

<http://dx.doi.org/10.16926/gea.2019.02.11>

Paweł SZECÓWKA

<https://orcid.org/0000-0002-0478-4725>

Wydział Prawa i Ekonomii

Uniwersytet Humanistyczno-Przyrodniczy im. Jana Długosza w Częstochowie

e-mail: pawelszecowka@interia.eu

Odwołanie niedewolutywne jako półśrodek w realizacji zasady dwuinstancyjnego postępowania

Streszczenie

Odwołanie niedewolutywne jest konstrukcją prawną budzącą wątpliwości doktryny od lat. Nie mniej jednak tendencją, jaką da się zaobserwować jest rozszerzanie funkcjonowania tejże konstrukcji w polskim porządku prawnym. Należy ciągle na nowo podejmować dysputę dotyczącą tego rozwiązania, by w efekcie doprowadzić do ograniczenia jej obecności w polskim prawie. Ważnym jest podejmowanie walki o pełną realizację praw człowieka i obywatela w prawie podatkowym. Prawo nie może bowiem posługiwać się półśrodkami, a już szczególnie prawo podatkowe w tak dużym stopniu kształtujące życie każdego obywatela. Niniejszy artykuł usystematyzuje argumenty zarówno już wypowiedziane przez doktrynę i praktyków jaki przedstawi spojrzenie autora na omawiany problem.

Słowa kluczowe: odwołanie niedewolutywne, prawo podatkowe, administracja podatkowa, zasada dwuinstancyjnego postępowania, teoria opodatkowania.

Wstęp

Zagadnienie odwołania niedewolutywnego z art. 221 Ordynacji podatkowej¹ jest często poruszane przez literaturę². Biorąc jednak pod uwagę, że owa kon-

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, ze zm.

² Np. J.P. Tarno, *Zasada dwuinstancyjności postępowania w postępowaniu podatkowym*, „Administracja: Teoria, Dydaktyka, Praktyka” 2008, nr 3, s. 5–25; Z. Kmiecik, *Konstytucyjne pod-*

strukcja prawna mimo upływu lat ciągle funkcjonuje w polskim obiegu prawnym – warto wznawiać dyskusję na jej temat i ciągle ponawiać postulat o jej ograniczenie, a ostatecznie wyeliminowanie. Zagadnienie to zasługuje na odrębne opracowania, z racji rangi wątpliwości, jakie budzi. Należy wyrazić poparcie dla tej części doktryny, która negatywnie ocenia instytucję odwołania niedewolutywnego. Konstrukcję tę można bowiem nazywać „półśrodkiem” w realizacji zasady dwuinstancyjnego postępowania. Argumenty wybranych przeciwników tegoż rozwiązania zostaną usystematyzowane i opisane celem podjęcia próby przekonania zwolenników instytucji odwołania niedewolutywnego do zrewidowania ich poglądów. Oczywiście w niniejszym artykule znajdą się zarówno argumenty nowe, jak również „nowe spojrzenie” na argumenty już wypowiedziane.

Należy rozpocząć od analizy ogólnej zasady dwuinstancyjności, by zrozumieć jej istotę i wagę dla postępowania podatkowego. Wreszcie niniejszy artykuł uporządkuje argumenty świadczących na niekorzyść komentowanego rozwiązania. Zabieranie głosu w tej naukowej dyspucie jest niezmiernie ważnym punktem starań o poprawę jakości funkcjonowania prawa podatkowego w Polsce.

1. Zasada dwuinstancyjnego postępowania

Artykuł 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej³ wprowadza do polskiego systemu prawnego zasadę dwuinstancyjnego postępowania. Zgodnie z jego brzmieniem „każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarzania określa ustawa”⁴. Kształtowanie się prawa do odwołania i zasady dwuinstancyjnego postępowania na gruncie polskiego prawa dokładnie i szeroko omawia Zbigniew Kmiecik⁵. Do niniejszej zasady odnosi się również bezpośrednio art. 176 ust. 1 Konstytucji RP, który stanowi, że „postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne”⁶. Należy również przytoczyć odpowiednie przepisy prawodawstwa międzynarodowego w tym zakresie, m. in. art. 13 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka wprowadza tzw. „prawo do skutecznego środka odwoławczego”⁷. Zagadnienia dwuinstancyjnego postępowania nie pomija również ustawodawca unijny, wskazując w art. 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej, że

stawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 2, s. 7–20.

³ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483, ze zm.

⁴ Zob. art. 78 Konstytucji RP.

⁵ Zob. szerzej: Z. Kmiecik, *Konstytucyjne podstawy...*

⁶ Zob. art. 176 ust. 1 Konstytucji RP.

⁷ Zob. art. 13 Europejskiej konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami Nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem Nr 2, Dz. U. z 1993 r., nr 61, poz. 284.

