1 i art. 127 o.p., które zobowiązują organ odwoławczy do ustalenia prawdy obiektywnej w sposób wnikliwy i szybki²³¹. Skoro Izba Skarbowa uznała, iż rozstrzygnięcie wydane przez organ pierwszej instancji jest słuszne co do zasady, a zachodziła konieczność skorygowania podstawy materialnoprawnej i oceny stanu faktycznego wyłącznie na płaszczyźnie art. 44 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, to w takiej sytuacji organ odwoławczy dopuścił się naruszenia art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p. Mimo bowiem uchylecia decyzji Urzędu Skarbowego Izba Skarbowa rozstrzygnęła sprawę identycznie jak organ pierwszej instancji. Okoliczność, że w związku z upływem roku podatkowego wniosek podatnika stał się bezprzedmiotowy, nie stoi na przeszkodzie rozpoznaniu przez sąd sprawy co do istoty sprawy. Przedmiotem postępowania przed NSA jest skarga na ostateczną decyzję administracyjną, która istniała w obrocie prawnym, a zatem nadal istniał przedmiot postępowania sądownoadministracyjnego, skoro skarżący nie cofnął skargi. Przesłanką wydania decyzji na podstawie art. 44 ust. 5 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych jest wyłącznie przewidywane przekroczenie kwoty należnego za dany rok podatku przez wpłacane w ciągu roku zaliczki, przy czym podatnik nie musi udowodniać, że zaliczki są niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego od przewidywanego dochodu za dany rok. Wystarczy uprawdopodobnienie tego faktu²³².

Decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji nie może być podjęta w sytuacjach innych niż te, które zostały określone w art. 233 § 2 o.p. Wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji jest wyjątkiem od zasady merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy, a zatem niedopuszczalna jest jego wykładnia rozszerzająca²³³. Przepis art. 233 § 2 o.p. w zdaniu drugim zawiera stwierdzenie, że przekazując sprawę do ponownego rozpoznania, organ odwoławczy może wskazać, jakie okoliczności organ pierwszej instancji powinien wziąć pod uwagę przy ponownym jej rozpatrywaniu. W cytowanym przepisie chodzi zwłaszcza o okoliczności faktyczne, które zostały pominięte przez organ pierwszej instancji lub nienależycie udowodnione. Wskazówki organu odwoławczego nie mogą mieć jednak merytorycznego charakteru, co oznacza, że nie można sugerować, ani wręcz rozstrzygać za organ pierwszej instancji o sposobie załatwienia sprawy lub treści przyszłej decyzji²³⁴.

231 Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2000 r., I SA/Lu 1817/98, niepubl.

232 Wyrok NSA z dnia 15 marca 2000 r., I SA/Lu 1719/98, niepubl.

233 Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2000 r., I SA/Lu 1688/98, niepubl.

234 Wyrok NSA z dnia 16 listopada 1999 r., III SA 7922/98, niepubl.

5.5. Decyzje samorządowych kolegiów odwoławczych

Stosownie do treści art. 233 § 3 o.p. samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylecia zaskarżonej decyzji. W orzeczeniu z dnia 7 listopada 2000 r. NSA zauważył, że „błędny jest pogląd, jakoby art. 233 § 3 o.p. uprawniał Samorządowe Kolegium Odwoławcze jedynie do oceny decyzji pod względem formalnym; przepis ten wprawdzie nie pozwala Kolegium orzec co do istoty sprawy, ale to nie oznacza, że nie bada ono sprawy merytorycznie”²³⁵. Z kolei w wyroku z dnia 23 lipca 2008 r. WSA w Olsztynie podkreślał, że „zgodnie z zasadą dwuinstancyjności, organ odwoławczy obowiązany jest ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę rozstrzygniętą decyzją organu pierwszej instancji z zastrzeżeniem wyjątków przewidzianych w art. 233 § 2 i 3 Ordynacji podatkowej. Organ odwoławczy nie może zatem ograniczyć się tylko do kontroli decyzji organu pierwszej instancji, lecz rozstrzygnąć ją we własnym zakresie merytorycznie w ramach przedmiotu (rodzaju) sprawy. Organ odwoławczy nie może też ograniczyć się tylko do rozpatrzenia zarzutów podniesionych w odwołaniu”²³⁶.

5.6. Zakaz pogarszania sytuacji strony odwołującej się (*reformationis in peius*)

W przepisie 234 o.p. ustawodawca wprowadził zasadę *reformationis in peius*, czyli zakazu pogarszania sytuacji strony odwołującej się. W praktyce realizacja tej reguły nieraz jest oceniana bardzo krytycznie²³⁷. Zasada *reformationis in peius* będzie obowiązywać jedynie w przypadku, gdy postępowanie odwoławcze jest prowadzone z udziałem tylko jednej strony lub też wielu stron o tożsamych interesach²³⁸.

W orzecznictwie sądowym wielokrotnie podkreślano znaczenie omawianej zasady. W sposób szczególnie szeroki komentował ją SN w wyroku z dnia 24 czerwca 1993 r., w którym stwierdzał, iż „respektowanie zakazu *reformationis in peius* w postępowaniu odwoławczym należy uznać za jedną z fundamentalnych zasad prawa procesowego w demokratycznym państwie prawa. Posługiwanie się przez administrację art. 139 k.p.a. musi być zawsze poddawane niezwykle wnikliwej kontroli sądu. [...] W razie wątpliwości co do rozumienia konkretnego prze-

235 Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2000 r., III SA 2525/99, ONSA 2002, nr 1, poz. 16.

236 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23 lipca 2008 r., I SA/OI 256/08, Lex nr 479269.

237 Zob. M. Mrówczyński, *Zakaz reformationis in peius – fikcja czy rzeczywistość? Ordynacja podatkowa*, Prz. Pod. 1999, nr 9, s. 25 i 26.

238 H. Dzwonkowski, (w:) *Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.) i in., Warszawa 2013, s. 449.

pisu prawa właściwe jest stosowanie takiej wykładni, jaka najbardziej odpowiada zasadom wyrażonym w konstytucji. [...] W demokratycznym i praworządnym państwie administracja opiera wszelkie swe działania przede wszystkim na zasadzie praworządności. Gdyby zaś jej rygory miały zostać rozluźnione i zastąpione uprawnieniem do posługiwania się przez administrację zasadami komercjalizmu i fiskalizmu, prowadziłoby to wprost do zagrożenia podstawowych praw i wolności obywatelskich. Szczególnie zaś pojęcie interesu społecznego nie może być identyfikowane z interesem ekonomicznym lub fiskalnym. [...] Z uznaniowymi decyzjami administracji musi się wiązać nie zmniejszona, lecz zwiększona kontrola społeczna. Oznacza to między innymi, że istnienie wszelkich okoliczności uzasadniających rozstrzygnięcie negatywne dla strony musi zostać przez organ administracji w sposób bezsporny udowodnione, a prawidłowość tego dowodzenia zarówno co do faktu, jak i co do prawa podlega kontroli sądowej. [...] W świetle art. 6 Europejskiej konwencji o prawach człowieka i ochronie podstawowych wolności nadmierna długość toczącego się postępowania może być uznana za naruszenie służącego każdemu prawa do rozstrzygnięcia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły sąd. Szczególnie zaś może to dotyczyć spraw, gdy przeciągające się postępowanie – w sytuacjach inflacyjnych – może prowadzić do zmniejszenia wartości przyznanego stronie odszkodowania. [...] Oczywiście byłoby w takim wypadku, że myślący ekonomicznie urzędnik działałby wówczas tak, by uzyskać dla administracyjnej kasy największą z możliwych korzyść ekonomiczną, nawet wówczas gdy wiązałoby się to z naruszeniem prawa²³⁹.

W orzecznictwie sądowym odnoszącym się do spraw podatkowych podkreśla się, iż pojęcie „na niekorzyść strony”, o którym mowa w art. 234 o.p., należy interpretować wyłącznie w znaczeniu materialnym. Obowiązki i uprawnienia podatników, wynikające z decyzji podatkowych, w ostatecznym rachunku są bowiem wyrażone kwotowo²⁴⁰. W orzecznictwie sądowym zauważa się także, że organ odwoławczy w przypadku wniesienia odwołania czy zażalenia rozpoznaje sprawę w całości od początku, przy czym obowiązany jest uwzględnić stan faktyczny zaistniały również w trakcie postępowania odwoławczego (zażaleniowego)²⁴¹. Jeżeli w trakcie toczącego się postępowania podatkowego zobowiązanie podatkowe uległo przedawnieniu, postępowanie to umarza się w drodze postanowienia. Jakkolwiek w przepisie zostało użyte sformułowanie „toczącego się postępowania podatkowego”, to praktycznie znajduje on zastosowanie tylko w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Po wydaniu decyzji i wniesieniu odwołania samo umorzenie postępowania w drodze postanowienia nie wyeliminuje z obrotu prawnego zaskarżonej decyzji pierwszoinstancyjnej²⁴². Nie stanowią podstawy

239 Wyrok SN z dnia 24 czerwca 1993 r., III ARN 33/93, PiP 1994, z. 9, poz. 111, z gloszą M. Wierzbowskiego.

240 Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2000 r., I SA/Lu 455/99, niepubl.

241 Wyrok NSA z dnia 29 października 2003 r., SA/Bd 2154/03, POP 2004, z. 1, poz. 2.

242 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 czerwca 2005 r., III SA/Wa 1637/04, M. Pod. 2005, nr 12, s. 47.

do uchYLENIA decyzji w trybie art. 233 § 1 pkt 2 lit. b) o.p. stwierdzone przez organ odwoławczy uchybienia proceduralne, jak też sposób dokonania oceny zebranego w sprawie materiału dowodowego, bowiem organ drugiej instancji ma obowiązek dokonać własnej oceny wyników postępowania dowodowego, niezależnie od tego, czy ustaleń dokonuje po przeprowadzeniu nowych dowodów bądź ponowieniu dotychczasowych²⁴³. Decyzja kasacyjna, przekazująca sprawę do ponownego rozpatrzenia, nie może być uznana za decyzję wydaną na niekorzyść strony, skoro nie zawiera rozstrzygnięcia merytorycznego²⁴⁴.

Postępowanie nadzwyczajne prowadzone w trybie nadzoru jest postępowaniem dwuinstancyjnym. Organ odwoławczy obowiązany jest rozpatrzyć odwołanie i wydać decyzję zgodnie z art. 233 § 1 o.p., tj. dokonując merytorycznej i prawnej oceny zasadności zaskarżonej decyzji. Organ odwoławczy winien przeprowadzić w niniejszej sprawie postępowanie w celu ustalenia, czy decyzja urzędu skarbowego narusza w sposób „rażący”, czy też nie narusza prawa, a więc czy wydana została wbrew nakazowi lub zakazowi ustanowionemu w przepisie prawnym lub też czy wbrew tym przesłankom obarczono stronę obowiązkiem albo uchylono obowiązek²⁴⁵. W orzeczeniu z dnia 19 grudnia 2008 r. WSA w Warszawie podkreślał, że „jeśli organ uchylił decyzję organu pierwszej instancji w części określającej wysokość odsetek od zaległości podatkowych i nie orzekł co do pozostałej części zaskarżonej decyzji, to takie rozstrzygnięcie organu drugiej instancji nie jest wymienione w żadnym z przepisów art. 233 o.p. Przepisy zawarte w art. 233 o.p. stanowią pełne wyliczenie rozstrzygnięć, które mogą zapaść przed organem odwoławczym w wyniku rozpatrzenia odwołania. W tym stanie rzeczy organ drugiej instancji wydał rozstrzygnięcie z naruszeniem treści przepisów art. 233 o.p., które miało istotny wpływ na wynik sprawy”²⁴⁶.

W art. 234 o.p. *in fine* ustawodawca wprowadza odstępstwa od zasady *reformationis in peius*. Mianowicie, organ odwoławczy może wydać decyzję na niekorzyść strony odwołującej się, jeżeli zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny. W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż możliwość usunięcia z obrotu prawnego decyzji (nawet w związku z odwołaniem strony), która narusza prawo, jest w pełni uzasadnione. Jednakże nie znajduje uzasadnienia okoliczność, że naruszenie prawa ma być rażące, czyli pod postacią kwalifikowaną (art. 247 o.p.). Innym wyjątkiem jest możliwość wydania decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, jeżeli zaskarżona decyzja narusza interes publiczny. Zwrot „interes publiczny” jest również pojęciem niedookreślonym i pozostawia duże możliwości interpretacyjne²⁴⁷. W orzeczeniu z dnia 21 maja 2009 r. NSA podkreślał, że „rażące

243 Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2003 r., III SA 851/03, M. Pod. 2004, nr 5, s. 44.

244 Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2003 r., SA/Bd 2481/03, POP 2004, z. 2, poz. 26.

245 Wyrok NSA z dnia 22 października 1999 r., III SA 7539/98, niepubl.

246 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2008 r., III SA/Wa 1265/08, Lex nr 524010.

247 Zob. komentarz do art. 224 o.p.

naruszenie prawa” to takie uchybienie, w wyniku którego powstają skutki niemożliwe do zaakceptowania z punktu widzenia praworządności lub gdy treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu prawa²⁴⁸.

6. Nadzwyczajne środki zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych

6.1. Uwagi ogólne

Zasada trwałości decyzji (postanowień) wskazuje, że rozstrzygnięcia, od których nie służy odwołanie (zażalenie) w postępowaniu podatkowym, stają się ostateczne (art. 128 o.p.)²⁴⁹. Nadzwyczajne środki zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych, czyli możliwość uchylecia lub zmiany tych decyzji (postanowień), stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania zostały ściśle określone w przypadkach przewidzianych w o.p. oraz w ustawach dodatkowych. Decyzja podatkowa (postanowienie) jest ostateczna, jeżeli w pierwszej instancji strona nie złożyła od niej odwołania (zażalenia) bądź tę decyzję (postanowienie) wydał organ wyższej instancji w toku postępowania odwoławczego. Zasada ta ma służyć pewności obrotu prawnego, ponieważ chodzi o zapewnienie podmiotom stosunku prawnopodatkowego ochrony praw nabytych. W doktrynie prawa podkreśla się również, że pojęcie „decyzji ostatecznej” wprowadzono do ustawodawstwa w celu „zapewnienia niezbędnej stabilizacji porządku prawnego”²⁵⁰. Decyzja podatkowa może mieć charakter ostateczny lub prawomocny. Decyzja prawomocna to taka decyzja ostateczna, której nie można zaskarżyć do sądu administracyjnego wskutek braku drogi sądowej, wyczerpania toku instancji lub upływu terminu wniesienia skargi²⁵¹. Możliwość podważenia decyzji ostatecznej narusza ład systemu prawnego, gdyż stanowi odstępstwo od zasady dwuinstancyjności postępowania oraz stabilności decyzji ostatecznych (art. 127 i 128 o.p.). Z powyższego założenia ogólnego, odnoszącego się do rodzaju decyzji poddanej sądowej kontroli legalności oraz z treści art. 128 o.p. wynika, iż tylko wyraźnie określone przyczyny, stanowiące o najdalej idących wadliwościach decyzji (postanowienia) lub poprzedzającego ją postępowania, mogą prowadzić do wzruszenia decyzji (postanowienia) ostatecznej. Wymienione poniżej odstępstwa od zasady trwałości decyzji (postanowień) powinny być interpretowane zawężająco²⁵². Celowi temu służą nadzwyczajne środki zaskarżania rozstrzygnięć ostatecznych. Zostały one enumeratywnie wymienione w o.p. Są to: (1) uchylenie w całości lub w części decyzji (po-

248 Wyrok NSA z dnia 21 maja 2009 r., II FSK 131/08, Lex nr 551626.

249 S. Presnarowicz, *Realizacja zobowiązań podatkowych...*, op. cit., s. 797 i n.

250 Zob. Z. Kmieciak, *Koncepcja decyzji ostatecznej (w ujęciu Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej)*, ZNSA 2008, nr 2(17), s. 9 i n.

251 J. Gluchowski, (w:) J. Gluchowski, J. Patyk, *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 336.

252 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 37.

stanowienia) ostatecznej w trybie wznowienia postępowania podatkowego (art. 240–246 o.p.); (2) stwierdzenie w całości lub w części nieważności decyzji (postanowienia) ostatecznej (art. 247–252 o.p.) oraz (3) uchylenie w całości lub w części decyzji (postanowienia) ostatecznej dotkniętej innymi wadami niż w trybach wyżej określonych (art. 253–256 o.p.). Jeszcze innym rodzajem możliwości wyeliminowania decyzji (postanowienia) przez organ, który wydał decyzję (postanowienie) w pierwszej instancji, niezaliczanym w doktrynie prawa do tzw. nadzwyczajnych środków weryfikacji rozstrzygnięć ostatecznych, jest stwierdzenie jej wygaśnięcia. Rozstrzygnięcie zapadłe w tym trybie ma charakter deklaratoryjny (art. 258–259 o.p.). W doktrynie prawa podkreśla się, że system nadzwyczajnych środków weryfikacji rozstrzygnięć ostatecznych opiera się na zasadzie niekonkurencyjności. Oznacza to, że poszczególne wyżej wymienione nadzwyczajne środki weryfikacji służą do wyeliminowania z obrotu prawnego tylko określonego rodzaju wadliwości decyzji (postanowienia), bez możliwości stosowania ich zamiennie²⁵³. Ponadto wskazuje się, że procedury te pozostają w ścisłej zależności od postępowania zwyczajnego²⁵⁴.

6.2. Wniosek o wznowienia postępowania podatkowego

Wznowienie postępowania jest instytucją procesową dającą możliwość ponownego rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej zakończonej ostateczną decyzją (od której nie służy odwołanie w administracyjnym toku postępowania), jeżeli postępowanie, w którym została ona wydana, było dotknięte wadą (przesłanki wznowienia) określoną w art. 240 o.p.²⁵⁵ W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przy podstawach wznowienia ustawodawca nawiązuje do wad postępowania, a nie samych rozstrzygnięć²⁵⁶. Można także przyjąć, że wznowienie postępowania powinno prowadzić do eliminacji wadliwości procesowych, które istnieją w ostatecznej decyzji czy postanowieniu²⁵⁷. W orzeczeniu z dnia 19 stycznia 2010 r. NSA w Warszawie zauważał, że „granica postępowania w sprawie wznowienia jest wyznaczana zakresem sprawy administracyjnej zakończonej decyzją ostateczną. Prowadząc postępowanie w sprawie wznowienia, można rozstrzygać wyłącznie sprawę tożsamą pod względem podmiotowym i przedmiotowym, co sprawa zakończona uprzednią decyzją ostateczną. Niedopuszczalne jest także wykorzystanie postępowania wznowieniowego do pełnej merytorycznej kontroli decyzji ostatecznej wydanej w postępowaniu zwykłym, bowiem nie jest to kontynuacja postępowania

253 Zob. B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 299.

254 B. Adamiak, (w:) *Prawo procesowe administracyjne*, R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski, A. Wróbel, op. cit., s. 234 i n.

255 S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Drogier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, op. cit., s. 1265 i n.

256 E. Mzyk, *Wznowienie postępowania administracyjnego*, Warszawa–Zielona Góra 1994, s. 19.

257 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, op. cit., s. 931.

zwykłego. Toczy się ono tylko w zakresie oceny, czy zachodzą przesłanki określone w art. 240 § 1 o.p.²⁵⁸

Zgodnie z brzmieniem art. 240 § 1 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli: dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe; decyzja wydana została w wyniku przestępstwa, decyzja wydana została przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu stosownie do art. 130–132 o.p.; strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu; wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję; decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu; decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostały następnie uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji; decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł TK; ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji; wynik zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji; orzeczenie ETS ma wpływ na treść wydanej decyzji²⁵⁹. W ramach tego trybu dopuszczalne jest także wyeliminowanie z obrotu prawnego ostatecznego postanowienia, jeżeli mogło być przedmiotem zaskarżenia w drodze zażalenia (art. 219 o.p.). Przesłanki wznowienia postępowania podatkowego należy analizować ze szczególną starannością (ściśle) oraz nie powinny być nadinterpretowane²⁶⁰.

Wznowienie postępowania następuje z urzędu lub na żądanie strony. Postanowienie stanowi podstawę do przeprowadzenia przez właściwy organ postępowania co do podstaw (przesłanek) wznowienia oraz co do rozstrzygnięcia istoty sprawy. Bez postanowienia trudno mówić o zainicjowaniu sprawy wznowienia postępowania podatkowego. W orzecznictwie sądowym podkreśla się, że: „Dopóki wyeliminowanie wadliwej decyzji ostatecznej jest prawnie dopuszczalne w trybie już uruchomionych procedur w tym przypadku – procedury sądowej kontroli decyzji administracyjnych – z punktu widzenia ekonomii procesowej – nie ma potrzeby wszczynania postępowań nadzwyczajnych [...]”²⁶¹. Przedmiotem postępowania

258 Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2010 r., I FSK 1848/08, Lex nr 558849.

259 Na temat przesłanek wznowienia zob. S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 1265 i n.

260 R. Dowgier, *Przesłanki wznowienia postępowania podatkowego*, PPLIFS 2010, nr 7–8.

261 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 lutego 2004 r., I SA/Ka 801/03, POP 2005, nr 1, poz. 7.

wznowieniowego nie jest ponowne rozpoznanie sprawy we wszystkich jej aspektach, a jedynie zbadanie, czy zaszły wyjątkowe okoliczności, ściśle wyliczone w art. 240 § 1 o.p.²⁶². W orzeczeniu z dnia 20 października 2010 r. NSA zauważył, że „postępowanie nadzwyczajne ma na celu weryfikację prawidłowości ostatecznej decyzji wydanej w postępowaniu pierwotnym (tj. zwyczajnym). Istota tego postępowania sprowadza się w pierwszym etapie do rozstrzygnięcia kwestii dopuszczalności «uruchomienia» trybu nadzwyczajnego, o czym stanowi art. 243 § 1 o.p. W drugim etapie organ podatkowy przede wszystkim ustala, czy rzeczywiście w sprawie zachodzi którakolwiek ze wskazanych w art. 240 § 1 ustawy podstaw wznowienia postępowania, a w razie pozytywnego wyniku tych czynności, przeprowadza postępowanie wyjaśniające w celu rozpoznania i rozstrzygnięcia istoty sprawy podatkowej, będącej przedmiotem decyzji ostatecznej”²⁶³. Z kolei w wyroku z dnia 13 stycznia 2012 r. NSA podkreślał, że „jeżeli organ orzekający w postępowaniu zwykłym, wymiarowym posiada wiedzę na temat potencjalnego dowodu, lecz zrezygnuje z jego przeprowadzenia (np. odmawiając przesłuchania świadka na okoliczność sygnalizowanych przez stronę okoliczności), to nie można ujawnionych po wydaniu decyzji informacji, które mogą być potwierdzone takim dowodem, kwalifikować z punktu widzenia przesłanki wznowieniowej, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. – jako nowych okoliczności faktycznych”²⁶⁴. Odmowa wznowienia postępowania następuje w drodze decyzji (art. 243 § 3 o.p.).

Rozstrzygnięcia organu podatkowego po wznowieniu postępowania. Organ właściwy w sprawie po przeprowadzeniu postępowania wydaje decyzję, w której:

- 1) uchyła w całości lub w części decyzję dotychczasową, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 o.p. i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub umarza postępowanie w sprawie;
- 2) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek określonych w art. 240 § 1 o.p.;
- 3) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 o.p., lecz:
 - a) w wyniku uchylenia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa albo
 - b) wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na wpływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70 o.p.

262 Wyrok NSA z dnia 22 maja 2003 r., III SA 2367/01, Lex nr 145008.

263 Wyrok NSA z dnia 20 października 2010 r., I FSK 1716/09, Lex nr 744374.

264 Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2012 r., II FSK 1582/10, Lex nr 1109725.

Odmawiając uchylecia decyzji w przypadkach wymienionych w art. 245 § 1 pkt 3, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylecie decyzji. Organ podatkowy właściwy w sprawie wznowienia postępowania ma obowiązek wstrzymać z urzędu lub na żądanie strony wykonanie decyzji, jeżeli okoliczności sprawy wskazują na prawdopodobieństwo uchylecia decyzji w wyniku wznowienia postępowania. Wznowienie postępowania opiera się zatem na względnej suspensywności.

6.3. Stwierdzenie nieważności rozstrzygnięcia podatkowego (ostatecznego)

Drugą instytucją w ramach trybów nadzwyczajnych, służącą wyeliminowaniu rozstrzygnięcia z obrotu prawnego, jest stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej (postanowienia)²⁶⁵. W ramach tego trybu dopuszczalne jest także wyeliminowanie z obrotu prawnego ostatecznego postanowienia, jeżeli mogło być przedmiotem zaskarżenia w drodze zażalenia (art. 219 o.p.). Stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji (postanowienia) jest możliwe wówczas, gdy decyzja (postanowienie) taka zawiera wadę (podstawę stwierdzenia nieważności) określoną w art. 247 o.p. Instytucji unieważnienia decyzji podatkowej został poświęcony rozdział 18 o.p. W doktrynie prawa podkreśla się, że nieważność jest rodzajem sankcji stosowanej w sytuacji „szczególnie dotkliwego naruszenia prawa”, tj. wówczas, gdy dany akt administracyjny dotknięty jest wadą najcięższą. Takie wady określone w sposób ścieśniający nazywane są wadami kwalifikowanymi²⁶⁶. Ustawodawca wymienia enumeratywnie osiem przesłanek, będących podstawą do stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej (postanowienia). Każda z tych przesłanek może oddzielnie stanowić samodzielną podstawę do zastosowania instytucji unieważnienia rozstrzygnięcia. Decyzja wydana w tym trybie ma charakter tzw. decyzji związanej. Nie występuje tu zatem tzw. uznanie administracyjne. Organ stwierdza nieważność decyzji ostatecznej (postanowienia), która:

- 1) została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości,
- 2) została wydana bez podstawy prawnej,
- 3) została wydana z rażącym naruszeniem prawa,
- 4) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną,
- 5) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie,
- 6) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały,

265 S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dogwier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 1143 i n.

266 Zob. J. Borkowski, *Nieważność decyzji administracyjnej*, Zielona Góra 1997, s. 34 i n.

- 7) zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa,
- 8) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą (art. 247 o.p.)²⁶⁷.

Organ podatkowy odmawia stwierdzenia nieważności decyzji, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub 70 o.p. Odmawiając stwierdzenia nieważności decyzji w tym przypadku, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza, że decyzja zawiera enumeratywnie określone wyżej wady oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające stwierdzenie nieważności decyzji. Problematyka odnosząca się do nieważności rozstrzygnięć podatkowych jest przedmiotem wielu orzeczeń sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 16 grudnia 2002 r. NSA wskazywał, że „postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji może dotyczyć tylko ustalenia, czy decyzje, których wniosek o stwierdzenie nieważności dotyczy, obciążone są wadami, których enumeratywny wykaz określają przepisy art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej [...]”²⁶⁸. W wyroku z dnia 28 stycznia 2004 r. WSA w Warszawie zauważył, iż „postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji organu podatkowego prowadzone jest w trybie nadzoru i organ podatkowy ma obowiązek rozpatrzyć sprawę w granicach określonych w art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej, to znaczy, że nie może rozpatrzyć sprawy co do jej istoty, jak w postępowaniu odwoławczym. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest samodzielnym postępowaniem administracyjnym, którego istotą jest jedynie ustalenie, czy dana decyzja dotknięta jest jedną z wad wymienionych w art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej”²⁶⁹. W innym wyroku, z dnia 25 listopada 2005 r., NSA podobnie podkreślał, że „[...] przedmiotem decyzji wydanej w postępowaniu nadzorczym jest inna decyzja, a nie rozstrzygnięcie sprawy podatkowej”²⁷⁰. Wszczęcie stwierdzenia nieważności decyzji (postanowienia) ostatecznej co do zasady ma charakter względnie dewolutywny, z jednym wyłączeniem (bez skutku dewolutywnego). Właściwy bowiem do stwierdzenia nieważności decyzji w przypadkach wyżej wymienionych jest organ wyższego stopnia, ale gdy decyzja została wydana przez Ministra Finansów, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze – właściwy jest ten organ. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu (art. 248 o.p.)²⁷¹. Odmowa wszczęcia postępowania w sprawie nieważności decyzji następuje w formie decyzji. Uruchomienie instytucji stwierdzenia nieważności decyzji (postanowienia) ostatecznej wywołuje skutek

267 Na temat przesłanek stwierdzenia nieważności rozstrzygnięć zob. S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Poplawski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 1144 i n.

268 Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2002 r., III SA 293/02, Biul. Skarb. 2003, nr 4, poz. 30.

269 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2004 r., III SA 808/03, Lex nr 149567.

270 Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2005 r., I FSK 268/05, Lex nr 187911.

271 J. Gluchowski, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 95.

względnie suspensywny. Organ podatkowy, właściwy w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, wstrzymuje z urzędu lub na żądanie strony wykonanie decyzji, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo, że jest ona dotknięta jedną z wad wymienionych w art. 247 § 1 o.p. Na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji służy zażalenie.

6.4. Uchylenie w całości lub w części rozstrzygnięcia podatkowego

Ostatnią, trzecią instytucję w ramach trybów nadzwyczajnych przewidzianą do uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej regulują przepisy art. 253–256 o.p.²⁷². Decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał lub przez organ wyższego stopnia, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes podatnika. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być za jej zgodą uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa, to rozstrzygnięcie bez określonych uprawnień dla strony. Do rozstrzygnięć tych zaliczamy wszystkie tzw. decyzje odmowne (np. o odmowie umorzenia zaległości podatkowych, o odmowie stwierdzenia nadpłaty)²⁷³. Należy wskazać, iż pod pojęciem nienabycia prawa należy rozumieć brak nabycia uprawnień w sferze prawa materialnego. To określenie nie odnosi się natomiast do prawa procesowego. Organ nie może wydać decyzji na niekorzyść strony. Decyzja ostateczna ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji (art. 254 § 1 o.p.).

Zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego. W orzecznictwie sądowym podkreśla się, iż art. 254 § 1 o.p. „[...]” może być stosowany jedynie do ustalających, czyli konstytutywnych decyzji podatkowych, a więc tych, które kształtują zobowiązanie podatkowe z dniem doręczenia decyzji. Natomiast nie ma on zastosowania w sprawach, w których zobowiązanie podatnika powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania [...]”²⁷⁴. Ponadto wskazuje się, iż „[...]” przepis art. 254 o.p. ma charakter wyjątkowy i nie ma charakteru samo-

272 S. Presnarowicz, *Realizacja zobowiązań podatkowych...*, op. cit., s. 802–803.

273 S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dogwier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, op. cit., s. 1160 i n.

274 Zob. wyrok NSA z dnia 13 maja 2003 r., III SA 2108/01, Lex nr 146080.

dzielnego, jego zastosowanie zależy od istnienia innych przepisów szczegółowego prawa podatkowego [...]”²⁷⁵.

Organ podatkowy pierwszej instancji uchyla decyzję, jeżeli została ona wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności, a strona nie dopełniła ich w wyznaczonym terminie. Organ podatkowy uchyla decyzję w formie decyzji. Organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej, jeżeli żądanie zostało wniesione po upływie 5 lat od jej doręczenia. Odmowa wszczęcia postępowania, o którym tu mowa, następuje w formie decyzji.

7. Inne formy kontroli rozstrzygnięć podatkowych przez organ

Jeszcze inną formą kontroli rozstrzygnięć podatkowych przez organ podatkowy jest instytucja ich wygaśnięcia. Organ podatkowy, który wydał decyzję (postanowienie) w pierwszej instancji, stwierdza jej wygaśnięcie, jeżeli:

- 1) stała się bezprzedmiotowa,
- 2) została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, a strona nie dopełniła tego warunku,
- 3) strona nie dopełniła przewidzianych w tej decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg,
- 4) strona nie dopełniła określonych w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania (art. 258 § 1 o.p.).

