

Uniwersytet Wrocławski
Wydział Prawa, Administracji i Ekonomii
Kolegium Doktorskie Nauk Prawnych oraz Ekonomii i Finansów
Szkoły Doktorskiej UWr
Katedra Prawa Finansowego

mgr Magdalena Maria Naskręt

Środki zaskarżenia decyzji podatkowej
jako instrument realizacji prawa do obrony
interesu prawnego podatnika

Rozprawa doktorska przygotowana pod kierunkiem naukowym
prof. UWr. dr hab. Katarzyny Kopyściańskiej

Wrocław 2025

Spis treści

Wstęp	6
Rozdział I. Prawo do obrony podatnika	19
Uwagi wprowadzające	19
1. Prawo do obrony podatnika jako element systemu ochrony praw podatnika....	20
2. Prawo do obrony podatnika w toku procedur sądowych i administracyjnych ..	27
3. Standardy prawa do obrony podatnika w regulacjach krajowych, unijnych i międzynarodowych.....	34
Konstytucja RP	35
Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności.....	39
Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej	42
Powszechna Deklaracja Praw Człowieka	46
Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych	47
Karta Praw Podatnika	48
Podsumowanie i wnioski	51
Rozdział II. Stosowanie zwyczajnych środków zaskarżenia wobec decyzji wydawanych przez organy KAS w postępowaniach podatkowych	55
Uwagi wprowadzające	55
1. Instytucja odwołania w postępowaniu podatkowym – rys historyczny.....	57
2. Instytucja odwołania dewolutywnego.....	73
3. Prawo do odwołania bez skutku dewolutywnego	86
Podsumowanie i wnioski	97
Rozdział III. Tryby nadzwyczajne weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych	101
Uwagi wprowadzające	101
1. Instytucja wznowienia postępowania podatkowego.....	105
Charakterystyka instytucji, tryb postępowania i podstawy stosowania.....	105
2. Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej.....	117
Charakterystyka instytucji, tryb postępowania i podstawy stosowania.....	117
3. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej	127
Charakterystyka instytucji, tryb postępowania i podstawy stosowania.....	127

Podsumowanie i wnioski	140
Rozdział IV. Uruchomienie sądowej kontroli decyzji podatkowych	146
Uwagi wprowadzające	146
1. Rozwój systemu sądownictwa administracyjnego w Polsce	149
Organizacja i ustrój sądownictwa administracyjnego – wybrane aspekty.....	149
2. Skarga administracyjna na decyzje organów podatkowych	160
Wybrane zagadnienia związane ze stosowaniem przedmiotowego środka zaskarżenia	160
3. Skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego	181
Wybrane zagadnienia związane ze stosowaniem przedmiotowego środka zaskarżenia	181
4. Wzruszalność prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych	200
Skarga o wznowienie postępowania sądowniczoadministracyjnego	200
Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia.....	212
5. Inne wybrane środki ochrony prawnej podatnika	225
Skarga konstytucyjna	225
Skarga do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka	235
Podsumowanie i wnioski	240
Zakończenie	245
Wykaz literatury	255
Wykaz aktów prawnych	274
Wykaz orzecznictwa	277
Wykaz innych źródeł i materiałów pomocniczych.....	291

Wykaz skrótów

Akty prawne

- **EKPC** – Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.).
- **k.c.** – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 z późn. zm.).
- **k.p.a.** – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572).
- **k.p.c.** – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1568 z późn. zm.).
- **Konstytucja RP** – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- **KPP** – Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. U. UE. C. z 2007 r. Nr 303, s. 1 z późn. zm.).
- **MPPOiP** – Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).
- **o.p.** – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.).
- **p.p.s.a.** – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.).
- **u.p.t.u.** – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 775).
- **ustawa o KAS** – ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.).

Czasopisma, zbiory orzecznictwa

- **EPS** – Europejski Przegląd Sądowy
- **GSP** – Czasopismo Gdańskie Studia Prawnicze
- **KPPod** – Kwartalnik Prawa Podatkowego
- **M. Pod.** – Monitor Podatkowy
- **ONSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego

- **ONSAiWSA** – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- **OSNC** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Cywilna
- **OSNP** – Orzecznictwo Sądu Najwyższego Izba Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
- **OTK** – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- **PiP** – Czasopismo Państwo i Prawo
- **PP** – Przegląd Podatkowy
- **PPLiFS** – Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych
- **PPP** – Przegląd Prawa Publicznego
- **Pr. Spółek** – Przegląd Prawa Spółek
- **Prz. Leg.** – Czasopismo Przegląd Legislacyjny
- **PUG** – Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
- **TNOiK** – Przegląd Organizacji (Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa)
- **ZNSA** – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Organy orzekające, instytucje

- **ETPC** – Europejski Trybunał Praw Człowieka
- **KAS** – Krajowa Administracja Skarbowa
- **NSA** – Naczelny Sąd Administracyjny
- **SN** – Sąd Najwyższy
- **TK** – Trybunał Konstytucyjny
- **TSUE** – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej: Europejski Trybunał Sprawiedliwości)
- **WSA** – Wojewódzki sąd administracyjny

Inne

- **CBOSA** – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
- **CDiSP** – Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi
- **Legalis** – System Informacji Prawnej Legalis
- **LEX** – System Informacji Prawnej LEX

Wstęp

Prawo podatkowe niewątpliwie można uznać za jedną z tych dziedzin prawa, która w ostatnich latach rozwija się bardzo dynamicznie jako konsekwencja ewolucji różnego rodzaju zjawisk i procesów będących Jego przedmiotem. Jednocześnie nieodłącznym elementem rozwoju prawa podatkowego jest bez wątpienia tworzenie norm prawnych i to właśnie ten aspekt budzi obecnie największe wątpliwości zarówno po stronie samych podatników¹ jak i przedstawicieli doktryny prawa podatkowego². Zwłaszcza biorąc pod uwagę ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego w podstawowe wolności człowieka – ich złożoność, postępującą niepewność w zakresie sytuacji prawnopodatkowej określonego podatnika oraz długotrwałe i kosztowne spory toczące się pomiędzy jednostką a administracją skarbową³. Tymczasem to właśnie podatnicy odpowiadają za wpływy podatków do budżetu państwa a zatem powinni być szczególnie chronieni przed nadmierną ingerencją w ich prawa. Zważywszy, że *„współcześnie nie ma żadnego obowiązku obywatelskiego, który swoim ciężarem, stałością jak również powtarzalnością mógłby równać się z obowiązkiem podatkowym”*⁴.

Mając na uwadze powyższe, celowe stało się w ocenie Autora uczynienie przedmiotem niniejszych badań weryfikacji tego **czy podatnicy są w sposób należyty chronieni przed działaniem ze strony organów podatkowych**. Zwłaszcza, że choć sama problematyka ochrony praw podatnika była już przedmiotem rozważań przedstawicieli nauki prawa podatkowego⁵. To jednak Autor uznał za zasadne pójść o krok dalej – uznając,

¹ Autor posiłkując się sformulowaniem „*podatnik*” rozumie odpowiednio stronę toczącego się postępowania podatkowego.

² Przykładowo w ocenie prof. Adama Mariańskiego „*Przepisy pisane były w pośpiechu, bez rzeczywistych konsultacji społecznych, a przede wszystkim bez pogłębionej analizy skutków społeczno-gospodarczych. Skutkiem jest rażąco niski poziom legislacji*” zob. A. Mariański, *Rola doradców podatkowych w ochronie praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

³ Na tego rodzaju problem wskazywał w przeszłości już prof. Bogumił Brzeziński (zob. B. Brzeziński, *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001, s. 124-125).

⁴ T. Dębowska-Romanowska, *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji* (w:) W. Miemiec (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 121-122.

⁵ Zob. A. Franczak, A. Bartosiewicz, P. Borszowski, A. Brzezińska-Rawa, B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, H. Filipczyk, J. Glumińska-Pawlic, A. Gomulowicz, Z. Kukulski, A. Ladziński, K. Lasiński-Sulecki, H. Litwińczuk, A. Mariański, T. Michalik, W. Morawski, A. Nita, W. Nykiel, E. Prejs, M. Rymaszewski, A. Sarna, M. Sęk, D. Strzelec, A. Tałasiewicz, K. Wojtyczek, *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.

że za kluczowy element ochrony praw podatnika należało uznać *de facto* prawo do obrony interesu prawnego⁶ podatnika⁷⁸, które to prawo zasadnie należało wpierw

⁶ Na potrzeby niniejszej dysertacji Autor przyjął, że istota obrony interesu prawnego podatnika polega na przyznaniu jednostce praw w unormowanym przepisami prawa procesowego postępowaniu, z zagwarantowaniem prawa do obrony za pomocą środków zaskarżenia.

⁷ Sformułowanie „prawo do obrony” w kontekście praw podatnika jest stosowane zarówno przez sądy administracyjne jak również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wydawanych orzeczeniach. Przykładowo:

- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 lipca 2014 r., w sprawie Kamino International Logistics BV i Datema Hellmann Worldwide Logistics BV v. Staatssecretaris van Financiën, sygn. C-129/13, ZOTSiS 2014, nr 7, poz. I-2041 – „Jednostki mogą powoływać się bezpośrednio przed sądami krajowymi na zasadę poszanowania przez administrację prawa do obrony i na wynikające z niej dla każdej osoby prawo do bycia wysłuchanym przed wydaniem jakiegokolwiek decyzji, która mogłaby niekorzystnie wpłynąć na interesy tej osoby”.
- Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 9 listopada 2017 r., w sprawie Teodor Ispas i Anduța Ispas v. Direcția Generală a Finanțelor Publice CLUJ, sygn. C-298/16, ZOTSiS 2017, nr 11, poz. I-843 – „Skuteczne poszanowanie praw do obrony wymaga jednak, aby istniała realna możliwość dostępu do owych dokumentów i informacji, chyba że cele interesu ogólnego uzasadniają ograniczenie tego dostępu”. Jak również Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 października 2019 r., w sprawie Glencore Agriculture Hungary KFT. przeciwko Nemzeti ADÓ- ÉS Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, sygn. C-189/18, LEX nr 2731876 oraz Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 grudnia 2015 r., Webmindlicences KFT. v. Nemzeti ADÓ- ÉS Vámhivatal Kiemelt ADÓ- ÉS Vám Főigazgatóság, sygn. C-419/14, ZOTSiS 2015, nr 12, poz. I-832.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2020 r., sygn. I FSK 1752/17 – „Jednym z fundamentalnych praw podatnika jest prawo do obrony, szczególnie w przypadku, gdy organ administracji państwowej wydaje wobec jednostki niekorzystne rozstrzygnięcie”.
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 kwietnia 2024 r., sygn. I FSK 1985/22, LEX nr 3737987 – „W warunkach stanu epidemii prawo do obrony powinno być zagwarantowane przede wszystkim poprzez powiadomienie stron o posiedzeniu niejawnym i umożliwienie im zajęcia stanowiska w formie pisemnej”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 3 czerwca 2015 r., sygn. I SA/Gd 466/15, LEX nr 1751542 – „W przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony (np. włączenie do akt sprawy protokołów przesłuchań z innych postępowań) zasada czynnego udziału strony w postępowaniu - a więc i prawo strony do obrony jej stanowiska - realizowana jest poprzez zaznajomienie strony z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 2 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 210/19, LEX nr 2944707 – „W sytuacji, gdy organ podatkowy wydaje więcej niż jedną decyzję wobec skarżącego, powinien szczególnie zadbać o to, aby jej uzasadnienie wyjaśniało podjęte rozstrzygnięcie indywidualizując jego treść w taki sposób, aby skarżący miał zapewnione prawo do obrony”.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 365/19, LEX nr 2725718 – „obowiązki zapewnienia przez państwa członkowskie skutecznego poboru zasobów własnych Unii nie mogą stać w konflikcie z prawami wynikającymi z Karty, tj. art. 17 Karty (Prawo własności), 41 Karty (Prawo do dobrej administracji), art. 47 Karty (Prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu), która również zawiera podstawowe zasady jak zasada pewności prawa (opinia Rzecznika Generalnego M. Bobeka z dnia 13 lipca 2017 r., do sprawy C-574/15, EU:C:2017:553, pkt 144; wyrok TSUE z dnia 29 marca 2012 r., Belvedere Costruzioni, C-500/10, EU:C:2012:186, pkt 23 czy zasada prawa do obrony”.

⁸ Prawo do obrony zostało zdefiniowane przez Autora w rozdziale I.

zdefiniować na gruncie regulacji proceduralnych. O wyjątkowości tej materii świadczy, bowiem fakt, że to właśnie prawo procesowe stanowi podstawę prawną i określa ramy prawne działania organów oraz innych osób biorących udział w postępowaniu w zakresie chociażby ich kompetencji czy podejmowanych czynności⁹. Co więcej to właśnie **prawo procesowe jest swoistego rodzaju gwarantem wobec praw podatnika**. Bez tego, bowiem trudno byłoby mówić o prawidłowym zastosowaniu normy prawa materialnego¹⁰. Zgodzić należy się przy tym ze stwierdzeniem, że *„Nadużycie prawa przez organ procesowy pociąga za sobą nieporównywalnie większe konsekwencje, niż nadużycie praw procesowych przez stronę. Popelnione w ten sposób nadużycie prawa procesowego podważa szacunek wobec porządku prawnego oraz organów władzy”*¹¹.

Podkreślenia przy tym wymaga, że mając na względzie z jednej strony złożoność materii prawa podatkowego a jednocześnie chcąc oddać jak najpełniej Jego specyfikę – Autor za zasadne uznał **skonfrontowanie zagadnienia realizacji prawa do obrony podatnika z przysługującymi podatnikowi na gruncie podatkowego prawa proceduralnego narzędziami prawnymi w postaci środków zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych**¹². Zawężając jednocześnie pole badawcze jedynie do **rozstrzygnięć wydawanych w formie decyzji**¹³ podatkowej z uwagi na jej najdalej idący

⁹ Zob. D. Strzelec, *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, Wolters Kluwer, s. 45.

¹⁰ Należy mieć jednak na uwadze, że przepisy normujące postępowanie podatkowe są sposobem choć nie jedynym na realizację materialnego prawa podatkowego.

¹¹ S. Waltoś, *O obstrukcji procesowej, czyli kilka uwag o nadużyciu prawa procesowego* (w:) *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. L. Leszczyński, E. Skrętowicz, Z. Hołda, Lublin 2005, s. 620.

¹² W ślad za Prof. Sławomirem Presnarowiczem – Autor wskazuje, że pod pojęciem zaskarzania rozstrzygnięć podatkowych należałoby rozumieć odpowiednio wszelkie instytucje procesowe, za pomocą których uprawnione podmioty mogą domagać się weryfikacji rozstrzygnięć administracyjnych (decyzji, postanowień) w celu ich kasacji lub reformacji; S. Presnarowicz, *Zaskarzanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014.

¹³ Podkreślenia wymaga, że chcąc dokonać próby zdefiniowania decyzji, należy sięgnąć w tym zakresie do dorobku orzecznictwa sądowego jak i stanowisk przedstawianych w doktrynie nauki postępowania administracyjnego. Tym samym wskazać należy, że doktryna rozróżnia tzw. decyzje o charakterze materialnym jak i procesowym. Jeśli zaś chodzi o decyzje materialne określa się je jako *„oparte na przepisach prawa administracyjnego władcze, jednostronne oświadczenie woli organu administracji publicznej, określające sytuację prawną konkretnie wskazanego adresata w indywidualnie oznaczonej sprawie”* (J. Lang J. Służewski (red.), M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Polskie prawo administracyjne*, Warszawa 1995, s. 190). Natomiast Sąd Najwyższy w swojej uchwale z dnia 5 lutego 1988 r. sygn. III AZP 1/88 stanął na stanowisku, że pod pojęciem decyzji o charakterze materialnym *„rozumie się kwalifikowany akt administracyjny, stanowiący przejaw woli organów administracyjnych w państwie, wydany na podstawie powszechnie obowiązującego prawa administracyjnego lub finansowego, o charakterze władczym*

ingerencyjny charakter w sferę praw i wolności podatników. By tym samym ostatecznie dokonać weryfikacji tego czy prawa proceduralne, które ze swej istoty powinny gwarantować, że toczące się wobec strony postępowanie zakończy się zgodnym z prawem i weryfikowalnym rozstrzygnięciem, a sama strona będzie traktowana z należną Jej godnością¹⁴ - **aby na pewno zabezpieczają prawa podatnika zwłaszcza w kontekście realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika.** Zwłaszcza, że o ile w ocenie Autora problem dotyczyć może indywidualnie adresatów decyzji podatkowych, może to mieć również bezpośredni wpływ chociażby na **ogólną ocenę systemu podatkowego a zwłaszcza kształtowania zasady zaufania obywateli do państwa.** Tym bardziej zasadne stało się zatem przeprowadzenie weryfikacji pod kątem **zidentyfikowania występujących trudności natury prawnej z którymi może zmierzyć się podatnik, ze szczególnym uwzględnieniem okoliczności jak owe narzędzia prawne wpływają na sytuację podatkowoprawną jednostki.**

Podkreślenia przy tym wymaga, że klasyfikacja prawna środków prawnych w niniejszej pracy została oparta o kryterium charakteru zaskarżonego rozstrzygnięcia jakim jest decyzja. Dlatego też Autor dokonał w ramach przedmiotowej rozprawy podziału na środki prawne o charakterze zwyczajnym (decyzje nieostateczne) jak również środki o charakterze nadzwyczajnym (decyzje ostateczne¹⁵)¹⁶. Przyjmując jednocześnie, że ewentualnej efektywności środków zaskarżenia należy upatrywać **z jednej strony w zakresie jakości samych przepisów, z drugiej natomiast w jakości konkretnych działań podejmowanych przez stosowne organy**¹⁷.

*i zewnętrznym, rozstrzygający konkretną sprawę, konkretnie określonej osoby fizycznej i prawnej w postępowaniu unormowanym przez przepisy proceduralne". Z kolei określenie procesowe decyzje jest zawarte w art. 104 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572, dalej również: k.p.a.) w łączności z art. 1 pkt 1, art. 105 i art. 107 k.p.a. W ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm., dalej również: o.p.) są to natomiast przepisy art. 207 w łączności z art. 208 i 210 o.p. (J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Zielona Góra 1998, s. 32).*

¹⁴ Zob. D. Galligan, *Procedural rights in social welfare* [w:] A. Coote, *The Welfare of Citizens. Developing New Social Rights*, London 1992, s. 64-65.

