

CZYNNOŚCI DOWODOWE W PODATKOWYM POSTĘPOWANIU ODWOŁAWCZYM

KRZYSZTOF TESZNER

Uwagi wstępne

Realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego (art. 127 o.p.) wymaga, by sprawa podatkowa została dwukrotnie rozpoznana przez dwa różne organy podatkowe, przy czym w drugiej instancji przez organ wyższego stopnia. Istotne przy tym jest by w postępowaniu odwoławczym podatkowy organ odwoławczy nie koncentrował się wyłącznie na kontroli decyzji organu I instancji i wydawaniu decyzji kasacyjnych, ale by dokonał ponownego rozstrzygnięcia sprawy w oparciu o zebrany materiał dowodowy w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, dokonując uprzednio jego rzetelnej oceny.

Pozyskiwanie materiału dowodowego następuje w trakcie postępowania wyjaśniającego, co oznacza, że to przede wszystkim na organie I instancji spoczywa obowiązek skoncentrowania całego materiału dowodowego oraz ustalenia i wyjaśnienia wszystkich istotnych w sprawie okoliczności faktycznych. Przepis art. 187 § 1 o.p. nakładający obowiązek zebrania całego materiału dowodowego, a następnie jego dogłębnego i wszechstronnego rozpatrzenia bez tzw. czynności wybiórczych nie pozostawia tu jakichkolwiek wątpliwości. Jednak szerokie rozumienie dowodu jako każdego środka niesprzecznego z prawem, który może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, oznacza, że może zaistnieć w toku postępowania potrzeba uzupełnienia dowodów, a czasami wręcz konfrontacji uczestników postępowania dowodowego. Celem niniejszego referatu jest przedstawienie oraz analiza uprawnień podatkowego organu odwoławczego w zakresie podejmowania czynności dowodowych oraz określenie granicy tych uprawnień.

1. Postępowanie uzupełniające

Z przepisu art. 229 o.p. wynika, że organ odwoławczy może przeprowadzić w toku postępowania odwoławczego dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie. Może również zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi podatkowemu pierwszej instancji, który wydał decyzję. To dodatkowe postępowanie mające na celu uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie organ odwoławczy może przeprowadzić zarówno na żądanie strony, jak i z urzędu. Powinien jednak to uczynić po dokładnym rozważeniu oraz analizie zarzutów podniesionych w odwołaniu od decyzji oraz żądań zgłoszonych przez stronę, jak też dowodów je uzasadniających. Dopiero ponowna analiza stanu faktycznego sprawy wraz z oceną zasadności zarzutów oraz żądań strony wskazanych w odwołaniu umożliwi organowi odwoławczemu dokonanie oceny pod kątem kompletności zgromadzonych dowodów i materiałów w sprawie.

Nie ulega wątpliwości, że do organu odwoławczego, analogicznie jak do organu pierwszej instancji, również odnosi się zasada prawdy obiektywnej. Oznacza to, że w toku postępowania odwoławczego powinien on podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w podatkowym postępowaniu podatkowym (art. 122 o.p.). Tym samym, w ramach posiadanych uprawnień kontrolnych, zobowiązany jest zweryfikować materiał dowodowy, dokonując przy tym oceny stanu faktycznego stwierdzonego w chwili wydania decyzji przez organ I instancji oraz rozszerzyć ramy postępowania dowodowego na okoliczności faktyczne, które organ I instancji pominął, jak również na te, które po wydaniu decyzji uległy zmianie.¹

Z powyższego wynika, że decyzja co do przeprowadzenia dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie należy do organu odwoławczego. Sformułowanie „może przeprowadzić” powinno być jednak traktowane wręcz jako obowiązek przeprowadzenia postępowania przez podatkowy organ odwoław-

1 Wyrok NSA z dnia 28 lipca 2000 r., V SA 102/00, Legalis.

czy,² a przynajmniej jako nakaz dokonania pozytywnej lub negatywnej oceny potrzeby przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego.³ Oceny tej organ dokonuje, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy, w szczególności także żądania strony oraz wskazanie na konkretne dowody uzasadniające to żądanie, których nie może zignorować, o ile strona je zgłosi. W trakcie postępowania odwoławczego stronie przysługuje bowiem prawo przedstawienia nowych dowodów, które organ podatkowy powinien wnikliwie rozpatrzyć.⁴ W orzecznictwie podkreśla się, że jeżeli podatnik, czyniąc zadość obowiązkowi wynikającemu z art. 222 o.p., wskazał istotny dla rozstrzygnięcia sprawy dowód, to nieprzeprowadzenie go przez organ odwoławczy nastąpiło z obrażą art. 229 o.p.⁵

Można jednak wskazać na zasadzie wyjątku sytuacje, gdy nie będzie konieczności prowadzenia dodatkowego postępowania uzupełniającego dowody w ramach postępowania odwoławczego. Słusznie zauważa się w literaturze, że nie zawsze możliwe będzie wskazywanie przez stronę na dowody, co będzie miało miejsce w przypadku sporu z organami podatkowymi toczącego się w przedmiocie wykładni prawa.⁶ Ten element odwołania nie może być więc traktowany jako obligatoryjny. W sytuacji gdy konkretnych dowodów nie wskazano, a także jeżeli zgłoszono stosowne żądania, a w ocenie organu odwoławczego przeprowadzone przez organ I instancji postępowanie dowodowe jest zupełne, nie ma on obowiązku przeprowadzać dodatkowe go postępowania dowodowego.