„każdy, kogo prawa i wolności zagwarantowane przez prawo Unii zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka prawnego przed sądem, zgodnie z warunkami przewidzianymi w niniejszym artykule”⁸. Wartą zauważenia różnicą w przypadku tej regulacji jest pominięcie przez Kartę zaskarżania decyzji do organów administracyjnych lub innych organów pozasądowych⁹.

Doktryna zauważa, że rzadkością jest wpisywanie zasady dwuinstancyjnego postępowania do aktów rangi konstytucyjnej w innych państwach¹⁰. W związku z wyrażeniem tejże zasady *expressis verbis* w Konstytucji RP, można wnioskować, że racjonalny ustawodawca chciał podkreślić jej szczególne znaczenie. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego z początku XXI w. była owa zasada określana jedynie „komponentem prawa do sądu”¹¹ lub też, że „prawo do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji nie jest samoistnym prawem konstytucyjnym, ale jednym ze środków ochrony tych praw (i wolności)”¹². Mimo to jak zauważa Lech Garlicki „zarówno sposób sformułowania art. 78, jak i miejsce tego przepisu w systematyce konstytucyjnej nie pozostawiają wątpliwości, że wyraża on samoistne prawo podmiotowe”¹³. Współcześnie również Trybunał Konstytucyjny podkreśla to, że art. 78 rzeczywiście takowe prawo ustanawia¹⁴. Widać więc tutaj pewnego rodzaju ewolucję poglądów Trybunału. Można ją określić jako wzmocnienie roli zasady dwuinstancyjnego postępowania, jej uwidocznienie i podkreślenie jej samodzielności.

Kodeks postępowania administracyjnego¹⁵ potwierdza tę zasadę dla postępowań administracyjnych¹⁶. Warto podkreślić pewne kwestie. Po pierwsze, zgodnie zarówno z poglądem przedstawicieli doktryny (w tym jednego ze współautorów Kodeksu postępowania administracyjnego), jak i orzecznictwa administracyjnego – naruszenie zasady dwuinstancyjności stanowi rażące naruszenie prawa¹⁷.

⁸ Zob. art 47 Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej z dnia 26 października 2012 r., Dz. U. UE C z 2012 r. 326/391.

⁹ Por. L. Garlicki, K. Wojtyczek, *Art. 78*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, wyd. II, Wyd. Sejmowe 2016 [dostęp: 30.08.2019] sip.lex.pl

¹⁰ Por. ibidem.

¹¹ P 8/04 – Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2004 r. LEX nr 127306 [dostęp: 30.08.2019] sip.lex.pl

¹² SK 41/04 – Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 listopada 2006 r. LEX nr 231213 [dostęp: 30.08.2019] sip.lex.pl

¹³ Zob. L. Garlicki, K. Wojtyczek, *Art. 78*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja...*

¹⁴ Zob. SK 26/07 – Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 czerwca 2009 r., LEX nr 515582 [dostęp: 30.08.2019] sip.lex.pl; lub SK 17/17 – *Dwuinstancyjne postępowanie; prawo do sądu*. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 listopada 2018 r., LEX nr 2575429 [dostęp: 30.08.2019] sip.lex.pl.

¹⁵ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz. U. z 2018 r., poz. 2096, ze zm.

¹⁶ Zob. art. 15 Kodeksu postępowania administracyjnego.

¹⁷ Por. Z. Janowicz, *Art. 15*, [w:] Z. Janowicz, *Komentarz do Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] Z. Janowicz *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie*

Po drugie wskazuje się, że istotą dwuinstancyjnego postępowania jest „dwukrotne merytoryczne rozstrzygnięcie tej samej sprawy przez dwa różne organy administracji”¹⁸. Po trzecie, analogicznie do komentarzy doktryny do art. 78 Konstytucji RP, również w komentarzach do art. 15 Kodeksu postępowania administracyjnego, podkreśla się iż niniejsza zasada nie jest jedynie elementem jakiejś większej całości. Podkreśla się zatem jej samodzielność i odrębność¹⁹.

Omawiana zasada została również ujęta w ustawie Ordynacja podatkowa (dalej zamiennie: Ordynacja) w artykule 127²⁰. Nie ulega wątpliwości iż postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne również musi realizować konstytucyjne gwarancje praw jednostki. Prawo do dwukrotnego rozpatrzenia sprawy jest szczególnie ważne w postępowaniach podatkowych, które przecież w dużym stopniu wpływają na życie obywateli. Podkreśla się, że kompetencją organu odwoławczego w postępowaniu podatkowym nie może być jedynie określenie wysokości należności podatkowej, organ odwoławczy jest bowiem zobowiązany do rozpatrzenia sprawy w jej całokształcie, biorąc również pod uwagę dowody, którymi nie dysponował organ I instancji²¹.