W literaturze przedmiotu oraz w orzecznictwie podkreśla się deklaratoryjny charakter decyzji stwierdzających wygaśnięcie decyzji. Rozstrzygnięcie takie wywołuje bowiem skutek od chwili zaistnienia przyczyny wygaśnięcia (np. niedopełnienie wynikającego z decyzji warunku do zwolnienia z podatku rolnego na podstawie art. 12 ust. 1 pkt 4 u.p.r.)²⁷⁶.

Pierwszą przyczyną wygaśnięcia decyzji podatkowej jest jej bezprzedmiotowość²⁷⁷. Bezprzedmiotowość wynika z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych. Likwidacja osoby prawnej lub śmierć osoby fizycznej powoduje brak podmiotów mogących wykonać decyzję, dlatego też staje się ona bezprzedmiotowa. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego wskutek jego przedawnienia powoduje

275 Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2001 r., I SA/Gd 1519/99, Lex nr 76061.

276 B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 263.

277 S. Presnarowicz, (w:) *Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dogier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *op. cit.*, s. 1169 i n.

również wygaśnięcie wydanej, a niedoręczonej jeszcze decyzji. Jakkolwiek decyzja określająca wysokość odsetek za zwłokę, będąca następstwem wydania decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej, jest decyzją, której pozostawanie w obrocie prawnym zależne jest od pozostawania w tym obrocie samej decyzji wymiarowej, to jednakże sądowa ocena jej legalności dokonywana może być wyłącznie przez pryzmat stanu prawnego i faktycznego istniejącego w dniu jej wydania. Jakkolwiek zatem zdarzenia późniejsze, w tym ewentualne uchylene decyzji określającej zaległość podatkową, dokonane czy to w trybie administracyjnym, czy też w wyniku kontroli sądowej, pozostaje bez wpływu na ocenę zgodności z prawem samej decyzji odsetkowej, co bynajmniej nie oznacza możliwości pozostawienia nadal tej decyzji w obrocie prawnym. Będąc związaną z odrębnie wydaną decyzją w przedmiocie zaległości podatkowej, decyzja odsetkowa staje się bezprzedmiotową w sytuacji, gdy poprzedzająca ją decyzja wymierzająca zaległość podatkową zostaje w jakikolwiek sposób wyeliminowana z obrotu prawnego, a to oznacza, że usunięcie z obrotu prawnego także decyzji odsetkowej następuje w trybie przewidzianym w art. 258 § 1 pkt 1 o.p.²⁷⁸. W postanowieniu z dnia 18 maja 2011 r. NSA stwierdził, że „skoro bezprzedmiotowość decyzji, będąca niezbędną przesłanką stwierdzenia jej wygaśnięcia, wynika z ustania prawnego bytu elementu stosunku materialnoprawnego, nawiązanego na podstawie decyzji administracyjnej – z powodu ustania bytu podmiotu, zniszczenia lub przekształcenia rzeczy, rezygnacji z uprawnień przez stronę, a także z powodu zmiany stanu faktycznego uniemożliwiającej wykonanie decyzji lub zmiany w stanie prawnym w przypadku, gdy powoduje ona taki skutek, to wyeliminowanie z obrotu prawnego wyroku NSA nie wywołuje takiego skutku”²⁷⁹.

W wyroku z dnia 7 maja 2002 r. NSA również zauważył, iż „[...] decyzje w przedmiocie wygaśnięcia decyzji, wydane na podstawie art. 258 § 1 pkt 1 o.p., mają charakter deklaratoryjny, formalnie jedynie potwierdzający fakt bezprzedmiotowości decyzji”²⁸⁰. W razie niedotrzymania terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej bądź terminu płatności którejkolwiek z rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji: 1) o odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – w całości, 2) o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej – w części dotyczącej raty niezapłaconej w terminie płatności. Powyższą zasadę stosuje się odpowiednio do odroczonech lub rozłożonych na raty należności płatników lub inkasentów.

278 Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2001 r., SA/Sz 2045/99, Lex nr 49817.

279 Postanowienie NSA z dnia 18 maja 2011 r., I FSK 116/11, Lex nr 989840.

280 Wyrok NSA z dnia 7 maja 2002 r., III SA 2708/00, M. Pod. 2002, nr 10, poz. 45.

8. Samokontrola rozstrzygnięć podatkowych organu odwoławczego po wniesieniu skargi do sądu administracyjnego

Stosownie do 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 ma jednocześnie obowiązek stwierdzić, czy działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania miały miejsce bez podstawy prawnej albo z rażącym naruszeniem prawa. Obowiązek stwierdzenia wydania rozstrzygnięcia bez podstawy prawnej albo z rażącym naruszeniem prawa w ramach samokontroli odnosi się w postępowaniu podatkowym do sytuacji przewidzianej w art. 247 § 1 pkt 2 i 3 o.p.²⁸¹. Instytucja samokontroli stanowi zgodną z prawem możliwość weryfikacji rozstrzygnięcia podatkowego w ramach samokontroli podatkowego organu odwoławczego w sprawie zaskarżonej do sądu administracyjnego²⁸². O zastosowaniu trybu autokontroli można mówić dopiero wtedy, gdy organ uwzględni bez jakichkolwiek zastrzeżeń nie tylko wnioski skargi, ale i wszystkie jej zarzuty, w tym także stanowisko prawne²⁸³.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że „komentowany przepis stanowi samodzielną podstawę postępowania prowadzonego w ramach autokontroli, ma duże znaczenie przy ustalaniu kryteriów kontroli wykonywanej przez organ administracji publicznej na podstawie wymienionego przepisu. Skoro bowiem w ramach tej procedury organ administracji publicznej rozważa możliwość «uwzględnienia skargi», to kryteria tej oceny powinny odpowiadać kryteriom stosowanym przez sąd administracyjny²⁸⁴. Zgodnie z treścią art. 54 § 3 p.p.s.a. warunkiem skorzystania z uprawnienia do autokontroli jest uwzględnienie skargi w całości, a więc uznanie za uzasadnione zarówno zarzutów oraz wniosków skargi, jak i wskazanej w niej podstawy prawnej. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 18 lutego 2004 r. wskazał, że „organ podejmujący rozstrzygnięcie w trybie art. 38 ust. 2 ustawy o NSA jest związany treścią żądania skarżącego i nie ma możliwości wybiórczego uwzględnienia skargi”²⁸⁵. Pogląd ten zachował pełną aktualność na tle komentowanego przepisu²⁸⁶.

W orzeczeniu z dnia 26 lutego 2013 r. NSA zauważył, że „w przypadku gdy na skutek decyzji wydanej przez organ odwoławczy w trybie autokontroli uchylona zostaje decyzja będąca przedmiotem skargi skierowanej do sądu administracyjnego, to umorzenie postępowania sądownoadministracyjnego ze skargi na decyzję

281 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 450.

282 J. Brolik, *Administracyjna samokontrola decyzji podatkowych zaskarżonych do NSA*, Wrocław 2001, s. 21 i n.

283 Zob. postanowienie NSA z dnia 10 grudnia 2010 r., II FZ 503/10, Lex nr 742557.

284 Zob. A. Kabat, (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz LEX*, B. Dauter, B. Gruszczynski, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Warszawa 2013, s. 217.

285 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lutego 2004 r., III SA 1804/02, ONSAiWSA 2005, nr 1, poz. 9.

286 Zob. A. Kabat (w.), *Prawo o postępowaniu przed sądami...*, op. cit., s. 217.

ostateczną powinno nastąpić dopiero po prawomocnym zakończeniu postępowania toczącego się w przedmiocie decyzji podjętej w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. Jeżeli nastąpiło prawomocne umorzenie postępowania zainicjowanego skargą na decyzję ostateczną, to w sprawie prowadzonej w przedmiocie decyzji wydanej przez organ odwoławczy w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. – sąd administracyjny powinien stosownie do treści art. 135 p.p.s.a. objąć rozstrzygnięciem nie tylko decyzję autokontrolną, ale też wszystkie decyzje wydane w postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy. Nieskorzystanie przez sąd administracyjny ze środków przewidzianych w art. 135 p.p.s.a. i wydanie wyroku rozstrzygającego tylko o uchyleniu decyzji autokontrolnej skutkuje tym, że odzyskuje byt decyzja ostateczna i skarga na nią złożona²⁸⁷. Z kolei w wyroku z dnia 7 kwietnia 2011 r. NSA konstatawał, że „w sytuacji gdy sąd administracyjny, uwzględniając skargę strony na decyzję organu odwoławczego, wydaną w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a., uchylił tę decyzję autokontrolną, to rozpoznanie przez sąd administracyjny skargi na decyzję podatkową stanowiącą podstawę wydania decyzji autokontrolnej staje się aktualne. Uprzednio wydane postanowienie o umorzeniu postępowania sądownoadministracyjnego nie stoi temu na przeszkodzie, gdyż jest ono związane z załatwieniem tego postępowania w trybie autokontrolnym²⁸⁸”.

Nieco inne są zasady rozpatrywania spraw na podstawie art. 54 § 3 p.p.s.a., gdy z instytucji tej chce skorzystać organ kolegialny. W wyroku z dnia 9 czerwca 2011 r. WSA w Białymstoku słusznie moim zdaniem podnosił, że „ponowne rozpoznanie sprawy i wydanie decyzji w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. przez ten sam organ kolegialny powinno nastąpić w innym niż dotychczas składzie osobowym. To kolegialny organ administracji publicznej dokonuje w związku z wniesieniem skargi kontroli własnej decyzji, a nie jego osobowy skład orzekający²⁸⁹”. Natomiast w innym orzeczeniu z dnia 27 kwietnia 2011 r. ten sam Sąd zasadnie zauważył, że „każda ingerencja organu w sprawę zawisłą przed sądem administracyjnym wykraczająca poza dyspozycję wskazanego przepisu art. 54 § 3 p.p.s.a. jest niedopuszczalna, gdyż godzi w konstytucyjne prawo do sądu²⁹⁰”.

9. Rozstrzygnięcia organu podatkowego w ramach instytucji mediacji prowadzonej przed sądem administracyjnym

W postępowaniu przed sądem administracyjnym pierwszej instancji (WSA) organ podatkowy może uchylić lub zmienić rozstrzygnięcie w ramach postępowania mediacyjnego (art. 115–118 p.p.s.a.). Wszczęcie postępowania mediacyjne-

287 Orzeczenie NSA z dnia 26 lutego 2013 r., II OSK 2027/11, Lex nr 1354923.

288 Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2011 r., II FSK 1552/10, Lex nr 99220.

289 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 czerwca 2011 r., II SA/Bk 155/11, Lex nr 1085736.

290 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 kwietnia 2011 r., I SA/Bk 59/11, Lex nr 794775.

go jest możliwe po ustaleniu dopuszczalności skargi i zachowaniu określonych wymagań formalnych²⁹¹. Może ono być prowadzone zarówno na wniosek skarżącego lub organu, złożony przed wyznaczeniem rozprawy, jak również z urzędu przez sąd. W trakcie jego trwania wyjaśnia się i rozważa okoliczności faktyczne i prawne sprawy oraz przyjęcie przez strony ustaleń co do sposobu jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa. Postępowanie to z udziałem stron prowadzi sędzia lub referendarz sądowy wyznaczony przez przewodniczącego wydziału²⁹².

Stosownie do treści art. 117 p.p.s.a., na podstawie ustaleń dokonanych w postępowaniu mediacyjnym, organ uchyla lub zmienia zaskarżony akt albo wykonuje lub podejmuje inną czynność stosownie do okoliczności sprawy w zakresie swojej właściwości i kompetencji. Jeżeli strony nie dokonają ustaleń co do sposobu załatwienia sprawy, podlega ona rozpoznaniu przez sąd. Na akt wydany na podstawie ustaleń, o których mowa wyżej, można wnieść skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego w terminie 30 dni od dnia doręczenia aktu albo wykonania lub podjęcia czynności. Skargę sąd rozpoznaje łącznie ze skargą wniesioną w sprawie na akt lub czynność, w której przeprowadzono postępowanie mediacyjne. Jeżeli skarga na akt lub czynność wydane lub podjęte na podstawie ustaleń, o których tu mowa, nie zostanie wniesiona albo skarga ta zostanie oddalona, sąd umarza postępowanie w sprawie, w której przeprowadzono postępowanie mediacyjne (art. 118 p.p.s.a.).

W doktrynie prawa wskazuje się, że nie do końca jest jasne, jaki charakter prawny mają uprawnienia przewidziane w przywołanym wyżej art. 117 p.p.s.a., będące podstawą dla organu podatkowego do uchylenia lub zmiany zaskarżonego aktu, czyli między innymi decyzji lub postanowienia²⁹³. W ocenie Zbigniewa Kmiecika załatwienie sprawy w granicach prawa w ramach tej instytucji jest identyczne z autoweryfikacją wydanego uprzednio aktu albo podjęciem działania, o które zabiega skarżący²⁹⁴. Z kolei Tadeusz Woś oraz Bogusław Dauter uważają, że stosunkowo najmniej obciążone wadami jest rozwiązanie wskazujące na związek upoważnień przewidzianych w art. 117 p.p.s.a. z etapem postępowania sądowoadministracyjnego, *per analogium* nawiązującego do uprawnień autokontrolnych organu na podstawie art. 54 § 3 p.p.s.a.²⁹⁵. Według innych, do poglądów których skła-

291 Z. Kmiecik, *Mediacja i concyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 150 i n. oraz B. Dauter, *Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, (w:) *Ius et Lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 93 i n.; T. Świetlikowski, *Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (ujęcie praktyczne)*, ZNSA 2005, nr 2–3, s. 38 i n.

292 Zob. P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów i czynności związanych z realizacją zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego...*, *op. cit.*, s. 833 i n.

293 Zob. T. Woś, (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, T. Woś (red.), M. Knyśiak-Molczyk, M. Romańska, Warszawa 2012, s. 616.

294 Z. Kmiecik, *Mediacja...*, *op. cit.*, s. 151.

295 T. Woś, (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, T. Woś (red.), M. Knyśiak-Molczyk, M. Romańska, *op. cit.*, s. 617 oraz B. Dauter, (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz LEX*, B. Dauter, B. Gruszczynski, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *op. cit.*, s. 333.

nia się autor tej publikacji, przepis art. 117 p.p.s.a. stanowi odrębną i samodzielną podstawę prawną do wydania przez organ w trybie autokontroli aktu o określonej treści²⁹⁶.

W orzecznictwie sądów administracyjnych zauważa się, że „decyzja zmieniająca pierwotną decyzję w wyniku ustaleń mediacyjnych z uwagi na to, że «zastępuje» decyzję pierwotną nie tylko może, ale i powinna odnosić się również do pozostałych ustaleń organu I instancji nieobjętych ustaleniami mediacji. Załatwienie sprawy na podstawie ustaleń dokonanych w postępowaniu mediacyjnym nie pozbawia strony skarżącej konstytucyjnego prawa do sądu oraz sądowej weryfikacji wydanego przez organ administracji publicznej aktu. O tym, czy na wydany w wyniku mediacji akt należy wnieść skargę, aby rozpoznane zostały także kwestie, które nie były objęte ustaleniami mediacyjnymi, rozstrzygać będzie forma i treść zapadłego w wyniku mediacji rozstrzygnięcia²⁹⁷. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że dane statystyczne dowodzą, iż postępowanie mediacyjne w bardzo niewielkim zakresie zaistniało w ramach funkcjonowania od 2004 r. wojewódzkich sądów administracyjnych. Niestety, odzwierciedla to małe wykorzystanie instytucji, która w założeniu miała stanowić alternatywę dla długiego oczekiwania na wyznaczenie terminu rozprawy²⁹⁸. Instytucja mediacji wymaga istotnych zmian, których nakreślenie wykracza poza ramy niniejszej publikacji.

296 Zob. R. Miłoś, G. Radecki, Ł. Strzępek, *Pisma stron w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, orzecznictwo, wzory*, Warszawa 2008, s. 219 oraz B. Romańczuk, *Instytucja mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym jako alternatywny środek rozstrzygania sporów administracyjnych*, (w:) *Sądownictwo administracyjne na Podlasiu 1994–2009. Księga jubileuszowa*, W. Stachurski (red.), Białystok 2009, s. 150.

297 Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2007 r., I FSK 268/06, Lex nr 420725.

298 A. Gortych–Ratajczyk, *Skuteczność mediacji w sprawach podatkowych*, (w:) *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, red. B. Brzeziński, J.P. Tarno, Warszawa 2011, s. 134 i n.

Rozdział IV

KONTROLA DECYZJI PODATKOWYCH PRZEZ POLSKIE SĄDY ADMINISTRACYJNE

1. Organizacja i ustrój sądownictwa administracyjnego w Polsce od 1980 r. do 2013 r.

Po 1945 r. nie zostało reaktywowane sądownictwo administracyjne ze względów politycznych¹. Nie oznacza to, że przedstawiciele nauki prawa administracyjnego i innych gałęzi prawa nie podejmowali walki o wprowadzenie sądownictwa administracyjnego w Polsce. W okresie Polski Ludowej powstawało wiele koncepcji sądowej kontroli decyzji administracyjnych². Wysiłki te jednak kończyły się zawsze niepowodzeniem³. Dopiero na fali kolejnej odwilży politycznej 1980 r., ustawą z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁴, od 1 września 1980 r. rozpoczął działalność z siedzibą w Warszawie jednoinstancyjny Naczelny Sąd Administracyjny (NSA). Natomiast od 1 stycznia 1981 r. sąd ten uzyskał uprawnienia do orzekania w sprawach podatkowych⁵. Od tego momentu sąd administracyjny stał się jednocześnie sądem podatkowym⁶. Kwestie ustrojowe oraz organizacyjne funkcjonowania NSA zostały zawarte w rozdziale I powoływanej ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁷. Naczelny Sąd Administracyjny początk-

1 J. Małecki, (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 496.

2 Koncepcje te z podziałem na poszczególne okresy 1945–1980 opisuje M. Wyrzykowski, *Sądownictwo administracyjne w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1983, s. 28 i nast.

3 Więcej na ten temat J. Zimmermann, *Z podstawowych zagadnień sądownictwa administracyjnego*, (w:) *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, J. Góral, R. Hauser, J. Trzciński (red.), Warszawa 2005, s. 490.

4 Dz.U. Nr 4, poz. 8 ze zm.

5 J. Małecki, *op. cit.*, s. 496.

6 Zob. P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów i czynności związanych z realizacją zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 826 i n.

7 Zob. T. Woś, *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 1996, s. 22 i nast.

kowo działał w Warszawie i w ośrodkach zamiejscowych tworzonych dla jednego lub kilku województw. Minister Sprawiedliwości w drodze rozporządzenia ustalał siedziby i właściwość oraz organizację ośrodków zamiejscowych. Naczelny Sąd Administracyjny orzekał w sprawach skarg na decyzje administracyjne w zakresie i w trybie określonym w kodeksie postępowania administracyjnego oraz w przepisach odrębnych. Naczelny Sąd Administracyjny nabył również uprawnienia do podejmowania uchwał w składzie 5 sędziów, zawierających rozstrzygnięcia zagadnień prawnych w kwestiach budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie, przedstawionych w formie pytań prawnych przez samorządowe kolegia odwoławcze. W skład NSA wchodził: prezes, wiceprezesi, prezesi ośrodków zamiejscowych oraz sędziowie. Sędziów NSA powoływał Prezydent Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej na wniosek Krajowej Rady Sądownictwa. Prezes i wiceprezesi NSA byli powoływani spośród sędziów tego sądu oraz odwoływani przez prezydenta po zasięgnięciu opinii zgromadzenia ogólnego NSA. Natomiast prezesa ośrodka zamiejscowego powoływał spośród sędziów NSA Prezes tego Sądu za zgodą kolegium NSA. Odwoływanie następowało w tym samym trybie. Sędziowie w zakresie orzekania stali się niezawisli i podlegali tylko ustawom. Nadzór nad działalnością NSA w zakresie orzekania sprawował Sąd Najwyższy⁸ poprzez rozpoznawanie rewizji nadzwyczajnych od orzeczeń tego sądu oraz podejmowanie uchwał zawierających odpowiedzi na pytania prawne. Prezes NSA miał obowiązek informować Krajową Radę Sądownictwa o działalności NSA. W NSA działało Biuro Orzecznictwa, którym kierował dyrektor powołany przez Prezesa NSA. W skład Biura Orzecznictwa NSA wchodził sędziowie NSA i delegowani przez Ministra Sprawiedliwości sędziowie sądów powszechnych oraz osoby mające kwalifikacje sędziowskie, mianowane i zwalniane przez Prezesa NSA.

Istotne zmiany w ustawowym uregulowaniu sądownictwa administracyjnego wniosła ustawa z 24 maja 1990 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁹. Objęto bowiem kontrolą NSA decyzje wydawane w postępowaniu uregulowanym w k.p.a. oraz w postępowaniach szczególnych (między innymi w postępowaniu egzekucyjnym). NSA stał się właściwy w szczególności do rozstrzygnięcia sporów o właściwość i sporów kompetencyjnych, do badania zgodności z prawem rozstrzygnięć nadzorczych w sprawach samorządu terytorialnego (między innymi uchwał odnoszących się do podatków i opłat lokalnych)¹⁰. Ustawą z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym¹¹ wprowadzono wiele zmian w strukturze NSA (dwie odrębne izby), rozszerzono zakres właściwości

8 Szerzej na ten temat J. Borkowski, *Zakres nadzoru sprawowanego przez Sąd Najwyższy nad orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1987, t. XXIX, s. 52 i nast.

9 Dz.U. Nr 34, poz. 201.

10 Zob. J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2013, s. 85.

11 Dz.U. Nr 74, poz. 368, ze zm.

oraz rozstrzyganie zagadnień prawnych wzbudzających wątpliwości w rozpatrywanych sprawach¹².

Nowy rozdział w funkcjonowaniu sądownictwa administracyjnego zapoczątkowała Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.¹³ (Konstytucja RP). Zgodnie z treścią art. 176 ust. 1 ustawy zasadniczej Rzeczypospolitej Polskiej postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne. Natomiast w myśl art. 184 te same ustawy Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej. W art. 236 ust. 2 Konstytucji RP ustawodawca postanowił, że ustawy wprowadzające w życie art. 176 ust. 1 w zakresie dotyczącym postępowania przed sądami administracyjnymi (dwiinstancyjność sądów administracyjnych) powinny zostać uchwalone przed upływem 5 lat od dnia wejścia w życie Konstytucji (do 2002 r.). Wykonując wyżej opisane obowiązki ustawowe, zespół pracujący pod kierunkiem Romana Hausera¹⁴ przygotował projekty trzech ustaw oraz wielu przepisów wykonawczych reformujących sądownictwo administracyjne¹⁵. W dniu 25 lipca 2002 r. Sejm RP uchwalił ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (p.u.s.a.)¹⁶, natomiast 30 sierpnia 2002 r. dwie ustawy: Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (p.p.s.a.)¹⁷ 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.)¹⁸. Od dnia 1 stycznia 2004 r. został w III Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzony model dwuinstancyjny sądownictwa administracyjnego¹⁹. W oparciu o regulacje p.w.p.u.s.a. i p.p.s.a. już w 2003 r. rozpoczęto działania organizacyjne mające na celu powołanie wojewódzkich sądów administracyjnych, ich siedzib, obsady stanowisk sędziowskich i zatrudnianie pracowników²⁰. Wszystkie istniejące w dniu 1 stycznia 2004 r. ośrodki zamiejscowe NSA uległy przekształceniu w wojewódzkie sądy administracyjne (WSA), rozpoczynając działalność jako sądy pierwszej instancji. W ciągu krótkiego czasu, w kolejnych miastach wojewódzkich, w których uprzednio nie powołano ośrodków zamiejscowych NSA, utworzono WSA. Obecnie we

12 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 85.

13 Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

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

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

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

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

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

19 Więcej na ten temat zob. również: R. Hauser, *Konstytucyjny model polskiego sądownictwa administracyjnego*, (w:) *PolSKI model sądownictwa administracyjnego*, J. Stelmasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz (red.), Lublin 2003, s. 143–149.

20 J. Borkowski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 86–87.

wszystkich 16 miastach wojewódzkich działają WSA. W nowej strukturze sądownictwa administracyjnego NSA z siedzibą w Warszawie został sądem odwoławczym (kasacyjnym).

Stosownie do uregulowań zawartych w rozdziale pierwszym p.p.s.a. sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej oraz rozstrzyganie sporów kompetencyjnych i o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego, samorządowymi kolegiami odwoławczymi i między tymi organami a organami administracji rządowej. Kontrola, o której wyżej mowa, sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej. Naczelny Sąd Administracyjny sprawuje nadzór nad działalnością wojewódzkich sądów administracyjnych w zakresie orzekania w trybie określonym ustawami, a w szczególności rozpoznaje środki odwoławcze od orzeczeń tych sądów i podejmuje uchwały wyjaśniające zagadnienia prawne oraz rozpoznaje inne sprawy należące do właściwości NSA na mocy innych ustaw.

2. Wszczęcie postępowania i kontroli decyzji podatkowych przez sąd administracyjny

2.1. Przesłanki warunkujące możliwość kontroli decyzji podatkowych przez sąd administracyjny

Przesłankami warunkującymi dopuszczalność postępowania sądownoadministracyjnego są: istnienie przedmiotu zaskarżenia, czyli aktu lub czynności mieszczących się w zakresie kontroli sądów administracyjnych oraz aktu zaskarżenia, czyli pisma procesowego uruchamiającego to postępowanie²¹.

Stwierdzenie przez sąd istnienia przedmiotu zaskarżenia oraz aktu jego zaskarżenia wniesionego przez uprawniony podmiot umożliwia podjęcie badania tzw. właściwych przesłanek dopuszczalności zaskarżenia²². Są to określone w p.p.s.a. warunki prawidłowego zaskarżenia, dotyczące podmiotów uprawnionych do wnoszenia skargi, wymogów formalnych pism procesowych oraz trybu ich wnoszenia²³. W szczególności należy podkreślić, że uprawnionym do wniesienia skargi jest między innymi każdy, kto ma w tym interes prawny. Oznacza to, że katalog podmiotów legitymowanych do wniesienia skargi do sądu administracyjnego nie ogranicza się wyłącznie do stron postępowania podatkowego.

21 Zob. *Postępowanie sądownoadministracyjne*, red. T. Woś, Warszawa 2007, s. 88.

22 Zob. P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, *op. cit.*, s. 828 i n.

23 Zob. M. Jaśkowska, M. Masternak, E. Ochendowski, *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2007, s. 129.

Do sądu administracyjnego skargę można wnieść dopiero po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie²⁴. Skuteczne wniesienie skargi uzależnione jest zatem od uprzedniego skorzystania ze środków zaskarżenia w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym, takich jak odwołanie i zażalenie. Przedmiotem zaskarżenia do sądu administracyjnego są bowiem decyzje i postanowienia podejmowane przez organy administracji skarbowej w postępowaniu odwoławczym. Ograniczenie dotyczące zaskarżalności wyłącznie po wyczerpaniu środków zaskarżenia nie odnosi się do sytuacji, gdy skargę wnosi prokurator lub Rzecznik Praw Obywatelskich. Skargę do sądu wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie. Prokurator oraz Rzecznik Praw Obywatelskich mogą wnieść skargę w terminie sześciu miesięcy od dnia doręczenia stronie rozstrzygnięcia. Jeżeli ustawa nie przewiduje środków zaskarżenia, skargę można wnieść dopiero po uprzednim wezwaniu na piśmie właściwego organu – w terminie 14 dni od dnia, w którym skarżący dowiedział się lub mógł się dowiedzieć o wydaniu aktu lub podjęciu innej czynności – do usunięcia naruszenia prawa²⁵. Z taką sytuacją mamy do czynienia w przypadku zaskarżenia do sądu aktów lub czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczących uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa, innych niż decyzje i postanowienia wydawane w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym i w postępowaniu egzekucyjnym oraz w przypadku zaskarżania pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnych sprawach. W takich przypadkach skargę wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia odpowiedzi organu na wezwanie do usunięcia naruszenia prawa, a jeżeli organ nie udzielił odpowiedzi na wezwanie, w terminie 60 dni od dnia wniesienia wezwania o usunięcie naruszenia prawa.

Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie lub bezczynność są przedmiotem skargi. Organ, którego działanie lub bezczynność zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy. Organ ten może zatem dokonać weryfikacji własnego działania lub bezczynności²⁶.

2.2. Rozpoznawanie i orzekanie przez sąd administracyjny pierwszej instancji

Sprawy podatkowe są jednym z rodzajów spraw sądownoadministracyjnych, które podlegają kontroli sądu administracyjnego pierwszej instancji. W modelu

24 Obszerny wybór między innymi wzorów skarg zawiera publikacja: *Pisma procesowe i orzeczenia sądowe w sprawach sądownoadministracyjnych z objaśnieniami i płytą CD*, R. Hauser, W. Sawczyn (red.) i in., Warszawa 2014.

25 G. Liszewski, (w:) *Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, L. Etel (red.) R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, Warszawa 2013, s. 250.

26 Zob. P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, *op. cit.*, s. 830.

sądowej kontroli decyzji i postanowień podatkowych oraz innych aktów i czynności, dokonywanej przez sąd administracyjny pierwszej instancji, można wyróżnić kolejne dwie fazy: rozpoznawczą oraz orzeczniczą. Pierwsza faza jest podstawowa dla postępowania sądownoadministracyjnego²⁷. Ma ona charakter przygotowawczy, niezbędny do zrealizowania fazy orzeczniczej. W drugiej fazie kulminacyjnej i kończącej zarazem postępowanie sąd pierwszej instancji rozstrzyga sprawę. W doktrynie prawa wskazuje się, że w ramach postępowania rozpoznawczego sąd administracyjny pierwszej instancji bada wiele elementów, które składają się na przedmiot rozpoznania. Do jego podstawowych elementów należą: pojęcie sprawy sądownoadministracyjnej, granice tej sprawy czy zwiążanie sądu²⁸. Do pozostałych elementów, które mogą podlegać wykonaniu w tej fazie, należy zaliczyć czynności w trybie uproszczonym, czynności w postępowaniu mediacyjnym i inne.

Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 134 § 1 p.p.s.a.). Zwiążanie sądu „granicami danej sprawy” musi w każdym przypadku prowadzić do zakresienia pojęcia „danej sprawy sądownoadministracyjnej”. Ustawodawca, definiując „sprawy administracyjne”, wskazuje, że prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi normuje postępowanie sądowe w sprawach z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz w innych sprawach, do których jego przepisy stosuje się z mocy ustaw szczególnych (art. 1 p.p.s.a.). Jest to jednak jedynie określenie cząstkowe (formalne), bez treści materialnoprawnej²⁹. Zarówno w doktrynie prawa, jak również w samej judykaturze czynione są próby dookreślenia istoty sprawy sądownoadministracyjnej. Jan Zimmermann zauważa, że sąd administracyjny działa „w sprawie mającej znaczenie i treść materialnoprawną” tak jak organ administracji, lecz działanie to ma charakter kontrolny w stosunku do aktu (konkretyzacji) wydanego przez organ administracji³⁰. W wyroku z dnia 22 lutego 2006 r. NSA podkreślał, że pojęcie „sprawa”, jakim operują przepisy z art. 134 § 1 i art. 135 p.p.s.a., jest szersze od pojęcia „sprawa administracyjna”. W ocenie sądu pojęcie sprawy, o której mowa w powołanych unormowaniach, „[...] wyznacza w istocie rzeczy istota stosunku administracyjnoprawnego podlegającego załatwieniu danym, skarżonym, rozstrzygnięciem (aktem lub czynnością) administracyjnoprawnym”³¹. W uchwale 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2005 r. zauważa się, że przez „sprawę” należy rozumieć sprawę z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz każdą inną sprawę, do której stosuje się przepisy p.p.s.a. z mocy ustaw szczególnych³². Przywoływane wyżej poglądy pozwalają na stwierdzenie, że pod pojęciem sprawy sądownopodatkowej należy rozumieć określony ro-

27 Zob. B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 450 i nast.

28 J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008, s. 390–392.

29 J. Zimmermann, *Z podstawowych zagadnień sądownictwa...*, op. cit., s. 496.

30 J. Zimmermann, *Prawo...*, op. cit., s. 391.

31 Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2006 r., I FSK 614/05, Lex nr 250265.

