

Wojciech Chróścielewski¹

Odmienności odwoławczego postępowania podatkowego w stosunku do postępowania administracyjnego ogólnego

I

Z dniem 1 stycznia 1998 r. weszła w życie ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa². Jej dział IV „Postępowanie podatkowe” zastąpił dotychczas obowiązujące w tym postępowaniu przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego³. Kwestie procesowe zawarte są także w przepisach innych działów Ordynacji podatkowej – np. w dziale II „Organy podatkowe i ich właściwość”. W jednym z pierwszych, a w mojej ocenie najlepszych, komentarzy do działu IV Ordynacji podatkowej J. Zimmermann uznał, że recypowano do niej bezpośrednio bądź też ze zmianami dotyczącymi „drugorzędnych detali”⁴ znaczną część przepisów Kodeksu o postępowaniu administracyjnym ogólnym. Ponad dwudziestoletni okres obowiązywania Ordynacji podatkowej spowodował, że z czasem przepisy obu tych aktów prawnych zaczęły się od siebie oddalać, przy czym należy uczciwie przyznać, że w wielu kwestiach

95

¹ Wojciech Chróścielewski – profesor doktor habilitowany, Katedra Postępowania Administracyjnego i Sądownictwa Administracyjnego, Uniwersytet Łódzki, sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku, <https://orcid.org/0000-0003-1641-4921>

² Dz.U. Nr 137, poz. 926; obecnie obowiązuje tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 – dalej o.p.

³ Dz.U. z 1960 r. Nr 30, poz. 168; obecnie obowiązuje tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 775 – dalej Kodeks postępowania administracyjnego lub k.p.a. Od 1 stycznia 1981 r. do postępowania podatkowego zaczęły mieć zastosowanie przepisy tego kodeksu – znolizowanego ustawą z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8).

⁴ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 7.

to w postępowaniu podatkowym wcześniej wprowadzano nowocześniejsze rozwiązania prawne, które następnie stopniowo zostawały przyjmowane do Kodeksu postępowania administracyjnego – np. regulacja dotycząca ponaglenia, terminów upływających w soboty czy dochowania terminu przez osoby przebywające za granicą, a także możliwości odmowy wszczęcia postępowania, gdy z wnioskiem o jego wszczęcie występuje podmiot niemający interesu prawnego⁵. Zdaniem B. Brzezińskiego i W. Nykiela⁶ należałoby jednak powrócić do rozwiązania, w którym uregulowane w Kodeksie postępowania administracyjnego rozwiązania ogólne miałyby także zastosowanie w postępowaniu podatkowym, a w Ordynacji podatkowej zamieszczone byłyby wyłącznie przepisy odrębne, wynikające ze specyfiki spraw podatkowych. Jednak, jak się wydaje, upływ czasu zdezaktualizował nieco tę koncepcję – dział IV Ordynacji podatkowej obowiązuje już 25 lat i nie wydaje się zasadne dokonywanie rewolucyjnych zmian w zakresie procedury podatkowej, a zwłaszcza aktu prawnego, który ją reguluje.

II

96

Postępowanie odwoławcze prowadzone na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej wykazuje obecnie znaczne odmierności w stosunku do swego pierwowzoru – uregulowanego w Kodeksie postępowania administracyjnego. Na marginesie nadmienić trzeba, że podstawową i najważniejszą różnicą pomiędzy tymi postępowaniami w zakresie procedury odwoławczej było przez wiele lat to, że złożenie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wywoływało skutku suspensywnego. Dopiero od 1 stycznia 2009 r. zaskarżenie w tej formie decyzji podatkowej wstrzymuje jej wykonanie⁷. Nottabene także w okresie obowiązywania w postępowaniu podatkowym przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego – na mocy jego art. 173 § 1 – wniesienie odwołania nie wstrzymywało co do zasady wykonania zaskarżonej decyzji, tak samo zresztą jak miało to miejsce pod rządami art. 170 ust. 1 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁸.

⁵ Por. W. Chróścielewski w: W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2021, s. 305.

⁶ Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6, s. 6–7.

⁷ Por. art. 1 pkt 36 ustawy z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

⁸ Dz.U. Nr 27, poz. 174; w tym samym dniu wydano też dekret o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 173).

