

Agnieszka Rotkiewicz

Decyzje podatkowe wydawane w postępowaniu odwoławczym

Studia Prawnoustrojowe nr 1, 113-122

2002

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Agnieszka Rotkiewicz

Zakład Postępowania Administracyjnego
i Sądowoadministracyjnego UWM

Decyzje podatkowe wydawane w postępowaniu odwoławczym

Podstawową gwarancję praw strony do zaskarżenia decyzji podatkowej stanowi zasada dwuinstancyjności¹. Zgodnie z art. 127 Ordynacji podatkowej [dalej: O.p.] „Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne”, co oznacza, że w stosunku do każdego orzeczenia wydanego „po raz pierwszy” w danej sprawie podatkowej istnieje możliwość zaskarżenia, które spowoduje ponowne rozpatrzenie sprawy przez organ podatkowy wyższego stopnia.

Organami odwoławczymi (wyższego stopnia) będą z zasady organy wymienione w art. 13 O.p. Wyjątek od tego rozwiązania zaistnieje, gdy decyzję w I instancji wyda minister właściwy do spraw finansów publicznych lub samorządowe kolegium odwoławcze. W takim wypadku na mocy art. 221 odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

Z zasady dwuinstancyjności wynika odrębność obu instancji. W orzecznictwie sądowym wielokrotnie podkreślano, że ingerencja organu wyższego stopnia w toku podejmowania decyzji przez organ I instancji stanowi pogwałcenie zasady dwuinstancyjności. I tak w wyroku z 12 lutego 1987 r., II SA 1092/86, NSA stwierdził: dokonanie przez izbę skarbową wszelkich ustaleń dotyczących podstawy opodatkowania powoduje, że urząd skarbowy daje jedynie zewnętrzny wyraz tych ustaleń w formie decyzji, stanowi bezpośrednią ingerencję w sposób załatwienia sprawy zastrzeżonej dla organów niższego stopnia, pozbawia te organy samodzielności i czyni wręcz iluzoryczną kontrolę instancyjną izby skarbowej,

¹ Zasada ta jest zasadą konstytucyjną. Art. 78 Konstytucji RP stanowi, iż: „Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w I instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa.”

która w postępowaniu odwoławczym dokonuje w istocie oceny prawidłowości swoich własnych ustaleń².

Z zasady tej wynika jednocześnie, że możliwość zaskarżenia istnieje tylko raz, a orzeczenie wydane po raz drugi w danej sprawie podatkowej będzie miało charakter ostateczny.

W doktrynie można wyróżnić trzy modele ukształtowania zasady dwuinstancyjności:

1. Model apelacyjny, polegający na dwukrotnym merytorycznym rozpoznaniu i rozstrzygnięciu sprawy administracyjnej przez organ I instancji, a następnie, w wyniku wniesienia odwołania, przez organ II instancji.

2. Model kasacyjny polega na rozpoznaniu i rozstrzygnięciu sprawy administracyjnej przez organ I instancji, a następnie, po wniesieniu odwołania, kontroli przez organ II instancji prawidłowości decyzji. W razie stwierdzenia przez organ II instancji wadliwości decyzji administracyjnej, organ ten ma wyłącznie kompetencje kasacyjne, a zatem jest właściwy jedynie do uchylenia zaskarżonej decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia organowi I instancji.

3. Model mieszany, który łączy w sobie elementy systemu apelacyjnego i kasacyjnego. W tym przypadku granice kompetencji merytoryczno-reformacyjnej wyznaczają przepisy prawa, które przy określonego rodzaju wadach decyzji administracyjnej mogą ograniczać kompetencję organu II instancji wyłącznie do kompetencji kasacyjnej – uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania organowi I instancji³.

O przyjętym modelu zasady dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym przesądza art. 233 O.p., który wyznacza granice dopuszczalności rozstrzygnięcia sprawy przez organ II instancji.