32 Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2005 r., I OPS 3/05, ONSAiWSA 2006, nr 6, poz. 110.

dziej kontroli działalności organów podatkowych, dokonywanej przez sąd administracyjny na podstawie p.p.s.a.³³.

Niewątpliwie rozstrzygnięcie w „granicach danej sprawy” obliuguje sąd do orzekania w sprawie podatkowej, która musi być postrzegana w ujęciu materialnoprawnym wraz z elementami podmiotowymi i przedmiotowymi³⁴. Jan Paweł Tarno podkreśla³⁵, że sąd związany granicami sprawy nie powinien „wkraczać” w sprawy, które nie były przedmiotem postępowania przed organami administracyjnymi. Jako przykład podaje wyrok NSA z dnia 16 maja 2001 r.³⁶, w którym podnoszono, że w sprawie ze skargi złożonej w kwestii legalności decyzji wymiarowych sąd nie może oceniać legalności ostatecznej decyzji dotyczącej odroczenia terminu płatności podatku³⁷. Sąd administracyjny (podatkowy) nie jest związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną (art. 134 § 1 p.p.s.a.). Sąd może zatem wyeliminować z obrotu prawnego zaskarżony akt finansowy (np. decyzję podatkową) zupełnie z innych powodów niż te, które były podnoszone w ramach zarzutów sformułowanych we wniesionej skardze. Sąd nie jest ograniczany wnioskami zawartymi w skardze. Sąd może na przykład, przy zaistnieniu kwalifikowanych wad prawnych wydanego rozstrzygnięcia w sprawie finansowej, stwierdzić jego nieważność, pomimo braku takiego wniosku i niepowołania podstawy prawnej w skardze. Sąd administracyjny stosuje właściwe środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia (art. 135 p.p.s.a.). Warunek „niezbędności dla końcowego załatwienia sprawy” jest obligujący dla sądu³⁸. W orzeczeniu z dnia 25 września 2007 r. NSA wywodził, że „[...] w ramach przedmiotu danej sprawy sąd ma obowiązek dokonać wszechstronnej kontroli legalności zaskarżonego aktu lub czynności, bez względu na treść skargi, powołaną w niej podstawą prawną i zawarte w niej zarzuty i wnioski”³⁹.

Pozostałym elementem podlegającym fazie rozpoznawczej są czynności postępowania uproszczonego (art. 119–122 p.p.s.a.). Sprawa może być rozpoznana w trybie uproszczonym, jeżeli:

- 1) decyzja lub postanowienie podatkowe są dotknięte wadą nieważności, o której mowa w art. 156 § 1 k.p.a. lub w innych przepisach (np. art. 247 o.p.)

33 Zob. P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, op. cit., s. 831.

34 Tak B. Dauter, *Zarys metodyki pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2008, s. 270 oraz J. Zimmermann, *Prawo...*, op. cit., s. 391.

35 J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 197.

36 Wyrok NSA z dnia 16 maja 2001 r., III SA 502/00, Prz. Pod. 2001, nr 12, s. 63.

37 J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu...*, op. cit., s. 197.

38 Zob. Z. Kmieciak, *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, PiP 2007, z. 4, s. 37.

39 Orzeczenie NSA z dnia 25 września 2007 r., I FSK 916/06, Lex nr 385467.

albo wydane zostały z naruszeniem prawa dającym podstawę do wznowienia postępowania (np. art. 240 o.p.) oraz

- 2) strona zgłosi wniosek o skierowanie sprawy do rozpoznania w trybie uproszczonym, a żadna z pozostałych stron w terminie 14 dni od zawiadomienia o złożeniu wniosku nie zażąda przeprowadzenia rozprawy.

W trybie uproszczonym sąd rozpoznaje sprawy na posiedzeniu niejawnym w składzie jednego sędziego. Przyjęcie tego trybu postępowania motywowane jest względami przyspieszenia załatwienia sprawy⁴⁰. Do pozostałych elementów fazy rozpoznawczej przed sądem administracyjnym należą także czynności postępowania mediacyjnego (art. 115–118 p.p.s.a.). Postępowanie mediacyjne jest możliwe po ustaleniu dopuszczalności skargi i zachowaniu określonych wymagań formalnych⁴¹. Może ono być prowadzone zarówno na wniosek skarżącego lub organu, złożony przed wyznaczeniem rozprawy, jak również z urzędu przez sąd. Jego celem jest wyjaśnienie i rozważenie okoliczności faktycznych i prawnych sprawy, w tym sprawy sądowopodatkowej oraz przyjęcie przez strony ustaleń co do sposobu jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa. Postępowanie mediacyjne z udziałem stron prowadzi sędzia lub referendarz sądowy wyznaczony przez przewodniczącego wydziału⁴².

Postępowanie przed sądem administracyjnym pierwszej instancji kończy się w ramach fazy orzeczniczej. Do elementów, które mogą podlegać wykonaniu w fazie orzeczniczej, należą takie kwestie, jak: łączenie spraw sądowopodatkowych, rozpoznawanie ich na podstawie akt sprawy (moment przyjmowania stanu faktycznego do rozpoznania sprawy), związanie prawomocnym wyrokiem skazującym, zakaz *reformationis in peius*, zasada informowania stron, zasada związania sądu oceną prawną, orzekanie na rozprawie czy reguły obowiązujące przy ogłaszaniu orzeczeń. W fazie orzeczniczej sąd może zarządzić połączenie kilku oddzielnych spraw toczących się przed nim w celu ich łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia, jeżeli mogły być objęte jedną skargą albo jeżeli pozostają one ze sobą w związku (art. 111 p.p.s.a.). Rozpoznanie sprawy sądowopodatkowej na podstawie akt sprawy (co do zasady akt administracyjnych) wskazuje na ograniczenia co do możliwości prowadzenia postępowania dowodowego przed sądem (art. 133 § 1 p.p.s.a.)⁴³. Sąd może z urzędu lub na wniosek stron przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości i nie spowoduje nadmiernego przedłużenia postępowania w sprawie (art. 106

40 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 453.

41 Z. Kmiecik, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 150 i n. oraz B. Dauter, *Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, (w:) *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 93 i n.; T. Świetlikowski, *Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym (ujęcie praktyczne)*, ZNSA 2005, nr 2–3, s. 38 i n.

42 P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, op. cit., s. 833.

43 *Ibidem*.

§ 3 p.p.s.a.). Jednocześnie należy zauważyć, że sformułowana w art. 133 § 1 p.p.s.a. zasada rozpoznawania sprawy sądowopodatkowej na podstawie akt sprawy powoduje, iż nie ma wątpliwości, jaki stan faktyczny i prawny powinien być przyjmowany do orzekania przez sąd administracyjny. Musi przyjąć stan faktyczny i prawny istniejący w dniu podjęcia zaskarżonego działania (np. decyzji podatkowej) lub bezczynności⁴⁴. Zasadą przy orzekaniu pozostaje, że ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny (art. 11 p.p.s.a.). Ustawodawca w p.p.s.a. *expressis verbis* zawarł także zakaz *reformationis in peius*. Sąd administracyjny nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności (art. 134 § 2 p.p.s.a.). W literaturze przedmiotu wskazuje się, że przy orzekaniu sąd, mając na uwadze zakaz *reformationis in peius*, powinien odstąpić od rozstrzygnięcia, które mogłoby tę zasadę naruszać lub zobowiązać na przykład organ podatkowy do zachowania tej zasady przy ponownym rozpatrywaniu sprawy⁴⁵. W postępowaniu przed sądem obowiązuje reguła informowania stron. Sąd administracyjny stosownie do treści art. 6 p.p.s.a. powinien udzielać stronom występującym w sprawie bez adwokata lub radcy prawnego (zwłaszcza podczas rozprawy) potrzebnych wskazówek co do czynności procesowych oraz pouczać ich o skutkach prawnych tych czynności i skutkach zaniedbań (np. w zakresie kosztów postępowania). Sąd administracyjny powinien podejmować czynności zmierzające do szybkiego załatwienia sprawy oraz dążyć do jej rozstrzygnięcia na pierwszym posiedzeniu (po pierwszej rozprawie). Zasadą ustrojową pozostaje prawo każdego do jawnego rozpatrzenia jego sprawy podatkowej przez niezawisły sąd (art. 45 Konstytucji RP). Dlatego też posiedzenia sądu administracyjnego (finansowego) są jawne (art. 10 p.p.s.a.), a skład orzekający sędziów rozpoznaje sprawy na rozprawie (art. 90 p.p.s.a.). Rozpoznanie sprawy na posiedzeniu niejawnym jest możliwe wyłącznie w przypadkach określonych w p.p.s.a. (np. rozpoznanie sprawy w trybie uproszczonym; przyznanie prawa pomocy; odrzucenie skargi). W określonych sytuacjach (np. ze względu na ochronę życia prywatnego strony) sąd administracyjny (podatkowy) zarządza odbycie posiedzenia przy drzwiach zamkniętych (art. 96 p.p.s.a.). W tej fazie postępowania przed sądem administracyjnym (podatkowym) należy także mieć na uwadze reguły obowiązujące przy wydawaniu orzeczeń (art. 132–144 p.p.s.a.). Sąd administracyjny zawsze wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy. Sąd może zamkniętą rozprawę otworzyć na nowo. Wyrok może być wydany jedynie przez sędziów, przed którymi odbyła się rozprawa poprzedzająca bezpośrednio wydanie wyroku. Sąd wydaje wyrok po niejawnej naradzie sędziów. Przebieg narady i głosowanie nad orzeczeniem jest tajne, a narada obejmuje dyskusję, głosowanie nad mającym zapisać orzeczeniem i zasadniczymi powodami rozstrzygnięcia

44 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 452.

45 B. Dauter, *Zarys...*, op. cit., s. 271.

oraz spisanie sentencji wyroku. Wyrok zapada większością głosów. Sędzia, który przy głosowaniu nie zgodził się z większością, może przy podpisywaniu sentencji zgłosić zdanie odrębne i obowiązany jest uzasadnić je na piśmie przed podpisaniem uzasadnienia. Zdanie odrębne może dotyczyć także samego uzasadnienia. Ogłoszenie wyroku powinno nastąpić na posiedzeniu, na którym zamknięto rozprawę. Sąd administracyjny (podatkowy) jest związany wydanym wyrokiem od chwili jego ogłoszenia, a jeżeli wyrok został wydany na posiedzeniu niejawnym – od podpisania sentencji wyroku. Należy również podkreślić, że ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ (zasada związania sądu oceną prawną), którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia (art. 153 p.p.s.a.).

2.3. Wyroki i postanowienia wydawane przed sądem administracyjnym pierwszej instancji

Postępowanie przed sądem administracyjnym pierwszej instancji wszczyna wniesienie skargi w sprawie sądownopodatkowej, a kończy to postępowanie rozstrzygnięcie wydane przez ten sąd. Orzeczenia sądu możemy podzielić na wyroki i postanowienia⁴⁶. Część autorów podziela pogląd, że zarządzeń sądu nie należy zaliczać do orzeczeń⁴⁷. Forma zarządzenia została przewidziana dla przewodniczącego wydziału danego sądu (np. art. 167 p.p.s.a.), wyznaczonego sędziego oraz dla referendarza sądowego (np. art. 258 § 3 p.p.s.a.). W myśl zasady wyrażonej w art. 132 p.p.s.a. sąd administracyjny pierwszej instancji rozstrzyga sprawę wyrokiem. W literaturze utrwał się pogląd, że wyrok jest rezultatem określonej pracy intelektualnej (myślowej) sądu, polegającej na przyjęciu stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy, zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej oraz zastosowaniu do niego stosownych unormowań prawnych⁴⁸. Podkreśla się, iż dokonując klasyfikacji orzeczeń sądu administracyjnego, nie należy zapominać, że są one podejmowane w różnych fazach postępowania, a zatem będą to rozstrzygnięcia dotyczące: toku postępowania, kwestii wpadkowych oraz sprawy sądownoadministracyjnej⁴⁹.

Wśród wyroków wydawanych przez sąd administracyjny pierwszej instancji możemy wyróżnić dwa rodzaje orzeczeń: wyroki uwzględniające skargę (kasacyjne) oraz wyroki nieuwzględniające skargi (oddalające). Zgodnie z treścią art. 145 § 1 p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na decyzję wydaną w sprawie podatkowej lub postanowienie wydane w tej sprawie, orzeka kasacyjnie:

46 Obszerny wybór między innymi wzorów wyroków i postanowień zawiera publikacja: *Pisma procesowe i orzeczenia sądowe...*, *op. cit.*

47 Tak B. Dauter, *Zarys...*, *op. cit.*, s. 291 oraz powołane tam poglądy innych autorów; pogląd przeciwny prezentuje T. Woś, (w:) *Postępowanie sądownoadministracyjne*, red. T. Woś, *op. cit.*, s. 414.

48 Zob. B. Bładowski, *Metodyka pracy sędziego cywilisty*, Kraków 2005, s. 214.

49 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 457–458.

- 1) uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, jeżeli stwierdzi:
 - a) naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy,
 - b) naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego,
 - c) inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy;
- 2) stwierdza nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub w części, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 k.p.a. lub w innych przepisach (np. art. 247 o.p.);
- 3) stwierdza wydanie decyzji lub postanowienia z naruszeniem prawa, jeżeli zachodzą przyczyny określone w k.p.a. lub w innych przepisach.

Kasacyjnie orzeka także sąd, uwzględniając skargę na:

- 1) określone akty lub czynności z zakresu administracji publicznej dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa bądź
- 2) pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, gdy uchyla ten akt lub interpretację albo stwierdza bezskuteczność czynności (art. 146 § 1 p.p.s.a.)⁵⁰.

Sąd, uwzględniając skargę na bezczynność, zobowiązuje organ administracji skarbowej do wydania w określonym terminie aktu (w tym decyzji podatkowej lub postanowienia) lub interpretacji, lub też dokonania czynności lub stwierdzenia albo uznania uprawnienia, lub obowiązku wynikających z przepisów prawa. W razie nieuwzględnienia skargi, w związku z niezaisntnieniem jakiegokolwiek wyżej opisanej przesłanki kasacyjnej, sąd administracyjny pierwszej instancji wydaje wyrok oddalający skargę (art. 151 p.p.s.a.). Jeżeli p.p.s.a. nie przewiduje wydania wyroku, sąd wydaje orzeczenie w formie postanowienia (art. 160 p.p.s.a.). Postanowienia mogą być podejmowane zarówno w czasie rozprawy, jak też na posiedzeniach niejawnych. Wydawane przez sąd administracyjny pierwszej instancji postanowienia w sprawach sądowopodatkowych można podzielić na dwa rodzaje: postanowienia formalne oraz postanowienia rozstrzygające co do istoty⁵¹. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że postanowienia co do zasady rozstrzygają kwestie procesowe (np. o odrzuceniu skargi), jedynie wyjątkowo sprawy co do istoty (np. postanowienie o rozstrzygnięciu sporu o własność)⁵². Innym podziałem, który funkcjonuje w praktyce orzeczniczej sądów administracyjnych pierwszej instancji, jest wyróżnianie: postanowień kończących postępowanie sądowopodatkowe oraz postanowień niekończących postępowanie sądowopodatkowe. Do tych pierwszych

50 J. Brolik, *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013.

51 P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, *op. cit.*, s. 836.

52 B. Dauter, *Zarys...*, *op. cit.*, s. 292.

zaliczamy na przykład: postanowienie o odrzuceniu skargi (art. 58 § 1 p.p.s.a.), postanowienie o umorzeniu postępowania (art. 161 § 1 p.p.s.a.) czy postanowienie o odmowie przywrócenia terminu do wniesienia skargi (art. 86 § 1 p.p.s.a.). Od postanowień takich co do zasady przysługuje skarga kasacyjna, wnoszona do sądu kasacyjnego (NSA). Postanowienia niekończące postępowania sądowopodatkowe, czyli tzw. wpadkowe, dzielą się na takie, na które przysługuje zażalenie (np. postanowienie o wstrzymaniu wykonania aktu) oraz na które nie przysługuje zażalenie (np. postanowienie o połączeniu spraw do wspólnego rozpoznania)⁵³.

2.4. Orzeczenia wydawane przez sąd administracyjny drugiej instancji (sąd kasacyjny)

Zgodnie z treścią art. 176 ust. 1 Konstytucji RP postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne. Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej (art. 184 Konstytucji RP). W literaturze przedmiotu podkreśla się, że istota instancyjności polega na tym, że „postępowanie w sprawie rozpada się na dwa lub więcej stadia postępowania przeprowadzanego kolejno przed różnymi sądami, żeby w ten sposób zapewnić kontrolę sądów wyższych nad rozstrzygnięciami sądów niższych”⁵⁴. Prawo zaskarżenia orzeczenia sądu administracyjnego pierwszej instancji jest zatem jedną z podstawowych zasad ustrojowych Rzeczypospolitej Polskiej⁵⁵.

W p.p.s.a. realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania przed sądami administracyjnymi następuje w ramach tzw. modelu kasacyjnego⁵⁶. Ten model instancyjności postępowania charakteryzuje się tym, że w przypadku wniesienia środka zaskarżenia od wadliwego rozstrzygnięcia sądu administracyjnego pierwszej instancji sąd drugiej instancji (sąd kasacyjny) jest uprawniony wyłącznie do uchylenia (stwierdzenia nieważności) tego rozstrzygnięcia. W doktrynie prawa wskazuje się, że normodawca w p.p.s.a. posłużył się zwrotem „środki odwoławcze”, mówiąc o skardze kasacyjnej oraz zażaleniu. Jednakże w znaczeniu szerszym możemy mówić o funkcjonujących w tym modelu środkach zaskarżenia, do których zaliczymy nie tylko skargę kasacyjną i zażalenie, ale również na przykład sprzeciw czy odwołanie (służą od zarządzeń przewodniczącego, wyznaczonego sędziego, referendarza sądowego)⁵⁷. Również w doktrynie prawa wyrażany był pogląd, że do środków zaskarżenia należy zaliczać wszystkie przewidywane przez prawo środki, które zmierzałyby do wyeliminowania z obrotu prawnego wadliwego rozstrzy-

53 P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, op. cit., s. 837.

54 W. Siedlecki, Z. Świeboda, *Postępowanie cywilne. Zarys wykładu*, Warszawa 1998, s. 70.

55 P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, op. cit., s. 837.

56 Szerzej o modelach kształtowania zasady dwuinstancyjności sądowej zob. B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 446–447.

57 B. Dauter, *Zarys...*, op. cit., s. 341.

gnięcia (ujęcie szerokie)⁵⁸. Michał Kania, przyjmując kryterium dewolutywności, wyróżnia w grupie środków zaskarżenia służących od orzeczeń nieprawomocnych dwie zasadnicze podgrupy, tj. środki zaskarżenia zwyczajne (skarga kasacyjna, zażalenie) oraz inne środki zaskarżenia (odwołanie od zarządzenia przewodniczącego np. w kwestii sprostowania protokołu)⁵⁹. Jedną z podstawowych cech zwyczajnych środków zaskarżenia (odwoławczych) jest ich dewolutywność⁶⁰. Innym elementem wyróżniającym zwyczajne środki zaskarżenia jest suspensywność. Tadeusz Ereciński zauważa, że środek odwoławczy jest wówczas dewolutywny, gdy „po jego wniesieniu dochodzi do przeniesienia rozpoznania sprawy przed sąd hierarchicznie wyższy niż ten, który wydał zaskarżone orzeczenie”. Natomiast suspensywność oznacza „wstrzymanie uprawomocnienia się” danego orzeczenia, bez względu na to, czy środek zaskarżenia jest czy też nie jest dewolutywny⁶¹.

Powyższe wywody pozwalają na stwierdzenie, że skarga kasacyjna przysługująca od orzeczeń sądu administracyjnego pierwszej instancji jest środkiem bezwzględnie dewolutywnym, gdyż jej rozpatrzenie co do istoty wiąże się z przeniesieniem sprawy sądowopodatkowej do wyższej instancji – NSA (art. 173 § 1 p.p.s.a.)⁶². Sąd administracyjny pierwszej instancji nie może we własnym zakresie w całości lub w części uwzględnić tego środka zaskarżenia. Natomiast zażalenie ma charakter środka zaskarżenia względnie dewolutywnego. Jeżeli bowiem w zażaleniu zarzuca się nieważność postępowania lub jest oczywiście uzasadnione, WSA, który wydał zaskarżone postanowienie, może na posiedzeniu niejawnym, nie przesyłając akt NSA, uchylić zaskarżone postanowienie i w miarę potrzeby sprawę rozpoznać na nowo (samokontrola sądu). Od ponownie wydanego postanowienia przysługują środki odwoławcze na zasadach ogólnych (art. 195 § 2 p.p.s.a.). Inne środki zaskarżenia nie mają skutku dewolutywnego. Skarga kasacyjna jest środkiem odwoławczym o skutku suspensywnym, gdyż wniesienie jej powoduje, że orzeczenie sądu podatkowego nie uprawomocnia się (art. 168 § 1 p.p.s.a.).

58 S. Hanausek, *System zaskarżania orzeczeń sądowych w nowym polskim postępowaniu cywilnym*, Wrocław 1963, s. 144.

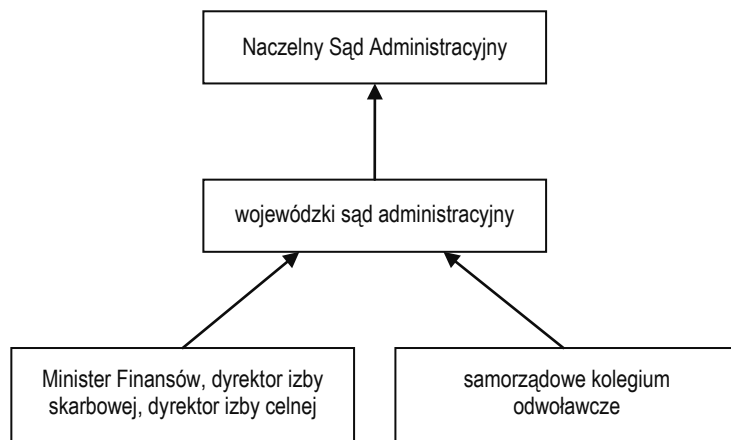
59 M. Kania, *Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009, s. 66.

60 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 469.

61 T. Ereciński, *Apelacja w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 2009, s. 20.

62 P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, *op. cit.*, s. 838–839.

Struktura zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych w Polsce



Źródło: opracowanie własne.

Skargę kasacyjną wnosi się za pośrednictwem sądu, który wydał zaskarżony wyrok lub postanowienie, w terminie 30 dni od dnia doręczenia stronie odpisu orzeczenia z uzasadnieniem. Skargę kasacyjną może wnieść nie tylko strona, ale również prokurator lub Rzecznik Praw Obywatelskich, po doręczeniu im odpisu orzeczenia z uzasadnieniem. Ten środek zaskarżenia powinien być sporządzony przez profesjonalnego prawnika (np. adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego), gdyż jest pismem bardzo sformalizowanym⁶³.

Skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach:

- 1) naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie;
- 2) naruszenie przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 p.p.s.a.).

W postępowaniu, w związku z wniesioną skargą kasacyjną, można wyróżnić dwa etapy⁶⁴. W pierwszym etapie WSA bada, czy skarga kasacyjna została wniesiona w terminie oraz czy spełnia przesłanki jej dopuszczalności. Wojewódzki sąd administracyjny odrzuci na posiedzeniu niejawnym skargę kasacyjną wniesioną po upływie terminu lub z innych przyczyn niedopuszczalną, jak również skargę kasacyjną, której braków strona nie uzupełniła w wyznaczonym terminie. W drugim etapie NSA (sąd kasacyjny) na posiedzeniu niejawnym odrzuci skargę kasacyjną,

63 B. Dauter, *Zarys...*, op. cit., s. 346.

64 P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, op. cit., s. 839–840.

jeżeli ulegała ona odrzuceniu przez WSA albo zwróci ją temu sądowi w celu usunięcia dostrzeżonych braków. Zasadą przyjętą w p.p.s.a. pozostaje, że NSA rozpoznaje skargę kasacyjną na rozprawie w składzie 3 sędziów, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Naczelny Sąd Administracyjny jest związany wskazanymi podstawami skargi kasacyjnej, bierze jednak z urzędu pod rozważenie nieważność postępowania (np. niedopuszczalność drogi sądowej, brak zdolności sądowej lub procesowej, pozbawienie strony możliwości obrony swych praw). Rozstrzygnięcia NSA mają charakter kasacyjny, co wynika z istoty samej skargi kasacyjnej (rozpoznanie skargi co do istoty jest wyjątkowe). Naczelny Sąd Administracyjny (sąd kasacyjny) może wydać następujące rodzaje wyroków:

- 1) oddalający skargę kasacyjną, jeżeli nie ma usprawiedliwionych podstaw albo jeżeli zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu (art. 184 p.p.s.a.);
- 2) uwzględniający skargę kasacyjną (wówczas na podstawie art. 185 p.p.s.a. uchyla zaskarżone orzeczenie w całości lub w części i przekazuje sprawę do ponownego rozpoznania sądowi, który wydał orzeczenie);
- 3) reformacyjny (jeżeli nie ma naruszeń przepisów postępowania, na podstawie art. 188 p.p.s.a. uchyla zaskarżone orzeczenie i rozpoznaje skargę).

Naczelny Sąd Administracyjny uzasadnia z urzędu wyroki i postanowienia w terminie 30 dni.

3. Instrumenty prawne służące wzruszaniu prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych

Instrumentami prawnymi służącymi wzruszeniu prawomocnych orzeczeń NSA i WSA są: wznowienie postępowania oraz unieważnienie tych orzeczeń⁶⁵. Wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego zostało uregulowane w dziale VII p.p.s.a. (art. 270–285). Ustawodawca stwierdza, że „w przypadkach przewidzianych w dziale niniejszym można żądać wznowienia postępowania, które zostało zakończone prawomocnym orzeczeniem”. Można żądać wznowienia postępowania z powodu nieważności:

- 1) jeżeli w składzie sądu uczestniczyła osoba nieuprawniona albo jeżeli orzekał sędzia wyłączony z mocy ustawy, a strona przed uprawomocnieniem się orzeczenia nie mogła domagać się wyłączenia;

65 Więcej na ten temat zob. B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne...*, op. cit., s. 481–487.

- 2) jeżeli strona nie miała zdolności sądowej lub procesowej albo nie była należycie reprezentowana lub jeżeli wskutek naruszenia przepisów prawa była pozbawiona możliwości działania; nie można jednak żądać wznowienia, jeżeli przed uprawomocnieniem się orzeczenia niemożność działania ustaliła lub brak reprezentacji był podniesiony w drodze zarzutu albo strona potwierdziła dokonane czynności procesowe.

Można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą, na podstawie którego zostało wydane orzeczenie. W sytuacji wyżej opisanej skargę o wznowienie postępowania wnosi się w terminie trzech miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Jeżeli w chwili wydania orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego orzeczenie sądowe nie było jeszcze prawomocne na skutek wniesienia środka odwoławczego, który został następnie odrzucony, termin biegnie od dnia doręczenia postanowienia o odrzuceniu. Można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy potrzeba taka wynika z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na podstawie umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską. Przepis ten stosuje się odpowiednio, z tym że termin do wniesienia skargi o wznowienie postępowania biegnie od dnia doręczenia stronie lub jej pełnomocnikowi rozstrzygnięcia organu międzynarodowego.

Można żądać wznowienia postępowania sądownoadministracyjnego na tej podstawie, że:

- 1) orzeczenie zostało oparte na dokumencie podrobionym lub przerobionym albo na skazującym wyroku karnym, następnie uchylonym;
- 2) orzeczenie zostało uzyskane za pomocą przestępstwa;
- 3) w razie późniejszego wykrycia takich okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy, a z których strona nie mogła skorzystać w poprzednim postępowaniu;
- 4) w razie późniejszego wykrycia prawomocnego orzeczenia dotyczącego tej samej sprawy; w tym przypadku przedmiotem rozpoznania przez sąd jest nie tylko zaskarżone orzeczenie, lecz są również z urzędu inne prawomocne orzeczenia dotyczące tej samej sprawy.

Skargę o wznowienie postępowania wnosi się w terminie trzymiesięcznym. Termin ten liczy się od dnia, w którym strona dowiedziała się o podstawie wznowienia, a gdy podstawą jest pozbawienie możliwości działania lub brak należytej reprezentacji – od dnia, w którym o orzeczeniu dowiedziała się strona, jej organ lub jej przedstawiciel ustawowy (art. 277 p.p.s.a.). Po upływie pięciu lat od uprawomocnienia się orzeczenia nie można żądać wznowienia, z wyjątkiem przypadku,

gdy strona była pozbawiona możliwości działania lub nie była należycie reprezentowana. Niedopuszczalne jest dalsze wznowienie postępowania zakończonym prawomocnym orzeczeniem wydanym na skutek skargi o wznowienie postępowania (art. 285 p.p.s.a.).

Stosownie do treści art. 172 p.p.s.a. Naczelny Sąd Administracyjny unieważnia prawomocne orzeczenie sądu administracyjnego wydane w sprawie, która ze względu na osobę lub przedmiot nie podlegała orzecznictwu sądu administracyjnego w chwili orzekania i odrzuca skargę, jeżeli orzeczenie to nie może być wzruszone w trybie przewidzianym w ustawie. Sąd orzeka na wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego. Do rozpoznania wniosku stosuje się odpowiednio przepisy o rozpoznaniu skargi kasacyjnej. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że przepis ten stanowi samoistną podstawę unieważnienia orzeczenia sądu administracyjnego. Unieważnia się w formie wyroku, w składzie trzech sędziów. Dany wyrok powinien zawierać następujące rozstrzygnięcia: pierwsze – unieważniające orzeczenie sądu administracyjnego, i drugie – odrzucające skargę. Wyrok NSA w przedmiocie unieważnienia prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego nie podlega już dalszemu zaskarżeniu⁶⁶.

4. Uchwały wydawane przez Naczelny Sąd Administracyjny

Bardzo często można spotkać się z poglądem, że jednolitość orzecznictwa sądów administracyjnych jest jedną z istotniejszych wartości, które mają wpływ na wizerunek wymiaru sprawiedliwości. Dlatego też ustawodawca, dostrzegając potrzebę realizacji takiej idei, upoważnił NSA do podejmowania uchwał⁶⁷. Uchwały NSA są jednym z trzech trybów nadzwyczajnych, pozwalającym sądom administracyjnym dokonywanie wykładni niezrozumiałych (powodujących rozbieżność w orzecznictwie) przepisów prawa⁶⁸. Obecnie NSA jest właściwy do podejmowania dwóch rodzajów uchwał: mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych; zawierających rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej. Pierwsze z wymienionych uchwał mają charakter abstrakcyjny, drugie uchwały wyróżnia element skonkretyzowanej sprawy sądowoadministracyjnej⁶⁹. Uchwały przewidziane w wyżej wymie-

66 B. Dauter, (w:) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Warszawa 2009, s. 456.

67 B. Dauter, *Zarys...*, *op. cit.*, s. 378.

68 R. Hauser, „Sprawiedliwość” podatkowa, (w:) *Państwo prawa. Parlamentaryzm. Sądownictwo konstytucyjne. Pamięci Profesora Zdzisława Czeszejki-Sochackiego*, A. Jamróz (red.), Białystok 2012, s. 111.