Przepisy art. 13 § 1 tekstu pierwotnego Ordynacji podatkowej sytuowały izby skarbowe jako organy odwoławcze od decyzji urzędów skarbowych (pkt 2), a samorządowe kolegia odwoławcze jako organy odwoławcze od decyzji wójtów, burmistrzów (prezydentów). W sytuacji, w której, na podstawie przepisów odrębnych, w pierwszej instancji decyzje wydawały izby skarbowe – organem odwoławczym był Minister Finansów. Pewien dysonans w tym jasnym i klarownym rozwiązaniu wywoływała, i nadal to czyni, jedynie terminologia Ordynacji podatkowej, której to przepisy jako pojęciem podstawowym posługują się określeniem „organ odwoławczy”, podczas gdy w Kodeksie postępowania administracyjnego stosowane jest określenie „organ wyższego stopnia”. Co prawda art. 13 § 4 o.p. stanowi, że organami wyższego stopnia są organy odwoławcze, ale wypadaloby zauważyć, że wymieniony w art. 13 o.p. organ uzyskuje swoje kompetencje dopiero wtedy, gdy zostanie złożone odwołanie od decyzji, natomiast organ wyższego stopnia co do zasady może działać także z urzędu⁹. Abstrahując od tego, trzeba jednoznacznie stwierdzić, że w następnych latach redakcja tego czytelnego rozwiązania przyjętego w art. 13 o.p. ulegała ciąglemu „poprawianiu”, aby w ostatecznym – aktualnym – brzmieniu stanowić przykład najfatalniejszej z możliwych, trudnej do akceptacji legislacji. Pomieszano w tym artykule i poprzeplatano przepisy określające organy podatkowe pierwszej instancji i organy odwoławcze, zaciemniając jasność uregulowania, a zwrócić trzeba uwagę na fakt, że wydanie decyzji przez organ niewłaściwy – stosownie do art. 247 § 1 pkt 1 o.p. – stanowi wadę nieważności, a więc najcięższą z wad, którymi może być dotknięta decyzja podatkowa. Z bliżej nieznanых powodów wprowadzono w Ordynacji podatkowej zasadę, że od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez dyrektora izby administracji skarbowej nie przysługuje już odwołanie dewolutywne – do ministra bądź kierownika urzędu centralnego, a jedynie odwołanie niedewolutywne – do tego samego organu¹⁰.

III

W art. 128 k.p.a. przyjęto, że odwołanie jest niesformalizowanym środkiem prawnym, nie wymaga ono bowiem szczegółowego uzasadnienia, a wystarczy, żeby wynikało z niego niezadowolenie strony z wydanej

⁹ Por. W. Chróścielewski w: W. Chróścielewski W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 33.

¹⁰ Por. szerzej J.P. Tarno, *Zasada dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym*, „Administracja, Teoria, Dydaktyka, Praktyka” 2008, nr 3, s. 10 i nast.