Artykuł ten zawiera pełen katalog kompetencji przysługujących organowi odwoławczemu, które mają spowodować to, że organ ten przede wszystkim będzie wydawał decyzje merytoryczne, a tylko w niektórych przypadkach będzie orzekał kasacyjnie, usuwając z obrotu prawnego decyzje organu I instancji albo zamykając sprawę przez jej umorzenie, albo przekazując ją do ponownego rozpatrzenia.

Organ odwoławczy posiada także kompetencję do zwrotu sprawy organowi I instancji w celu zmiany wydanej decyzji. Dzieje się tak, gdy w toku postępowania odwoławczego organ rozpatrujący odwołanie stwierdzi, że zobowiązanie podatkowe lub podstawa opodatkowania zostały ustalone lub określone w kwocie niższej, niż wynika to z przepisów prawa podatkowego. Organ II instancji nie będzie tu właściwy do prze-

² B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, Państwo i Prawo, 1998, nr 12, s. 52–53.

prowadzenia postępowania dowodowego. Rozpoznanie i zmiana decyzji należeć będzie do organu I instancji, który rozpozna i rozstrzygnie sprawę zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym w dniu powstania obowiązku podatkowego (art. 230 O.p.).

Na podstawie art. 233 §1 pkt 1 i pkt 2a zd. 1, należy wyróżnić dwa rodzaje decyzji merytorycznej:

1. Decyzja organu odwoławczego utrzymująca w mocy decyzję organu I instancji (art. 233 § 1 pkt. 1). Utrzymanie w mocy oznacza, że organ II instancji doszedł w efekcie przeprowadzonego przez siebie postępowania do takiej samej konkluzji, co organ I instancji. Zatem utrzymanie w mocy decyzji nie jest jedynie efektem jej kontroli, ale wynika z przeprowadzonego zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej nowego postępowania w sprawie. Dlatego nie obowiązuje decyzja utrzymana w mocy, ale decyzja ostateczna, od momentu jej doręczenia⁴. Organ „utrzymuje w mocy” decyzję nie z powodu jej zalet, ale dlatego, że w wyniku nowego postępowania doszedł do takiego samego rozstrzygnięcia⁵.

Z wyroku NSA z 15 sierpnia 1985 r. wynika, że: „Utrzymanie w mocy decyzji organu I instancji oznacza w szczególności utrzymanie w mocy jej podstawowego, koniecznego elementu, jakim jest rozstrzygnięcie. W rozstrzygnięciu zostaje bowiem wyrażona wola organu administracji, załatwiającego sprawę w tej formie [...]”⁶. Należy podkreślić, że: „jeżeli organ odwoławczy nie usuwa naruszeń prawa popełnionych przez organ I instancji, to – utrzymując w mocy bez zmian naruszającą prawo decyzję tego organu – wydaje decyzję również naruszającą prawo”⁷.

2. Decyzja merytoryczno-reformacyjna⁸, określona w art. 223 § 1 pkt 2 lit.a zd. 1 O.p., polega na uchyleniu decyzji I instancji w całości lub w części i orzeczeniu, co do istoty sprawy w tym zakresie. Oznacza to przejście ciężaru rozstrzygnięcia merytorycznego przez organ II instancji. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjęto stanowisko, iż „jeżeli organ administracji działający w trybie odwoławczym kwestionuje rozstrzygnięcie organu I instancji, przy czym nie ma wątpliwości co do stanu faktycznego sprawy i nie stwierdzi potrzeby przeprowadzenia dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów

³ Ibidem, s. 54.

⁴ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 293.

⁵ J. Zimmermann, *Polska jurysdykcja administracyjna*, Warszawa 1996, s. 187.

⁶ III SA 730/85, *Kodeks postępowania administracyjnego oraz Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym z orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego i Sądu Najwyższego*, pod red. R. Hauzera, Warszawa 1998, s. 343, poz. 29.