¹⁵ Przyjmuje się, że są to takiego rodzaju decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym. Cechują się tym, że określają uprawnienia bądź obowiązki podatników. Przy czym należy mieć na uwadze, że przy zaistnieniu określonych przesłanek mogą zostać wzruszone.

¹⁶ Por. G. Łaszczycza [w:] G. Łaszczycza, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Komentarz do art. 127, LEX 2010.

¹⁷ L. Żukowski, *Instytucje kontroli rozstrzygnięć w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1985, s. 18-19.

Zaprezentowany przedmiot badań niniejszej dysertacji wydaje się zatem w ocenie Autora interesujący głównie z uwagi na Jego – **teoretyczny jak i praktyczny wymiar**. Problematyka zaskarżania rozstrzygnięć podatkowych jest bowiem niezmiennie istotna zarówno z aksjologicznego, ustrojowego jak również gospodarczego punktu widzenia. Zwłaszcza, iż to właśnie praktyka jest w głównej mierze źródłem przykładów obnażających nieprawidłowości proceduralne. Przedmiotowa analiza wynika zatem z chęci dokonania refleksji nad ujęciem zaskarżalności decyzji podatkowych w szerszym kontekście. Zwłaszcza wobec **zmian w strukturze organów podatkowych na skutek przeprowadzonej reformy administracji podatkowej dokonanej w 2017 r.¹⁸ oraz w latach następnych¹⁹**. Konieczne stało się zatem z punktu widzenia problemu badawczego podjęcie analizy przyjętych rozwiązań prawnych przez ustawodawcę w zakresie **dostępnych dla podatnika środków zaskarżania decyzji wydawanych w sprawach podatkowych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej²⁰ w kontekście realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika**.

Celem rozważań stała się zatem analiza regulacji proceduralnych odnoszących się do zapewnienia stronie prawa do obrony interesu prawnego podatnika. **Ze szczególnym uwzględnieniem ewentualnych wadliwości jak również luk dostrzegalnych w omawianych instytucjach prawnych**. Co w konsekwencji pozwoliło Autorowi na zaprezentowanie wniosków w zakresie przykładowych zmian i doprecyzowania niektórych unormowań jakie zostały dostrzeżone w ramach przedmiotowej pracy badawczej. Choć i w tym zakresie Autor dostrzega, że niekiedy ważniejsze od samych regulacji prawnych jest ich prawidłowe stosowanie. Zwłaszcza, że **wadliwe stosowanie przed organy regulacji odnoszących się do kwestii rozstrzygnięcia w drodze decyzji wobec podatników jest o tyle niebezpieczne, że wówczas mamy do czynienia z konkretyzacją praw i obowiązków takich podmiotów**. Tym bardziej **zasadne wydaje się**

¹⁸ W oparciu o przepisy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm., dalej również: ustawa o KAS) – przeprowadzono reformę dotychczasowych struktur administracji podatkowej, Służby Celnej i kontroli skarbowej. Zgodnie z którą 1 marca 2017 r. została utworzona Krajowa Administracja Skarbowa – działająca jako wyspecjalizowane jednostki administracji rządowej.

¹⁹ Przykładowo ustawą z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023, poz. 1059) zmieniono ówczesny art. 25 ust. 1 pkt 2 ustawy o KAS i wraz z dniem 1 lipca 2023 r. – ponownie do zadań Dyrektora Izby Administracji Skarbowej należy rozstrzygnięcie w drugiej instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do naczelników urzędów celno-skarbowych.

²⁰ Organy KAS zostały wskazane w art. 11 ust. 1 ustawy o KAS.

weryfikowanie czy podatnik posiada odpowiednie narzędzia służące mu do egzekwowania swoich praw. Dlatego też celem Autora bynajmniej nie jest tworzenie nowych regulacji prawnych bez ich wyraźnej konieczności. W przeciwnym razie może to powiem przynieść skutek odwrotny od zamierzonego, gdy regulacje prawa procesowego będą się cechować nadmierną szczegółowością czy kazuistyką²¹.

Problematyka zaskarżania decyzji podatkowych jak również sama koncepcja ochrony praw podatnika (na co Autor wskazywał uzasadniając podjęcie badań w rzeczonym zakresie) – była już, co prawda przedmiotem badań naukowych. Choć podkreślenia wymaga, że ujęta przez Autora problematyka zaskarżania decyzji podatkowych w kontekście realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika – zwłaszcza wobec wspomnianych zmian w strukturze funkcjonowania organów podatkowych jak również jej ujęcia z perspektywy prawa do obrony podatnika – **nie doczekała się swojego całościowego opracowania**. W konsekwencji zatem **niniejsza dysertacja stanowi efekt chęci uzupełnienia stanu dotychczasowych badań w zakresie ochrony praw podatnika o aspekt narzędzi prawnych służącym podatnikom czy to w ramach procedur podatkowych czy sądownoadministracyjnych**.

Jednocześnie wśród prac związanych ze wskazaną tematyką należy wskazać odpowiednio m.in.: S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014; M. Kania, *Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009; B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika. Geneza. Rozwój. Perspektywy*, Warszawa 2008; A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015; M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżanie decyzji podatkowej. Komentarz praktyczny z orzecnictwem*, Warszawa 2014, Wydawnictwo C.H. Beck; W. Nykiel, M. Sęk, *General Conference Report on Taxpayer Protection [w:] Protection of Taxpayer's Rights: European, International and Domestic Tax Law Perspective*, red. W. Nykiel, M. Sęk, Warszawa 2009; P. Baker, P. Pistone, *General report [w:] The practical protection of taxpayers' fundamental rights*, red. P. Baker, P. Pistone, „Cahiers de droit fiscal international” 2015/100b; A. Franczak, A. Bartosiewicz, P. Borszowski, A. Brzezińska-Rawa, B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, H. Filipczyk, J. Glumińska-

²¹ Por. Z. Kmieciak, *Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym*, ZNSA 2013, nr 2, s. 7-20.

Pawlic, A. Gomulowicz, Z. Kukulski, A. Ladziński, K. Lasiński-Sulecki, H. Litwińczuk, A. Mariański, T. Michalik, W. Morawski, A. Nita, W. Nykiel, E. Prejs, M. Rymaszewski, A. Sarna, M. Sęk, D. Strzelec, A. Tałasiewicz, K. Wojtyczek, *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021; D. Zalewski, P. Wąsowski, *Błędy organów podatkowych. Jak kwestionować decyzje i bronić swoich praw*, Warszawa 2025.

W oparciu o powyższe Autor jako główną **hipotezę badawczą** uczynił dowiedzenie:

— *czy ujęte przez Autora w przedmiotowej dysertacji środki zaskarżenia decyzji podatkowych wydawanych przez organy KAS, które dopuszczalne są dla legitymowanych podmiotów, zarówno w ramach procedur podatkowych jak również sądownoadministracyjnych, przewidują realizację prawa do obrony interesu prawnego podatnika?*

Jednocześnie zważywszy na fakt, że założeniem Autora było uzyskanie odpowiedzi na tak zarysowaną hipotezę badawczą. Proces badawczy został przeprowadzony przy udziale **pomocniczych pytań badawczych**, których osiągnięcie przybliżyło Autora do zaprezentowania końcowych wniosków.

Wśród sformułowanych **pytań badawczych**, Autor wskazuje odpowiednio:

- 1) *Jak należy definiować prawo do obrony podatnika, w tym jak należy określać czy ów prawo stanowi element systemu ochrony praw podatnika, a także jakie elementy się na nie składają?*
- 2) *Jakie wyróżniamy determinanty prawa do rzetelnego procesu oraz na jakie konkretnie prawa mogą powoływać się strony czy to przed organami podatkowymi czy sądami administracyjnymi?*
- 3) *Czy obecnie obowiązujące regulacje na poziomie krajowym są wystarczające by zapewnić podatnikom skuteczną ochronę ich praw jak również czy widoczna jest konieczność ewentualnego sięgania po dodatkowe gwarancje normatywne dostosowane do specyfiki prawnej podatników na poziomie międzynarodowym czy unijnym?*
- 4) *Czy instytucja odwołania w postępowaniu podatkowym w kształcie znanym Nam obecnie realizuje prawo do obrony podatnika?*

- 5) *Na jakie aspekty powinien zwracać uwagę ustawodawca projektując ewentualnie nowe środki zaskarżenia w ramach systemu gwarancji ochrony praw podatników?*
- 6) *Jakie możliwe zmiany legislacyjne należałoby zaproponować i rozważyć w zakresie instytucji odwołania w postępowaniu podatkowym, które pozytywnie oddziaływałyby na sferę realizacji prawa do obrony podatnika?*
- 7) *Czy wybór przez podatnika środków zaskarżenia decyzji o charakterze dewolutywnym i suspensywnym w większym stopniu gwarantuje realizację zasady zaskarżalności?*
- 8) *Czy możliwe są zmiany legislacyjne w zakresie funkcjonowania instytucji wznowienia postępowania podatkowego, które pozwalałyby na pełniejszą realizację prawa do obrony podatnika?*
- 9) *Czy możliwe są zmiany legislacyjne w zakresie funkcjonowania instytucji stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej, które pozwalałyby na pełniejszą realizację prawa do obrony podatnika?*
- 10) *Jaką funkcję w realizacji prawa do obrony pełni instytucja uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej oraz jakie ewentualnie zmiany legislacyjnej należałoby rozważyć w tym zakresie?*
- 11) *Jakie znaczenie dla podatników w zakresie ochrony ich prawa ma ukształtowanie się w Polsce modelu dwuinstancyjnego systemu sądownictwa administracyjnego i jaką rolę w tym systemie powierzono sądom?*
- 12) *Czy skorzystanie przez podatnika ze środka zaskarżenia jakim jest skarga administracyjna na ostateczną decyzję wydaną przez organ podatkowy, zapewnia podatnikowi realizację prawa do obrony w wymaganym zakresie?*
- 13) *Czy możliwe są zmiany legislacyjne w zakresie funkcjonowania instytucji skargi administracyjnej na ostateczną decyzję wydaną przez organ podatkowy, które pozwalałyby na pełniejszą realizację prawa do obrony podatnika?*
- 14) *Czy skorzystanie przez podatnika z prawnej dopuszczalności wniesienia skargi kasacyjnej, zapewnia podatnikowi realizację prawa do obrony w wymaganym zakresie i jawi się jako skuteczny środek zaskarżenia w ramach postępowania sądownoadministracyjnego?*
- 15) *Czy możliwe są zmiany legislacyjne w zakresie funkcjonowania instytucji skargi kasacyjnej, które pozwalałyby na pełniejszą realizację prawa do obrony podatnika?*

- 16) *Czy instytucje takie jak skarga o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego oraz skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, zapewniają podatnikom skuteczną ochronę prawną?*
- 17) *Czy skarga konstytucyjna jawi się jako istotny środek prawny z punktu widzenia zapewnienia skutecznego systemu ochrony praw podatnika?*
- 18) *Czy środek prawny jakim jest skarga do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka służy ochronie podatników?*

Wyżej zaprezentowane problemy jak również sformułowana główna hipoteza badawcza oraz przedstawione pytania badawcze znalazły swoje odzwierciedlenie w przyjętej konstrukcji monografii.

Konstrukcja rozprawy doktorskiej

Praca doktorska składa się z czterech rozdziałów, wstępu oraz zakończenia, gdzie każdy rozdział poprzedzony jest przedstawionymi przez Autora uwagami wprowadzającymi – mającymi na celu ukazanie problematyki poszczególnych rozdziałów. Jednocześnie na zakończenie rozważań w każdym z rozdziałów, Autor prezentuje swoistego rodzaju podsumowanie wraz z prezentacją wniosków, które stanowią wyraz pracy Autora i podjętych przez Niego badań. Zważywszy na zakres prowadzonych badań – rozdział I niniejszej dysertacji należy traktować jako część pracy, która odpowiada za wprowadzenie do kluczowego zagadnienia prawa do obrony podatnika. Natomiast mając na uwadze, obowiązujący w Polsce system środków zaskarżenia decyzji podatkowych ich przyjętą kolejność oraz specyfikę, Autor w rozdziale II zdecydował się dokonać analizy – zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji podatkowych w toku instancji, by odpowiednio w rozdziale III pracy – uwagę poświęcić stosowaniu nadzwyczajnych trybów weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych. Końcowo ukazując przyjęte przez Autora kompleksowe podejście do przyjętej problematyki – w rozdziale IV – Autor zdecydował się przeprowadzić badania na płaszczyźnie uruchomienia sądowej kontroli decyzji podatkowych.

Poniżej Autor prezentuje szczegółowe informacje w zakresie zagadnień podjętych w ramach przedmiotowej dysertacji.

Rozdział I: Przedmiotem rozważań w niniejszym rozdziale, Autor uczynił próbę zdefiniowania prawa do obrony podatnika na gruncie regulacji krajowych. W tym określenia tego czy ów prawo stanowi element systemu ochrony praw podatnika, a także określenia jakie elementy się na nie składają. Ukazując tym samym przysługujące podatnikom uprawnienia. Jednocześnie Autor dokonał weryfikacji determinantów prawa do rzetelnego procesu i jego związku ze skutecznością prawa do obrony zarówno na tle polskich procedur sądowych jak i administracyjnych. Wskazując na jakie konkretnie prawa mogą powoływać się podatnicy czy to przed organami podatkowymi czy sądami administracyjnymi. Autor zdecydował się również przeprowadzić ocenę tego czy obecnie obowiązujące regulacje na poziomie krajowym są wystarczające by zapewnić podatnikom skuteczną ochronę ich praw jak również czy widoczna jest konieczność ewentualnego sięgania po dodatkowe gwarancje normatywne dostosowane do specyfiki prawnej podatników na poziomie międzynarodowym czy unijnym – dokonując analizy wybranych regulacji znajdujących swoje źródło w aktach takich jak: Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności²², Karta praw podstawowych Unii Europejskiej²³, Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych²⁴ czy Karta Praw Podatnika.

Rozdział II: Autor we wskazanym rozdziale niniejszej dysertacji przedstawił problematykę instytucji odwołania jako instrumentu służącego podatnikom w ramach zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji w administracyjnym postępowaniu podatkowym. Jednocześnie uwagi poświęcone temu zagadnieniu zostały podzielone odpowiednio na trzy części, gdzie w ramach pierwszej z nich zostały zaprezentowane uwagi ogólne odnoszące się do kształtowania się samej instytucji odwołania na przestrzeni lat w polskim systemie prawnym. Następnie przeprowadzona została analiza regulacji prawnych, która skupiała się w głównej mierze na ukazaniu, a także określeniu aktualnego charakteru prawnego instytucji odwołania, który stanowi *de facto* środek kontroli i podstawę samokontroli decyzji wydawanych przez organ podatkowy I instancji wraz ze

²² Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.), dalej również: EKPC.

²³ Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. U. UE. C. z 2007 r. Nr 303, s. 1 z późn. zm.), dalej również: KPP.

²⁴ Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167), dalej również: MPPOiP.

wskazaniem ewentualnych propozycji zmian legislacyjnych. Co w konsekwencji posłużyć miało nie tylko ogólnemu zaprezentowaniu znaczenia instytucji odwołania, lecz także skonfrontowaniu jej skuteczności jako instytucji procesowej, która ma stanowić niewątpliwie prawną dopuszczalność ewentualnego zakwestionowania decyzji administracyjnej wydanej w pierwszej instancji. Autor uznał również za konieczne odniesienie się do funkcjonowania w polskim porządku prawnym instytucji tzw. odwołania bez skutku dewolutywnego zarówno z perspektywy obecnie obowiązujących regulacji jak również tych obowiązujących uprzednio by na kanwie tychże regulacji dokonać analizy prawnej w kontekście zachowania standardów ochrony praw podatnika.

Rozdział III: W ramach przedmiotowego rozdziału dysertacji, Autor przedstawił rozważania odnoszące się do problematyki stosowania przez podatników nadzwyczajnych trybów weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych z punktu widzenia realizacji ich prawa do obrony. Szczegółowej analizie poddano wybrane zagadnienia w zakresie instytucji wznowienia postępowania podatkowego, instytucji stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej jak również instytucji uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej. Zwłaszcza jeśli chodzi o charakterystykę przedmiotowych instytucji, tryb postępowania jak również podstawy stosowania. Podkreślenia przy tym wymaga, że zakresem rozważań objęto nie tylko obowiązujące regulacje prawne, co do przedmiotowych instytucji, ale również orzecznictwo sądów administracyjnych w którym poddawane zostały kontroli działania podejmowane przez organy podatkowe by móc tym samym zdiagnozować konieczność wprowadzenia modyfikacji i dostosowania tychże instytucji do zmieniających się potrzeb praktyki podatkowej.

Rozdział IV: Autor koncentruje się we wskazanym rozdziale na rozważaniach odnoszących się do analizy narzędzi prawnych jakimi dysponuje podatnik w zakresie wydanego wobec Niego rozstrzygnięcia zapadłego w formie decyzji podatkowej na etapie uruchomienia procedury kontroli tychże decyzji przez sądy administracyjne. Zanim jednak Autor przedstawił zidentyfikowane aktualne problemy w zakresie postępowań sadowoadministracyjnych, uwagę poświęcił zarysowi systemu sądownictwa administracyjnego w Polsce jako istotnemu elementowi warunkującemu obecny kształt i strukturę sądownictwa. Następnie omówiono problematykę realizacji gwarancji prawnych jednostki w obecnym modelu sądownictwa administracyjnego – przy wykorzystaniu takich instytucji jak skarga administracyjna na decyzje organów

podatkowych oraz skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego. W zamierzeniu Autora koniecznym stało się bowiem przeprowadzenie weryfikacji pod kątem zidentyfikowania możliwych trudności natury prawnej z którymi może zmierzyć się podatnik. Zważywszy jednak, że nawet najbardziej restrykcyjne przepisy prawa nie muszą prowadzić do wydania w sprawie rzetelnego wyroku. Autor swoją uwagę skupił również na elemencie zidentyfikowania przepisów, które zapobiegają dalszemu funkcjonowaniu w obrocie prawnym błędnych orzeczeń w tym również tych prawomocnych, a także regulacji, których dalsze istnienie być może nie ma racjonalnych podstaw. Autor uznał również za zasadne dokonać oceny środków prawnych jakimi są odpowiednio – skarga konstytucyjna na poziomie krajowym, a także skarga do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka – w zakresie dopuszczalności skorzystania z tych rozwiązań przez podatników ze szczególnym uwzględnieniem poziomu ochrony praw jakie mogą one zagwarantować podatnikom.

