

POSTANOWIENIA KOŃCZĄCE POSTĘPOWANIE ODWOŁAWCZE W SPRAWACH PODATKOWYCH

ANDRZEJ GORGOL

1. Uwagi wstępne

Typowym rozstrzygnięciem organu podatkowego kończącym postępowanie odwoławcze prowadzone w sprawie podatkowej jest decyzja.¹ Postanowienia kończące takie postępowanie stanowią odstępstwa od tej reguły proceduralnej. Uznanie ich za wyjątkowe rozwiązania w stosunku do podstawowej formy władczego aktu administracyjnego, jakim jest decyzja podatkowa, ma istotne następstwa praktyczne i doktrynalne.

Zgodnie z łacińską paremią *exceptiones non sunt extendendae* żadnych wyjątków nie należy interpretować rozszerzająco.² W odniesieniu do postanowień kończących postępowanie odwoławcze w sprawach podatkowych oznacza to przyjęcie wstępnego założenia, iż w prawie podatkowym jest zawarty zamknięty katalog takich rozstrzygnięć. W demokratycznym państwie prawnym obowiązują standardy przyzwoitej legislacji i stosowania prawa. Konstruowanie katalogu postanowień kończących podatkowe postępowanie odwoławcze jest działaniem pochodnym w stosunku do uregulowania kompetencji decyzyjnych organów podatkowych. Zastrzeżenie formy decyzji dla danego rozstrzygnię-

1 Reguła ta jest rozwiązaniem standardowym w postępowaniu administracyjnym. Szerzej patrz G. Łaszczyca, *Postępowanie administracyjne w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 31–35.

2 L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2006, s. 179; C. Perelman, *Logika prawnicza. Nowa retoryka*, Warszawa 1984, s.133.

cia wyłącza możliwość wydania go w formie postanowienia. Organy podatkowe obowiązane są działać na podstawie i w granicach obowiązujących przepisów prawa.³ Nie powinny mieć swobody kształtowania własnej pozycji prawnej nie tylko w zakresie regulacji własnych kompetencji, ale także wyboru środków, procedur i form rozstrzygnięcia spraw podatkowych. W warunkach demokratycznego państwa prawnego ścisłe interpretowanie przepisów regulujących postanowienia wydawane w sprawach podatkowych jako formy rozstrzygnięć rozłącznej i alternatywnej w stosunku do decyzji nie powinno ograniczać się do zakazu domniemywania ich występowania, nakazu precyzyjnego uregulowania przesłanek, treści i procedur ich wydawania, ale także uwzględniać prakseologiczne wymagania sprawności postępowania i aksjologiczne uwarunkowania systemowe. Na potrzeby niniejszego opracowania przyjęto założenie badawcze, iż regulacje prawne regulujące te zagadnienia są w znacznym stopniu zasadne.

Postanowienia kończące podatkowe postępowanie odwoławcze nie mają jednorodnego charakteru. Zróżnicowane są pod względem podmiotowym, przedmiotowym, proceduralnym.⁴ Zawierają rozstrzygnięcia organów podatkowych zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji. Wiążą się zawsze z badaniem odwołania od nieostatecznej decyzji podatkowej. Podejmowane są w trybie działania organu podatkowego z urzędu i w ramach związania jego rozstrzygnięcia przepisami prawa. Powodują, iż merytoryczne rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji staje się decyzją ostateczną.

W następstwie wydania postanowienia postępowanie odwoławcze nie staje się bezprzedmiotowe. Organ podatkowy nie jest zatem uprawniony i zarazem obowiązany do wydania decyzji o umorzeniu postępowania podatkowego z powodu wydania postanowienia kończącego to postępowanie.⁵ Postanowienie to nie rozstrzyga także merytorycznych zagadnień wstępnych dla prowadzenia postępowania odwoławczego. Na etapie ich podejmowania nie występuje zatem przesłanka do zawieszenia postępowania podatkowego.⁶

3 Por. art. 7 Konstytucji RP oraz art. 120 o.p.

4 Szerzej na temat klasyfikacji postanowień administracyjnych zob. G. Łaszczycza, *Postanowienie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 73–105.

5 Zob. art. 208 o.p.

6 Zob. art. 201 o.p.

Postanowienia kończące podatkowe postępowanie odwoławcze nie są objęte powagą rzeczy osądzonej. Jednak ich wydanie wywołuje w sposób pośredni skutek tożsamy z *res iudicata*. Merytoryczne rozstrzygnięcie organu pierwszej instancji staje się decyzją ostateczną, która wyklucza ponowne wszczęcie postępowania podatkowego w trybie zwyczajnym w tej samej sprawie.