⁷ Wyrok NSA z dnia 25 lipca 1986 r. II SA 1829/85, ONSA 1986, Nr 2, poz. 43; GAP 1988, nr 23, s. 45

⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 1997, s. 197.

i materiałów w sprawie, ma obowiązek stosować w swej decyzji instytucję reformacji i orzec co do istoty sprawy [...]”⁹.

Jak stwierdza W. Dawidowicz, „jest to rozstrzygnięcie najbardziej odpowiadające funkcji organu odwoławczego [...], a jednocześnie najtrudniejsze, ponieważ ma ono być merytorycznie konkurencyjne w stosunku do rozstrzygnięcia zawartego w decyzji organu I instancji, a zatem wymaga większej umiejętności jego stosowania [...]”¹⁰.

Uchylenie decyzji I instancji wynikać może z wad zauważonych w tej decyzji podczas przeprowadzania kontroli instancyjnej. W wyroku z 26 maja 1989 r. (IV SA 1178/88) NSA orzekł, że: „Kompetencje organu odwoławczego obejmują zarówno korygowanie wad prawnych decyzji organu I instancji, polegających na niewłaściwie zastosowanym przepisie prawa materialnego, bądź postępowania administracyjnego, jak i wad polegających na niewłaściwej ocenie okoliczności faktycznych”¹¹. Taka możliwość zależna będzie jednak od rodzaju stwierdzonych uchybień, gdyż jeżeli będą one miały charakter przesłanek wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji, zachodzić będzie konieczność wydania decyzji kasacyjnej¹².

W doktrynie prezentuje się pogląd, że nie może stanowić podstawy zmiany decyzji w tym trybie tzw. wadliwość nieistotna. Usunięcie wad nieistotnych decyzji następuje bowiem w trybie rektyfikacji decyzji, który obejmuje sprostowanie, uzupełnienie czy też wykładnię treści decyzji¹³.

Granice swobody ustalenia nowej treści merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy przez organ II instancji wyznacza ustanowiona w art. 231 oraz art. 234 O.p. zasada zakazu *reformationis in peius*.

Organ odwoławczy nie może wykroczać poza zakres rozstrzygnięć podjętych w I instancji. Decyzja reformacyjna powinna być wydana w tej samej sprawie co decyzja organu I instancji. Przekroczenie granic sprawy powoduje, że w tej nowej „części” mamy do czynienia z pierwszym rozstrzygnięciem, a więc z naruszeniem właściwości instancyjnej¹⁴.

Granice podjęcia rozstrzygnięcia merytoryczno-reformacyjnego wyznaczone są przez podstawy decyzji kasacyjnej. B. Adamiak wyróżnia trzy typy decyzji kasacyjnej, a mianowicie: „decyzja kasacyjna typowa, czyli kończąca rozpatrzenie sprawy; decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji; decyzja

⁹ II SA 400/81, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, s. 344, poz. 31.

¹⁰ W. Dawidowicz, *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 163.

¹¹ E. Smoktunowicz, *Orzecznictwo Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Kodeks postępowania administracyjnego*, Warszawa 1995, s. 206.

¹² R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1999, s. 231.

¹³ B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne...*, s. 197.

¹⁴ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 294.

kasacyjna w sprawach pozostawionych uznaniu organów jednostek samorządu terytorialnego”¹⁵.

Podstawą prawną do wydania decyzji kasacyjnej typowej jest art. 233 § 1 pkt 2a, który stanowi: „Organ odwoławczy wydaje decyzję, w której [...] uchylając tę decyzję – umarza postępowanie w pierwszej instancji”. Istota tego rodzaju decyzji odwoławczej polega zatem na tym, że organ odwoławczy uchyla decyzję organu I instancji, nie rozstrzygając sprawy pod względem merytorycznym (co do jej istoty). Organ wyda taką decyzję, gdy brak było podstaw prawnych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy w ogóle bądź nie było podstaw do rozpoznania jej w drodze postępowania administracyjnego czy też tylko w drodze postępowania administracyjnego określonego rodzaju¹⁶.