Zakończenie: Autor przedstawił wnioski z przeprowadzonych badań stanowiących przedmiot niniejszej dysertacji odnosząc się tym samym do zakreślonych we wstępie – celów pracy oraz pytań badawczych.

Metody badawcze

Celem realizacji przedstawionych problemów badawczych w ramach niniejszej dysertacji, Autor posłużył się w głównej mierze – **metodą dogmatyczno-prawną jak również metodą teoretyczno-prawną**, w zakresie weryfikacji źródeł prawa powszechnie obowiązującego takich jak Konstytucja²⁵ czy ustawy – Ordynacja podatkowa, ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej jak również ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, które stanowiły ze swej istoty podstawowy materiał normatywny służący Autorowi do analizy obowiązujących regulacji odnoszących się do funkcjonowania instytucji zaskarżania decyzji podatkowych. Nie ulega przy tym wątpliwości, że chcąc dochować rzetelności analizy legislacyjnej należało również uwzględnić normy wynikające z prawa Unii Europejskiej, dlatego też posłużono się w analizie wybranymi przepisami Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej, Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, Powszechnej Deklaracji

²⁵ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.), dalej również: Konstytucja RP.

Praw Człowieka czy Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych. Pomocniczo Autor wykorzystał również **metodę historyczno-prawną** by ukazać, jak kształtowała się instytucja odwołania na przestrzeni lat w polskim systemie prawnym jak również by przedstawić zarys systemu sądownictwa administracyjnego w Polsce jako istotny element warunkujący obecny kształt i strukturę sądownictwa.

Jednocześnie jako materiał badawczy Autorowi podłużyły również poglądy prezentowane w doktrynie prawa, literaturze przedmiotu (monografie, artykuły naukowe) oraz orzecznictwie sądowym, dlatego też zaprezentowane zostały wybrane orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej a także sądów administracyjnych czy powszechnych. Ponadto, celem skonfrontowania dotychczasowych poglądów w zakresie środków zaskarżenia decyzji wydawanych przez organy KAS tworzących polski dorobek nauki prawa podatkowego Autor dokonał oceny stanu badań nauki w rzeczonym zakresie.

Praca uwzględnia stan prawny obowiązujący **na dzień 10 czerwca 2025 r.**

Rozdział I. Prawo do obrony podatnika

Uwagi wprowadzające

Zważywszy, że za cel Autor uczynił – przeprowadzenie oceny regulacji prawnych w zakresie przysługujących podatnikom środków zaskarżenia decyzji podatkowych z punktu widzenia realizacji ich prawa do obrony – punktem wyjścia do dalszych rozważań stało się dla Autora podjęcie próby zdefiniowania prawa do obrony podatnika, w tym wykazania jego zakresu oddziaływania. Niewątpliwie, bowiem należało zidentyfikować wzorce, z których czerpie prawo do obrony podatnika.

Celem Autora stała się zatem próba zidentyfikowania na gruncie regulacji krajowych – prawa do obrony podatnika, w tym określenia tego czy ów prawo stanowi element systemu ochrony praw podatnika, a także jakie elementy się na nie składają, ukazując tym samym przysługujące podatnikom uprawnienia. W tym celu Autor dokonał analizy prezentowanych stanowisk czy to przedstawicieli doktryny czy orzecznictwa sądów administracyjnych w zakresie rzeczowej problematyki. W dalszej kolejności Autor dokonał weryfikacji determinantów prawa do rzetelnego procesu i jego związku ze skutecznością prawa do obrony zarówno na tle polskich procedur sądowych jak i administracyjnych, ukazując tym samym na jakie konkretnie prawa mogą powoływać się podatnicy czy to przed organami podatkowymi czy sądami administracyjnymi.

Wskazane działania w założeniu Autora w konsekwencji pozwoliły mu na ocenę w przedmiocie tego czy obecnie obowiązujące regulacje na poziomie krajowym są wystarczające by zapewnić podatnikom skuteczną ochronę ich praw jak również czy widoczna jest konieczność ewentualnego sięgania po dodatkowe gwarancje normatywne dostosowane do specyfiki prawnej podatników na poziomie międzynarodowym czy unijnym. W tym celu Autor dokonał analizy wybranych regulacji znajdujących swoje źródło w aktach takich jak: Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych czy Karta Praw Podatnika – biorąc pod uwagę, że regulacje te wyznaczają pewnego rodzaju standardy zachowania prawa do obrony, których należałoby przestrzegać.

1. Prawo do obrony podatnika jako element systemu ochrony praw podatnika

System ochrony praw podatnika zawierający określone prawa i obowiązki, tworzony w oparciu o akty normatywne, jak również kształtowany przez judykaturę²⁶, nierozzerwalnie wiąże się z systemem ochrony praw człowieka – w którym to systemie zakłada się, że *„każda władza jest ograniczona, każda jednostka posiada własną sferę autonomii, gdzie władza nie ma dostępu i gdzie wreszcie każda jednostka może domagać się ochrony jej praw od państwa”*²⁷. Mamy zatem z uwagi na występującą specyficzną materię prawa podatkowego, do czynienia ze szczególną kategorią praw przysługujących jednostkom, które posiadają ów status podatnika. Jednocześnie choć sama problematyka praw podatnika i ich ochrony stanowiła już przedmiot rozważań przedstawicieli doktryny prawa podatkowego to nadal brak jest jednolitej i powszechnie stosowanej definicji praw podatnika²⁸. Powyższe wydaje się tym bardziej niezrozumiałe, gdy w ślad za prof. Włodzimierzem Nykiem podkreślenia wymaga, że *„Prawa podatnika zasługują przy tym na ochronę nie tylko dlatego, że należą do – czy wywodzą się z – praw człowieka, immanentnie mu przynależnych, ale również ze względu na fakt, że są to prawa podmiotów, które, ponosząc ciężary i świadczenia publiczne, w tym zwłaszcza podatki, umożliwiają działanie związku publicznoprawnego”*²⁹.

Uznając zatem, że podatnik jako ta strona stosunku prawnego, która jest słabsza z uwagi na nie równorzędność pozycji w ramach postępowania podatkowego (administracyjnego), ale również strona, która indywidualnie jest przeciwstawiana aparatowi państwa – musi On niewątpliwie posiadać narzędzia prawne, które zapewniłyby mu ochronę czy to przed bezprawną czy też bezpodstawną ingerencją organów administracji publicznej w sferę jego praw czy interesów gospodarczych. Wszakże, skoro podatnik w ramach toczącego się postępowania administracyjnego powinien dowodzić

²⁶ Do czego Autor odniesie się szczegółowo w dalszej części pracy.

²⁷ W. Osiatyński, *Wprowadzenie do pojęcia prawa człowieka (w:) Szkoła praw człowieka: teksty wykładów*, z. 1, Warszawa 1998, s. 16.

²⁸ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 10.

²⁹ W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 105; Nykiel W., Sęk M., *Karta Praw Podatnika: Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022, s. 14.

swoich racji i reagować na zarzuty organów kierowane względem Niego, rozważyć należy czym w istocie jest prawo do obrony podatnika, zważywszy, że celem ustawodawcy powinno być zapewnienie funkcjonowania takiego systemu prawnego, który realizowałby ochronę praw podatnika³⁰.

Dokonując zatem próby zdefiniowania pojęcia – prawa do obrony podatnika – należy zdaniem Autora w pierwszej kolejności wskazać, że na gruncie Konstytucji RP, znajduje się regulacja odnosząca się do zagadnienia prawnego jakim jest prawo do obrony, zgodnie z którym *„Każdy, przeciw komu prowadzone jest postępowanie karne, ma prawo do obrony we wszystkich stadiach postępowania. Może on w szczególności wybrać obrońcę lub na zasadach określonych w ustawie korzystać z obrońcy z urzędu”* (art. 42 ust. 2 Konstytucji RP). Zastrzec przy tym należy, że choć dokonując jedynie wykładni literalnej art. 42 ust. 2 Konstytucji RP wydawać by się mogło, że ów prawo przysługuje jednostce wyłącznie w zakresie postępowań karnych, to jednak zgodzić należy się z twierdzeniem, że cel regulacji odnoszący się do prawa do obrony należy odczytywać w oparciu o zasadę demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), a w konsekwencji prawo do obrony:

- powinno być rozumiane jako zakres uprawnień przysługujących każdej jednostce, wobec której prowadzone jest lub może być prowadzone – jakiegokolwiek postępowanie o charakterze represyjnym³¹;
- powinno być *„odnoszone do wszelkich postępowań mających cechy represji”*³²;
- *„obejmuje inne formy odpowiedzialności prawnej związane z wymierzaniem kar wobec jednostki”*³³;
- *„zarówno w aspekcie materialnym, jak i formalnym ma charakter uniwersalny. Istotą prawa do obrony z kolei jest ochrona interesów osoby, przeciwko której toczy się postępowanie o charakterze represyjnym”*³⁴.

³⁰ I. Nowak, *Odwołanie od decyzji organu podatkowego a możliwość jej weryfikacji w trybie autokontroli przez organ podatkowy pierwszej instancji*, PPP 2010, nr 5, s. 56-64.

³¹ *Ibidem*, s. 56-64.

³² Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 września 2024 r., sygn. II ZOW 19/24, LEX nr 3777581.

³³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2003 r., sygn. SK22/0210.

³⁴ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 września 2024 r., sygn. II ZOW 19/24, LEX nr 3777581.

Biorąc zatem pod uwagę, że niewątpliwie organy administracji publicznej (organy podatkowe) prowadząc postępowanie podatkowe są uprawnione do tego by wydawać względem podatników rozstrzygnięcia w postaci decyzji, które mogą mieć charakter prewencyjny, weryfikacyjny czy właśnie represyjny³⁵ - uznać należy, że wskazane prawo do obrony na gruncie Konstytucji RP odnosić należy również do podatników. Przy czym należy jeszcze dostrzec, że przedstawiciele prawa konstytucyjnego upatrują w ramach rzeczonyj regulacji niejako podziału prawa do obrony, wyszczególniając – prawo do obrony o charakterze materialnym – co przejawiać ma się możliwością skorzystania jednostki ze wszelkich możliwych pod kątem prawnym środków obrony jak również – prawa o charakterze formalnym – które ma umożliwiać jednostce skorzystania z usług obrońcy³⁷. W tym zakresie szczególnie istotne wydawać się będzie zatem korzystanie przez podatników chociażby z gwarancji prawa do obrony w znaczeniu materialnym, co przejawiać się ma niejako uprawnieniem jednostki „do kształtowania i wpływania na prowadzone postępowanie dowodowe i dokonywane podczas tego postępowania czynności procesowe poprzez np. składanie wyjaśnień lub ich odmowę, wgląd w akta sprawy, składanie wniosków dowodowych”³⁸ – do czego Autor odniesie się w kolejnej części niniejszej pracy. Podkreślenia przy tym wymaga, że choć z jednej strony celem ustawodawcy zdaje się było zabezpieczenie interesów jednostki to jednocześnie zastrzec należy, iż dopuszcza on prawną możliwość ograniczenia prawa do obrony, wskazując na wprowadzenie dopuszczalnych ograniczeń praw konstytucyjnych, o czym mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP³⁹, choć i w tym zakresie należy mieć na uwadze, że jednostce przysługuje sądowa ochrona przed nieuprawnioną ingerencją ze strony władz⁴⁰.

³⁵ D. Zalewski, 9. *Postępowanie podatkowe a kontrola – konsekwencje prawne* [w:] *Błędy organów podatkowych. Jak kwestionować decyzje i bronić swoich praw*, red. D. Zalewski, Warszawa 2025.

³⁶ Przykładowo wskazać należy, że dodatkowe zobowiązanie podatkowe w swojej istocie można zaliczyć do karnych sankcji podatkowych (zob. H. Dzwonkowski, *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, MoPod 1999/3, s. 23; R. Bulejak, *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe* [w:] *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. I. Ożóg, Warszawa 2021).

³⁷ Por. M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 42.

³⁸ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 marca 2024 r., sygn. I KK 43/24, LEX nr 3699561.

³⁹ Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP – „Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw”.

⁴⁰ P. Tuleja [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2023, art. 31.

Prawo do obrony podatnika należy zatem w ocenie Autora utożsamiać z możliwością uczestnictwa podatnika w ramach czynności proceduralnych wiążących się zarówno z wydaniem przez organ administracyjny względem Niego „decyzji wiążącej się z niekorzystnymi dla niego skutkami”⁴¹, w tym przedstawienia własnego stanowiska i wysłuchania go⁴², dzięki czemu będzie on uprawniony do wpływania na kształt owego rozstrzygnięcia⁴³, jak również możliwością zaskarżenia takiego rozstrzygnięcia, a w konsekwencji również doprowadzenia do eliminacji z obrotu prawnego takiego rozstrzygnięcia

W konsekwencji w ocenie Autora prawo do obrony powinno wiązać się niewątpliwie z taką sytuacją prawno-faktyczną, gdzie podatnik nie tylko ma świadomość, że względem Niego są prowadzone określone działania organów administracji publicznej, ale są one odnotowywane w ramach akt sprawy, a podatnik ma do nich co do zasady dostęp⁴⁴⁵, co powoduje, że dysponuje on informacjami niezbędnymi z punktu widzenia możliwości przeczenia określonym ustaleniom i wnioskom a także zgromadzonym w postępowaniu dowodom. Jednocześnie by podatnik mógł właściwie realizować swoje prawo do obrony, organy podatkowe powinny nie tylko udostępniać mu bezpośrednio dowody służące potwierdzeniu ustaleń organów, które przemawiają za wydanym rozstrzygnięciem, ale również tych, które przemawiać mogłyby za jego uniewinnieniem, a które znalazły się w zasobach organu stosownie do zasady prawdy obiektywnej⁴⁶.

Ponadto, przez prawo do obrony podatnika należy również rozumieć zapewnienie podatnikowi możliwości wypowiedzenia się co zebranych w sprawie dowodów czy

⁴¹ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 4 czerwca 2020 r., sygn. C-430/19, SC C.F. Srl przeciwko A.J.F.P.M. I D.G.R.F.P.C., LEX nr 3008598.

⁴² Por. N. Półtorak, *Ochrona uprawnień wynikających z prawa Unii Europejskiej w postępowaniu krajowym*, Warszawa 2010, s. 376–396.

⁴³ D. Dominik-Ogińska, *Rzetelny proces a VAT*, PP 2020, nr 4, s. 9-23.

⁴⁴ Por. art. 121 § 2 o.p. zgodnie z którym: „*Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania*”.

⁴⁵ O ile oczywiście nie zachodzą w ramach konkretnej sprawy przesłanki umożliwiające organom ograniczenie dostępu do określonych dokumentów.

⁴⁶ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 13 września 2018 r., sygn. C-358/16, UBS Europe SE i Alain Hondequin i in. przeciwko DV i in., EU:C:2018:715, pkt 66.

materiałów, zanim organ podatkowy wyda względem Niego decyzję⁴⁷, co ma nie tylko umożliwić wskazane odniesienie się do efektów pracy organów podatkowych, ale będzie również oddziaływać na dalsze decyzje procesowe podatnika. Jednocześnie działanie takie może uwypuklić dostrzeżone nieprawidłowości natury procesowej których dopuścił się organ podatkowy. Niewątpliwie przez prawo do obrony Autor rozumie także gwarancję na poziomie ustawowym, że decyzja, której adresatem jest podatnik zawierać będzie uzasadnienie faktyczne i prawne (por. art. 210 §1 pkt 6) o.p.), zwłaszcza, że wadliwe uzasadnienie, gdzie organ podatkowy nie wyjaśnił dostrzeżonych w materiale dowodowym rozbieżności, gdzie chociażby zgłaszane były wątpliwości w zakresie braku ustalenia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia, powoduje, że mamy do czynienia z uchybieniem natury procesowej, co oddziaływać będzie w sposób negatywny na realizację prawo do obrony podatnika, bowiem nie sposób wówczas dostrzec istoty problemu prawnego i w rzetelny sposób sformułować chociażby zarzutów na etapie skargi administracyjnej. W ocenie Autora nie ulega zatem wątpliwości, że **sytuacje prawne w których rzeczywiście pozbawia się podatnika bezpośrednio dostępu do akt sprawy, ogranicza mu się bezpodstawnie dostęp do całkowitego materiału dowodowego, wyznacza się termin na zapoznanie się z dowodami, którego podatnik nie sposób jest zachować – można utożsamiać z nieuprawnioną ingerencją w prawo do skutecznej obrony podatnika na etapie postępowania podatkowego.**

Istotnie jednak prawo do obrony podatnika stanowi również element konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności postępowania⁴⁸⁴⁹⁵⁰. Wszakże to właśnie z uwagi na możliwość zastosowania przez podatnika wskazanej zasady ma On możliwość nie tylko do wniesienia środka zaskarżenia, gdy uzna, że wydane względem Niego rozstrzygnięcie narusza przepisy prawa, co implikuje kontrolę takiego rozstrzygnięcia wszczętą przez organ odwoławczy⁵¹, ale stanowi również „bardzo istotny czynnik urzeczywistniania tzw.

⁴⁷ Por. art. 123 § 1 o.p. – „Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań”.

⁴⁸ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 127 (w:) H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz.* Warszawa 2020, C.H. Beck, Legalis.

⁴⁹ Zgodnie z art. 78 Konstytucji RP – „Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa”.

⁵⁰ Autor zwraca szczegółowo uwagę na wskazane zagadnienie jeszcze w dalszej części pracy.

⁵¹ I. Nowak, *Odwołanie od decyzji organu podatkowego a możliwość jej weryfikacji w trybie autokontroli przez organ podatkowy pierwszej instancji*, PPP 2010, nr 5, s. 56-63.

sprawiedliwości proceduralnej”⁵². Ponadto, zdawać sobie należy sprawę z faktu, że to właśnie przedmiotowa zasada jest przykładem niejako systemowej gwarancji, że organy administracji skarbowej będą kontrolowane w zakresie prawidłowej i należytej staranności jaka powinna im towarzyszyć w toku toczącego się postępowania podatkowego w tym na etapie wydawanej decyzji względem podatnika⁵³. Wskazana kontrola dzięki tej zasadzie przyjmuje zatem postać nie tylko kontroli instancyjnej, ale przede wszystkim umożliwia skorygowanie błędów czy to w zakresie prawa procesowego czy materialnego.