2. Postępowanie odwoławcze

Postępowanie odwoławcze jest postępowaniem podatkowym niesamodzielnym, następczym i służebnym w stosunku do postępowania przed organem I instancji. Rozstrzyganie spraw podatkowych odbywa się według ustawowo ustalonej sekwencji czynności proceduralnych. Postępowanie odwoławcze nie może być prowadzone bez uprzedniego wydania nieostatecznej decyzji organu podatkowego. Jest ono nierozwalnie związane z odwołaniem w tym sensie, iż nie ma możliwości uruchomienia tej procedury w trybie działania organu podatkowego z urzędu. Natomiast typowe postępowanie podatkowe może być wszczęte w alternatywnym trybie wnioskowym lub z urzędu.⁷ Zgodnie z zasadą dwuinstancyjności tego postępowania działania organu odwoławczego nie mogą ograniczać się wyłącznie do rozpatrzenia zarzutów odwoławczych.⁸ Istotą postępowania odwoławczego jest bowiem powtórne przeprowadzenie postępowania podatkowego przez organ podatkowy,⁹ a nie weryfikacja decyzji organu I instancji i ustosunkowanie się do zarzutów przedstawionych przez stronę w odwołaniu.¹⁰ Najpełniej tej regule służy odwołanie jako dewolutywny środek zaskarżenia decyzji. Dotyczy to sytuacji, gdy jest ono wnoszone do organu wyższe-

7 Zob. art. 165 § 1 o.p.

8 Chociaż w art. 220 i art. 221 o.p. kompetencje organu odwoławczego opisane są jako właściwość tylko do rozpatrzenia odwołania, przepisy te powinny być interpretowane z uwzględnieniem ogólnej zasady dwuinstancyjności z art. 127 o.p.

9 B. Adamiak, Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 1998, nr 12, s. 52–63; B. Adamiak, Odwołanie w polskim systemie postępowania administracyjnego, Wrocław 1996, s. 144; H. Knysiak–Molczyk, Dwuinstancyjność postępowania administracyjnego i sądownictwa administracyjnego, [w:] Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50–lecie K.P.A., pod red. J. Niczyporuka, Lublin 2010, s. 339.

10 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 grudnia 2008 r. (I SA/Wr 1083/08), Lex nr 539710.

go stopnia nad organem,¹¹ którego rozstrzygnięcie jest kwestionowane przez podmiot odwołujący się.¹²

Postanowienia kończące odwoławcze postępowania podatkowe wywołują skutki niezgodne z zasadą dwuinstancyjności. Dotyczy to rozstrzygnięć wydawanych w tej formie zarówno przez organ pierwszej instancji, jak i przez organ odwoławczy. Sprawa podatkowa nie jest powtórnie rozpatrywana merytorycznie, chociaż dokonania takich czynności oczekuje strona skarżąca.

Zazwyczaj odrębność postępowania podatkowego jest rozpatrywana na płaszczyźnie zewnętrznej przez porównywanie tej procedury z wzorcowym, ogólnym, jurysdykcyjnym postępowaniem administracyjnym.¹³ Wydaje się, iż pożądane ze względów doktrynalnych i praktycznych może być uzupełnienie tych rozważań o porównania dokonywane na płaszczyźnie wewnętrznej przez zestawienie ze sobą dwóch podstawowych stadiów zwyczajnego postępowania podatkowego. Uwzględnienie struktury wewnętrznej i sekwencji czasowej czynności procedury jurysdykcyjnej pozwala na postrzeganie postępowania pierwszoinstancyjnego za rozwiązanie modelowe. Natomiast postępowanie odwoławcze może być uznane za odrębne stadium, które jest jednak funkcjonalnie powiązane z czynnościami organu pierwszej instancji. W tym ujęciu jest zasadne posługiwanie się odesłaniami¹⁴ do odpowiedniego stosowania przepisów o postępowaniu przed organem podatkowym pierwszej instancji w procedurze odwoławczej zamiast kompleksowego i rozłącznego unormowania w ordynacji podatkowej obu faz instancyjnych.

Odwołanie jest szczególnym podaniem. Ordynacja podatkowa definiuje podanie przez enumeratywne wyliczenie jego rodzajów.¹⁵ Taka definicja zakresowa obejmuje: żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski. Szczególny charakter odwołania wśród in-

11 Por. K. Teszner, Czynności dowodowe w podatkowym postępowaniu odwoławczym, [w:] Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2013, s. 212.

12 Por. art. 220 § 2 i art. 221 o.p.

13 A. Gorgol, Dekodyfikacja postępowań administracyjnych w sprawach finansowych, [w:] Kodyfikacja postępowania..., *op. cit.*, s. 189–198; B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne, Warszawa 2009, s. 89.

14 Zob. art. 235 o.p.

15 Zob. art. 168 § 1 o.p.

nych podań znajduje potwierdzenie w ustaleniach systemowej i funkcjonalnej wykładni. Dział IV ordynacji podatkowej jest zatytułowany „Postępowanie podatkowe”. Wśród jego jednostek redakcyjnych jedynie odwołania i zażalenia stanowią podania, których nazwa jest uwzględniona w nomenklaturze rozdziałów.¹⁶ Natomiast zbiorcza kategoria ustawowa podań została zdefiniowana na potrzeby funkcjonalnego załatwiania spraw podatkowych bez względu na stadium zaawansowania procedury ich rozstrzygnięcia. Z tego względu jest uregulowana we wcześniejszych jednostkach redakcyjnych niż przepisy regulujące poszczególne, zwyczajne środki zaskarżenia. Nazwa tego rozdziału nie zawiera odniesienia do „podania”, ale do „wszczęcia postępowania”.¹⁷ Natomiast określenie „odwołanie” w znaczeniu ścisłym to takie podanie, które inicjuje postępowania odwoławcze. To ujęcie funkcjonalne wyodrębnia je wśród innych podań.

