

# DECYZJA KASACYJNA ORGANU DRUGIEJ INSTANCJI JAKO KONSEKWENCJA UCHYBIEŃ POSTĘPOWANIA DOWODOWEGO

MAREK SZYMAŁA

## Uwagi wprowadzające

Jedną z naczelných zasad postępowania podatkowego jest zasada pełnego zgromadzenia materiału dowodowego przez organ podatkowy. Jej podstawę normatywną stanowi art. 187 § 1 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Warunkiem stwierdzenia poprawności rozstrzygnięcia podatkowego przez organ I instancji jest m.in. wyjaśnienie w sposób zupełny oraz wszechstronny wszystkich okoliczności sprawy. Wymóg ten zostanie spełniony wówczas, gdy zakres wyjaśnionych okoliczności odpowiadać będzie ramom prawnopodatkowego stanu faktycznego, przewidzianego w przepisach podatkowego prawa materialnego.<sup>1</sup> W ten sposób prowadzone postępowanie podatkowe, ograniczone przedmiotem postępowania, ukierunkowane jest na zbadanie konkretných faktów, których ustalenie rzutować będzie na późniejsze zastosowanie konkretných przepisów prawa materialnego. Ustalenie faktów przez organ podatkowy jest wynikiem ustaleń wynikających z przeprowadzonych dowodów, które poddane zostały ocenie prawnej.

Postępowanie podatkowe, zakończone rozstrzygnięciem w postaci decyzji podatkowej, składa się z następujących etapów: 1) wyznaczenie okoliczności faktycznych przewidzianých w przepisach materialnego prawa podatkowego objętych procesem dowodzenia (ramy postępowania dowodowego), 2) gromadzenie dowodów (czynności dowodowe), 3) ocena zgromadzonych dowodów pod kątem ustaleń faktycz-

---

1 A. Hanusz, Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Kraków 2006, s. 48 i nast.

nych, 4) ustalenie stanu faktycznego sprawy, 5) subsumpcja przepisów prawa materialnego pod ustalony stan faktyczny, 6) wydanie decyzji podatkowej.<sup>2</sup> Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne, co oznacza, że w razie wniesienia przez stronę odwołania od decyzji wydanej w I instancji sprawa rozpoznana zostanie przez organ odwoławczy.<sup>3</sup> Dodać należy, że organ II instancji ma obowiązek powtórnego rozstrzygnięcia sprawy i nie może ograniczać się wyłącznie do kontroli decyzji organu I instancji.<sup>4</sup> Z zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego wynika normatywny nakaz ponownego merytorycznego rozpatrzenia sprawy podatkowej przez organ odwoławczy. Tworzy to obowiązek przeprowadzenia dwukrotnego postępowania wyjaśniającego, przeprowadzenia dwukrotnych ustaleń faktycznych i dwukrotnej interpretacji i wykładni przepisów prawa.<sup>5</sup> Wymienione etapy postępowania będą więc dotyczyły zarówno postępowania prowadzonego przez organ pierwszoinstancyjny, jak i postępowania prowadzonego przez organ odwoławczy. Oczywiście w razie uznania przez organ odwoławczy, że zgromadzone dowody są wystarczające do wydania prawidłowego rozstrzygnięcia, nie będzie on przeprowadzał czynności dowodowych, a jedynie dokona powtórnej ich oceny oraz subsumpcji stanu faktycznego pod określone przepisy materialnego prawa podatkowego.

## **1. Ocena zgromadzonego materiału dowodowego w kontekście wydania decyzji kasacyjnej**

W zależności od wniosków, do jakich organ II instancji dojdzie po przeprowadzeniu postępowania, rozstrzygnięcie zawarte w decy-

2 Por. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 42 i nast.

3 S. Presnarowicz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex nr 2011, komentarz do art. 233; H. Dzwonkowski, (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 378; B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2004, s. 774; H. Dzwonkowski, (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 669; J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 293.

4 Wyrok NSA z dnia 26 maja 1998 r., II SA 420/98, Lex nr 41390; wyrok z dnia 5 października 1998 r. akt II SA 1104/98, Lex 41301; wyrok NSA z dnia 22 marca 1996 r., SA/Wr 1996/95, Lex nr 27873.