69 Zob. J.P. Tarno, (w:) *Sądowa kontrola administracji. Podręcznik akademicki*, E. Frankiewicz, M. Sieniuc, M. Szewczyk, J.P. Tarno, J. Wyporska, Warszawa 2006, s. 245–246.

nionych przypadkach NSA podejmuje w składzie: 7 sędziów, całej Izby lub w pełnym składzie⁷⁰.

Uprawnionymi do wystąpienia z wnioskiem o podjęcie tzw. uchwały abstrakcyjnej są: Prezes NSA, Prokurator Generalny oraz Rzecznik Praw Obywatelskich. Jan Paweł Tarno zauważa, że podstawą do podjęcia inicjatywy w sprawie uchwały abstrakcyjnej mogą być rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych, powstałe w związku z odmienną wykładnią tego samego przepisu czy też różną interpretacją tych samych zwrotów zawartych w unormowaniach tego samego aktu prawnego⁷¹. Roman Hauser i Andrzej Kabat, mając na uwadze postanowienia art. 269 p.p.s.a., wywodzą, że stanowisko zajęte w uchwale abstrakcyjnej wiąże wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych⁷². Jeżeli bowiem jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podziela stanowiska zajętego w uchwale składu 7 sędziów, całej Izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi (art. 269 § 1 p.p.s.a.). Natomiast w przypadku drugiego rodzaju uchwały, tzw. konkretnej, legitymowanym jest każdy skład orzekający w danej sprawie sądownoadministracyjnej. Stosownie do treści art. 187 p.p.s.a., jeżeli przy rozpoznawaniu skargi kasacyjnej wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości, NSA może odroczyć rozpoznanie sprawy i przedstawić to zagadnienie do rozstrzygnięcia składowi 7 sędziów NSA. Uchwała składu 7 sędziów NSA jest w danej sprawie wiążąca. Na podstawie art. 269 p.p.s.a. także uchwały podjęte w konkretnej sprawie wiążą wszystkie sądy administracyjne.

Naczelnny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów może także przejąć sprawę do rozpoznania. W posiedzeniu całego składu NSA lub w posiedzeniu Izby udział Prokuratora Generalnego lub jego zastępcy jest obowiązkowy. W posiedzeniu składu 7 sędziów bierze udział prokurator Prokuratury Krajowej. Do podjęcia uchwały przez pełny skład NSA lub przez pełny skład Izby wymagana jest obecność co najmniej dwóch trzecich sędziów każdej z Izb. Uchwały podejmowane są w głosowaniu jawnym zwykłą większością głosów. Wniosek o podjęcie uchwały oraz uchwały NSA wymagają uzasadnienia. Jeżeli NSA dojdzie do przekonania, że nie zachodzi potrzeba wyjaśnienia wątpliwości, może – w formie postanowienia – odmówić podjęcia uchwały. Wszystkie uchwały NSA są publikowane w oficjalnych zbiorach orzecznictwa oraz na stronie internetowej NSA⁷³.

70 Zob. więcej na ten temat: P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, op. cit., s. 840–842.

71 *Ibidem*, s. 246.

72 R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, PiP 2004, z. 2, s. 36.

73 P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, op. cit., s. 839–842.

5. Skutki prawne rozstrzygnięć sądów administracyjnych

Mając na uwadze skutki rozstrzygnięć sądów administracyjnych, wskazujemy przede wszystkim ich prawomocność oraz wykonalność⁷⁴. W literaturze najczęściej podkreśla się fakt istnienia prawomocności formalnej oraz prawomocności materialnej orzeczeń⁷⁵. Stosownie do treści art. 168 § 1 p.p.s.a. orzeczenie sądu staje się prawomocne, jeżeli nie przysługuje co do niego środek odwoławczy. Prawomocność formalna wiąże się zatem z taką cechą, którą charakteryzuje brak możliwości zaskarżenia orzeczenia poprzez zwyczajne środki odwoławcze⁷⁶. Natomiast pojęcie prawomocności materialnej egzemplifikuje się w zapisie art. 170 p.p.s.a., w którym ustawodawca jednoznacznie stwierdza, że orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. Orzeczenie prawomocne musi być zatem bezwzględnie respektowane przez wszystkie te podmioty. W tym kontekście należy zwrócić uwagę również na rolę uzasadnienia danego orzeczenia, zwłaszcza w przypadku uwzględnienia skargi. Prowadząc ponownie postępowanie, organ podatkowy nie może zapomnieć, że ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie ten sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia (art. 153 p.p.s.a.), także wówczas, gdy wystąpi niezgodność oceny sądu z prawem obowiązującym⁷⁷.

Na pojęcie wykonalności orzeczenia sądu administracyjnego składają się dwa elementy: zwrot akt organowi administracji oraz odszkodowanie⁷⁸. W myśl art. 286 § 1 p.p.s.a. po uprawomocnieniu się orzeczenia sądu pierwszej instancji akta administracyjne sprawy zwraca się organowi administracji publicznej, załączając odpis orzeczenia ze stwierdzeniem jego prawomocności. Termin do załatwienia sprawy przez organ administracji określony w przepisach prawa lub wyznaczony przez sąd liczy się od dnia doręczenia akt organowi. Jeżeli sąd w orzeczeniu: a) uchyli zaskarżoną decyzję, a organ rozpatrując sprawę, ponownie umorzy postępowanie, b) stwierdzi nieważność aktu albo ustali przeszkodę prawną uniemożliwiającą stwierdzenie nieważności aktu, stronie, która poniosła szkodę, służy odszkodowanie od organu, który wydał decyzję (art. 287 p.p.s.a.). Jan Zimmermann zauważa także, że w razie niewykonania wyroku sądu administracyjnego, który uwzględnił skargę, innymi instrumentami prawnymi są: możliwość wymierzenia organowi grzyw-

74 *Ibidem*.

75 M. Kobak, *Prawomocność formalna orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych*, ZNSA 2007, nr 2, s. 30.

76 *Ibidem*, s. 30.

77 Zob. J.P. Tarno, *Prawo o postępowaniu...*, *op. cit.*, s. 329.

78 P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów...*, *op. cit.*, s. 839–842.

ny oraz w niektórych sytuacjach także możliwość wydania przez sąd rozstrzygnięcia co do istoty⁷⁹.

79 J. Zimmermann, *Prawo...*, *op. cit.*, s. 400.

Rozdział V

ZASKARŻENIE DECYZJI PODATKOWYCH NA PRZYKŁADZIE WYBRANYCH KRAJÓW UNII EUROPEJSKIEJ

1. Model zaskarżania decyzji podatkowych w Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii

W Zjednoczonym Królestwie Wielkiej Brytanii (Zjednoczone Królestwo) prawo do zaskarżania decyzji podatkowych ma charakter wielofazowy (rozbudowany)¹. Może ono być realizowane zarówno w strukturach *stricte* podatkowych (przed organami podatkowymi), quasi-sądowych, jak również sądowych. Jeżeli podatnik nie zgadza się z decyzją urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) lub decyzją generalnego urzędu podatkowego (Tax Revenue & Customs), może złożyć odwołanie (*appeal*) do Trybunału Administracyjnego Pierwszej Instancji (The First-tier Tribunal) lub wystąpić z wnioskiem o powtórne rozpatrzenie sprawy. Następnie od orzeczenia tego Trybunału niezadowolonemu podatnikowi służy apelacja do Wyższego Trybunału (Upper Tribunal). Apelacja taka jest możliwa tylko i wyłącznie wtedy, gdy Trybunał Administracyjny Pierwszej Instancji popełni w trakcie postępowania jakiś błąd prawny. Ponadto apelacja od orzeczenia Wyższego Trybunału jest możliwa w wyjątkowych sytuacjach (np. gdy wartość przedmiotu sporu jest znaczna). Od orzeczeń Wyższego Trybunału (Upper Tribunal) służy prawo odwołania się do Sądu Apelacyjnego (Court of Appeal). Ostatnią instancją jest możliwość skarżenia orzeczenia Sądu Apelacyjnego do Sądu Najwyższego (Supreme Court). Tylko najwyższej rangi (najważniejsze) sprawy są rozpatrywane przez Sąd Najwyższy i trafiają tu bądź z wniosku sędziego Sądu Apelacyjnego, bądź sędziego Sądu Najwyższego. Są to jednak sytuacje bardzo rzadkie².

1 Zob. S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Zjednoczonym Królestwie*, (w:) *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, L. Etel i M. Tyniewicki (red.), Białystok 2012, s. 501 i nast.

2 Na podstawie raportu z wizyty studyjnej dr Sławomira Presnarowicza w Trybunale Administracyjnym – Podatkowym (Tax Tribunal) oraz organie podatkowym w Londynie, (w:) S. Presnarowicz, *Księga raportów z wizyt*

Od 5 października 2009 roku nie ma już możliwości odwołania się do Izby Lordów (House of Lords)³.

W Zjednoczonym Królestwie spory podatkowe zostały poddane jurysdykcji sądów powszechnych. W kraju tym nie doszło bowiem do powstania odrębnego sądownictwa administracyjnego, tak jak miało to miejsce w wielu innych państwach europejskich. Tak ukształtowany model jurysdykcji w sprawach podatkowych ma swoje źródło jeszcze w XIX-wiecznej koncepcji klasyka brytyjskiego prawa konstytucyjnego Sir Alberta V. Diceya, który głosił związanie administracji prawem powszechnym. Jej autor z reguły równości wobec prawa wywodził brak możliwości powoływania szczególnych sądów (np. administracyjnych, podatkowych) do kontroli administracji publicznej⁴. W taki sposób ukształtowany system jurysdykcji, jak należy domniemywać, miał duży wpływ na rozwój i powstawanie trybunałów administracyjnych, w tym trybunałów orzekających w sprawach podatkowych (Tax Tribunal)⁵.

Mając na uwadze omówienie podstawowych reguł odnoszących się do sporów podatkowych, toczących się przed trybunałami administracyjnymi (podatkowymi) i sądami Wielkiej Brytanii, należy przypomnieć funkcjonujący tam system źródeł prawa. Ludwik Bar, powołując się na R. Stewarta, wskazuje, że rozróżnia się prawo, które wywodzi się ze starych zwyczajów (*common law*), prawo ustawowe, czyli uchwalane przez parlament ustawy (*statute law*) oraz zasady słuszności (*equity*), powstające w wyniku orzecznictwa sądowego (*judge-made law*)⁶. System podatkowy Wielkiej Brytanii opiera się zarówno na zasadach prawa precedensowego, prawa stanowionego, jak również na regułach słuszności, będących rezultatem precedensów sądowych oraz orzecznictwa⁷.

Wróćmy jednak do początku możliwości zaskarżania decyzji podatkowych w Zjednoczonym Królestwie, czyli do urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) oraz generalnego urzędu podatkowego (Tax Revenue & Customs). Organem administracji, który pobiera podatki, prowadzi ewidencję podatników oraz nadzoruje przestrzeganie przepisów podatkowych, jest właśnie urząd podatkowy (Her Majesty's Revenue and Customs). W jego właściwości mieści się całość spraw fiskalnych, w tym podatki tzw. bezpośrednie (*direct taxes*) i pośred-

kwereńdalnych. Wywiady i materiały, raporty 2010–2012, Białystok 2012, s. 61–100, zamieszczony na stronie: <http://pbc.biaman.pl/dlibra/docmetadata?id=25610&dirids=1&tab>.

3 Na podstawie ustawy o sądach i Trybunale z 2007 r.; właściwa nazwa: Tribunals, Courts and Enforcement Act, 2007, dostępne na: http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2007/ukpga_20070015_en_1.

4 Zob. *Postępowanie administracyjne w Europie: Zjednoczone Królestwo*, Z. Kmieciak (red.), Kraków 2005, s. 309 oraz P. Mikuli, *Sądowa kontrola administracji publicznej w Wielkiej Brytanii*, ZNSA 2006, nr 2 (5), s. 37.

5 S. Presnarowicz, *Rozpatrywanie sporów podatkowych przed Trybunałem Administracyjnym w Wielkiej Brytanii*, (w:) *Sądownictwo administracyjne na Podlasiu 1994–2009. Księga jubileuszowa*, W. Stachurski (red.), Białystok 2009, s. 75 i n.

6 L. Bar, *Sądowa kontrola administracji w Anglii*, Warszawa 1962, s. 8.

7 I. McLeod, *The theory of law*, London 2003, s. 16.

nie (*indirect taxes*)⁸. Ten urząd jest odpowiedzialny także za opracowanie budżetu rocznego, administracyjne działania urzędów lokalnych oraz stworzenie metod ściągnięcia podatków (egzekucji). Decyzje wydaje pracownik, oficer podatkowy (Tax Officer) urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs). 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 (Tax Revenue Commissions) to instytucje rządowe ponownie rozpatrujące sprawy, o których wyżej była mowa. Nieraz potocznie błędnie utożsamia się je z komisarzami. Tak naprawdę 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 (Tax Officer) organu podatkowego. Oficer podatkowy pracuje w urzędzie podatkowym niższego szczebla i to on na pierwszym poziomie wydaje decyzję. Jeżeli sprawa jest złożona i dotyczy dużej sumy, to urzędnik podatkowy może być wyższej rangi. Urzędnicy (inspektorzy podatkowi) zajmują się różnymi rodzajami spraw, w zależności od przedmiotu sprawy, np. spółki czy zamożne osoby fizyczne. Generalny urząd podatkowy (Tax Revenue & Customs) zajmuje się między innymi sprawami: (1) podstawowych podatków, takich jak VAT i podatki dochodowe, (2) składek chorobowych i macierzyńskich, (3) podatku od świadczeń socjalnych, (4) negocjowania wypłacenia pensji minimalnej, (5) dofinansowania na dziecko. Hierarchia w generalnym urzędzie podatkowym (Tax Revenue & Customs) wygląda następująco: dyrektorzy, nad dyrektorami są komisarze, jeszcze wyżej są komisarze wykonawczy (*executive commissioners*)⁹.

Od decyzji urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) lub decyzji generalnego urzędu podatkowego (Tax Revenue & Customs) 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.

8 Więcej na temat tych podatków: A. Łastowska, *Podjęmowanie 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).

9 Na podstawie raportu z wizyty studyjnej dr. Sławomira Presnarowicza w Trybunale Administracyjnym – Podatkowym (Tax Tribunal) oraz organie podatkowym w Londynie, (w:) S. Presnarowicz, *Księga raportów...*, op. cit., s. 61–67.

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 administracyjnych¹⁰. Jedną z takich instytucji powołanych do rozstrzygania sporów podatkowych jest nowo powstały, dwuinstancyjny trybunał administracyjny (The First-tier Tribunal oraz Upper Tribunal) z wydziałami podatkowymi (Tax Chamber), zwanymi potocznie trybunałami podatkowymi (Tax Tribunal)¹¹. Działający od 1 kwietnia 2009 r. trybunał obejmuje swoją właściwością terytorium całej Wielkiej Brytanii¹². W literaturze przedmiotu podkreśla się, iż wejście w życie w 2008 r. ustawy The Tribunals, Courts and Enforcement Act wskazuje na intencję zespolenia w niej podstawowych zasad oraz konstrukcji rozstrzygania w sprawach sporów prowadzonych z administracją publiczną zarówno przez trybunały i sądy, jak też wykonywania wydawanych przez te podmioty orzeczeń¹³.

Trybunały administracyjne stanowią w Wielkiej Brytanii ogniwo pośrednie pomiędzy organami podatkowymi a sądami powszechnymi, przejmując charakterystyczne cechy każdej z tych instytucji. Ludwik Bar zauważył, że trybunały administracyjne składają się z zespołów znawców określonej dziedziny, dlatego też im przekazuje się sprawy do rozpatrywania i orzekania. Ponadto, jak dalej podkreśla ten autor, instytucji tych nie cechuje, tak jak w sądach, skomplikowana, długotrwała oraz kosztowna procedura¹⁴. Jak trafnie wywodzi Z. Kmiecik, mówiąc o kwalifikacji prawnej pozycji trybunałów: są one „kategorią wewnątrznie niejednorodną, obejmującą zarówno sądy w znaczeniu funkcjonalnym, jak i organy będące jednym z ogniw administracji publicznej”¹⁵. Zdaniem Piotra Mikuli trudności z ustaleniem pozycji ustrojowej trybunałów nie są przeszkodą w traktowaniu ich jako czynników niezależnych, dokonujących kontroli rozstrzygnięć administracyjnych, które zbliżają się do pozycji sądów powszechnych¹⁶. Z pewnością należy te instytucje zaliczyć do quasi-sądowych. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że skorzystanie z tej formy ochrony przedsądowej może otwierać drogę do rozpoznania sprawy lub nawet przeprowadzenia oceny zgodności z prawem zapadłego rozstrzygnięcia¹⁷.

10 Z. Kmiecik, *Trybunały administracyjne i instytucja publicznego dochodzenia w Wielkiej Brytanii*, PiP 2002, z. 9 (679), s. 26 oraz *Postępowanie administracyjne w Europie...*, op. cit., s. 323–324.

11 Z chwilą powołania nowego trybunału do historii przeszły: dotychczasowy Trybunał Pierwszej Instancji, instytucje komisarzy generalnych, komisarzy specjalnych oraz trybunał specjalistycznego działającego na podstawie ICTA 1988, sekcja 703.

12 Parlament Wielkiej Brytanii zatwierdził zmiany w ustawie o sądach i trybunałach z 2007 r.; właściwa nazwa: The Tribunals, Courts and Enforcement Act, 2007, zamieszczone na stronie: http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2007/ukpga_20070015_en_1.

13 M. Kmiecik, *Trybunały administracyjne w Zjednoczonym Królestwie (system jurysdykcji po zmianach ustawodawstwa z 2007 r.)*, ZNSA 2011, nr 3, s. 176.

14 L. Bar, op. cit., s. 199–200.

15 Z. Kmiecik, *Trybunały administracyjne w Zjednoczonym Królestwie...*, op. cit., s. 29.

16 P. Mikuli, op. cit., s. 147.

17 Z. Kmiecik, *Odwwołanie w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 38 i n.

Od decyzji urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) od 1 kwietnia 2009 r. służy odwołanie (*appeal*) do trybunału administracyjnego, który jest jednocześnie nowo utworzonym Trybunałem Podatkowym (Tax Tribunal)¹⁸. Zarówno funkcjonujący od 1 kwietnia 2009 r. trybunał, jak również jego sekretariat, mają swoją siedzibę w Londynie¹⁹. Prezydentem tej nowej instytucji jest Sir Stephen Oliver QC (Queen's Counsel)²⁰, który był odpowiedzialny za przygotowanie i wdrożenie nowej reformy²¹. Aktualnie w trybunale pracuje 70 zawodowych prawników i sędziów, pełno- i półetatowych oraz ponad 100-osobowa grupa urzędników i pracowników personelu, ekspertów, księgowych. Osobą powołującą sędziów trybunału jest Starszy Prezes Trybunałów (oczywiście w imieniu Królowej). Istnieje specjalna komisja wskazująca kandydatury na stanowisko sędziego²², jednak decyzje podejmuje formalnie Królowa, którą reprezentuje i w imieniu której wręcza nominację Starszy Prezes Trybunałów.

Trybunał dzieli się na kilka izb, z których jedną jest Izba Podatkowa (Tax Chamber). Głównym zadaniem trybunału jest rozpatrywanie odwołań (*appeals*) od decyzji urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs) dotyczących podatków bezpośrednich i pośrednich. To właśnie od rodzaju podatku zależy procedura postępowania, która może być zarówno nieskomplikowana, jak i bardzo złożona. Trybunał jest całkowicie niezależny od urzędu podatkowego (Her Majesty's Revenue and Customs)²³. Trybunał jest właściwy do odwołań od decyzji urzędu podatkowego w sprawach podatków bezpośrednich, tj.: podatku dochodowego, podatku korporacyjnego, podatku od zarobków głównych, ubezpieczeń powszechnych, podatku założycielskiego, podatku od spadku, akcyzy na paliwo, pożyczki studenckiej, opłaty stemplowej, podatku ziemskiego, podatku od zarobków regu-

18 Dalsze informacje na temat funkcjonowania Trybunału Podatkowego w Wielkiej Brytanii na podstawie raportu z wizyty studyjnej dr Sławomira Presnarowicza w Trybunale Podatkowym (Tax Tribunal) w Londynie, (w:) S. Presnarowicz, *Księga raportów...*, op. cit., s. 139–188.

19 W Londynie przy 45 Bedford Square. Budynek trybunału w przeszłości stanowił centrum spotkań artystów, jest ściśle związany z całym placem, na którym jest umiejscowiony, znajduje się niedaleko Wydziału Sztuk Pięknych. Oprócz tego istnieją archiwa trybunału w Manchesterze oraz sekretariat w Edynburgu i Glasgow dla terenu całej Szkocji. W sekretariacie londyńskim znajdują się akta dla spraw z południowej części Anglii.

20 Sir Stephen Oliver QC (Queen's Counsel), po odbyciu służby w latach 1957–59, dołączył do palestry (Bar) w 1963 roku. W roku 1980 został powołany do Rady Królewskiej. Tytuł sędziego otrzymał w 1991 roku, a w 1992 objął prezydenturę nad Specjalnymi Komisarzami. Od 2001 roku pełni funkcję Prezydenta Służb Finansowych (Financial Services), a od 2005 Trybunału ds. Rent. Od 1 kwietnia 2009 roku pełni funkcję Prezydenta Nowego Trybunału Podatkowego.

21 Reforma postępowania odwoławczego (w tym dotycząca trybunałów) w Wielkiej Brytanii była rozpatrywana od 1980 r. Początkowo były to pojedyncze głosy, jednak w 1995 r. oficjalnie rozpoczęto prace. Rozpoczęła ją seria analiz i konsultacji przeprowadzanych przez biuro Przewodniczącego Izby Lordów. Jednak zanim wniośki ujrzały światło dzienne, została wdrożona inna koncepcja. W lipcu 2004 roku rząd uchwalił ustawę (White paper „Transforming Public Service: Complaints, Redress and Tribunals” 2004), zgodnie z którą procedura podatkowa powinna być dwuinstancyjna, z możliwością odwołania od decyzji pierwszej instancji do sądu apelacyjnego. W celu sprawnego przeprowadzenia reformy Departament ds. Spraw Konstytucyjnych powołał grupę roboczą pod przewodnictwem Sir Stephena Olivera, która zrealizowała główny jej cel, tj. zaczęła wdrażać nowe rozwiązania od 1 kwietnia 2009 r. Zob. M. Gammie, *Back to the Future – Reforming Tax Appeals*, The Tax Journal, No 789, 16 maj 2005, s. 13–14.

22 Podobnie jak w Polsce Krajowa Rada Sądownictwa.

23 Tak zob. *Issued by the Rax Chaber of the First-tier Tribunal. Making an appeal*, London 2009, s.1.

lowanego przepisami szczególnymi. Właściwość ta rozciąga się również na sprawy podatków pośrednich, takich jak: podatek VAT, podatek celny, opłaty akcyzowe (alkoholowe, paliwowe i olejowe, tytoniowe, od gry bingo, od zakładów, od zakładów bukmacherskich, od loterii, od gier maszynowych, od gier ręcznych), opłaty ilościowe, opłaty pasażerskie lotnicze, opłaty klimatyczne, podatek od ubezpieczenia dodatkowego oraz podatek od wywozu śmieci. Podatki lokalne rozpatrywane są przez niższe instancje²⁴.

Nie wszystkie decyzje wydane przez urząd podatkowy są zaskarżalne w drodze odwołania. Prawo odwołania możliwe jest wyłącznie wtedy, gdy właściwe przepisy prawne na to zezwalają. Odwołanie składa się bezpośrednio do trybunału. Termin do złożenia odwołania co do zasady wynosi 30 dni od dnia otrzymania decyzji urzędu podatkowego. Decyzje są doręczane za pomocą poczty lub przez kuriera. Obowiązek udowodnienia, że decyzja została podatnikowi doręczona, spoczywa na urzędzie podatkowym. Jeżeli odwołanie zostanie złożone po terminie, należy pisemnie wskazać przyczyny niedotrzymania terminu określonego w decyzji. Trybunał nie jest w stanie rozpatrzeć sprawy, dopóki podatnik nie spełni obowiązku podatkowego lub nie złożył depozytu w tej materii lub gdy urząd podatkowy (albo trybunał) nie odstąpił od tego wymogu. Można zwrócić się pisemnie do urzędu lub trybunału o zwolnienie z tego obowiązku. Niezbędne jest w tej sytuacji wskazanie swojej sytuacji finansowej w celu uwiarygodnienia podania o zwolnienie.

Odwołanie powinno mieć formę pisemną, należy bowiem wypełnić formularz i wysłać na adres w nim wskazany²⁵. Nie ma jednakże obowiązku wnoszenia odwołania wyłącznie poprzez formularz. Dopuszczalna jest każda czytelna, pisemna forma, również poprzez sporządzenie pisma odręcznie. Trybunał pisemnie potwierdzi podatnikowi otrzymanie odwołania i przydzieli sprawie numer referencyjny, na który należy powoływać się w każdym przypadku uzyskiwania informacji o przebiegu sprawy. Trybunał ma obowiązek poinformować także urząd podatkowy o złożeniu przez podatnika odwołania. Kolejnym krokiem, po otrzymaniu odwołania przez trybunał, jest wystąpienie do urzędu podatkowego o zwięzły opis sprawy. Będzie on uwzględniał przepisy prawa stanowiące podstawę dla decyzji wydanej przez urząd podatkowy i inne niezbędne informacje. Do wyboru podatnika pozostawia się możliwość reprezentowania go przy wnoszeniu odwołania. Nie obowiązuje tu tzw. przymus adwokacki. W każdym stadium postępowania możliwe jest wycofanie odwołania. Również jeżeli urząd podatkowy zmieni swoją decyzję na korzyść podatnika, ma obowiązek niezwłocznie powiadomić podatnika i trybunał.

²⁴ Istnieje możliwość odwołania się do tzw. Trybunału Oszacowań.

²⁵ Formularz odwołania można pobrać ze strony internetowej: <http://www.tribunals.gov.uk>. W przypadku zaś braku dostępu do internetu formularz można zamówić nawet telefonicznie na wskazany adres.

Trybunał każdej sprawie nadaje odpowiednią kategorię. Od tego uzależnione jest przeprowadzenie procedury przesłuchania. Istnieją cztery kategorie nadawane sprawom z odwołania: 1) sprawy proste, 2) kategoria podstawowa, 3) sprawy standardowe, 4) sprawy złożone. Trybunał ma obowiązek poinformować podatnika na piśmie o przydzielonej kategorii. Sprawy z kategorii „spraw prostych” są rozpatrywane przez trybunał po zapoznaniu się z formularzem apelacji i ewentualnej dokumentacji dodatkowej. Orzeczenia w tych przypadkach są wydawane przez trybunał bez przesłuchania (można jednak wnioskować o jego przeprowadzenie). Sprawy kategorii „podstawowej” są rozpatrywane po przeprowadzeniu nieformalnego przesłuchania. Sprawy z kategorii „standardowej i złożonej” są wpisane do katalogu spraw w centrum systemu trybunałów w Birmingham, a następnie rozdzponowane do biur w Londynie, Manchesterze i Edynburgu.

Sprawa z odwołania najpierw trafia do sekretariatu trybunału, gdzie zostaje zbadana pod kątem formalnym. Najpierw pracownicy sekretariatu trybunału dokonują analizy formalnej dokumentacji: odwołania oraz odpowiedzi na nią ze strony urzędu podatkowego, a następnie, gdy akta są gotowe, trafiają do sędziego, który zapoznaje się ze sprawą. Potem sprawa ponownie wraca do sekretariatu w celu ewentualnego uzupełnienia braków i wysłania powiadomień stronom. Nie ma znanego schematu przydzielania spraw, zależy to od tego, czy sędzia jest dostępny, czy jest zajęty już inną sprawą. Nie ma również rozdziału ze względu na tematykę, rodzaj spraw. Ilość spraw przydzielanych sędziom także zależy od skomplikowania i długości trwania. Zdarzają się więc sytuacje, kiedy jeden sędzia w ciągu miesiąca rozpatrzy kilka spraw, podczas gdy inny będzie zajmował się tylko jedną sprawą²⁶.

Postępowanie przed trybunałem ma charakter kontrydiktoryjny. Wykazuje bowiem cechy porównywalne do postępowania sądowego, przy czym jest mniej sformalizowane i bardziej elastyczne²⁷. Elementem o istotnym znaczeniu w procedowaniu przed trybunałem jest przeprowadzenie publicznej rozprawy, czyli wspomnianego wyżej tzw. przesłuchania²⁸. W przypadku niezwykle skomplikowanych spraw możliwe jest wyznaczenie miejsca przesłuchania nie ze względu na miejsce pobytu podatnika (siedzibę), lecz ze względu na właściwość sędziego, będącego ekspertem w danej dziedzinie spraw. W przygotowaniu do przeprowadzenia przesłuchania istotną rolę do spełnienia ma odpowiedni urzędnik trybunału. Jest to osoba, która spotyka się z podatnikiem (jego reprezentantem) w dniu przesłuchania w trybunale, wyjaśnia kwestie formalne, wyznacza godzinę przesłuchania. Urzędnik trybunału zajmuje się ponadto ewentualnymi kwestiami wpadkowymi (w przypadku złożenia dowodu w ostatnim momencie, kwestia ewentualnych

26 Raport z wizyty studyjnej dr Sławomira Presnarowicza w Trybunale Podatkowym (Tax Tribunal) w Londynie, (w:) S. Presnarowicz, *Księga raportów...*, op. cit., s. 147.

27 *Postępowanie administracyjne w Europie...*, op. cit., s. 324–325.