Reasumując, w ocenie Autora nie ulega wątpliwości, że **prawo do obrony podatnika jako element praw podatnika stanowi szczególny element katalogu praw człowieka**, który umożliwia podatnikom przede wszystkim korzystanie z przysługujących im uprawnień w sferze prawa podatkowego poprzez zastosowanie przez nich wybranych i przewidzianych prawem środków prawnych w tym zapewnienie należytej ochrony prawnej⁵⁴.

Dlatego też mając na uwadze specyfikę prawa podatkowego, **w celu zapewnienia podatnikom efektywniejszej realizacji ich prawa do obrony, ustawodawca powinien na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzić nową regulację, która będzie informować podatników o ich prawie do obrony ze wskazaniem przysługujących im w tym zakresie uprawnień**. Działanie to jest tym bardziej prawnie pożądane, bowiem choć na gruncie regulacji konstytucyjnych można odkodować przedmiotowe prawo do obrony podatnika, zaproponowane rozwiązanie poprzez wyraźne wyartykułowanie może niewątpliwie polepszyć dotychczasowy stopień realizacji tego prawa i ułatwić podatnikom skuteczniejsze sięganie po dostępne rozwiązania prawne⁵⁵. Zwłaszcza, że zgodzić należy się ze stwierdzeniem, że niewątpliwie *„bezpieczeństwo prawne podatników i standard ochrony ich praw uległy w ostatnich latach znacznemu obniżeniu, wzrosła natomiast represyjność prawa podatkowego*”⁵⁶.

⁵² H. Filipczyk, *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego a zmiana materialnoprawnej podstawy decyzji wymiarowej*, PUG 2021, nr 7, s. 8-19.

⁵³ Z. Kmicciak, *Odwołanie w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 88.

⁵⁴ J. Zimmermann, *Aksjomaty postępowania administracyjnego*, Warszawa 2017, s. 191.

⁵⁵ Por. https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/13342/1/L_Etel_Kierunkowe_zalozenia_nowe_j_ordynacji_podatkowej_podstawowe_dylematy.pdf str. 339.

⁵⁶ M. Wilk, *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1, s. 101.

Jednocześnie, skoro przez prawo do obrony podatnika powinno dążyć się do takiej sytuacji prawnej w której z jednej strony podatnikowi zapewnia się środki prawne umożliwiające mu określenie i zrozumienie nakładanych na Niego obowiązków natury prawnej, natomiast z drugiej daje narzędzia umożliwiające weryfikację w zakresie prawidłowości działań podejmowanych przez organy podatkowe w ramach toczących się postępowań, co może spotkać się z eliminacją z obrotu prawnego wadliwych rozstrzygnięć – wydaje się słusznym twierdzenie, że **kolejnym z elementów prawa do obrony podatnika jest prawo do rzetelnego procesu**⁵⁷, co Autor uczynił tematem dalszych szczegółowych rozważań w niniejszej pracy.

⁵⁷ Zob. A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 21.

2. Prawo do obrony podatnika w toku procedur sądowych i administracyjnych

Uznając, że nieodłącznym elementem skutecznego prawa do obrony podatnika jest również prawo do rzetelnego procesu⁵⁸ – celem Autora będzie zwrócenie uwagi na determinanty tegoż prawa zarówno na tle polskich procedur sądowych jak i administracyjnych. Zwłaszcza, że ów prawo wymaga szerszego spojrzenia, jeśli chodzi o pozycję podatnika w toczącym się postępowaniu, specyfiki toczącego się postępowania, roli przypisywanej organom podatkowym oraz sądom administracyjnym a także obowiązków na Nich spoczywających.

Natomiast uzasadnieniem tegoż działania jest nie tyle stwierdzenie, że zarówno organy podatkowe jak również sądy administracyjne są zobligowane do przestrzegania i stosowania adekwatnych procedur w ramach toczących się postępowań⁵⁹, ale świadomość, że „konceptcja prawa do rzetelnego procesu wyrosła z założenia, że wolności osobiste są niewiele warte, jeżeli brak jest instytucjonalnych gwarancji wobec arbitralnego działania władzy”⁶⁰. Dlatego też konieczna jest analiza w przedmiocie rzeczonych gwarancji. Tym bardziej, że prawo do rzetelnego procesu powinno być traktowane jako instrument zapewnienia efektywności praw podatnika⁶¹.

Wobec powyższego, nie ulega wątpliwości, że celem zapewnienia podatnikom realizacji ich prawa do obrony⁶² koniecznym jest zdaje się – stanie przez organy administracji skarbowej oraz sądy administracyjnej na straży realizacji oraz gwarancji prawa do rzetelnego procesu rozumianego w oparciu o art. 6 ust. 1 EKPC jako prawo do sądu oraz prawo do rzetelnej procedury⁶³.

⁵⁸ Przez proces Autor rozumie zarówno rzetelne postępowanie administracyjne (podatkowe) jak również postępowanie sądownoadministracyjne.

⁵⁹ Por. D. Dominik-Ogińska, *Adekwatna procedura w VAT*, EPS 2023, nr 5, s. 4-11.

⁶⁰ R.B. Saphire, *Specyfing Due Process Values: Toward a More Responsive Approach to Procedural Protection*, (1978) 127 *University of Pennsylvania Law Review*, s. 111 i n.

⁶¹ D. Dominik-Ogińska, *Rzetelny proces a VAT*, PP 2020, nr 4, s. 9-23.

⁶² Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2025 r., sygn. III OSK 5699/21, LEX nr 3850761, zgodnie z którym – „Za najważniejsze dla zachowania prawa do rzetelnego procesu sądowego należy uznać zagwarantowanie prawa do obrony”.

⁶³ D. Dominik-Ogińska, *Rzetelny proces a VAT*, PP 2020, nr 4, s. 9-23.

Przechodząc zatem do istoty prawa podatnika do sądu należy wskazać, że odpowiednio na gruncie:

- art. 45 ust. 1 Konstytucji RP rozumiane jest ono w ten sposób, że *„Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”*;
- art. 6 ust. 1 EKPC rozumiane jest jako prawo zgodnie z którym – *„Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzygnięciu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej [...]”*;
- art. 47 KPP postrzega się je jako prawo na mocy, którego – *„[...] Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela”*.

Ponadto, jeśli chodzi o polskie regulacje krajowe nie sposób nie wskazać, że z prawem do sądu na gruncie wspomnianego art. 45 ust. 1 Konstytucji RP nierozzerwalnie wiąże się również prawo do zaskarżania orzeczeń wydanych w I instancji (zob. art. 78 Konstytucji RP⁶⁴) jak również prawo do zwrócenia się do sądu II instancji na gruncie art. 176 ust. 1 Konstytucji RP⁶⁵, w tym również prawo by w procesie orzekania brali udział niezawisli sędziowie (art. 178 ust. 1 Konstytucji RP⁶⁶).

Powyższe prowadzi zatem do konkluzji, że przez prawo do sądu podatnik ma prawo oczekiwać, że **zapewniony zostanie mu dostęp do skutecznego środka odwoławczego, który to środek zostanie rozpoznany przez właściwy w tym niezawisły i bezstronny sąd, gdzie orzekają niezawisli sędziowie**. Natomiast gdy zajdzie taka potrzeba podatnik

⁶⁴ Zgodnie z art. 78 Konstytucji RP – *„Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa”*.

⁶⁵ Zgodnie z art. 176 ust. 1 Konstytucji RP – *„Postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne”*.

⁶⁶ Zgodnie z art. 178 ust. 1 Konstytucji RP – *„Sędziowie w sprawowaniu swojego urzędu są niezawisli i podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom”*.

będzie mógł skorzystać z prawa do pomocy prawnej⁶⁷. Z kolei, gdy względem Niego wydane zostanie ostateczne i wiążące rozstrzygnięcie sądu będzie miał On prawo domagać się, aby doszło do jego niezwłocznego wykonania, korzystając jednocześnie z prawa do niepodważania ostatecznego rozstrzygnięcia sądu.

Jednocześnie zważywszy, że z prawem do rzetelnego procesu nierozzerwalnie w ocenie Autor wiąże się również prawo do rzetelnej procedury, analizując zwłaszcza przepisy prawa proceduralnego na gruncie o.p. jak również p.p.s.a., Autor wiąże przedmiotowe prawo odpowiednio z:

- prawem do czynnego udziału w postępowaniu administracyjnym⁶⁸ i sądownoadministracyjnym w tym oceny pracy organów⁶⁹,
- prawem do informacji⁷⁰ w tym prawem dostępu do materiału dowodowego⁷¹,
- prawem do uzyskania potrzebnych informacji⁷²,
- prawem do otrzymania bezpłatnej pomocy tłumacza⁷³,
- prawem domagania się zwolnienia od kosztów sądowych⁷⁴;

⁶⁷ Zgodnie z art. 244 §1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.) dalej również: p.p.s.a. – „*Prawo pomocy obejmuje zwolnienie od kosztów sądowych oraz ustanowienie adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego*”.

⁶⁸ Zob. art. 123 §1 o.p. – „*Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań*”.

⁶⁹ Zob. art. 3 §1 p.p.s.a. – „*Sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie*”.

⁷⁰ Zob. art. 121 §2 o.p. – „*Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania*”.

⁷¹ Zob. art. 178 §1 o.p. – „*Strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń. Prawo to przysługuje również po zakończeniu postępowania*”.

⁷² Zob. art. 6 p.p.s.a. – „*Sąd administracyjny w razie uzasadnionej potrzeby udziela stronom występującym w sprawie bez adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego niezbędnych pouczeń co do czynności procesowych i skutków ich zaniedbań*”; co zasługuje na szczególną aprobatę, jeśli chodzi o chęć ochrony podmiotów działających bez wsparcia profesjonalnych pełnomocników (zob. M. Grego-Hoffman, *Rola pełnomocnika w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, Warszawa 2012, s. 71).

⁷³ Zob. 5 §2 ustawy z dnia 27 lipca 2001 r. Prawo o ustroju sądów powszechnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 334 z późn. zm.) – „*Osoba niewładająca w wystarczającym stopniu językiem polskim ma prawo do występowania przed sądem w znanym przez nią języku i bezpłatnego korzystania z pomocy tłumacza*”.

⁷⁴ Należy mieć na względzie, że, co do zasady ustawodawca przewidział następujące rodzaje zwolnień tj. z mocy ustawy uregulowane w art. 239 pkt 1–3 p.p.s.a. oraz tzw. zwolnienie o przyznaniu prawa pomocy w zakresie objętym prawomocnym orzeczeniem sądu (zob. art. 239 pkt 4 p.p.s.a.).

- prawem do bycia wysłuchanym⁷⁵,
- prawem do jawnego postępowania⁷⁶⁷⁷,
- prawem do udziału w rozprawie⁷⁸⁷⁹,
- prawem do swobodnej wypowiedzi⁸⁰ oraz zgłaszania wniosków dowodowych, co do przeprowadzenia dowodów z dokumentów⁸¹,
- prawem do respektowania zasady domniemania niewinności podatnika⁸²,
- prawem do indywidualizacji kary za naruszenie prawa podatkowego⁸³,
- prawem do zakończenia toczącego się postępowania w rozsądnym terminie⁸⁴,
- prawem do wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu lub czynności⁸⁵ jak również

⁷⁵ Zob. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 24 października 1996 r., sygn. C-32/95 P.

⁷⁶ Zob. art. 129 o.p. – „*Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron*”.

⁷⁷ Zob. art. 10 p.p.s.a. – „*Rozpoznanie spraw odbywa się jawnie, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej*”.

⁷⁸ Zob. art. 97 §1 p.p.s.a. – „*Podczas posiedzenia odbywającego się przy drzwiach zamkniętych mogą być obecni na sali: strony, ich przedstawiciele ustawowi i pełnomocnicy, prokurator oraz osoby zaufania po dwie z każdej strony*”.

⁷⁹ Wszakże orzekanie w sprawie, co do meritum odbywa się po przeprowadzeniu rozprawy, gdzie przewidziano dla strony prawną możliwość obrony swoich racji – zob. B. Adamiak (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, wyd. 2, Warszawa 2012, s. 229.

⁸⁰ Zob. art. 106 §2 p.p.s.a. – „*Po złożeniu sprawozdania, strony - najpierw skarżący, a potem organ - zgłaszają ustnie swoje żądania i wnioski oraz składają wyjaśnienia. Strony mogą ponadto wskazywać podstawy prawne i faktyczne swych żądań i wniosków. Przewodniczący udziela głosu pozostałym stronom według ustalonej przez siebie kolejności*”.

⁸¹ Zob. art. 106 §3 p.p.s.a. – „*Sąd może z urzędu lub na wniosek stron przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości i nie spowoduje nadmiernego przedłużenia postępowania w sprawie*”.

⁸² Choć na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów o.p., przedmiotowa zasada domniemania niewinności podatnika nie została uregulowana, Ministerstwo Finansów przedstawiło projekt UDER2 zgodnie z którym, co do zasady niedające się usunąć wątpliwości, co do stanu faktycznego rozstrzygane będą na korzyść strony (zob. <https://sip.lex.pl/#/external-news/1795695047/rzad-przyjal-kolejna-porcje-przepisow-deregulacyjnych>; dostęp: 14-05-2025 r.).

⁸³ Zob. art. 207 o.p. – „*§1. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy niniejszej ustawy stanowią inaczej*”.

⁸⁴ Zob. art. 125 §1 o.p. – „*Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszyimi środkami prowadzącymi do jej załatwienia*”.

⁸⁵ Zob. art. 61 p.p.s.a.

- prawem do naprawienia szkody wyrządzonej orzeczeniem organu władzy publicznej⁸⁶⁸⁷.

Natomiast wśród obowiązków jakie powinny być przestrzegane odpowiednio przez organy podatkowe jak i sądy administracyjne wskazać należy chociażby konieczność:

- działania na podstawie i granicach prawa⁸⁸;
- działania w sposób budzący zaufanie⁸⁹;
- ochrony wolności i praw podatnika w stosunkach z administracją publiczną oraz budowanie i utrwalanie zasady państwa prawa i wyprowadzanych z niej standardów (zob. art. 175 ust. 1 a także art. 184 Konstytucji RP)⁹⁰;
- kierowania się zasadami bezstronności i równego traktowania⁹¹;
- podejmowania działań by umożliwiły one osiągnięcie celu ustawowego⁹² a jednocześnie by były one jak najmniej uciążliwe dla podatnika⁹³;
- dążenia do załatwienia sprawy we współpracy i w porozumieniu z podatnikiem⁹⁴;
- poddaniu pod rozagę czy zebrany w sprawie materiał dowodowy, stanowi zbiór istotnych dowodów, które należy wziąć pod uwagę w celu oceny złożonej sytuacji

⁸⁶ Zob. art. 77 ust. 1 Konstytucji RP – „Każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody, jaka została mu wyrządzona przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej”, w zw. z art. 417 §1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 z późn. zm.) dalej również: k.c. – „Za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa”.

⁸⁷ A. Tałasiewicz, 3. Prawa podatnika – możliwy katalog [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

⁸⁸ Zob. art. 120 o.p. – „Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa”.

⁸⁹ Zob. art. 121 §1 o.p. – „Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych”.

⁹⁰ Zob. art. 3 §1 p.p.s.a. – „Sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie”.

⁹¹ Chociażby na skutek udzielenia stronie fachowego wsparcia w postaci zapewnienia pomocy profesjonalnego pełnomocnika wyznaczonego z urzędu.

⁹² Zob. art. 122 o.p. – „W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym”.

⁹³ Zob. art. 125 o.p. – „§1. Organy podatkowe powinny działać w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. §2. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie”.

⁹⁴ Zob. art. 124 o.p. – „Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu”.

- podatnika, i czy mogą one stanowić poparcie dla wniosków wyciągniętych na ich podstawie⁹⁵;
- weryfikacji przytoczonych przez organ podatkowy dowodów, ich wiarygodności, kompletności i spójności⁹⁶;
 - niezwiązania granicami skargi⁹⁷;
 - udzielania stronom pouczeń⁹⁸ w tym o skutkach poszczególnych czynności procesowych lub ich zaniechań⁹⁹;
 - orzekania według stanu obowiązującego w dacie podjęcia zaskarżonego aktu lub czynności¹⁰⁰;
 - oceny czy podmiot wydający kwestionowane rozstrzygnięcie nie naruszył swoim działaniem gwarancji procesowych podatnika¹⁰¹;
 - oceny czy w rozpatrywanej sprawie nie doszło do nadużycia prawa ze strony organów¹⁰²;

⁹⁵ Zob. art. 187 §1 o.p. – „*Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy*”.

⁹⁶ Co ma prowadzić do odpowiedzi na pytanie czy aby na pewno w sprawie nie doszło do naruszenia przepisów postępowania, co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (zob. art. 145 §1 pkt 1) lit. c p.p.s.a.).

⁹⁷ Zob. art. 134 §1 p.p.s.a. – „*Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a*”.

⁹⁸ Zob. art. 140 §1 p.p.s.a. – „*Stronie działającej bez adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego obecnej przy ogłoszeniu wyroku, przewodniczący udziela wskazówek co do terminu i sposobu wniesienia środka odwoławczego*”.

⁹⁹ Zob. art. 49 §1 p.p.s.a. – „*Jeżeli pismo strony nie może otrzymać prawidłowego biegu wskutek niezachowania warunków formalnych, przewodniczący wzywa stronę o jego uzupełnienie lub poprawienie w terminie siedmiu dni pod rygorem pozostawienia pisma bez rozpoznania, chyba że ustawa stanowi inaczej*”.

¹⁰⁰ Zob. art. 133 §1 – „*Sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy, chyba że organ nie wykonał obowiązku, o którym mowa w art. 54 § 2. Wyrok może być wydany na posiedzeniu niejawnym w postępowaniu uproszczonym albo jeżeli ustawa tak stanowi*”. Istotnie zatem sąd rozpatruje sprawę na podstawie stanu faktycznego i prawnego istniejącego w dniu wydania zaskarżonego aktu (czynności) (por. A. Kabat, *Komentarz do art. 133 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Lex 2011).

¹⁰¹ Przykładowo: art. 145 §1 pkt 1) lit. c p.p.s.a.