5 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 marca 2008 r., I SA/Lu 57/08, Lex nr 467901.

zji odwoławczej będzie jednym z rozstrzygnięć przewidzianych w art. 233 o.p. W art. 233 § 2 o.p. ustawodawca przewidział możliwość wydania decyzji kasacyjnej (przekazującej sprawę do rozpoznania organowi I instancji) w przypadku, gdy organ odwoławczy uzna, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Ten rodzaj decyzji, co zgodnie podkreśla doktryna oraz judykatura, stanowi wyjątek od merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu odwoławczym.<sup>6</sup> Z tego też względu przepis art. 233 § 2 o.p. nie może podlegać wykładni rozszerzającej.<sup>7</sup> W orzecznictwie podkreśla się, że decyzję, o jakiej mowa w art. 233 § 2 o.p., organ odwoławczy może wydać tylko wówczas, gdy spełnione są przesłanki wymienione w tym przepisie, tj. wówczas, gdy organ I 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.<sup>8</sup> Przedstawienie w uzasadnieniu decyzji kasacyjnej przyczyn powodujących uchylenie decyzji pierwszoinstancyjnej sprowadza się do oceny, czy dostrzeżone uchybienia proceduralne skutkują koniecznością przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części, czy też można je usunąć za pomocą postępowania uzupełniającego przewidzianego w art. 229 o.p. Ustalenie granicy pomiędzy uzupełniającym postępowaniem dowodowym a przeprowadzeniem postępowania dowodowego w znacznej części możliwe jest wyłącznie na tle okoliczności danego przypadku.<sup>9</sup> Wska-

6 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 297; H. Dzwonkowski, (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *op. cit.*, s. 619; S. Presnarowicz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *op. cit.*, komentarz do art. 233; wyrok NSA z 18 maja 2000 r., sygn. akt III SA 1081/99, Lex nr 45372; wyrok NSA z 11 czerwca 2002 r., sygn. akt I SA/Lu 1264/01, Lex nr 78128.

7 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 779; wyrok NSA z 1 czerwca 2001 r., I SA/Gd 2322/98, Lex 53577.

8 Wyrok NSA z 30 października 2000 r., I SA/Lu 860/99, Lex nr 45534.

9 Wyrok NSA z dnia 19 września 2002 r., I SA/Ka 1410/01, Lex nr 523999.

zówek odnośnie do kryteriów pozwalających na stwierdzenie, czy w danym przypadku możliwe jest zastosowanie art. 229 o.p. (przeprowadzenie przez organ odwoławczy postępowania uzupełniającego), czy też istnieje konieczność powtórzenia postępowania dowodowego w znacznej części (art. 233 § 2 o.p.) dostarcza orzecznictwo sądów administracyjnych. W wyroku z 14 listopada 2008 r. WSA w Łodzi wskazał, że „o tym, czy postępowanie prowadzone przez organ odwoławczy mieści się w granicach art. 229 o.p., czy też już powinien mieć zastosowanie art. 233 § 2 o.p., decyduje jego zakres oraz znaczenie badanych dowodów. Nie może zatem decydować ilość zgromadzonych w postępowaniu przed organem pierwszoinstancyjnym dowodów w porównaniu z argumentacją strony”.<sup>10</sup> Pogląd ten koresponduje z tezą sformułowaną przez NSA w wyroku z 12 września 2008 r., w którym Sąd ten stwierdził, iż: „O tym, czy postępowanie przeprowadzone jest w znacznej części czy stanowi tylko dopełnienie postępowania przeprowadzonego przez organ I instancji nie świadczy ilość dowodów, przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia”.<sup>11</sup> Z powyższego wynika, że rozstrzygając, czy istniejące braki materiału dowodowego mogą być uzupełnione w drodze postępowania uzupełniającego, czy też konieczne jest przeprowadzenie postępowania dowodowego w znacznej części, organ odwoławczy powinien porównać zakres faktów istotnych, których nie można ustalić za pomocą już zgromadzonych dowodów, z zakresem faktów istotnych, które można wywieść na podstawie materiału dowodowego. Mając powyższe na uwadze, nie do końca zgodzić się można ze stanowiskiem NSA wyrażonym w wyroku z 17 października 1996 r., w myśl którego: „Konieczność [...] przeprowadzenia dowodu lub kilku dowodów (np. zasięgnięcie opinii biegłego czy przesłuchanie kilku świadków) mieści się w kompetencji organu odwoławczego do uzupełnienia postępowania wyjaśniającego (art. 136 k.p.a.), wyłączając dopuszczalność kasacji decyzji”.<sup>12</sup> Takie twierdzenie byłoby w pełni uprawnione, gdyby dodać do niego warunek, że fakty mające podlegać ustaleniu za pomocą tych dowodów stanowiąc