decyzji¹¹. Zgodne zaś z art. 222 o.p. odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Trzeba rozważyć, jakie są konsekwencje odmiennej konstrukcji tych przepisów w obu aktach prawnych. W postępowaniu administracyjnym ogólnym sam fakt wniesienia w terminie odwołania od decyzji przenosi na organ drugiej instancji kompetencję do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy, w której wcześniej była wydana zaskarżona decyzja. Oczywiście w pierwszej kolejności organ odwoławczy powinien zbadać ewentualne zarzuty strony wobec tej decyzji (niezależnie od stopnia ich konkretności), będące przejawem jej niezadowolenia z wydanej decyzji, i odnieść się do nich w uzasadnieniu swego rozstrzygnięcia. Niekiedy może być to niełatwe, zwłaszcza gdy odwołanie jest lakoniczne i rzeczywiście wyraża jedynie niezadowolenie strony z decyzji. W postępowaniu podatkowym sytuacja wygląda nieco inaczej. W przypadku niespełnienia przez odwołanie wymogów określonych w art. 222 o.p. organ podatkowy musi zastosować przepis art. 169 § 1 o.p. i wezwać stronę do uzupełnienia braków formalnych odwołania, które – stosownie do art. 168 § 1 o.p. – jest podaniem w rozumieniu Ordynacji podatkowej. Co prawda art. 169 § 4 o.p. przewiduje w sytuacji nieuzupełnienia tych braków wydanie postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpoznania, na które służy zażalenie, ale przepisy art. 228 § 1 i 2 o.p. wyraźnie stanowią, że organ odwoławczy wydaje postanowienie o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia ono warunków z art. 222 o.p. Postanowienie to jest ostateczne. Podkreślić jednak trzeba, że te dość ostre wymogi odnoszące się do odwołania nie mają jednak większego znaczenia dla zakresu rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy. Zgodnie bowiem z zasadą dwuinstancyjności (art. 127 o.p.) organ odwoławczy musi, o ile odwołanie będzie spełniało wymogi formalne, rozpatrzyć sprawę jeszcze raz w pełnym zakresie¹². Nie może jednak tego uczynić, dopóki nie zostanie wniesione owo odwołanie, bo jego decyzja dotknięta byłaby wadą nieważności z art. 247 § 1 o.p. Tak więc odwołanie spełniające wymogi art. 222 o.p. stanowi swego rodzaju impuls umożliwiający organowi odwoławczemu uzyskanie właściwości instancyjnej do rozpatrzenia sprawy. Istotę tego zagadnienia dobrze oddaje wyrok NSA z dnia 8 grudnia 2016 r. (sygn. I FSK 3399/14)¹³, w którym stwierdzono: „Przedstawienie, zgodnie z art. 222 o.p., zarzutów przeciwko kwestiono-

¹¹ Por. B. Adamiak w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 965–966.

¹² Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 9 sierpnia 1998 r., sygn. SA/Kr 378/88 (niepublikowany).

¹³ LEX nr 2175736.

wanej decyzji, istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania, wskazanie dowodów uzasadniających to żądanie, jest ważne zarówno dla organu podatkowego, jak i dla odwołującego się. Funkcje i czynności podatkowego organu odwoławczego nie ograniczają się wprawdzie tylko do rozpatrzenia literalnej treści odwołania, jednak zawarcie w nim wymaganych przez prawo elementów składowych ukierunkowuje postępowanie odwoławcze, pozwalając skupić się na zagadnieniach i problemach dla danej sprawy rzeczywiście spornych oraz znaczących”.

IV

W ogólnym postępowaniu administracyjnym w przypadku wydania w pierwszej instancji decyzji przez ministra (w rozumieniu art. 5 § 2 pkt 4 k.p.a.) lub samorządowe kolegium odwoławcze nie przysługuje od niej odwołanie, ale można złożyć wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy przez ten sam organ, który wydał dotychczasową decyzję (art. 127 § 3 k.p.a.)¹⁴. Wynika to z faktu, że według Kodeksu postępowania administracyjnego środek prawny o nazwie „odwołanie” składa się wyłącznie do organu wyższego stopnia. Do tego wniosku stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odwołań. Oczywiście przy jego rozpoznawaniu mają zastosowanie przepisy dotyczące wyłączenia, co oznacza, że pracownicy, którzy brali udział w postępowaniu pierwszoinstancyjnym bądź nawet z upoważnienia organu wydawali decyzje, są wyłączeni od udziału w ponownym rozpoznaniu sprawy¹⁵.

Do momentu wprowadzenia zmian w 2017 r. do ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁶, co było związane z dokonaną wtedy poważną nowelizacją Kodeksu postępowania administracyjnego¹⁷, nie miało większego znaczenia, czy organ drugiej instancji wydawał swoją decyzję w konsekwencji złożenia odwołania, czy też wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy. Jednak w wyniku wspomnianej nowelizacji postępowania sądowoadministracyjnego można zaskarżyć do sądu administracyjnego decyzję, od której

¹⁴ Ten środek prawny wprowadzono do Kodeksu postępowania administracyjnego w wyniku nowelizacji z 1980 r.

¹⁵ Por. W. Chróścielewski w: Z. Kmiecik, W. Chróścielewski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 197–200.

¹⁶ Dz.U. Nr 153, poz. 1270, obecnie obowiązuje tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1634 – dalej p.p.s.a.

¹⁷ Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935).

przysługuje prawo wniesienia wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy, bez wcześniejszego złożenia tego wniosku – art. 52 § 2 p.p.s.a. Oznacza to, że stronie przysługuje prawo wyboru, czy od razu złoży skargę do sądu na wydaną w pierwszej instancji decyzję ministra albo samorządowego kolegium odwoławczego, czy też wcześniej skorzysta z prawa wniesienia takiego wniosku.