Cel dodatkowego postępowania został wyraźnie sformułowany. Jest nim uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie. Przepis art. 229 o.p. przesądza więc o charakterze tego postępowania nadając mu rangę postępowania uzupełniającego. Oznacza to istotne obostrzenie co do zakresu dodatkowego postępowania wyjaśniającego, które jest tylko dodatkowe w stosunku do postępowania przeprowadzone-

2 S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1081; B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, z. 12, s. 52.

3 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2011*, wyd. 3, Warszawa 2011, s. 1314.

4 Wyrok WSA z dnia 11 lipca 2006 r., I SA/ Łd 600/06, Lex nr 190038.

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

6 S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 1070.

go w pierwszej instancji. Jednocześnie organ odwoławczy nie może przeprowadzić tego postępowania w pełnym zakresie, a jedynie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie.⁷

W tym miejscu zasadne jest postawienie pytania o granice postępowania uzupełniającego. Chodzi o to, kiedy jeszcze mamy do czynienia z postępowaniem o charakterze uzupełniającym, a kiedy wykraczającym poza uzupełnienie, i co o tym decyduje. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wskazuje się, że ustalenie tej kwestii wymaga odniesienia się do konkretnej sytuacji. Ustalenie, że mamy do czynienia jedynie z postępowaniem w zakresie uzupełniającym, wiązać musi się z oceną materiału dowodowego dotychczas zebranego w sprawie (w I instancji) i znajdującego odzwierciedlenie w aktach sprawy oraz z ustaleniem przez organ odwoławczy, jakie jeszcze czynności z zakresu postępowania dowodowego należy przeprowadzić. Następnie konieczne jest odniesienie i porównanie dotychczas zebranego materiału dowodowego przez organ I instancji i dokonanych czynności organu odwoławczego.⁸ W innych orzeczeniach składy orzekające zgodnie wskazywały, że ocena, czy postępowanie dowodowe stanowić będzie jedynie dopełnienie już przeprowadzonego, czy też będzie ono przeprowadzonym w znacznej części, zależy od okoliczności danej sprawy. Przesadzająca przy tym jest nie ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.⁹ Można również wyróżnić wyroki wskazujące jako granicę postępowania dodatkowego (art. 229 o.p.) 2 czynniki, tj. ujawnienie konieczności uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub znacznej części oraz przedmiot rozpoznania organu odwoławczego, którym jest sprawa rozstrzygnięta decyzją organu I instancji – czyli inaczej mówiąc tożsamość sprawy.¹⁰

7 A. Kabat, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 7, Warszawa 2011, s. 887.

8 Wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r., I GSK 682/09, Lex nr 744846.

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

10 Wyrok WSA z dnia 18 marca 2008 r., I SA/Lu 788/07, Lex nr 467865; wyrok WSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., I SA/Lu 789/07, Lex nr 468211.

Na podobne czynniki wyznaczające granicę postępowania uzupełniającego zwrócono uwagę w literaturze. Warto tu odnotować poglądy Z. Kmiecika, wg którego znaczenie zawartego w art. 229 o.p. słowa „dodatkowe” trzeba ustalać, mając na uwadze konkretny stan faktyczny i prawny oraz skalę potencjalnych czynności wyjaśniających. „Zatem, nawet w przypadku ewidentnych zaniedbań organu I instancji ocenionych jako brak rozpoznania sprawy, błąd ten można naprawić 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”.¹¹ Równie szeroko należy interpretować użyte w art. 229 o.p. (oraz art. 136 k.p.a.), zwroty „dodatkowe postępowanie” oraz „w celu uzupełnienia dowodów i materiałów”, dając możliwość przeprowadzenia każdego potrzebnego dowodu przez organ odwoławczy.¹²

Zbieżne z powyższym stanowisko wyraził WSA w Opolu w wyroku z dnia 28 stycznia 2009 r.,¹³ stwierdzając, że konieczność przeprowadzenia dowodu lub kilku dowodów (np. zasięgnięcie opinii biegłego czy przesłuchanie kilku świadków) mieści się w kompetencji organu odwoławczego do uzupełnienia postępowania wyjaśniającego, wyłączając jednocześnie dopuszczalność kasacji. Ten sam sąd w innym wyroku podkreślił, że przeprowadzenie przez organ odwoławczy dowodów z opinii biegłych pozostaje w zgodzie z art. 229 o.p. i świadczy o bezzasadności zarzutu naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania.¹⁴

Trzeba przy tym rozważyć, czy organ podatkowy w postępowaniu odwoławczym może dopuścić nowe dowody i uwzględnić nowe okoliczności faktyczne, czy też powinien bazować na już zebranych materiale oraz uzupełniająco przesłuchiwać tych samych świadków i przeprowadzać uzupełniająco dowód z tych samych biegłych. Opowiadam się za pierwszym z powyższych stanowisk. Do podobnego wniosku doszedł WSA w Lublinie, stwierdzając w wyroku z 6 listo-