Wniesienie żądania przez stronę wiąże organ podatkowy i powoduje z mocy ustawy wszczęcie postępowania podatkowego, a więc także uruchomienie jego fazy pierwszoinstancyjnej.¹⁸ Odwołanie wywołuje analogiczne skutki w postaci zainicjowania postępowania odwoławczego.¹⁹ Organ podatkowy nie może „zniweczyć” wszczęcia postępowania odwoławczego²⁰ przez powstrzymanie się od podejmowania nakazanych prawem działań w toku postępowania.

Dewolutywne postępowanie odwoławcze toczy się w dwóch etapach przed różnymi organami. Odwołanie jest bowiem wnoszone do organu odwoławczego za pośrednictwem organu pierwszej instancji.²¹ Reguła ta ulega modyfikacji, gdy postępowanie odwoławcze toczy się przed tym samym organem, który wydał nieostateczną decyzję podatkową. W takim przypadku występuje jednoetapowe postępowanie odwoławcze, gdyż jest bezprzedmiotowe przekazanie akt sprawy wraz

16 Por. nazwy rozdziałów 15 i 16 działu IV o.p.

17 Rozdział 8 dział IV o.p.

18 Zob. art. 165 § 3 i § 1 o.p.

19 Zob. art. 165 § 3 i § 1 w zw. z art. 235 o.p.

20 Natomiast po wszczęciu postępowania organ odwoławczy jest nie tylko uprawniony, ale i obowiązany do zniweczenia działań strony dążącej do umorzenia postępowania z powodu cofnięcia odwołania przed wydaniem decyzji, gdy zachodzi prawdopodobieństwo pozostawienia w mocy decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji z naruszeniem przepisów, które uzasadniają jej uchylenie lub zmianę. Zob. art. 232 § 2, art. 233 § 1, art. 208 § 1 w zw. z art. 235 o.p.

21 Zob. art. 223 § 1 o.p.

z odwołaniem innemu organowi. Z tego względu ordynacja podatkowa przewiduje odpowiednie zastosowanie przepisów o postępowaniu odwoławczym do postępowania prowadzonego ponownie w tej samej sprawie przez Ministra Finansów, dyrektora izby celnej, dyrektora izby skarbowej lub samorządowe kolegium odwoławcze. Oznacza to, iż postanowienia kończące niedewolutywne postępowania odwoławcze wydawane są jedynie przez ten sam organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję. Stanowi to odstępstwo od reguły, iż takie postanowienia mogą mieć postać orzeczeń organu podatkowego zarówno pierwszej, jak i drugiej instancji. Kompetencje do wydania postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia przysługują obu organom.²²

3. Postanowienia organu pierwszej instancji kończące postępowanie odwoławcze

Wniesienie odwołania za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżoną decyzję, uruchamia procedurę autokontroli jej treści i postępowania poprzedzającego to rozstrzygnięcie. Zbędne jest wydanie postanowienia kończącego postępowanie odwoławcze, gdy organ podatkowy uzna, że odwołanie jest w całości zasadne. Zapada wówczas reformatoryjne (zmieniające) lub kasacyjne (uchylające) orzeczenie w formie decyzji, od której służy odrębne odwołanie.²³ Rozstrzygnięcie to nie kończy zatem postępowania podatkowego. Należy zauważyć, że w tym samym postępowaniu pojawiają się odrębne odwołania. Skoro wniesienie odwołania od decyzji nieostatecznej oznacza wszczęcie postępowania odwoławczego z mocy ustawy, z formalnego punktu widzenia dochodzi do zdublowanie procedur drugoinstancyjnych. Nie występuje jednak tożsamość zaskarżonych aktów administracyjnych. Pierwsza decyzja zapada niejako „w normalnym toku” postępowania, a drugie orzeczenie ma na celu usunięcie jej wad. Wspólnym elementem tych decyzji i odwołań jest podejmowanie czynności w ramach tej samej procedury podatkowej dotyczącej tej samej sprawy podatkowej.

22 Zob. art. 169 § 1, § 1a, § 4 w zw. z art. 235 o.p.

23 Zob. art. 226 o.p.

Postępowanie odwoławcze przed organem I instancji jest krótkotrwałe, gdyż niezwłocznie powinien on przekazać organowi II instancji odwołanie wraz z aktami sprawy oraz pismem przewodnim. Maksymalny termin ustawowy wynosi 14 dni, ale jako termin proceduralny może być on przedłużony przez organ podatkowy.²⁴

Organ podatkowy ma ustawowy obowiązek zbadania odwołania pod względem formalnym i merytorycznym.²⁵ Badanie formalne jest pierwotną i wstępną weryfikacją tego pisma procesowego mającą na celu ustalenie występowania braków formalnych, dopuszczalności wniesienia odwołania, przestrzegania terminu złożenia tego środka zażalenia. Czynności weryfikacyjne nie mają już na celu wyeliminowania braków fiskalnych,²⁶ gdyż od 2007 r. odwołania, podania, załączniki do podań nie stanowią już przedmiotu opłaty skarbowej.²⁷

Merytoryczne ustosunkowanie się organu pierwszej instancji do zarzutów odwoławczych i zawiadomienie strony o zajęтым stanowisku²⁸ wymaga uprzedniego ustalenia, czy pismo jest odwołaniem skutecznie wniesionym i zawiera wymagane prawem elementy. Brak zarzutów odwoławczych uniemożliwia zajęcie stanowiska w kwestii ich zasadności. Nie powoduje jednak bezprzedmiotowości postępowania podatkowego i konieczności jego umorzenia decyzją.

