

ZAKRES ROZPOZNANIA SPRAWY PODATKOWEJ W POSTĘPOWANIU ODWOŁAWCZYM – UWAGI NA TLE STOSOWANIA PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ ORAZ POGLĄDÓW JUDYKATURY

Krzysztof Teszner

1. Uwagi wstępne

W nauce prawa podatkowego, jak też w praktyce jego stosowania nadal aktualne pozostają kontrowersje dotyczące wyznaczenia granic rozpoznania sprawy podatkowej przez podatkowy organ odwoławczy. Źródła tych wątpliwości tkwią nie tylko w wyrażonej w art. 127 o.p. zasadzie dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Można ich doszukać się także w odmiennym sposobie stosowania prawa podatkowego przez organ administracji podatkowej w postępowaniu odwoławczym w porównaniu z postępowaniem prowadzonym w pierwszej instancji.

Już na wstępie należy zauważyć, że w art. 13 o.p. przyjęto wadliwą konstrukcyjnie koncepcję określającą (odmiennie niż w art. 17 k.p.a. oraz art. 8 u.k.s.) organy podatkowe wyższego stopnia organami odwoławczymi. Tym niemniej jest ona nadal tolerowana z uwagi na konieczność zapewnienia prawa podatnika do zaskarżenia nieostatecznego rozstrzygnięcia wydanego przez organ podatkowy I instancji (co stanowi rozwinięcie zasady wyrażonej w art. 127 o.p.). Funkcjonowanie organów odwoławczych jest zatem związane z realizacją w toku

dwuinstancyjnego postępowania podatkowego prawa podmiotu biernego stosunku podatkowoprawnego do zaskarżenia decyzji i postanowień wydanych w indywidualnych sprawach podatnika. Stąd wyznaczenie w art. 13 o.p. poszczególnych podatkowych organów odwoławczych nastąpiło w odniesieniu do decyzji wydanych przez wskazane wprost organy I instancji.¹ Bezkrytyczne traktowanie organów odwoławczych jako organów wyższego stopnia (art. 13 § 3 o.p.) jest jednak jeszcze bardziej niefortunne w przypadkach, gdy kompetencje organów odwoławczych przyznaje się organom wydającym decyzje podatkowe w I instancji (art. 13 § 1 pkt 2 lit. c o.p.).

Z uwagi na powyższe należy przyjąć, że nie każdy organ podatkowy wyższego stopnia (korzystający z uprawnień nadzorczych) jest automatycznie organem odwoławczym. Staje się nim dopiero wtedy, gdy w sposób skuteczny zostanie urzeczywistnione prawo podatnika do wniesienia zwykłego środka zaskarżenia. Postępowanie przed organem podatkowym II instancji może być wszczęte wyłącznie z inicjatywy niezadowolonego z rozstrzygnięcia adresata decyzji wydanej w I instancji. Stosownie do art. 222 o.p. odwołanie powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Mowa tu więc niewątpliwie o sformalizowanym środku zaskarżenia, inaczej niż w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Podatnik, kwestionując rozstrzygnięcie organu I instancji oraz motywy jego podjęcia, powoduje jednak ukierunkowanie postępowania odwoławczego własnym żądaniem² oraz indywidualizuje charakter tego postępowania. Skuteczne wniesienie odwołania (tzn. uznanie, że jest ono dopuszczalne) powoduje konieczność rozpoznania sprawy w granicach wyznaczonych rozstrzygnięciem organu I instancji. Przesądza o tym pośredni tryb jego wnoszenia, tj. do organu I instancji, który przekazuje sprawę organowi odwoławczemu wraz z aktami sprawy oraz własnym stanowiskiem co do przedstawionych zarzutów.

Organ odwoławczy, rozpoznając ponownie sprawę, jest wprawdzie uprawniony do stosowania wszystkich norm prawa podatkowego (mate-

1 Szerzej K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012, s. 272.

2 H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 898.

rialnych, procesowych a nawet ustrojowych), ale nie jest związany granicami odwołania. Trafnie podkreśla się, że związanie organu odwoławczego granicami odwołania mogłoby być w niektórych przypadkach niekorzystne dla strony. Prowadziłoby bowiem do utrzymania w mocy decyzji wadliwej, jeżeli strona nie podniosłaby w odwołaniu konkretnej wady decyzji.³ W poszczególnych fazach postępowania odwoławczego, tj. w etapie czynności wstępnych, stadium rozpoznawczym oraz stadium orzeczniczym, odmiennie kształtuje się zakres stosowania prawa przez organ podatkowy. Pomijając etap czynności wstępnych związanych z formalnoprawną oceną dopuszczalności odwołania, w dalszej części opracowania zostanie poddane ocenie stosowanie przez odwoławcze organy podatkowe instytucji regulowanych przepisami art. 229 o.p. oraz art. 233 § 2 o.p. Pierwsza z nich bezwzględnie dotyczy stadium rozpoznawczego, druga natomiast – stadium decyzyjnego. Mimo to pozostają one we wzajemnej relacji,⁴ która może zostać zachwiana wskutek nadużywania przez podatkowy organ odwoławczy pewnych uprawnień, czy niekorzystania z kompetencji przez zaniechanie podjęcia określonych czynności.

