

Dr hab. Hanna Filipczyk

Uniwersytet w Białymstoku

ORCID: 0000-0002-6836-9109

e-mail: h.filipczyk@uwb.edu.pl

Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego a zmiana materialnoprawnej podstawy decyzji wymiarowej

The principle of two-tier tax proceedings vs change of substantive legal grounds of the assessment decision

Streszczenie

Celem artykułu jest sprawdzenie, czy przyjęcie w decyzji wymiarowej wydanej w postępowaniu odwoławczym innej kwalifikacji prawnej stanu faktycznego niż przyjęta w decyzji wydanej w pierwszej instancji, prowadzące do zmiany materialnoprawnej podstawy rozstrzygnięcia, narusza zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego. „Sprawą podatkową” rozstrzyganą decyzją wymiarową jest ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego. W konsekwencji zmiana kwalifikacji prawnej stanu faktycznego i będąca jej konsekwencją zmiana podstawy prawnej rozstrzygnięcia odwoławczego nie prowadzi do zmiany sprawy podatkowej — tzn. utraty jej tożsamości. Taka decyzja organu odwoławczego nie narusza konstytucyjnego prawa podatnika do odwołania ani zasady dwuinstancyjności.

Słowa kluczowe: zasada dwuinstancyjności, sprawa podatkowa, postępowanie podatkowe, prawo do odwołania

JEL: K10; K34; K40

Abstract

The article aims to verify whether the principle of two-tier proceedings is infringed where in the assessment decision issued in the appeal proceedings, case facts are qualified under the law differently than in the first-instance decision — whereby the substantive legal grounds of the resolution are changed. "Tax case" resolved in the assessment decision is to fix or determine the amount of tax liability. Therefore, change in legal qualification of the case facts and, as a consequence, in the substantive legal ground of the appeal resolution, does not bring about the change of the tax case — i.e., the loss of its identity. Such decision of the appeal authority does not infringe the taxpayer's constitutional right to appeal or the principle of two-tier proceedings.

Keywords: the principle of two-tier proceedings, tax case, tax proceedings, the right to appeal

Wstęp

Celem tego artykułu jest weryfikacja hipotezy, zgodnie z którą przyjęcie przez organ odwoławczy w decyzji wymiarowej innej kwalifikacji prawnej stanu faktycznego od przyjętej w decyzji wymiarowej wydanej w pierwszej instancji, prowadzące do zmiany materialnoprawnej podstawy rozstrzygnięcia, nie narusza zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Zagadnienie to stanowi obecnie przedmiot kontrowersji orzeczniczych¹.

Po prezentacji doktrynalnych i orzeczniczych poglądów na temat treści zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego przedstawiona zostanie różnica stanowisk sądów ad-

ministracyjnych co do rozpatrywanego problemu prawnego. Następnie zostanie poddane badaniu pojęcie sprawy podatkowej. Po stwierdzeniu, że w przypadku decyzji wymiarowej zachowanie tożsamości sprawy podatkowej nie wymaga zachowania w obu instancjach tej samej kwalifikacji prawnej zdarzeń lub stanów rzeczy, analizowany problem prawny zostanie ujęty w relacji do konstytucyjnego prawa do odwołania oraz zasady dwuinstancyjności, już bez odniesień do pojęcia sprawy podatkowej. Artykuł zostanie zamknięty podsumowaniem.

Pojęcie decyzji wymiarowej nie ma obecnie definicji legalnej², choć jest powszechnie używane w języku prawniczym — w doktrynie i orzecznictwie. Na potrzeby tego artykułu przez

decyzję wymiarową rozumie się decyzję ustalającą lub określającą wysokość zobowiązania podatkowego (wydaną na podstawie art. 21 § 5 lub 3 ustawy z 29.08.1997 r. — Ordynacja podatkowa³, dalej: O.p.) lub określającą inny „wynik podatkowy” — w szczególności wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych (art. 21 § 3a O.p.), dochodu, przychodu lub zysku (art. 21b O.p.) albo straty (art. 24 O.p.). W relacji do językowego uzusu dotyczącego wyrażenia „decyzja wymiarowa” jest to definicja projektująca⁴.

Badanie zostało przeprowadzone przy użyciu metod: dogmatycznoprawnej i analitycznej.

Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego

Zgodnie z art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r.⁵ każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji; wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarzania określa ustawa. Według przedstawicieli doktryny w postępowaniu podatkowym realizację tego konstytucyjnego prawa strony gwarantuje zasada dwuinstancyjności (art. 127 O.p.; art. 220–235 O.p. — Kabat, 2019; Dzwonkowski, 2020). Przyjmuje się znaczenie normatywne i wysoką rangę tej zasady. Jak pisze H. Dzwonkowski, „dwuinstancyjność postępowania jest wyrazem prawa do obrony” (Dzwonkowski, 2020). Zdaniem Z. Ofiarskiego stanowi ona „bardzo istotny czynnik urzeczywistniania tzw. sprawiedliwości proceduralnej” (Ofiarski, 2006).

Istota zasady dwuinstancyjności to „możliwość dwukrotnego rozpatrywania i rozstrzygania tej samej sprawy podatkowej — najpierw przez organ I instancji, a w razie wniesienia odwołania przez organ drugiej instancji” (Brzeziński, Kalinowski, Olesińska, 2017, s. 679; por. Tarno, 2008, s. 11)⁶. W opinii B. Adamiak w przypadku postępowania podatkowego przyjęto mieszany apelacyjno-kasacyjny model dwuinstancyjności, z przewagą elementów kasacyjnych (Adamiak, 1998, s. 63)⁷. Przeciwnie, zdaniem Z. Kmiecika: „kompetencje organu odwoławczego w postępowaniu administracyjnym mają charakter merytoryczno-kasacyjny, z wyraźną przewagą pierwszego z tych elementów” (Kmiecik, 2011)⁸.

Sąd administracyjny, stwierdzając naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, nie może uznać tej okoliczności za nieistotną⁹. Jak pisze B. Adamiak: „pogwałcenie tej zasady jest naruszeniem prawa procesowego powodującym wyeliminowanie decyzji z obrotu prawnego” (Adamiak, 1998, s. 53). Decyzja ostateczna wydana z naruszeniem zasady dwuinstancyjności jest dotknięta kwalifikowaną wadą, uzasadniającą stwierdzenie jej nieważności (art. 247 § 1 pkt 3 O.p.; Presnarowicz, 2020; Dzwonkowski, 2020; Brzeziński, Kalinowski, Olesińska, 2017, s. 681)¹⁰.

Postępowanie odwoławcze polega na ponownym rozstrzygnięciu sprawy administracyjnej (podatkowej), która była przedmiotem rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji (Adamiak, 1998, s. 60; Kabat, 2019; Presnarowicz, 2020).

Według zgodnego poglądu doktryny „istota administracyjnego toku instancji polega na dwukrotnym rozstrzygnięciu tej samej sprawy, nie zaś na kontroli zasadności argumentów postawionych w stosunku do orzeczenia organu pierwszej instancji” (Presnarowicz, 2020; podobnie Kabat, 2019; Ofiarski, 2006; Brzeziński, Kalinowski, Olesińska, 2017, s. 679–680). Pogląd ten w pełni odzwierciedla się także w orzecznictwie sądowym: „Zasada dwuinstancyjności postępowania tworzy obowiązek dwukrotnego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, dwukrotnego ustalenia stanu faktycznego i dwukrotnej jego oceny prawnej. Zasada ta nakłada na organ odwoławczy obowiązek ponownego rozpatrzenia sprawy co do istoty i wydania decyzji stosownie do art. 233 § 1 pkt 1–3 O.p. w sytuacji, w której w postępowaniu pierwszoinstancyjnym poczyniono kompletne ustalenia stanu faktycznego sprawy i nie zachodzi potrzeba uzupełnienia materiału dowodowego w sposób przewidziany w art. 229 O.p.”¹¹. Jak pisze H. Dzwonkowski, wspierając to stanowisko obfitym orzecznictwem sądowym, „organ rozpoznaje sprawę, nie odwołanie” — „istotą dwuinstancyjności jest bowiem wydanie rozstrzygnięcia merytorycznego, a nie jedynie formalna kontrola decyzji” (Dzwonkowski, 2020)¹².