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

12 Zwrócił na to uwagę J. Zimmermann, *Administracyjny tok instancji*, Kraków 1986, s. 92.

13 I SA/Op 345/08, Lex nr 504662.

14 Wyrok WSA z dnia 25 listopada 2009 r., I SA/Op 134/09, Lex nr 550379.

pada 2009 r.,¹⁵ że w postępowaniu dowodowym prowadzonym na etapie postępowania odwoławczego nie obowiązuje wyłączenie dopuszczalności nowych dowodów i nowych okoliczności faktycznych ani też jakikolwiek zakaz ich uwzględniania. Bezpośrednio z zasady prawdy obiektywnej można bowiem wywieść obowiązek uwzględniania przez organ odwoławczy tego rodzaju „nowości” pod warunkiem, że nie wykraczają one poza granice tożsamości sprawy. Występują bowiem sytuacje, kiedy strona postępowania podatkowego dopiero w końcowym etapie postępowania odwoławczego zgłasza jakiś dowód, np. umowę cywilnoprawną. Przykładowo w jednej ze spraw dotyczących zryczałtowanego podatku dochodowego od dochodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów zagadnieniem spornym była ocena pominięcia na pokrycie rozliczanych wydatków określonej kwoty środków finansowych przekazanych podatnikowi na podstawie umowy przechowania. Ponieważ ujawnienie i przedłożenie umowy u schyłku postępowania odwoławczego, pomimo jej sporządzenia w okresie znacznie poprzedzającym wszczęcie postępowania w sprawie, budziło wątpliwości co do jej wiarygodności, oba składy orzekające podzieliły stanowisko organów podatkowych, że istniały podstawy do wyjaśnienia wątpliwości w trybie art. 229 o.p., a nie jak żądał pełnomocnik podatnika, wydania decyzji na podstawie art. 233 § 2 o.p.¹⁶

Skorzystanie przez organ odwoławczy z możliwości, jakie daje art. 229 o.p., powoduje, że może on dysponować znacznie szerszym materiałem dowodowym, oczywiście również takim, który nie był znany organowi I instancji. Rzutuje to na ustalenia dokonywane przez organ odwoławczy i jednocześnie może rodzić wątpliwości co do zgodności z zasadą dwuinstancyjności. W ocenie B. Adamiak organ odwoławczy nie może przeprowadzić sprawy we własnym zakresie, a tym samym konwalidować postępowania pierwszoinstancyjnego, jeżeli stwierdzi, że organ I instancji nie dysponował niezbędnymi dowodami i nie przeprowadził postępowania dowodowego w celu ich uzyskania. Zamyka to jej zdaniem drogę do rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy, gdyż w przeciwnym razie konwalidacja ta naruszałaby zasadę dwu-

15 Wyrok WSA z Lublinie z dnia 6 listopada 2009 r., I SA/Lu 422/09, Lex nr 541951.

16 Wyrok NSA z dnia 21 maja 2010 r., II FSK 20/09, Lex nr 596150.

instancyjności.¹⁷ Wg odmiennego stanowiska prezentowanego przez Z. Kmiecika, 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.¹⁸ Pogląd ten został podzielony w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdzie podniesiono, że z faktu, że organ odwoławczy przeprowadza uzupełniające postępowanie dowodowe, w żadnym razie nie można wysnuć wniosku, że narusza tym samym zasadę dwuinstancyjności. Okoliczność, iż ocena zgromadzonych w sprawie dowodów dokonana przez organ drugiej instancji jest pełniejsza aniżeli przedstawiona w decyzji organu niższego stopnia (dokładniej uzasadniona), nie uprawnia do wywiedzenia wniosku o przeprowadzeniu całego postępowania dowodowego dopiero na etapie postępowania odwoławczego. Zatem uzupełnienie materiału dowodowego przez organ odwoławczy nie narusza zasady dwuinstancyjności postępowania.¹⁹

Organ odwoławczy może sam przeprowadzić dodatkowe postępowanie uzupełniające dowody i materiały w sprawie bądź też zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję w I instancji. Decyzja w tym zakresie, tj. co do wyboru formy tego postępowania, leży w wyłącznej kompetencji organu odwoławczego. Istotne przy tym jest, że organ I instancji nie może wyręczać organu odwoławczego w prowadzeniu postępowania uzupełniającego, ale jego rola sprowadza się do organu pomocy prawnej. Mimo zlecenia prowadzenia dodatkowego postępowania uzupełniającego w trybie art. 229 o.p., gospodarzem prowadzonego postępowania jest organ odwoławczy, który zbiera dowody, ocenia je, ustala na ich podstawie fakty, a następnie ich konsekwencje prawne adresowane do stron postępowania.²⁰

17 B. Adamiak, (w:) System Prawa Administracyjnego t. 9, Prawo procesowe administracyjne, red. H. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 218 i n.