2. Podstawowe problemy związane z wyznaczeniem zakresu rozpoznania sprawy w postępowaniu odwoławczym

Wyżej sygnalizowana problematyka wystąpiła w kontekście realizowanego przez autora projektu badawczego.⁵ Analiza wyroków sądów administracyjnych doprowadziła do wniosku, że w skargach podatników i ich pełnomocników dotyczących poddanej analizie kwestii, można dostrzec dwie najczęściej powtarzające się grupy zarzutów:

- 1) naruszenie art. 233 § 2 o.p. w związku z art. 229 o.p. i 127 o.p. przez przeprowadzenie kluczowych dowodów w sprawie, w tym przesłuchania stron i świadków dopiero przez organ II instan-

3 W. Chróścielewski, *Organ administracji publicznej w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 164; J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 1998, s. 259.

4 S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 92.

5 Projekt „Stosowanie instytucji rozprawy przez organy administracji publicznej w postępowaniu podatkowym” finansowany ze środków NCN na podstawie decyzji nr DEC–2011/01/B/HS5/02599; K. Teszner, *Rozprawa w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2014, s. 82.

cji, co pozbawiło stronę prawa do dwukrotnego merytorycznego rozpoznania sprawy i naruszało dwuinstancyjność,⁶

- 2) naruszenie art. 233 § 2 o.p. przez nieuprawnione wydanie decyzji kasacyjnej i uchylenie się od zastosowania art. 229 o.p. – z uwagi na konieczność, zdaniem organu odwoławczego, przeprowadzenia postępowania dowodowego „w znacznej części”, a tym samym nadużycie uprawnień kasacyjnych, które powinny być stosowane wyjątkowo.⁷

Ponadto w skargach do sądów administracyjnych dostrzegalnym problemem jest niekorzystanie przez podatkowe organy odwoławcze z instytucji postępowania wyjaśniającego, jaką niewątpliwie jest rozprawa. W tym przypadku zarzut naruszenia art. 200a o.p. sprowadza się do nieprzeprowadzenia rozprawy z urzędu mimo przeświadczenia podatnika (pełnomocnika procesowego) o takim obowiązku albo też nieuzasadnionej odmowy przeprowadzenia rozprawy na wniosek strony.

W związku z powyższym wciąż aktualne pozostaje pytanie o granice rozpoznania sprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym oraz relacje między art. 229 o.p. (w tym możliwość przeprowadzenia rozprawy w trybie art. 200a o.p.) i 233 § 2 o.p. Z pierwszego z powyższych przepisów wynika wyraźnie, że:

- 1) w trakcie postępowania odwoławczego organ II instancji może przeprowadzić wyłącznie postępowanie uzupełniające. Jego celem jest uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie.⁸ Alternatywnie może zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi podatkowemu I instancji, który wydał decyzję. Najpierw powinien jednak poddać analizie zarzuty podniesione w odwołaniu od decyzji oraz żądania zgłoszone przez stronę, jak też dowody je uzasadniające.
- 2) Przepis art. 229 o.p. przesądza więc o randze uzupełniającej tego postępowania, które jest tylko dodatkowe w stosunku do

6 Wyrok NSA z dnia 8 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1421/12, CBOSA.

7 Wyrok WSA z dnia 12 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1057/07; wyrok WSA z dnia 22 października 2009 r., I SA/Gd 582/09, CBOSA.

8 K. Teszner, Stosowanie prawa podatkowego przez organ podatkowy w postępowaniu odwoławczym, [w:] XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonania i wnioski na przyszłość, red. Z. Ofiarski, Szczecin 2014, s. 601.

- postępowania przeprowadzonego w I instancji. Organ odwoławczy nie może więc przeprowadzić tego postępowania w pełnym zakresie. Jego zasadniczym celem powinno być bowiem uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie.⁹
- 3) Użyte w art. 229 o.p. sformułowanie „może przeprowadzić” powinno być przez organ odwoławczy interpretowane jako obowiązek przeprowadzenia postępowania,¹⁰ a przynajmniej jako nakaz dokonania pozytywnej lub negatywnej oceny potrzeby przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego.¹¹ Oceny tej organ II instancji dokonuje, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy, w szczególności także żądania strony oraz wskazane przez nią konkretne dowody uzasadniające to żądanie, których nie może zignorować, o ile strona je zgłosi. Jeżeli podatnik zgodnie z obowiązkiem wynikającym z art. 222 o.p. wskazał istotny dla rozstrzygnięcia sprawy dowód, to nieprzeprowadzenie go przez organ odwoławczy powoduje naruszenie art. 229 o.p.¹²
- 4) Z obowiązku przeprowadzenia przez organ odwoławczy postępowania uzupełniającego, zmierzającego do wydania powtórnego rozstrzygnięcia merytorycznego zgodnie z zasadą dwuinstancyjności, zwalania organ odwoławczy jedynie zaistnienie przesłanek określonych w art. 233 § 2 o.p., tj. z uwagi na konieczność uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Ich zaistnienie powoduje, że organ ten nie ma możliwości wyboru i powinien wydać decyzję kasacyjną. Organ odwoławczy powinien przy tym uzasadnić istnienie przesłanek wymienionych w art. 233 § 2 o.p. oraz wskazać przyczyny braku możliwości zastosowania art. 229 o.p.