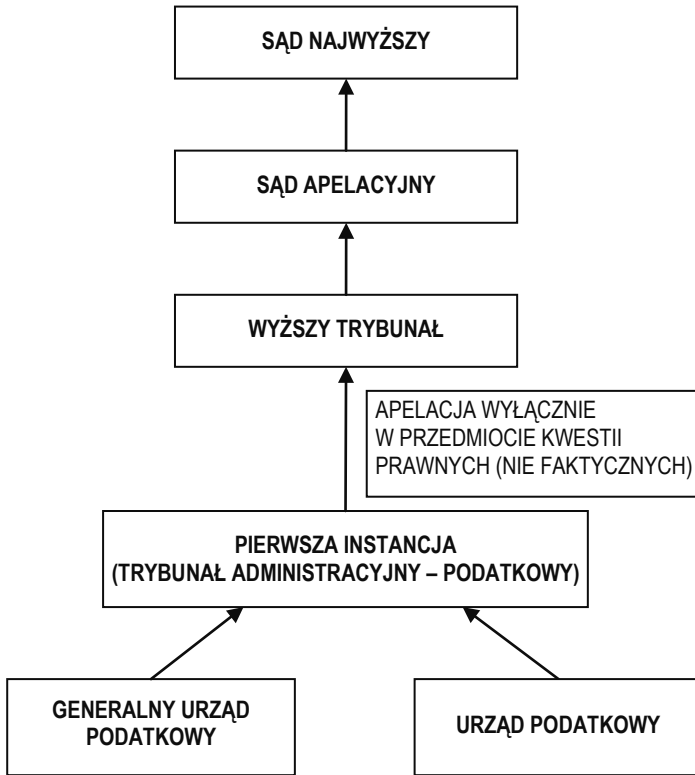
28 W rozpatrywaniu spraw przed trybunałem zasadą jest przeprowadzenie rozprawy, ale wiele spraw (drobnych, nieskomplikowanych) załatwianych jest poza rozprawą (bez przesłuchania).

spóźnień), a także może być obecny na sali przesłuchań w celu udzielenia trybunałowi pomocy administracyjnej. Zwykle przesłuchania mają charakter jawny i są otwarte dla publiczności. Jednak każda ze stron może wnioskować o wyłączenie jawności przesłuchania lub jego części. Wymaga to odpowiedniego uzasadnienia. Podatnik ma prawo wyznaczyć swojego reprezentanta (pełnomocnika) w celu otrzymania profesjonalnej pomocy, zarówno przy prowadzeniu korespondencji z urzędem podatkowym, jak i reprezentowaniu podatnika w trakcie przesłuchania. Na mocy pełnomocnictwa jest on dopuszczony do udziału w przesłuchaniu. Podatnik powinien brać udział w przesłuchaniu. Jednak jeżeli jego obecność nie jest możliwa, a wyznaczył on swojego reprezentanta, przesłuchanie może odbywać się bez przeszkód. Podatnik może przyprowadzić ze sobą osoby towarzyszące, członków rodziny lub partnerów biznesowych. Urząd podatkowy może również wyznaczyć i upoważnić swojego reprezentanta w danej sprawie. Podatnik nie ma prawa żądać jego wykluczenia ze sprawy. Można powoływać się na dowód z zeznań świadka. Trybunał może nakazać wezwanie takiej osoby przed oblicze trybunału do przesłuchania. Zeznania świadków są zwykle przygotowywane wcześniej, w formie pisemnej, ze wskazaniem daty i przez nich podpisane. Zeznanie takie jest przekazywane do wiadomości strony przeciwnej. W przypadku spraw kategorii podstawowej przesłuchanie ma charakter nieformalny. W sprawach kategorii standardowej lub złożonej świadek składa zeznania pod przysięgą. Pierwszeństwo w zadawaniu pytań ma strona wzywająca świadka, następnie pytania może zadawać strona przeciwna oraz trybunał. Ciężar dowodu spoczywa na osobie wnoszącej odwołanie. Należy uargumentować, dlaczego podatnik sądzi, że zaskarżana przez niego decyzja jest błędna. W przypadku spraw w przedmiocie nałożonej kary ciężar dowodu spoczywa na urzędzie podatkowym, który powinien przekonać trybunał o słuszności swojej decyzji. Podatnik powinien zadbać o zebranie całości materiału dowodowego jeszcze przed przesłuchaniem.

Rozprawa z udziałem stron odbywa się w tzw. sali przesłuchań. W sprawie podatkowej przed trybunałem zazwyczaj orzeka dwóch, czasami trzech sędziów. Jeżeli sprawa jest nieskomplikowana (oczywista), sprawę prowadzi jeden sędzia. W trybunale w trakcie rozprawy sędziowie nie mają obowiązku noszenia strojów sędziowskich (np. nakładania togi i używania peruki). Strony są wcześniej zapraszane na salę przesłuchań i czekają na przybycie składu sędziowskiego. Gdy urzędnik trybunału (*clerk*), stukając w ławę, sygnalizuje wejście sędziów na salę, wszyscy zwyczajowo powstają. Następnie regułą pozostaje, że sędzia prowadzący sprawę podatkową oznajmia stronom, iż trybunał zapoznał się z całością dokumentacji i pragnie wysłuchać ewentualnego uzupełnienia stron. Jako pierwszy głos zabiera reprezentant urzędu podatkowego, a następnie podatnik (jego pełnomocnik)²⁹.

29 Przebieg rozprawy na podstawie raportu z wizyty kwerendalnej dr Sławomira Presnarowicza w Trybunale Podatkowym (Tax Tribunal) w Londynie (w:) S. Presnarowicz, *Księga raportów...*, op. cit., s. 139–188.

Schemat struktur, urzędów podatkowych, trybunałów i sądów
w Wielkiej Brytanii



Źródło: opracowanie własne.

W przypadku spraw kategorii podstawowej orzeczenie zapada zaraz po przesłuchaniu i jest przekazywane stronom ustnie. W dalszej kolejności jest sporządzane w formie pisemnej z podaniem uzasadnienia. W sprawach kategorii standardowej i złożonej trybunał może również ogłosić orzeczenie niezwłocznie, jednak zwykle dzieje się to po zakończeniu przesłuchania w terminie późniejszym. Trybunał ma na to 28 dni. Na sporządzenie orzeczenia na piśmie sędzia ma cztery tygodnie. Zazwyczaj sędzia sam pracuje nad przygotowaniem sprawy i jej uzasadnieniem, chociaż oficjalnie posiada swego asystenta znającego daną sprawę.

W przypadku niepomyślnego rozstrzygnięcia podatnik ma prawo do dalszej apelacji. W wydanym przez trybunał orzeczeniu podatnik znajdzie klauzulę pouczającą o możliwości i sposobie apelacji do Wyższego Trybunału (Upper Tribunal). Podatnik może złożyć wniosek do trybunału o powtórne rozpatrzenie sprawy

pod kątem kwestii proceduralnych (np. powołując się na niezawinione niedostarczenie ważnego dowodu, który mógł mieć wpływ na rozstrzygnięcie).

Apelacja do Wyższego Trybunału (Upper Tribunal) możliwa jest wyłącznie w przedmiocie kwestii prawa. Nie jest możliwe natomiast kwestionowanie ustaleń co do faktów. Podważanie orzeczeń Trybunału Administracyjnego odbywa się w ramach procedury rewizji sądowej (*judicial review*)³⁰. Od orzeczeń Wysokiego Trybunału (Upper Tribunal) służy prawo odwołania się do Sądu Apelacyjnego (Court of Appeal). Ostatnią instancją jest możliwość skarżenia orzeczenia Sądu Apelacyjnego do Sądu Najwyższego (Supreme Court)³¹.

W 1958 r. utworzono w Wielkiej Brytanii Radę do spraw Trybunałów (Council on Tribunals)³². Od początku istnienia zadaniem Rady jest wykonywanie nadzoru nad organizacją oraz funkcjonowaniem trybunałów administracyjnych³³. W skład Rady wchodzi od 10 do 15 członków powoływanych przez Lorda Kanclerza oraz Lorda Adwokata. Z urzędu do Rady wchodzi także ombudsman (The Parliamentary Commissioner). Obecnie również do obowiązków Rady należą w szczególności: ocenianie prac trybunałów administracyjnych (w tym Trybunału Administracyjnego – Podatkowego), sporządzanie rekomendacji w zakresie osób zatrudnianych w trybunałach czy udzielanie opinii w przedmiocie projektów aktów prawnych odnoszących się do działalności tychże trybunałów. Rada nie posiada natomiast uprawnień odwoławczych w przedmiocie orzeczeń trybunałów administracyjnych³⁴.

Wyżej zaprezentowana analiza rozpatrywania sporów podatkowych przed Trybunałem Administracyjnym (Podatkowym) w Wielkiej Brytanii wskazuje, iż instytucja ta ma dość złożony charakter. Jednak jest ona szczególnie interesująca z uwagi na fakt, że odpowiednika takiego organu (sądu) nie znajdziemy w systemie funkcjonującym w naszym kraju. Trybunał Podatkowy, posługując się stosunkowo mało skomplikowaną procedurą prawną (efektywną w znaczeniu ekonomicznym), w swoich standardach orzeczniczych zbliża się do zasad kontroli rozstrzygnięć podatkowych charakterystycznych dla sądów.

2. Model zaskarżania decyzji podatkowych w Republice Francuskiej

Francuskie prawo, które reguluje stosunki pomiędzy obywatelami a organami administracji publicznej, swoimi źródłami sięga zarówno do konstytucji, ustaw

30 P. Mikuli, *op. cit.*, s. 138.

31 *Ibidem*.

32 Nastąpiło to na mocy ustawy Tribunals and Inquiries Act, 1958.

33 L. Bar, *op. cit.*, s. 224 i nast.

34 Szerzej na ten temat zob.: Z. Kmiecik, *Trybunały administracyjne w Zjednoczonym Królestwie...*, *op. cit.*, s. 32 i n., P. Mikuli, *op. cit.*, s. 147 oraz M. Kmiecik, *Trybunały...*, *op. cit.*, s. 183.

zwykłych, rozporządzeń, jak i do bogatego orzecznictwa³⁵. W Konstytucji Republiki Francuskiej z 4 października 1958 r.³⁶ 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 uroczyście 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”³⁷. W art. XIV Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 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 wykorzystaniem, ustalania jego wysokości, podstawy wymiaru, sposobu pobierania i czasu trwania.

Francuskie postępowanie administracyjne nie doczekało się jeszcze pełnej kodyfikacji³⁸. Natomiast prawo podatkowe zostało skodyfikowane w dwóch podstawowych aktach prawnych: (1) Ogólnym kodeksie podatkowym – Code général des impôts (CGI)³⁹ – prawo materialne oraz (2) Kodeksie postępowania podatkowych – Livre des procédures fiscales (LPF)⁴⁰ – 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 złożony⁴¹. Przed 2006 r. na czele tej struktury znajdował się Minister Gospodarki Finansów i Przemysłu, który pełnił funkcje organu nadzorczego, a także organu podatkowego rozstrzygającego indywidualne sprawy podatkowe. W ramach tej struktury funkcjonowały trzy odrębne organy odpowiedzialne za podatki, podporządkowane Ministrowi Gospodarki Finansów i Przemysłu, tj.: (1) Generalna Dyrekcja Podatkowa; (2) Generalna Dyrekcja Cel-

35 Zob. N. Questiaux, *Kontrola administracji*, (w:) *Administracja Republiki Francuskiej*, J. Łętowski (red.), Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1984, s. 243.

36 Opublikowana w: *Journal Officiel de la République Française*, nr 234 z dnia 5 X 1958 r.; dalej w tłumaczeniu: W. Skrzydło, *Konstytucja Francji*, Warszawa 2005.

37 W Deklaracji Praw Człowieka i Obywatela z 26 sierpnia 1789 r. czytamy: „Przedstawiciele Ludu Francuskiego, ukonstytuowani w Zgromadzenie Narodowe, uważając, że nieznanomość, zapomnienie i lekceważenie Praw Człowieka są jedynymi przyczynami nieszczęść publicznych i nadużyć rządów, postanowili przedstawić w uroczystej Deklaracji naturalne, niezbywalne i święte prawa Człowieka w celu, aby ta Deklaracja stała obecna wśród członków społeczeństwa, przypominała im nieustannie ich prawa i obowiązki, aby akty Władzy Ustawodawczej i Wykonawczej mogły być w każdej chwili porównywane z celem każdej instytucji państwowej i były dzięki temu bardziej szanowane; aby żądania obywateli oparte odąd na zasadach prostych i niewątpliwych były ukierunkowane zawsze na utrzymanie Konstytucji i szczęścia ogólnego. Wobec powyższego, Zgromadzenie Narodowe uznaje i deklaruje, w obecności i pod auspicjami Istoty Najwyższej, następujące prawa Człowieka i Obywatela”.

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

39 Code général des impôts z 6 avril 1950 (CGI).

40 Dekret nr 81–859 z 15 września 1981 r., *Journal Officiel* z 18 września 1981 r., data wejścia w życie 1 stycznia 1982.

41 Zob. A. Kozłowska–Szczerba, *Prawo podatkowe*, (w:) *Prawo francuskie, t. II*, A. Małachowska i K. Wojtyczek (red.), Kraków 2005, s. 205.

na (m.in. naliczanie i pobór cła, akcyzy oraz VAT-u) oraz (3) Dyrekcja Rachunkowości Publicznej (w szczególności odpowiedzialna za rachunkowość skarbu państwa, ściąganie podatków bezpośrednich)⁴². Funkcjonowały zatem obok siebie dwie administracje fiskalne. Generalna Dyrekcja Podatkowa (obejmująca całość spraw podatkowych – w tym sprawy sporne) zajmowała się kontrolą podatkową oraz ściąganiem części podatków, przede wszystkim podatku VAT. Obok była Dyrekcja Rachunkowości Publicznej (w szczególności odpowiedzialna za rachunkowość skarbu państwa, ściąganie podatków bezpośrednich – w zakresie osób fizycznych, podatków lokalnych). Ponadto ta dyrekcja w ramach swych kompetencji certyfikowała jakość kont publicznych (wykonanie budżetu państwa), a także samorządów lokalnych. Chodziło zatem o kontrolę budżetu. Dyrekcje te wzajemnie się uzupełniały. Podział ten nie był jednak zrozumiały dla podatników. W związku z powyższym Prezydent Francji postanowił zrewidować politykę w tym zakresie. W ramach reformy finansów publicznych zdecydowano się na fuzję tych dyrekcji. Od kwietnia 2008 r. połączono Generalną Dyrekcję Podatkową oraz Dyrekcję Rachunkowości Publicznej, tworząc Generalną Dyrekcję Finansów Publicznych (Direction générale des finances publiques – DGFIP)⁴³. Generalna Dyrekcja Finansów Publicznych wykonuje tradycyjne funkcje skarbowe, czyli zajmuje się wymiarem, obliczaniem i kontrolą podatku, pobieraniem podatków pośrednich i opłat rejestracyjnych. Prowadzi także sprawy związane z obrotem nieruchomości oraz współpracą międzynarodową⁴⁴. Pod kontrolą Generalnej Dyrekcji Finansów Publicznych funkcjonują w terenie dyrekcje regionalne (jedna na departament), które działają w formie dyrekcji służb podatkowych oraz dyrekcji wyspecjalizowanych⁴⁵, nadzorujące wykonywanie decyzji podatkowych na szczeblu lokalnym⁴⁶. 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*)⁴⁷, w ramach których funkcjonuje kilka rodzajów inspekcji⁴⁸, w ilości co najmniej jednej na miasto (gminę) lub dzielnicę miasta⁴⁹. Organy lokalne we Francji nie zostały wyposażone w kompetencje

42 Więcej na ten temat: K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa*, Warszawa 2012, s. 385 i n. oraz A. Kozłowska-Szczerba, *op. cit.*, s. 205, jak również: M. Staniszeński, *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Jarocin 2007, s. 266 i n.

43 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, opublikowane w: <http://pbc.biaman.pl/dlibra/docmetadata?id=25610&dirids=1&tab>.

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

45 Odpowiedniki polskich izb skarbowych.

46 K. Teszner, *op. cit.*, s. 388–389.

47 Odpowiednik polskiego urzędu skarbowego.

48 Na przykład: inspekcja do spraw wymiaru i dokumentacji lub do spraw podatków osobistych: zob. więcej na ten temat A. Kozłowska-Szczerba, *op. cit.*, s. 206–207.

49 W Paryżu jest szczególne rozwiązanie. Jest ich 5. Paris – Centre grupuje tylko 6 dzielnic Paryża (1, 2, 3, 4, 9, 10 dzielnica). W każdej dzielnicy jest co najmniej jeden Centre des Impôts (urząd skarbowy), ale może być ich więcej, zależnie od populacji (w Paris – Centre jest: 1 serwis w 1, 2, 3, 4, 9 i 2 serwisy w 10 dzielnicy). Na przykład w 20 dzielnicy są 3. Są bardzo małe i bardzo duże centra podatkowe. Inaczej jest z przedsiębiorcami. Od wielu lat przedsiębiorcy mają jedynego interlokutora. Obowiązuje zasada „bliskości”. Każdy podatnik powinien

do określania oraz ściągania podatków i opłat lokalnych. Administrowaniem podatkami lokalnymi zajmują się również państwowe organy podatkowe. Na jeszcze innych zasadach funkcjonuje administracja celna⁵⁰.

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 sądownicza charakteryzuje się podziałem kompetencji pomiędzy sądy powszechne i sądy administracyjne⁵¹.

Postępowanie sporne nie ma jednolitego charakteru, gdyż determinuje je rodzaj danego podatku oraz sposób jego ustalania i płacenia⁵². Uruchomiony przez organ podatkowy (*centre des impôts*) tryb zależy od sposobu zachowania się podatnika wobec jego obowiązków podatkowych⁵³. We francuskim systemie podatkowym wyróżnia się dwa podstawowe postępowania domiarowe: (1) kontradiktoryjne oraz (2) z urzędu⁵⁴. Oprócz tych trybów istnieją jeszcze procedury specjalne⁵⁵. Pierwsze z tych postępowania (kontradiktoryjne) dotyczy najczęściej sytuacji, gdy podatnik złożył w terminie deklarację podatkową, ale organ podatkowy kwestionuje wysokość wyliczonego podatku⁵⁶. Jako przykład może tu służyć kwestionowanie rozliczenia się pracownika z podatku dochodowego od osób fizycznych⁵⁷. Drugie z wszczynanych przez organ podatkowy postępowania (z urzędu) zostało przez ustawodawcę zawężone do czterech sytuacji: niezłożenia deklaracji lub zwłoki w jej złożeniu, braku odpowiedzi na złożenie wyjaśnień (dowodów), sprzeciwu wobec kontroli oraz niewyznaczenia przez podatnika mieszkającego za granicą swojego przedstawiciela we Francji⁵⁸.

do swojego urzędu mieć mniej niż 10 km (zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Dyrekcji Generalnej Podatków w Paryżu*, (w:) *idem, Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, s. 15–16).

50 K. Teszner, *op. cit.*, s. 392.

51 P. M. Gaudemet, J. Molinier, *Finanse publiczne*, Warszawa 2000, s. 597–602.

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

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

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

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

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

57 Pracownik powinien złożyć papierową deklarację podatkową za 2009 r. do 31 maja 2010 r. Organ podatkowy sprawdza oraz wylicza podatek w kwocie wyższej. Wzywa do zapłaty do 15 września 2010 r. Podatnik otrzymuje wezwanie do zapłaty podatku (pismo, w którym administracja ustala podatek) z dokładną kwotą. Kalkulowana jest ona na podstawie dochodów, sytuacji rodzinnej, dodatków socjalnych. Jest specjalny wskaźnik do kalkulacji. Jeżeli podatnik nie zgadza się z kwotą, wszczyna reklamację. Ma na to czas do 31 grudnia drugiego roku od roku ustalenia podatku. Na przykład: podatek ustalono 15.07.2010 r. Podatnik otrzymuje pismo w sierpniu 2010 r. Może zatem reklamować do 31.12.2012 r. Przykład na podstawie relacji z wizyty autora publikacji w Centrum Podatkowym 9. dzielnicy Paryża z 17 maja 2010 r. Zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Centrum Podatkowym w 9. Dzielnicy Paryża*, (w:) *idem, Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, s. 7–11.

58 M. Bouvier, *op. cit.*, s. 122–123.

Postępowanie sporne charakteryzuje się tym, że aby je uruchomić, najpierw musi być złożone do organu podatkowego zażalenie wstępne (*réclamation préalable*)⁵⁹. 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 roszczenia⁶⁰. Procedura zażalenia wstępnego przyczynia się do odciążenia sądów. Zasadniczo postępowanie sporne obejmuje dwie fazy: (1) zażalenie do organów podatkowych oraz (2) apelację do właściwego sądu⁶¹.

Stosownie do treści art. L 190 LPF zażalenie wstępne (*réclamation préalable*) w sprawie różnego rodzaju podatków, kontrybucji, opłat, należności, spłat i kar, ustalanych lub ściąganych przez przedstawicieli administracji, podlega postępowaniu spornemu, jeśli ma na celu bądź naprawienie błędów popełnionych przy ustalaniu podstawy opodatkowania lub przy wyliczaniu należnego podatku, bądź skorzystanie z prawa wynikającego z postanowień legislacyjnych lub normatywnych. Takiemu samemu postępowaniu podlegają zażalenia zmierzające do naprawienia błędów popełnionych przez administrację w określeniu niedopłaty lub nadpłaty podatku VAT potrącanej od podatku VAT za dany okres, nawet jeżeli błędy te nie powodują ściągania dodatkowego podatku. Zażalenia mogą być składane po otrzymaniu odpowiedzi na uwagi podatnika, o której mowa w art. L 57 LPF, po upływie terminu 30 dni od zawiadomienia przewidzianego w art. L 76 LPF albo, w przypadku wniesienia sprawy do departamentalnej komisji podatków bezpośrednich i obrotowych, po przedstawieniu opinii przez tę komisję. Na mocy art. R 196–1 LPF ogólny termin do wniesienia zażalenia wstępnego upływa 31 grudnia drugiego roku, który nastąpi po roku, w którym: (1) podatek został uiszczony (podatki bezpośrednie i podobne: taksa od wynagrodzeń, taksa urbanistyczna) lub doręczono wezwanie do uiszczenia (opłaty rejestracyjne, VAT), lub została dokonana sama zapłata podatku w przypadku uiszczenia podatku, który nie wymagał otrzymania wezwania do jego zapłaty, (2) wystąpiło zdarzenie uzasadniające zażalenie wstępne⁶². W myśl art. R 190–1 al. 1 LPF zażalenie wstępne powinno być wniesione do organu podatkowego właściwego ze względu na miejsce opodatkowania⁶³. Odwołanie ma formę listu poleconego, zredagowanego przez podatnika lub przez

59 Oprócz zażalenia wstępnego można też wnosić o polubowne umorzenie w całości lub w części należności podatkowych. Uznanie decyzja w tych sprawach wydawana przez organy skarbowe w ogóle nie odnosi się do zasadności wymiaru kwoty podatku czy opłaty. Na ten temat zob. M. Bouvier, *op. cit.*, s. 130–131.

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

61 M. Bouvier, *op. cit.*, s. 132–133.

62 G. Latil, *Contentieux fiscal*, Levallois 2002, s. 168.

63 W zasadzie chodzi tu o kierownika centrum podatków miejsca opodatkowania. Jednakże jeśli opodatkowanie będące przedmiotem odwołania zostało ustanowione z inicjatywy osoby (agenta) zależnej od jakiejś dystrykcji międzyregionalnej bądź dystrykcji specjalnej, bądź wydziału o uprawnieniach ogólnokrajowych, zażalenie

jego uprawnionego przedstawiciela bądź też przez adwokata⁶⁴. Artykuł R 197–3 LPF stanowi, że pod rygorem niedopuszczalności zażalenie to powinno wymieniać: podważany podatek, zawierać przedstawienie wstępne dowodów i wniosków osoby wnoszącej, a także w załączeniu powinno zawierać dowód stanowiący o wymierzonym podatku, którego odwołanie dotyczy (zawiadomienie o opodatkowaniu lub zawiadomienie o należnościach do pobrania)⁶⁵. Zażalenie powinno być własnoręcznie podpisane przez podatnika. W ramach tego trybu postępowania podatnik może też wnieść wniosek o wstrzymanie płatności podatku⁶⁶. Organ podatkowy ma 6 miesięcy na rozpatrzenie zażalenia, czyli udzielenia podatnikowi odpowiedzi. Dyrektor organu podatkowego jest uprawniony do trzymiesięcznego dodatkowego terminu na załatwienie sprawy, o skorzystaniu z którego musi zawiadomić podatnika (art. R 198–10 LPF). Jeżeli jednak organ podatkowy nie udzieli w tym terminie jednoznacznej odpowiedzi na zażalenie, podatnik ma prawo wnieść sprawę do właściwego sądu⁶⁷. Organ podatkowy może uznać zażalenie w całości, uwzględnić w części albo odmówić uwzględnienia. Dwa ostatnie przypadki wymagają pełnego uzasadnienia podjętych decyzji, od których służy odwołanie do sądu.

Jak zostało to już wyżej wskazane, faza sądowicza charakteryzuje się podziałem kompetencji pomiędzy sądy powszechne i sądy administracyjne⁶⁸. Zgodnie z postanowieniami art. L 199 LPF decyzje wydane przez administrację w zakresie zażeń spornych dotyczących podatków bezpośrednich oraz obrotowych, a także im pokrewnych, które nie w pełni satysfakcjonują zainteresowanych, mogą być zaskarżone przed sądem administracyjnym (*tribunal administratif*). To samo dotyczy decyzji wydanych w przypadku kwestionowania wysokości abonamentu przewidzianego na mocy art. 1700 Ogólnego kodeksu podatkowego (Code général des impôts – CGI) dla placówek płacących podatek od spektakli. Sprawy dotyczące opłat rejestracyjnych, podatku od jawności ksiąg wieczystych, opłat stemplowych, podatków pośrednich oraz im podobnych podległe są właściwości sądów powszechnych (*tribunal de grande instance*), które rozstrzygają sprawy w pierwszej instancji. Sposoby zastosowania ustalane są na mocy dekretu Rady Stanu⁶⁹. W doktrynie francuskiego prawa podatkowego podkreśla się, że postępowanie sądowe odnoszące się do podatków, rozdzielone pomiędzy dwa rodzaje jurysdykcji, ma swoje uwarunkowania historyczne. Przewidziany bowiem dzisiaj w art. L 199 LPF podział kompetencji wynika przede wszystkim z „natury podatku i istnieje już od dwóch

to winno być wniesione do osoby będącej kierownikiem tej jednostki (zob. dekret 2004–257 z dnia 17 marca 2004 r.).

64 Na tym etapie postępowania przed organami podatkowymi nie ma przymusu adwokackiego.

65 J. Grosclaude, P. Marchessou, *op. cit.*, s. 257.

66 Wniosek jest najczęściej uwzględniany przez organ podatkowy, gdyż wraz z wnioskiem składane jest zabezpieczenie w postaci hipoteki, gwarancji bankowej, akcji, prawie zastawu na przedsiębiorstwie etc.

67 M. Bouvier, *op. cit.*, s. 135.

68 P. M. Gaudemet, J. Molinier, *op. cit.*, s. 597–602.

69 Postanowienia te stosują się do orzeczeń wydanych począwszy od 1 marca 1998 r.

wieków⁷⁰. Jednak z upływem czasu ten podział kompetencji był przedmiotem poprawek i wyjątków, z czego najbardziej znaczącym było przyznanie w 1920 roku jurysdykcji administracyjnej sporów dotyczących podatków obrotowych, mimo że stanowią one podatki pośrednie, które normalnie należą do kompetencji sądów powszechnych⁷¹. Ten podział kompetencji stwarza w praktyce wiele problemów, co powoduje także potrzebę wydawania orzeczeń przez sądy kasacyjne⁷².

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*)⁷³. Podatnik może także zaskarżyć orzeczenie sądu apelacyjnego w drodze skargi kasacyjnej do Rady Stanu (*Conseil d'Etat*).

W ciągu 2 miesięcy od otrzymania decyzji organu podatkowego podatnik może złożyć na nią skargę do sądu administracyjnego I instancji (*tribunal administratif*). Skarga złożona po terminie podlega odrzuceniu. Skargę wnosi się bezpośrednio do sądu. Natychmiast po zarejestrowaniu skargi w sądzie prezes sądu wyznacza sędziego sprawozdawcę. Wszystko to odbywa się w ramach tzw. wstępnej fazy rozpoznania skargi⁷⁴. Skarga musi zawierać kilka wymaganych elementów. Powinny być: (1) wnioski co do decyzji organu podatkowego i argumentacja minimalnie sformalizowana, (2) podpis (strony lub reprezentanta), (3) dowód, że wyczerpano drogę reklamacji. Skarga nie podlega opłacie. Wszystkie pisma są bezpłatne. Procedura ma charakter sporny i pisemny. Sekretariat sądu wysyła skargę do organu podatkowego. Następnie w praktyce najczęściej przez rok – dwa lata trwa wymiana pism między stronami, za pośrednictwem sądu. Organ podatkowy ma maksymalnie 6 miesięcy na odpowiedź na skargę. Najczęściej odpowiada. Leży to w jego interesie. Jeżeli nie ma odpowiedzi, co jest rzadkie, uznajemy, że stan faktyczny podany przez stronę jest niesporny. Od czasu wniesienia reklamacji i wystąpienia do trybunału obowiązek zapłaty podatku jest w zawieszeniu do czasu rozstrzygnięcia sprawy przez sąd I instancji. Wniosek o zawieszenie płatności podatnik wnosi w reklamacji na etapie postępowania administracyjnego. Bez wniosku podatnika organ z urzędu nie zawiesi płatności podatku⁷⁵. Kiedy sprawa podatkowa już „dojrzała do rozstrzygnięcia”, przekazuje się ją niezależnemu reporterowi publicz-

70 Była to ustawa z 7 i 11 września 1790 r., która przyznała sądownictwu powszechnemu uprawnienia w zakresie podatków pośrednich, następnie ustawa z 22 frimaire'a roku VIII przyznała im kompetencje w zakresie opłat (praw) rejestracyjnych. Na mocy ustawy z 28 pluviôse'a roku VIII utworzono radę prefektury, poprzedników trybunałów administracyjnych, przyznając im w zakresie podatkowym jedynie spory dotyczące kontrybucji (opłat, taks) bezpośrednich.

71 G. Latil, *op. cit.*, s. 267–268.

72 K. Purski, *Sądowa kontrola decyzji podatkowych w Republice Francuskiej – podstawowe problemy*, (w:) *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, B. Brzeziński i J.P. Tarno (red.), Warszawa 2011, s. 341.

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

74 G. Latil, *op. cit.*, s. 319–320.

75 Zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Trybunale Administracyjnym w Paryżu*, (w:) *idem*, *Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, s. 24–26.

nemu oraz wyznacza się termin rozprawy sądu⁷⁶. Warunkiem ważności orzeczenia sądu jest prawidłowe wezwanie stron na rozprawę. Natomiast obecność stron nie jest obowiązkowa. Rozprawa stosownie do treści art. L 199B LPF ma charakter jawny (publiczny). W sprawach podatkowych orzeka 3 sędziów. W większych sprawach (bardziej skomplikowanych) jest jednak 7- lub 11-osobowy skład sędziowski. Nie więcej jednak niż 11. Jest pewna swoboda w wyborze składu orzekającego, w zależności od stopnia trudności. Decyduje o tym prezes sądu lub prezydent sekcji, który sprawę konsultuje. Zwykle orzeczenie jest oficjalnie wydane 15 dni po dacie publicznej rozprawy. Wszystkie orzeczenia są uzasadniane. Projekt jest zawsze przygotowany przez reportera publicznego. Uzasadnienie jest elementem nierozłącznym decyzji. Zwykle po 15 dniach decyzja wraz z uzasadnieniem jest drukowana, podpisywana jedynie przez prezesa sądu (lub prezydenta sekcji) i wysyłana do stron. Zasadą pozostaje, że strony otrzymują decyzję za pośrednictwem poczty w ciągu 1 miesiąca od posiedzenia.

W drugiej instancji rozstrzyga administracyjny sąd apelacyjny (cour administrative d'appel). Zadaniem tych sądów powołanych do życia od 1989 r. było odciążenie pracy Rady Stanu (Conseil d'Etat)⁷⁷, której historia sięga czasów Napoleona I⁷⁸. Przepisy mające zastosowanie w przypadku apelacji od orzeczeń trybunałów administracyjnych znajdują się z jednej strony w Kodeksie postępowań podatkowych (LPF) (art. L 199 B do art. L 201 i R 200-1 i n.), zaś z drugiej w Kodeksie sądownictwa administracyjnego (CJA)⁷⁹. Termin do administracyjnego sądu apelacyjnego biegnie od daty odebrania przesyłki z orzeczeniem i wynosi 2 miesiące⁸⁰. Sądownictwo apelacyjne wykonywane jest przez osiem sądów dla całego terytorium⁸¹. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że apelacja pozwala na ponowną analizę sporu rozstrzygniętego w pierwszej instancji przez sąd administracyjny I instancji. Pełni ona dwie funkcje. Po pierwsze, sąd drugiej instancji sprawuje kontrolę orzeczeń trybunałów administracyjnych pod kątem zasadności rozstrzygnięcia w danym stanie faktycznym i prawnym. Z drugiej zaś strony pozwala zweryfikować, czy orzeczenie zapadło zgodnie z procedurą i nie jest w tym zakresie obarczone wadami. Uchylenie w tym zakresie wyroku powoduje najczęściej konieczność ponownego rozpoznania sprawy przez trybunał administracyjny, choć trybunał może też sam orzec w sprawie podatkowej. W przeciwieństwie do sądów

76 Reporter publiczny jest urzędnikiem sądowym, który jako pierwszy zajmuje się badaniem merytorycznym sprawy. Przygotowuje własne stanowisko w sprawie i prezentuje je jako propozycję orzeczenia na wyznaczony termin rozprawy.