Kontrowersje orzecznicze

Sądy administracyjne są zgodne co do tego, że celem postępowania odwoławczego jest powtórne rozpatrzenie i rozstrzygnięcie sprawy w jej całokształcie. Są także zgodne co do tego, że przedmiot rozstrzygnięcia w obu instancjach powinien być ten sam — przedmiotem tym powinna być tożsama sprawa podatkowa. „Zakres rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy przez organ odwoławczy wyznaczają granice sprawy, w której zapadła zaskarżona decyzja. Musi w tym przypadku występować przedmiotowa i podmiotowa tożsamość elementów obydwóch spraw. Zmiana któregośkolwiek z nich jest równoznaczna z pojawieniem się nowej sprawy” (Kmiecik, 2011). Osią sporu jest natomiast rozumienie pojęcia sprawy podatkowej, a co za tym idzie, jej tożsamości. W konsekwencji mimo znacznych obszarów zgodności w orzecznictwie zarysowała się rozbieżność stanowisk dotyczących zakresu postępowania odwoławczego i decyzji wydanej w drugiej instancji w relacji do decyzji pierwszoinstancyjnej.

W szeregu wyroków NSA uznał, że odmienna kwalifikacja prawna ustalonego w sprawie stanu faktycznego dokonana przez organ odwoławczy nie prowadzi do naruszenia zasady dwuinstancyjności¹³. Zachowane zostają bowiem: podmiot, przedmiot, stan faktyczny przy niezmienionym stanie prawnym. Jednym z argumentów powoływanych na rzecz tej tezy jest obowiązywanie przepisów art. 233 § 2 O.p. i art. 229 O.p. Jak na ich tle stwierdza NSA: „Przepis art. 233 § 2 O.p., określając przesłanki wydania kasacyjnej decyzji, odwołuje się jedynie do konieczności »przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części«. Poza zakresem tej normy prawnej jest kwestia odmiennej, nowej, oceny prawnej organu odwoławczego, która nie może

być wyłączną podstawą uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez ten organ”¹⁴.

Przeciwnie do powyższego jest stanowisko, zgodnie z którym zmiana kwalifikacji prawnej stanu faktycznego i spowodowana nią zmiana podstawy prawnej rozstrzygnięcia, dokonane w rozstrzygnięciu organu odwoławczego, naruszają zasadę dwuinstancyjności. W wyroku z 13.05.2009 r., II FSK 401/08, NSA uznał, że dwukrotne rozstrzygnięcie tej samej sprawy ma miejsce tylko, jeżeli „przedmiotem rozważań są te same ustalenia, które legły u podstaw wydania decyzji przez organ pierwszej instancji, ponieważ rozstrzygnięcie organu odwoławczego kształtować mogą tylko te okoliczności, które zostały podane przez ten organ w uzasadnieniu”¹⁵. W wyroku z 16.03.2017 r., I GSK 302/15, sąd kasacyjny wskazał, że „Organ odwoławczy nie może orzekać w zakresie innym, niż uczyniono to wcześniej w pierwszej instancji. W szczególności zmiana podstawy materialnoprawnej rozstrzygnięcia przez organ odwoławczy, jak również orzeczenie w kwestii, która nie była rozpoznawana w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, narusza przedmiotową tożsamość sprawy, a w konsekwencji zasadę dwuinstancyjności (...). Organ odwoławczy nie może orzekać w zakresie innym niż uczynił przed nim organ pierwszoinstancyjny. Zmiana podstawy materialnoprawnej rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej prowadzi do zmiany przedmiotowej tożsamości sprawy. Oznacza to naruszenie zasady dwuinstancyjności rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy”. Z kolei w wyroku z 22.03.2000 r., I SA/Ka 1726/98, NSA przyjął, że „Nie sposób (...) zaaprobować takiego toku postępowania, że gdy decyzja I instancji jest w całości oczywiście wadliwa, to organ odwoławczy może utrzymać ją w mocy, zmieniając jednocześnie — i to bez przeprowadzenia jakiegokolwiek postępowania dowodowego — jej podstawę faktyczną i prawną. *De facto* doszło bowiem do wydania nowej, odmiennej decyzji, mającej cechy rozstrzygnięcia jednoinstancyjnego. Do podstaw jej wydania podatnik miał natomiast możliwość odniesienia się tylko w skardze do sądu administracyjnego, a nie w zwykłym toku instancji. Tym samym pozbawiono go prawa do dwuinstancyjnego postępowania podatkowego”.

W wyroku WSA w Białymstoku z 26.06.2019 r., I SA/Bk 210/19 (prawomocnym), za naruszenie zasady dwuinstancyjności uznano zmianę przez organ odwoławczy podstawy rozstrzygnięcia z przepisu art. 199a § 1 O.p. na art. 180 § 1, art. 187 § 1 i art. 191 O.p. (sprawa dotyczyła rozliczenia w podatku dochodowym od osób fizycznych czynności stanowiących zdaniem organu podatkowego unikanie opodatkowania). Jak tam wskazano: „O tożsamości sprawy decydują cztery elementy: podmiot, przedmiot, podstawa prawna i stan faktyczny, w którym są te same fakty mające znaczenie prawotwórcze. Zmiana jednego z nich skutkuje nową sprawą”¹⁶.

W orzeczeniach obu grup *explicite* lub *implicite* odnoszono się do tożsamości sprawy jako osiowej dla zachowania dwuinstancyjności postępowania. Co znamienne, w orzeczeniach pierwszej grupy zwykle w tym kontekście mowa o „stanie prawnym”¹⁷, w orzeczeniach drugiej — o „podstawie prawnej”.

W niektórych wyrokach stanowisko zajęte przez skład orzekający jest bardziej złożone, niedające się łatwo przyporządkować do żadnej z wymienionych grup. W wyroku NSA z 21.03.2014 r., I FSK 549/13, stwierdzono, że zmiana podstawy prawnej rozstrzygnięcia przez organ drugiej instancji nie narusza zasady dwuinstancyjności, pod warunkiem jednak, że chodzi o to samo zobowiązanie podatkowe oraz o tę samą kwestię szczegółową. W wyroku z 16.05.2008 r., I GSK 548/07, NSA nie dopatrył się naruszenia zasady dwuinstancyjności w sytuacji, gdy przepisy powołane przez organy obu instancji, choć formalnie różne, były „tożsame w swej treści”. „Korekta” podstawy prawnej rozstrzygnięcia, w szczególności jej „uzupełnienie lub uwzględnienie nowelizacji zastosowanych przepisów” także nie narusza tej zasady¹⁸.

Z kolei w wyroku z 1.04.2019 r., II FSK 963/17, NSA uznał, że w sprawie doszło do uchybienia zasadzie dwuinstancyjności postępowania, ponieważ organ odwoławczy oparł swoje rozstrzygnięcie na przepisach prawa materialnego (przepisach o cenach transferowych — art. 11 ust. 1 i ust. 4 ustawy z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych¹⁹) w miejsce odrzuconej przez siebie koncepcji czynności pozornej (art. 199 § 2 O.p.), co pociągnęło za sobą konieczność zgromadzenia materiału dowodowego w innym niż uprzednio zakresie i przeprowadzenia w znacznej części postępowania dowodowego. Trudno jednoznacznie stwierdzić, czy taki sposób działania organu odwoławczego narusza zasadę dwuinstancyjności tylko z uwagi na regulację art. 233 § 2 O.p., czy też (także lub przede wszystkim) z powodu zmiany materialnoprawnej podstawy prawnej rozstrzygnięcia.

Sprawa podatkowa rozstrzygana decyzją wymiarową

Jak ukazuje ten przegląd orzecznictwa, spór orzeczniczy dotyczący zasady dwuinstancyjności ogniskuje się wokół pojęcia sprawy podatkowej. Trzeba więc rozważyć, czy przez zmianę kwalifikacji prawnej stanu faktycznego (pociągającą za sobą zmianę materialnoprawnej podstawy rozstrzygnięcia) dochodzi do zmiany sprawy rozstrzyganej decyzją wymiarową (utrata jej tożsamości).