Analiza powyższych przepisów wskazuje na wyraźne nawiązanie do zasady zupełności materiału dowodowego wyrażonej w art. 187 § 1

9 A. Kabat, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 921; K. Teszner, Stosowanie prawa podatkowego..., s. 602

10 S. Presnarowicz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1081.

11 H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 4, Warszawa 2013, s. 985.

12 Wyrok NSA z dnia 17 marca 2003 r., I SA/Ka 130/02, Lex nr 142771.

o.p. Materiał dowodowy przy rozpoznaniu sprawy powinien być cały (kompletny), co nakłada na organ podatkowy obowiązek jego starannego zgromadzenia. Powoduje to jednak cały szereg pytań i wątpliwości, dotyczących następujących kwestii:

- 1) Czy organ odwoławczy może dopuścić w postępowaniu nowe dowody i uwzględnić nowe okoliczności faktyczne, czy też bazując na materiale zebrany przez organ I instancji, wyłącznie uzupełniając przesłuchiwać tych samych świadków, czy przeprowadzać dowód z tych samych biegłych?
- 2) Czy organ odwoławczy może uzupełniać (konwalidować) zaniebdania organu I instancji w zbieraniu materiału dowodowego, a jeśli tak, to w jakim zakresie?
- 3) Czy w postępowaniu odwoławczym obowiązuje wyłączenie dopuszczalności nowych dowodów i nowych okoliczności faktycznych oraz zakaz ich uwzględniania?
- 4) Ile dowodów i jakiej kategorii może przeprowadzić organ odwoławczy, zważywszy, że może przeprowadzić wyłącznie postępowanie dodatkowe i uzupełniające?
- 5) Czy dysponowanie przez organ odwoławczy szerszym materiałem dowodowym pozyskanym w trybie art. 229 o.p., również takim, który nie był znany organowi I instancji, narusza zasadę dwuinstancyjności?
- 6) Jak rozumieć użyte w art. 233 § 2 o.p. pojęcie „rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego [...] w znacznej części”?

3. Zakres rozpoznania sprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym a obowiązek respektowania zasad postępowania podatkowego

Wydaje się, że większość z tych wątpliwości można by uniknąć, gdyby ustawodawca zamiast odwoływać się do konieczności uzupełniania dowodów czy też przeprowadzania postępowania dowodowego, określił w art. 233 § 2 o.p. inne przesłanki wydawania decyzji kasacyjnych, odwołując się przede wszystkim do zasad ogólnych postępowania podatkowego. Powinien on raczej użyć sformułowania „rozstrzygnięcie

sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub w znacznej części”. Należy bowiem podkreślić, że przepisów art. 229 o.p. i 233 § 2 o.p. nie można interpretować w oderwaniu od zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.). Organ odwoławczy nie został zwolniony z jej stosowania. Skoro zatem jest nią związany, to w toku postępowania odwoławczego powinien podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy podatkowej. W tym kontekście art. 229 o.p. należy rozumieć jako powinność organu odwoławczego, który powinien działać zgodnie z zasadami prawdy obiektywnej i dwuinstancyjności.

Z zasady prawdy obiektywnej można także wprost wywieść obowiązek uwzględniania przez organ odwoławczy nowych dowodów i nowych okoliczności faktycznych pod warunkiem, że nie wykraczają poza granice przedmiotu sprawy. Podstawowym celem dodatkowego postępowania jest uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie, a tym samym przepis art. 229 o.p. przesądza o randze uzupełniającej tego postępowania, które jest tylko dodatkowe w stosunku do postępowania przeprowadzonego w I instancji. Oznacza to, że organ odwoławczy nie może przeprowadzić tego postępowania w pełnym zakresie, a jedynie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie.¹³ Tym niemniej w postępowaniu dowodowym prowadzonym na etapie postępowania odwoławczego nie obowiązuje wyłączenie dopuszczalności nowych dowodów i nowych okoliczności faktycznych ani też jakikolwiek zakaz ich uwzględniania. Występują bowiem sytuacje, kiedy strona postępowania podatkowego dopiero w końcowym etapie postępowania odwoławczego zgłasza jakiś dowód (np. umowę cywilnoprawną¹⁴).