Na podstawie przytoczonych przepisów stwierdzić należy, że powyższa zasada konstytucyjna dotyczy zarówno postępowań sądowych, jak i administracyjnych i sądownoadministracyjnych²². A skoro dotyczy postępowań administracyjnych, to i podatkowych, co wynika po pierwsze z bezpośredniej analizy art. 78 Konstytucji oraz ze wskazanej powyżej literalnej obecności tej zasady w ustawie Ordynacja podatkowa. Reasumując, zasada dwuinstancyjnego postępowania jest jedną z fundamentalnych zasad gwarantujących ochronę praw człowieka i obywatela. Każdy szczebel ustawodawstwa podkreśla jej znaczenie – prawo międzynarodowe, europejskie, Konstytucja, prawo administracyjne i wreszcie podatkowe.

2. Zasada dewolutywności

Z powyższych rozważań wynika, że istota zasady dwuinstancyjnego postępowania jest niejako dwuczłonowa. Po pierwsze, obywatel ma prawo do dwu-

Administracyjnym. Komentarz, Wyd. Praw. PWN 1996 [dostęp: 3.09.2019] sip.lex.pl; P.M. Przybysz, *Art. 15*, [w:] P.M. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019 [dostęp: 3.09.2019] sip.lex.pl; II SA 1198/88 – Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 kwietnia 1989 r. LEX nr 10060 [dostęp: 3.09.2019] sip.lex.pl.

¹⁸ P.M. Przybysz, *Art. 15*, [w:] P.M. Przybysz, *Kodeks...*

¹⁹ Por. G. Łaszczyca, *Art. 15*, [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1–103, wyd. III*, LEX 2010 [dostęp: 3.09.2019] sip.lex.pl.

²⁰ Zob. art. 127 Ordynacji podatkowej.

²¹ Szerzej: S. Presnarowicz, *Art. 127*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019 [dostęp: 3.09.2019] sip.lex.pl.

²² Por. M. Haczkowska, *Art. 78*, [w:] M. Haczkowska (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, LexisNexis 2014 [dostęp: 30.08.2019] sip.lex.pl.

krotnego rozpatrzenia tej samej sprawy, a po drugie powinny tego dokonywać dwa różne organy²³. Prawo do dwukrotnego merytorycznego rozpatrzenia sprawy oznacza dwukrotne całkowite rozpoznanie i przeanalizowanie dowodów, argumentów, roszczeń obywatela oraz wydanie rozstrzygnięcia na ich podstawie – po oczywistym uwzględnieniu litery prawa. W drugim aspekcie dwuinstancyjności istotnym jest przesunięcie kompetencji ponownego rozstrzygania na organ wyższej instancji²⁴. Należy głębiej pochylić się nad znaczeniem terminów „instancja” oraz „dwiinstancyjność”. Instancją jest „każdy ze stopni rozczłonkowanego aparatu państwa lub ściślej: organy różnych stopni. W tym najprostszych znaczeniu instancja to każdy organ, który jest wkomponowany w strukturę administracji: podlega w jakiś sposób organowi wyższemu lub jest organem nadrzędnym nad innym organem”²⁵.

Podobnie wskazują Barbara Adamiak i Janusz Borkowski podkreślając, że dwukrotne merytoryczne rozpatrzenie sprawy jest elementem najważniejszą zasady dwuinstancyjności, nie mniej jednak zauważają jednoznacznie, że zasadą jest wnoszenie odwołania do organu wyższego rzędu (instancji), wyjątki natomiast mogą być wprowadzane, ale tylko drogą ustawową²⁶. Niestety, orzecznictwo współczesne co do zasady podkreśla już tylko konieczność dwukrotnego rozpatrzenia sprawy, nie podkreślając konieczności wystąpienia dwóch organów²⁷. Co więcej, istnieją publikacje poświęcone podkreślaniu roli zasady dwuinstancyjności, jednakże w ich treści zbyt mało uwagi zdaje się być poświęconej zasadzie dewolutywności²⁸. Ważnym jest również pojęcie administracyjnego toku instancji, który to można ujmować „jako przejście sprawy administracyjnej przez instancje administracyjne z inicjatywy strony dla realizacji kompleksowego celu, którym nie jest tylko kontrola wydanej już decyzji administracyjnej, ale przede wszystkim ochrona interesu strony”²⁹.

Powyżej zdefiniowane pojęcia uzupełniają się wzajemnie. Reasumując, zgodnie z powyżej zaprezentowanymi poglądami doktryny, by mówić o dwuin-

²³ Por. P. M. Przybysz, *Art 15*, [w:] P.M. Przybysz, *Kodeks...*

²⁴ Por. R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2014, s. 155.

²⁵ J. Zimmermann, *Administracyjny tok instancji*, Wyd. UJ, Kraków 1986, s. 11.

²⁶ Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 40.

²⁷ Np. II SA/Łd 123/19 – *Istota administracyjnego toku instancji*. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 3 kwietnia 2019 r., LEX nr 2655614 [dostęp: 5.09.2019] sip.lex.pl; lub II SA/Bd 69/19 – *Istota administracyjnego toku instancji*. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 4 czerwca 2019 r., LEX nr 2696238 [dostęp: 5.09.2019] sip.lex.pl.