Pojęcie sprawy podatkowej nie stało się przedmiotem pogłębionej refleksji doktrynalnej. Inaczej jest w przypadku — pokrewnego mu — pojęcia sprawy administracyjnej. W monografii T. Kiełkowskiego sprawę administracyjną w ujęciu abstrakcyjnym definiuje się jako „kwestię istnienia stanu faktycznego, opisanego w hipotezie normy prawnej, wymagającej dla uwolnienia swej mocy wiążącej autorytatywnej konkretyzacji, dokonanej w formie aktu wydanego przez właściwy organ administrujący” (Kiełkowski, 2004, s. 35). Aktem rozstrzygającym sprawę administracyjną jest decyzja administracyjna. Sprawa administracyjna jest zarazem „emanacją zawiązanego *ex lege* stosunku administracyjnoprawnego” (Kiełkowski, 2004, s. 110) — stosunek ten jest wobec tej sprawy pierwotny.

Ustalenia T. Kiełkowskiego można, *mutatis mutandis*, odnieść także do sprawy podatkowej. Dotyczy to zwłaszcza od-

powiedniości między sprawą a postępowaniem (jedna sprawa — jedno postępowanie podatkowe²⁰) oraz zależności bytu sprawy podatkowej od stosunku podatkowoprawnego jako względem tego stosunku pierwotnego. Stosunek ten jest wyznaczony obowiązkiem podatkowym, który — w sytuacji ziszczenia się podatkowoprawnego stanu faktycznego — uzyskuje konkretyzację w postaci zobowiązania podatkowego.

W ujęciu pojęciowym sprawa podatkowa rozstrzygana decyzją wymiarową stanowi podtyp sprawy podatkowej w ogóle. Jej rozstrzygnięcie polega na ustaleniu lub określeniu wysokości zobowiązania podatkowego w rozumieniu art. 21 § 1 O.p. Zgodnie z art. 5 O.p. zobowiązaniem podatkowym jest wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego. Dlatego przedmiotem rozstrzygnięcia w decyzji wymiarowej zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji, jest ustalenie (w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego — art. 21 § 1 pkt 2 O.p.) lub określenie (w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania — art. 21 § 1 pkt 1 O.p.) tego zobowiązania podatkowego²¹.

Przy decyzji wymiarowej sprawy podatkowej nie wyznaczają zatem ani szczegółowe zagadnienie lub zagadnienia, które stają się przedmiotem orzekania organu pierwszej instancji i przedmiotem zarzutów podniesionych w odwołaniu strony, ani kwalifikacja prawna elementów stanu faktycznego ustalonych przez ten organ.

Teza ta ma oparcie w relacji zachodzącej między pojęciem sprawy podatkowej a (bardziej jeszcze podstawowym i leżącym u podłoża poprzedniego) pojęciem materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego. Zgodnie z poglądem doktryny „stosunek podatkowoprawny jest dwustronną relacją prawną łączącą podmiot uprawniony z tytułu podatku oraz podmiot obowiązany z tytułu podatku”, a jego treścią są „różnego rodzaju powinności kształtowane przez normy prawa podatkowego” (Nita, 2009, s. 41). Treścią podstawowego z tych stosunków jest „powinność poniesienia przymusowego świadczenia pieniężnego (zapłaty podatku)” (Nita, 2009, s. 42) — która przybiera postać obowiązku podatkowego, a następnie właśnie zobowiązania podatkowego. Sprawa podatkowa, rozstrzygana decyzją wymiarową i wyznaczona tym podstawowym stosunkiem, dotyczy wysokości zobowiązania podatkowego.

Innymi słowy, w rozpatrywanym przypadku sprawa podatkowa jest ukształtowana „z dokładnością” do danego zobowiązania podatkowego. Pojęcie sprawy podatkowej jest zależne od pojęcia stosunku podatkowoprawnego — w taki sposób, że zmiana tego stosunku wywołuje zmianę sprawy podatkowej (powoduje, że nie zachodzi tożsamość między sprawą „starą” a „nową”).

W konsekwencji cokolwiek współokreśla wysokość zobowiązania podatkowego, jest objęte zakresem sprawy rozstrzyganej decyzją wymiarową. W przypadku tzw. otwartych stanów faktycznych wymiar zobowiązania podatkowego jest

wypadkową wielu zdarzeń lub stanów rzeczy i odpowiadających tym zdarzeniom lub stanom rzeczy wartości (w szczególności w przypadku podatku dochodowego — wartości przychodów i kosztów uzyskania przychodów związanych ze wszystkimi zdarzeniami zachodzącymi w danym okresie rozliczeniowym). Zatem zakresem postępowania podatkowego jest objęta kwalifikacja prawna każdego z tych zdarzeń lub stanów rzeczy, wspólnie i sumarycznie determinujących zobowiązanie podatkowe. W konsekwencji sprawa podatkowa rozstrzygana decyzją wymiarową obejmuje kwalifikację prawną każdego z tych zdarzeń lub stanów rzeczy z osobna i łącznie (w ich wzajemnych relacjach oraz jako sumy). W takim przypadku stosunek podatkowoprawny nie jest tak „rozdrobniony”, „drobnoziarnisty”, by był nim np. obowiązek zapłaty podatku z tytułu danej transakcji; tym bardziej nie jest nim obowiązek zapłaty podatku z tytułu danej transakcji, obliczonego na podstawie określonych przepisów ustawy podatkowej (na podstawie określonej kwalifikacji prawnej transakcji).

Stwierdzenie, iż sprawę podatkową wyznacza między innymi podstawa prawna, skrywa dwuznaczność. W pewnym sensie stwierdzenie to jest poprawne, w innym — nie. Jest poprawne co do tego, że ustalenie lub określenie zobowiązania podatkowego ma podstawę prawną w określonej szczegółowej ustawie podatkowej prawa materialnego w określonym stanie prawnym — we wszystkich przepisach determinujących wartość danego zobowiązania podatkowego. Stwierdzenie to nie jest poprawne, jeżeli ma znaczyć, że sprawa podatkowa jest współwyznaczona przez konkretną kwalifikację prawną — zespół przepisów ustawy zastosowany przez organ pierwszej instancji do określenia skutków podatkowych jednego lub większej liczby (względnie wszystkich) zdarzeń lub stanów rzeczy, objętych danym zobowiązaniem podatkowym. Sprawą podatkową, rozstrzyganą decyzją wymiarową, nie jest bowiem konkretna kwalifikacja prawna zdarzenia lub stanu rzeczy, a wysokość zobowiązania podatkowego — niezależnie od tego, przez odniesienie do jakich konkretnie przepisów ustawy podatkowej jest ona ustalana lub określana.

Podobnie dwoiście rzecz się ma z relacją sprawy podatkowej do stanu faktycznego ustalonego w postępowaniu. Z jednej strony rzeczywiście stan faktyczny współkształtuje sprawę podatkową — rozumiany jako całokształt okoliczności składających się na podatkowoprawny stan faktyczny („ogół przesłanek, z których zaistnieniem wiąże się powstanie stosunku podatkowoprawnego” — dotyczących zakresu terytorialnego obowiązku podatkowego, przesłanek podmiotowych i przesłanek przedmiotowych jego powstania — Korczyński, 2009, s. 31). Z drugiej strony jednak — jest to tzw. otwarty stan faktyczny, który obejmuje cały zespół okoliczności zachodzących w danym okresie rozliczeniowym i współwyznaczających wysokość zobowiązania podatkowego. Cokolwiek, co mieści się w tym stanie faktycznym, jest objęte daną sprawą podatkową. Dotyczy to także okoliczności, które nie były znane organowi pierwszej instancji, nie były wskazane w decyzji wydanej przez ten organ lub nie podlegały rozpatrzeniu. Odkrycie tych okoliczności lub ich ujawnienie w uzasadnieniu rozstrzygnięcia dopiero przez organ

odwoławczy *per se* nie powoduje, że organ ten rozpatruje i rozstrzyga sprawę podatkową inną od rozpatrzonej przez organ pierwszej instancji. Ograniczenie orzekania przez organ odwoławczy w takim przypadku wynika dopiero z przepisu art. 233 § 2 O.p. — nie z zasady dwuinstancyjności w powiązaniu z pojęciem sprawy podatkowej.