---

10 I SA/Łd 604/08, Lex nr 539893.

11 II FSK 885/07, Lex nr 492423.

12 I SA/Po 234/96, Lex nr 27339.

będą wyłącznie uzupełnienie stanu faktycznego sprawy, nie zaś podstawę (można by powiedzieć – istotę) dokonywanych ustaleń faktycznych.

Konieczność przeprowadzenia czynności dowodowych na etapie postępowania odwoławczego nie musi wynikać wyłącznie z braków już zgromadzonego materiału dowodowego. Za w pełni trafne uznać należy stanowisko wyrażone w wyroku NSA z 10 kwietnia 1997 r., zgodnie z którym organ odwoławczy może wydać decyzję kasacyjną przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia tylko wtedy, gdy organ I instancji przeprowadził postępowanie z rażącym naruszeniem norm prawa procesowego, a w szczególności nie przeprowadził w ogóle postępowania wyjaśniającego albo co prawda postępowanie takie przeprowadzono, ale w rażący sposób naruszono w nim przepisy procesowe.<sup>13</sup> Naruszenie przepisów procesowych, dyskwalifikujące przeprowadzone dowody, nie zawsze jednak oznaczać będzie konieczność wydania decyzji kasacyjnej. Znaczenie bowiem będzie miało to, czy podstawą ustaleń faktycznych są wyłącznie „zdyskwalifikowane” dowody oraz to, czy ustalenia te są istotne z punktu widzenia prawnopodatkowego stanu faktycznego sprawy. Fakty nieistotne z punktu widzenia przyjętej w rozstrzygnięciu prawnomaterialnej kwalifikacji stanu faktycznego nie są w ogóle brane pod uwagę i z tego względu nawet jeżeli wynikać będą z wadliwych dowodów, nie będą miały żadnego wpływu na rozstrzygnięcie sprawy. W sytuacji, gdy podstawą ustaleń faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy są dowody przeprowadzone z naruszeniem przepisów postępowania, organ odwoławczy powinien ocenić, jaki wpływ miało lub mogło mieć to naruszenie na poprawność przeprowadzonego dowodu. Jeżeli wynikiem tej oceny będzie uznanie przez organ odwoławczy przeprowadzonych dowodów za wadliwe w stopniu eliminującym je z materiału dowodowego, powinien on uchylić decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ.<sup>14</sup> Możliwość powtórzenia bądź uzupełnienia już zgromadzonych dowodów, w ramach postępowania uzupełniającego przewidzianego w art. 229 o.p., uzależnione będzie od stopnia,

13 I SA/Po 1237/96, Lex nr 32083.

14 Zob. D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 268. Autor ten wskazuje na sytuację, w której organ I instancji naruszył przepisy postępowania przy przeprowadzaniu kluczowych dowodów. Zob. też B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 774–775.

w jakim dowody te wpływać będą na końcowe ustalenia faktyczne, które nie mogą opierać się wyłącznie albo w znacznym stopniu na dowodach uzupełniających.