18 Z. Kmiecik, *op. cit.*, s. 87.

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

20 Wyrok WSA z Lublinie z dnia 6 listopada 2009 r., I SA/Lu 422/09, Lex nr 541951.

2. Rozprawa podatkowa

Wprowadzona w 2007 r. do Ordynacji podatkowej tzw. rozprawa podatkowa (art. 200a–200d o.p.) jest elementem podatkowego postępowania odwoławczego i mieści się w granicach dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie.²¹ Można powiedzieć, że art. 229 o.p. stanowi granicę prowadzenia przez organ odwoławczy rozprawy podatkowej, której to granicy organ ten nie może przekroczyć. Rozprawę podatkową należy traktować jako formę prowadzenia czynności w postępowaniu dowodowym, która funkcjonuje obok postępowania gabinetowego. W literaturze obydwie z wymienionych form czynności uważa się za równorzędne,²² jednak zakres zastosowania rozprawy jest znacznie bardziej ograniczony. Odwoławcze organy podatkowe znacznie częściej przeprowadzają dodatkowe postępowanie wyjaśniające w formie gabinetowej, zupełnie marginalizując instytucję rozprawy podatkowej. Z jednej strony wydaje się to naturalne. Pierwsze z tych postępowań wydaje się być mniej sformalizowane a przy tym, co istotne, mogą być w jego trakcie przeprowadzone te same czynności dowodowe co podczas rozprawy. Jednak niewątpliwą zaletą rozprawy podatkowej jest możliwość skoncentrowania w jednym miejscu i czasie wszystkich uczestników postępowania, którzy poszczególnych czynności procesowych dokonują ustnie i bezpośrednio.²³

Ponadto konstrukcja rozprawy w postępowaniu podatkowym oparta została na elementach kontradyktoryjności przez wprowadzenie udziału upoważnionego pracownika organu I instancji, od którego decyzji zostało wniesione odwołanie.²⁴ Użyty w art. 200c § 3 o.p. zwrot „w rozprawie uczestniczy” oznacza, że jest to udział w czynnościach rozprawy, w tym związany ze składaniem wyjaśnień, zadawaniem pytań świadkom i nie można go sprowadzać do asystowania

-
- 21 S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 993; *idem*, Rozprawa w postępowaniu podatkowym, (w:) Ordynacja podatkowa w praktyce, Białystok 2007, s. 77.
- 22 T. Zbrojewski, (w:) H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja..., s. 1231; G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, Postępowanie administracyjne ogólne, Warszawa 2003, s. 575.
- 23 Zwracał na to uwagę W. Dawidowicz, Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu, Warszawa 1962, s. 154.
- 24 B. Adamiak, (w:) System Prawa Administracyjnego, t. 9, Prawo procesowe administracyjne, red. H. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s.220.

czynnościom podejmowanym przez innych uczestników w toku rozprawy.²⁵ Rozprawa – i w tym tkwi istotny jej walor – umożliwia konfrontację stanowisk i argumentacji organu I instancji oraz strony postępowania, choć oczywiście nie może być tu mowy o klasycznej postaci kontrydiktoryjności. Pracownik organu I instancji nie staje się bowiem stroną postępowania, zaś organ odwoławczy nie jest arbitrem, choć jego rola w pewnym sensie urasta do roli rozstrzygającego.

Niezwykle rzadkie przypadki prowadzenia czynności dowodowych przez podatkowe organy odwoławcze w formie rozprawy podatkowej²⁶ mogą dziwić w kontekście konstrukcji art. 200a o.p., z którego wynika sformułowany przez ustawodawcę nakaz jej prowadzenia w określonych sytuacjach. Trzeba jednak przyznać, że rozprawa ogranicza organ odwoławczy w wyborze przeprowadzenia sposobu uzupełniającego postępowania dowodowego. Obligatoryjne przeprowadzenie rozprawy oznacza, że organ nie może już zlecić przeprowadzenia dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie organowi, który wydał decyzję w I instancji. Zarządzenie rozprawy podatkowej przez organ odwoławczy oznacza również rezygnację z wydania decyzji kasacyjnej na podstawie art. 233 § 2 o.p. i z przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. Teoretycznie nie można jednak odmówić organowi tego prawa w późniejszym etapie w zależności od wyników rozprawy. W jej trakcie może bowiem okazać się, że istnieje konieczność przeprowadzenia szeregu czynności dowodowych, np. wskutek ujawnienia nieprawidłowości w postępowaniu pierwszoinstancyjnym bądź braki w materiale dowodowym nie będą mogły być naprawione przez organ odwoławczy, ponieważ czynności wykraczałyby poza zakres dodatkowego postępowania uzupełniającego. W tym przypadku organ odwoławczy nie będzie miał in-

25 P. Pietrasz, K. Teszner, Elementy kontrydiktoryjności w procedurze podatkowej prowadzonej przez samorządowe organy podatkowe – wybrane zagadnienia, „Administracja Publiczna 2010, nr 2, s. 169; podobnie B. Adamiak, Czy rozprawa uprości postępowanie odwoławcze?, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 1, s. 39; odmiennie D. Strzelec, Naruszenia przepisów postępowania związane z instytucją rozprawy, „Prawo i Podatki” 2008, nr 10, s. 32.

26 Wg sondy „Dziennika Gazeta Prawna” przeprowadzonej w izbach skarbowych, w ciągu 5 lat funkcjonowania tej instytucji w całej Polsce odbyło się zaledwie 31 rozpraw podatkowych, zob. Rozprawa podatkowa nie działa. W ciągu 5 lat odbyło się ich jedynie 31, „Dziennik Gazeta Prawna” z 19 października 2011, <http://www.gazetaprawna.pl/drukowanie/558046>

nej możliwości, niż uchylić decyzję organu I instancji na podstawie art. 233 § 2 o.p. oraz przekazać sprawę do ponownego rozpoznania.²⁷

Na podstawie art. 200a § 1 o.p. można wyróżnić co do zasady następujące podstawy przeprowadzenia rozprawy z urzędu, tj.

- zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków,
- zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale biegłych,
- zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy w drodze oględzin,
- zachodzi potrzeba sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania.