Jak rozumieć (prezentowany przez wielu autorów) pogląd, że granice rozpoznania sprawy w drugiej instancji wyznacza rozstrzygnięcie zawarte w decyzji organu pierwszej instancji (np. Adamiak, 1998, s. 60)²² — wyrażany obrazowo jako „konieczność pokrywania się postępowań w obu instancjach” (Strzelec, Łoboda, 2020, s. 21)? Pogląd ten jest słuszny. Jest on zarazem w odniesieniu do spraw podatkowych rozstrzyganych decyzjami wymiarowymi trywialny — nie narzuca na zakres postępowania rozpoznawczego w drugiej instancji żadnego ograniczenia ponad to, które wynika z (wcześniej opisanych) granic sprawy podatkowej. W szczególności pogląd ten nie implikuje, że organ odwoławczy nie może dokonać własnej, odmiennej od dokonanej w pierwszej instancji, kwalifikacji prawnej ustalonego stanu faktycznego. Powoływany pogląd ma oczywiście swoją merytoryczną wagę i nośność — ujawniają się one jednak raczej w innych kategoriach spraw podatkowych (administracyjnych), ponieważ w przypadku decyzji wymiarowych delimitacja sprawy podatkowej jest dość łatwa.

„Dwukrotne rozpoznanie sprawy w jej całokształcie”, które w doktrynie i orzecznictwie zgodnie uznaje się przecież za nakaz zasady dwuinstancyjności, wymaga objęcia rozpoznaniem i rozstrzygnięciem organu odwoławczego wszelkich zagadnień pozostających w obrębie danego zobowiązania podatkowego — zdarzeń i stanów rzeczy determinujących wymiar tego zobowiązania. W przeciwnym przypadku postępowanie wyjaśniające organu odwoławczego sprowadzałoby się do wąsko pojętej kontroli rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjnego — co oznaczałoby powrót do stanowiska ogólnie zdyskwalifikowanego (por. Kmiecik, 2011). W związku z tym warto przytoczyć pogląd B. Adamiaka, iż granice postępowania rozpoznawczego w postępowaniu odwoławczym są wyznaczone zasadami prawdy obiektywnej, praworządności i dwuinstancyjności (Adamiak, 1998, s. 58). Pozostawanie przez organ odwoławczy w obrębie poglądu prawnego organu pierwszej instancji — zawężonym w stosunku do ogólnych granic sprawy podatkowej — niweczyłoby realizację wymienionych zasad postępowania podatkowego.

Fakt, że w przypadku podatków o otwartym stanie faktycznym w rzeczywistości ani organ pierwszej instancji, ani organ odwoławczy z reguły nie zajmują się wszystkimi zdarzeniami i stanami rzeczy współwyznaczającymi podatkowy stan faktyczny (oraz ich kwalifikacją prawną), nic nie zmienia w kontekście powyższych konstatacji. Ustalając lub określając wysokość zobowiązania podatkowego, organy te dokonują kwalifikacji prawnej wszelkich takich zdarzeń i stanów rzeczy: w odniesieniu do tych, które nie zostają ujawnione w uzasadnieniu decyzji wymiarowej, czynią to w sposób dorozumiany (implicytny). W przypadku decyzji określających zobowiązanie podatkowe w zakresie tych elementów organ podatkowy nie odstępował od wartości wyka-

zanych w deklaracji podatnika według mechanizmu samoobliczenia (por. art. 21 § 2 i 3 O.p.).

Poza wyartykułowanymi właśnie teoretycznymi argumentami — zakorzenionymi w treści materialnoprawnego stosunku podatkowego — uznanie, iż granice sprawy podatkowej wyznacza pogląd prawny organu pierwszej instancji, nie się z sobą skutki w złym sensie rewolucyjne i groźne dla podatników. Taka partykularyzacja przedmiotu orzekania sprawia, że ostatecznej decyzji wymiarowej przysługuje powaga rzeczy osądzonej tylko w zakresie danego zagadnienia prawnego, a nie w zakresie zobowiązania podatkowego, które zostało w niej ustalone lub określone. Co za tym idzie, zakaz powtórnego orzekania w tej samej sprawie obejmuje tylko zagadnienia, które stały się przedmiotem zainteresowania i orzekania w wydanej decyzji ostatecznej. Jest to jawnie niezgodne z utrwaloną praktyką i oznacza jej radykalną rewizję. Prowadzi także do wyrwy w bezpieczeństwie prawnym podatników, którzy dotąd mogli polegać na fakcie, że z chwilą doręczenia im ostatecznej decyzji wymiarowej ustaje możliwość dalszego kwestionowania przez organy podatkowe działające w trybie zwykłym ich rozliczenia w zakresie danego zobowiązania podatkowego w podanym podatku za dany okres. W tej sytuacji już tylko uzupełniająco warto zaobserwować, że taka rewizja ma duży potencjał wywoływania sporów podatników z administracją skarbową. Niejednokrotnie niezmiernie trudno byłoby przeprowadzić delimitację rzeczywistego zakresu orzekania przez organ podatkowy (tj. stwierdzić, jakie zagadnienie lub zagadnienia rzeczywiście były przedmiotem rozpatrzenia i rozpoznania przez organ podatkowy).

Takie określenie sprawy podatkowej odnosi się do typowych decyzji wymiarowych. Trzeba wspomnieć, że od 1.01.2016 r. do systemu wprowadzono nowy typ decyzji, mianowicie decyzje częściowe, stwierdzające nadpłatę podatku. Przedmiotem takich decyzji jest tylko to zagadnienie, w zakresie którego podatek zażądał stwierdzenia nadpłaty — zakres decyzji jest więc wyznaczony zakresem żądania wniosku skarbowego (co do stanu faktycznego i jego kwalifikacji prawnej). Zgodnie z art. 259a O.p. decyzje takie wygasają z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, w zakresie tego samego podatku oraz za ten sam rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, wydanej w wyniku postępowania wszczętego z urzędu. Decyzja wymiarowa, dotycząca „całego” zobowiązania podatkowego, konsumuje (pochłania) wcześniej wydaną, i mającą węższy zakres, gdyż fragmentaryczną, decyzję podatkową stwierdzającą nadpłatę. To rozwiązanie prawne, krytycznie przyjęte przez znaczącą część doktryny, zostało podyktowane raczej względami praktyki niż spójności systemowej. Co znamienne, *communis opinio* traktuje je jako osobliwość — odstępstwo od ogólnej reguły objęcia zakresem decyzji wymiarowej całości zobowiązania podatkowego²³.

Zmiana kwalifikacji prawnej prowadząca do zmiany podstawy prawnej rozstrzygnięcia może (choć nie musi) prowadzić do zmiany wymiaru zobowiązania podatkowego lub wymiaru innego elementu konstrukcyjnego podatku (straty, podatku naliczonego nad należnym do przeniesienia na kolejny okres rozliczeniowy itd.), a także innych skutków po-

datkowych, takich jak utrata prawa do zwolnienia, prawa do oprocentowania nadpłaty itd. Konsekwencją przedstawionego rozumowania jest to także, iż taka zmiana, w tym podwyższenie wymiaru powinności podatkowej względem wynikającego z rozstrzygnięcia w pierwszej instancji, nie stanowi naruszenia zasady dwuinstancyjności ze względu na utratę tożsamości sprawy. Taka zmiana na niekorzyść może natomiast być niezgodna z prawem z powodu naruszenia zakazu *reformationis in peius*.

Podsumowując tę część rozważań, należy zauważyć, że w przypadku decyzji wymiarowych ustalających lub określających wysokość zobowiązania podatkowego tożsamość sprawy podatkowej zostaje zachowana między rozstrzygnięciami wydanymi w pierwszej i drugiej instancji także w przypadku, gdy decyzja organu odwoławczego zostaje oparta na innej, nowej kwalifikacji prawnej ustalonego stanu faktycznego oraz innej podstawie prawnej. Taka „zmiana subiektywnego obrazu sprawy” między pierwszą a drugą instancją administracyjną (podatkową) nie prowadzi do utraty jej tożsamości (por. Kielkowski, 2004, s. 139).

Prawo do odwołania a zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego

Dotychczasowe rozważania dyskwalifikują pogląd o braku tożsamości sprawy jako przyczyny naruszenia zasady dwuinstancyjności — w przypadku zmiany kwalifikacji i podstawy prawnej rozstrzygnięcia przez organ odwoławczy. Obecnie rozpatrywany problem trzeba poddać analizie z punktu widzenia prawa do odwołania i zasady dwuinstancyjności, tym razem jednak w oderwaniu od pojęcia sprawy podatkowej.