W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że wyznaczenie granic postępowania uzupełniającego wymaga każdorazowo odniesienia się do konkretnej sytuacji. Ustalenie w powyższym zakresie musi wiązać się z oceną materiału dowodowego zebranego w I instancji i znajdującego odzwierciedlenie w aktach sprawy oraz z ustaleniem przez organ odwoławczy, jakich jeszcze czynności z zakresu

13 A. Kabat, [w:] S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2011, s. 887; K. Teszner, *Stosowanie prawa podatkowego...*, *op. cit.*, s. 602.

14 Wyrok WSA z dnia 6 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 422/09, Lex nr 541951.

postępowania dowodowego należy dokonać. Następnie konieczne jest odniesienie i porównanie dotychczas zebranego materiału dowodowego przez organ I instancji i dokonanych czynności organu odwoławczego.¹⁵ W innych orzeczeniach sądy wskazywały, że ocena, czy postępowanie dowodowe stanowić będzie tylko dopełnienie już przeprowadzonego, czy też będzie ono przeprowadzane w znacznej części, zależy od okoliczności danej sprawy. Przesadzająca jest jednak nie ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.¹⁶

W literaturze, analizując art. 229 o.p., wyrażono pogląd, że znaczenie zawartego w tym przepisie słowa „dodatkowe” należy ustalać, mając na uwadze konkretny stan faktyczny i prawny oraz skalę potencjalnych czynności wyjaśniających. Również zaniedbania organu I instancji ocenione jako brak rozpoznania sprawy mogłyby zostać naprawione w postępowaniu odwoławczym, jeżeli uzupełnienie dowodów i materiału dowodowego w sprawie sprowadzałoby się do prostych, niewymagających większego wysiłku działań organu odwoławczego, a okoliczności sprawy wskazywałyby na zasadność odwołania.¹⁷ Opoowiedziano się także za szeroką interpretacją użytych w art. 229 o.p. zwrotów „dodatkowe postępowanie” oraz „w celu uzupełnienia dowodów i materiałów”, dając możliwość przeprowadzenia każdego potrzebnego dowodu przez organ odwoławczy.¹⁸

Przyjęcie takiego stosowania art. 229 o.p. umożliwi dysponowanie znacznie szerszym materiałem dowodowym, również takim, który nie był znany organowi I instancji. Wpływa to nie tylko na ustalenia dokonywane przez organ odwoławczy, ale może równocześnie powodować wątpliwości co do zgodności z zasadą dwuinстанcyjności. W doktrynie w powyższej kwestii zarysowały się dwa przeciwstawne stanowiska. Według pierwszego z nich organ odwoławczy nie może przeprowadzić sprawy we własnym zakresie, a tym samym konwalidować postępowania pierwszoinstancyjnego, jeżeli stwierdzi, że organ

15 Wyrok WSA z dnia 6 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Sz 851/12, Lex nr 1334013; wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r., sygn. akt I GSK 682/09, Lex nr 744846.

16 Zob. wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2010 r., sygn. akt I FSK 662/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FSK 455/08, Lex nr 524596; wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r., sygn. akt II FSK 885/07, Lex nr 492423.

17 Z. Kmiecik, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 88.

18 J. Zimmermann, *Administracyjny tok instancji*, Kraków 1986, s. 92.

I instancji nie dysponował niezbędnymi dowodami i nie przeprowadził postępowania dowodowego w celu ich uzyskania. Zamyka to drogę do rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy, który powinien wydać w tej sytuacji decyzję w trybie art. 233 § 2 o.p. W przeciwnym razie naruszyłyby zasadę dwuinstancyjności.¹⁹

Według drugiego poglądu przepisu art. 229 o.p. nie można rozpatrywać w oderwaniu od innych zasad ogólnych postępowania, w tym dochodzenia prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) i szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o.p.). Dwuinstancyjność postępowania nie jest celem samym w sobie, ale stanowi rodzaj systemowej gwarancji poszanowania jego rzetelności, podporządkowanej prawidłowemu załatwieniu sprawy w sposób najmniej uciążliwy dla strony i bez uzasadnionej zwłoki.²⁰ Pogląd ten został podzielony także w niektórych wyrokach sądów administracyjnych. Wskazywano w nich na szersze uprawnienia organów odwoławczych do uzupełnienia postępowania uzupełniającego, jeżeli zachodzi konieczność przeprowadzenia dowodu lub kilku dowodów (np. zasięgnięcie opinii biegłego czy przesłuchanie kilku świadków). Wyłączono wówczas możliwość wydania decyzji kasacyjnej, podkreślając, że przeprowadzenie przez organ odwoławczy dowodów z opinii biegłych jest zgodne z art. 229 o.p., a zarzut naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania jest bezzasadny.²¹ Trafnie więc wskazywano, że z faktu, że organ odwoławczy przeprowadził uzupełniające postępowanie dowodowe, w żadnym razie nie można jeszcze wywodzić, że naruszył tym samym zasadę dwuinstancyjności.²² Naruszenie tej zasady nastąpiłoby natomiast, gdyby uzupełnienie materiału dowodowego dotyczyłoby najistotniejszych, najobszerniejszych dla postępowania okoliczności w takim zakresie, w jakim należało to do istoty obowiązków organu pierwszej instancji.²³

19 B. Adamiak, [w:] System prawa administracyjnego, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 9, Prawo procesowe administracyjne, Warszawa 2010, s.218, i n.