Jest to zamknięty katalog przypadków i w razie zaistnienia chociażby jednego z nich organ odwoławczy jest zobligowany przeprowadzić rozprawę podatkową. Jednocześnie podkreśla się w judykaturze, że rozprawa nie może być formą wyjaśniania zasadniczych wątpliwości stanu faktycznego sprawy, a zakres jej dopuszczalności w celu wyjaśniania istotnych okoliczności stanu faktycznego nie może naruszać zasady dwuinstancyjności, jako jednej z podstawowych gwarancji procesowych praw strony. Rozprawa administracyjna jako środek dowodowy postępowania odwoławczego ograniczona jest przesłankami wymienionymi w art. 200a § 1 o.p. i oceną uzasadnionych racji zastosowania tego dowodu.²⁸ Na organie odwoławczym spoczywa więc obowiązek analizy, czy w świetle okoliczności sprawy zachodzą przesłanki do przeprowadzenia rozprawy, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej organ nie ma możliwości uchylenia się od tego obowiązku.

Z uwagi na użycie przez ustawodawcę liczby mnogiej względem środków dowodowych wymienionych w konstrukcji przesłanek do przeprowadzenia rozprawy, tj. „przy udziale świadków lub biegłych”, mogą powstać wątpliwości, czy obowiązek przeprowadzenia rozprawy powstaje dopiero, gdy zachodzi konieczność przesłuchania minimum dwóch świadków lub wysłuchania minimum dwóch biegłych. Nie po-

27 D. Strzelec, *op. cit.*, s. 33.

28 Zob. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2164/08, CBOSA; wyrok WSA z dnia 2 września 2010 r., I SA/Po 381/10, Lex nr 749892.

dzielam poglądu co do konieczności stosowania w tym przypadku zasady, że jeżeli wolno więcej, to tym bardziej wolno mniej (*argumentum a maiori ad minus*)²⁹ Aprobuję natomiast wykładnię uwzględniającą charakter instytucji rozprawy, która powinna zmierzać do koncentracji materiału dowodowego i realizować zasadę szybkości postępowania. Zatem rozprawa powinna być przeprowadzana w każdej sytuacji, gdy zachodzi konieczność zastosowania kilku środków dowodowych, np. przesłuchanie świadka i biegłego, przesłuchanie co najmniej dwóch świadków, dwóch biegłych, przesłuchanie świadka oraz oględzin.³⁰ Odnosnie do oględzin, nie uważam, że na rozprawie, ze względu na przedmiot, mogą być przeprowadzone wyłącznie oględziny rzeczy ruchomych i dokumentów.³¹ Przepisy regulujące instytucję rozprawy podatkowej nie stwarzają żadnych ograniczeń co do miejsca jej prowadzenia, tj. do siedziby organu odwoławczego. Godny aprobaty jest pogląd wyrażony przez S. Presnarowicza, że w razie konieczności rozprawa może być przeprowadzona np. w siedzibie strony postępowania, miejscu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej, tym bardziej jeśli zaistnieje potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków w połączeniu z oględzinami nieruchomości.³²

Rozprawa może być również przeprowadzona na wniosek strony, przy czym powinien on być należycie uzasadniony. Strona powinna więc uzasadnić potrzebę przeprowadzenia rozprawy, wskazać jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione i jakie czynności dowodowe powinny być dokonane na rozprawie. O ile zatem wniosek strony o przeprowadzenie rozprawy spełnia wymogi formalne, a jej przedmiot miałyby być okoliczności mające znaczenie dla sprawy, wniosek ten powinien być rozpatrzony pozytywnie przez wyznaczenie terminu rozprawy i jej przeprowadzenie.³³ Nie może być wątpliwości, że rozprawa podatkowa na wniosek winna być zarządzona, jeżeli okoliczności decydujące o jej przeprowadzeniu będą te same, jak w przy-

29 Tak S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 984.

30 Podobnie T. Zbrojewski, (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja...*, s. 1233.

31 *Ibidem*, s. 1232.

32 S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 989.

33 Wyrok WSA z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/Ke 514/10, Lex nr 748995.

padku rozprawy prowadzonej z urzędu. Także inne okoliczności mające dla sprawy kapitalne znaczenie, jak dowód z przesłuchania strony, dowód z opinii biegłego, ocena zgromadzonych dokumentów źródłowych powinny przesądzać o konieczności zastosowania omawianej instytucji procesowej.³⁴

Wnosić o przeprowadzenie rozprawy podatkowej w ramach podatkowego postępowania odwoławczego może strona tego postępowania. W pojęciu strony wymienionym w art. 200a § 1 pkt 2 i § 2 o.p. mieszczą się podmioty wskazane w art. 133 i 133a o.p. Należy zatem uznać, że podmiotami legitymowanymi do złożenia wniosku o przeprowadzenie rozprawy podatkowej są: podatnik, płatnik, inkasent, ich następca prawny, a także osoby trzecie wymienione w art. 110–117a o.p. odpowiadające za zaległości podatkowe innych podmiotów. Wśród tych ostatnich należy wymienić rozwiedzionego małżonka podatnika, członka rodziny podatnika, nabywcę przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jednoosobową spółkę kapitałową powstałą w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną, firmanta, użytkownika rzeczy lub prawa majątkowego, dzierżawcę nieruchomości, użytkownika nieruchomości, współnika spółki cywilnej, jawnej oraz komplementariusza członka zarządu spółki z o.o. i spółki akcyjnej, członka organu zarządzającego innej osoby prawnej, osobę prawną przejmującą, osobę prawną powstałą w wyniku podziału, gwaranta, poręczyciela. Ponadto wnosić o przeprowadzenie rozprawy może pełnomocnik strony postępowania, a także organizacja społeczna uczestnicząca w postępowaniu na prawach strony.