77 P. M. Gaudemet, J. Molinier, *op. cit.*, s. 605.

78 Na temat historii sądownictwa administracyjnego we Francji zob. H. Izdebski, *Francja*, (w:) L. Garlicki, *Sądownictwo administracyjne w Europie zachodniej*, Warszawa 1990, s. 35-82.

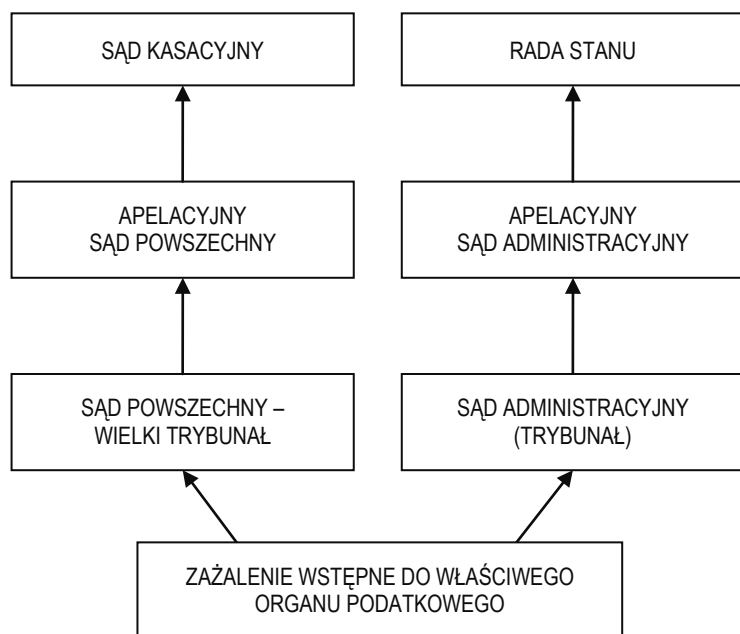
79 Od 1 stycznia 2001 r. zastąpił on Kodeks trybunałów administracyjnych i administracyjnych sądów apelacyjnych (C. TA-CAA).

80 Zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Administracyjnym Sądzie Odwoławczym w Paryżu*, (w:) *idem*, *Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, s. 237-244.

81 Są to sądy w: Paryżu, Wersalu, Marsylii, Nancy, Bordeaux, Lyonie, Douai oraz Nantes.

powszechnych apelacja nie ma charakteru zawieszającego. Podatnik, jak to było wcześniej wspomniane, musi od razu uiścić podatek lub inne należności bądź też niezwłocznie zwrócić się do sądu z wnioskiem o zawieszenie wykonania zapadłej decyzji. Postępowanie przed sądem apelacyjnym odbywa się w sposób identyczny jak przed sądem I instancji (trybunałem administracyjnym)⁸².

Schemat struktur, urzędów podatkowych, trybunałów i sądów
w Republice Francuskiej



Źródło: opracowanie własne.

Orzeczenie administracyjnego sądu apelacyjnego (*cour administrative d'appel*) może zostać zaskarżone w terminie 2 miesiące w drodze skargi kasacyjnej (*pourvoi en cassation*) do Rady Stanu (*Conseil d'Etat*)⁸³. Skarga ta podlega procedurze wstępnej (przedsąd) dopuszczenia do rozpoznania. Odmawia się jej rozpoznania, jeżeli jest niedopuszczalna lub nie ma poważnych podstaw. W praktyce pojawiają się różne podstawy kasacji. Mogą nimi być w szczególności: nieznanomość przez

82 G. Latil, *op. cit.*, s. 391–404.

83 Na temat Rady Stanu, jej składu i funkcjonowania: zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Radzie Stanu w Paryżu*, (w:) *idem, Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, s. 211–236.

Zaskarżenie decyzji podatkowych na przykładzie wybranych krajów Unii Europejskiej
sąd właściwości rzeczowej lub miejscowej, sprzeczność podstaw orzekania przez sąd, wreszcie błąd co do prawa lub ustaleń faktycznych⁸⁴.

Wyrok Rady Stanu może uchylić wyrok sądu apelacyjnego, może zwrócić sprawę do ponownego rozpatrzenia do sądu poprzednio rozstrzygającego, który teraz rozstrzygałby w innym składzie lub przekazać do ponownego rozpoznania innemu sądowi. Może także uchylić wyrok sądu bez ponownego przekazywania sprawy, samemu rozstrzygając spór w sposób ostateczny lub też może oddalić skargę.

3. Model zaskarżania decyzji podatkowych w Republice Federalnej Niemiec

Prawo podatkowe w Republice Federalnej Niemiec (RFN) ma charakter w pełni skodyfikowany, czyli uregulowany w ustawach oraz w rozporządzeniach⁸⁵. Prawo do zaskarżania decyzji podatkowych ma swoje podstawy w ustawie zasadniczej RFN z dnia 23 maja 1949 r. (Grundgesetz – GG – Konstytucja RFN)⁸⁶. Zapisy odnoszące się do ochrony podatnika znajdujemy bowiem zarówno w rozdziale I poświęconym „prawom zasadniczym” (Die Grundrechte), jak również w rozdziale X zatytułowanym „Skarbowość” (Finanzwesen) GG. Stosownie do art. 17 tejże ustawy każdy ma prawo składania indywidualnie lub wspólnie z innymi pisemnych petycji lub zażaleń do właściwych organów lub przedstawicieli narodu. Z kolei w przepisach art. 108 GG określono podstawy administrowania podatkami, przez co należy rozumieć „odpowiedni aparat publicznych władz finansowych oraz każdy przejaw działalności owych władz, określony w ustawie ordynacja podatkowa, a więc m.in. ustalanie podstawy i wysokości zobowiązań podatkowych, wymiar, pobór (ściąganie) i egzekucję tych zobowiązań, pozasądowe postępowanie w sprawie rozpoznawania środków zaskarżenia, udzielenie prologat i umorzeń, a także jako aneks do powyższych kompetencji: wstępne postępowanie karne skarbowe, wymiar grzywnien itd.”⁸⁷. W sferze podatkowej należy podkreślić regulacje zawarte w rozdziale X GG, odnoszące się do podziału kompetencji pomiędzy Związek i kraje związkowe w dziedzinie ustawodawstwa podatkowego oraz podziału wpływu podatków między Związek, kraje związkowe i gminy, a także udziału krajów i gmin w podatkach pobieranych przez Związek⁸⁸.

84 Szczegółowo o podstawach wnoszenia skargi kasacyjnej do Rady Stanu zob. G. Latil, *op. cit.*, s. 413–417.

85 Więcej na temat kodyfikacji prawa administracyjnego w RFN zob. A. Kubiak, *Republika Federalna Niemiec*, (w:) *Postępowanie administracyjne w Europie*, Z. Kmiecik (red.), Warszawa 2010, s. 308 i n.

86 Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, BGBl 1949 ze zm.; dalej w opracowaniu: S. Bożyk, *Konstytucja Niemiec*, Warszawa 1993 oraz L. Janicki, *Ustawa zasadnicza (Konstytucja) Republiki Federalnej Niemiec z 23 maja 1949 r.*, Poznań 1997.

87 I. Mirek, *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999, s. 108–111 oraz przywołana tam literatura.

88 E. Tegler, *System podatkowy Republiki Federalnej Niemiec*, Szczecin 1986, s. 11.

Poza przywoływanymi wyżej regulacjami Konstytucji RFN zasady administrowania podatkami zostały określone w ustawie z dnia 16 marca 1976 r. – Ordynacja podatkowa (Abgabeordnung – AO)⁸⁹ oraz w ustawie z dnia 6 września 1950 r. o administracji finansowej (Finanzverwaltungsgesetz – FVG)⁹⁰. W modelu niemieckiej administracji podatkowej możemy wyróżnić dwie pionowe struktury: (1) federalną oraz (2) związkową⁹¹. W ramach każdej z tych struktur funkcjonują trzy poziomy: (1) najwyższy (kierowniczy) oraz wyższe; (2) średniego szczebla (nadzorczy) oraz (3) podstawowy (wykonawczy). Podział ten ukształtował się w wyniku długoletniej tradycji⁹². Szczegółowy zakres strukturalny i hierarchiczny, zwłaszcza właściwości rzeczowej i miejscowej organów niemieckiej administracji podatkowej, został określony w § 3 FVG oraz § 6 AO, a przede wszystkim w rozdziale III AO.

Najwyższe urzędy (kierownicze):	Federalne ministerstwo finansów	Minister lub senator ds. finansów landu kraju związkowego
Wyższe urzędy:	<ul style="list-style-type: none"> – Federalny urząd ds. zobowiązań – Federalny urząd monopolowy ds. alkoholu (winiak/brendy) – Federalny urząd finansowy – Bundesamt für Finanzen (funkcjonujący do 1.1.2006 r., następnie podzielony na trzy urzędy: Zentrum für Informationsverarbeitung und Informationstechnik [Centrum Przetwarzania Informacji oraz Technik Informatycznych], Bundesamt für zentrale Dienste und offene Vermögensfragen [Federalny Urząd Usług Centralnych i Otwartych Zagadnień Majątkowych], Bundeszentralamt für Steuern [Centralny Urząd Finansowy ds. Podatków] – Urząd celno–kryminalny – Federalny urząd ds. regulacji otwartych spraw własności – Federalny urząd nadzoru nad kredytami – Federalny urząd nadzoru nad ubezpieczeniami – Federalny urząd nadzoru ds. obrotu papierami wartościowymi 	Centra informatyczne dla administracji finansowej krajów związkowych (fakultatywne)
Urzędy średniego szczebla:	dyrekcje finansowe (izby skarbowe) – Oberfinanzdirektionem (OFD)	
Urzędy podstawowe:	Główne urzędy celne Urzędy celno–dochodzeniowe Federalne urzędy majątkowe Federalne urzędy leśne	Urzędy finansowe (skarbowe) – Finanzamt (FA) Kasy rodzinne Jednostki centralne w rozumieniu § 81 u.o.p.d.o.f.

Źródło: Opracowanie na podstawie G. Rose, *Abgabenordnung mit Finanzgerichtsordnung*, Bielefeld 2003, s. 25 (najważniejsze do opodatkowania urzędy zaznaczono pogrubionym drukiem).

89 BGBI 1976 I, s. 613 ze zm.

90 BGBI, 1971 I, s. 1426.

91 Zob. więcej na ten temat: K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa*, Warszawa 2012, s. 377–384.

92 Tak I. Mirek, *op. cit.*, s. 110–111.

Wyżej przedstawiony model struktury niemieckich organów podatkowych wskazuje, że ma on charakter bardzo skomplikowany. Wynika to między innymi z faktu, że dochody z podatków wchodzących w skład niemieckiego systemu podatkowego są odprowadzane na rzecz różnych podmiotów publicznoprawnych (np. podatki konsumpcyjne na rzecz Związku, podatki majątkowe i spadkowe na rzecz krajów związkowych, podatek gruntowy i od przedsiębiorstw na rzecz gmin, podatek kościelny na rzecz kościołów)⁹³.

Dla podatnika w jego rozliczeniach podatkowych najważniejszymi organami są urzędy finansowe (skarbowe) – Finanzamt (FA)⁹⁴. W samej strukturze FA, przy uwzględnieniu tak samo brzmiących instrukcji krajów związkowych dla organizacji urzędów finansowych, znajduje się szereg jednostek organizacyjnych. FA składa się z „obszarów rzeczowych” (*Sachgebiet*), te obszary obejmują każdorazowo kilka „zakresów pracy” (*Arbeitsbereich*), które są najmniejszymi jednostkami organizacyjnymi. Wspólne zadania FA określa się nazwą „jednostek miejsc” (*Stelle*). Obszary rzeczowe odnoszą się przykładowo do podatku dochodowego od osób prawnych, osób fizycznych czy też podatku od towarów i usług na pewnym obszarze terytorialnym lub w stosunku do pewnej grupy podatników. Jeżeli jest kilka „obszarów rzeczowych” tego samego rodzaju w jednym urzędzie finansowym, to może być stworzony „główny obszar rzeczowy” (*Hauptsachgebiet*). Ponadto w FA znajdują się: jednostki egzekucyjne, jednostki ds. podatku od samochodów ciężarowych, jednostki ds. kar oraz mandatów, jednostki ds. środków odwoławczych oraz oczywiście kasa⁹⁵. Na charakter i rodzaj poszczególnych jednostek organizacyjnych FA wpływa szereg czynników, w tym: charakter obsługiwanego obszaru (miejski, wiejski), wielkość danego obszaru (ilość podatników), rodzaj prowadzonej przez podatników działalności (przedsiębiorcy)⁹⁶. W niektórych regionach RFN wszyst-

93 M. Staniszewski, *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Jarcin 2007, s. 255.

94 W całych Niemczech jest około 670 FA dla 82 mln mieszkańców. Na przykład w Berlinie są 23 FA, przy czym pracuje około 200–300 urzędników w każdym urzędzie. W sumie w Berlinie pracuje ponad 8000 urzędników finansowych na 3,5 mln mieszkańców tego miasta (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, opublikowane w: <http://pbc.biaman.pl/dlibra/docmetadata?id=25609&dirds=1&tab>).

95 G. Rose, *Abgabenordnung mit Finanzgerichtsordnung*, Bielefeld 2003, s. 26–27.

96 Jako przykład może posłużyć organizacja FA we Fryburgu Bryzgowijskim. Wydział I prowadzi kierownik urzędu i jest to wydział administracyjny (zatrudnienie/kadry, obsługa finansowa, administracja). Poza tym struktura urzędu podzielona jest na wydziały merytoryczne. Na czele każdego wydziału stoi kierownik, następnie są podwydziały i poszczególni pracownicy. Kierownicy to najczęściej osoby z wykształceniem uniwersyteckim albo absolwenci wyższych szkół zawodowych o kierunku administracja podatkowa. Wydział II – podatek dochodowy od osób prawnych i podatek VAT. Wydział III – wydział odwoławczy. Wydział IV – egzekucja podatkowa. Wydział V – spółki osobowe. Osoby fizyczne są przyporządkowane pozostałym wydziałom. Jest także kasa. Przedstawioną strukturę urzędu ma każdy urząd pierwszej instancji w kraju związkowym Badenia – Wirtembergia (BW), do którego przynależy Fryburg. Urząd finansowy Fryburg – Land ma jeszcze przyporządkowane dwa szczególne obszary właściwości rzeczowej. Ogólnie jest 65 urzędów w BW. W 12 urzędach jest wydział, który zajmuje się mandatami i karami oraz egzekucją tych kar. Drugim obszarem szczególnym jest podatek spadkowy. W 9 FA w BW są wydziały podatku spadkowego. Te dodatkowe wydziały znajdują się w wydziale zamiejscowym w Titisee–Neustadt (zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Urzędzie Finansowym we Fryburgu*, (w:) *idem, Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, op. cit., s. 163–164.).

kie sprawy podatku od spadków przyporządkowane są jednemu FA, który posiada właściwość specjalną co do tego rodzaju podatku. Podobnie istnieją urzędy finansowe dla jednostek organizacyjnych, dla badań (kontroli) przedsiębiorstw, szczególnie w odniesieniu do dużych przedsiębiorstw. Wiele krajów związkowych RFN stworzyło finansowo-administracyjne centra informatyczne, które wspomagają FA.

W niemieckim postępowaniu podatkowym jednym z najważniejszych aktów administracyjnych wydawanych przez FA jest decyzja podatkowa. Zgodnie z § 118 AO aktem administracyjnym jest każde rozporządzenie, decyzja oraz inny akt władzy wydany przez urząd w celu uregulowania pojedynczej sprawy z zakresu prawa publicznego oraz którego działanie prawne skierowane jest na zewnątrz. Decyzja podatkowa powinna zawierać niezbędne elementy: oznaczenie organu podatkowego i podatnika, rodzaj i kwotę podatku, uzasadnienie prawne i faktyczne, pouczenia o środkach odwoławczych oraz inne wymagane dodatkowe postanowienia (§ 119 ust. 1 AO). Decyzja taka może być wydana w formie pisemnej, elektronicznej, ustnej lub w inny sposób. Ustny akt administracyjny musi zostać potwierdzony w formie pisemnej, o ile przemawia za tym ważny interes i osoba zainteresowana niezwłocznie zażąda takiego potwierdzenia (§ 119 ust. 2 AO). W myśl § 119 ust. 3 AO, jeżeli decyzja podatkowa wystawiana jest w formie pisemnej lub elektronicznej, musi pozwalać na ustalenie, który urząd ją wystawił. Musi zawierać także podpis oraz nazwisko kierownika urzędu, jego zastępcy lub osoby przez niego upoważnionej. Decyzja podatkowa wydana w formie pisemnej, która została doręczona za pośrednictwem poczty, jest uważana za skutecznie podaną do wiadomości podatnikowi: (1) przy przesyłkach krajowych trzeciego dnia po nadaniu na poczcie; (2) przy przesyłkach zagranicznych miesiąc po nadaniu na poczcie. Takie zasady doręczenia decyzji (bez potwierdzenia odbioru) mają oczywiście na celu obniżenie kosztów poboru podatków. W razie wątpliwości to urząd ma obowiązek udowodnienia dojścia przesyłki do adresata oraz jego terminu (§ 122 ust. 1 i 2 AO)⁹⁷. Dlatego też w praktyce FA przy drugim (powtórny) wysłaniu decyzji dokonuje się tego już za potwierdzeniem odbioru. Termin zapłaty podatku wynosi jeden miesiąc, liczony od daty skutecznie prawnie doręczonej decyzji podatkowej.

W niemieckim systemie ochrony praw podatnika możemy wyróżnić: (1) pozasądowe postępowanie odwoławcze oraz (2) sądowe postępowanie odwoławcze⁹⁸. Ten pierwszy tryb postępowania został uregulowany w AO, natomiast drugi określa ustawa z dnia 6 października 1965 r. o sądownictwie finansowym (Fina-

97 W 2010 r. w FA we Fryburgu wysłano w zakresie podatku dochodowego osobom fizycznym około 50 000 decyzji podatkowych (wykonała to centralna drukarnia w Karlsruhe po uprzednim przesłaniu danych z centrali w Stuttgarcie, gdzie trafiły z FA z Fryburga). Decyzji niedoręczonych za pierwszym razem było mniej niż 1% (zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Urzędzie Finansowym we Freiburgu*, (w:) *idem, Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, op. cit., s. 163–164).

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

nazgerichtsordnung – FGO)⁹⁹. Pozasądowym środkiem odwoławczym jest jedynie postępowanie wszczęte z odwołania (*Einspruch*), o czym stanowi § 347 AO¹⁰⁰. 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 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 sądowej¹⁰¹.

Stosownie do treści § 347 AO od aktów administracyjnych (*Verwaltungsakt*) przysługuje środek odwoławczy (*Rechtsmittel*) w formie odwołania (*Einspruch*):

- 1) w sprawach podatkowych, do których znajduje zastosowanie niniejsza ustawa (AO),
- 2) w postępowaniach dotyczących egzekucji aktów administracyjnych w innych sprawach niż oznaczone w punkcie 1, o ile te akty administracyjne podlegają egzekucji przez krajowe lub związkowe organy finansowe według przepisów niniejszej ustawy (AO),
- 3) w publicznoprawnych i zawodowych sprawach, do których według § 164a ustawy o doradcach podatkowych stosuje się przepisy niniejszej ustawy (AO),
- 4) w innych sprawach administrowanych przez urzędy finansowe, o ile przepisy o pozasądowym postępowaniu odwoławczym znajdują lub będą znajdowały zastosowanie na podstawie przepisów ustaw (AO).

Odwołanie przysługuje również, jeżeli podniesione zostanie, że w sprawach oznaczonych w zdaniu pierwszym, co do których złożony został przez wnoszącego odwołanie wniosek o wydanie aktu administracyjnego, nie podjęto decyzji merytorycznej w stosownym terminie, bez podania wystarczającego powodu. Sprawami podatkowymi są wszystkie sprawy pozostające w związku z administrowaniem podatkami, włącznie z wynagrodzeniami podatkowymi oraz inne pozostające w związku z zastosowaniem przepisów podatkowych przez urzędy finansowe, włącznie z czynnościami krajowych urzędów finansowych podejmowanych w celu zapewnienia przestrzegania zakazów i ograniczeń w obrocie towarowym

99 BGBl. 1965 I, s. 1477.

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

101 *Ibidem*.

przez granicę. AO zawiera także enumeratywnie określone przypadki, kiedy niemiecki ustawodawca wyłączył możliwość odwołania się (§ 348 AO)¹⁰².

Podmiotem legitymowanym do złożenia odwołania od aktu administracyjnego w myśl § 350 AO jest tylko ten, który powoła się na to, że przez akt prawny lub zaniechanie jego wydania doznał pokrzywdzenia (*Beschwer*). Natomiast uczestnikami postępowania odwoławczego są: (1) ten, kto wniósł odwołanie (*Einspruchsfuhrer*) oraz (2) ten, kto został przywołany do postępowania (§ 359 oraz § 360 AO).

Zgodnie z postanowieniami § 355 AO odwołanie należy wnieść w terminie miesiąca od ogłoszenia (*Bekantgabe*) aktu administracyjnego, czyli w praktyce przy przesyłkach krajowych termin ten zaczyna biec od trzeciego dnia po nadaniu na pocztę. Odwołanie dotyczące zgłoszenia podatkowego należy złożyć w terminie miesiąca od nadejścia tego zgłoszenia do urzędu finansowego, a w przypadkach z § 168 zdanie 2 AO w terminie miesiąca od ujawnienia (*Bekanntwerden*) zgody. Bardzo istotne są pouczenia o przysługującym środku odwoławczym zawarte w akcie administracyjnym. Jeżeli akt administracyjny wydany jest w formie pisemnej lub elektronicznej, to termin na złożenie odwołania rozpoczyna swój bieg, tylko jeżeli uczestnik zostanie pouczony w takiej formie, w jakiej wydano dany akt administracyjny, o możliwości odwołania, o właściwym do jego złożenia urzędzie finansowym, jego siedzibie oraz terminie. Jeżeli natomiast nie zamieszczono pouczenia lub zostało ono udzielone w sposób niewłaściwy, to wniesienie odwołania dopuszczalne jest w terminie jednego roku od ogłoszenia aktu administracyjnego, chyba że wniesienie przed upływem rocznego terminu było niemożliwe wskutek działania siły wyższej bądź też pisemnie lub w formie elektronicznej pouczono o tym, że odwołania nie przysługuje (§ 356 AO).

Odwołanie należy wnieść w formie pisemnej lub ustnie do protokołu. Wniesienie w formie telegramu jest dopuszczalne. Niewłaściwe oznaczenie odwołania nie może powodować skutków negatywnych dla wnoszącego. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że odwołanie nie musi być podpisane własnoręcznie. Wystarczy, jeżeli z pisma wynika, kto złożył odwołanie (§ 357 ust. 1 zdanie 2 AO). Co więcej, odwołanie opatrzone podpisem w postaci faksymile jest także skuteczne. Z kolei złożenie poprzez protokół lub telegram jest uznawane jako jedna z modyfikacji formy pisemnej. Protokół składa się z zaprotokołowanego ustnego oświadczenia rzeczywiście obecnej osoby, składającej je wobec osoby pełniącej funkcję urzędową. Zasadniczo, dla uniknięcia nieporozumień, protokół jest odczytywany składającemu, który powinien się z nim zgodzić i go podpisać. Zgodne z for-

102 Odwołanie nie przysługuje: (1) przeciwko decyzjom podjętym w sprawie odwołania (§ 367 AO); (2) w przypadku niepodjęcia decyzji w sprawie odwołania; (3) przeciwko aktom administracyjnym najwyższych urzędów finansowych związku i krajów związkowych, z wyjątkiem przypadków, kiedy ustawa przewiduje postępowanie odwoławcze; (4) przeciwko decyzjom dyrekcji finansowych (izb skarbowych) w sprawach z drugiego rozdziału drugiej części ustawy o doradcach podatkowych.

mą jest również odwołanie złożone za pośrednictwem dalekopisu, telexu, faxu czy również poczty elektronicznej (niezbędne jest jej wydrukowanie). Odwołanie nie może jednak zostać złożone wyłącznie za pomocą telefonu¹⁰³. Nie ma formularzy do odwołań ani urzędowych wzorów odwołań. Każdy odwołujący się sam formuluje odwołanie.

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 decyzję¹⁰⁴. 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. Odwołanie skierowane przeciwko aktowi administracyjnemu, który na podstawie przepisów ustawy został wydany przez inny urząd w miejsce właściwego, może być złożone do właściwego urzędu. Złożenie odwołania do innego urzędu nie może szkodzić wnoszącemu to pismo, jeżeli przed upływem terminu odwołania zostanie przekazany jednemu z urzędów właściwych. Przy wnoszeniu należy oznaczyć akt administracyjny, przeciwko któremu skierowane jest odwołanie. Należy podać, w jakiej części akt administracyjny jest kwestionowany i w jakiej części wnioskuje się o jego unieważnienie. Ponadto należy przytoczyć fakty i dowody, które stanowią uzasadnienie odwołania (§ 357 AO). W praktyce urzędów finansowych w zakresie tych wymogów odwołania pojawiają się różne problemy¹⁰⁵.

Stosownie do § 358 AO urząd finansowy, właściwy do decydowania w sprawie odwołania, kontroluje, czy odwołanie jest dopuszczalne, w szczególności, czy złożono je w przewidzianej formie i terminie. Jeżeli brakuje jednego z tych wymogów, to odwołanie należy odrzucić jako niedopuszczalne.

Wniesienie odwołania nie wstrzymuje wykonania decyzji podatkowej, w tym poboru podatku. Jednak urząd finansowy, który wydał zaskarżony akt administracyjny, może zawiesić częściowo lub całkowicie jego wykonanie. W szczególności

103 J. Lammerding, *op. cit.*, s. 588–589.

104 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, to 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 nie zgadza się, to przekazuje odwołanie do wydziału odwoławczego (zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Urzędzie Finansowym we Freiburgu*, (w:) *idem*, *Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, Białystok 2012, s. 169–170).

105 W czasie wizyty studyjnej autora w FA we Fryburgu wyjaśniano, że zdarza się, iż podatnik w odwołaniu wskazuje, że uzasadnienie doręczono później. Wówczas FA wzywa podatnika do złożenia uzasadnienia. I nie ma terminu do złożenia uzasadnienia odwołania. Niestety nie można uznać, że odwołanie nie zostało wniesione, ponieważ nie ma uzasadnienia. Podatnik nie ponosi konsekwencji. FA ma jedynie możliwość wyznaczenia ostatecznego terminu na wniesienie uzasadnienia. Po dwóch wezwaniach do wniesienia uzasadnienia urząd wyznacza taki termin ostateczny z zagrożeniem, że potem podatnik nie będzie mógł wnosić nowych argumentów. Ta możliwość wynika z przepisów ustawy (zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Urzędzie Finansowym we Freiburgu*, (w:) *idem*, *Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, s. 169–170).

na wniosek należy dokonać zawieszenia, jeżeli istnieją poważne wątpliwości co do zgodności z prawem danego aktu administracyjnego lub jeżeli wykonanie spowodowałoby wobec dotkniętego decyzją niedopuszczalne i nieusprawiedliwione interesem społecznym trudności (§ 361 AO). Odwołanie może być wycofane do czasu ogłoszenia decyzji w sprawie odwołania (§ 362 AO).

Zgodnie z § 364a AO na wniosek wnoszącego odwołanie urząd finansowy powinien wyjaśnić przed wydaniem decyzji w sprawie odwołania stan faktyczny i prawny. Inni uczestnicy mogą zostać do tego zaproszeni, o ile urząd finansowy uzna to za merytorycznie uzasadnione. Ponadto w ramach prowadzonego postępowania odwoławczego urząd finansowy może wyznaczyć wnoszącemu odwołanie termin do przedstawienia faktów, przez których uwzględnienie lub nieuwzględnienie czuje się poszkodowany, do złożenia wyjaśnień, do wskazania środków dowodowych lub przedłożenia dokumentów, o ile jest do tego zobowiązany (§ 364b AO).

Na podstawie § 366 AO urząd kończy postępowanie odwoławcze poprzez wydanie decyzji odwoławczej (*Einspruchsentscheidung*). Decyzję taką należy sporządzić w formie pisemnej, uzasadnić, opatrzyć pouczeniem o przysługujących środkach odwoławczych oraz podać do wiadomości uczestnikom (w praktyce najczęściej poprzez jej doręczenie).

Decyzje w sprawie odwołania podejmuje w formie decyzji odwoławczej ten urząd finansowy, który wydał dany akt administracyjny. Jeżeli na skutek później zaistniałych okoliczności właściwy stał się inny urząd finansowy, wtedy decyduje ten właśnie urząd. Ten urząd finansowy, który decyduje w sprawie odwołania, bada daną sprawą na nowo w pełnym zakresie¹⁰⁶. Akt administracyjny może zostać zmieniony także na niekorzyść wnoszącego odwołanie, jeżeli zwrócono mu uwagę na możliwość wydania decyzji pogarszającej wraz z uzasadnieniem oraz dano mu możliwość odniesienia się do tego. Decyzja odwoławcza jest konieczna do wydania tylko o tyle, o ile urząd finansowy nie uzna odwołania (§ 367 AO).

Poza wyżej omówionym pozasądowym postępowaniem odwoławczym drugim, nie mniej ważnym w systemie ochrony praw podatnika elementem, jest sądowe postępowanie odwoławcze. W Konstytucji RFN w art. 108 ust. 6 jednoznacznie stwierdza się, że sądownictwo finansowe reguluje jednolicie ustawa związkowa. Zasady i tryby funkcjonowania tego sądownictwa określa powoływana już usta-

106 Do wydziału odwoławczego FA we Fryburgu odwołania są przekazywane pocztą wewnętrzną. Kierownik wydziału odwoławczego rozdziela odwołania poszczególnym pracownikom. Pracownik merytoryczny na rozpatrzenie odwołania nie ma terminu ustawowego (uznanie albo przekazanie do wydziału odwoławczego). Zależy to od tego, czy podatnik złożył wraz z odwołaniem uzasadnienie, czy też trzeba czekać na uzasadnienie i wewzwać do jego uzupełnienia. Do wydziału, który zajmuje się odwołaniami w FA, trafia około 1600 odwołań rocznie, przy ilości około 50 000 wydawanych decyzji. W wydziale tym pracuje 7 pracowników, którzy obsadzają 5 pełnych etatów (zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Urzędzie Finansowym we Freiburgu*, (w:) *idem, Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, s. 170–171).

wa z dnia 6 października 1965 r. o sądownictwie finansowym (Finanzgerichtsordnung – FGO)¹⁰⁷. Zgodnie z tą ustawą w sprawach podatkowych właściwe są: (1) sądy finansowe (Finanzgerichte)¹⁰⁸ oraz Federalny Najwyższy Sąd Finansowy (Bundesfinanzhof)¹⁰⁹. Zgodność z Konstytucją RFN przepisów prawa podatkowego bada Federalny Sąd Konstytucyjny (Bundesverfassungsgericht)¹¹⁰ jako niezależny i samodzielny sąd najwyższy RFN. Organizację tego sądu oraz właściwość określa ustawa z 12 marca 1951 r. o Federalnym Sądzie Konstytucyjnym (BVerfGG)¹¹¹.