20 Z. Kmiecik, *Odwołania...*, *op. cit.*, s. 87.

21 Wyrok WSA z dnia 28 stycznia 2009 r., sygn. akt I SA/Op 345/08, Lex nr 504662; wyrok WSA z dnia 25 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Op 134/09, Lex nr 550379.

22 Wyrok NSA z 8 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1421/12; wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011 r., sygn. akt II FSK 2061/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 15 września 2011 r., sygn. akt I FSK 1284/10, CBOSA; wyrok WSA z dnia 20 maja 2008 r., sygn. akt I SA/Wr 4/08, Lex nr 472341.

23 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 12 lipca 2013 r., sygn. akt VIII SA/Wa 66/13.

Organ odwoławczy uprawniony jest także zlecić przeprowadzenie dodatkowego postępowania uzupełniającego organowi, który wydał decyzję w I instancji. Decyzja co do wyboru formy tego postępowania jest wyłączną kompetencją organu odwoławczego. Organ I instancji nie może jednak wyręczać organu odwoławczego w prowadzeniu postępowania uzupełniającego, a jego rola sprowadza się do pomocy prawnej. Gospodarzem prowadzonego postępowania jest bowiem organ odwoławczy, który zbiera dowody, ocenia je, ustala na ich podstawie fakty, a następnie ich konsekwencje prawne adresowane do stron postępowania.²⁴ Należy podkreślić, że organ odwoławczy nie jest niczym nieograniczony w wyborze formy prowadzenia postępowania uzupełniającego. Nie jest więc prawidłowa często spotykana praktyka uchylenia się od prowadzenia postępowania uzupełniającego i każdorazowe jego zlecenie organowi I instancji. Organ odwoławczy powinien postępować zgodnie z zasadą szybkości i prostoty postępowania postępowania (art. 125 o.p.), biorąc pod uwagę bliskość i dostępność środków dowodowych.

4. Granica między uzupełniającym postępowaniem dowodowym (art. 229 o.p.) a postępowaniem dowodowym prowadzonym w znacznej części (art. 233 § 2 o.p.)

Możliwość wydania przez organ odwoławczy decyzji kasacyjnej w trybie przewidzianym w art. 233 § 2 o.p. jest wyjątkiem, stanowiącym odstępstwo od zasady merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy. W orzecznictwie trafnie podkreśla się, że w świetle przepisów art. 127 i art. 233 § 2 o.p. istota dwuinstancyjnego postępowania polega na tym, że organ odwoławczy obowiązany jest do rozpoznania sprawy tylko wtedy, gdy na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego doszło do niezbędnych ustaleń dotyczących stanu faktycznego sprawy i jednocześnie brak jest podstaw do zastosowania dyspozycji wynikającej właśnie z art. 229 o.p.²⁵ Dlatego też samo uzupełnienie dowodów nie jest wystarczającą przesłanką do kasacji decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi I instancji. Organ odwoławczy po-

24 Wyrok WSA z dnia 6 listopada 2009 r., sygn. akt I SA/Lu 422/09, Lex nr 541951.

25 Wyrok WSA z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 507/13, Lex nr 1406219.

winien w sposób przekonujący uzasadnić w decyzji, dlaczego nie jest możliwe przeprowadzenie postępowania uzupełniającego i tym samym odstąpił od zastosowania art. 229 o.p., jak też uzasadnić istnienie przesłanek wymienionych w art. 233 § 2 o.p.²⁶ Treść tych przepisów oraz konieczność ich prawidłowego stosowania wymusza więc na organie odwoławczym wyjaśnienie zakresu postępowania dowodowego, które może zostać przeprowadzone w postępowaniu odwoławczym.²⁷

Wątpliwości interpretacyjne może budzić zastosowanie art. 233 § 2 o.p. w przypadku uznania przez organ odwoławczy, że postępowanie dowodowe powinno być przeprowadzone „w znacznej części”. Niewątpliwie zależy to od okoliczności konkretnej sprawy, jednak w orzecznictwie sądów administracyjnych zostały wyrażone w tej kwestii dwa poglądy. Według pierwszego z nich o tym, czy postępowanie organu odwoławczego wykracza poza zakres postępowania uzupełniającego, decyduje znaczenie badanych dowodów dla rozstrzygnięcia sprawy, oceniane na tle zebranego już materiału dowodowego.²⁸ Zgodnie z drugim poglądem, który należy zaaprobować, o tym, czy postępowanie dowodowe stanowić będzie tylko dopełnienie już przeprowadzonego, czy też będzie ono przeprowadzane „w znacznej części”, przesadza jednak nie ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.²⁹