¹⁰² Mowa jest tutaj chociażby o przypadkach: naruszenia prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy (zob. art. 145 §1 pkt 1) lit. a p.p.s.a.), czy naruszenia prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego (zob. art. 145 §1 pkt 1) lit. b p.p.s.a.).

— merytorycznej oraz uzasadnionej oceny zarzutów podnoszonych przez podatnika w ramach wniesionego środka odwoławczego¹⁰³¹⁰⁴¹⁰⁵.

Reasumując, w ocenie Autora **wskazane regulacje prawne zapewniają podatnikom na gruncie prawnym istotne gwarancje by móc stwierdzić, że realizowane jest prawo do rzetelnego procesu, zwłaszcza gdy prowadzone względem podatnika procedury będą prowadzone zgodnie z ww. regułami, co ma doprowadzić ostatecznie do sprawiedliwego rozstrzygnięcia.**

W konsekwencji zdaniem Autora o ile przestrzegane będzie należyte stosowanie regulacji czy to na gruncie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, jeśli chodzi o postępowania administracyjne czy na gruncie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w zakresie procedur sądownoadministracyjnych – wówczas podatnikom będzie zapewnione prawo do rzetelnego procesu a w konsekwencji prawo do obrony podatnika. Jednocześnie konieczne wydaje się w tym względzie **zwłaszcza poszanowanie zasad ogólnych obu tychże procedur, gdyż to właśnie w nich zawarte zostały gwarancje rzetelnego procesu, co jednak wymaga podjęcia odpowiednich działań ze strony przede wszystkim podmiotów prowadzących przedmiotowe postępowania.**

¹⁰³ D. Dominik-Ogińska, *Rzetelny proces a VAT*, PP 2020, nr 4, s. 9-23.

¹⁰⁴ Por. Nykiel W., Sęk M., *Karta Praw Podatnika: Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022, s. 55-56.

¹⁰⁵ A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 21–66.

3. Standardy prawa do obrony podatnika w regulacjach krajowych, unijnych i międzynarodowych

Zważywszy, że choć w ocenie Autora prawo do obrony podatnika powinno być utożsamiane jako podstawowy standard demokratycznego państwa prawnego to jednak obecne regulacje prawne na poziomie krajowym mogą jednostkowo okazać się nie dość wystarczające by zapewnić podatnikom skuteczną ochronę ich praw. Dlatego też rodzi się pytanie o konieczność ewentualnego sięgania po dodatkowe gwarancje normatywne dostosowane do specyfiki prawnej podatników na poziomie międzynarodowym czy unijnym. Co podyktowane jest również niewątpliwie sytuacją, gdzie organ podatkowy prezentuje silniejszą pozycję w ramach toczącego się postępowania podatkowego, w ramach, którego jest on nie tylko jego gospodarzem, ale również sędziom wydającym rozstrzygnięcie¹⁰⁶.

Celem Autora jest zatem ukazanie standardów prawa do obrony, które powinien mieć na uwadze krajowy ustawodawca i do których powinien dążyć, a z których wiedzę i uprawnienia powinni czerpać podatnicy, szczególnie w ramach toczących się postępowań. Wśród kluczowych regulacji, które zostały poddane analizie Autora, znalazły się zatem odpowiednio wybrane przepisy:

- Konstytucji RP;
- Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności;
- Karty praw podstawowych Unii Europejskiej;
- Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka;
- Międzynarodowego Paktu Praw Obywatelskich i Politycznych;
- Karty Praw Podatnika.

Zastrzec przy tym należy, że nie wszystkie zaprezentowane rozwiązania prawne będą mieć swe źródła w aktach prawa obowiązującego i wówczas mogą przyjmować jedynie postać dokumentów, które wyrażają jedynie swego rodzaju rekomendacje i nie mają prawnej mocy wiążącej.

¹⁰⁶ Nykiel W., Sęk M., *Karta Praw Podatnika: Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022, s. 15.

Dokonując zatem przedmiotowych rozważań Autor rozpocznie je od wskazania na krajowe regulacje zawarte w Konstytucji RP, które obowiązują i które tworzą standardy ochrony praw podatnika. Decyzja ta jest również podyktowana stwierdzeniem, że w prawie unijnym nie zostały zdefiniowane wprost przesłanki realizacji prawa do obrony podatnika, a w konsekwencji przyjąć należy, że – „*owe przesłanki mieszczą się w zakresie prawa krajowego*”¹⁰⁷. Dlatego też przedmiotowe rozważania przeanalizować należało będzie również mając na uwadze polskie regulacje prawne z których można wywodzić rzeczony prawo, o ile nie narusza ono zasady równoważności czy skuteczności¹⁰⁸. Jednocześnie Autor wskazuje, że celowo pomija przy tym regulacje na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa, które to regulacje są przedmiotem szczegółowych rozważań na gruncie dalszej części pracy.

Konstytucja RP

Niezmienne Konstytucja RP uznawana jest za najważniejszy akt o charakterze krajowym, gdzie uregulowano kwestie dotyczące praw przysługujących podatnikom. Wszakże już art. 2 Konstytucji RP¹⁰⁹ przewidujący zasadę demokratycznego państwa prawnego formułuje konieczność zapewnienia stosownego *vacatio legis* czy ochrony praw nabytych¹¹⁰, jak również przestrzegania zasady *lex retro non agit*¹¹¹ czy sprawiedliwości podatkowej¹¹². W ocenie Autora nie ulega, bowiem wątpliwości, że celem racjonalnego prawodawcy powinno być tworzenie rozwiązań w zakresie prawa podatkowego w taki sposób by jednocześnie rozwiązania te oddziaływały na wzrost zaufania do stanowionego

¹⁰⁷ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 4 czerwca 2020 r., sygn. C-430/19, SC C.F. Srl przeciwko A.J.F.P.M. I D.G.R.F.P.C., LEX nr 3008598.

¹⁰⁸ *Ibidem*.

¹⁰⁹ Zgodnie z art. 2 Konstytucji RP – „*Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej*”.

¹¹⁰ Rozumiane jako konieczność zabezpieczenia interesów podatnika w toku w ramach realizowanych przez Niego przedsięwzięć, tak by podatnik mógł korzystać z przysługujących mu uprawnień nabytych na podstawie uprzednio obowiązujących przepisów, a które w trakcie realizacji przedsięwzięcia gospodarczego nagle uległy diametralnej zmianie.

¹¹¹ Wskazać należy, że Trybunał Konstytucyjny już w wyroku z dnia 29 marca 1994 roku sygn. K 13/93 orzekł, iż regulacje prawne względem podatków w okresie rocznym „*powinny być tworzone nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, lecz także przy zachowaniu stosownej vacatio legis w roku poprzedzającym rok podatkowy. Podatnicy powinni mieć czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym*”.

¹¹² Ma to nierozzerwalny związek z przestrzeganiem zasad równości a także powszechności opodatkowania, co wiąże się chociażby z koniecznością obciążania takimi samymi ciężarami podmiotów znajdujących się w tożsamej sytuacji prawnej.

prawa wśród podatników nie zaś powodowały spadek zaufania zarówno względem samego państwa jak i państwa. Dlatego też na aprobatę zasługują plany ustawodawcy, który zamierza wprowadzić wymóg zapewnienia co najmniej sześciomiesięcznego okresu *vacatio legis* w przedkładanych Sejmowi projektach ustaw podatkowych, z których wynika zwiększenie obciążeń dla podatników i innych podmiotów prawa podatkowego¹¹³. Sytuacja ta może zatem pozytywnie wpłynąć nie tylko na zwiększenie stabilności prawa podatkowego, ale przede wszystkim może zapewnić podatnikom odpowiedni czas na dostosowanie się do zmian w ustawach podatkowych.

Kolejnym przykładem istotnej regulacji z punktu widzenia prawa do obrony podatnika jest art. 7 Konstytucji RP przewidujący tzw. zasadę praworządności¹¹⁴. To właśnie wskazana zasada zapewniać ma podatnikom gwarancję w zakresie swobody w podejmowaniu przez nich decyzji o ile nie dotyczą one sfery wyraźnie zabronionej przez przepisy prawne, przewidując jednocześnie, że obszar oddziaływania decyzji podejmowanych przez organy administracji publicznej mają być wyraźnie określone przez przepisy prawa, a zatem wyłączona powinna być jakakolwiek dowolność.

Z kolei często pomijaną regulacją w sferze prawa podatkowego, a która ma umocowanie konstytucyjne jest zasada przyrodzonej godności (zob. art. 30 Konstytucji RP)¹¹⁵, rozumianej jako „prawo do praw”¹¹⁶, a z której wynika, że „człowiek powinien być traktowany jako wolny, autonomiczny podmiot, zdolny do rozwijania swej osobowości i kierowania własnym postępowaniem”¹¹⁷. Tymczasem to właśnie godność człowieka stanowi wartość konstytucyjną kształtującą podstawę całej konstytucyjnej aksjologii¹¹⁸. Takie działanie jest zatem tym bardziej niezrozumiałe, jeśli wziąć pod uwagę chociażby

¹¹³ Podkreślenia wymaga, że w dniu 7 kwietnia 2025 r. w Wykazie Prac Legislacyjnych i Programowych Rady Ministrów opublikowano projekt ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa o nr UDER3. Zmiany mają wejść w życie z dniem 1 stycznia 2026 r.

¹¹⁴ Zgodnie z art. 7 Konstytucji RP – „Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.

¹¹⁵ Zgodnie z art. 30 Konstytucji RP – „Przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem władz publicznych”.

¹¹⁶ J. Zajadło, *Normatywne funkcje pojęcia „przyrodzona i niezbywalna godność człowieka”* [w:] *Ochrona człowieka w świetle prawa Rzeczypospolitej Polskiej*, red. S. Pikulski, Olsztyn 2002, s. 489.

¹¹⁷ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 września 2008 r., sygn. K 44/07, OTK-A 2008, nr 7, poz. 126.

¹¹⁸ P. Tuleja [w:] P. Czarny, M. Florczak-Wątor, B. Naleziński, P. Radziejewicz, P. Tuleja, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, Warszawa 2023, art. 30.

niezwykle ingerencyjny charakter prawa podatkowego w sferę praw i wolności podatników. Dlatego też aspekt ten powinien być tym bardziej wzięty pod uwagę nie tylko na poziomie stanowienia prawa, ale przede wszystkim stosowania w relacjach podmiot – organ podatkowy¹¹⁹.

Swoistego rodzaju gwarancją przestrzegania prawa do obrony podatnika na gruncie Konstytucji RP – o czym była już szczegółowa mowa, jest także tzw. prawo do sądu uregulowane na gruncie art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, zgodnie z którym „*Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd*”. Wszakże „*prawa do sądu jako prawa osobistego jednostki nie da się oderwać od prawa do sądu jako gwarancji praw i wolności*”¹²⁰.

Ponownie wymaga również podkreślenia¹²¹, że z prawem do obrony nierozdzielnie wiąże się uregulowana na gruncie art. 78 Konstytucji RP¹²² – zasada dwuinstancyjności postępowania, bowiem to właśnie w oparciu o wskazaną zasadę, podmiot ma prawo do kwestionowania wydanych względem Niego rozstrzygnięć czy to na etapie postępowania podatkowego czy sądownoadministracyjnego. Podmiotowi gwarantuje się zatem w ten sposób możliwość uruchomienia procedury weryfikacji wydanego rozstrzygnięcia przez organ I instancji¹²³. Co więcej zasada ta stanowi „*wyraz jednego z fundamentalnych standardów demokratycznego państwa prawnego, tj. prawa do obrony naruszonego interesu prawnego*”¹²⁴. Istotnie zatem by mówić o właściwym zachowaniu zasady dwuinstancyjności postępowania nie wystarczy by organ odwoławczy wydał własne

¹¹⁹ D. Dominik-Ogińska, *Godność a prawo podatnika do rzetelnego procesu*, [w:] A. Franczak (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021, s. 92.

¹²⁰ P. Sarnecki [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II, wyd. II*, red. L. Garlicki, M. Zubik, Warszawa 2016, art. 45.

¹²¹ Zasada dwuinstancyjności postępowania była już przedmiotem wcześniejszych rozważań i będzie jeszcze przywoływana w dalszej części niniejszej pracy.

¹²² Na mocy art. 78 Konstytucji RP – „*Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarzania określa ustawa*”.

¹²³ M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 78.

¹²⁴ J. Wyporska-Frankiewicz, *Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego a zasada dwuinstancyjności postępowania sądownoadministracyjnego*, w: *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie K.P.A.*, red. J. Niczyporuk, Lublin 2010, s. 927; M. Szalęga, *Odstąpienie od uzasadnienia decyzji przez organ administracyjny z powodu uwzględnienia w całości żądania strony jako przejaw ograniczenia prawa do odwołania*, ZNSA 2024, nr 5, s. 43-56.

rozstrzygnięcie, ale kluczowym jest by „rozstrzygnięcia te zapadły w wyniku przeprowadzenia przez każdy z tych organów postępowania merytorycznego tak, aby dwukrotnie oceniono dowody i przeanalizowano wszystkie istotne okoliczności sprawy”¹²⁵.

W ocenie Autora prowadząc rozważania w zakresie prawa do obrony nie można również w żaden sposób pominąć regulacji wskazanej w art. 84 Konstytucji RP¹²⁶, gdyż choć odnosi się ona do obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, to jednocześnie kształtuje ona *de facto* prawo podatnika do zapłaty podatku jedynie w wysokości, która wynika z ustawy podatkowej¹²⁷. Dlatego też w oparciu o wskazaną regulację podatnik ma prawo kwestionować rozstrzygnięcia organów administracji skarbowej zmierzające do nałożenia względem Niego konieczności zapłaty podatku w wysokości wyższej niż wynika to z zastosowanych przez podatnika przepisów prawa materialnego.

Kolejnym z przepisów Konstytucji RP odnoszącym się do kategorii podatków jest także art. 217 Konstytucji RP¹²⁸, który co do zasady chroni podatników w ten sposób, że wymaga by nakładanie podatków czy innych danin publicznych następowało wyłącznie w drodze aktu prawnego tj. ustawy¹²⁹. Oczywiście wskazanej regulacji zarzuca się przy tym chociażby „*brak konieczności ustawowego określenia podstawy opodatkowania*”¹³⁰ czy prawidłową klasyfikację ulg i zwolnień¹³¹, stąd też *de facto* prawodawca ma dość szerokie możliwości legislacyjne w sferze prawa podatkowego¹³².

¹²⁵ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 13 listopada 2024 r., sygn. II SA/Gl 746/24, LEX nr 3785969.

¹²⁶ Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP – „*Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie*”.

¹²⁷ D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007, s. 243.

¹²⁸ Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP – „*Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy*”.

¹²⁹ T. Dębowska-Romanowska, *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku*, [w:] B. Brzeziński (red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 1998, s. 40.

¹³⁰ C. Kosikowski, *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „*Glosa*” 1999, nr 7, s. 2.

¹³¹ Zob. W. Nykiel, *Ulg i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002, s. 37–39.

¹³² R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 59.

Podsumowując, zdaniem Autora zaprezentowane wybrane regulacje na gruncie Konstytucji RP i ich analiza, skłaniają do wniosku, że **w Polsce zapewnia się należyty poziom ochrony praw w tym zwłaszcza prawa do obrony podatnika rozumianego również jako prawo do rzetelnego procesu**. Choć nie ulega wątpliwości, że jest to ciągły proces, w którym kluczową rolę odgrywa **konieczność zachowania równowagi pomiędzy interesem publicznym a prywatnym**. Dodatkowo dostrzec należy, że oczywiście możliwe są **zmiany polegające chociażby na lepszej komunikacji w zakresie przysługujących podatnikom gwarancji procesowych, zwłaszcza gdy Ci nie korzystają z usług profesjonalnych pełnomocników** – o czym mowa będzie jeszcze przy okazji Karty Praw Podatnika.

Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności

Za europejski standard prawa do obrony podatnika nie sposób nie uznać procesowego prawa podmiotowego tj. prawa do skutecznego środka odwoławczego (art. 13 EKPC¹³³) – przewidującego możliwość by każdy kto uważa, że doszło do naruszenia jego praw lub wolności przewidzianych w EKPC mógł skorzystać ze skutecznego środka odwoławczego, który będzie rozpoznany przez właściwy organ państwowy. O istotności tegoż prawa przemawia, bowiem fakt, że nie podlega ono ograniczeniom przez przepisy wewnętrzne sygnatariuszy EKPC w zw. z art. 17 EKPC¹³⁴.

Przy czym należy jednocześnie mieć na uwadze, że to krajowemu ustawodawstwu pozostawiono możliwość wprowadzania środków prawnych mających na celu umożliwienie rozpatrzenia jak również rozstrzygnięcie sporu w zakresie naruszenia praw lub wolności na gruncie EKPC¹³⁵. Zastrzec przy tym należy, że nie ma mowy o dowolność, jeśli chodzi o ustanawianie rzeczonych środków prawnych, bowiem na tle ugruntowanej

¹³³ Na mocy art. 13 EKPC – „Każdy, czyje prawa i wolności zawarte w niniejszej konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe”.

¹³⁴ Zgodnie z art. 17 EKPC – „Żadne z postanowień niniejszej konwencji nie może być interpretowane jako przyznanie jakiegokolwiek państwu, grupie lub osobie prawa do podjęcia działań lub dokonania aktu zmierzającego do zniweczenia praw i wolności wymienionych w niniejszej konwencji albo ich ograniczenia w większym stopniu, niż to przewiduje konwencja”.

¹³⁵ M. A. Nowicki [w:] *Komentarz do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności [w:] Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, wyd. VIII, Warszawa 2021, art. 13.

już linii orzeczniczej ETPC taki środek prawny ma być nie tylko być prawnie skuteczny¹³⁶ co oznacza, że ma on być odpowiedni i dostępny¹³⁷, a więc „*ma zapewniać określony poziom (próg) skuteczności*”¹³⁸¹³⁹, ale „*musi umożliwić ocenę, czy kwestionowana decyzja była zgodna z prawem i miała materialne uzasadnienie*”¹⁴⁰. Ponadto ma to być „*środek możliwie najskuteczniejszy w danych okolicznościach, biorąc pod uwagę ograniczenia wynikające z charakteru systemu takiej kontroli*”¹⁴¹, a „*jego stosowanie nie może być w sposób nieuzasadniony utrudniane poprzez działania lub zaniechania organów władzy pozwanego państwa*”¹⁴².