²⁸ Zob. A. Rotkiewicz, *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, „Studia Prawno-ustrojowe” 2011, nr 13, s. 333–341.

²⁹ M. Oleś, *Administracyjny tok instancji*, [w:] J. Zimmermann (red.), *Aksjologia prawa administracyjnego. Tom I*, WKP 2017 [dostęp: 5.09.2019] sip.lex.pl.

stancijności jest więc niezbędne nie tylko formalne istnienie różnych instancji, ale to proces przejścia kompetencji orzeczniczych w danej sprawie decyduje o jej zaistnieniu. Dopiero wtedy można mówić o wystąpieniu tzw. administracyjnego toku instancji. Każda sytuacja, w której weryfikacja decyzji administracyjnej dokonywana jest w innym trybie (nawet wprowadzona drogą ustawową) – jest wyjątkiem od zasady dwuinstancyjności, a zasada dwuinstancyjności wydaje się nie być w pełni realizowana. Można wtedy mówić np. o wystąpieniu tzw. jednoinstancyjnego postępowania administracyjnego³⁰.

Całokształt powyższych rozważań prowadzi do drugiego ze wskazanych elementów zasady dwuinstancyjności, czyli zasady rozpatrywania środków odwoławczych przez organ wyższej instancji w stosunku do tego, który orzekał w pierwszej instancji – określane jest to właśnie mianem zasady dewolutywności. Analogicznie, środek odwoławczy, który jest rozpatrywany przez ten sam organ, który orzekał w pierwszej instancji jest środkiem niedewolutywnym. Na gruncie prawa podatkowego środkiem odwoławczym o charakterze niedewolutywnym jest odwołanie.

Jak wskazano w paragrafie drugim, na grunt prawa podatkowego bezpośrednio zasadę dwuinstancyjności wprowadza art. 127 Ordynacji. Zwyczajnymi środkami zaskarżenia w prawie podatkowym są zażalenie i odwołanie, odwołanie przysługuje od decyzji, a zażalenie na postanowienie³¹. Wyjątek od zasady dwuinstancyjności wprowadza art. 221 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym „W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym”. Powyższy przepis sanuje zatem instytucję odwołania niedewolutywnego.

3. Argumentacja przeciwko odwołaniu niedewolutywnemu

Instytucja odwołania niedewolutywnego jest konstrukcją prawną budzącą wątpliwości. Podnosić można szereg argumentów przeciwko jej funkcjonowaniu w obiegu prawnym. Już w 2008 r. pojawiały się publikacje wyrażające sprzeciw wobec deprecjacji znaczenia zasady dwuinstancyjności postępowania³². Z upływem lat sytuacja jednak nie uległa poprawie pomimo, iż zmieniło się brzmienie niektórych przepisów krytykowanych przez m.in. Jana Pawła Tarno. Opierając się na najważniejszych przykładach zostanie teraz przedstawiona argumentacja

³⁰ Por. A. Kurzawa, *Jednoinstancyjne postępowanie administracyjne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 10, s. 57–65.

³¹ Zob. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016, s. 556.

³² Zob.: J.P. Tarno, *Zasada...*

przeciwko odwołaniu niedewolutywnemu. Dotychczasowa argumentacja doktryny zostanie uzupełniona i poszerzona przemyśleniami autora.

a) Wątpliwość realizacji zasady rangi konstytucyjnej

Zarówno ustawodawstwo międzynarodowe, jak i krajowe wielokrotnie podkreśla wagę zasady dwuinstancyjnego postępowania. Jeżeli w obiegu prawnym istnieje konstrukcja, której zadaniem jest realizacja zasady konstytucyjnej, a nie czyni ona tego – to znaczy, że zasadność jej funkcjonowania należy poddać pod wątpliwość. Tym bardziej, że owa zasada ustanawia ważne prawo obywatelskie, które jest istotnym elementem dochodzenia własnych praw przed organami publicznymi. Katalog zasad konstytucyjnych jest katalogiem relatywnie wąskim, w związku z tym w celu realizacji zasad wpisanych w ten najwyższy akt prawny w Polsce, powinny być wprowadzane do obiegu konstrukcje prawne nie budzące wątpliwości. Brak dewolutywności w środkach odwoławczych budzi kontrowersje od lat. Dysputy te nie ustały – to wydaje się jednoznacznie przemawiać za ponownym rozważeniem tej konstrukcji.

b) Przewaga dewolutywności nad niedewolutywnością; rekompensata braku dewolutywności