W innych orzeczeniach wskazywano, że nie można uznać, że uzupełniające przesłuchanie dwóch świadków stanowi „znaczną część” postępowania dowodowego.³⁰ Ponadto dopuszczalność kasacji decyzji wyłącza konieczność przeprowadzenia dowodu lub kilku dowodów (np. zasięgnięcie opinii biegłego lub przesłuchanie kilku świadków), które mieści się w kompetencji organu odwoławczego do uzupełnienia postępowania wyjaśniającego.³¹ Natomiast z koniecznością przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części będzie wiązało się po-

26 Wyrok WSA z dnia 19 września 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 532/14, Lex nr 1512438.

27 Wyrok NSA z dnia 5 czerwca 2013 r., sygn. akt II GSK 1032/11, Lex nr 1352885.

28 Wyrok WSA z dnia 22 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 514/13, Lex nr 1368594.

29 Wyrok NSA z dnia 8 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1421/12; wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2014 r., sygn. akt II FSK 1256/12; wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2010 r., sygn. akt I FSK 662/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2009 r., sygn. akt II FSK 455/08, Lex nr 524596; wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r., sygn. akt II FSK 885/07, Lex nr 492423.

30 Wyrok WSA z dnia 2 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Wr 1255/08, Lex nr 532477.

31 Wyrok WSA z dnia 18 stycznia 2010 r., sygn. akt I SA/Op 344/09, Lex nr 600002.

nowne oszacowanie dochodu z podnajmu hotelu oraz ustalenie faktu realizacji umowy czarteru.³² Zawsze więc będą decydowały okoliczności konkretnej sprawy oraz waga i ciężar gatunkowy faktów podlegających dowodzeniu, a nie liczba dowodów.

5. Charakter art. 233 § 2 o.p. a ryzyko nadużywania uprawnień kasacyjnych przez podatkowe organy odwoławcze

W judykaturze podkreśla się, że art. 233 § 2 o.p. ma charakter uznaniowy, a nie związany.³³ Pogląd ten jest skutkiem użytego w konstrukcji tego przepisu zwrotu „organ odwoławczy może uchylić”. Przemawia to za pewną swobodą organu odwoławczego w wyborze rodzaju decydowania. Zastosowanie powyższego przepisu przez organ odwoławczy będzie jednak możliwe wyłącznie wówczas, gdy wystąpią wskazane w nim przesłanki. W powołanym wyżej orzeczeniu NSA podkreślił, że wystąpienie tych przesłanek nie obliguje organu odwoławczego do wydania rozstrzygnięcia kasacyjnego, ponieważ ma on możliwość samodzielnego prowadzenia postępowania uzupełniającego, także przy wykorzystaniu organu I instancji, stosownie do art. 229 o.p. Wydaje się więc, że uprawnienie organu odwoławczego do wydawania decyzji kasacyjnej nie powinno być nadużywane z uwagi na wyżej określone możliwości.

Nie sposób podważyć trafności stanowiska, że fakultatywny charakter działania organu odwoławczego wynikającego z art. 233 § 2 o.p. powoduje nadmierne i często nieuzasadnione korzystanie z niego przez wydawanie decyzji kasacyjnych.³⁴ Jak słusznie podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 19 marca 2013 r., oddalającym skargę kasacyjną dyrektora izby skarbowej, „decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia może być podjęta wyłącznie w sytuacji, gdy postępowanie w pierwszej instancji przeprowadzone zostało z rażącym naruszeniem norm prawa procesowego.

32 Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2006 r., sygn. akt II FSK 1315/05, Lex nr 317367.

33 Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011, sygn. akt II FSK 1828/09, CBOSA; wyrok WSA z dnia 23 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Op 331/07, Lex nr 459191.

34 Wyrok WSA z dnia 26 czerwca 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 263/13, Lex nr 1350738; wyrok WSA z dnia 15 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/OI 96/08, Lex nr 467769.

Żadne inne wady postępowania, ani wady decyzji podjętej w pierwszej instancji nie dają organowi odwoławczemu podstaw do wydania decyzji kasacyjnej tego typu”.³⁵ Nie może więc ograniczać się wyłącznie do stwierdzenia, że decyzja organu I instancji zawiera wady formalne i merytoryczne.³⁶ Podstawą rozstrzygnięcia w rozumieniu art. 233 § 2 o.p. nie może być także niewłaściwa wykładnia oraz wyrażanie poglądów prawnych w przedmiocie prawa materialnego. Jeżeli więc organ odwoławczy nie podzieliła zapatrywań prawnych organu niższej instancji, to wskazując prawidłową argumentację, powinien wydać decyzję na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p.³⁷