Przyjmuje się, że podatkowy organ odwoławczy nie jest związany złożonym wnioskiem, co oznacza, że może odmówić przeprowadzenia rozprawy podatkowej. Trudno jednak doszukać się w jego działaniu uznaniowości.³⁵ Z art. 200a § 3 o.p. wynika bowiem, że organ odwoławczy może odmówić przeprowadzenia rozprawy jedynie w dwóch przypadkach, tj. gdy przedmiotem rozprawy mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo okoliczności te są potwierdzone

34 B. Dauter, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 7, Warszawa 2011, s. 830.

35 Odmienne S. Presnarowicz, który twierdzi, że organ może orzekać w tym przypadku na zasadach wyboru, *op. cit.*, s. 986.

innym dowodem. Żadne inne względy ani przesłanki nie uzasadniają odmowy przeprowadzenia rozprawy przez organ odwoławczy.³⁶ Można więc powiedzieć, że obowiązek przeprowadzenia rozprawy przez ten organ będzie występował zawsze wówczas, gdy podatnik zgłosi wniosek dobrze uzasadniony merytorycznie, wykazując przy tym konieczność zbadania faktów mających dla sprawy istotne znaczenie, wskazując czynności dowodowe, które powinny być dokonane na rozprawie. Nie można natomiast aprobować zgłaszania „na tzw. wszelki wypadek” przez strony postępowania odwoławczego ogólnikowych wniosków o przeprowadzenie rozprawy po to tylko, aby składać wyjaśnienia i zgłaszać żądania, chociaż poszczególne elementy stanu faktycznego zostały ustalone i potwierdzone innymi dowodami. Trzeba jednak wyraźnie zaznaczyć, że wniosek o przeprowadzenie rozprawy powinien być rozpatrzony pozytywnie w sytuacji, gdy strona wnioskuje o przeprowadzenie określonych środków dowodowych na rozprawie dotyczących tezy odmiennej niż udowodniona (przeciwdowód). Okoliczności, które zostały stwierdzone wystarczająco innym dowodem, mogą stanowić przesłankę do załatwienia odmownie wniosku o przeprowadzenie rozprawy wówczas, gdy żądanie dotyczy okoliczności już stwierdzonej na korzyść strony.³⁷

Analizując przesłanki stanowiące podstawę do odmowy przeprowadzenia rozprawy, godzi się zauważyć, że są one praktyczne tożsame jak sformułowane w art. 188 o.p., a dotyczące odmowy przeprowadzenia dowodu. Powinny być więc przestrzegane dość rygorystycznie przez sądy administracyjne zwłaszcza w sytuacji, gdy organy podatkowe w sposób nieuzasadniony odmówiły przeprowadzenia rozprawy. Odmowa ta, w przypadku rzeczywistego istnienia okoliczności uzasadniających przeprowadzenie rozprawy, będzie stanowiła naruszenie przepisów postępowania podatkowego mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy. 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 po-

36 Podobnie w wyroku WSA z dnia 18 marca 2010 r., I SA/OI 869/09, Lex nr 576062.

37 D. Strzelec, *op. cit.*, s. 30.

stępowania istniała uzasadniona potrzeba, w granicach zakreślonych prawem, przeprowadzenia przez organ odwoławczy rozprawy.³⁸

Wyznaczenie terminu rozprawy przez organ odwoławczy po złożonym wniosku strony oznacza, że nie skorzystał on z przysługującego mu uprawnienia do odmowy przeprowadzenia rozprawy. Jednakże, gdyby nawet organ z tego uprawnienia skorzystał i wydał postanowienie odmawiające przeprowadzenia rozprawy w oparciu o art. 200a § 3 o.p. to nie ma formalnych przeszkód, by w zależności od okoliczności sprawy organ odwoławczy uchylił własne postanowienie i przeprowadził rozprawę. Może bowiem okazać się, że jej przeprowadzenie może być uzasadnione, jeżeli jej przedmiotem miałyby być wyjaśnienie okoliczności mających dla sprawy istotne znaczenie.³⁹

W konstrukcji instytucji rozprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym w szczególności sposób podkreślone zostały uprawnienia strony postępowania. Stosownie do art. 200d o.p. może ona składać wyjaśnienia, zgłaszać żądania, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Dodatkowo strona ma prawo wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego. Ma to istotne znaczenie w kontekście celu, któremu ma służyć przeprowadzenie rozprawy, tym bardziej jeżeli jest nim wyjaśnienie istotnych okoliczności stanu faktycznego przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin. Nie oznacza to jednak, że zgłaszane przez stronę na rozprawie nowe wnioski dowodowe, np. powołanie nowych świadków, nowego biegłego, muszą być pozytywnie rozpatrzone a dowody przeprowadzone w trakcie rozprawy. Każdy nowy dowód, którego domaga się strona wymaga oceny ze względu na całość materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie. Ponadto należy mieć na względzie uzupełniający charakter tego postępowania wyjaśniającego z uwagi na granice wyznaczone przez art. 229 o.p.