## **2. Cel ponownego postępowania dowodowego prowadzonego na skutek wydania decyzji kasacyjnej**

Za pomocą dowodów organ podatkowy dokonuje ustaleń w zakresie podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego. Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia składa się z ustalonych (udowodnionych) faktów. Dowodzeniu podlegają wyłącznie fakty (twierdzenia o faktach), a nie prawo (jego wykładnia).<sup>15</sup> W kontekście tych uwag stwierdzić należy, że przedmiotem postępowania dowodowego, którego zakres określa art. 233 § 2 o.p., mogą być wyłącznie okoliczności faktyczne. Z uzasadnienia decyzji kasacyjnej wynikać powinno, z jakiego powodu i w jakim zakresie organ odwoławczy uznaje, że zgromadzone w postępowaniu pierwszoinstancyjnym dowody są niewystarczające do wydania merytorycznego rozstrzygnięcia. Jeśli więc rozpatrując ponownie sprawę, organ odwoławczy uzna, że zebrany materiał dowodowy uniemożliwia mu prawidłowe rozstrzygnięcie pewnych kwestii, powinien wskazać, które dowody nie zostały zebrane, mimo że miały znaczenie dla sprawy.<sup>16</sup>

Celem przeprowadzenia ponownego postępowania dowodowego przez organ I instancji jest wyłącznie wyjaśnienie okoliczności faktycznych. Powodem wydania decyzji kasacyjnej nie może więc być błędna wykładnia prawa materialnego, odmienna ocena zgromadzonych dowodów, sprzeczność w ustaleniach faktów zawartych w decyzji I instancji czy błędna subsumpcja (kwalifikacja) stanu faktycznego pod przepisy prawa materialnego. To oczywiste, a zarazem ważne stwierdzenie bywa niejednokrotnie pomijane bądź błędnie rozumiane przez organy podatkowe, jak również przez sądy administracyjne. Przykła-

---

15 G. Adaszkiwicz, *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997, s. 105; A. Hanusz, *op. cit.*, s. 50. Por. też J. Wróblewski, *op. cit.*, s. 210 i nast.; M. Cieślak, *Dzieła wybrane*, t. 1, *Zagadnienia dowodowe w procesie karnym*, (red.) S. Waltoś, Kraków 2011, s. 231 i nast.; J. Bentham, *Traktat o dowodach sądowych*, Gniezno, s. 21 i nast.; L. Morawski, *Domniemanie a dowody prawnicze*, Toruń 1981, s. 26.

16 Wyrok NSA z dnia 4 września 2008 r., II FSK 822/07, Lex nr 492434.

dem może być wyrok NSA z 16 marca 2006 r., w którym zawarto następujące stwierdzenie: „Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę, że w zaskarżonym wyroku WSA wskazał, iż przesłanką skutkującą uchyleniem decyzji organu I instancji było (1) niepełne przeprowadzenie postępowania dowodowego, (2) istotne sprzeczności i braki, jak też (3) wady rozstrzygnięcia i uzasadnienia decyzji, tj. m.in. omówiona w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji (4) niespójność ustaleń co do otrzymania pożyczek i korzystania przez spółkę (...) ze środków pieniężnych [...], skutkująca niemożliwością dokonania merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy w tym zakresie, (5) brak ustaleń co do zastosowania art. 11 ust. 1 pkt 2, ust. 7 u.p.d.o.p. przy zastosowaniu art. 12 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, co skutkuje (6) wzajemną sprzecznością rozstrzygnięcia, (7) brak wskazania, na czym polegają różnice pomiędzy zeznaniem wstępnym i ostatecznym. Z uwagi na to, że okoliczności te mają zasadniczy wpływ na wymiar podatku oraz z uwagi na to, że rozmiar tego postępowania przekracza uprawnienia organu odwoławczego, WSA uznał, że istniały uzasadnione przyczyny do uchylenia decyzji”.<sup>17</sup> Wymienione przez NSA przyczyny wydania decyzji kasacyjnej w większości – z wyjątkiem (1) – nie odnoszą się do wyjaśnienia okoliczności faktycznych sprawy, lecz do innych kwestii:

- (2) *istotne sprzeczności i braki* – nie wyjaśnia, o jakie sprzeczności i braki chodzi. Domyślać się można, że nie chodziło o braki materiału dowodowego, gdyż powód ten został wymieniony w (1). Sprzeczności oceny dowodów, ustaleń faktycznych, interpretacji prawa nie wynikają z braków w zgromadzonym materiale dowodowym;
- (3) *wady rozstrzygnięcia i uzasadnienia decyzji* – nie dotyczą braków materiału dowodowego, lecz wad uzasadnienia decyzji podatkowej;
- (4) *niespójność ustaleń co do otrzymania pożyczek i korzystania przez spółkę ze środków pieniężnych* – nie wynika z braków materiału dowodowego, ale ze sprzeczności ustaleń faktycz-