W ramach tej analizy trzeba rozpatrzyć treść konstytucyjnego prawa do odwołania i jego relację do zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Przepis art. 78 Konstytucji RP ustanawia „samoistne prawo podmiotowe każdej ze stron do zakwestionowania rozstrzygnięć podjętych wobec niej w postępowaniu sądowym bądź administracyjnym w pierwszej instancji” (Florczak-Wątor, 2019; podobnie Garlicki, Wojtyczek, 2016; Bogusz, 2017, s. 661) czy też „publiczne prawo podmiotowe do odwołania się od decyzji wydanej w I instancji (zaskarżenia takiej decyzji)” (Kmieciak, 2011). Jest to „prawo do zaskarżenia orzeczenia lub decyzji wydanych w pierwszej instancji (rozstrzygających sprawę po raz pierwszy) zwyczajnym środkiem zaskarżenia, odpowiednio — w ramach procedury sądowej albo administracyjnej” (Kmieciak, 2013, s. 12).

Co ważne dla bieżących rozważań, prawo do odwołania nie jest w pełni równoważne prawu do dwuinstancyjnego postępowania. Na poziomie konstytucyjnym i tylko w odniesieniu do procedury sądowej to ostatnie statuuje art. 176 ust. 1 Konstytucji RP. Gwarancja dwuinstancyjnego postępowania jest traktowana jako „rozwiniecie” prawa do odwołania (Haczkowska, 2014; Kmieciak, 2011). Inni autorzy (Garlicki, Wojtyczek, 2016) uznają, że między art. 78 a art. 176 ust. 1 (oraz art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 statuującymi prawo do sądu) za-

chodzą „bliskie związki logiczne”, wymieniając i analizując zarazem liczne „odrębności treści i ujęcia” tych przepisów. Co więcej, autorzy ci wprost stwierdzają, że art. 78 nie statuuje zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego ani dwuinstancyjności takiej nie wymaga (odmiennie Tarno, 2008, s. 6).

Analogicznie, chociaż w procedurze podatkowej zasadę dwuinstancyjności także można uznać za wyraz prawa do odwołania, nie jest to wyraz konieczny. *A priori*, z punktu widzenia Konstytucji RP prawo to może zostać zrealizowane także w inny sposób niż przez dwuinstancyjność postępowania (zwłaszcza rozumianą jako hierarchiczną — zakładającą, że powtórnie sprawa podatkowa zostanie rozpatrzona i rozstrzygnięta przez inny, wyższy w toku instancji, organ administracyjny, i pełną — zakładającą, że sprawa zostanie rozpatrzona i rozstrzygnięta w swoim całokształcie).

Prawo do odwołania (art. 78 Konstytucji) oraz zasada dwuinstancyjności (art. 127 O.p.) stanowią odrębne (choć powiązane) standardy oceny postępowania podatkowego i podjętych w jego ramach czynności organu podatkowego. Pierwszy z tych standardów dotyczy możliwości prawa do zaskarżenia rozstrzygnięcia pierwszoinstancyjnego (decyzji podatkowej), natomiast drugi — dwukrotnego rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej (podatkowej; podobnie: Bogusz, 2017, s. 665). Dlatego problem zmiany kwalifikacji prawnej stanu faktycznego dokonanej przez organ odwoławczy trzeba odnieść osobno do każdego z tych standardów.

Zmiana kwalifikacji prawnej stanu faktycznego przez organ odwoławczy a prawo do odwołania

Nawet w sytuacji, gdy tożsamość sprawy rozpatrywanej przez organy podatkowe obu instancji zostaje zachowana, *a priori* daje się pomyśleć, że w ten sposób zostaje naruszone konstytucyjne prawo do odwołania. Sugestywny jest fakt, że w cytowanym na wstępie art. 78 Konstytucji RP, gwarantującym prawo do odwołania, nie ma mowy o „sprawie” i jej dwukrotnym rozpatrywaniu. *Prima facie*, nie jest więc konieczne odnoszenie się do pojęcia sprawy podatkowej w ramach analizy prawa do odwołania.

W cytowanym orzecznictwie zwraca się uwagę, że w przypadku zmiany kwalifikacji prawnej ustalonego stanu faktycznego — takiej, że zmianie ulega podstawa prawna rozstrzygnięcia — strona nie ma możliwości obrony swojego stanowiska. Strona jest wtedy „pozbawiona możliwości podjęcia czynności procesowych zmierzających do właściwej obrony przysługujących jej praw w postępowaniu podatkowym” (wyrok NSA z 1.04.2019 r., II FSK 963/17). Argumentuje się, że w takiej sytuacji organ odwoławczy obowiązany jest wydać decyzję nie reformatoryjną, ale kasacyjną: uchylić decyzję wydaną przez organ pierwszej instancji i przekazać sprawę temu organowi do ponownego rozpatrzenia.

Hipotezę, że „prawem” podatnika, o które chodzi w tym przypadku NSA, jest konstytucyjne prawo do odwołania, na-

leży jednak odrzucić. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że w treści tego prawa nie mieści się wymóg zaskarżalności każdego rozstrzygnięcia zawierającego elementy nowości. Prawo do odwołania służy tylko od rozstrzygnięć (orzeczeń lub decyzji) wydanych w pierwszej instancji.

W wyroku z 30.10.2012 r., SK 20/11, TK wskazał, że „Konstytucja wymaga (...), by przedmiotem zaskarżenia stały się orzeczenie lub decyzja wydane w pierwszej instancji, nie zaś wydane po raz pierwszy w danym postępowaniu. Literalne brzmienie tego przepisu nie pozwala w żadnej mierze przyjąć, że art. 78 Konstytucji statuuje prawo podmiotowe stron postępowania drugoinstancyjnego. Do identycznych wniosków prowadzi również wykładnia funkcjonalna. (...) Nie należą bowiem do rzadkości sytuacje, w których sąd drugiej instancji podnosi po raz pierwszy określony problem. Wiążą się one ze specyfiką postępowania weryfikującego zapadłe orzeczenie. Wymaga ona ponownego zapoznania się z materiałem procesowym sprawy, przeprowadzenia w niezbędnym zakresie dodatkowego postępowania dowodowego oraz wyprowadzenia wniosków co do prawidłowości weryfikowanej części postępowania sądowego. Sąd drugiej instancji może, a nawet powinien, dokonać nowych ustaleń i dojść do niewyrażonych uprzednio wniosków, jeśli są one uzasadnione w świetle zgromadzonego materiału procesowego i regulacji prawnej rozstrzyganego sporu”. W takim przypadku brak możliwości zaskarżenia przez stronę rozstrzygnięcia wydanego w drugiej instancji nie stanowi o naruszeniu prawa do odwołania.

Podobnie w wyroku z 11.03.2002 r., SK 8/02, Trybunał stwierdził, że „Nie sposób uznać, że orzeczenie sądu odwoławczego oparte na ustaleniach odmiennych od ustaleń sądu niższej instancji staje się z tego powodu orzeczeniem pierwszoinstancyjnym, od którego nie przysługuje środek odwoławczy. Jeżeli sąd odwoławczy, kontrolując orzeczenie sądu niższej instancji i oceniając materiał dowodowy zebrany w postępowaniu, poprawia dostrzeżone błędy, z istoty rzeczy zawsze wydaje orzeczenie jako sąd drugiej instancji. Przyjęcie założenia, iż sąd apelacyjny staje się — choćby w ograniczonym zakresie — sądem pierwszej instancji, skutkowałoby swego rodzaju trójinstancyjnością postępowania, bowiem od jego orzeczenia przysługiwać musiałby jakiś środek zaskarżenia — swoista apelacja od wyroku apelacyjnego” (por. Wołodkiewicz, 2019, s. 107). L. Garlicki i K. Wojtyczek wskazują, że jak stwierdza Trybunał Konstytucyjny: „za utrwalony w orzecznictwie Trybunału można uznać także pogląd, że dla uzyskania kwalifikacji »orzeczenia wydanego w pierwszej instancji« nie jest wystarczające rozstrzygnięcie przez sąd o danym zagadnieniu po raz pierwszy” (Garlicki, Wojtyczek, 2016)²⁴.