Od decyzji odwoławczej przysługuje skarga do sądu finansowego wnoszona bezpośrednio do tego sądu lub urzędu finansowego w terminie miesiąca od doręczenia decyzji (§ 47 FGO). Jednakże od tej reguły są dwa wyjątki: tzw. skarga przeskokowa (*Sprungklage* – § 45 ust 1 FGO) i skarga na beczynność urzędu finansowego (§ 46 ust. 1 FGO). Skarga przeskokowa służy przyspieszeniu postępowania i jest dopuszczalna, jeżeli wyrazi na nią zgodę urząd finansowy. Skarga na beczynność urzędu skierowana jest przeciwko danemu urzędowi, jeżeli ten w ciągu 6 miesięcy od wniesienia odwołania nie podjął czynności¹¹².

Sąd finansowy dzieli się na „senaty”, czyli wydziały. W senacie zasiada zawsze 3 sędziów zawodowych i dwóch ławników (sędziów niezawodowych). Skład orzekający jest pięcioosobowy: trzech sędziów zawodowych i dwóch niezawodowych. Spośród sędziów zawodowych jeden pełni funkcję przewodniczącego, a jeden jest sprawozdawcą. Sąd ten na rozprawie może także orzekać w składzie jednoosobowym. Senat sądu, jeżeli uzna, że w danej sprawie może orzekać jeden sędzia, to na mocy postanowienia przekazuje orzekanie w danej sprawie jednemu sędziemu. Druga możliwość przekazania sprawy jednemu sędziemu to sytuacja, gdy obie strony sporu zgadzają się na orzekanie w ich sprawie przez sąd w składzie jednoosobowym. Jeżeli obie strony zgodzą się, to wtedy nie ma potrzeby podejmowania postanowienia przez senat. Jeśli strony nie zgadzają się, to postanowienie senatu o przekazaniu może być podjęte także wbrew ich woli. Wskazana jest forma pisemna skargi, ale jeżeli ktoś nie umie lub nie chce pisać, to skargę może wnieść w sądzie, bezpośrednio do protokołu. Minimalna treść skargi to: kto skarży, przeciwko jakiej decyzji i o co wnosi. Ale nawet jeżeli skarga nie spełnia tych minimalnych wymogów, to i tak sąd wzywa do ich uzupełnienia. Sąd nie odrzuca skargi natychmiast, bez wzywania do uzupełnienia. Obowiązuje tu termin sądowy i wyznacza go sąd. Jego długość jest uznaniowa, ale zazwyczaj jest to około jednego miesiąca. Ale jako że rozpatrzenie skargi przez sąd finansowy trwa zazwyczaj do 2 lat, to sądy i tak wyznaczają dość długie terminy, bo nie miałyby uzasadnienia wyznaczanie

107 BGBl. 1965 I, s. 1477.

108 Każdy kraj związkowy ma co najmniej jeden sąd finansowy, a w kilku krajach istnieją po dwa takie sądy.

109 Federalny Najwyższy Sąd Finansowy znajduje się w Monachium.

110 Federalny Sąd Konstytucyjny ma swoją siedzibę w Karlsruhe.

111 BGBl. 1951 I, s.243 zm. BGBl 1993 I, s. 1473.

112 Zob. G. Rose, *op. cit.*, s. 33–34.

krótkiego terminu, gdyż skarga następnie leżałaby w sądzie. Sąd nie ma określonego ustawowo terminu na załatwienie skargi¹¹³.

W postępowaniu skargowym sąd finansowy dokonuje kontroli stanu faktycznego z urzędu. Możliwe jest także przeprowadzenie dowodu z dokumentu, przesłuchania świadków lub przeprowadzenia oględzin¹¹⁴. Sąd finansowy orzeka z reguły po przeprowadzeniu rozprawy ustnej (§ 90 FGO) w wyroku (§ 95 FGO). W postępowaniu kończącym się wyrokiem, uwzględniającym wnioski skarżącego, sąd finansowy uchyla zaskarżony akt administracyjny. Jeżeli w skardze zawarty jest wniosek o wyznaczenie niższego wymiaru podatku, to sąd może samodzielnie i bezpośrednio określić niższy wymiar podatku (§ 100 FGO). Wyrok wymaga uzasadnienia¹¹⁵. Wyrok sądu finansowego staje się prawomocny z chwilą, gdy nie może być wniesiona od niego rewizja lub jeżeli w terminie jednego miesiąca od doręczenia wyroku rewizja nie została wniesiona, a także w przypadku gdy rewizja została wycofana¹¹⁶.

W przypadku gdy jedna ze stron (skarżący podatnik lub urząd finansowy) nie zgadza się z orzeczeniem sądu finansowego (jednocześnie spełnione są pozostałe przesłanki formalne), to może ona wnieść od tego wyroku rewizję do Federalnego Najwyższego Sądu Finansowego (Bundesfinanzhof). Rewizję wnosi się w terminie jednego miesiąca (§ 121, 47 FGO). Rewizja podlega tzw. „obowiązkowi dopuszczenia” (tj. możliwość jej wniesienia musi zostać formalnie dopuszczona). Dopuszczenie (*Zulassung*) zamieszcza sąd finansowy w zaskarżanym wyroku lub też udzielane jest ono w wyniku tzw. skargi na niedopuszczenie (§ 116 FGO)¹¹⁷. Zgodnie z § 115 ust. 2 FGO rewizja jest dopuszczalna, gdy: (1) występuje istotny problem prawny, o zasadniczym znaczeniu; (2) sąd finansowy w sposób znaczący odstąpił od linii orzeczniczej Federalnego Najwyższego Sądu Finansowego oraz (3) sąd finansowy w istotny sposób naruszył zasady postępowania. Dwie pierwsze przesłan-

113 Zob. S. Presnarowicz, Raport z wizyty kwerendalnej w Sądzie Finansowym dla Berlina i Brandenburgii w Cottbus (Niemcy), (w:) *idem*, *Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, s. 94–94.

114 Wśród środków dowodowych występują opinie biegłych, przesłuchanie świadków, dowód z dokumentów, dokonanie oględzin, a jeżeli to nie jest wystarczające, także przesłuchanie stron. Bardzo rzadko przeprowadza się dowód ze świadków i dowód z oględzin. Więcej na ten temat zob. S. Presnarowicz, *Raport z wizyty kwerendalnej w Sądzie Finansowym dla Berlina i Brandenburgii w Cottbus (Niemcy)*, (w:) *idem*, *Księga raportów z wizyt kwerendalnych...*, *op. cit.*, s. 104–105.

115 W Niemczech każdy wyrok musi być uzasadniony, ale są pewne wyjątki (dopuszcza się uproszczenia). Na przykład sąd w uzasadnieniu może napisać, że przyjmuje argumenty strony albo argumenty z decyzji organu II instancji. Wtedy sąd zapisuje w uzasadnieniu, że uznaje argumenty podatnika albo organu podatkowego. W terminie 2 tygodni wyrok powinien być przekazany sekretariatowi sądowemu do dalszego opracowywania. Podczas ogłoszenia wyroku, jeżeli strony są na sali, sąd podaje motywy ustnie. Można również, zamiast ustnego ogłoszenia wyroku, doręczyć go pocztą. Wtedy w terminie 14 dni wyrok zawierający sentencję powinien trafić do sekretariatu. Jest orzecznictwo Federalnego Najwyższego Sądu Finansowego, wedle którego uzasadnienie wyroku powinno być sporządzone w terminie 5 miesięcy od ustnego ogłoszenia wyroku albo doręczenia wyroku pocztą. Wyrok wraz z uzasadnieniem jest doręczany zazwyczaj w terminie 10 dni. Jednakże cytowane orzecznictwo Federalnego Najwyższego Sądu Finansowego dotyczy przypadków ekstremalnych i jeżeli ten 5-miesięczny termin byłby przekroczony, to należy przeprowadzić ponownie całe postępowanie sądowe.

116 G. Rose, *op. cit.*, s. 126.

117 *Ibidem*.

ki zazwyczaj sąd finansowy sam uzasadnia i wskazuje na ich brak. Natomiast co do trzeciej przesłanki, to zazwyczaj sąd ten na nią nie wskazuje, ponieważ nie popełniłby tego błędu, gdyby go wcześniej zauważył. Jeżeli Federalny Najwyższy Sąd Finansowy uzna rewizję za niedopuszczalną, to odrzuca ją w drodze postanowienia (*Beschluss*). Jeżeli rewizja zostanie uznana za niezasadną, to jest oddalana w wyroku (§ 126 ust. 2 FGO). Natomiast gdy rewizja zostanie uznana za uzasadnioną, Federalny Najwyższy Sąd Finansowy może albo poprzez wyrok zadecydować w sprawie (§ 126 ust. 3 nr 1 FGO), albo też po uchyleniu wyroku sądu finansowego przekazać sprawę do sądu finansowego do ponownego rozpatrzenia (§ 126 ust. 3 nr 2 FGO). W ponownym orzeczeniu sąd finansowy jest związany oceną prawną dokonaną przez Federalny Najwyższy Sąd Finansowy.

WNIOSKI *DE LEGE LATA* I *DE LEGE FERENDA*

Systemy zaskarżania decyzji podatkowych, jaki funkcjonuje w danym kraju, kształtuje wielowiekowa tradycja społeczna, kulturowa oraz historyczna. Polska pod tym względem nie jest wyjątkiem. Pomimo ponad 123-letniego okresu zaborów oraz powstań narodowych i wojny toczonej na wschodzie kraju potrafiło niemalże natychmiast po odzyskaniu niepodległości w 1918 r. stworzyć nowoczesny system zarówno wymiaru (poboru) podatków, jak też ochrony praw i wolności obywatelskich w sferze podatkowej. To ostatnie uprawnienie przysługujące podatnikowi było realizowane zarówno poprzez wprowadzenie dwuinstancyjnego modelu organów podatkowych, jak też zreformowanie wojewódzkich sądów administracyjnych (Katowice, Toruń, Poznań) oraz powołanie do życia Najwyższego Trybunału Administracyjnego. Dużym osiągnięciem w tym okresie była kodyfikacja części wspólnej przepisów prawa podatkowego w postaci uchwalenia w dniu 15 marca 1934 r. ustawy – Ordynacja podatkowa. Przyjmując rozwiązania prawne w Ordynacji podatkowej z 1934 r., w znacznym zakresie wzorowano się na niemieckim akcie o takiej samej nazwie. Warto podkreślić, że wymiarem podatku dochodowego, przemysłowego i majątkowego zajmowały się komisje szacunkowe i w II instancji komisje odwoławcze, składające się z urzędników oraz reprezentacji podatników.

Wybuch II wojny światowej, a następnie okres Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej w sposób znaczący ograniczyły zarówno możliwości swobody i rozwoju życia gospodarczego, jak też nastąpiło „spłaszczenie” struktur organów podatkowych poprzez ich polityczne podporządkowanie ówczesnym organom władzy ludowej. Po 1945 r. uchylono Ordynację podatkową z 1934 r., zastępując ją trzema odrębnymi aktami prawnymi, odpowiednio: dekretem z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, w dekretem z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym oraz dekretem z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe.

Po II wojnie światowej ze względów politycznych nie zostało także reaktywowane sądownictwo administracyjne. Nie oznacza to, że przedstawiciele nauki prawa administracyjnego i innych gałęzi prawa nie podejmowali walki o wprowadzenie sądownictwa administracyjnego w Polsce. W okresie Polski Ludowej powstawało wiele koncepcji sądowej kontroli decyzji administracyjnych. Wysiłki

te jednak kończyły się zawsze niepowodzeniem. Dopiero na fali kolejnej odwilży politycznej 1980 r., ustawą z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego, od 1 września 1980 r. rozpoczął działalność z siedzibą w Warszawie – jednoinstancyjny Naczelny Sąd Administracyjny (NSA). Natomiast od 1 stycznia 1981 r. sąd ten uzyskał uprawnienia do orzekania w sprawach podatkowych. Od tego momentu sąd administracyjny stał się jednocześnie sądem podatkowym. Kwestie ustrojowe oraz organizacyjne funkcjonowania NSA zostały zawarte w rozdziale I powoływanej ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny początkowo działał w Warszawie i w ośrodkach zamiejscowych tworzonych dla jednego lub kilku województw.

Nowy rozdział w funkcjonowaniu sądownictwa administracyjnego zapoczątkowała Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Konstytucja RP). Zgodnie z treścią art. 176 ust. 1 ustawy zasadniczej Rzeczypospolitej Polskiej postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne. Natomiast w myśl art. 184 tejże ustawy Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej. W art. 236 ust. 2 Konstytucji RP ustawodawca postanowił, że ustawy wprowadzające w życie art. 176 ust. 1 w zakresie dotyczącym postępowania przed sądami administracyjnymi (dwuinstancyjność sądów administracyjnych) powinny zostać uchwalone przed upływem 5 lat od dnia wejścia w życie Konstytucji (do 2002 r.). Wykonując wyżej opisane obowiązki ustawowe, zespół pracujący pod kierunkiem Romana Hausera przygotował projekty trzech ustaw oraz wielu przepisów wykonawczych reformujących sądownictwo administracyjne. W dniu 25 lipca 2002 r. Sejm RP uchwalił ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych, natomiast 30 sierpnia 2002 r. dwie ustawy: Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Od dnia 1 stycznia 2004 r. został w III Rzeczypospolitej Polskiej wprowadzony model dwuinstancyjny sądownictwa administracyjnego. W oparciu o powyższe regulacje już w 2003 r. rozpoczęto działania organizacyjne mające na celu powołanie wojewódzkich sądów administracyjnych, ich siedzib, obsady stanowisk sędziowskich i zatrudnianie pracowników. Wszystkie istniejące w dniu 1 stycznia 2004 r. ośrodki zamiejscowe NSA uległy przekształceniu w wojewódzkie sądy administracyjne (WSA), rozpoczynając działalność jako sądy pierwszej instancji. 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). W praktyce ponad 34-letni okres funkcjonowania w Polsce sądownictwa administracyjnego potwierdził potrzebę jego spóźnionego reaktywowania oraz udzielania podmiotom właściwej ochrony prawnej. Instytucja ta znalazła swoje właściwe miejsce w Rzeczypospolitej Polskiej, urzeczywistniając zasady sprawiedliwości społecznej.

Wyżej przypomniana działalność, zwłaszcza orzecznicza polskich sądów administracyjnych, przekonuje do uczynienia kolejnego kroku w stronę „modernizacji” przepisów ogólnych prawa podatkowego, w tym również zmiany funkcjonowania organów podatkowych oraz procedur podatkowych.

Po pierwsze. Niezbędne są zmiany w strukturze organów podatkowych oraz skarbowych. Za właściwe wydaje się zreformowanie rządowych odwoławczych organów podatkowych, tj. dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych. Pierwszym krokiem powinna być konsolidacja w sferze orzeczniczej co do ich właściwości rzeczowej i miejscowej. Moim zdaniem w oparciu o izby skarbowe oraz izby celne należy w każdym mieście wojewódzkim utworzyć Odwoławcze Izby Skarbowe (OIS). Organy te powinny funkcjonować na wzór Samorządowych Kolegiów Odwoławczych (SKO), z udziałem etatowych oraz pozaetatowych członków, wybieranych spośród przedstawicieli organizacji podatników, przedsiębiorców oraz samorządu doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych. Składy orzekające powinny być trzy- oraz pięcioosobowe. Udział tak szerokiej reprezentacji w wykonywaniu funkcji orzeczniczej wpłynąłby zarówno na poziom orzecznictwa, jak też społeczne poczucie efektywniejszej realizacji wzbudzania zaufania do organów podatkowych. Jednocześnie mógłby przyczynić się do spadku ilości spraw podatkowych wpływających do rozpatrzenia przez sądy administracyjne. Ponadto należałoby także wprowadzić obowiązkową rozprawę przed Odwoławczymi Izbami Skarbowymi, jako istotny element realizacji zasady kontradyktoryjności w podatkowym postępowaniu odwoławczym.

Po drugie. Koniecznym wydaje się wprowadzenie takiego zapisu do treści art. 78 Konstytucji RP, który nie będzie pozostawiał 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.). Proponuję zmianę regulacji 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”.

Po trzecie. Należy niezwłocznie dokonać szeregu zmian w ogólnych przepisach prawa podatkowego.

► W szczególności nie do zaakceptowania w obecnym stanie prawnym jest brak ustawowej definicji pojęcia „wydanie decyzji”. W uchwale z dnia 14 grudnia 2009 r., FPS 7/09, POP 2010, z. 2, poz. 119 NSA w składzie Pełnej Izby Finansowej stwierdził, że „w stanie prawnym obowiązującym od dnia 1 lipca 2007 r. pojęcie «niewydanie interpretacji» użyte w art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.) nie oznacza braku jej doręczenia w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku, o którym mowa w art. 14d powołanej ustawy”. Oznacza to, że pod pojęciem „wydanie” interpretacji (decyzji) należy rozumieć jej podpisanie przez uprawniony podmiot. Przyjęta wykładnia pojęcia wydania interpretacji jest dość swoistym wypracowanym w wyżej opisanej uchwale NSA trudnym kompromisem. Już z tego powodu nie może zadowalać wszystkich zainteresowanych stron. Ustawodawca powinien niezwłocznie zdefiniować pojęcie „wydanie” interpretacji, czy pojęcie „wydanie” decyzji (postanowienia). Moim zdaniem z pojęciem wydania decyzji musi zatem iść w parze nie tylko element „imiennie oznaczonego adresata”, lecz także potwierdzony (z datą) fakt fizycznego wyekspediowania pisemnej decyzji (postanowienia). Zatem gdy organ podatkowy zdecyduje się skierować decyzję do podatnika (bądź innego uczestnika postępowania podatkowego), wykorzystując do tego celu na przykład w polskiej placówce operatora wyznaczonego (Poczta Polska S.A.), to momentem wydania decyzji (postanowienia) będzie chwila przyjęcia decyzji (postanowienia) do dalszego przesłania przez uprawnioną osobę wymienionej instytucji. Jeżeli natomiast decyzja (postanowienie) ma być doręczona przez pracownika organu podatkowego, to momentem wydania decyzji będzie chwila przyjęcia decyzji do dalszego przesłania przez pracownika tegoż organu podatkowego. Taka na przykład wyżej opisana definicja pojęcia „wydanie pisma podatkowego” przez organ podatkowy mogłaby zostać wprowadzona przez ustawodawcę do art. 3 o.p., zawierającego słowniczek pojęć ustawowych.

► Należy zmienić treść art. 222 o.p., gdyż ustawodawca w sposób absolutnie nie uprawniony wskazuje, że wszystkie elementy zawarte w odwołaniu, tj. (1) zarzuty przeciw decyzji, (2) istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz (3) dowody uzasadniające to żądanie, należy jednoznacznie określać jako obligatoryjne. Tymczasem ostatni z elementów odwołania: tj. (3) „wskazywanie dowodów uzasadniających to żądanie” nie zawsze jest możliwy do wykonania, na przykład wówczas, gdy spór dotyczy wykładni przepisów prawa.

► Nie ma powodów, aby w sposób rygorystyczny utrzymywać rozwiązania prawne, nakazujące bezwzględne posługiwanie się przez stronę postępowania podatkowego (innych uczestników) wyłącznie oryginalnym podpisem, czynionym we wnoszonych przez nich podaniach, jako warunek skutecznego prawnie uru-

chomienia tegoż postępowania. Rozwój technik informatycznych nie wytrzymuje tu przysłowiowej próby czasu. Należy zgodzić z poglądami tych, którzy wskazują, że przy przesyłaniu pism drogą przekazu internetowego mogłoby skutecznie wszczynać dane postępowanie również pismo opatrzone skopiowanym podpisem (skan dokumentu). Doświadczenia innych krajów w poruszanej kwestii (np. Wielkiej Brytanii, Francji) przekonują o słuszności wyboru takiego kierunku rozwiązań prawnych.

► Przepisy działu o.p. poświęcone odwołaniom powinny zostać uzupełnione o jednoznaczne uregulowanie, który z organów podatkowych: pierwszej instancji, czy organ odwoławczy powinien wezwać odwołującego się do uzupełnienia odwołania. Należy przypomnieć, że w sytuacji, gdy wniesione odwołanie nie zawiera któregoś z istotnych elementów odwołania, tj. między innymi „wskazania dowodów”, należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 o.p.). Dokonując wykładni celowościowej przywoływanych unormowań, należy przyjąć, że w pierwszej kolejności na organie podatkowym pierwszej instancji ciąży ów obowiązek wezwania odwołującego się w tym trybie. Co nie oznacza, że organ odwoławczy zostaje wówczas pozbawiony uprawnień w tym zakresie. Takie rozumienie tych unormowań znajduje również potwierdzenie wśród innych autorów. Obowiązek ten ciąży na organie podatkowym pierwszej instancji. Po pierwsze, dlatego że za jego pośrednictwem wnosi się odwołanie do organu odwoławczego. Po drugie, dlatego że to ten organ ma prawo skorzystać z instytucji samokontroli własnego rozstrzygnięcia, przewidzianej w art. 226 o.p. Brak w tym zakresie w odwołaniu, stwierdzony przez organ podatkowy pierwszej instancji, może ograniczać stosowanie samokontroli własnego rozstrzygnięcia wydanego przez ten organ podatkowy. Takim ograniczeniem samokontroli organu podatkowego pierwszej instancji byłoby pozbawienie tego organu uprawnień przewidzianych w przepisach art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p. Po trzecie wreszcie, organ podatkowy pierwszej instancji przekazując sprawę, jest obowiązany nie tylko ustosunkować się do przedstawionych zarzutów, ale także poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich. Orzecznictwo dowodzi, że mamy do czynienia z niejednorodną praktyką w tym zakresie.

► Należy skorygować unormowania art. 226 o.p. odnoszące się do autokontroli organów podatkowych, po wniesieniu środka zaskarżenia (odwołania, zażalenia). Nie ma powodów, aby utrzymywać rozwiązanie prawne polegające na tym, że jeżeli organ podatkowy, który wydał decyzję (postanowienie), uzna, że odwołanie (zażalenie) wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, to wówczas może wydać nową decyzję (postanowienie), którą uchyli lub zmieni zaskarżoną decyzję (postanowienie). Organ podatkowy powinien także mieć możliwość

uchylenia lub zmiany zaskarżonej decyzji (postanowienia), jeżeli uzna nawet, że odwołanie (zażalenie) zasługuje w części na uwzględnienie.

► Dookreślenia wymagają przesłanki dające podatkowemu organowi odwoławczemu możliwość kasacyjnego rozstrzygnięcia w sprawie. Nie wiadomo bowiem (pomimo bogatego orzecznictwa w tym zakresie), jak należy właściwie zinterpretować pojęcia „w całości lub w znacznej części”. Decyzję, o jakiej mowa w art. 233 § 2 o.p., organ odwoławczy może wydać tylko wówczas, gdy spełnione są przesłanki wymienione w tym przepisie prawa, tj. wówczas, gdy organ pierwszej instancji albo w ogóle nie przeprowadził postępowania wyjaśniającego, albo przeprowadzone postępowanie wyjaśniające nie jest wystarczające do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy i jednocześnie brak podstawy do zastosowania przez organ odwoławczy art. 229 o.p., tj. przeprowadzenia przez organ odwoławczy uzupełniającego postępowania dowodowego.

► Samorządowe Kolegia Odwoławcze (SKO) powinny odzyskać „pełne uprawnienia orzecznicze” przysługujące podatkowym organom odwoławczym. Obecnie stosownie do treści art. 233 § 3 o.p. samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji. Nie ma obecnie jakichkolwiek powodów, aby taki „ułomny” element uprawnień orzeczniczych SKO utrzymywać w dalszym ciągu w ustawodawstwie.

Wszystkie wyżej zgłoszone wnioski *de lege ferenda* w moim przekonaniu są zasadne i powinny być bez zbędnej zwłoki wprowadzone do rozwiązań prawnych polskiego systemu podatkowego.

BIBLIOGRAFIA

OPRACOWANIA ZWARTE

- Adamiak B., *Odwołanie w polskim systemie postępowania administracyjnego*, Wrocław 1980.
- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2003.
- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2013.
- Bar L., *Sądowa kontrola administracji w Anglii*, Warszawa 1962.
- Bładowski B., *Metodyka pracy sędziego cywilisty*, Kraków 2005.
- Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Warszawa 1970.
- Borkowski J., *Nieważność decyzji administracyjnej*, Zielona Góra 1997.
- Bouvier M., *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000.
- Bożyk S., *Konstytucja Niemiec*, Warszawa 1993.
- Brolik J., *Administracyjna samokontrola decyzji podatkowych zaskarżonych do NSA*, Wrocław 2001.
- Brolik J., *Ogólne oraz indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2013.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., *Prawo podatkowe a prawo cywilne*, (w:) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, B. Brzeziński (red.), Toruń 2009.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2013.
- Dauter B., *Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, (w:) *Ius et Lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004.
- Dauter B., *Zarys metodyki pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2008.
- Dawidowicz W., *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989.
- Dębowska-Romanowska T., *Indywidualne akty finansowe*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL, Instytucje ogólne, t. 1*, red. M. Weralski, Wrocław 1982.
- Dobkowska B., Muzyczuk B., *Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego a wydawanie rozstrzygnięć kasacyjnych na przykładzie samorządowych ko-*

Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce

legiów odwoławczych, (w:) *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 55-lecie K.P.A.*, J. Niczyporuk (red.), Lublin 2010.

Drachal J., Hauser R., Mzyk E., *Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne. Omówienie podstawowych zasad i instytucji procesowych. Teksty aktów prawnych*, Warszawa–Zielona Góra 2003.

Dudar G., Etel L., Presnarowicz S., *Podatki i opłaty lokalne. Podatek rolny. Podatek leśny*, Warszawa 2008.

Dzwonkowski H., Huchla A., Kosikowski C., *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003.

Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.

Ereciński T., *Apelacja w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 2009.

Finanse publiczne. Komentarz praktyczny, red. E. Ruśkowski, J.M. Salachna, Gdańsk 2013.

Finanse samorządowe 2008. 410 pytań i odpowiedzi. Wzory uchwał, deklaracji, decyzji, C. Kosikowski (red.), Warszawa 2008.

Gaudemet P.M., Molinier J., *Finanse publiczne*, Warszawa 2000.

Głuchowski J., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006.

Głuchowski J., *Prawo finansowe*, (w:) *Synteza prawa polskiego*, T. Guz, J. Głuchowski, M.R. Pałubska (red.), Warszawa 2013.

Głuchowski J., Patyk J., *Zarys polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2011.

Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.

Gortych-Ratajczyk A., *Skuteczność mediacji w sprawach podatkowych*, (w:) *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, red. B. Brzeziński, J.P. Tarno, Warszawa 2011.

Grosclaude J., Marchessou P., *Procédures fiscales*, Paris 2009.

Hanausek S., *System zaskarżania orzeczeń sądowych w nowym polskim postępowaniu cywilnym*, Wrocław 1963.

Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004.

Hauser R., *Konstytucyjny model polskiego sądownictwa administracyjnego*, (w:) *Polski model sądownictwa administracyjnego*, J. Stelmasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz (red.), Lublin 2003.

Hauser R., *„Sprawiedliwość” podatkowa*, (w:) *Państwo prawa. Parlamentaryzm. Sądownictwo konstytucyjne. Pamięci Profesora Zdzisława Czeszejki-Sochackiego*, A. Jamróz (red.), Białystok 2012.

Hauser R., Leoński Z., Skoczylas A., *Postępowanie egzekucyjne w administracji. Komentarz*, Warszawa 2008.

Issued by the Rax Chaber of the First-tier Tribunal. Making an appeal, London 2009.

Izdebski H., *Francja*, (w:) L. Garlicki, *Sądownictwo administracyjne w Europie zachodniej*, Warszawa 1990.

Janicki L., *Ustawa zasadnicza (Konstytucja) Republiki Federalnej Niemiec z 23 maja 1949 r.*, Poznań 1997.

Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996.

Bibliografia

- Jaśkowska M., Masternak M., Ochendowski E., *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Warszawa 2007.
- Kania M., *Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009.
- Klein F., *Abgabenordnung Kommentar*, München 1998.
- Kmieciak Z., *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004.
- Kmieciak Z., *Odwołanie w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011.
- Kmieciak Z., *Wykonanie decyzji administracyjnej w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, (w:) *Instytucje procesu administracyjnego i sądowoadministracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Prof. nadzw. dr. hab. Ludwikowi Żukowskiemu*, J. Postuszny, Z. Czarnik i R. Sawuła (red.), Przemysł-Rzeszów 2009.
- Kosikowski C., *Zakres stosowania kodeksu postępowania administracyjnego w rozstrzyganiu indywidualnych spraw z dziedziny finansów*, (w:) *Zagadnienia proceduralne w administracji*, K. Podgórski (red.), Katowice 1984.
- Kozłowska-Szczerba A., *Prawo podatkowe*, (w:) *Prawo francuskie, t. II*, A. Małachowska i K. Wojtyczek (red.), Kraków 2005.
- Kurowski L., Weralski M., *Prawo finansowe*, Warszawa 1970.
- Lammerding J., *Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung*, Bremen 2002.
- Latil G., *Contentieux fiscal*, Levallois 2002.
- Łastowska A., *Podejmowanie i wykonywanie działalności gospodarczej na terytorium Szkocji*, Białystok 2008 (praca magisterska napisana pod kierunkiem prof. zw. dr. hab. C. Kosikowskiego, obroniona na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku).
- Łaszczycza G., Matan A., *Umorzenie ogólnego postępowania administracyjnego*, Kraków 2002.
- Maisel W., *Wojewódzkie sądy administracyjne w Drugiej Rzeczypospolitej*, Warszawa-Poznań 1976.
- Malec D., *Najwyższy Trybunał Administracyjny 1922-1939 w świetle własnego orzecznictwa*, Warszawa - Kraków 1999.
- Mastalski R., *Postępowanie podatkowe*, (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL, t. III*, M. Weralski (red.), Wrocław 1985.
- Mastalski R., *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego po nowelizacji*, Warszawa 1980.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Mastalski R., *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973.
- Mastalski R., *Wymiar podatków w Polsce w latach 1918-1934*, Wrocław 1976.
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1999.
- McLeod I., *The theory of law*, London 2003.
- Miłosz R., Radecki G., Strzępek Ł., *Pisma stron w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, orzecznictwo, wzory*, Warszawa 2008.