38 Zob. Wyrok NSA z dnia 21 października 2010 r., I FSK 1885/09, CBOSA; wyrok WSA z dnia 10 lipca 2008 r., I SA/GL 453/07, LEX nr 483517 z glosą L. Bieleckiego, Lex/el. 2010.

39 B. Dauter, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *op. cit.*, s. 831.

3. Decyzja kasacyjna – zwrot sprawy organowi pierwszej instancji do ponownego rozpatrzenia

Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, w zależności od jego wyników, podatkowy organ odwoławczy może wydać stosownie do postanowień art. 233 o.p. decyzje trojakiego rodzaju: merytoryczne, merytoryczno–reformacyjne oraz kasacyjne.⁴⁰ W tym miejscu, z uwagi na przedmiot niniejszego opracowania, szczególną uwagę należy zwrócić na uprawnienia kasacyjne organu odwoławczego określone w art. 233 § 2 o.p. Może on bowiem uchylić w całości decyzję organu I 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.

W judykaturze podkreśla się, że art. 233 § 2 o.p. ma charakter uznaniowy, a nie związany.⁴¹ Wynika to m. in. z użytego w konstrukcji tego przepisu zwrotu „organ odwoławczy może uchylić”, co przemawia za pewną swobodą w wyborze rodzaju decydowania. Zastosowanie tego przepisu przez organ odwoławczy będzie jednak możliwe wyłącznie wówczas, gdy wystąpią wskazane w nim przesłanki, tj. jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania w całości lub w znacznej części. W powoływanym 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. Decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania nie może być więc podjęta bez wskazania przesłanki z art. 233 § 2 o.p. i prawidłowego jej uzasadnienia. Nie może więc ograniczać się tylko do stwierdzenia, że decyzja

40 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 332.

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

organu I instancji zawiera wady formalne i merytoryczne.⁴² Jednocześnie požądane byłoby wskazanie w uzasadnieniu tej decyzji przyczyn, z powodu których organ odwoławczy nie zastosował art. 229 o.p.⁴³ Podstawą rozstrzygnięcia w rozumieniu art. 233 § 2 o.p. nie może być także niewłaściwa wykładnia prawa materialnego dokonana przez organ I instancji. Jeżeli więc organ odwoławczy nie podziela zapatrywań prawnych organu niższej instancji, to wskazując prawidłową argumentację, powinien wydać decyzję na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit.a o.p., tj. zupełnie innej treści.⁴⁴

Wystarczającymi przesłankami uchylenia zaskarżonej decyzji i przekazaniem sprawy do ponownego rozpatrzenia są natomiast takie okoliczności, jak np. prowadzenie kontroli za miesiąc nie objęty jej zakresem, bez dokonania odpowiednich zmian w upoważnieniu do kontroli, niezweryfikowanie prawidłowości deklarowanej w badanym okresie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji VAT-7. W takiej sytuacji organ odwoławczy, wykazując naruszenie przepisów regulujących postępowanie dowodowe, nie może konwalidować wadliwości tego postępowania, przeprowadzając rozpoznanie sprawy we własnym zakresie.⁴⁵

Kiedy zatem 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, tzn. 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. Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w większości orzeczeń sądów administracyjnych, z jednoczesnym zwróceniem uwagi na niedopuszczalność wykładni rozszerzającej przepisu art. 233 § 2 o.p., rozumianego jako wyjątek od zasady podejmowania rozstrzygnięć merytorycznych. Organ odwoławczy może przeprowadzić jedynie uzupełniające postępowanie dowodowe. Jeżeli natomiast postępowanie dowodowe nie zostało prze-

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

43 Wyrok WSA z dnia 6 lipca 2010 r., III SA/Wa 409/10, Lex nr 674985.

44 Wyrok WSA z dnia 16 września 2010 r., I SA/Ke 346/10, Lex nr 748888.

45 Wyrok WSA z dnia 15 września 2010 r., I SA/Po 493/10, Lex nr 749942.

prowadzone przez organ I instancji w ogóle albo też wymagane jest uprzednie przeprowadzenie postępowania dowodowego w znacznej części, organ odwoławczy powinien uchylić decyzję i przekazać sprawę organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia.⁴⁶

Pewne niejasności może budzić znaczenie zwrotu „w znacznej części” użyte w sformułowanej przez ustawodawcę przesłance do wydania decyzji kasacyjnej. W orzecznictwie przyjęto, że ocena, czy zachodzi wymóg przeprowadzenia postępowania w znacznej części, zależy od okoliczności konkretnej sprawy. Należy mieć przy tym na względzie wagę faktów mających być przedmiotem dowodów w postępowaniu przed organem I instancji w toku ponownego rozpatrzenia sprawy.⁴⁷ Zatem o tym, czy postępowanie prowadzone jest w znacznej części, czy stanowi jedynie dopełnienie postępowania prowadzonego przez organ I instancji, nie świadczy ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów będących przedmiotem dowodzenia.⁴⁸ W innym z wyroków sąd wskazał, że nie można uznać, że uzupełniające przesłuchanie dwóch świadków stanowi „znaczną część” postępowania dowodowego.⁴⁹ 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.⁵⁰ Natomiast z koniecznością przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części będzie wiązało się ponowne oszacowanie dochodu z podnajmu hotelu oraz ustalenie faktu realizacji umowy czarteru.⁵¹ Zawsze więc będą decydowały okoliczności konkretnej sprawy oraz waga i ciężar gatunkowy faktów podlegających dowodzeniu, a nie liczba dowodów.