Podkreślenia przy tym wymaga, że ochrona wynikająca z prawa do skutecznego środka odwoławczego na gruncie art. 13 EKPC została uzupełniona o dyrektywy w zakresie gwarancji prawa do sądu i rzetelnego procesu wynikające z art. 6 EKPC¹⁴³, który to artykuł stanowi *lex specialis* wobec art. 13 EKPC¹⁴⁴. Zwłaszcza, że Autor w pełni aprobuje stanowisko wyrażane przez prof. Bogumiła Brzezińskiego w zakresie „*objęcia ochroną przewidzianą w tym przepisie także podatników w sporach o istnienie obowiązku podatkowego, o wysokość zobowiązania podatkowego i kwestie bezpośrednio z tym związane*”¹⁴⁵. Wszakże by mówić o dostępności środka odwoławczego na gruncie

¹³⁶ Przykładowo Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 26 października 2000 r., w sprawie Kudła v. Polska, Wielka Izba, skarga nr 30210/96, § 157.

¹³⁷ Zob. Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 10 września 2010 r., w sprawie McFarlane v. Irlandia, Wielka Izba, skarga nr 31333/06, § 108.

¹³⁸ Zob. Decyzja częściowa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 23 października 2001 r. w sprawie o nr 51837/99, Beller v. Poland, LEX nr 49835.

¹³⁹ Zob. Decyzję Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 28 maja 2002 r. w sprawie o nr 33777/96, Urbańczyk v. Poland, LEX nr 55263 – w zakresie stwierdzenia, że istnienie krajowych środków odwoławczych powinno być wystarczająco pewne zarówno w teorii, jak i w praktyce.

¹⁴⁰ Zob. Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 5 kwietnia 1993 r., w sprawie X. v. Austria, skarga nr 19066/91, DR 74, s. 179.

¹⁴¹ Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 6 września 1978 r., w sprawie Klass i inni v. Niemcy, skarga nr 5029/71, LEX nr 80801, § 65.

¹⁴² Zob. Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 20 września 2005 r., w sprawie Dizman v. Turkey, skarga nr 27309/95, LEX nr 156557.

¹⁴³ Zob. art. 6 ust. 1 zd. 1 EKPC – „*Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą przy rozstrzygnięciu o jego prawach i obowiązkach o charakterze cywilnym albo o zasadności każdego oskarżenia w wytoczonej przeciwko niemu sprawie karnej*”.

¹⁴⁴ Z. Kmiecik, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne a prawo europejskie*, Warszawa 2010, s. 95 i n.

¹⁴⁵ B. Brzeziński, *The Issue of the Application of Article 6 Paragraph 1 of the European Convention on Human Rights to Tax Cases [w:] System of Financial Law. System of Tax Law*, red. M. Radwan, „*Acta Universitatis Brunensis*”, Juridica, Editio Scientia 2016/515, s. 273 i n.

przepisów krajowych powinno się co najmniej zapewnić jednostce prawo do sądu, co wiąże się z możliwością zaskarżenia decyzji naruszającej jej prawa czy wolności¹⁴⁶. Istotnie zatem kluczowym aspektem tejże regulacji jest nie tylko zapewnienie jednostce prawa do wszczęcia postępowania sądowego w tym przedstawienia sądowi własnych wniosków, argumentów czy dowodów a zatem jej wysłuchania¹⁴⁷, ale również uzyskanie przez nią rozstrzygnięcia sporu zawisłego przed właściwym sądem na skutek stosownego rozważenia okoliczności sprawy¹⁴⁸, którego następnie odmowa wykonania przy bezpodstawne odwołanie może zostać uznane za naruszenie prawa do sądu¹⁴⁹.

Jednocześnie również na tle art. 6 ust. 2 EKPC dostrzec można inne gwarancje procesowe jak chociażby respektowanie zasady domniemania niewinności jednostki¹⁵⁰ czy konieczność zapewnienia możliwości obrony swych praw korzystając w tym celu z obrońcy¹⁵¹ czy tłumacza¹⁵². Na marginesie należy również wskazać, że na gruncie art. 53 EKPC¹⁵³ przewidziano ochronę uznanych praw człowieka, zwaną również zasadą minimalnego standardu, gdzie wyznacza się reguły interpretacji przepisów w przypadku zaistnienia rozbieżności powstałych pomiędzy regulacjami na gruncie EKPC a innymi regulacjami dotyczącymi praw człowieka, które mają za zadanie chronić jednostkę przed

¹⁴⁶ Zob. Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 30 października 1998 r., w sprawie F.E. v. France, skarga o nr 38212/97, LEX nr 77343.

¹⁴⁷ Zob. Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 12 lutego 2004 r., w sprawie Perez v. Francja, Wielka Izba, skarga nr 47287/99, § 80.

¹⁴⁸ Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 29 listopada 2016 r., w sprawie Lupeni Greek Catholic Parish (Parafia Grekokatolicka w Lupeni) i inni v. Rumunia, Wielka Izba, skarga nr 76943/11, § 86.

¹⁴⁹ Zob. Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 3 maja 2011 r., w sprawie Apanasewicz v. Polska, Izba (Sekcja IV), skarga nr 6854/07, § 72.

¹⁵⁰ Zob. art. 6 ust. 2 EKPC – „Każdego oskarżonego o popełnienie czynu zagrożonego karą uważa się za niewinnego do czasu udowodnienia mu winy zgodnie z ustawą”.

¹⁵¹ Zob. art. 6 ust. 3 lit. c) EKPC – „Każdy oskarżony o popełnienie czynu zagrożonego karą ma co najmniej prawo do: c) bronięcia się osobiście lub przez ustanowionego przez siebie obrońcę, a jeśli nie ma wystarczających środków na pokrycie kosztów obrony - do bezpłatnego korzystania z pomocy obrońcy wyznaczonego z urzędu, gdy wymaga tego dobro wymiaru sprawiedliwości”.

¹⁵² Zob. art. 6 ust. 3 lit. e) EKPC – „Każdy oskarżony o popełnienie czynu zagrożonego karą ma co najmniej prawo do: e) korzystania z bezpłatnej pomocy tłumacza, jeżeli nie rozumie lub nie mówi językiem używanym w sądzie”.

¹⁵³ Zgodnie z art. 53 EKPC – „Żadne z postanowień niniejszej konwencji nie będzie interpretowane jako ograniczające lub wykluczające jakiekolwiek prawa człowieka lub podstawowe wolności, które mogą być zagwarantowane przez ustawę każdej Wysokiej Ukladającej się Strony lub jakąkolwiek inną umowę, której państwo to jest Stroną”.

nieuprawnioną odmową zastosowania względem Niej korzystniejszych regulacji niż te wskazane w EKPC¹⁵⁴.

Istotnie zatem zdaniem Autora, uznać należy, że przewidziana na gruncie art. 78 Konstytucji RP – **zasada dwuinstancyjności postępowania i związane z nią środki zaskarżenia – należą do grupy skutecznych środków odwoławczych służących podatnikom idąc wzorem regulacji wskazanych w EKPC**. Zwłaszcza, że choć działania podejmowane przez sądownictwo administracyjne ukazują skale nieprawidłowości w ramach wydawanych rozstrzygnięć to jednocześnie utwierdza to w przekonaniu, że **możliwość wniesienia odwołania od wydanej decyzji spełnia swój cel umożliwiając jednostce dochodzenie swoich praw**¹⁵⁵.

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej

Prowadząc rozważania w zakresie prawa do obrony podatnika zwłaszcza w kontekście standardów, które Polska powinna przestrzegać, zwrócić należy szczególną uwagę na wybrane regulacje zawarte w Karcie Praw Podstawowych UE – którą należy utożsamiać z „*prawnie wiążącym dokumentem o charakterze konstytucyjnym*”¹⁵⁶. Otóż analizując unijne mechanizmy, które mogłyby skutecznie chronić podatników przed krajowymi organami podatkowymi¹⁵⁷ należy sięgnąć w zakresie rzetelnego procesu zwłaszcza do regulacji mających wpływ na prawo do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu (art. 47 KPP) oraz domniemanie niewinności i prawo do obrony (art. 48 KPP)¹⁵⁸.

¹⁵⁴ Zob. L. Garlicki [w:] *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, t. 2, *Komentarz do artykułów 19–59 oraz Protokołów dodatkowych*, red. L. Garlicki, Warszawa 2011, art. 53, s. 433–436, pkt 1–3.

¹⁵⁵ Por. Z. Kmiecik, *Rozdział I Modele zaskarżenia decyzji w administracyjnym trybie odwoławczym* [w:] *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011.

¹⁵⁶ A. Franczak, *Karta praw podstawowych Unii Europejskiej a ochrona praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

¹⁵⁷ Zob. B. Brzeziński, *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację skarbową*, KPPod. 2014/1, s. 9–16.

¹⁵⁸ M. Kłosowiak, *Rozdział IV Prawa podatnika w toku procedur sądowych i administracyjnych a wymiana informacji w sprawach podatkowych* [w:] *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2023.

Przechodząc zatem szczegółowo do kwestii – prawa do skutecznego środka prawnego i dostępu do bezstronnego sądu¹⁵⁹ na gruncie art. 47 KPP – wskazać należy, że *de facto* przepis ten zapewnia:

- prawo do skutecznego środka prawnego¹⁶⁰, co może wiązać się chociażby z rozstrzygniem przez sąd „*bezpodstawnej odmowy zastosowania prawa unijnego czy wręcz przeciwnie zastosowania przepisów prawa krajowego w sprzeczności z prawami podstawowymi*”¹⁶¹;
- prawo do rzetelnego procesu¹⁶²;
- prawo do uzyskania pomocy prawnej w tym tej nieodpłatnej¹⁶³¹⁶⁴.

Powyższe prowadzi natomiast do wniosku, że na mocy art. 47 KPP, podatnikowi chcąc uchronić go od nadmiernej ingerencji w sferę jego uprawnień, zapewnia się odpowiednio prawo do obrony, które należy utożsamiać z możliwością: prawa do wypowiedzi, zapoznania się z zapadłym w sprawie rozstrzygnięciem, zwłaszcza jeśli chodzi o jego uzasadnienie, wglądu w akta sprawy i rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie¹⁶⁵¹⁶⁶.

¹⁵⁹ Ciekawą kwestią jest w tym zakresie chociażby Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 marca 2025 r. sygn. III KK 94/25, LEX nr 3850582, w którym to wyroku sąd zajął stanowisko zgodnie z którym – „*Sąd Najwyższy uprawniony jest w celu prawidłowej realizacji gwarancji stron do bezstronnego i niezależnego sądu w rozumieniu art. 47 KPP dokonać badania i stwierdzenia istnienia albo braku bezstronności i niezależności sędziego orzekającego w sądzie wyższej instancji na podstawie delegacji wydanej przez Ministra Sprawiedliwości*”.

¹⁶⁰ Zob. art. 47 zd. 1 KPP – „*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*”.

¹⁶¹ Zob. A. Wróbel (w:) A. Błachnio-Parzych, J. Jędrośka, I.C. Kamiński, K. Kowalik-Bańczyk, S. Majkowska-Szulc, J. Maliszewska-Nienartowicz, M. Malczewska, D. Miąsik, L. Mitrus, A.M. Potyrała, N. Półtorak, E. Skibińska, J. Sobczak, W. Sobczak, M. Szabłowska, M. Szwarz-Kuczer, M. Tomaszewska, A. Wnukiewicz-Kozłowska, A. Wróbel (red.), *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1208.

¹⁶² Zob. art. 47 zd. 2 KPP – „*Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezależny i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy*”.

¹⁶³ Zob. art. 47 zd. 3-4 KPP – „*Każdy ma możliwość uzyskania porady prawnej, skorzystania z pomocy obrońcy i przedstawiciela. Pomoc prawna jest udzielana osobom, które nie posiadają wystarczających środków, w zakresie w jakim jest ona konieczna dla zapewnienia skutecznego dostępu do wymiaru sprawiedliwości*”.

¹⁶⁴ Por. J. Chlebny, *Sądownictwo administracyjne w Polsce z perspektywy art. 47 KPP*, EPS 2022, nr 10, s. 29-34.

¹⁶⁵ N. Półtorak, *Ochrona uprawnień wynikających z prawa Unii Europejskiej w postępowaniu krajowym*, Warszawa 2010, s. 376–396.

¹⁶⁶ Wyjaśnienia dotyczące Karty praw podstawowych (Dz. Urz. UE C 303 z 2007 r., s. 17).

Natomiast na gruncie art. 48 ust. 1 KPP niezwykle istotnym zagadnieniem w ocenie Autora jest swoistego rodzaju konieczność respektowania domniemania niewinności, co przejawia się użyciem sformułowania, że „*Każdego oskarżonego uważa się za niewinnego, dopóki jego wina nie zostanie stwierdzona zgodnie z prawem*” (art. 48 ust. 1 KPP). Nie sposób, bowiem bez przeprowadzenia postępowania podatkowego w pełni i wydania prawomocnej decyzji podatkowej wyrokować na temat winy podatnika, co niestety obecnie jest niechlubnym standardem organów administracji skarbowej.

Kolejną z kluczowych regulacji dla podatników zwłaszcza z punktu widzenia problematyki niniejszej pracy jest regulacja odnosząca się do ustanowienia prawa do obrony, zgodnie z którym „*Każdemu oskarżonemu gwarantuje się poszanowanie prawa do obrony*” (art. 48 ust. 2 KPP). O tym, że ów prawo nie jest jedynie jednym z wielu przepisów regulujących określone kwestie prawne, świadczy chociażby stanowisko wyrażane przez TSUE, gdzie podkreśla on, że „*poszanowanie prawa do obrony stanowi ogólną zasadę prawa Unii, która powinna być stosowana wówczas, gdy organ administracyjny ma podjąć w stosunku do danej osoby decyzję wiążącą się z niekorzystnymi dla niej skutkami*”¹⁶⁷. Dlatego też za integralną część prawa do obrony postrzega się:

- prawo do bycia wysłuchanym – co powinno być zapewnione poprzez umożliwienie podatnikowi zaprezentowania własnego stanowiska w toczącym się postępowaniu, zanim jeszcze właściwy organ wyda rozstrzygnięcie, które bezsprzecznie wpłynie na interesy podatnika¹⁶⁸;
- prawo do zapoznania się ze zgromadzonym w sprawie materiałem dowodowym zebrany przez organ administracji w toku postępowania, jak też ten wykorzystany w powiązanych postępowaniach¹⁶⁹ jak również uzasadnieniem rozstrzygnięcia¹⁷⁰.

¹⁶⁷ Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 4 czerwca 2020 r., sygn. C-430/19, SC C.F. Srl przeciwko A.J.F.P.M. I D.G.R.F.P.C., LEX nr 3008598.

¹⁶⁸ Zob. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, sygn. C-129/13 i sygn. C-130/13, EU:C:2014:2041, pkt 75, pkt 78-79.

¹⁶⁹ Por. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia z 16 października 2019 r., sygn. C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, EU:C:2019:861, pkt 52, 57.

¹⁷⁰ Zob. J. Chlebny, *Sądownictwo administracyjne w Polsce z perspektywy art. 47 KPP*, EPS 2022, nr 10, s. 29-34.

Owszem należy przy tym mieć na względzie, że o skuteczności ochrony podatników i realizacji gwarancji prawa do obrony decydować będą przeważnie konkretne okoliczności zawisłej sprawy¹⁷¹, niemniej jednak podatnicy muszą mieć narzędzia prawne umożliwiające im ochronę własnych praw¹⁷².

O doniosłości Karty Praw Podstawowych powinien ponadto świadczyć fakt, że ma ona „zastosowanie odpowiednio do instytucji, organów i jednostek organizacyjnych Unii przy poszanowaniu zasady pomocniczości oraz do Państw Członkowskich wyłącznie w zakresie, w jakim stosują one prawo Unii” (art. 51 ust. 1 zd. 1 KPP). Zastrzegając przy tym, że ów Karta „nie rozszerza zakresu zastosowania prawa Unii poza kompetencje Unii [...]” (art. 51 ust. 2 KPP). Co z kolei prowadzi do wniosku, że *de facto* rolą Karty jest uzupełnianie istniejących systemów ochrony praw podatnika jako tychże podstawowych praw – w żadnym razie ich nie zastępując – o czym świadczy chociażby to, że w prawie krajowym możemy znaleźć odzwierciedlenie praw zapisanych w Karcie¹⁷³. Dlatego też zasadnym byłoby w razie wątpliwości odnośnie przestrzegania należytego poziomu realizowanego standardu ochrony podatnika – rozważenie, który ze standardów zastosować w toczącym się postępowaniu tj. krajowy czy unijny¹⁷⁴, w przeciwnym razie, gdy ów standard krajowy jest wyższy niż regulacje zawarte w Karcie jest przy tym również dopuszczalny o ile nie dochodzi jednocześnie do „naruszeń na poziomie zasady pierwszeństwa, jednolitości oraz skuteczności prawa Unii”¹⁷⁵. Ponadto, niejako mechanizmem zabezpieczającym zarówno samo przestrzeganie praw zawartych w KPP jak i należyty ich poziom jest także ustanowiony zakaz nadużycia praw na gruncie art. 54

¹⁷¹ Zob. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. C-348/16, Moussa Sacko przeciwko Commissione Territoriale per il riconoscimento della Protezione internazionale di Milano, ECLI:EU:C:2017:591, pkt 41.

¹⁷² Por. A. Sarna, 6. *Prawo do obrony* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

¹⁷³ Por. chociażby art. 45 ust. 1 Konstytucji RP przewidujący prawo do sądu, gdzie – „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”.

¹⁷⁴ Por. A. Franczak, 6. *Metodyka stosowania Karty praw podstawowych Unii Europejskiej w sprawach podatkowych* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

¹⁷⁵ A. Franczak, 4. *Relacje między Kartą praw podstawowych Unii Europejskiej, Europejską Konwencją Praw Człowieka oraz Konstytucją RP* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

KPP¹⁷⁶ oraz wyznaczenie zakresu prawa do skutecznego środka zaskarżenia jako minimalnego standardu w zakresie ochrony (art. 52 ust. 3 KPP)¹⁷⁷.

Reasumując, zdaniem Autora choć dostrzec należy, że **nie w pełni wykorzystywany jest potencjał prawny aktu jakim jest Karta Praw Podstawowych** to jednocześnie należy zgodzić się z twierdzeniem, że jej znaczenie prawdopodobnie będzie przybierać na sile w systemie ochrony praw podatnika¹⁷⁸.