Wskazuje się, że stanem pożądanym jest rozpatrywanie odwołań przez organy wyższego rzędu³³. W związku z tym stosowanie wyjątków jest co do zasady sytuacją niepożądaną. Wprowadzanie wyjątków od tak ważnych zasad gwarantujących odpowiedni stopień realizacji praw człowieka i obywatela można scharakteryzować jako wprowadzanie półśrodków lub inaczej obejście tychże zasad. Półśrodkiem jest więc odwołanie typu niedewolutywnego, bowiem znana jest znacznie lepsza procedura, która w większym stopniu odpowiada sprawiedliwości proceduralnej, której gwarantem jest zasada dwuinstancyjności. W tym zakresie mało przekonującym zdaje się być usprawiedliwianie przez Trybunał Konstytucyjny niniejszego rozwiązania. Stwierdza on bowiem, że „brak cechy dewolutywności (w wymiarze personalnym lub organizacyjnym) środka zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym nie przesądza automatycznie o niekonstytucyjności takiego rozwiązania, jeżeli brak ten jest zrównoważony gwarancjami procesowymi chroniącymi podmiot, o którego prawach i wolnościach rozstrzyga się w tymże postępowaniu”³⁴. Ponadto stanowisko to jest nieostre, nie wiadomo bowiem o jakim równoważeniu Trybunał mówi. Owo „równoważenie” jest ponadto niezdefiniowane. Zostało jedynie ogólnikowo wskazane, jakie standardy

³³ Zob. L. Garlicki, K. Wojtyczek, *Art. 78*, [w:] L. Garlicki, M. Zubik (red.), *Konstytucja...*; K 36/09 – Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2012 r. LEX nr 1102085 [dostęp: 6.09.2019-] sip.lex.pl; J. P. Tarno, *Zasada...*

³⁴ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2011 r., SK 3/11, LEX nr 1085775 [dostęp: 6.09.2019] sip.lex.pl.

powinno takowe równoważenie spełniać. Dalej, biorąc pod uwagę, że Trybunał wskazuje konieczność rekompensowania braku cechy dewolutywności środka odwoławczego, można stwierdzić, że jednocześnie Trybunał podkreśla, że takowe rozwiązanie jest złe, a co najmniej gorsze od innego znanego – czyli odwołania dewolutywnego. Powstaje więc pytanie, dlaczego nie zostają podjęte starania o wyeliminowanie takiej konstrukcji i dlaczego znajduje ona usprawiedliwienie w orzecznictwie (i to konstytucyjnym)?

c) Odwołanie, a wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy

J.P. Tarno twierdzi, że środek z art. 221 Ordynacji podatkowej nie jest w ogóle odwołaniem, nazywa go wnioskiem o ponowne rozpatrzenie sprawy³⁵. Należy zgodzić się z tym stanowiskiem w tym zakresie, że rzeczywiście konstrukcja ta zdecydowanie bardziej przypomina wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy niż klasyczne odwołanie. Być może jednak ustawodawca miał jakiś cel stosując taki zabieg językowy. Również inny z zarzutów J.P. Tarno dotyczący samego przepisu zdaje się być trafny, a mianowicie taki, że stosowanie „odpowiednio” przepisów ustawy dotyczących postępowania odwoławczego³⁶ na pewno nie umożliwi stosowania wszystkich³⁷. Z tego wynika, że standard postępowania odwoławczego ucierpi. W tym momencie pojawia się pytanie – czy zostaje to jakkolwiek zrekompensowane obywatelowi? Na to pytanie praktycy odpowiadają, że nie³⁸. A przecież prawo do dwuinstancyjnego postępowania ma chronić obywatela, ma mu dawać proceduralną gwarancję sprawiedliwego postępowania.

d) Rodzaj środka odwoławczego – niedbałość legislacyjna?

W kontekście powyższego argumentu należałoby zadać jeszcze jedno pytanie. Podnosi się konieczność dokładania wszelkich starań w celu utrzymywania odpowiedniego poziomu i jakości legislacji podatkowej. Stosowanie pojęć, które są nieostre bądź stosowanie ich w sposób budzący wątpliwości doktryny – można scharakteryzować jako pewnego rodzaju niedbałość władzy ustawodawczej. Andrzej Gomułowicz podkreśla, że proces tworzenia prawa podatkowego jest procesem politycznym³⁹ i należy się z tym poglądem zgodzić. A któż jak nie polityk powinien być świadomy wpływu prawa podatkowego na życie obywateli. Należy więc wymagać staranności i dbałości o każdy szczegół aktu prawnego. Szczególnie jeśli mówimy o procedurze, w której podatnik dochodzi swoich praw, gdy uważa, że został przez organ skrzywdzony.

³⁵ Zob. J.P. Tarno, *Zasada...*

³⁶ Zob. Art. 221 § 1 Ordynacji podatkowej.

³⁷ Por. J.P. Tarno, *Zasada...*

³⁸ Zob. np. M. Łoboda, D. Strzelec, *O dewolutywności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 6, s. 16–20.