---

17 II FSK 488/05, Lex nr 205715; numeracja podana w nawiasach została dodana w celu przejrzystszego odniesienia się do podanych przyczyn wydania decyzji kasacyjnej.

nych, które mogły powstać na skutek sprzecznej oceny materiału dowodowego;

- (5) *brak ustaleń co do zastosowania art. 11 ust. 1 pkt 2, ust. 7 u.p.d.o.p. przy zastosowaniu art. 12 ust. 1 pkt 2 tej ustawy* – dotyczy błędów popełnionych przy subsumcji stanu faktycznego pod przepisy prawa materialnego lub błędów przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa;
- (6) *wzajemna sprzeczność rozstrzygnięcia* – nie wynika z braków materiału dowodowego, lecz z wad popełnionych na innym etapie postępowania;
- (7) *brak wskazania, na czym polegają różnice pomiędzy zeznaniem wstępnym i ostatecznym* – nie dotyczy zupełnie sfery faktów, ale kwestii prawnych.

Tego rodzaju błędy decyzji kasacyjnej dostrzegł WSA w Warszawie, który w uzasadnieniu wyroku z 20 listopada 2009 r. stwierdził: „Przekazując sprawę, organ odwoławczy zobowiązany jest wskazać okoliczności faktyczne wymagające wyjaśnienia. W zaskarżonej decyzji Dyrektor ocenił co prawda, że „taka okoliczność” występuje, ale natychmiast dodał, że „W niniejszej sprawie kwestią sporną jest zasadność zastosowania art. 108 ustawy VAT w odniesieniu do faktur dokumentujących dostawę” [...] W uzasadnieniu tej decyzji przedstawił następnie swoją ocenę możliwości zastosowania tego przepisu i uznał, że do niniejszego stanu faktycznego „...nie odnosi się art. 108 ust. 1 ustawy VAT...”, zaś tym samym „...rozstrzygnięcie organu I instancji, który dokonując określenia kwoty zwrotu różnicy podatku [...] uwzględnił również w tym rozliczeniu podatek należny wynikający z faktur zakwestionowanych na podstawie art. 108 ustawy VAT jest błędne [...] Sąd ocenił ponadto, że w sprawie – wbrew stanowisku Dyrektora – nie istniały żadne podstawy do zastosowania art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej, gdyż (...) w sprawie nie mamy do czynienia z wadliwie, niekompletnie ustalonym stanem faktycznym, lecz jedynie ze sporem co do zastosowania prawa materialnego”.<sup>18</sup>

Podobne błędy decyzji kasacyjnej wytknął WSA w Warszawie w wyroku z 18 marca 2008 r., wywodząc: „W realiach niniejszej spra-



wy Dyrektor UKS nie kwestionował rzetelności prowadzonych przez podatnika ewidencji sprzedaży we wspomnianym znaczeniu tego pojęcia. Wręcz przeciwnie, przyjął, iż strona rzeczywiście dokonała wymienionych w ewidencji transakcji sprzedaży oleju opałowego, nie zakwestionował też wskazanego w ewidencji wynagrodzenia podatnika z tytułu tych transakcji. Przyjął, że transakcje te miały miejsce. Podstawą określenia przez Dyrektora UKS zobowiązania w podatku VAT w wysokości większej niż zadeklarowała to strona nie było więc kwestionowanie realnego przeprowadzenia transakcji sprzedaży oleju. Organ I instancji uznał natomiast, iż określając podstawę opodatkowania VAT podatnik nie uwzględnił – zgodnie z art. 29 ust. 20 u.p.t.u. – obciążających go kwot podatku akcyzowego. Spór między stronami nie sprowadza się więc do odmiennych poglądów na temat stanu faktycznego sprawy. Ustaleń w tym zakresie strona nie kwestionuje, w skardze wskazuje bowiem na niewłaściwe zastosowanie do ustalonego stanu faktycznego przepisów prawa materialnego. Jest to więc spór co do prawa, a nie co do faktu”.<sup>19</sup>