Powszechna Deklaracja Praw Człowieka

W ocenie Autora warto również zwrócić uwagę na regulacje zawarte w tekście Powszechnej Deklaracji Praw Człowieka¹⁷⁹ przyjętej przez Zgromadzenie Ogólne Narodów Zjednoczonych w dniu 10 grudnia 1948 r. Zwłaszcza jeśli chodzi o **odegraną przez Nią rolę w dalszym rozwoju prawa praw człowieka, pomimo wątpliwości co do jej charakteru**¹⁸⁰.

Otóż to właśnie na gruncie art. 8 ww. Deklaracji można domniemywać zagwarantowanie prawa do rzetelnego procesu, przewidując, że *„Każda osoba ma prawo do skutecznego odwołania się do kompetentnych sądów krajowych przeciwko czynom naruszającym prawa podstawowe przyznane jej przez konstytucję lub ustawy”*. Ponadto już wówczas, dużą wagę przywiązywano do konieczności zapewnienia człowiekowi gwarancji obrony na co wskazuje art. 11 ust. 1 Deklaracji – *„Każda osoba oskarżona o czyn zabroniony korzysta z domniemania niewinności, dopóki jej wina nie zostanie udowodniona zgodnie z prawem w procesie publicznym, w toku, którego korzysta ona z wszelkich gwarancji koniecznych dla swej obrony”*.

¹⁷⁶ Zob. art. 54 KPP – *„Żadne z postanowień niniejszej Karty nie może być interpretowane jako przyznające prawo do podejmowania jakiejkolwiek działalności lub dokonywania jakiegokolwiek czynu zmierzającego do zniweczenia praw i wolności uznanych w niniejszej Karcie lub ich ograniczenia w większym stopniu, aniżeli jest to przewidziane w niniejszej Karcie”*.

¹⁷⁷ Zob. art. 52 ust. 3 KPP – *„W zakresie, w jakim niniejsza Karta zawiera prawa, które odpowiadają prawom zagwarantowanym w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, ich znaczenie i zakres są takie same jak praw przyznanych przez tę konwencję. Niniejsze postanowienie nie stanowi przeszkody, aby prawo Unii przyznawało szerszą ochronę”*.

¹⁷⁸ Zob. A. Franczak, 7. Podsumowanie [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

¹⁷⁹ Dalej również: Deklaracja.

¹⁸⁰ R. Bierzanek, J. Symonides, *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 1992, s. 286–288.

Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych

Wśród aktów prawnych, które należy rozważać w kontekście gwarancji szeroko rozumianego prawa do obrony podatkowej nie sposób nie wskazać na Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych, który choć został otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. to z uwagi na sytuację polityczną został przez Polskę ratyfikowany odpowiednio 13 marca 1977 r.

Na szczególną uwagę zdaniem Autora zasługuje, bowiem zwłaszcza art. 14 MPPOiP, który przewiduje prawo do rzetelnego procesu na co wskazuje odpowiednio:

- sformułowanie zasady równego traktowania jednostki przez organy wymiaru sprawiedliwości¹⁸¹;
- określenie, że jednostka jest uprawniona do domagania się sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy, przez sąd właściwy, niezależny i bezstronny sąd¹⁸²;
- ustalenie dopuszczalnych warunków ograniczenia jawności rozprawy¹⁸³;
- respektowania domniemania niewinności¹⁸⁴;
- gwarancji rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki¹⁸⁵;
- zapewnienie prawa do bezpłatnej pomocy tłumacza¹⁸⁶;
- umożliwienie prawa do zaskarżenia zapadłego w sprawie rozstrzygnięcia¹⁸⁷.

Jednocześnie choć nad przestrzeganiem ww. praw czuwa odpowiednio Komitet Praw Człowieka z siedzibą w Genewie, **niestety ochrona praw człowieka w tym**

¹⁸¹ Zob. art. 14 ust. 1 zd. 1 MPPOiP – „*Wszyscy ludzie są równi przed sądami i trybunałami*”.

¹⁸² Zob. art. 14 ust. 1 zd. 2 MPPOiP – „*Każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia sprawy przez właściwy, niezależny i bezstronny sąd, ustanowiony przez ustawę [...]*”.

¹⁸³ Zob. art. 14 ust. 1 zd. 3 MPPOiP – „*Prasa i publiczność mogą być wykluczone z całości lub części rozprawy sądowej ze względu na moralność, porządek publiczny lub bezpieczeństwo państwowe w demokratycznym społeczeństwie albo jeżeli interes życia prywatnego stron tego wymaga, albo w stopniu, w jakim sąd uzna to za bezwzględnie konieczne w szczególnych okolicznościach, kiedy jawność mogłaby przynieść szkodę interesom sprawiedliwości [...]*”.

¹⁸⁴ Zob. art. 14 ust. 2 MPPOiP – „*Każda osoba oskarżona o popełnienie przestępstwa ma prawo być uważana za niewinną aż do udowodnienia jej winy zgodnie z ustawą*”.

¹⁸⁵ Zob. art. 14 ust. 3 lit. c) MPPOiP.

¹⁸⁶ Zob. art. 14 ust. 3 lit. f) MPPOiP – „*Każda osoba oskarżona o popełnienie przestępstwa ma prawo, na zasadach pełnej równości, co najmniej do następujących gwarancji: f) korzystania z bezpłatnej pomocy tłumacza, jeżeli oskarżony nie rozumie lub nie mówi językiem używanym w sądzie*”.

¹⁸⁷ Zob. art. 14 ust. 5 MPPOiP – „*Każda osoba skazana za przestępstwo ma prawo odwołania się do sądu wyższej instancji w celu ponownego rozpatrzenia orzeczenia o winie i karze zgodnie z ustawą*”.

zwłaszcza podatnika nie jest w ocenie Autora skutecznie zabezpieczona, z uwagi chociażby na niewystarczającą efektywność rzeczonoego systemu.

Karta Praw Podatnika

Prowadząc rozważania w zakresie standardów ochrony praw podatnika w tym szczególnie prawa do obrony nie sposób nie wskazać na Kartę Praw Podatnika, która zazwyczaj¹⁸⁸ utożsamiana jest z instrumentem w postaci dokumentu, określającym podstawowe prawa i obowiązki przysługujące podatnikom, a który to dokument ma na celu zapewnienie oraz poprawę ochrony praw podatnika. Karta Praw Podatnika stanowi zatem niejako „próbę streszczenia i wyjaśnienia, w prostym języku, praw i obowiązków podatnika dotyczących jego spraw podatkowych, w celu uczynienia tej informacji szeroko dostępną i zrozumiałą”¹⁸⁹.

Jednocześnie choć aktualnie Karta Praw Podatnika stanowi swoistego rodzaju międzynarodowy standard, jeśli chodzi o zapewnienie przejrzystego rodzaju systemu podatkowego, Nasz krajowy ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie jej w żadnej formie, pomimo pozytywnych stanowisk prezentowanych przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego¹⁹⁰ oraz dotychczasowych działań z tym związanych¹⁹¹. Co

¹⁸⁸ Podkreślenia wymaga, że karty występują jako odrębne, niezależne dokumenty normatywne np. we Włoszech czy Meksyku lub deklaratywne jak chociażby w Australii oraz niekiedy jako rozdziały w ordynacjach podatkowych czy kodeksach podatkowych jak np. w Chile (por. Nykiel W., Sęk M., *Karta Praw Podatnika: Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022, s. 31).

¹⁸⁹ M. Cadesky, I. Hayes, D. Russell, *A Model Taxpayer Charter. Towards Greater Fairness in Taxation: Preliminary Report*, AOTCA, CFE, STEP, London 2013, s. 162.

¹⁹⁰ Zob. przykładowo B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1, s. 9 i n.; Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1, s. 9 i n.; A. Mariański, *Karta praw podatnika jako instrument ochrony tych praw*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 4 (wydanie specjalne), s. 7 i n.

¹⁹¹ Wspomnieć należy przede wszystkim o stworzonym przez Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi projekcie z roku 2001 dotyczącym przepisów ogólnych ordynacji podatkowej zawierający również treści charakterystyczne dla kart praw podatnika – (zob. CDiSP, *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji Podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4, s. 115 i n.). Następnie o projekcie tychże regulacji zawartym w nowej Ordynacji podatkowej opracowanym w 2017 r. przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (zob. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, *Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa*, art. 14–34). Za kolejną próbę należy uznać z kolei opracowaną jeszcze w roku 2008 a upubliczniąną odpowiednio w roku 2011 – Deklarację Praw Podatnika (zob. W. Konieczny, S. Babiarz, B. Dauter, B. Brzeziński, P. Karwat, T. Michalik, A. Olesińska,

zdaje się tym bardziej niezrozumiałe, gdy o zasadności i celowości wprowadzania tego rodzaju rozwiązań świadczy chociażby chęć zwiększania świadomości prawnej podatników (w tym również przedstawicieli organów podatkowych) w zakresie przysługujących im praw oraz możliwych środków ich ochrony, co czyni się poprzez formułowanie jej treści w sposób maksymalnie przejrzysty a zarazem zrozumiały dla jej odbiorców¹⁹².

Ponadto, dostrzec również należy, że Karta Praw Podatnika może stanowić sposób na chęć wyważenia znacznego wzrostu obowiązków kierowanych względem podatników. Co więcej o zasadności wprowadzenia takiego dokumentu przemawia również najczęściej niemożność zrozumienia przepisów przez podatników, co w większości prowadzi do błędnego przekonania o prawidłowości podejmowanych działań gospodarczych. Podczas gdy zakres uprawnień i obowiązków należało interpretować w sposób odmienny, o czym podatnicy są informowani dopiero na etapie prowadzonego względem Nich postępowania podatkowego. Podkreślenia przy tym wymaga, że choć Ministerstwo Finansów zdecydowało się na stworzenie informacji dla podatników dotyczących ich uprawnień i obowiązków¹⁹³, to w żaden sposób nie należy przypisywać temu dokumentowi waloru prawnego. Tym bardziej nie sposób mówić by gwarantował On podatnikom jakąkolwiek ochronę, skoro sprowadza się wyłącznie do mało precyzyjnych powtórzeń w zakresie uprawnień wynikających z ustawy – Ordynacja podatkowa.

Reasumując, w przekonaniu Autora – **polscy podatnicy zasługują na stworzenie odrębnego aktu, który przyjmie formę ustawy¹⁹⁴ i w przystępny, a przy tym uporządkowany sposób, za pomocą prostszego języka – będzie informował ich o przysługujących im prawach oraz nałożonych na Nich obowiązkach, by zwiększać**

D. Szczygieł, D. Szubielska, *Deklaracja Praw Podatnika*). Ponadto, odpowiednio w roku 2018 i 2019 przedstawiono kompletne założenia dokumentu zwanego Kartą Praw Podatnika (zob. W. Nykiel, M. Sęk, *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, [w:] W. Nykiel, M. Sęk, M. Wilk, *Karta Praw Podatnika: nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Biblioteka, Łódź 2018 i 2019). Niestety pomimo usilnych prób do tej pory nie uchwalono przepisów karty.

¹⁹² Nykiel W., Sęk M., *Karta Praw Podatnika: Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022, s. 28.

¹⁹³ <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/uprawnienia-i-obowiazki-podatnika/> (dostęp: 14-05-2025).

¹⁹⁴ Por. M. Sęk, *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, KPPod. 2018/1, s. 92–93.

tym samym nie tylko ich świadomość prawną, ale przeciwdziałać naruszeniom w tej sferze, których dopuścić się może administracja skarbową¹⁹⁵.

Powyższe jest również o tyle istotne, bowiem w przeciwnym razie przy braku związania organów podatkowych konkretnymi regulacjami, nie sposób będzie egzekwować przestrzegania określonych zasad, zwłaszcza na etapie wszczęcia kontroli czy postępowania podatkowego. Należy zatem podejmować aktywne działania zmierzające do niwelowania występującej nierównowagi w relacjach organ podatkowy - podatnik, zwiększając przy tym zaufanie zwłaszcza tej grupy społecznej do administracji skarbowej, ukazując jednocześnie, że ochrona praw podatnika stanowi kluczowy element systemu podatkowego, a zatem nie powinno stanowić to zaskoczenia, że należy stanowić realne mechanizmy zabezpieczające ich prawa.

¹⁹⁵ Por. A. Mariański, 6. *Rekomendowany kształt karty praw podatnika w Polsce* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

Podsumowanie i wnioski

W świetle przeprowadzonych badań natury prawnej, Autor dostrzegł, że brak jest jednolitej i powszechnie stosowanej definicji prawa do obrony podatnika, dlatego też prezentuje On własną definicję zgodnie z którą – **prawo do obrony podatnika należy utożsamiać z możliwością uczestnictwa podatnika w ramach czynności proceduralnych wiążących się z wydaniem przez organ administracyjny względem niego „decyzji wiążącej się z niekorzystnymi dla niego skutkami”, w tym przedstawienia własnego stanowiska i wysłuchania go, dzięki czemu będzie on uprawniony do wpływania na kształt owego rozstrzygnięcia, jak również możliwością zaskarżenia takiego rozstrzygnięcia, a w konsekwencji również doprowadzenia do eliminacji z obrotu prawnego takiego rozstrzygnięcia**

Autor podkreśla przy tym, że w Jego ocenie prawo do obrony podatnika stanowi element systemu ochrony praw podatnika i powinno być ono utożsamiane:

- z taką sytuacją prawno-faktyczną, gdzie podatnik nie tylko ma świadomość, że względem Niego są prowadzone określone działania organów administracji publicznej, ale są one odnotowywane w ramach akt sprawy, a podatnik ma do nich co do zasady dostęp¹⁹⁶¹⁹⁷, co powoduje, że dysponuje on informacjami niezbędnymi z punktu widzenia możliwości przeczenia określonym ustaleniom i wnioskom a także zgromadzonym w postępowaniu dowodom;
- z korzystaniem z narzędzi prawnych umożliwiających weryfikację w zakresie prawidłowości działań podejmowanych przez organy podatkowe w ramach toczących się postępowań, co może spotkać się z eliminacją z obrotu prawnego wadliwych rozstrzygnięć;
- z zapewnieniem podatnikowi możliwości wypowiedzenia się co zebranych w sprawie dowodów czy materiałów, zanim organ podatkowy wyda względem Niego decyzję;
- z realizacją gwarancji, że decyzja, której adresatem jest podatnik zawierać będzie uzasadnienie faktyczne i prawne (por. art. 210 §1 pkt 6) o.p.).

¹⁹⁶ Por. art. 121 § 2 o.p. zgodnie z którym – „*Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania*”.

¹⁹⁷ O ile oczywiście nie zachodzą w ramach konkretnej sprawy przesłanki umożliwiające organom ograniczenie dostępu do określonych dokumentów.

Ponadto, Autor doszedł do wniosku, że w celu zapewnienia podatnikom efektywniejszej realizacji ich prawa do obrony, **ustawodawca powinien na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzić nową regulację, która będzie informować podatników o ich prawie do obrony ze wskazaniem przysługujących im w tym zakresie uprawnień.** Działanie takie jest tym bardziej uzasadnione, biorąc pod uwagę, że w sytuacji, gdy występują sytuacje prawne w których – rzeczywiście pozbawia się podatnika bezpośrednio dostępu do akt sprawy, ogranicza mu się bezpodstawnie dostęp do całkowitego materiału dowodowego, wyznacza się termin na zapoznanie się z dowodami, którego podatek nie sposób jest zachować – **stanowią one o nieuprawnionej ingerencji w prawo do skutecznej obrony podatnika na etapie postępowania podatkowego, na co nie powinno być przyzwolenia, dlatego konieczne jest zwiększanie świadomości prawnej podatników w tym zakresie.**

W dalszej kolejności uznając, że nieodłącznym elementem skutecznego prawa do obrony podatnika jest również prawo do rzetelnego procesu – Autor doszedł do wniosku, że determinantami tegoż prawa są odpowiednio: prawo do sądu oraz prawo do rzetelnej procedury. Dlatego też w ocenie Autora – podatek ma prawo oczekiwać, że zapewniony zostanie mu **dostęp do skutecznego środka odwoławczego, który to środek zostanie rozpoznany przez właściwy w tym niezawisły i bezstronny sąd, gdzie orzekają niezawisli sędziowie.**

Natomiast w przypadku prawa do rzetelnej procedury Autor dostrzega, że podatek na tle polskich procedur sądowych jak i administracyjnych powinien mieć zapewnione odpowiednio: prawo do czynnego udziału w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym w tym oceny pracy organów; prawo do informacji w tym prawo dostępu do materiału dowodowego; prawo do uzyskania potrzebnych informacji; prawo do otrzymania bezpłatnej pomocy tłumacza; prawo domagania się zwolnienia od kosztów sądowych; prawo do bycia wysłuchanym; prawo do jawnego postępowania; prawo do udziału w rozprawie; prawo do swobodnej wypowiedzi oraz zgłaszania wniosków dowodowych, co do przeprowadzenia dowodów z dokumentów; prawo do respektowania zasady domniemania niewinności podatnika; prawo do indywidualizacji kary za naruszenie prawa podatkowego; prawo do zakończenia toczącego się postępowania w rozsądnym terminie; prawo do wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu lub czynności jak również prawo do naprawienia szkody wyrządzonej orzeczeniem organu władzy publicznej.

Wobec powyższego, Autor dostrzegł, że **wskazane regulacje prawne na poziomie krajowym zapewniają podatnikom istotne gwarancje by móc stwierdzić, że realizowane jest prawo do rzetelnego procesu, zwłaszcza gdy prowadzone względem podatnika procedury będą prowadzone zgodnie z ww. regułami, co ma doprowadzić ostatecznie do sprawiedliwego rozstrzygnięcia.** Dlatego też zdaniem Autora o ile przestrzegane będzie należyte stosowanie regulacji czy to na gruncie przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa, jeśli chodzi o postępowania administracyjne czy na gruncie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w zakresie procedur sądownoadministracyjnych – wówczas podatnikom będzie zapewnione prawo do rzetelnego procesu a w konsekwencji prawo do obrony podatnika. Autor zwraca przy tym szczególną uwagę, że kluczowe będzie **zwłaszcza poszanowanie zasad ogólnych obu tychże procedur,** gdyż to właśnie w nich zawarte zostały gwarancje rzetelnego procesu, co jednak wymaga podjęcia odpowiednich działań ze strony przede wszystkim podmiotów prowadzących przedmiotowe postępowania.