³⁹ Zob. A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki...*, s. 174–175.

e) Wyższość kontroli instancyjnej nad autokontrolą

Analizując instytucję odwołania niedewolutywnego należy stwierdzić, iż najważniejszym skutkiem jej wprowadzenia jest wyeliminowanie z postępowania administracyjnego kontroli instancyjnej, która zdaniem doktryny daje znacznie większą rękojmię uzyskania sprawiedliwego rozstrzygnięcia niż tzw. autokontrola⁴⁰. Można zaryzykować stwierdzenie, że art. 221 Ordynacji to nic innego jak uprawnienie do samokontroli organu, która i tak zgodnie z art. 226 Ordynacji⁴¹ jest możliwa. Z tego wynika, że dwuinstancyjność tak naprawdę nie zachodzi. Ponadto, jak wykazują praktycy, instytucja autokontroli zostaje wykorzystana w ok. 2,6 % wszystkich wniesionych odwołań⁴² – nie jest więc ona wystarczającą gwarancją procesową. W tym miejscu warto podkreślić dwie kwestie przemawiające na korzyść kontroli instancyjnej. Po pierwsze naturalną presję na organie wywiera „widmo” przeprowadzenia kontroli przez organ wyższego szczebla – który co do zasady jest obsadzony przez bardziej doświadczonych i „lepszyc” pracowników. Nie ulega więc wątpliwości, że organ wiedząc, że może być odwołanie od jego decyzji rozpatrywane przez wyższy szczebel – staranniej sprawdzi i przemyśli swoją decyzję. A po drugie co podkreślają praktycy, „nie jest tajemnicą «naturalny opór organu, który wydał decyzję przed akceptacją odwołania», oznaczający przyznanie się do popełnionego błędu.”⁴³ Kontrola instancyjna zdaje się być niezbędną w postępowaniu podatkowym. Dzięki niej, organ nawet będąc pewnym swojego rozstrzygnięcia – sprawdzi je dwukrotnie, bo wie, że zostanie skontrolowany. Ponadto oczywiście w razie wniesienia odwołania i tak będzie miał możliwość dokonania autokontroli, czyli nastąpi kolejna, ale nie ostatnia (jak w przypadku odwołania niedewolutywnego) weryfikacja decyzji.

f) Zagadnienie wyłączenia pracownika; presja kierownika, współpracownika

Z punktu widzenia funkcjonowania organu administracji publicznej należy dostrzec (nazwijmy to) problem osobowy. Doktryna jak i orzecznictwo podkreślają w tym zakresie istotność przepisów o wyłączeniu pracownika⁴⁴. Oczywiście należy się zgodzić, że w przypadku odwołań niedewolutywnych oczywiście przepisy o wyłączeniu pracowników obowiązują. Jednakże należy poddać refleksji to, jaki skutek wywiera to na działania organu? Otóż pojawiają się dwa problemy. Administracja to hierarchia i struktura, w związku z tym każdy urzędnik ma świa-

⁴⁰ Zob. J.P. Tarno, *Zasada...*

⁴¹ Zob. art. 226 Ordynacji podatkowej.

⁴² Zob. M. Łoboda, D. Strzelec, *O dewolutywności...*

⁴³ Zob. ibidem, cyt. za: L. Żukowski, *Instytucje kontroli rozstrzygnięć w ogólnym postępowaniu podatkowym*, Lublin 1985, s. 114.

⁴⁴ Zob. L. Klat-Wertelecka, *Postępowanie podatkowe – odwołanie – wyłączenie pracownika organu jednoosobowego. Głos do uchwały NSA z dnia 18 lutego 2013 r. I GPS 2/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2011, nr 3, s. 779–792.

domość, że jest częścią jakiejś jednej jednostki organizacyjnej. Co za tym idzie, otrzymując od kierownika odwołanie do rozpatrzenia – wie, że zasadniczo niepożądanym jest, by wykazać błąd organu, którego jest częścią. Wiąże się to z powyżej przytoczonym naturalnym oporem przed uznaniem odwołania. Oczywiście jest to nierzetelnością i zachowaniem nieetycznym, nie mniej jednak urzędnik wystawiony jest na działanie wielkiej presji ze strony swojego kierownika jak i całego organu. Po drugie nie należy zapominać o strukturze organów. Pion zajmujący się daną grupą spraw – to ludzie którzy się znają i ze sobą współpracują. Niemalym problemem są istniejące w każdej instytucji więzi społeczne. Jak więc rozpatrzyć odwołanie od decyzji współpracownika, być może kolegi czy przyjaciela? Nawet jeśli nie występuje więź osobista między tymi osobami, może być to osoba znacznie bardziej doświadczona czy „lepiej usytuowana” w strukturach organizacyjnych organu. Urzędnik więc może rozpatrywać odwołanie od decyzji wydanej np. przez swojego mentora, od urzędnika, który być może go wprowadzał do pracy w urzędzie lub stawiany mu był za wzór. Z tego punktu widzenia instytucja odwołania niedewolutywnego jest więc nieetyczną w stosunku do pracowników organów administracji podatkowej. Wymusza ona bowiem działanie pod ogromną presją społeczną. Nie jest to argument prawny, nie mniej jednak być może najistotniejszy. Administracja bowiem to ludzie, to człowiek piastujący urząd.

g) „Dwuinstancyjność”