W wyroku z 8 sierpnia 1995 r. NSA stwierdził: „Organ odwoławczy może umorzyć postępowanie co do istoty tylko wówczas, gdy w wyniku rozpoznania odwołania uchylił decyzję I instancji i stwierdził, że postępowanie przed tym organem jest bezprzedmiotowe. Umorzenie zaś postępowania I instancji przez organ II instancji przy okazji rozpoznania zażalenia na postanowienie incydentalne, wydane w toku postępowania, jest niedopuszczalne [...]”¹⁷.

Decyzje kasacyjne połączone z przekazaniem sprawy do organu I instancji są wydawane w dwóch przypadkach:

Po pierwsze, organ odwoławczy zgodnie z art. 233 § 1 pkt 2b uchyli w całości decyzję organu I instancji i przekaże sprawę do ponownego rozpatrzenia właściwemu organowi I instancji, jeżeli decyzja tego organu została wydana z naruszeniem przepisów art. 240 lub 247. Jest to przepis nowy, nieznanym kpa, który wprowadza wobec decyzji nieostatecznej, dotkniętej ciężkimi wadami procesowymi, jak i ciężkimi wadami materialnoprawnymi jednolitą sankcję – sankcję wzruszalności¹⁸.

Według Zimmermanna, wprowadzenie takiej kompetencji organu odwoławczego budzi poważne wątpliwości zarówno na płaszczyźnie teoretycznej, jak i procesowej. „Wśród kompetencji organów wyższego stopnia należy wymienić te, które należą do tych organów jako do organów odwoławczych i te, które mają charakter nadzorczy. Mieszanie ich ze sobą oznacza zacieranie różnic między tokiem instancji a nadzorem. Postępowanie odwoławcze staje się w takiej sytuacji odmianą postępowania kontrolnego, co przeczy jego istocie i jego głównemu celowi. Połączenie i pomieszanie tych dwóch grup kompetencji jest również

¹⁵ B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 538.

¹⁶ B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne...*, s. 197.

¹⁷ SA/Wr 96/95, OSP 1997, nr 2, poz 201, z głosem M. Szubiakowskiego.

¹⁸ B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania...*, s. 62.

niezrozumiałe na płaszczyźnie procesowej, gdyż powoduje zamazanie granic między środkami prawnymi nadzwyczajnymi i zwyczajnym trybem postępowania¹⁹.

Organ odwoławczy nie ma kompetencji do stwierdzenia nieważności decyzji. Gdy decyzja organu I instancji jest dotknięta wadami skutkującymi jej nieważnością, organ II instancji może jedynie dokonać kasacji z przekazaniem sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi właściwemu. Dodatkowym zabezpieczeniem przed przekroczeniem granic swojej właściwości przez organ podatkowy II instancji jest art. 247 § 1, w którym ustawodawca wyraźnie zastrzegł, iż można stwierdzić nieważność wyłącznie ostatecznej decyzji podatkowej.

W wyroku z 14 lutego 1986 r. NSA kategorycznie stwierdził: „Organ administracji państwowej rozpoznający odwołanie od decyzji organu I instancji nie jest kompetentny do stwierdzenia nieważności tej decyzji. Rozpoznanie sprawy w trybie odwoławczym stwarza organowi II instancji wszelkie możliwości naprawienia ewentualnych wadliwości postępowania przed organem I instancji, przy czym art. 138 kpa nie przewiduje możliwości orzeczenia o nieważności decyzji”²⁰.

Organ odwoławczy przekaze sprawę do ponownego rozpatrzenia właściwemu organowi I instancji. Zatem nie zawsze organem właściwym będzie organ, który podjął decyzję w I instancji. W przypadku wydania decyzji przez organ podlegający wyłączeniu, organ odwoławczy przekaze sprawę innemu organowi (innemu urzędowi skarbowemu), jeżeli zaś podjął decyzję pracownik podlegający wyłączeniu, przekaze sprawę temu organowi, który wydał decyzję w I instancji. W sytuacji, gdy decyzja została podjęta z rażącym naruszeniem prawa, przekaze sprawę do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia organowi, który wydał decyzję²¹.