Jak się wydaje, Ordynacja podatkowa, dla zaznaczenia autonomiczności swych rozwiązań w stosunku do Kodeksu postępowania administracyjnego w zakresie procedury, nie recypowała przedstawionego wyżej trybu zaskarżania decyzji w trybie wniosku o ponowne rozpatrzenie sprawy. Przepis art. 221 tekstu pierwotnego Ordynacji podatkowej stanowił: „W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Ministra Finansów lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym”. W wyniku kilku nowelizacji tego przepisu ma on obecnie zastosowanie do decyzji wydanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, samorządowe kolegium odwoławcze oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej¹⁸. Niezależnie od znacznego rozszerzenia zakresu organów, od których przysługuje prawo złożenia owego niedewolutowanego odwołania, konstrukcja tego przepisu w związku z art. 52 p.p.s.a. nie przewiduje możliwości wyboru przez stronę, czy skorzysta z prawa wniesienia tego odwołania, czy też skarży bezpośrednio do sądu administracyjnego decyzję wydaną przez organy wskazane w art. 221 o.p. Nie jestem przekonany, czy takie różnice pomiędzy decyzjami organów administracji publicznej wydawanymi w reżimie Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej są racjonalne.

100

V

W postępowaniu administracyjnym, w którym obowiązuje reformacyjny model orzekania przez organy drugiej instancji, można zaobserwować tendencję tych organów do wydawania decyzji kasacyjnych – uchylających zaskarżoną decyzję i przekazujących sprawę do ponownego rozpoznania organowi pierwszej instancji¹⁹. Przyczyn tego stanu rzeczy jest wiele. Jedną

¹⁸ Por art. 1 pkt 149 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).

¹⁹ Por. W. Chróścielewski, *Kasacyjny czy reformacyjny model administracyjnego postępowania odwoławczego*, „Państwo i Prawo” 2015, nr 1, s. 3 i nast.

z nich jest oportunizm osób podejmujących decyzje, inną obawa przed odpowiedzialnością w przypadku wydania decyzji reformacyjnej, która może okazać się nietrafna. Źródłem jeszcze innej, a wcale nie najmniej ważkiej przyczyny nadużywania uprawnień kasacyjnych była uchwała Sądu Najwyższego z dnia 19 stycznia 1983 r. (sygn. III AZP 7/82²⁰), w której uznano, że kasacyjna decyzja organu odwoławczego nie podlega zaskarżeniu do NSA, gdyż jej charakter przesądza o tym, że nie został wyczerpany tok instancji, skoro sprawa wraca do ponownego rozpoznania. Uchwała ta spotkała się z ostrą krytyką piśmiennictwa²¹, co nie zmieniło faktu, że obowiązywała ona aż do podjęcia przez Sąd Najwyższy uchwały z dnia 16 stycznia 1997 r. (sygn. III ZP 5/96²²), uznającej dopuszczalność składania skarg do sądu administracyjnego na takie decyzje. Jednak prawie czternastoletni okres obowiązywania uchwały z dnia 19 stycznia 1983 r. ugruntował u organów odwoławczych nawyk orzekania kasacyjnego nawet w tych sprawach, w których ewidentnie powinna być wydana decyzja reformatoryjna.

Ustawodawca przy okazji nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego z 2017 r. wprowadził w przepisach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi istotne zmiany w odniesieniu do zaskarżania do sądu tych decyzji. Nie przysługuje bowiem w stosunku do nich skarga, ale na podstawie art. 64a p.p.s.a. można wnieść środek prawny w postaci „sprzeciwu od decyzji”, do którego stosuje się w kwestiach inaczej nieuregulowanych w tym prawie przepisy o skardze. Sprzeciw należy wnieść w terminie czternastu dni od dnia doręczenia decyzji, za pośrednictwem organu, który wydał decyzję kasacyjną (art. 64c § 1 i 2 p.p.s.a.). Organ ten powinien przesłać sprzeciw sądowi w terminie czternastu dni od jego otrzymania, o ile w tym czasie nie dokona autoweryfikacji swej decyzji. Sąd powinien rozpoznać sprzeciw w terminie trzydziestu dni od dnia jego wpływu, przy czym przedmiotem jego badania jest wyłącznie kwestia, czy organ odwoławczy nie naruszył przesłanek wydania decyzji kasacyjnych określonych w art. 138 § 2 k.p.a. (art. 64d § 1 i art. 64e p.p.s.a.). W przypadku, w którym sąd uwzględni sprzeciw, wtedy uchyla decyzję kasacyjną w całości, a ponadto może orzec o nałożeniu na organ administracji grzywny w wysokości do dziesięciokrotnego przeciętnego miesięcznego wynagrodzenia obowiązującego w gospodarce narodowej w poprzednim roku (art. 151a § 1 i art. 154 § 6 p.p.s.a.). Notabene można zauważyć, że sądy administracyjne