Należy zgodzić się z J.P. Tarno, który stwierdza, że „skoro ustawodawca użył stwierdzenia «pierwsza instancja», to musi również istnieć «druga instancja»”⁴⁵. Należy wyobrazić sobie sytuację, gdzie zniknęłyby zapisy o „dwuinstancyjnym” a pojawiły o „dwukrotnym” postępowaniu. Fala krytyki byłaby nieprzebrana. Nie należy więc zgadzać się na funkcjonowanie konstrukcji, które jawnie nie realizują pewnych zasad, tylko dlatego, że zostały opatrzone terminem „wyjątek”. Nie wskazuje się bowiem, że od pewnych decyzji odwołanie nie przysługuje – bo brzmi to źle. Podkreśla się jedynie „wyjątkowy” charakter przysługującego odwołania, ale w rzeczywistości jego standard pozostawia wiele do życzenia.

h) Sądy

Praktycy wskazują na bardzo ciekawe ryzyko płynące z funkcjonowania w obiegu prawnym odwołań niedewolutywnych. Wśród nich dominuje pogląd, że tak naprawdę dopiero sądy są miejscem, które daje gwarancję poprawnego i „sprawiedliwego” rozstrzygnięcia⁴⁶. Biorąc pod uwagę negatywne nastawienie praktyków do odwołań niedewolutywnych, należy stwierdzić, że być może

⁴⁵ J.P. Tarno, *Zasada...*

⁴⁶ Zob. M. Łoboda, D. Strzelec, *O dewolutywności...* za: A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013, s. 146.

owszem uda się dzięki tej konstrukcji usprawnić działanie organów (co podaje się jako powód do wprowadzenia odwołań niedewolutywnych), ale kosztem zarzucenia prac sądów. Ponadto, drugie ryzyko dotyczy charakteru sądownictwa administracyjnego w Polsce. Jako że ma ono charakter kasacyjny i że sądy nie mogą prowadzić niezależnych postępowań dowodowych – to istnieje ryzyko znacznie częstszego kierowania spraw do ponownego rozpatrzenia w związku z brakiem kontroli instancyjnej⁴⁷. W efekcie czego nie dość, że spowolniona zostanie praca sądów, to i funkcjonowanie organów wcale nie zostanie usprawnione.

i) Brak organu wyższego stopnia

Podnosi się, że akceptowalnym powodem, by wprowadzać wyjątki od zasady dwuinstancyjnego postępowania jest hierarchiczny brak organu nadrzędnego w stosunku do tego, który wydał decyzję w pierwszej instancji⁴⁸. Zdając sobie jednak sprawę, że zachowanie dewolutywnego charakteru środków odwoławczych jest procedurą pożądaną – warto zastanowić się, czy nie da się tego problemu rozwiązać inaczej? Problemem rzeczywiście będą tutaj samorządowe kolegia odwoławcze. Jednakże w przypadku mocno rozbudowanej struktury Krajowej Administracji Skarbowej, czy nie należy podjąć starań o to, by żaden organ nieposiadający organu w stosunku do siebie nadrzędnego – nie orzekał w I instancji? A i w przypadku samorządowych kolegiów odwoławczych wprowadzenie zmian strukturalnych jest przecież możliwe – np. wprowadzenie jakiejś formy dwuszczeblowości. Rozwiązanie to może brzmieć banalnie i na pewno podczas wprowadzania go napotkałoby ono wiele problemów natury praktycznej. Jednakże to właśnie jest zadaniem nauki – rozwiązywanie problemów, a nie ich obchodzenie za pomocą wyjątków czy „półśrodków”.

Podsumowanie

Zaprezentowane i usystematyzowane argumenty – będące zarówno interpretacją autora jak i analizą wskazywanych już w dyspucie naukowej tezy, świadczą jednoznacznie o niedoskonałości instytucji odwołania niedewolutywnego. Na aprobatę zasługują przede wszystkim wszelkie próby mające na celu ograniczenie funkcjonowania w obiegu prawnym konstrukcji prawnej odwołania niewywołującego skutku dewolutywnego. Niezależnie od tego, w jakim stopniu niniejszy artykuł wpłynie na dyskusję o odwołaniu niedewolutywnym, należy mieć nadzieję, że przynajmniej owa dysputa naukowa nie zaniknie i być może kolejni autorzy dołączą do grona rozmawiających o wadach instytucji odwołania niedewolutywnego – oczywiście w celu walki o poprawę jakości postępowania podat-

⁴⁷ Zob. M. Łoboda, D. Strzelec, *O dewolutywności...*

⁴⁸ Zob. J.P. Tarno, *Zasada...*

kowego w Polsce. Nie ulega bowiem wątpliwości, że prawo nie powinno posługiwać się półśrodkami. A tym bardziej prawo podatkowe, które w tak dużym stopniu kształtuje życie obywateli. Półśrodki powodują bowiem niepełną realizację praw człowieka i obywatela, powodując uszczerbek zarówno na sferze własności prywatnej, jak i szkodzą Skarbowi Państwa.