Chociaż poglądy te sformułowano w odniesieniu do postępowania cywilnego, należy je zgeneralizować i odnieść również do postępowania podatkowego. Zabieg generalizacji jest tu właściwy pomimo faktu, że przeciwne stanowisko — w odniesieniu do zmiany ustaleń faktycznych — zajęły w wielu orzeczeniach sądy administracyjne. Przykładowo, w wyroku NSA z 25.09.2019 r., II FSK 3206/17, stwier-

dzono, że „podejmowane w drugiej instancji czynności dowodowe nie mogą (...) prowadzić do ukształtowania w postępowaniu odwoławczym podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, co do istoty sprawy, odmiennej od uznanej za udowodnioną w pierwszej instancji, gdyż to w konsekwencji pozbawiłoby stronę prawa do zaskarżenia orzeczenia, a przez to nastąpiłoby unicestwienie konstytucyjnej gwarancji strony, o której mowa w art. 127 O.p.”²⁵. Stanowisko, które wyraża ten cytat, jest oderwane od orzecznictwa trybunalskiego. Ograniczenie, o jakim mowa w cytowanym wyroku, wynika bowiem nie z art. 78 Konstytucji RP, lecz tylko z art. 233 § 2 w zw. z art. 127 O.p.

Analiza orzecznictwa TK prowadzi do wniosku, że konstytucyjne prawo do odwołania nie doznaje uszczerbku w razie wydania w drugiej instancji decyzji wymiarowej, która po raz pierwszy dokonuje określonej kwalifikacji prawnej stanu faktycznego — mimo że decyzja ta nie podlega już zaskarżeniu w toku instancji administracyjnych (podatkowych). Treścią prawa do odwołania nie jest bowiem prawo do uzyskania „dwóch identycznych ocen tej samej kwestii” (Wołodkiewicz, 2019, s. 107).

Zmiana kwalifikacji prawnej stanu faktycznego przez organ odwoławczy a zasada dwuinstancyjności

Czy w takim razie zmiana kwalifikacji prawnej stanu faktycznego, pociągająca za sobą zmianę podstawy prawnej rozstrzygnięcia, narusza zasadę dwuinstancyjności postępowania?

Pogląd ten napotyka istotne trudności. Zasada dwuinstancyjności jest realizowana przez przepisy rozdziału 15 działu IV O.p. „Odwołania”. Znajdują się wśród nich przepisy wyznaczające granice orzekania w postępowaniu odwoławczym. Są to: art. 233 § 2 i art. 229 (wyznaczające możliwy zakres postępowania dowodowego), art. 234 (zawierający zakaz *reformationis in peius*) oraz art. 233 § 3 O.p. (ograniczający prawo samorządowego kolegium odwoławczego do wydania decyzji reformatoryjnej) — por. Brzeziński, Kalinowski, Olesińska, 2017, s. 1117–1118. Przyjęcie analizowanego poglądu oznaczałoby, że oprócz tych ograniczeń obowiązuje jeszcze inne, niewyartykułowane jednak w przepisach O.p.

Na szczególną uwagę zasługuje regulacja art. 233 § 2 i art. 229 O.p., odnosząca się do możliwości prowadzenia przez organ odwoławczy postępowania dowodowego. Z przepisów tych, czytanych łącznie z art. 127 O.p., wynika, że w razie, gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub znacznej części, organ odwoławczy obowiązany jest wydać decyzję kasacyjną: uchylić decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia temu organowi. Organ odwoławczy może przeprowadzić we własnym zakresie tylko uzupełniające postępowanie dowodowe²⁶. Jak pisze B. Adamiak, nieprzeprowadzenie przez organ pierwszej instancji postępowania wyjaśniającego nie może być konwalidowane

przez organ odwoławczy, który nie może go zastępować — stanowiłoby to naruszenie zasady dwuinstancyjności (Adamiak, 1998, s. 58).

Treść tych przepisów ma dwojakie znaczenie dla rozpatrywanego problemu prawnego. Z jednej strony podobnego ograniczenia nie przewidziano dla odmiennej kwalifikacji prawnej stanu faktycznego. Jak słusznie zauważono w wyrokach pierwszej grupy (cytowanych powyżej), brak przepisu, który *explicite* wymagałby uchylecia decyzji pierwszoinstancyjnej i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia w sytuacji, gdy organ odwoławczy dokonuje zmiany kwalifikacji prawnej i podstawy prawnej rozstrzygnięcia. Z drugiej strony ograniczenie z art. 233 § 2 w zw. z art. 229 O.p. jest oparte na związku między istotną zmianą rozstrzygnięcia, dokonaną w drugiej instancji, a zasadą dwuinstancyjności. To właśnie ze względu na zasadę dwuinstancyjności postępowania art. 233 § 2 O.p. należy rozumieć w ten sposób, że gdy zachodzi konieczność uzupełnienia materiału dowodowego w całości lub z znacznej części, organ odwoławczy nie tyle może, co jest obowiązany uchylić decyzję i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ (por. np. Tarno, 2008, s. 12–13; Mariański, 2009; Brzeziński, Kalinowski, Olesińska, 2017, s. 1120)²⁷. Naturalne i oczekiwane wydaje się uznanie za obowiązujące podobnego ograniczenia, powstającego na przecięciu zasady dwuinstancyjności i zmiany kwalifikacji prawnej. Jednak skoro ustanowiono art. 233 § 2 O.p. i art. 229 O.p., czy nie oznacza to, że zasada dwuinstancyjności samoistnie nie determinuje zakresu postępowania wyjaśniającego, którego prowadzenie jest dopuszczalne w postępowaniu odwoławczym (potrzebny był do tego przepis *expressis verbis* przepis ustanawiający to ograniczenie)?

Czy w takim razie zakaz dokonywania przez organ odwoławczy zmiany kwalifikacji prawnej i podstawy prawnej rozstrzygnięcia można wywodzić z art. 127 O.p.? Jest to ekwilibrystyczny zabieg interpretacyjny: z jednej strony pozwalający, być może, na lepszą ochronę praw podatnika, z drugiej — mający charakter *praeter legem*. Przemawia przeciwko niemu ważna racja.

Przede wszystkim zgodnie z art. 233 § 1 pkt 2 lit. a O.p. organ odwoławczy ma kompetencję do wydawania decyzji reformatoryjnych: może wydać decyzję, w której „uchyla decyzję organu pierwszej instancji w całości lub w części — i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję — umarza postępowanie w sprawie”. Jest to wyraz — wcześniej wspomnianego — rozumienia dwuinstancyjności, zgodnie z którym organ odwoławczy rozpoznaje, rozpatruje i rozstrzyga ponownie sprawę w jej całokształcie. W harmonii z wymogami dwuinstancyjności w ramach kompetencji organu odwoławczego przewagę zyskuje element merytoryczny (nie kasacyjny) (por. Kmiecik, 2011; Kiełkowski, 2004, s. 141 i pkt 2 powyżej). W konsekwencji, jak wskazuje się w doktrynie, decyzje kasacyjne wydawane na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. b oraz § 2 O.p. stanowią „wyłom w przyjętej w Ordynacji podatkowej konstrukcji postępowania odwoławczego opartej na zasadzie merytorycznego rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy przez organ odwoław-

czy”. Stąd wykładnia rozszerzająca art. 233 § 2 jest „niedopuszczalna” i „żadne inne niż wskazane w art. 233 § 2 O.p. wady postępowania ani wady decyzji organu pierwszej instancji nie mogą stanowić podstawy do wydania decyzji przewidzianej w art. 233 § 2 O.p.” (Brzeziński, Kalinowski, Olesińska, 2017, s. 1120)²⁸. Pogląd ten należy podzielić. Gdyby zmiana podstawy prawnej rozstrzygnięcia wyłączała zastosowanie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a, pole przypadków, w których organ odwoławczy może wydać decyzję reformatoryjną, byłoby radykalnie zawężone²⁹.

Podsumowanie i wnioski

Przeprowadzone rozważania uzasadniają następujące wnioski:

- Jest przedmiotem kontrowersji orzeczniczych, czy przyjęcie przez organ odwoławczy w decyzji wymiarowej innej kwalifikacji prawnej stanu faktycznego od przyjętej w decyzji wydanej w pierwszej instancji, prowadzące do zmiany materialnoprawnej podstawy rozstrzygnięcia, narusza zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego.

- Kontrowersje te ogniskują się wokół pojęcia sprawy podatkowej i jej tożsamości, która musi być zachowana między rozstrzygnięciami w pierwszej i drugiej instancji.