²⁰ OSNCP 1983, nr 9, poz. 1.

²¹ Por. glosy do tej uchwały: W. Dawidowicz, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1983 r., III AZP 7/82, Państwo i Prawo* 1984, nr 2, s. 135 i nast.; Z. Janowicz, *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1983 r., III AZP 7/82, „Państwo i Prawo”* 1984, nr 2, s. 139 i nast.; J.P. Tarno, *W kwestii zaskarżalności decyzji kasacyjnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego, „Państwo i Prawo”* 1987, nr 3, s. 89 i nast.

²² OSNP 1997, nr 15, poz. 262.

bardzo rzadko korzystają z tego uprawnienia, a jeżeli już, to wymierzają te grzywny w bardzo niskiej wysokości²³. Od takiego wyroku nie przysługuje skarga kasacyjna, lecz na zamieszczone w nim postanowienie o nałożeniu grzywny służy zażalenie (art. 151a § 3 p.p.s.a.). Od wyroku oddalającego sprzeciw skarga kasacyjna służy, ale powinna być rozpoznana przez NSA w terminie 30 dni od dnia jej wpływu (art. 182 p.p.s.a.).

Warto mieć na uwadze to, że terminy rozpoznawania spraw przez sądy administracyjne nie są zbyt krótkie. Wojewódzkie sądy administracyjne załatwiają w terminie do 6 miesięcy 74,8% skarg, natomiast Naczelny Sąd Administracyjny w terminie do 2 lat od dnia wpływu załatwia 69,15% skarg kasacyjnych²⁴. Tak więc wprowadzona w stosunku do decyzji kasacyjnych wydawanych w postępowaniu administracyjnym ogólnym instytucja „sprzeciwu” zdecydowanie przyspiesza załatwienie sprawy administracyjnej.

To przypomnienie rozwiązań zawartych w przepisach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, które mają przeciwdziałać nadmiernemu wydawaniu decyzji kasacyjnych, pozwala zwrócić uwagę na fakt, że ze szkodą dla sprawności i szybkości postępowania podatkowego wskazane rozwiązania odnoszące się do sprzeciwu nie mają zastosowania do kasacyjnych decyzji organów podatkowych wydawanych na podstawie art. 233 § 2 o.p.

VI

Ostatnią ze znaczących różnic w zakresie postępowania odwoławczego pomiędzy postępowaniem administracyjnym ogólnym a postępowaniem podatkowym jest uprawnienie samorządowych kolegiów odwoławczych do wydawania decyzji reformacyjnych w postępowaniu drugoinstancyjnym.

W latach 1999–2003 obowiązywał w Kodeksie postępowania administracyjnego art. 138 § 3, który stanowił: „W sprawach należących do właściwości organów jednostek samorządu terytorialnego organ odwoławczy uprawniony jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu samorządowego.

²³ Por. np. postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. II SO/Bk 31/19, CBOSA.

²⁴ Naczelny Sąd Administracyjny, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2022*, Warszawa, marzec 2023, s. 14 i 18, <http://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php> (dostęp: 27.09.2023).

W pozostałych przypadkach organ odwoławczy, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji²⁵. Przepis ten został poddany w literaturze bardzo ostrej krytyce jako podważający reformacyjny charakter postępowania odwoławczego²⁶. Z tego powodu został on z dniem 1 stycznia 2004 r. uchylony.