46 Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., I FSK 412/11, Lex nr 1113115; wyrok NSA z 7 października 2010 r., I GSK 681/09, Lex nr 744845; wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r., I GSK 609/09, Lex nr 744822; wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., I GSK 52/09, Lex nr 744814; wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., I GSK 410/09, Lex nr 744765.

47 Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., I GSK 797/09, CBOSA; wyrok WSA z dnia 28 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 99/09, Lex nr 536482.

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

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

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

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

Uchylenie decyzji wydanej przez organ I instancji w oparciu o art. 233 § 2 o.p. rodzi dość istotny skutek, ponieważ następuje powrót do postępowania przed tym organem (sprawa została przekazana organowi I instancji „do ponownego rozpatrzenia”) 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.⁵² Należy jednak podkreślić – na co słusznie zwrócił uwagę J. Zimmermann – odmienne skutki podjętej decyzji w zależności od przyczyny kasacji.⁵³ Zatem jeśli przyczyną decyzji kasacyjnej 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, gdyż decyzja kasacyjna je zdyskwalifikowała. Jeżeli przyczyną wydania decyzji kasacyjnej była konieczność przeprowadzenia postępowania w znacznej części, obowiązkiem organu odwoławczego jest tę część wskazać. Oznacza to, że w zakresie niewskazanym organ I instancji może wykorzystać dowody, które dotychczas zgromadził. Wskazówki organu odwoławczego nie mogą mieć charakteru merytorycznego, tj. narzucać organowi I instancji sposobu załatwienia sprawy. Nie mogą też sugerować i przesądzać o treści przyszłej decyzji, gdyż gwarancje procesowe stron byłyby wówczas jedynie iluzoryczne.⁵⁴

Podsumowanie

Podsumowując powyższe rozważania analizujące uprawnienia podatkowego organu odwoławczego w zakresie podejmowania czynności dowodowych, daje się zauważyć brak jakichkolwiek zakazów co do przeprowadzenia określonych dowodów pod względem ich rodza-

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

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

54 Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2009, II FSK 1046/08, Lex nr 595687; wyrok WSA z 11 stycznia 2011 r., I SA/Bk 539/10, Lex nr 747734.

ju. Organ odwoławczy powtórnie rozpoznając sprawę i oceniając stan faktyczny, zobowiązany jest dokonać oceny kompletności zgromadzonego materiału dowodowego, a tym samym ustalić, czy wszystkie fakty w sprawie zostały udowodnione.

Granice uprawnień tego organu co do prowadzenia postępowania wyjaśniającego wyznacza treść przepisów art. 229 o.p. i 233 § 2 o.p. Uprawnieniem organu odwoławczego, które nie podlega kwestionowaniu, jest uzupełnianie materiału dowodowego dla poczynienia dodatkowych, lecz nie podstawowych ustaleń. Może on zatem przesłuchiwać świadków, powoływać biegłych i konfrontować ich opinie, przeprowadzić dowód z dokumentu, przeprowadzić w miarę potrzeby oględziny pod warunkiem, że czynności te mieszczą się w granicach dodatkowego postępowania uzupełniającego dowody i materiały w sprawie.

Wszystkie z wymienionych wyżej dowodów mogą być przeprowadzone również podczas wyznaczonej przez organ odwoławczy rozprawy podatkowej. Wydaje się, że z racji koncentracji w jednym miejscu i czasie uczestników postępowania odwoławczego znacznie częstsze zarządzanie rozpraw podatkowych jest ze wszech miar wskazane, a organy odwoławcze w przypadku zaistnienia określonych w art. 200a o.p. przesłanek uzasadniających ich prowadzenie nie mogą się od tego obowiązku uchylać.

Wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia stanowi wyjątek od merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Oznacza to, że przesłanki, od których zależy jej wydanie, nie mogą być przedmiotem wykładni rozszerzającej. Przepis art. 233 § 2 o.p. może być zastosowany tylko wtedy, gdy uzupełnienie postępowania dowodowego dotyczy rzeczywiście jego istotnej i znacznej części. Jeżeli zatem uzupełnienie może nastąpić w dodatkowym postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 229 o.p., gdyż dotyczy mniejszej części niż znaczna, organ odwoławczy nie powinien korzystać z możliwości uchylania decyzji wydanej w I instancji, ale sam przeprowadzić dodatkowe postępowanie uzupełniające. Przeprowadzenie przez organ odwoławczy dodatkowego postępowania wyjaśniającego w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie (w tym także dopuszczenie nowego dowodu), nawet jeśli organ I instancji do-

puścił się pewnych błędów czy też uchybień w postępowaniu dowodowym, jest zasadne, jeżeli prowadzi do ich usunięcia i nie wykracza poza granice postępowania uzupełniającego. Nie może być przy tym mowy o naruszeniu zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, o ile czynności organu odwoławczego są realizowane z poszanowaniem praw strony tego postępowania oraz w zgodzie z zasadą prawdy obiektywnej oraz zasadą szybkości i prostoty postępowania.