Badanie formalne jest złożone, dwuaspektowe. Po pierwsze, ma na celu zweryfikowanie prawnych wymagań odnoszących się do każdego podania.²⁹ Po drugie, zmierza do zbadania szczególnych wymagań treści odwołania.³⁰

Weryfikacja podania ma na celu ustalenie, czy zawiera ono konieczne elementy, tj. co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, jej adresu (miejsca zamieszkania lub pobytu, siedziby

24 Por. art. 227 § 1 i art. 140 o.p.

25 Patrz S. Presnarowicz, Komentarz do art. 228, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, 2. wyd., Warszawa 2007, s. 821.

26 Zob. art. 169 o.p.

27 Z dniem 1 stycznia 2007 r. weszła w życie ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 1282 ze zm.), która uchyliła moc obowiązywania ustawy z dnia 9 września 2000 r. o opłacie skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2004 r. Nr 253, poz. 2532 ze zm.).

28 Zob. art. 227 § 2 o.p.

29 Zob. art. 169 w zw. z art. 168 o.p.

30 Zob. art. 222 w zw. z art. 228 § 1 pkt 3 o.p.

albo miejsca prowadzenia działalności), podpis wnoszącego.³¹ Powinno ono mieć formę pisemną, elektroniczną lub ustnego zgłoszenia do protokołu, a także czynić zadość innym wymaganiom ustalonym w przepisach szczególnych.

Pojawia się wątpliwość, jak należy rozumieć ustawowe pojęcie przepisu szczególnego, które nie zostało zdefiniowane na potrzeby stosowania ordynacji podatkowej. Czy jest to tylko przepis innej ustawy, czy także art. 222 o.p.? Wydaje się, że prawidłowy jest pierwszy człon tej alternatywy. Odrębne procedury dotyczą bowiem stwierdzenia uchybień formalnych odwołania przez organy odwoławczy i pierwszej instancji. W orzecznictwie trafnie podkreślono, iż wykładnia powołanego przepisu musi być dokonana w sposób ścisły i przez pryzmat podstawowego prawa strony do instancyjnej kontroli aktu administracyjnego. Wprowadza on wyjątek od zasady odformalizowania treści podań w postępowaniu administracyjnym, a jego wykładnia nie może ograniczać prawa strony do dwuinstancyjnego postępowania.³² Z kolei w orzecznictwie NSA zdefiniowano pojęcie „przepis szczególny” w rozumieniu art. 168 o.p. jako nie tylko przepis zawarty w akcie podstawowym, ale także w ustawie, jeżeli zawiera on pewne ogólne wymagania odnoszące się kwestii określonych w art. 168 § 2 o.p.³³ Skoro nie każde podanie jest odwołaniem, a art. 222 o.p. wprowadza dodatkowe wymagania odnoszące się jedynie do odwołań, należy uznać, że w ujęciu funkcjonalnym nie jest on przepisem szczególnym dla podań jako zbiorczej kategorii ustawowej.

Uchybienia formalne podania są derogowalne. Mogą być usunięte przez wnoszącego, a takie działanie jest ustawowo preferowane. Organ podatkowy ma obowiązek wezwania strony do wyeliminowania tych braków w terminie 7 dni od jego doręczenia.³⁴ Przepisy prawne nie przewidują możliwości wniesienia na tę czynność proceduralną lub zaniechanie jej dokonania jakiegokolwiek środka zaskarżenia. Ewentual-

31 Zob. art. 168 o.p.

32 Zob. np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 kwietnia 2012 r. (I SA/Po 108/12), Lex nr 1137127; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 sierpnia 2010 r. (I SA/Gl 319/10), Lex nr 786903; wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 grudnia 2008 r. (I SA/Lu 465/08), Lex nr 539217.

33 Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2011 r. (I FSK 207/10), Lex nr 1095679.

34 Zob. art. 169 § 1 o.p.

ne wady proceduralne mogą być kwestionowane w drodze zażalenia na postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia.³⁵

Obligatoryjnym elementem treści pisma wzywającego jest pouczenie o skutkach niewykonania tego wezwania. Brak tego pouczenia nie może narażać strony na pogorszenie jej sytuacji prawnej z powodu naruszenia przepisu prawa przez organ podatkowy, który zaniechał jego zastosowania. Zauważono trafnie w orzecznictwie,³⁶ iż to zaniechanie narusza zasadę legalizmu³⁷ oraz zasadę zaufania do organów podatkowych.³⁸ Taka sytuacja nie stanowi podstawy faktycznej do pozostawienia podania bez rozpatrzenia.³⁹

Wezwanie do usunięcia braków – a więc także zamieszczenie w tym piśmie pouczenia o skutkach jego niewykonania – jest zbędne, gdy nie może być ono doręczone wnoszącemu podanie z powodu braku wymaganego adresu, który nie może być ustalony przez organ podatkowy.⁴⁰ Wówczas niedopuszczalne jest wydanie postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, gdyż takie rozstrzygnięcie nie mogłoby być doręczone stronie.

Postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia zapada w ramach związania organu podatkowego przepisami prawa. Oznacza to, iż występuje przymus prawny wydania takiego orzeczenia, gdy wystąpią okoliczności ustawowe. Inaczej niż w przypadku braków fiskalnych nie występują wówczas żadne luzy decyzyjne.⁴¹

Postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia ma charakter konstytutywny, gdyż tworzy nowy stan prawny. Rozstrzygnięcie jest zaskarżalne w administracyjnym toku instancji. Służy na nie zażalenie do organu wyższego.⁴² Stan faktyczny przejawiający się w pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia jest zdarzeniem wtórnym w stosunku do wydania ostatecznego postanowienia, które stwarza przeszkodę

35 Wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2012 r. (II FSK 177/11, II FSK 177/11); wyrok WSA w Kielcach z dnia 13 marca 2013 r. (I SA/Ke 656/12), Lex nr 1302804.

36 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 marca 2012 r. (I SA/Łd 221/12), Lex nr 1145397.

37 Zob. art. 120 o.p.

38 Zob. art. 121 o.p.

39 Zob. art. 169 § 4 o.p.

40 Zob. art. 169 § 1a o.p.

41 Por. art. 169 § 2, 3, 4 o.p.

42 Zob. art. 169 § 3 o.p.

w kontynuowaniu toku postępowania odwoławczego i powoduje, że decyzja, od której wniesiono odwołanie, staje się ostateczną.

Organ podatkowy I instancji ma obowiązek zbadania wniesionego za jego pośrednictwem odwołania, czy zawiera ono braki wymienione w art. 169 o.p. W przypadku stwierdzenia tych uchybień wydaje postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia.⁴³ Nie dotyczy to jednak braku adresu skarżącego, gdy jego adres został określony we wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego lub w innych dokumentach zgromadzonych w aktach sprawy podatkowej, a także gdy jest możliwy do ustalania w inny sposób. W przypadku zaś zmiany adresu (miejsca zamieszkania lub siedziby) na nowy, nieznanym organowi podatkowemu, nie ma zastosowania procedura ani pozostawienia odwołania bez rozpatrzenia, ani wydania postanowienia w tej sprawie. Strona nie wykonała bowiem ustawowego obowiązku informacyjnego, a taka sytuacja powoduje domniemanie prawne, że pismo zostało doręczone pod stary adres.⁴⁴ Dotyczy to zarówno pozostawienia pisma w aktach sprawy,⁴⁵ jak i zwrotu pisma doręzonego za pośrednictwem operatora pocztowego.⁴⁶

Organ pierwszej instancji nie ma kompetencji do wydania postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia z powodu stwierdzenia: braku zarzutów przeciw decyzji, określenia istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania oraz niewskazania dowodów uzasadniających to żądanie.⁴⁷ Wady te odnoszą się tylko do odwołań, a nie do pozostałych podań. Wydanie postanowienia w kwestii ich występowania jest ustawowo zastrzeżone wyłącznie dla organu odwoławczego.⁴⁸ W przypadku stwierdzenia omawianych braków organ podatkowy powinien dokonać stosownej sygnalizacji w piśmie przewodnim przekazanym do organu II instancji wraz z odwołaniem i aktami sprawy podatkowej.⁴⁹ Zarówno takie działanie, jak i jego zaniechanie nie są przesłanką warunkującą pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia.

43 A. Tałasiewicz, *Braki formalne podań w postępowaniu podatkowym a ochrona podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 6, s. 48–51.

44 Zob. art. 146 o.p.

45 Zob. art. 146 § 2 o.p.

46 Zob. art. 150 o.p.

47 Zob. art. 222 o.p.

48 Zob. art. 228 § 1 pkt 3 o.p.

49 Zob. art. 227 § 2 o.p.

4. Postanowienie organu drugiej instancji kończące postępowanie odwoławcze

W jednej jednostce redakcyjnej ordynacji podatkowej⁵⁰ ujęto trzy postanowienia organu podatkowego związane z badaniem formalnym odwołania, które stwierdzają: niedopuszczalność odwołania, uchybienie terminowi do wniesienia odwołania, pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia. Cechą wspólną tych rozstrzygnięć jest ostateczność orzeczenia, gdyż nie podlega ono zaskarżeniu w administracyjnym toku instancji.⁵¹ W orzecznictwie sądów administracyjnych trafnie zauważono, iż wiąże się z tym także bezskuteczność wniesionego odwołania.⁵²

Postanowienia wymienione w art. 228 o.p. zostały ujęte w formie enumeratywnej, a wyliczenie to ma postać ustawowego katalogu zamkniętego. Wyniki wykładni gramatyczno-językowej nie są jednak wystarczające do uznania za trafną tezę, iż organ odwoławczy nie ma kompetencji do wydania także innych, niewymienionych w tym przepisie postanowień kończących postępowanie odwoławcze. Ustalenia interpretacyjne powinny także uwzględniać wnioski wykładni systemowej i celowościowej.