Drugi typ decyzji kasacyjnej jest zawarty w art. 233 § 2 O.p., który stanowi: „Organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub znacznej części. Przekazując sprawę, organ ten może wskazać, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.”

Dopuszczalność wydania tego typu decyzji kasacyjnej jest ograniczona przez to, że art. 233 § 2 w związku z art. 229 O.p. przyjmuje jako przesłankę wydania tego typu decyzji określony zakres czynności postępowania wyjaśniającego, a mianowicie „rozstrzygnięcie sprawy wymaga

¹⁹ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 295–296. Zimmermann krytykuje także legislatora za to, iż posłużył się określeniem „naruszenie”, odniesionym do przepisów art. 240 i art. 247 O.p.

²⁰ III SA 1344/85, *Gospodarka, Administracja Państwowa* 1987, nr 8, s. 45.

²¹ B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania...*, s. 63.

uprzedniego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości lub znacznej części”. Zatem brak było w istocie rozpoznania sprawy przez organ I instancji. W takim przypadku organ odwoławczy, aby dokonać oceny prawidłowości ustalenia stanu faktycznego, musiałby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające w całości lub w znacznej części, a do tego nie jest uprawniony, nie mieści się to w jego kompetencji. Naruszyłyby to w takim przypadku zasadę dwuinstancyjności, pozbawiając stronę prawa do dwukrotnego merytorycznego rozpoznania danej sprawy administracyjnej²².

Organ odwoławczy ma kompetencje tylko do przeprowadzenia postępowania uzupełniającego dowodowego – jeśli stwierdzi, że nie zostały ustalone wszystkie istotne dla sprawy okoliczności faktyczne lub zostały ustalone w sposób wadliwy. W takim przypadku „Organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów lub zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję” (art. 229 O.p.).

Wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji jest wyjątkiem od zasady merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej, a zatem niedopuszczalna jest wykładnia rozszerzająca²³.

Możliwości takiego postępowania są zatem teoretycznie bardzo wąskie. Mimo to postępowanie podatkowe cechuje znaczne natężenie wykorzystywania tego trybu postępowania²⁴. „Często w tej samej sprawie tego samego podmiotu dochodzi do zastosowania tej procedury wielokrotnie. Nader często zaskakujące jest to, że wymiar zobowiązania podatkowego zmienia się w takich przypadkach i stanowi często krotkość pierwotnej decyzji (in plus, jak i in minus). Jest to dla strony postępowania podatkowego wyjątkowo niekorzystne, gdyż przez cały okres rozpatrywania sprawy bieżą odsetki za zwłokę. Z powodu takiej praktyki ważne jest, że na podstawie art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym można wnieść do sądu skargę na decyzję organu odwoławczego, uchylającą decyzję organu I instancji i przekazującą sprawę temu organowi do ponownego rozpatrzenia.”²⁵

Opisując kompetencje kasacyjne pojawia się pytanie, czy organ II instancji może tylko uchylić decyzję, nie czyniąc niczego ponadto, tzn. nie wydając nowej decyzji, nie umarzając postępowania ani nie przekazując sprawę do ponownego rozpatrzenia.

²² B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, s. 540.

²³ Ibidem, s. 542.

²⁴ W. Olszowy, *Decyzja podatkowa, podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 153.

²⁵ C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 574.

Według niektórych autorów, zwłaszcza Z. Janowicza, „organ odwoławczy uchylając zaskarżoną decyzję w całości lub części, orzeka w tym zakresie co do istoty sprawy tylko wtedy, gdy zachodzi taka potrzeba. Jeżeli natomiast organ I instancji zaskarżoną decyzją przyznał stronie określone uprawnienia lub nałożył na nią określony obowiązek, a organ odwoławczy uznaje, że brak było podstaw prawnych lub faktycznych do przyznania takiego uprawnienia lub nałożenia takiego obowiązku, ogranicza się w swej decyzji tylko do uchylecia zaskarżonej decyzji”²⁶.