- Ponieważ sprawą podatkową rozstrzyganą decyzją wymiarową jest ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego, zmiana kwalifikacji prawnej stanu faktycznego (jego elementów) i będąca jej konsekwencją zmiana podstawy prawnej rozstrzygnięcia odwoławczego nie stanowi o zmianie sprawy podatkowej — utracie jej tożsamości.

- Także oceniane w oderwaniu od pojęcia sprawy podatkowej zmiana kwalifikacji prawnej i zmiana podstawy prawnej rozstrzygnięcia organu odwoławczego (względem przyjętych w decyzji wymiarowej wydanej w pierwszej instancji) nie naruszają konstytucyjnego prawa do odwołania (w świetle rozumienia tego prawa przyjętego w orzecznictwie TK) oraz zasady dwuinstancyjności. Co do tej ostatniej argumentem za tym stanowiskiem jest wynikające z przepisów O.p. domniemanie kompetencji organu odwoławczego do samodzielnego rozstrzygnięcia sprawy w jej całokształcie.

Na zakończenie warto zasygnalizować, że prawem podatnika, które doznaje uszczerbku w przypadku wydania przez organ odwoławczy decyzji reformatoryjnej, opartej na innej od pierwszoinstancyjnej kwalifikacji prawnej ustaleń faktycznych, może okazać się prawo do czynnego udziału w postępowaniu i skojarzona z nim zasada ogólna postępowania podatkowego (art. 123 O.p.). Z tej ostatniej zasady można wywodzić nakaz informowania strony postępowania o bieżącej ocenie prawnej organu podatkowego i dostarczenia mu sposobności do wypowiedzenia się na jej temat. Analiza tego zagadnienia wykracza jednak poza ramy tego opracowania.

Przypisy/Notes

- ¹ Dziękuję anonimowym recenzentom za cenne uwagi, których uwzględnienie pozwoliło mi ulepszyć tekst.
- ² Definicja legalna decyzji wymiarowej została zaproponowana w art. 13 pkt 3 rządowego projektu ustawy — Ordynacja podatkowa (druk sejmowy 3517, VIII kadencja, www.sejm.gov.pl/archiwum). W stosunku do niej definicja tu przyjęta jest węższa, co tłumaczy się wyłącznie potrzebą prostoty.
- ³ T.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.
- ⁴ W doktrynie przez decyzje wymiarowe rozumie się z reguły wyłącznie decyzje ustalające wysokość zobowiązania podatkowego. Wyszukiwanie w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA) według słów „decyzja wymiarowa” i „podatek” w koniunkcji daje 31 617 orzeczeń (stan na 18.11.2020 r.). Część orzeczeń decyzjami wymiarowymi nazywa decyzje określające wysokość zobowiązania podatkowego — w najnowszym orzecznictwie zob. np. wyrok NSA z 9.11.2020 r., I FSK 1010/20.
- ⁵ Dz.U. nr 78 poz. 483 ze zm.
- ⁶ Poza zakresem rozważań pozostawiam konieczność odwołania hierarchicznego — por. Tarno, 2008.
- ⁷ Na model ten składają się prawo odwołania, granice postępowania rozpoznawczego (wyjaśniającego) i rodzaje decyzji odwoławczych (Adamiak, 1998, s. 55).
- ⁸ Rozważania tego Autora odnoszą się do postępowania administracyjnego ogólnego oraz podatkowego.
- ⁹ Wyrok NSA z 30.03.2004 r., FSK 169/04.
- ¹⁰ Zob. wyrok NSA z 10.04.1989 r., II SA 1198/88.
- ¹¹ Wyrok NSA z 1.04.2019 r. II FSK 963/17; zob. także wyroki NSA: z 9.08.2018 r., II FSK 2058/16, 16.05.2017 r., I FSK 1727/15, z 7.10.2011 r., I FSK 1361/10.
- ¹² Zob. np. wyrok NSA z 6.06.1997 r., III SA 515/96, z 7.10.2011 r., I FSK 1361/10, z 25.02.2014 r., II FSK 779/12 i wiele innych. Wobec dylematu: powtórne rozstrzygnięcie sprawy czy kontrola rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji, głębsze stanowisko zajmuje Z. Kmiecik. Jego zdaniem „pod względem konstrukcyjnym postępowanie odwoławcze łączy cechy »kontynuacji« i »nowości«, a z drugiej strony — »kontroli« i »rozpoznania od podstaw«” (Kmiecik, 2011).
- ¹³ Wyrok z 24.09.2019 r., I FSK 1794/16; zob. także wyroki: z 29.11.2019 r., I FSK 1580/17, z 29.11.2019 r., I FSK 1278/17 i I FSK 1582/17, z 11.01.2019 r., I FSK 202/17.
- ¹⁴ Wyrok NSA z 13.03.2013 r., I FSK 570/12; wyrok WSA w Lublinie z 5.12.2018 r., I SA/Lu 584/18; wyrok NSA z 24.09.2019 r., I FSK 1794/16.
- ¹⁵ Zob. także wyrok NSA z 13.05.2009 r., II FSK 139/08.
- ¹⁶ Podobne stanowisko zajęto wcześniej w wyroku WSA w Bydgoszczy z 25.06.2013 r., I SA/Bd 350/13, WSA we Wrocławiu z 27.02.2007 r., I SA/Wr 25/07.
- ¹⁷ Dlatego do tej grupy należy zaliczyć orzeczenia, w których zmianę stanu prawnego uznano za skutkującą utratą tożsamości sprawy — zob. wyroki NSA z 14.10.2019 r. II FSK 3528/17; z 28.08.2019 r. II FSK 3021/17 — choć mowa w nich o „zmianie podstawy prawnej rozstrzygnięcia”.
- ¹⁸ Zob. np. wyrok WSA w Opolu z 7.05.2008 r., I SA/Op 72/08; podobnie wyrok NSA z 12.12.2007 r., I GSK 293/07.
- ¹⁹ T.j. Dz.U. z 2020 r. poz. 1406, ze zm.
- ²⁰ Względnie — wiązka postępowań (poza postępowaniem podatkowym, także wszelkie postępowania incydentalne, akcesoryjne lub wykonawcze wobec niego i rozstrzygniętej w nim sprawy) — zob. Musiał, 2010, s. 10–11. Tę kontrowersyjną kwestię, jako nieistotną dla rozumowania przeprowadzonego w tekście głównym, pozostawiam na uboczu rozważań.
- ²¹ *Mutatis mutandis*, pogląd ten odnosi się również do innych niż zobowiązanie podatkowe elementów konstrukcyjnych podatku, które są ustalane lub określone decyzją wymiarową. Dla uproszczenia w tekście głównym odnoszę się tylko do zobowiązania podatkowego.
- ²² „Granice rozpoznania sprawy przez organ II instancji wyznacza rozstrzygnięcie sprawy decyzją organu I instancji. Organ II instancji ponownie rozpoznaje sprawę rozstrzygniętą decyzją I instancji. Nie jest natomiast związany granicami odwołania” (Adamiak, 1998, s. 60). Podobnie m.in. Tarno, 2008, s. 7.
- ²³ Warto także odnotować, że w podatkach dochodowych, ze względu na zasadę źródłowości przychodu podatkowego, przyjęty tu pogląd pociąga za sobą potencjalnie wielość spraw, z których każda odpowiada jednemu i odrębnemu od pozostałych zobowiązaniu podatkowemu — podatkowi z danego źródła.
- ²⁴ Autorzy powołują się na wyroki TK z: 1.02.2005 r., SK 62/03, pkt III. 3; 11.03.2003 r., SK 8/02, pkt III. 4; 13.07.2009 r., SK 46/08, pkt III. 3.2.1, z 26.11.2013 r., SK 33/12.
- ²⁵ Zob. także wyroki NSA: z 5.06.2013 r., II GSK 801/11, z 15.09.2016 r., I FSK 1861/15, z 1.04.2019 r., II FSK 963/17 i wiele innych.
- ²⁶ Zob. wyrok NSA z 25.02.2014 r., II FSK 779/12, z 13.10.2017 r., II FSK 2203/15 i powołane tam orzecznictwo.
- ²⁷ Wyrok NSA z 25.02.2014 r., II FSK 779/12: „podejmowane w drugiej instancji czynności dowodowe nie mogą prowadzić do ukształtowania w postępowaniu odwoławczym podstawy faktycznej rozstrzygnięcia, co do istoty sprawy, odmiennej od uznanej za udowodnioną w pierwszej instancji, gdyż to w konsekwencji pozbawiłoby stronę prawa do zaskarżenia orzeczenia, a przez to nastąpiłoby unicestwienie konstytucyjnej gwarancji strony — art. 78 Konstytucji RP”. Inaczej rozłożono akcenty w: Kmiecik, 2011.
- ²⁸ Zob. np. wyrok NSA z 16.03.2006 r., II FSK 488/05.
- ²⁹ Ponadto trudne byłoby skonstruowanie operatywnego kryterium wydania decyzji kasacyjnej z wykorzystaniem przesłanki zmiany kwalifikacji prawnej stanu faktycznego. Przypisy art. 233 § 2 i 229 O.p. posługują się kryterium odnoszącym się do potrzeby przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego (dowodowego) „w całości lub w znacznej części”. Wydaje się, że zmiana kwalifikacji i podstawy prawnej ma charakter binarny — albo zmiana taka zachodzi, albo nie. Nie można byłoby posłużyć się więc podobnym „skalowaniem” przy określaniu, w jakiej sytuacji należy wydać decyzję kasacyjną. W konsekwencji każdy przypadek rewizji lub uzupełnienia przepisów prawnych stosowanych przez organ odwoławczy musiałby powodować przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. Próby alternatywnego określenia takiego kryterium, na przykład przez odniesienie do „istotności” zmiany potencjalnie dokonywanej przez organ odwoławczy, byłby z kolei dotknięte rażącym brakiem precyzji.