Rozdział 15 o.p. zatytułowany „Odwołania” nie zawiera pełnej regulacji postępowania odwoławczego. W sprawach w nim nieuregulowanych mają odpowiednie zastosowanie przepisy postępowania o postępowaniu przed organami I instancji.⁵³ Skoro w tym rozdziale nie unormowano wymagań, jakie powinno spełniać odwołanie jako podanie, to należy także odpowiednio zastosować do odwołań przepisy odnoszące się do podań jako zbiorczej kategorii ustawowej. Organ odwoławczy ma kompetencje do przeprowadzenia badania formalnego odwołania w celu stwierdzenia, czy spełnia ono wymagania ustawowe odnoszące się do każdego podania. Rozstrzygnięcie tej kwestii podjęte na podstawie art. 169 § 4 w zw. z art. 235 o.p. ma formę postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia. Dotyczy to m. in. sytu-

50 Zob. art. 228 § 1 o.p.

51 Zob. art. 228 § 1 o.p.

52 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 7 listopada 2012 r. (III SA/Po 135/12), Lex nr 1241857; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 października 2011 r. (I SA/Go 677/11), Lex nr 1149996, w których omawiane zagadnienie było rozpatrywane w odniesieniu do postanowienia o uchybieniu terminu do wniesienia odwołania

53 Zob. art. 235 o.p.

acji, gdy nie zostały usunięte braki w zakresie pełnomocnictwa do występowania w imieniu strony.⁵⁴

Katalog postanowień ujętych w art. 228 § 1 o.p. nie pełni funkcji pełnego wyliczenia wszystkich postanowień organu odwoławczego kończących postępowanie odwoławcze. Pominięcie w tym przepisie postanowienia z art. 169 § 4 o.p. jest zasadne, gdyż na to rozstrzygnięcie służy zażalenie. Katalog z art. 228 o.p. stanowi prawidłowe rozwiązanie legislacyjne służące zdefiniowaniu przez wyliczenie tylko ostatecznych postanowień kończących badanie formalne odwołania.

Za przyznaniem organowi odwoławczemu kompetencji organu podatkowego I instancji związanych z badaniem odwołania pod względem ustawowych warunków prawidłowego wniesienia podania przemawiają motywy celowościowe. Braki formalne w treści tego pisma strony mogą uniemożliwić prawidłowe rozpatrzenie sprawy pod względem merytorycznym (np. nieprecyzyjne żądanie) lub spowodować uchybienia proceduralne, które mogą być podstawą nawet wzruszenia decyzji ostatecznej (np. naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, gdy nie można ustalić, czy wnoszący podanie jest stroną, czy jej przedstawicielem). Wylimitowanie tych braków nie jest możliwe na podstawie art. 228 § 1 pkt 3 o.p., gdy naruszone zostały warunki ustawowe postawione wszystkim podaniom.

Brak jest podstaw do orzekania o błędach wniesionego odwołania przez wydanie łącznego postanowienia stwierdzającego równoczesne występowanie dwóch lub trzech uchybień formalnych.⁵⁵ Kolejność ujęcia w katalogu ustawowym postanowień nie jest przypadkowa. Odzwierciedla ona wewnętrzny układ procedury weryfikacji odwołania oraz gradację ciężaru uchybienia. Jeżeli odwołanie jest niedopuszczalne, bezprzedmiotowe jest stwierdzanie uchybienia terminowi jego wniesienia lub wzywianie do usunięcia braków w treści odwołania. Natomiast stwierdzenie uchybienia terminowi do wniesienia odwołania czyni zbędnym wydanie postanowienia o jego pozostawieniu bez rozpatrzenia. Błędem organu odwoławczego byłoby przeprowadzenie wybiórczych czynności weryfikacyjnych i ograniczenie się do wydania

54 Wyrok NSA z dnia 17 lutego 2012 r. (II FSK 1642/10), Lex nr 1145412.

55 Analogiczne rozwiązanie ma zastosowanie w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Zob. G. Łaszczycza, *Postanowienie administracyjne...*, *op. cit.*, s. 288, 291.

postanowienia o stwierdzeniu uchybienia terminowi wniesienia odwołania, bez zweryfikowania dopuszczalności jego wniesienia. Z kolei pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia wymaga uprzedniego ustalenia, że jest ono dopuszczalne i zostało wniesione w terminie.

Badanie odwołania jest procedurą przeprowadzaną z urzędu, która powinna eliminować uchybienia opisane w art. 228 § 1 o.p. Dyrektywy regulujące przebieg weryfikacji mają wiążący charakter i wykluczają uznanie administracyjne w tym zakresie. W orzecznictwie podkreślono, że stwierdzenie uchybienia terminowi do złożenia odwołania nie zależy od uznania organu odwoławczego, gdyż obowiązek taki wynika wprost z ustawy. Każde, nawet nieznaczne przekroczenie tego terminu zobowiązuje organ odwoławczy do wydania postanowienia stwierdzającego jego uchybienie.⁵⁶

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze mają postać pozytywnego stwierdzenia występowania uchybień formalnych odwołania. Organ odwoławczy nie ma kompetencji do wydania⁵⁷ postanowień stwierdzających: dopuszczalność wniesienia odwołania, brak uchybienia terminowi do jego wniesienia, spełnienie warunków ustawowych podania lub odwołania. Takie rozstrzygnięcia byłyby nie tylko zbędne, ale także sprzeczne z zasadą szybkości i prostoty postępowania podatkowego⁵⁸ oraz z wymaganym przez zasadę rzetelności podejmowaniem niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i załatwienia sprawy podatkowej.⁵⁹