Odmienne stanowisko zajmuje B. Adamiak²⁷ czy J. Zimmermann. Według Zimmermanna „przeciwko poglądom Z. Janowicza przemawia w pierwszym rzędzie wykładnia literalna, która nie dopuszcza »samego« uchylecia decyzji I instancji. Należy tam podkreślić, że samo słowo »uchylenie« oznacza pozbawienie mocy obowiązującej decyzji administracyjnej, czyli jej zniknięcie z obiegu prawnego. Powstaje zatem stan, w którym w danej sprawie nie istnieje żadna decyzja: sprawa nie jest załatwiona, a norma prawa materialnego zastosowana, choćby przez odmowę skonkretyzowania stosunku prawnego. W takiej sytuacji, gdy organ drugiej instancji nie skorzystał z kompetencji kasacyjnej, sprawa nie wraca do »ponownego rozpatrzenia«. Nie jest zatem zrealizowany podstawowy cel postępowania jurysdykcyjnego”²⁸.

Należy także pamiętać o ukształtowanym już orzecznictwie NSA, którego przykładem jest wyrok z 13 października 1983 r., w którym sąd stwierdził: „Zgodnie z art. 138 kpa organ odwoławczy, uchylając decyzję organu I instancji, jest zobowiązany do określenia swego stanowiska w sprawie, co powinno nastąpić poprzez orzeczenie co do istoty sprawy, umorzenie postępowania lub przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ I instancji. Decyzja organu odwoławczego ograniczająca się tylko do uchylecia decyzji organu administracji I instancji jest nieważna”²⁹.

Na mocy regulacji wprowadzającej reformę ustrojową do art. 233 O.p. dodano § 3, który ograniczył kompetencje merytoryczno-reformacyjne organu odwoławczego i wprowadził kolejną podstawę do wydania decyzji kasacyjnej. Przepis ten, mający zastosowanie w postępowaniu przed organami samorządu terytorialnego, przewiduje, że w przypadku, gdy podstawa materialnoprawna decyzji ma charakter uznaniowy, organ odwoławczy uwzględniając odwołanie może jedynie uchylić zaskarżoną decyzję³⁰.

²⁶ Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa–Poznań, 1992, s. 325

²⁷ B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, s. 538–539.

²⁸ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 299–300.

²⁹ SA/Kr 706/83, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, pod red. R. Hauzera, s. 345, poz. 35.

³⁰ M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, Warszawa 2000, s. 338.

Wprowadzenie przez ustawodawcę pojęcia uznania administracyjnego w szczegółowym przepisie Ordynacji podatkowej jest krytykowane. Przede wszystkim jest to pojęcie wieloznaczne, a próby zdefiniowania tego pojęcia, ujednoczenia terminologii i wyraźnego określenia podstaw prawnych były i są podejmowane przez wielu przedstawicieli nauki prawa administracyjnego³¹.

Współcześnie podkreśla się, że pojęcie uznania jest charakterystycznie i nierozzerwalnie związane z etapem ustalania konsekwencji prawnych określonego stanu faktycznego. Według M. Mincera, uznanie występuje wówczas, gdy norma prawa nie determinuje tych konsekwencji w sposób jednoznaczny, lecz pozostawia w sposób wyraźny dokonanie wyboru organowi administracyjnemu³².

Dokonana przez ustawodawcę zmiana art. 233 O.p. powoduje częściowe ograniczenie realizacji zasady dwuinstancyjności, rozumianej jako możliwość ponownego rozpatrzenia i merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej.