Analogiczne rozwiązanie obowiązywało w postępowaniu podatkowym, gdyż z dniem 1 stycznia 1999 r. dodano do Ordynacji podatkowej art. 233 § 3²⁷, zbliżony swą treścią do art. 138 § 3 k.p.a. Po kilku zmianach redakcyjnych ten przepis Ordynacji podatkowej nadal obowiązuje i stanowi: „Samorządowe kolegium odwoławcze uprawnione jest do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze, uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji”²⁸. Cytowany przepis został co prawda skreślony jednocześnie z art. 138 § 3 k.p.a. przez art. 53 pkt 2 ustawy wprowadzające ustawę Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ale przed upływem utraty mocy obowiązującej przez ten przepis ustawodawca nadał nowe brzmienie całemu artykułowi 233 o.p., modyfikując przede wszystkim jego § 1 pkt 2b²⁹. Nie zmienia to faktu, iż zastosowano rozwiązanie legislacyjne – *sui generis* – wybieg, dzięki któremu § 3 art. 233 nadal obowiązuje.

²⁵ Dodano go do Kodeksu postępowania administracyjnego na podstawie art. 2 pkt 24 ustawy z dnia 29 grudnia 1998 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrożeniem reformy ustrojowej państwa (Dz.U. Nr 162, poz. 1126), a skreślono na podstawie art. 4 pkt 6 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 152, poz. 1271).

²⁶ Por. np. L. Żukowski w: R. Sawuła, L. Żukowski, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne oraz postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym*, Przemysł 1999, s. 160–161; B. Adamiak, *Wpływ koncepcji ustrojowych na instytucje procesowego prawa administracyjnego*, [w:] E. Ura (red.), *Jednostka wobec działań administracji publicznej*, Międzynarodowa Konferencja Naukowa Olszanica 21–23 maja 2001 r., Rzeszów 2001, s. 19.

²⁷ Na mocy art. 142 pkt 14 ustawy z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustroju państwa (Dz.U. Nr 106, poz. 668).

²⁸ To zadziwiające rozwiązanie legislacyjne było przedmiotem szczegółowej analizy w opracowaniu W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J.P. Tarno, *Procedura administracyjna a zasady poprawnej legislacji*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania. Studia i materiały z konferencji jubileuszowej Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 2005, s. 106–109.

²⁹ Por. art. 1 pkt 159 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).

Można zastanawiać się, czy konstrukcja przyjęta w Ordynacji podatkowej – uniemożliwiająca samorządowemu kolegium odwoławczemu wydawanie decyzji reformacyjnych w sprawach pozostawionych uznaniu administracyjnemu – nie jest bardziej trafna niż ta przyjęta w Kodeksie postępowania administracyjnego. Kolegia te, których skład jest powoływany przez Prezesa Rady Ministrów, a jednocześnie mają one status państwowych jednostek budżetowych, są *de facto* organami administracji rządowej. Wyłączenie możliwości dokonywania zmian decyzji podatkowych wydawanych przez samorządowe organy podatkowe chroni w ten sposób samodzielność jednostek samorządu terytorialnego.

VII

104

Zaprezentowane wyżej rozważania dobitnie wskazują, że oba postępowania – postępowanie administracyjne ogólne (uregulowane w Kodeksie postępowania administracyjnego) i postępowanie podatkowe (unormowane w przepisach Ordynacji podatkowej) – zaczynają się od siebie coraz bardziej oddalać. Nie jestem przekonany, czy jest to trend pozytywny, tym bardziej że w przypadku niewykonania w sposób dobrowolny obowiązków wynikających z decyzji podatkowych organy podatkowe muszą wszcząć i prowadzić postępowanie egzekucyjne na podstawie ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁰. Zgodnie zaś z art. 18 tej ustawy, o ile jej przepisy nie stanowią inaczej, w postępowaniu tym – a więc w postępowaniu egzekucyjnym – stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, którego przecież organy podatkowe w swym orzecznictwie nie stosują.

Bibliografia

Adamiak B., *Wpływ koncepcji ustrojowych na instytucje procesowego prawa administracyjnego*, [w:] E. Ura (red.), *Jednostka wobec działań administracji publicznej*, Międzynarodowa Konferencja Naukowa Olszanica 21–23 maja 2001 r., Rzeszów 2001.

Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019.

³⁰ Dz.U. z 2022 r., poz. 479.