Niedopuszczalność wniesienia odwołania może mieć charakter wyłącznie podmiotowy, tylko przedmiotowy lub mieszany (zarówno podmiotowy, jak i przedmiotowy). Odwołanie służy stronie od decyzji wydanej w pierwszej instancji tylko do jednej instancji.⁶⁰ Nie jest zatem skuteczne wniesienie odwołania przez podmiot niebędący stro-

56 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 października 2012 r. (I SA/Po 545/12), Lex nr 1239736; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 8 lutego 2012 r. (I SA/Bd 972/11), Lex nr 1120794; wyrok WSA w Łodzi z dnia 30 stycznia 2012 r. (I SA/Łd 1336/11), Lex nr 1108960; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 23 listopada 2011r. (SA/Gd 697/11), Lex nr 1149853.

57 Na podstawie zarówno art. 228 § 1, art. 169 § 4 o.p., jak i innych przepisów tej ustawy.

58 Zob. art. 125 o.p.

59 Zob. art. 122 o.p.

60 Zob. art. 220 § 1 o.p.

ną lub niemający zdolności do czynności prawnej, od postanowienia, przed wydaniem decyzji przez organ I instancji, od decyzji ostatecznej.

Niedopuszczalność odwołania jest brakiem niederogowalnym i obiektywnym. Strona nie ma możliwości jego usunięcia. Ordynacja podatkowa nie przewiduje także wyeliminowania tego uchybienia przez organ odwoławczy w toku postępowania odwoławczego. Wydanie postanowienia stwierdzającego niedopuszczalność odwołania nie jest poprzedzone wezwaniem odwołującego się do usunięcia stwierdzonych braków.

Ustawowy termin wniesienia odwołania wynosi 14 dni i biegnie od dnia doręczenia decyzji stronie lub zawiadomienia jej spadkobierców przez organ podatkowy o wydanych decyzjach podatkowych, złożonym przez spadkodawcę odwołaniu.⁶¹ Uchybienie temu terminowi jest derogowalne. Organ podatkowy przywraca termin odwołania postanowieniem wydanym na wniosek zainteresowanego, który uprawdopodobni, że uchybienie powstało bez jego winy, złoży stosowny wniosek w terminie 7 dni od ustania przyczyny uchybienia terminu i wniesie odwołanie.⁶²

W praktyce pojawia się problem, czy przywrócenie terminu do wniesienia odwołania czyni bezprzedmiotowym wydanie postanowienia o stwierdzeniu uchybienia ustawowemu terminowi? W ujęciu restrykcyjnym, które jest umotywowane wykładnią językowo–gramatyczną oraz systemową, akcentowany jest obowiązek wydania postanowienia.⁶³ NSA orzekł, że skoro punktem wyjścia do złożenia wniosku o przywrócenie terminu jest jego niedotrzymanie, to właśnie stwierdzenie tegoż uchybienia powinno być tym, co następuje w pierwszej kolejności.⁶⁴ Natomiast w ujęciu liberalnym wykładnia celowościowa uzasadnia zaniechanie wydawania postanowienia w przedmiocie uchybienia terminu do wniesienia odwołania, gdy strona złożyła wniosek o jego przywrócenie, który został następnie uwzględniony przez organ podatkowy. Należy uznać takie stanowisko za trafne, gdyż nie

61 Zob. art. 223 w zw. z art. 103 § 1 o.p.

62 Zob. art. 162 o.p.

63 Zob. S. Presnarowicz, Komentarz do art. 228, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa..., *op. cit.*, s. 822.

64 Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2012 r. (I FSK 2004/11), Lex nr 1291127.

jest dokonywana czynność zbędna dla realizacji celu postępowania podatkowego. Postanowienie o przywróceniu lub odmowie przywrócenia uchybionego terminu jest poprzedzone ustaleniem nie tylko występowania tego uchybienia, ale także innych przesłanek ustawowych rozstrzygnięcia w tej sprawie. Z tego powodu wniosek o przywrócenie uchybionego terminu powinien być uznany za instrument zarówno tamujący wykonanie kompetencji organu odwoławczego do stwierdzenia uchybienia ustawowemu terminowi odwołania do czasu odmowy uwzględnienia tego wniosku, jak i niweczący te kompetencje, gdy wniosek został uwzględniony.

Odwołania są bardziej sformalizowane niż pozostałe podania w sprawach podatkowych.⁶⁵ Wnoszący odwołanie nie może ograniczyć się do przytoczenia treści samego żądania, ale powinien również określić jego istotę oraz zakres wniosku odwoławczego. Koniecznymi elementami są także zarzuty przeciwko decyzji oraz przytoczenie dowodów uzasadniających to żądanie, a więc także podniesione zarzuty. Odwołanie jest formą zaskarżenia decyzji organu pierwszej instancji, której prawidłowość i rzetelność jest kwestionowana przez stronę. Zarzuty powinny być zatem skierowane bezpośrednio przeciwko decyzji, a nie działaniom lub zaniechaniom czynności organu prowadzącego postępowanie podatkowe.