Możliwości stworzone w art. 229 o.p. w zakresie przeprowadzenia dodatkowego postępowania uzupełniającego, a także związanie zasadą prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) sprawiają, że nie można akceptować biernej postawy niektórych organów podatkowych odnośnie do prowadzenia dodatkowego postępowania uzupełniającego oraz nadużywania uprawnień kasacyjnych. W trakcie realizowanego projektu badawczego³⁸ wykazano bowiem, że niemal wszystkie objęte badaniem podatkowe organy odwoławcze korzystały z kompetencji określonych w art. 233 § 2 o.p., uchylając decyzje organów podatkowych I instancji i przekazując sprawę do ponownego rozparzenia z uwagi na konieczność znacznego uzupełnienia materiału dowodowego. W badanej grupie 8 samorządowych kolegiów odwoławczych nie stosowało możliwości, jakie daje art. 229 o.p., a wydawano wyłącznie decyzje kasacyjne w trybie art. 233 § 2 o.p. Potwierdzono zatem nadużywanie uprawnień do wydawania decyzji kasacyjnych skoro nie prowadzono postępowania uzupełniającego, ani też nie zlecano go organowi I instancji. Nie można także z góry założyć, że wszystkie rozpatrywane sprawy w postępowaniu odwoławczym wymagały przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub znacznej części przez organ I instancji.³⁹

35 Wyrok NSA z dnia 19 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 1466/11, Lex nr 1340062.

36 Wyrok WSA z dnia 7 grudnia 2010 r., sygn. akt I SA/Ld 1117/10, Lex nr 751438.

37 Por. wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2076/12, Lex nr 1572421 oraz wyrok WSA z dnia 16 września 2010 r., sygn. akt I SA/Ke 346/10, Lex nr 748888.

38 Projekt „Stosowanie instytucji rozprawy przez organy administracji publicznej w postępowaniu podatkowym” finansowany ze środków NCN na podstawie decyzji nr DEC–2011/01/B/H55/02599.

39 K. Teszner, *Rozprawa...*, op. cit., s. 140.

Należy zatem przyjąć, że organ odwoławczy może uchylić decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ z uwagi na uchybienia w postępowaniu dowodowym wyłącznie w dwóch przypadkach. Po pierwsze – gdy postępowanie dowodowe nie było prowadzone przez ten organ w ogóle, po drugie – gdy postępowanie dowodowe było prowadzone na tyle wadliwie, że powinno być przeprowadzone w znacznej części.⁴⁰ Zbliżone stanowisko zostało przyjęte w przeważającym orzecznictwie sądów administracyjnych, z jednoczesnym zwróceniem uwagi na niedopuszczalność wykładni rozszerzającej przepisu art. 233 § 2 o.p., rozumianego jako wyjątek od zasady podejmowania rozstrzygnięć merytorycznych.

Wylimowanie negatywnej praktyki w zakresie nadużywania uprawnień kasacyjnych jest również istotne w obliczu skutków decyzji wydanej na podstawie art. 233 § 2 o.p. Jednym z nich jest powrót do postępowania przed organem I instancji ze wszystkimi konsekwencjami i uprawnieniami strony, w tym do czynnego jej uczestnictwa w postępowaniu dowodowym. Strona uprawniona jest zatem do składania wyjaśnień, przedstawiania dowodów oraz wnioskowania o ich przeprowadzenie, a decyzja kasacyjna w żadnym razie nie pozbawia strony obrony jej interesów.⁴¹ W literaturze trafnie zwrócono uwagę na odmienne skutki tej decyzji w zależności od przyczyny kasacji.⁴² Zatem jeśli przyczyną decyzji wydanej na podstawie art. 233 § 2 o.p. była konieczność przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości, to organ I instancji ponownie rozpatrujący sprawę nie może brać pod uwagę jakichkolwiek dowodów, które zgromadził podczas poprzedniego postępowania. Decyzja kasacyjna doprowadziła bowiem do ich dyskwalifikacji. Natomiast gdy przyczyną wydania decyzji kasacyjnej była konieczność przeprowadzenia postępowania w znacznej części, obowiązkiem organu odwoławczego jest tę część wskazać. W zakresie niewskazanym organ I instancji może więc korzystać z dowodów, które uprzednio zgromadził.

40 *Ibidem*, s. 88.

41 Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2010 r., sygn. akt I FSK 496/09, Lex nr 594013.