Bibliografia/References

Literatura/Literature

- Adamiak, B. (1998). Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego. *Państwo i Prawo*, (12), 52–63.
- Bogusz, M. (2017). Zasada dwuinstancyjności a zasada zaskarżalności rozstrzygnięć wydawanych w postępowaniu administracyjnym w pierwszej instancji (uwagi na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego). *Gdańskie Studia Prawnicze*, (XXXVIII), 661–668.
- Brzeziński, B., Kalinowski, M., Olesińska, A. (red.) (2017). *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*. Gdańsk: ODDK.
- Dzwonkowski, H. (2020). Komentarz do art. 127. W: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: C.H.Beck, Legalis/el.
- Florczak-Wątor, M. (2019). Komentarz do art. 78. W: P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, LEX/el.
- Garlicki, L., Wojtyczek, K. (2016). Komentarz do art. 7. W: M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz* (II). Warszawa: Wolters Kluwer, LEX/el.
- Haczkowska, M. i in. (2014). „Skalowanie” przy określaniu, w jakiej sytuacji należy wydać decyzję kasacyjną. W: M. Haczkowska (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, LEX/el.
- Kabat, A. (2019). Komentarz do art. 127. W: S. Babiarski i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, LEX/el.

- Kiełkowski, T. (2004). *Sprawa administracyjna*. Kraków: Zakamycze.
- Kmiecik, Z. (2011). *Odwolania w prawie administracyjnym*. Warszawa: Wolters Kluwer, LEX/el.
- Kmiecik, Z. (2013). Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym. *Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego*, (2), 7–20.
- Kmiecik, Z. R. (2017). Dwuinstancyjność ogólnego postępowania administracyjnego w świetle przepisów Konstytucji RP i Kodeksu postępowania administracyjnego. *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, 64(1), 91–106. <https://doi.org/10.17951/g.2017.64.1.91>
- Korczyński, I. (2009). Podatkowoprawny stan faktyczny. W: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie* (41–49). Toruń: TNOiK.
- Mariański, A. (2009). *Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*. Warszawa: Wolters Kluwer, LEX/el.
- Musiał, K. J. (2010). Sprawa a postępowanie podatkowe. *Przegląd Podatkowy*, (9), 10–12.
- Nita, A. (2009). Stosunek podatkowoprawny. W: B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie* (41–49). Toruń: TNOiK.
- Ofiarski, Z. (2006). *Prawo podatkowe*. Warszawa: Wolters Kluwer, LEX/el.
- Presnarowicz, S. (2020). Komentarz do art. 127. W: L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. LEX/el.
- Skrzydło, W. (2013). Komentarz do art. 78. W: W. Skrzydło, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*. Warszawa: Wolters Kluwer, LEX/el. <https://doi.org/10.22201/ij.24484881e.2010.22.5921>
- Strzelec, D., Łoboda, M. (2020). Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego a realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania. *Przegląd Podatkowy*, (7), 20–26.
- Tarno, J. P. (2008). Zasada dwuinstancyjności postępowania w postępowaniu podatkowym. *Administracja — Teoria, Dydaktyka, Praktyka*, (3), 5–25.
- Wołodkiewicz, B. (2019). Zmiana ustaleń faktycznych przez sąd drugiej instancji. *Przegląd Sądowy*, (3), 100–113.

Orzecznictwo/Judgments

Wyrok NSA w Katowicach z 22.03.2000 r., I SA/Ka 1726/98.

Wyrok NSA z 10.04.1989 r., II SA 1198/88.

Wyrok NSA z 6.06.1997 r., III SA 515/96.

Wyrok NSA z 30.03.2004 r., FSK 169/04.

Wyrok NSA z 16.03.2006 r., II FSK 488/05.

Wyrok NSA z 12.12.2007 r., I GSK 293/07.

Wyrok NSA z 13.05.2009 r., II FSK 401/08.

Wyrok NSA z 13.05.2009 r., II FSK 139/08.

Wyrok NSA z 7.10.2011 r., I FSK 1361/10.

Wyrok NSA z 13.03.2013 r., I FSK 570/12.

Wyroki NSA z 5.06.2013 r., II GSK 801/11.

Wyrok NSA z 25.02.2014 r., II FSK 779/12.

Wyrok NSA z 21.03.2014 r., I FSK 549/13.

Wyrok NSA z 15.09.2016 r., I FSK 1861/15.

Wyrok NSA z 16.03.2017 r., I GSK 302/15.

Wyrok NSA z 16.05.2017 r., I FSK 1727/15.

Wyrok NSA z 13.10.2017 r., II FSK 2203/15.

Wyrok NSA z 9.08.2018 r., II FSK 2058/16.

Wyrok NSA z 11.01.2019 r., I FSK 202/17.

Wyrok NSA z 1.04.2019 r., II FSK 963/17.

Wyrok NSA z 28.08.2019 r., II FSK 3021/17.

Wyrok NSA z 24.09.2019 r., I FSK 1794/16.

Wyrok NSA z 25.09.2019 r., II FSK 3206/17.

Wyrok NSA z 14.10.2019 r., II FSK 3528/17.

Wyrok NSA z 29.11.2019 r., I FSK 1580/17.

Wyrok NSA z 29.11.2019 r., I FSK 1582/17.

Wyrok NSA z 29.11.2019 r., I FSK 1278/17.

Wyrok NSA z 9.11.2020 r., I FSK 1010/20.

Wyrok TK z 11.03.2002 r., SK 8/02.

Wyrok TK z 1.02.2005 r., SK 62/03.

Wyrok TK z 13.07.2009 r., SK 46/08.

Wyrok TK z 30.10.2012 r., SK 20/11.

Wyrok TK z 26.11.2013 r., SK 33/12.

Wyrok WSA w Białymstoku z 26.6.2019 r., I SA/Bk 210/19.

Wyrok WSA w Bydgoszczy z 25.06.2013 r., I SA/Bd 350/13.

Wyrok WSA w Lublinie z 5.12.2018 r., I SA/Lu 584/18.

Wyrok WSA w Opolu z 7.05.2008 r., I SA/Op 72/08.

Wyrok WSA we Wrocławiu z 27.02.2007 r., I SA/Wr 25/07.

Wyroki sądów administracyjnych — źródło: Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, nsa.gov.pl oraz baza LEX. Wyroki Trybunału Konstytucyjnego — źródło: Baza Orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, trybunal.gov.pl.

Dr hab. Hanna Filipczyk

Doktor habilitowany nauk prawnych, adiunkt badawczy na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku.

Dr hab. Hanna Filipczyk

Habilitated doctor in law, adjunct researcher at Law Faculty, Białystok University.