Braki w treści odwołania są derogowalne. Organ podatkowy nie powinien ograniczyć się do samego ustalenia wystąpienia tych uchybień formalnych, ale jest również obowiązany do wezwania strony do ich usunięcia w terminie 7 dni oraz pouczenia jej, iż niezastosowanie się do wezwania spowoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia.⁶⁶ Rozwiązanie to jest zgodne z zasadą prowadzenia postępowania podatkowego w sposób pogłębiający zaufanie do organów podatkowych.⁶⁷ Zaniechanie przez stronę dobrowolnego usunięcia stwierdzonych przez organ podatkowy braków formalnych stanowi zatem warunek wydania postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia.

65 Zob. art. 222 o.p.

66 Zob. art. 169 § 1 w zw. z art. 235 o.p.

67 Zob. art. 121 § 1 o.p.

5. Podsumowanie

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze związane są z badaniem dopuszczalności, terminu oraz treści odwołania, a nie są merytorycznymi rozstrzygnięciami o przedmiocie postępowania podatkowego. Odnoszą się one do uchybień formalnych, które uniemożliwiają prawidłowe rozpatrzenie sprawy podatkowej.

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze powodują bezprzedmiotowość merytorycznego rozpatrzenia odwołania i wydania decyzji przez organ odwoławczy, a zatem decyzja organu I instancji staje się ostateczną. Braki stwierdzone w sentencji postanowienia nie wywołują bezprzedmiotowości postępowania podatkowego, w tym także jego fazy postępowania odwoławczego. Oznacza to, że organ odwoławczy nie może wydać decyzji w sprawie umorzenia takiego postępowania. Wydanie postanowienia kończącego postępowanie odwoławcze nie jest także związane z rozstrzygnięciem kwestii wstępnej uzasadniającej zawieszenie postępowania.

Zarówno organ I instancji, jak i organ odwoławczy wydają postanowienia kończące postępowanie odwoławcze. Weryfikacja wstępna odwołania dokonywana przez organ podatkowy, który wydał zaskarżoną decyzję, może spowodować jego pozostawienie bez rozpatrzenia tylko z powodu niespełnienia ustawowych wymagań wspólnych dla każdej kategorii podań za wyjątkiem braku adresu strony. Takie uprawnienia przysługują także organowi odwoławczemu. Stwierdzenie braków formalnych podania w postanowieniu wymaga uprzedniego wezwania strony do ich usunięcia w ustawowym terminie i pouczenia strony o skutkach niezastosowania się od wezwania.

Postanowienie stwierdzające naruszenie ustawowych warunków podania jest nieostateczne w administracyjnym toku instancji. Różni to je od innych postanowień organu odwoławczego kończących postępowanie odwoławcze.

Postanowienia kończące postępowanie odwoławcze nie są pogrupowane w jednym przepisie redakcyjnym ordynacji podatkowej, która zawiera zamknięty ich katalog. To rozwiązanie jest zasadne, gdyż nie wszystkie te rozstrzygnięcia są podejmowane przez organ odwoławczy i nie zawsze są ostateczne w administracyjnym toku instancji.

Kolejność wyliczenia postanowień w art. 228 § 1 o.p. jest istotna, gdyż uwzględnia wewnętrzną strukturę badania formalnego odwołania i gradację jego uchybień. Badanie to jest obowiązkowe, a jego zakres i sekwencja czasowa nie są objęte uznaniem administracyjnym. Stwierdzenie uchybień bardziej istotnych czyni bezprzedmiotowym dalsze badanie i wydanie kolejnych postanowień w sprawie uchybień o mniejszym ciężarze gatunkowym.

Niedopuszczalność odwołania jest brakiem niedorogownym, a uchybienie jego terminowi oraz braki koniecznych elementów jego treści mogą być usunięte. Wylimitowanie wady polegającej na uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania wymaga zainicjowania przez stronę procedury, która kończy się zaskarżalnym postanowieniem o przywróceniu lub odmowie przywrócenia tego terminu. Natomiast uchybienia ustawowym warunkom podania jako zbiorczej kategorii ustawowej lub odwołania mogą być usunięte przez samą stronę bez konieczności wydawania postanowienia w tej kwestii.

Należy uznać, iż prawna regulacja postanowień kończących postępowanie odwoławcze w sprawie podatkowej jest w znacznym stopniu zasadna. Pozwala bowiem na zakończenie procedur podatkowych, gdy występują uchybienia formalne odwołania, które powodują bezskuteczność jego wniesienia. Jednak należy krytycznie ocenić brak zharmonizowania przepisów regulujących wydanie postanowień o uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania i przywróceniu tego terminu na wnioski zainteresowanego. Powoduje to praktyczne wątpliwości, czy i kiedy powinno być wydane postanowienie o stwierdzeniu uchybienia tego terminu, gdy odwołujący się domaga się przywrócenia uchybionego terminu. Wydaje się, iż byłoby pożądane wprowadzenie do ordynacji podatkowej jednoznacznego unormowania, które tamowałoby wydanie postanowienia stwierdzającego uchybienie terminowi do wniesienia odwołania do czasu wydania postanowienia o odmowie przywrócenia tego terminu oraz czyniłoby bezprzedmiotowym takie stwierdzenie po przywróceniu terminu.