- Mincer M., *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983.
- Mirek I., *Daniny publiczne w prawie niemieckim*, Warszawa 1999.
- Mudrecki A., *Wykonalność decyzji podatkowych*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, R. Dowgier (red.), Białystok 2009.
- Mzyk E., *Wznowienie postępowania administracyjnego*, Warszawa–Zielona Góra 1994.
- Nowacki K., *Kontrola decyzji opartych na uznaniu administracyjnym*, Wrocław 1986.
- Ochendowski E., *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2002.
- Ofiarska M., *Postępowanie egzekucyjne w administracji*, Szczecin 2000.
- Olszowy W., *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997.
- Ordynacja podatkowa 2011*, H. Dzwonkowski (red.), Warszawa 2011.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz 2006*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2006.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz 2012*, B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2012.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, S. Babiarez, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Warszawa 2009.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, Toruń 2007.
- Ordynacja podatkowa. Komentarz LEX*, C. Kosikowski, L. Etel (red.), J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Warszawa 2013.
- Pietrasz P., Presnarowicz S., *Sądowa kontrola aktów i czynności związanych z realizacją zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Pahl P., *Współuczestnicy w procedurach podatkowych*, Warszawa 2013.
- Pisma procesowe i orzeczenia sądowe w sprawach sądownoadministracyjnych z objaśnieniami i płytą CD*, R. Hauser, W. Sawczyn (red.) i inni, Warszawa 2014.
- Postępowanie administracyjne w Europie*, Z. Kmiecik (red.), Warszawa 2010 r.
- Postępowanie administracyjne w Europie: Zjednoczone Królestwo*, Z. Kmiecik (red.), Kraków 2005.
- Postępowanie sądownoadministracyjne*, T. Woś (red.), Warszawa 2007.
- Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, B. Dauter, B. Gruszczyński, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Warszawa 2009.
- Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, T. Woś (red.), M. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, Warszawa 2012.
- Prawo podatkowe*, H. Dzwonkowski (red.) i in., Warszawa 2013.
- Prawo podatkowe*, J. Głuchowski (red.), Toruń 1993.
- Prawo podatkowe. Zarys wykładu*, L. Etel (red.), R. Dowgier, G. Liszewski, M. Popławski, S. Presnarowicz, Warszawa 2013.
- Prawo procesowe administracyjne*, R. Hauser (red.), Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010.

Bibliografia

- Presnarowicz S., *Księga raportów z wizyt kwerendalnych. Wywiady i materiały, raporty 2007–2009*, Białystok 2009 (zamieszczone na stronie <http://pbc.biaman.pl/dlibra/docmetadata?id=25609>).
- Presnarowicz S., *Księga raportów z wizyt kwerendalnych. Wywiady i materiały, raporty 2010–2012*, Białystok 2012 (zamieszczone na stronie <http://pbc.biaman.pl/dlibra/docmetadata?id=25610&dirds=1&tab>).
- Presnarowicz S., *Realizacja zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010.
- Presnarowicz S., *Rozpatrywanie sporów podatkowych przed Trybunałem Administracyjnym w Wielkiej Brytanii*, (w:) *Sądownictwo administracyjne na Podlasiu 1994–2009. Księga jubileuszowa*, W. Stachurski (red.), Białystok 2009.
- Presnarowicz S., *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002.
- Presnarowicz S., *Wzory decyzji i innych pism w sprawach podatkowych dla wójtów, burmistrzów i prezydentów*, Warszawa 2004.
- Presnarowicz S., *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Zjednoczonym Królestwie*, (w:) *Finanse publiczne i prawo finansowe – realia i perspektywy zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesorowi Eugeniuszowi Ruśkowskiemu*, L. Etel i M. Tyniewicz (red.), Białystok 2012.
- Purski K., *Sądowa kontrola decyzji podatkowych w Republice Francuskiej – podstawowe problemy*, (w:) *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, B. Brzeziński i J.P. Tarno (red.), Warszawa 2011.
- Questiaux N., *Kontrola administracji*, (w:) *Administracja Republiki Francuskiej*, J. Łętowski (red.), Wrocław, Warszawa, Kraków, Gdańsk, Łódź 1984.
- Romańczuk B., *Instytucja mediacji w postępowaniu sądownoadministracyjnym jako alternatywny środek rozstrzygnięcia sporów administracyjnych*, (w:) *Sądownictwo administracyjne na Podlasiu 1994–2009. Księga jubileuszowa*, W. Stachurski (red.), Białystok 2009.
- Rose G., *Abgabenordnung mit Finanzgerichtsordnung*, Bielefeld 2003.
- Runcewicz W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 1935.
- Sądowa kontrola administracji. Podręcznik akademicki*, E. Frankiewicz, M. Sieniuc, M. Szewczyk, J.P. Tarno, J. Wyporska, Warszawa 2006
- Siedlecki W., Świeboda Z., *Postępowanie cywilne. Zarys wykładu*, Warszawa 1998.
- Skrzydło W., *Konstytucja Francji*, Warszawa 2005.
- Skrzydło W., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2007.
- Smoleń P., *Kształtowanie obciążenia w podatku od spadków i darowizn*, Lublin 2006.
- Staniszewski M., *Zasada efektywności opodatkowania w działalności administracji podatkowej w Polsce*, Jarocin 2007.
- Starościak J., *Prawne formy działania administracji państwowej*, Warszawa 1965.
- Starościak J., *Prawne formy i metody działania administracji*, (w:) *System prawa administracyjnego*, t. 3, red. T. Rabska, J. Łętowski, Wrocław 1978.
- System organów podatkowych w Polsce*, P. Smoleń (red.), Warszawa 2009.
- Szustek-Janowska M., *Postępowanie podatkowe*, (w:) *Prawo podatkowe. Część ogólna i szczegółowa*, W. Wójtowicz (red.), Warszawa 2009.

- Tarno J.P., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Tegler E., *System podatkowy Republiki Federalnej Niemiec*, Szczecin 1986.
- Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa*, Warszawa 2012.
- Uzasadnienie do rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, 9 września 2008 r., Warszawa (druk nr 951).
- Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, 22 czerwca 2006 r., Warszawa (druk nr 731).
- Weinfeld I., *Skarbowość polska*, Lwów 1926.
- Wielka encyklopedia prawa*, E. Smoktunowicz (red.), Białystok–Warszawa 2000.
- Wierzbowski M., Wiktorowska A., *KPA. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Woś T., *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 1996.
- Wyporska J., *Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego a zasada dwuinstancyjności postępowania sądownoadministracyjnego*, (w:) *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 55-lecie K.P.A.*, J. Niczyporuk (red.), Lublin 2010.
- Wyrzykowski M., *Sądownictwo administracyjne w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1983.
- Zimmermann J., *Motywy decyzji administracyjnej i jej uzasadnienie*, Warszawa 1981.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa – postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998.
- Zimmermann J., *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996.
- Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2008.
- Zimmermann J., *Z podstawowych zagadnień sądownictwa administracyjnego*, (w:) *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, J. Góral, R. Hauser, J. Trzeciński (red.), Warszawa 2005.

OPRACOWANIA ROZPROSZONE

- Adamiak B., *Czy rozprawa uprości postępowanie odwoławcze?*, Jur. Pod. 2007, nr 1.
- Adamiak B., *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, PiP 1998, nr 12.
- Adamiak B., *Rektyfikacja decyzji w postępowaniu administracyjnym*, Acta Universitatis Wratislaviensis 1988, nr 922, Prawo CLIII.
- Biegalski A., *Rozprawa w postępowaniu podatkowym – przebieg i konsekwencje*, Prawo i Podatki 2007, nr 1.
- Biernat S., Zimmermann J., *Problem stabilizacji nieostatecznych decyzji administracyjnych*, Krakowskie Studia Prawnicze 1974.
- Borkowski J., *Zakres nadzoru sprawowanego przez Sąd Najwyższy nad orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1987, t. XXIX.
- Brolík J., *Jak uniknąć błędów w przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych*, Jur. Pod. 2010, nr 2.

Bibliografia

- Czerwiński W., *Decyzja administracyjna w orzecznictwie NSA*, Problemy Praworządności 1989, nr 8–9.
- Dawidowicz W., *Z problematyki decyzji organów administracji państwowej w świetle orzecznictwa NSA*, PiP 1984, z. 10.
- Dowgier R., *Obowiązek ustosunkowania się do zarzutów podniesionych w odwołaniu*, PPLiFS 2010, nr 6.
- Dowgier R., *Przesłanki wznowienia postępowania podatkowego*, PPLiFS 2010, nr 7–8.
- Dowgier R., Pahl B., *Skutki działań prokuratora w postępowaniu podatkowym*, PiP 2007, z. 6.
- Gammie M., *Back to the Future – Reforming Tax Appeals*, The Tax Journal, No 789, 16 may 2005.
- Guzek L., *Postanowienie o niedopuszczalności odwołania od decyzji*, M. Pod. 2001, nr 3.
- Hauser R., Kabat A., *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, PiP 2004, z. 2.
- Jendrośka J., *Formy załatwiania indywidualnych spraw w kodyfikacjach postępowania administracyjnego*, PiP 1980, z. 8.
- Kalinowski M., *Komentarz do wyroku NSA z dnia 1 marca 1991 r., III SA 3/91*, POP 1992, z. 2.
- Kmieciak M., *Trybunały administracyjne w Zjednoczonym Królestwie (system jurysdykcji po zmianach ustawodawstwa z 2007 r.)*, ZNSA 2011, nr 3.
- Kmieciak Z., *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, PiP 2007, z. 4.
- Kmieciak Z., *Koncepcja decyzji ostatecznej (w ujęciu Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej)*, ZNSA 2008, nr 2(17).
- Kmieciak Z., *Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym*, ZNSA 2013, nr 2.
- Kmieciak Z., *Trybunały administracyjne i instytucja publicznego dochodzenia w Wielkiej Brytanii*, PiP 2002, z. 9 (679).
- Kobak M., *Prawomocność formalna orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych*, ZNSA 2007, nr 2.
- Lang J., *Z rozważań nad pojęciem interesu w prawie administracyjnym*, Przegląd Prawa i Administracji 1997, t. XXXVIII.
- Mastalski R., *Ochrona interesu podatnika w postępowaniu wymiarowym według ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.*, Przegląd Prawa i Administracji 1973, t. IV.
- Matusiakiewicz Ł., *Rozprawa w podatkowym postępowaniu odwoławczym – prawie 4 lata „martwej” instytucji*, M. Pod. 2010, nr 8.
- Mikuli P., *Sądowa kontrola administracji publicznej w Wielkiej Brytanii*, ZNSA 2006, nr 2 (5).
- Mrówczyński M., *Zakaz reformationis in peius – fikcja czy rzeczywistość? Ordynacja podatkowa*, Prz. Pod. 1999, nr 9.
- Niedziałkowski O., *Postępowanie podatkowe w świetle noweli do k.p.a.*, Finanse 1980, nr 6.

Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce

- Nowak I., *Podatkowa decyzja kasacyjna organu odwoławczego o przekazaniu sprawy do ponownego rozpatrzenia – zagadnienia podstawowe*, PPLiFS 2009, nr 11.
- Presnarowicz S., *Wydawanie decyzji w sprawach wykonanych zobowiązań podatkowych*, Prz. Pod. 1997, nr 6.
- Skibiński A., *Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego realizowana przez samorządowe kolegia odwoławcze*, PPLiFS 2009, nr 10.
- Strzelec D., *Rozprawa jako sposób wyjaśnienia okoliczności sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym*, M. Pod. 2007, nr 2.
- Świątkiewicz J., *Decyzja administracyjna w świetle orzecznictwa NSA*, NP 1985, nr 9.
- Świątkiewicz J., *Podstawa prawna uprawniającej decyzji administracyjnej*, PiP 1985, z. 5.
- Świątkiewicz J., *Stabilność decyzji administracyjnej w znowelizowanym k.p.a.*, St. Praw. 1981, nr 1–2.
- Świetlikowski T., *Mediacja w postępowaniu sądownoadministracyjnym (ujęcie praktyczne)*, ZNSA 2005, nr 2–3.
- Tarno J.P., *Zasada dwuinstancyjności postępowania w postępowaniu podatkowym*, Administracja 2008, nr 3.
- Woś T., *Prawomocność a moc wiążąca aktu administracyjnego*, Krakowskie Studia Prawnicze 1974.
- Zieliński A., *Podstawa prawna decyzji administracyjnej*, PiP 1984, z. 3.
- Zirk-Sadowski M., *Problem autonomii prawa podatkowego w orzecznictwie NSA*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001, nr 2.

AKTY PRAWNE

Republika Federalna Niemiec

- Konstytucja Republiki Federalnej Niemiec z 23 maja 1949 r.; BGBl 1949, ze zm.
- Ustawa z dnia 6 września 1950 r. o administracji finansowej (Finanzverwaltungsgesetz); BGBl 1971 I, s.1426.
- Ustawa z 12 marca 1951 r. o Federalnym Sądzie Konstytucyjnym; BGBl. 1951 I, s. 243, zm. BGBl 1993 I, s. 1473.
- Ustawa z dnia 6 października 1965 r. o sądownictwie finansowym (Finanzgerichtsordnung); BGBl 1965 I, s. 1477.
- Ustawa z dnia 16 marca 1976 r. – Ordynacja podatkowa (Abgabenordnung); BGBl 1976 I, s. 613 ze zm.

Republika Francuska

- Deklaracja Praw Człowieka i Obywatela z 26 sierpnia 1789 r.
- Ogólny kodeks podatkowy z 6 kwietnia 1950 r. (Code général des impôts).
- Konstytucja Republiki Francuskiej z 4 października 1958 r.
- Kodeks postępowań podatkowych (Livre des procédures fiscales).
- Kodeks sądownictwa administracyjnego.

Rzeczpospolita Polska

Bibliografia

- Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 17 marca 1921 r., Dz.U. Nr 44, poz. 267.
- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483.
- Ustawa z dnia 3 sierpnia 1922 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym, Dz.U. RP Nr 67, poz. 600.
- Ustawa z dnia 11 sierpnia 1923 r. o podatku majątkowym, Dz.U. RP Nr 94, poz. 746, ze zm.
- Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa, Dz.U. RP Nr 39, poz. 346, tekst jedn. Dz.U. RP z 1936 r., Nr 14, poz. 134 (wraz z uzasadnieniem do rządowego projektu ustawy Ordynacja podatkowa (uchwała Rady Ministrów z dnia 28 stycznia 1934 r., pismo Ministra Skarbu z dnia 8 lutego 1934 r., Nr D.V./4886/1/34), druk nr 845, s. 27).
- Ustawa z dnia 7 marca 1950 r. o przekształceniu urzędu Ministra Skarbu w urząd Ministra Finansów, Dz.U. Nr 10, poz. 101, ze zm.
- Ustawa z 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 267.
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1015.
- Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego, Dz.U. Nr 4, poz. 8.
- Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 27, poz. 111.
- Ustawa z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych, Dz.U. Nr 45, poz. 289 ze zm.
- Ustawa z dnia 15 listopada 1984 r. o podatku rolnym, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1381.
- Ustawa z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich, tekst jedn. Dz.U. z 2001 r., Nr 14, poz. 147, ze zm.
- Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym, Dz.U. Nr 16, poz. 95 ze zm.
- Ustawa z dnia 24 maja 1990 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego, Dz.U. Nr 34, poz. 201.
- Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych, Dz.U. Nr 122, poz. 593, ze zm.
- Ustawa z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.
- Ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny, Dz.U. Nr 23, poz. 117.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749.
- Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz.U. Nr 153, poz. 1269 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych od przedsiębiorców, Dz.U. Nr 155, poz. 1287 ze zm.
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270, ze zm.

Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1271.

Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, Dz.U. Nr 64, poz. 565.

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 143, poz. 1199 ze zm.

Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. Nr 217, poz. 1590.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym, Dz.U. Nr 36, poz. 341 ze zm.

Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym, Dz.U. RP Nr 94, poz. 806.

Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 1982 r. w sprawie zakresu działania, składu osobowego, trybu powoływania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych, Dz.U. Nr 30, poz. 212 ze zm.

Dekret z dnia 14 stycznia 1936 r. Prezydenta Rzeczypospolitej, Dz.U. Nr 3, poz. 13.

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 27, poz. 173.

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, Dz.U. Nr 27, poz. 174.

Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe, Dz.U. Nr 32, poz. 140.

Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych, Dz.U. Nr 49, poz. 452.

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii

Ustawa The Tribunals, Courts and Enforcement Act, 2007; zamieszczona na stronie: http://www.opsi.gov.uk/acts/acts2007/ukpga_20070015_en_1.

ORZECZENIA, POSTANOWIENIA, UCHWAŁY I WYROKI SĄDOWE ORAZ DECYZJE SAMORZĄDOWEGO KOLEGIUM ODWOŁAWCZEGO

Decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego w Elblągu z dnia 16 kwietnia 2007 r., Nr 508/PO/07, Lex nr 237685.

Orzeczenie NSA z dnia 18 września 2007 r., II FSK 1153/06, Lex nr 296067, G.Prawna 2007/9/185.

Orzeczenie NSA z dnia 25 września 2007 r., I FSK 916/06, Lex nr 385467.

Orzeczenie NSA z dnia 21 sierpnia 2009 r., II FSK 455/08, Lex nr 524596.

Orzeczenie NSA z dnia 8 maja 2012 r., II FSK 2007/10, Lex nr 1244126.

Orzeczenie NSA z dnia 21 lutego 2013 r., I FSK 275/12, Lex nr 1354017.

Orzeczenie NSA z dnia 26 lutego 2013 r., II OSK 2027/11, Lex nr 1354923.

Orzeczenie NSA z dnia 5 marca 2013 r., II FSK 777/12, Lex nr 1296016.

Postanowienie NSA z dnia 13 stycznia 1999 r., I SA/Gd 2592/98, ONSA 1999, z. 4, poz. 138.

Postanowienie NSA z dnia 24 lutego 2000 r., III SA 761/99, Lex nr 79231.

Bibliografia

- Postanowienie NSA z dnia 11 stycznia 2001 r., V SA 949/00, Lex nr 109302.
- Postanowienie WSA z dnia 15 listopada 2005 r., III SA/Wa 2416/05, POP 2006, z. 5, poz. 84, z glosą aprobującą B. Brzezińskiego, M. Masternaka.
- Postanowienie NSA z dnia 10 grudnia 2010 r., II FZ 503/10, Lex nr 742557.
- Postanowienie NSA z dnia 18 maja 2011 r., I FSK 116/11, Lex nr 989840.
- Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 28 października 2002 r., FPK 6/02, ONSA 2003, nr 2, poz. 58.
- Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 7 kwietnia 2003 r., FPK 10/02, ONSA 2003, nr 3, poz. 91.
- Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 6 października 2003 r., FPS 8/03, ONSA 2004, nr 1, poz. 7.
- Uchwała 5 sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FPK 5/03, ONSA 2004, nr 2, poz. 46.
- Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 25 kwietnia 2005 r., FPS 6/04, ONSAiWSA 2005, nr 4, poz. 66.
- Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2005 r., I OPS 3/05, ONSAiWSA 2006, nr 6, poz. 110.
- Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 4 listopada 2008 r., I FPS 2/08, ONSAiWSA 2009, z. 1, poz. 2.
- Uchwała NSA w składzie Pełnej Izby Finansowej z dnia 14 grudnia 2009 r., FPS 7/09, POP 2010, z. 2, poz. 119.
- Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 18 lutego 2013 r., I GPS 2/12, ONSAiWSA 2013/4/59, OSP 2013/11/107, Lex nr 1271653, Rzeczposp. PCD 2013/42/4, POP 2013, nr 4.
- Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 27 stycznia 2014 r., sygn. akt II FPS 5/13; <https://cbois.nsa.gov.pl>.
- Wyrok NTA z dnia 23 czerwca 1933 r., L. rej. 7495/31, opublikowane w: B. Hasfeld, *Orzecznictwo podatkowe Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Sądu Najwyższego 1924–1938, t. II*, Warszawa 1939, poz. 1170.
- Wyrok NSA z dnia 16 lipca 1982 r., SA/Wr 220/82, ONSA 1982, nr 2, poz. 72.
- Wyrok NSA z dnia 20 września 1983 r., SA/Gd 514/83, ONSA 1983, nr 2, poz. 74, Lex nr 9747.
- Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 1984 r., SA/Kr 1030/83, *Finanse* 1987, nr 11–12, s. 75.
- Wyrok NSA z dnia 10 lutego 1987 r., SA/Wr 875/86, ONSA 1987, nr 1, poz. 13.
- Wyrok NSA z dnia 10 kwietnia 1989 r., II SA 1198/88, ONSA 1989, nr I, poz. 36.
- Wyrok NSA z dnia 1 marca 1991 r., III SA 3/91, POP 1992, z. 2.
- Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 1993 r., SA/Kr 1988/92, Lex nr 26094.
- Wyrok NSA z dnia 7 maja 1993 r., SA/Po 2180/92, *Głosa* 1995, nr 3, poz. 11; zob. też glosę do tego wyroku N. Gajl, *Głosa* 1995, nr 3, poz. 11.
- Wyrok SN z dnia 24 czerwca 1993 r., III ARN 33/93, *PiP* 1994, z. 9, poz. 111, z glosą M. Wierzbowskiego.
- Wyrok NSA z dnia 10 marca 1995 r., SA/Wr 1699/94, Lex nr 26588.
- Wyrok SN z dnia 9 listopada 1995 r., III ARN 50/95, *OSNAP* 1996, nr 11, poz. 150.
- Wyrok SN z dnia 9 listopada 1995 r., III ARN 51/95, *OSNAP* 1996, nr 11, poz. 151.

Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce

- Wyrok NSA z dnia 7 marca 1997 r., SA/Bk 1132/95, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 20 maja 1997 r., I SA/Ka 16/96, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 1997 r., I SA/Gd 514/96, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 16 listopada 1998 r., II SA 1391/98, Lex nr 41308.
- Wyrok NSA z dnia 11 lutego 1999 r., SA/Bk 1629/97, POP 1999, z. 6, poz. 160.
- Wyrok NSA z dnia 22 października 1999 r., III SA 7539/98, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 16 listopada 1999 r., III SA 7922/98, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 4 stycznia 2000 r., III SA 8293/98, Lex nr 40713.
- Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2000 r., I SA/Lu 1688/98, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 15 marca 2000 r., I SA/Lu 1719/98, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 22 marca 2000 r., I SA/Ka 1729/98, M. Pod. 2000, nr 11, s. 2.
- Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2000 r., I SA/Lu 1817/98, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r., I SA/Lu 28/99, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2000 r., III SA 233/99, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 18 maja 2000 r., III SA 1081/99, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 25 maja 2000 r., I SA/Łd 1884/98, ONSA 2001, nr 3, poz. 129.
- Wyrok NSA z dnia 31 maja 2000 r., I SA/Ka 2226/98, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2000 r., I SA/Lu 455/99, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 5 października 2000 r., III SA 2244/99, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 11 października 2000 r., I SA/Łd 1658/98, OSP 2001, z. 10, poz. 154.
- Wyrok NSA z dnia 30 października 2000 r., I SA/Lu 860/99, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 7 listopada 2000 r., III SA 2525/99, ONSA 2002, nr 1, poz. 16.
- Wyrok NSA z dnia 23 listopada 2000 r., III SA 2619/99, Prz. Pod. 2001, nr 5, s. 61.
- Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2000 r., I SA/Ka 1288/00, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 9 stycznia 2001 r., I SA/Wr 2459/97, POP 2002, z. 5, poz. 120.
- Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2001 r., III SA 2339/99, Prz. Pod. 2001, nr 11, s. 63.
- Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2001 r., SA/Sz 2045/99, Lex nr 49817.
- Wyrok NSA z dnia 21 marca 2001 r., SA/Sz 2313/99, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 16 maja 2001 r., III SA 502/00, Prz. Pod. 2001, nr 12, s. 63.
- Wyrok NSA z dnia 30 maja 2001 r., III SA 220/00, Lex nr 54002.
- Wyrok NSA z dnia 30 listopada 2001 r., I SA/Gd 2805/00, POP 2003, z. 1, s. 4.
- Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2001 r., I SA/Gd 1519/99, Lex nr 76061.
- Wyrok SN z dnia 6 lutego 2002 r., III RN 198/00, OSNP 2002, nr 14, poz. 322, z glosą aprobującą: A. Nity, Glosa 2003, nr 2, s. 37.
- Wyrok NSA z dnia 7 maja 2002 r., III SA 2708/00, M. Pod. 2002, nr 10, poz. 45.
- Wyrok TK z dnia 15 maja 2000 r., SK 29/99, OTK 2000, nr 4, poz. 110.

Bibliografia

- Wyrok SN z dnia 21 maja 2002 r., III RN 76/01, OSNP 2003, nr 7, poz. 162.
- Wyrok TK z dnia 27 maja 2002 r., K 20/01, OTK-A 2002, nr 3, poz. 34.
- Wyrok NSA z dnia 24 lipca 2002 r., SA/Sz 1508/01, Glosa 2003, nr 3, s. 34.
- Wyrok NSA z dnia 25 lipca 2002 r., III SA 1194/01, M. Pod. 2003, nr 10, s. 45.
- Wyrok NSA z dnia 22 października 2002 r., I SA/Wr 1137/00, POP 2003, z. 2, poz. 27.
- Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2002 r., III SA 820/01, POP 2003, z. 4, poz. 96.
- Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2002 r., III SA 293/02, Biul. Skarb. 2003, nr 4, poz. 30.
- Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2003 r., SA/Bk 869/02, M. Pod. 2003, nr 10, s. 46.
- Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2003 r., III SA 2225/01, Biul. Skarb. 2003, nr 6, s. 25.
- Wyrok NSA z dnia 8 maja 2003 r., III SA 2278/01, Lex nr 102594.
- Wyrok NSA z dnia 13 maja 2003 r., III SA 2108/01, Lex nr 146080.
- Wyrok NSA z dnia 21 maja 2003 r., III SA 2552/02, Lex nr 145006.
- Wyrok NSA z dnia 22 maja 2003 r., III SA 2367/01, Lex nr 145008.
- Wyrok NSA z dnia 29 października 2003 r., SA/Bd 2154/03, POP 2004, z. 1, poz. 2.
- Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2003 r., III SA 3066/01, M. Pod. 2004, nr 3, s. 42.
- Wyrok NSA z dnia 6 listopada 2003 r., SA/Bd 2481/03, POP 2004, z. 2, poz. 26.
- Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2003 r., III SA 851/03, M. Pod. 2004, nr 5, s. 44.
- Wyrok NSA z dnia 5 grudnia 2003 r., I SA/Łd 2/02, niepubl.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 stycznia 2004 r., III SA 163/02, niepubl.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2004 r., III SA 808/03, Lex nr 149567.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 lutego 2004 r., I SA/Ka 801/03, POP 2005, nr 1, poz. 7.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 lutego 2004 r., III SA 1804/02, ONSAiWSA 2005, nr 1, poz. 9.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 marca 2004 r., III SA 1290/02, niepubl.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2004 r., III SA 2220/02, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 30 marca 2004 r., FSK 169/04, POP 2005, z. 3, poz. 59.
- Wyrok WSA z dnia 23 kwietnia 2004 r., II SA 2958/02, POP 2005, z. 2, poz. 36.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 maja 2004 r., III SA 3109/01, M. Pod. 2004, nr 12, s. 48.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 czerwca 2004 r., III SA 1253/03, niepubl.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 czerwca 2004 r., III SA 708/03, Lex nr 147331.
- Wyrok NSA z dnia 15 września 2004 r., FSK 467/04, Prz. Pod. 2005, nr 2, poz. 60.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 października 2004 r., III SA 2265/03, M. Pod. 2005, nr 1, poz. 46.
- Wyrok NSA z dnia 14 października 2004 r., FSK 561/04, POP 2005, z. 5, poz. 113.
- Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2004 r., III SA 2150/03, M. Pod. 2005, nr 4, s. 40.

Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce

- Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 stycznia 2005 r., SA/Sz 2273/03, Biul. Skarb. 2005, nr 4, s. 30.
- Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2005 r., I FSK 268/05, Lex nr 187911.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 grudnia 2005 r., III SA/Wa 2303/05, Lex nr 188454.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 2 czerwca 2005 r., III SA/Wa 1637/04, M. Pod. 2005, nr 12, s. 47.
- Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2005 r., FSK 2525/04, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2006 r., I FSK 614/05, Lex nr 250265.
- Wyrok NSA z dnia 19 września 2006 r., I FSK 1123/05, Lex nr 286749.
- Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2007 r., II FSK 74/06, Lex nr 286683.
- Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2007 r., II FSK 519/06, Lex nr 400345.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 grudnia 2007 r., III SA/Wa 1694/07, Lex nr 368375.
- Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2007 r., I FSK 268/06, Lex nr 420725.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2008 r., V SA/Wa 2379/07, Lex nr 494373.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 lutego 2008 r., I SA/Gd 890/07, Lex nr 352107.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 lipca 2008 r., I SA/GI 453/07, Lex nr 483517, glosa aprobująca: L. Bielecki, Lex/el. 2010.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 23 lipca 2008 r., I SA/OI 256/08, Lex nr 479269.
- Wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r., II FSK 885/07, Lex nr 492423.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 3 grudnia 2008 r., I SA/Kr 1415/07, Lex nr 531107.
- Wyrok TK z dnia 15 grudnia 2008 r., P 57/07, OTK 2008, nr 10A, poz. 178.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 grudnia 2008 r., III SA/Wa 1265/08, Lex nr 524010.
- Wyrok NSA z dnia 20 marca 2009 r., I FSK 1964/07, Lex nr 575392.
- Wyrok WSA w Kielcach z dnia 24 marca 2009 r., I SA/Ke 43/09, Lex nr 507146.
- Wyrok NSA z dnia 13 maja 2009 r., II FSK 139/08, Lex nr 501817.
- Wyrok NSA z dnia 21 maja 2009 r., II FSK 131/08, Lex nr 551626.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 czerwca 2009 r., I SA/Wr 161/09, Lex nr 511137.
- Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 2009 r., II FSK 184/08, Lex nr 508329.
- Wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2009 r., II FSK 285/08, Lex nr 511139.
- Wyrok TK z dnia 14 października 2009 r., Kp 4/09, OTK 2009, nr 9A, poz. 134.
- Wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2009 r., I SA/Lu 451/09, Lex nr 532454.
- Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 listopada 2009 r., I SA/GI 527/09, Lex nr 549756.
- Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2010 r., I FSK 1848/08, Lex nr 558849.
- Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2010 r., II FSK 1900/08, Lex nr 558930.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 26 stycznia 2010 r., I SA/Go 620/09, Lex nr 607669.
- Wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2011 r., II FSK 1552/10, Lex nr 99220.

Bibliografia

- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 27 kwietnia 2011 r., I SA/Bk 59/11, Lex nr 794775.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 czerwca 2011 r., II SA/Bk 155/11, Lex nr 1085736.
- Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 18 marca 2010 r., I SA/OI 869/09, Lex nr 576062.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2010 r., I SA/Łd 109/10, niepubl.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 14 maja 2010 r., SA/Łd 263/10, niepubl.
- Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 25 maja 2010 r., I SA/Gd 227/10, niepubl.
- Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 28 maja 2010 r., I SA/Wr 311/10, Lex nr 589675.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 czerwca 2010 r., SA/Bk 91/10, niepubl.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 9 czerwca 2010 r., I SA/Bk 145/10, niepubl.
- Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 czerwca 2010 r., I SA/Bk 231/10, niepubl.
- Wyrok NSA z dnia 20 października 2010 r., I FSK 1716/09, Lex nr 744374.
- Wyrok NSA z dnia 21 października 2010 r., I FSK 1885/09, Lex nr 744467.
- Wyrok NSA z dnia 26 stycznia 2011 r., I FSK 297/10, Lex nr 951805.
- Wyrok NSA z dnia 7 października 2011 r., I FSK 1361/10, Lex nr 1069238.
- Wyrok TK z dnia 6 grudnia 2011 r., SK 3/11, OTK ZU-A 2011, nr 10, poz. 113.
- Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2012 r., I FSK 457/11, Lex nr 1136240.
- Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2012 r., II FSK 1582/10, Lex nr 1109725.
- Wyrok NSA z dnia 18 lipca 2012 r., I FSK 1559/11, Lex nr 1214708.
- Wyrok NSA z dnia 14 marca 2013 r., I FSK 727/12, Lex nr 1302737.
- Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 kwietnia 2013 r., I SA/Go 55/13, Lex nr 1333919.
- Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 kwietnia 2013 r., I SA/Kr 16/13, Lex nr 1310343.
- Wyrok NSA z dnia 9 maja 2013 r., I GSK 1041/11, Lex nr 1343858.
- Wyrok NSA z dnia 4 września 2013 r., I FSK 1119/12, Lex nr 1375561.