Podzielić należy pogląd wyrażony w orzecznictwie, że przeprowadzenie oceny i kwalifikacji prawnej stwierdzonych faktów jest obowiązkiem organu orzekającego w sprawie. Organ II instancji nie może więc uchylić się od tego obowiązku. Tym samym kwestia oceny prawnej nie może stanowić podstawy (czy pretekstu) wydania decyzji kasacyjnej.<sup>20</sup> Organ odwoławczy może korygować samo rozstrzygnięcie, stan faktyczny stanowiący podstawę rozstrzygnięcia, a także usuwać błędy w zakresie prawnej podstawy rozstrzygnięcia.<sup>21</sup>

### **3. Kwalifikacja materialnoprawna stanu faktycznego a wydanie decyzji kasacyjnej**

Przeprowadzenie ponownego postępowania dowodowego po uchyleniu decyzji i przekazaniu sprawy do rozstrzygnięcia organowi I instancji zawsze będzie skutkiem wad postępowania dowodowego. Nie

---

19 III SA/Wa 111/08, Lex 471444.

20 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 grudnia 2009 r., I SA/Lu 669/09, Lex nr 549847.

21 Zob. wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2003 r., III SA 851/03, Lex nr 103171.

zawsze jednak wady (braki) postępowania dowodowego wynikać będą z naruszeń prawa regulującego postępowanie dowodowe. Niekompletność materiału dowodowego może być wynikiem błędnej kwalifikacji materialnoprawnej stanu faktycznego (subsumpcji) przez organ I instancji. Oczywiście wymaga to dodatkowego założenia, że zgromadzone dowody nie pozwalają organowi odwoławczemu na odmienną kwalifikację prawnomaterialną, gdyż niewyjaśnione zostały okoliczności przewidziane w przepisach określających ten odmienny prawnopodatkowy stan faktyczny. W uproszczeniu sytuację taką określić można jako „rozminięcie się tego, co się badało i wyjaśniło z tym, co powinno zostać (jeszcze) zbadane i wyjaśnione”.

Analiza porównawcza rozstrzygnięć pierwszo- oraz drugoinstancyjnego, pod kątem powiązań pomiędzy oceną dowodów, stanem faktycznym rozstrzygnięcia, subsumpcją stanu faktycznego pod przepisy prawa materialnego, pozwala stwierdzić, iż:

- identyczna ocena dowodów nie stanowi wystarczającej podstawy do dokonania takich samych bądź odmiennych ustaleń faktycznych, co uniemożliwia jakąkolwiek subsumpcję i zastosowanie przepisów prawa materialnego;
- odmienna ocena dowodów przez organ odwoławczy prowadzi do odmiennych ustaleń w zakresie stanu faktycznego oraz do jego odmiennej materialnoprawnej kwalifikacji; nowe niewyjaśnione okoliczności stanowiące znamiona odmiennego prawnopodatkowego stanu faktycznego nie pokrywają się ze znamionami kwalifikacji przyjętej przez organ I instancji.

Większość przypadków wydawania decyzji kasacyjnej przez organy odwoławcze dotyczy sytuacji opisanej w punkcie pierwszym. Do rzadkości należą sytuacje opisane w punkcie drugim. Zaslugują one jednak na uwagę w szczególności w aspekcie wpływu zmiany kwalifikacji prawnej podatkowoprawnego stanu faktycznego na konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części. W takiej sytuacji pojawia się również kwestia związania organu I instancji wyrażoną w decyzji kasacyjnej odmienną kwalifikacją materialno-

prawną stanu faktycznego w kontekście niedopuszczalnego narzucenia organowi I instancji sposobu załatwienia sprawy.<sup>22</sup>