Organ będzie miał kompetencję merytoryczną jedynie w przypadku, gdy utrzyma w mocy zaskarżoną decyzję. Natomiast w razie uwzględnienia odwołania, organ odwoławczy może jedynie uchylić decyzję i – jak zauważa Zimmermann – „w wyznaczonym tu obszarze staje się wyłącznie organem kontrolnym”.³³

Celem wprowadzenia tego rozwiązania było zapewnienie samodzielności jednostkom samorządu terytorialnego przy załatwianiu spraw, w których ustawodawca zastosował uznanie administracyjne³⁴. Budzi więc zdziwienie „niechlujny” sposób, w jakim zmiany te zostały dokonane. J. Zimmermann „błędem legislacyjnym” nazywa wprowadzenie przepisu o zasadniczym znaczeniu dla całej konstrukcji podatkowego postępowania odwoławczego, sytuującego nową, odmienną kompetencję organów odwoławczych „przy okazji” zmian o zupełnie innym charakterze, mających na celu tylko podział już istniejących kompetencji między organy należące do nowej siatki podziału terytorialnego³⁵.

Postępowanie odwoławcze może zakończyć się decyzją o umorzeniu postępowania (art. 233 § 1 pkt 3). Organ odwoławczy postąpi tak wtedy, gdy bezprzedmiotowe stanie się samo postępowanie odwoławcze, np. na skutek cofnięcia odwołania przez stronę. Natomiast „złożenie przez stronę odwołania od korzystnej dla niej decyzji nie powoduje bezprzedmiotowości postępowania odwoławczego [...]. Organ odwoławczy jest obowiązany w takim wypadku merytorycznie ustosunkować się do treści

³¹ A. Korzeniowska, *Odwołanie od decyzji uznaniowych*, Państwo i Prawo 2000, nr 8, s. 66.

³² M. Mincer, *Uznanie administracyjne*, Toruń 1983, s. 63.

³³ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 302.

³⁴ M. Wierzbowski, *Postępowanie administracyjne...*, s. 335.

³⁵ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 302.

odwołania i orzec o prawidłowości bądź nieprawidłowości zaskarżonej decyzji”³⁶.

NSA zwrócił uwagę jeszcze na to, że wykonanie przez stronę decyzji organu I instancji w czasie trwania postępowania odwoławczego nie powoduje bezprzedmiotowości postępowania odwoławczego³⁷. Skutkiem prawnym podjęcia tego typu rozstrzygnięcia przez organ odwoławczy jest pozostanie w obrocie prawnym, zaskarżonej w trybie odwołania, decyzji organu I instancji³⁸.

Na koniec niniejszych rozważań zgodzić się należy z B. Adamiak, która jeszcze przed wprowadzeniem § 3 do art. 233 O.p., oceniając przewidziane przez ustawodawcę rozstrzygnięcia podatkowego organu odwoławczego, stwierdziła, że „przyjęty został model mieszany apelacyjno-kasacyjny, ze zdecydowaną przewagą elementu kasacyjnego. Ciężkie kwalifikowane naruszenia prawa zarówno materialnego, jak i procesowego wyłączają właściwość organu II instancji do merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy [...]. Rozwiązanie takie służy z jednej strony pełnej realizacji zasady dwuinstancyjności lecz z drugiej strony prowadzi do przewlekłości postępowania”³⁹.

Istnieje zatem realne zagrożenie, iż ostateczne rozstrzygnięcie może zapaść w konkretnej sprawie po wielokrotnym przemierzeniu drogi między organami I i II instancji. Takie rozwiązanie nie sprzyja realizacji zasady zaufania do organów podatkowych wyrażonej w art. 121 § 1 O.p. Strona bowiem nie jest zainteresowana samym faktem wydania w jej sprawie decyzji przez organ odwoławczy, lecz merytorycznym rozstrzygnięciem o jej prawach bądź obowiązkach.

³⁶ Wyrok NSA z dnia 23 czerwca 1995 r., II SA 286/94, ONSA 1996, Nr 3, poz. 130.

³⁷ B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 1999, s. 200.

³⁸ M. Wierzbowski, *Postępowanie administracyjne...*, s. 194.

³⁹ B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania...*, s. 63.