- Brzeziński B., Nykiel W., *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 6.
- Chróścielewski W., *Kasacyjny czy reformacyjny model administracyjnego postępowania odwoławczego*, „Państwo i Prawo” 2015, nr 1.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000.
- Chróścielewski W., Kmiecik Z., Tarno J.P., *Procedura administracyjna a zasady poprawnej legislacji*, [w:] *Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania. Studia i materiały z konferencji jubileuszowej Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 2005.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., Dańczak P., *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2021.
- Dawidowicz W., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1983 r.*, III AZP 7/82, „Państwo i Prawo” 1984, nr 2.
- Janowicz Z., *Glosa do uchwały Sądu Najwyższego z 19 stycznia 1983 r.*, III AZP 7/82, „Państwo i Prawo” 1984, nr 2.
- Kmiecik Z., Chróścielewski W. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Naczelny Sąd Administracyjny, *Informacja o działalności sądów administracyjnych w 2022 r.*, Warszawa, marzec 2023, <http://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php> (dostęp: 27.09.2023).
- Sawuła R., Żukowski L., *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne oraz postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym*, Przemyśl 1999.
- Tarno J.P., *W kwestii zaskarżalności decyzji kasacyjnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1987, nr 3.
- Tarno J.P., *Zasada dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym*, „Administracja, Teoria, Dydaktyka, Praktyka” 2008, nr 3.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.

Akty prawne

- Dekret z dnia 16 maja 1946 r. (Dz.U. Nr 27, poz. 173).
- Dekret z dnia 16 maja 1946 r. (Dz.U. Nr 27, poz. 174).
- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 775).
- Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2023 r., poz. 2505).
- Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. Nr 4, poz. 8).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383).
- Ustawa z dnia 24 lipca 1998 r. o zmianie niektórych ustaw określających kompetencje organów administracji publicznej – w związku z reformą ustrojową państwa (Dz.U. Nr 106, poz. 668).

Ustawa z dnia 29 grudnia 1998 r. o zmianie niektórych ustaw w związku z wdrożeniem reformy ustrojowej państwa (Dz.U. Nr 162, poz. 1126).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2023 r., poz. 1634).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnym (Dz.U. Nr 152, poz. 1271).

Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).

Ustawa z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 209, poz. 1318).

Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935).

Streszczenie

Przez 17 lat, począwszy od 1981 r., postępowanie podatkowe prowadzone było na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego. Wejście w życie z dniem 1 września 1981 r. Ordynacji podatkowej zburzyło ten ujednolicony model postępowania prowadzonego przez organy administracji publicznej, do których zalicza się także organy podatkowe. Jednak do Ordynacji podatkowej przejęto znaczną część przepisów Kodeksu o postępowaniu administracyjnym ogólnym. Z biegiem czasu, w wyniku licznych, a jednocześnie odrębnych nowelizacji tych dwóch kluczowych dla organów administracji aktów prawnych, regulacje w nich zawarte zaczęły się od siebie oddalać. Niejednokrotnie to wprowadzone do Ordynacji podatkowej rozwiązania procesowe były następnie kopiowane do Kodeksu postępowania administracyjnego. Jednak nowelizacja kodeksu z 2017 r. i związana z nią zmiana przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi spowodowały, że w zakresie postępowania odwoławczego pomiędzy dwiema „bliźniaczymi” regulacjami pojawiły się znaczące różnice. Przedmiotem opracowania jest właśnie analiza różnic pomiędzy tymi unormowaniami. Autor wykazuje, że obie regulacje zaczynają się od siebie coraz bardziej oddalać. Ponad 26-letni okres obowiązywania Ordynacji podatkowej prowadzi do wniosku, że powrót do rozwiązania, w którym zamieszczone byłyby w niej wyłącznie przepisy szczególne postępowania podatkowego, a w pozostałym zakresie stosowano by przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego, jest mało realny.

Słowa kluczowe: postępowanie administracyjne ogólne, postępowanie podatkowe, wymogi formalne odwołania, skutki wniesienia odwołania, odwołanie dewolutywne i odwołanie niedewolutywne, nadużywanie decyzji kasacyjnych w praktyce funkcjonowania organów odwoławczych, samorządowe kolegia odwoławcze a decyzje reformacyjne