Reasumując przytoczone argumenty należy zgodzić się, że wątpliwości związane z „jakością” instytucji odwołania niedewolutywnego są bardzo zróżnicowane; nie są jednorodnego pochodzenia i z wielu różnych punktów widzenia można wyszukiwać argumenty świadczące na niekorzyść tego rozwiązania. Najistotniejszy zdaje się być jednak aspekt ochrony praw obywatelskich.

W analizie omawianych argumentów na pierwszy plan wysuwa się zagadnienie niepełnej realizacji obywatelskiego prawa do dwuinstancyjnego postępowania, które jest fundamentem sprawiedliwości proceduralnej w Polsce. Można wysnuć wniosek, że instytucja odwołania niedewolutywnego nie wpisuje się odpowiednio w standard demokratycznego państwa prawnego. Bowiem to właśnie obywatel korzysta z odwołania niedewolutywnego walcząc o swoje prawa. Na „ewentualnej” niedoskonałości obowiązujących konstrukcji prawnych to obywatel cierpi. I wreszcie – obywatelskiego prawa do dwuinstancyjnego postępowania nie można uznać za zrealizowane, w sytuacji, gdy instrument służący do realizacji owego prawa jest „półśrodkiem”.

Bibliografia

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- Etel L. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019.
- Garlicki L., Zubik M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, wyd. II, Wyd. Sejmowe 2016.
- Gomułowicz A., Mączyński D., *Podatki i prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.
- Gomułowicz A., *Podatki a etyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2013.
- Haczkowska M. (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Lexis-Nexis 2014.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz*, Wyd. Praw. PWN 1996.
- Kędziora R., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2014.
- Klat-Wertelecka L., *Postępowanie podatkowe – odwołanie – wyłączenie pracownika organu jednoosobowego. Glosa do uchwały NSA z dnia 18 lutego 2013 r. I GPS 2/12*, „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2011, nr 3.

- Kmieciak Z., *Konstytucyjne podstawy do odwołania w postępowaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2015, nr 2.
- Kurzawa A., *Jednoinstancyjne postępowanie administracyjne*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2018, nr 10.
- Łaszczyca G., Martysz Cz., Matan A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Tom I. Komentarz do art. 1–103*, wyd. III, LEX 2010.
- Łoboda M., Strzelec D., *O dewolutywności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2018, nr 6.
- Przybysz P.M., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2019.
- Rotkiewicz A., *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, „Studia Prawnoustrojowe” 2011, nr 13.
- Tarno J.P., *Zasada dwuinstancyjności postępowania w postępowaniu podatkowym*, „Administracja: Teoria, Dydaktyka, Praktyka” 2008, nr 3.
- Zimmermann J. (red.), *Aksjologia prawa administracyjnego. Tom I*, WKP 2017.
- Zimmermann J., *Administracyjny tok instancji*, Wyd. UJ. Kraków 1986.
- Żukowski L., *Instytucje kontroli rozstrzygnięć w ogólnym postępowaniu podatkowym*, Lublin 1985.

Akty normatywne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz. U. z 1997 r., nr 78, poz. 483, ze zm.
- Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej z dnia 26 października 2012 r., Dz. U. UE C z 2012 r. 326/391.
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, tekst jedn. Dz. U. z 2018 r., poz. 2096, ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz. U. z 2019 r., poz. 900, ze zm.
- Europejska konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności z dnia 4 listopada 1950 r., Dz. U. z 1993 r., nr 61, poz. 284.

Orzecznictwo

- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 10 kwietnia 1989 r., LEX nr 10060, II SA 1198/88.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2004 r., LEX nr 127306, P 8/04.
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 listopada 2006 r., LEX nr 231213, SK 41/04.
- Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 czerwca 2009 r., LEX nr 515582), SK 26/07.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2012 r., LEX nr 1102085, K 36/09.

Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 13 listopada 2018 r. – *Dwuinstancyjne postępowanie; prawo do sądu*, LEX nr 2575429, SK 17/17.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 3 kwietnia 2019 r. – *Istota administracyjnego toku instancji*, LEX nr 2355614, II SA/Łd 123/19.

Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 4 czerwca 2019 r. – *Istota administracyjnego toku instancji*, LEX nr 2696238, II SA/Bd 69/19.

Non-devolutive appeal as a half-measure in realization of the two-instance proceeding principle

Summary

Non-devolutive appeal is a legal construction that raises doctrine doubts for years. Nevertheless, the tendency that can be observed is extending of functioning of this kind of legal construction in Polish legal system. It is necessary to constantly resume the dispute concerning this construction, to eventually reduce or eliminate its presence in Polish law. Fighting for full implementation of human rights is really essential. The law cannot use half measures, especially tax law, which shapes the lives of citizens to such a large extent. This article will systematize the arguments already presented by the doctrine, and also present authors view on this issue.

Keywords: non-devolutive appeal, tax law, tax administration, principle of two instance proceedings, theory of taxation.