42 J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 299.

6. Wnioski

Podsumowując powyższe ustalenia, należy podkreślić wciąż istniejące wątpliwości odnośnie do wyznaczenia zakresu rozpoznania sprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym. Wiążą się one z odmiennym stosowaniem prawa przez podatkowe organy odwoławcze. Stosowanie prawa w postępowaniu odwoławczym powinno polegać nie tylko na ponownej analizie stanu faktycznego sprawy w oparciu o materiał dowodowy zgromadzony przez organ I instancji i co do zasady na wydaniu decyzji merytorycznej w dwuinstancyjnym postępowaniu podatkowym. W sytuacji, gdy merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy nie jest możliwe z uwagi na niepełne wyjaśnienie okoliczności stanu faktycznego sprawy, stosowanie prawa przez organ odwoławczy będzie polegało na wyborze konsekwencji prawnych związanych z zastosowaniem przez niego art. 229 o.p. albo art. 233 § 2 o.p. Wyznaczeniu relacji między tymi przepisami nie sprzyja użycie zwrotów niedookreślonych w konstrukcji przesłanek, których zaistnienie uzasadnia wydanie decyzji kasacyjnej. Również bogate orzecznictwo sądów administracyjnych nie wyeliminowało ostatecznie istniejących wątpliwości. W konsekwencji dochodzi do nadużywania kompetencji przez podatkowe organy odwoławcze odnośnie do wydawania decyzji kasacyjnych.

Należy także zauważyć, że wprowadzenie przez ustawodawcę instytucji rozprawy wyłącznie w postępowaniu odwoławczym skomplikowało sytuację i doprowadziło do niespójności przepisów. O ile bowiem przepis art. 229 o.p. wyznacza granice rozprawy, wskazując na cel postępowania uzupełniającego, którym jest uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie, to wśród przesłanek uzasadniających przeprowadzenie rozprawy (art. 200a § 1 o.p.) wskazano konieczność wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy, którego narzędziem ma być przesłuchanie świadków, biegłych, ich konfrontacja czy przeprowadzenie oględzin. Osobną kwestią jest praktyczne niewykorzystywanie przez organy odwoławcze pożytecznej instytucji rozprawy podatkowej z powodu możliwości stosowania art. 229 o.p. i art. 233 § 2 o.p.

Przynajmniej część wątpliwości można usunąć, zmieniając przesłanki wydania decyzji kasacyjnej i ograniczając możliwości ich interpretacji. Problem ten został dostrzeżony przez ustawodawcę w ogólnym

postępowaniu administracyjnym, który po ponad 30 latach obowiązywania art. 138 § 2 k.p.a. w niemal niezmienionej treści zdecydował się od dnia 11 kwietnia 2011 r. na jego modyfikację.⁴³ Aktualnie przepis ten stanowi, że „organ odwoławczy może uchylić zaskarżoną decyzję w całości i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, gdy decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Przekazując sprawę, organ ten powinien wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.”

Wprowadzenie zmian w konstrukcji przesłanek z art. 138 § 2 k.p.a. zmierzało przede wszystkim do ograniczenia zbyt częstego korzystania z decyzji kasacyjnych przez organy odwoławcze w ogólnym postępowaniu administracyjnym, zawężając możliwość jej podjęcia w stopniu maksymalnym. W dalszej kolejności chodziło także o większe skrupowanie organu pierwszej instancji decyzją organu odwoławczego, a w szczególności wskazówkami zawartymi w uzasadnieniu tej decyzji. Celem tej zmiany miało być wyeliminowanie coraz częściej występujących sytuacji, w których organ pierwszej instancji, przy niezmienionym stanie faktycznym i prawnym, wydawał taką samą decyzję, pomimo że wcześniejsza decyzja została uchylona jako wadliwa, ze wskazaniem jej wad oraz tego, co organ pierwszej instancji ma zrobić.⁴⁴ W praktyce organ odwoławczy ma wprawdzie możliwość wydania decyzji kasacyjnej, ale został związany łącznym zaistnieniem dwóch przesłanek. Organ ten musi przede wszystkim w sposób niewątpliwy stwierdzić, iż działanie organu pierwszej instancji było wadliwe, bo naruszało przepisy procesowe. Nadto organ ten winien ustalić, iż konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na rozstrzygnięcie. Wadliwość prowadzonego postępowania musi więc mieć charakter kwalifikowany

43 Ustawa z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2011 r. Nr 6, poz. 18).

44 Por. uzasadnienie projektu ustawy z dnia 3 grudnia 2010 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Sejm RP VI kadencji, nr druku 2987.

i odnosić się do okoliczności mających istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie.⁴⁵

W związku z podjętymi pracami nad nową ordynacją podatkową istnieją sprzyjające warunki do określenia w art. 233 § 2 o.p. nowych przesłanek wydania decyzji kasacyjnej, wzorem przyjętych w art. 138 § 2 k.p.a., co autor opracowania zgłasza jako wniosek *de lege ferenda*. Wprowadzenie proponowanych rozwiązań z dużym prawdopodobieństwem przyczyni się do wyeliminowania podniesionych problemów oraz wpłynie na zmianę i ujednolicenie kierunku orzekania przez sądy administracyjne.

45 Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. akt II GSK 1952/12, Lex nr 1467819; wyrok WSA z dnia 13 lutego 2014 r., sygn. akt II SA/Po 1166/13, Lex nr 1432847; wyrok WSA z dnia 8 maja 2014 r., sygn. akt II SA/Ke 199/04, Lex nr 1467819.