W wyroku z 25 lipca 2002 r. NSA stwierdził, iż: „Słusznie podniósł organ odwoławczy, że odstąpienie od ustawowo określonej procedury określonej w art. 10 ust. 3 ustawy z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej, w decydujący sposób wpłynęło na wysokość dokonanego wymiaru tej opłaty. Dalej Izba Skarbowa wskazała na okoliczności faktyczne, które musiały rzutować na wartość nieruchomości, co tym bardziej wskazywało na konieczność zastosowania całej procedury określonej w art. 10 ustawy o opłacie skarbowej. Uchylenie decyzji organu I instancji było uzasadnione i tym, że przeprowadzenie postępowania w tym zakresie przez Izbę Skarbową naruszałoby zasadę dwuinstancyjności postępowania [...] Art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej 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 instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia były wyłącznie uchybienia dotyczące obliczania wysokości tej należności”.<sup>23</sup> Pogląd NSA zasługuje na aprobatę. Zmiana kwalifikacji prawnomaterialnej stanu faktycznego w decyzji kasacyjnej, nawet jeżeli w pewnym stopniu wiąże organ I instancji przy ponownym rozstrzygnięciu sprawy, to jednak przez to, że podlega sądowej kontroli w przypadku zaskarżenia decyzji kasacyjnej, nie przesądza definitywnie o poprawności kwalifikacji prawnomaterialnej. Kwalifikacja materialnoprawna przyjęta w decyzji kasacyjnej podlega w pełni kontroli przy rozpoznawaniu przez sąd administracyjny skargi na tę decyzję. Sąd administracyjny nie może uchylić się od tego obowiązku.<sup>24</sup>

WSA we Wrocławiu, kontrolując decyzję kasacyjną organu odwoławczego po wcześniejszym uchyleniu decyzji merytorycznej tego organu ze względu na błędną interpretację przepisów prawa materialnego, wywiódł: „Powyższa wykładnia zastosowanych przez organy podatkowe przepisów, którą zresztą na mocy art. 153 p.p.s.a. były zwią-

---

22 Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2008 r., II FSK 225/07, Lex nr 497228; wyrok NSA z dnia 12 lutego 1985 r., II SA 1811/84, Lex nr 11430; wyrok NSA z dnia 16 listopada 1999 r., III SA 7922/98, Lex nr 43965.

23 III SA 1194/01, Lex nr 80388.

24 Zob. wyrok NSA z dnia 12 lutego 2009 r., II FSK 1578/07, Lex nr 486130.

zane, diametralnie odmienna od ich stanowiska przyjętego w decyzji [...], postawiła w nowym świetle dotychczas zebrane dowody oraz podjęte czynności. Dla oceny prawidłowości złożonego przez spółkę rozliczenia w podatku akcyzowym [...] niewystarczające stały się już same tylko dokumenty w postaci oświadczeń nabywców, które do tej pory organ podatkowy oceniał pod względem formalnym – w zakresie zupełności zawartych w nim danych. W świetle zaleceń Sądu, zawartych w ww. orzeczeniu, cel omawianych regulacji nakładał na organy podatkowe obowiązek badania składanych oświadczeń pod zupełnie innym kątem, co w istocie spowodowało, że dotychczasowe postępowanie dowodowe okazało się niewystarczające”.<sup>25</sup>

## Podsumowanie

Przeprowadzenie postępowania dowodowego na skutek wydanej decyzji kasacyjnej organu odwoławczego zawsze wynika z niedostatku zgromadzonych materiałów dowodowych, niezbędnych w celu prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy. Stan taki może być wynikiem zaniechania przez organ I instancji zebrania istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy dowodów, nieuznania przez organ odwoławczy już przeprowadzonych dowodów ze względu na naruszenie przepisów postępowania w związku z ich przeprowadzeniem przez organ I instancji, a także okoliczności, iż zgromadzone dowody są niewystarczające do wydania rozstrzygnięcia przez organ odwoławczy wobec przyjęcia przez niego odmiennej kwalifikacji prawnomaterialnej stanu faktycznego sprawy. Zawarte w art. 233 § 2 o.p. wyrażenie „przeprowadzenie postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części” wiązać należy nie tyle z ilością dowodów, które miałyby być ponownie przeprowadzone, co z istotnością dla rozstrzygnięcia sprawy okoliczności faktycznych podlegających wyjaśnieniu. Celem przeprowadzenia ponownego postępowania dowodowego przez organ I instancji może być wyłącznie wyjaśnienie okoliczności faktycznych. Powodem wydania decyzji kasacyjnej nie może być natomiast błędna wykładnia prawa materialnego,

---

25 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 lipca 2007 r., I SA/Wr 881/07, Lex nr 1009551.

odmienna ocena zgromadzonych dowodów czy błędna subsumpcja stanu faktycznego pod przepisy prawa materialnego.