Wyżej wskazane ustalenia Autora, przyczyniły się również do wniosku, że **chcąc zapewnić podatnikom skuteczną ochronę ich praw, wymagane jest przy tym harmonijne współistnienie jak również niekiedy współdziałanie mechanizmów przedmiotowej ochrony.** Dlatego tak istotne jest również niekiedy sięganie po **dodatkowe gwarancje normatywne dostosowane do specyfiki prawnej podatników na poziomie międzynarodowym czy unijnym** (Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, Karta praw podstawowych Unii Europejskiej, Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych czy Karta Praw Podatnika) – z których w razie konieczności może skorzystać podatnik, zwłaszcza, że wyznaczają one pewnego rodzaju **standardy zachowania prawa do obrony,** których należałoby przestrzegać. Twierdzenie to jest w ocenie Autora, tym bardziej zasadne, gdyż pomimo tego, że w Polsce zapewnia się należyty poziom ochrony praw w tym zwłaszcza prawa do obrony podatnika rozumianego również jako prawo do rzetelnego procesu o czym świadczy chociażby to, że **zasada dwuinstancyjności postępowania i związane z nią środki zaskarżenia – należą do grupy skutecznych środków odwoławczych służących podatnikom idąc wzorem regulacji wskazanych w EKPC,** to jednocześnie nie ulega wątpliwości, że jest to ciągły proces, w którym kluczową rolę odgrywa **konieczność zachowania równowagi pomiędzy interesem publicznym a prywatnym.**

Przeprowadzone analizy ww. regulacji prawnych doprowadziły Autora również do wniosku, że **polscy podatnicy zasługują na stworzenie odrębnego aktu, który przyjmie formę ustawy i w przystępny, a przy tym uporządkowany sposób, za pomocą prostszego języka – będzie informował ich o przysługujących im prawach oraz nałożonych na Nich obowiązkach**, by zwiększać tym samym nie tylko ich świadomość prawną, ale przeciwdziałać naruszeniom w tej sferze, których dopuścić się może administracja skarbowa, a zatem nie powinno stanowić to zaskoczenia, że należy **stanowić realne mechanizmy zabezpieczające ich prawa.**

Rozdział II. Stosowanie zwyczajnych środków zaskarżenia wobec decyzji wydawanych przez organy KAS w postępowaniach podatkowych

Uwagi wprowadzające

Niniejszy rozdział ma charakter wprowadzający w problematykę zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji w administracyjnym postępowaniu podatkowym¹⁹⁸¹⁹⁹. Przy czym niewątpliwie rozważając kwestię środków zaskarżenia w tym trybie na myśl przychodzi istnienie dwóch narzędzi jakimi może posłużyć się strona²⁰⁰ w postępowaniu podatkowym, a jest to odpowiednio odwołanie²⁰¹ i zażalenie²⁰². Niemniej jednak z uwagi na przedmiot badań podjętych w zakresie niniejszej dysertacji – analiza została przeprowadzona jedynie w zakresie tzw. decyzji podatkowych, a w konsekwencji szczególnie istotne stały się rozważania odnoszące się do instytucji odwołania jako instrumentu, który w zakresie stosunków prawnopodatkowych występujących pomiędzy organem KAS a stroną ma zgodnie z założonym celem bronić interesów strony.

Głównym celem rozdziału stało się zatem ukazanie, a także określenie charakteru prawnego instytucji odwołania, który stanowi *de facto* środek kontroli i podstawę samokontroli decyzji wydawanych przez organ podatkowy I instancji²⁰³. Zawarte w nim uwagi stanowią podstawę do dalszych szczegółowych analiz w zakresie problematyki stosowania środków zaskarżenia decyzji wydawanych przez organy KAS w świetle realizacji prawa do obrony podatnika.

¹⁹⁸ Przedmiotem odwołania mogą być zarówno decyzje wydane w postępowaniu zwykłym, jak i w trybach nadzwyczajnych. Przy czym rozważania odnoszące się do materii trybów nadzwyczajnych będą ujęte w kolejnym z rozdziałów przedmiotowej dysertacji.

¹⁹⁹ Postępowanie podatkowe rozumiane jako określony przez prawo zorganizowany ciąg czynności organów podatkowych, podatników oraz innych podmiotów, mających na celu ustalenie istnienia i zakresu roszczeń związków publicznoprawnych wobec tych podmiotów.

²⁰⁰ Kwestię strony w postępowaniu podatkowym reguluje art. 133 o.p.

²⁰¹ W głównej mierze problematyka odwołań w sprawach podatkowych została uregulowana w Rozdziale XV Ordynacji podatkowej.

²⁰² Ustawodawca zawarł przepisy odnoszące się do kwestii zażeń w prawie podatkowym w Rozdziale XVI Ordynacji podatkowej.

²⁰³ Stosowne rozważania w zakresie odwołania kierowanego do Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego, który działając jako Organ I instancji w postępowaniu podatkowym prowadzi również postępowanie odwoławcze zostały ujęte w kolejnym podrozdziale poświęconym tejże problematyce.

Osiągnięcie tak sformułowanego celu nie byłoby jednak możliwe bez uprzedniego zrealizowania celów szczegółowych a zatem dokonania analizy instytucji odwołania. Co więcej dzięki temu zabiegowi możliwe stało się ukazanie charakterystyki tegoż środka zaskarżenia, co w konsekwencji w ocenie Autora pozwoliło na skonfrontowanie postawionej w pracy hipotezy w zakresie tego czy istniejąca instytucja odwołania w postępowaniu podatkowym w kształcie znanym Nam obecnie jest na tyle efektywna by można było mówić, że realizuje ona prawo do obrony podatnika. Z tego względu analizy podjęte w tym rozdziale służą nie tylko ogólnemu zaprezentowaniu znaczenia instytucji odwołania, lecz także skonfrontowania jej skuteczności jako instytucji procesowej, która ma stanowić niewątpliwie prawną dopuszczalność ewentualnego zakwestionowania decyzji administracyjnej wydanej w pierwszej instancji²⁰⁴.

²⁰⁴ B. Adamiak (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, A. Skoczylas, *Prawo procesowe administracyjne*, Warszawa 2010, s. 230.

1. Instytucja odwołania w postępowaniu podatkowym – rys historyczny

Analizując problematykę regulacji i stosowania przepisów odnoszących się do instytucji odwołania nie sposób nie odnieść się do podstaw obowiązywania tego środka zaskarżenia w polskim ustawodawstwie. Podkreślenia wymaga zatem, że prawo odwołania w postępowaniu podatkowym w kształcie znanym nam ówczas ma swoje źródło w polskiej regulacji konstytucyjnej z 1921 r., na co wskazuje art. 71 tzw. Konstytucji marcowej²⁰⁵, który *de facto* przewidywał istnienie realizacji postępowania administracyjnego na zasadzie dwuinstancyjności²⁰⁶. To właśnie na podstawie wskazanego aktu ustawodawczego – płatnik podatku mógł skorzystać z przysługujących mu uprawnień i wnieść odwołanie żądając jednocześnie udzielenia mu stosownych informacji w zakresie ustalonego przez komisję szacunkową względnie przez izbę skarbową – podstaw wymiaru zobowiązania podatkowego.

Co jednak interesujące z punktu widzenia okresu trwania tejże procedury – ów płatnik dysponował wówczas 30-dniowym terminem na skorzystania z przysługującego mu środka zaskarżenia, a bieg ten był odpowiednio przerywany w okresie do dnia doręczenia podstaw wymiaru takiemu płatnikowi. Jednocześnie jednak, co wymaga podkreślenia – skorzystanie z przysługującego uprawnienia i wniesienie przedmiotowego odwołania nie wstrzymywało obowiązku uiszczenia podatku w przepisanych terminach. Natomiast tuż po tym jak do właściwego organu podatkowego wpłynęło stosowne odwołanie, na organie tym spoczywał obowiązek weryfikacji nie tylko konkretnych zarzutów podniesionych w odwołaniu, ale również w zależności od okoliczności konkretnej sprawy także uzupełnienia braków czy przeprowadzenie dodatkowego dochodzenia, a następnie przekazania akt sprawy do komisji odwoławczej wraz ze stosownym wnioskiem komisji szacunkowej²⁰⁷, względnie z własnym wnioskiem²⁰⁸²⁰⁹. To właśnie wskazana komisja odwoławcza była uprawniona do rozstrzygnięcia w drugiej

²⁰⁵ Art. 71 Konstytucji RP wskazuje, że – „*Odwołanie od orzeczeń organów zarówno rządowych, jak i samorządowych dopuszczone będzie tylko do jednej wyższej instancji, o ile ustawy nie przewidują w tym względzie wyjątków*”.

²⁰⁶ J. Brolik [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, J. Brolik, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2013, art. 220.

²⁰⁷ Urząd Skarbowy.

²⁰⁸ Izba Skarbowa.

²⁰⁹ Zob. S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 17-18.

i ostatniej instancji odwołań, nie będąc przy tym związana ani decyzją I instancji, ani wnioskiem przewodniczącego komisji szacunkowej. Zadaniem Komisji odwoławczej było zatem w zależności od ustalonego w sprawie stanu faktycznego jak i prawnego, jak również zebranego materiału dowodowego – zatwierdzenie lub zmiana zaskarżonej decyzji, a następnie przekazanie zapadłego w sprawie rozstrzygnięcia wraz z aktami sprawy przewodniczącemu komisji szacunkowej, względnie izbie skarbowej, celem zawiadomienia płatników. Decyzja wydana w ostatniej instancji przez władze skarbowe mogła natomiast być zaskarżona do sądu administracyjnego²¹⁰.

Kolejnym aktem prawnym kluczowym z punktu widzenia przyjętych rozważań jest uchwalona w dniu 15 marca 1934 r. ustawa – Ordynacja podatkowa²¹¹, która to ustawa, co warte podkreślenia była przykładem jednego z pierwszych tego rodzaju aktów prawnych w Europie²¹². Co więcej ów akt prawny, który skodyfikował ogólne prawo podatkowe w Polsce – niewątpliwie utrwalił również w polskich realiach prawnych model organizacyjny organów podatkowych funkcjonujący na zasadzie dwuinstancyjności²¹³. To właśnie w ramach tego aktu – ogólny nadzór nad sprawami podatków jak również piecza nad ścisłym i jednolitym wykonywaniem przepisów w zakresie podatków zgodnie z art. 4 tej ustawy – powierzona została Ministrowi Skarbu. Natomiast uprawnienia w zakresie zarządu podatkami oraz do załatwiania związanych z tym sprawami zostały zgodnie z art. 5 przedmiotowej ustawy przekazane właściwym władzom skarbowym tj. urzędom skarbowym, izbom skarbowym, utworzonym przy tych izbach komisjom odwoławczym oraz Ministrowi Skarbu.

Jeśli zaś chodzi o model określonych instancji należy wskazać, że ww. ustawa przewidywała, że w sprawach podatków – I instancją były właściwe urzędy skarbowe, natomiast II instancją – izby skarbowe, które w ramach przyznaných uprawnień sprawowały nadzór nad czynnościami realizowanymi przez organy I instancji. Z kolei art. 7 przytoczonej ustawy regulował kwestię zgodnie z którą Minister Skarbu posiadał upoważnienie do przekazywania załatwienia niektórych spraw podatkowych w I instancji

²¹⁰ S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 19.

²¹¹ Dz.U. RP Nr 39, poz. 346, tekst jedn. Dz.U. RP z 1936 r. Nr 14, poz. 134.

²¹² Takiego rodzaju aktu prawne były przyjęte odpowiednio w Niemczech w 1919 r. a także w Czechosłowacji w 1927 r.

²¹³ K. Teszner, *Administracja podatkowa i kontrola skarbową*, Warszawa 2012, s. 102 i nast.

– izbom skarbowym i wówczas to właśnie ów Minister Skarbu pełnił rolę II instancji. Jednocześnie zgodnie z art. 8 ww. ustawy – przy izbach skarbowych działały komisje odwoławcze jako władze powołane do rozstrzygania odwołań w sprawach wymiaru podatków.

Przechodząc natomiast do regulacji odnoszących się stricte do postępowań odwoławczych należy wskazać, że Ordynacja podatkowa z 1934 r. w dziale III odpowiednio w ramach art. 101-118 precyzowała, że:

- decyzje wymiarowe władz skarbowych powinny opierać się na materiale faktycznym, czyli na okolicznościach wynikających z treści akt wymiarowych²¹⁴;
- od wszelkich orzeczeń władz wymiarowych mogły być wnoszone odwołania do władzy odwoławczej, która rozstrzygała ostatecznie (art. 109 §1 ww. ustawy);
- na postanowienia służyło zażalenie do bezpośrednio przełożonej władzy skarbowej i tylko do jednej instancji (art. 109 §2 ww. ustawy);
- przed upływem terminu do wniesienia odwołania władze skarbowe były obowiązane do udzielenia zgłaszającym się płatnikom (podatnikom) lub ich pełnomocnikom ustnych informacji o podstawach wymiaru podatków (art. 108 §1 ww. ustawy);
- władze skarbowe obowiązane były na prośbę pisemną płatnika udzielić mu na jego koszt – w terminie 7 dni od dnia wniesienia prośby – uzasadnienia podstaw wymiaru na piśmie (art. 108 §2 ww. ustawy);
- prawo do wniesienia odwołania lub zażalenia służyło tej osobie, której orzeczenie lub postanowienie dotyczyło (art. 110 §1 ww. ustawy).

Ponadto, stosownie do regulacji zawartej w art. 111 – ustawy Ordynacja podatkowa z 1934 r. – wniesienie odwołania nie wstrzymywało obowiązku zapłacenia podatku w przepisany terminie ani też prawa władzy do poboru wymierzonego podatku.

Natomiast w art. 112 wskazanej ustawy – ustawodawca uregulował elementy jakie powinno zawierać przedmiotowe odwołanie, a zatem:

²¹⁴ Zob. R. Mastalski, *Ochrona interesu podatnika w postępowaniu wymiarowym według ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.*, Przegląd Prawa i Administracji 1973, t. IV, s. 79–89.

- a. imię, nazwisko i adres osoby odwołującej się,
- b. wskazanie, pod jakim względem uważa się orzeczenie za nieprawidłowe i żąda jego zmiany,
- c. wskazanie konkretnych zarzutów przeciwko ustaleniom władzy wymiarowej,
- d. wskazanie środków dowodowych, które dają możliwość stwierdzenia prawdziwości przytoczonych w odwołaniu twierdzeń²¹⁵,
- e. podpis płatnika lub jego zastępcy.

Ustawodawca wskazał ponadto w ramach ustawy Ordynacja podatkowa z 1934 r., że odwołanie:

- powinno być składane na piśmie za pośrednictwem tego organu podatkowego, który wydał orzeczenie (art. 113 §1 ww. ustawy);
- niezatytułowane lub nieprawidłowo zatytułowane ulega mimo to rozpoznaniu, o ile z jego treści wynika, że stanowi ono odwołanie przeciwko orzeczeniu władzy i że podatnik, uważając orzeczenie to za krzywdzące, żąda jego zmiany (art. 113 §2 ww. ustawy);
- które zostało sporządzone niezgodnie z postanowieniami art. 112 Ordynacji podatkowej, pozostawiało się bez rozpatrzenia. Jeśli odwołanie nie odpowiadało warunkowi art. 112 pkt b), c), d) i e) tejże Ordynacji podatkowej, wzywano podatnika do uzupełnienia braków w terminie 7-dniowym. Po bezskutecznym upływie tego terminu odwołanie było zwracane podatnikowi (art. 113 §2 ww. ustawy)²¹⁶.

Jednocześnie ustawodawca w ramach art. 114 – ustawy Ordynacja podatkowa z 1934 r. wskazał, że na poparcie twierdzeń odwołania – podatnicy mogli w ramach przysługujących im uprawnień – składać wszelkie dowody pisemne, na własny koszt powoływać świadków i biegłych celem stwierdzenia ściśle określonych okoliczności oraz

²¹⁵ Zob. W. Runcewicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 1935, s. 325 – W ramach wskazanej instytucji kluczowym w sytuacji, gdy zarzuty dotyczyły strony faktycznej było powołanie środków dowodowych na stwierdzenie odmiennego stanu rzeczy.

²¹⁶ Dekretem Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 stycznia 1936 r. o zmianie ordynacji podatkowej (Dz.U. 1936 nr 3 poz. 13) – Prezydent Rzeczypospolitej zmienił art. 113 Ordynacji podatkowej z 1934 r., zapisując, że wyłącznie w sytuacji, jeżeli odwołanie nie zawiera wskazania środków dowodowych, wówczas wzywa się podatnika w ciągu 7 dni do uzupełnienia braków, ze skutkiem pozostawienia bez rozpatrzenia.

przedstawiać do przejrzania księgi handlowe, gospodarcze, zapiski, notatki, dokumenty, korespondencję itp. Z kolei zgodnie z art. 116 ww. ustawy – środek zaskarżenia w postaci złożonego odwołania mógł być cofnięty pisemnie lub ustnie przez oświadczenie do protokołu. Jednocześnie jednak należało mieć na uwadze, że w ramach procedury cofnięcia odwołania, przesłanego już do instancji odwoławczej, wymagana była zgoda instancji odwoławczej, a skutek prawny w postaci umorzenia postępowania odwoławczego – następował dopiero z chwilą zawiadomienia podatnika o postanowieniu tej władzy. Kolejno ustawodawca w ramach przedmiotowej ustawy wskazał, że odwołanie wniesione po terminie, bez uzasadnienia opóźnienia, władza wymiarowa pozostawiała bez rozpatrzenia, zawiadamiając o tym podatnika (art. 117 §1 ww. ustawy).

Przechodząc natomiast do uprawnień urzędów skarbowych w zakresie instytucji odwołań – ustawodawca w ramach art. 118 Ordynacji podatkowej z 1934 r. wskazał, że – urzędom skarbowym służyło prawo rozstrzygania odwołania od wymiarów podatków w przypadkach, gdy w wyniku uznania odwołania w całości lub w części za zasadne zmniejszenie podatku nie przekroczy 300 zł (art. 118 §1 ww. ustawy). Jednocześnie jak podkreślano – rzeczony uprawnienie nie dotyczyło odwołań w sprawie świadectw przemysłowych (art. 118 §2 ww. ustawy). Ponadto, co warte podkreślenia – od wydania przedmiotowego orzeczenia przysługiwało podatnikowi prawo wniesienia odwołania w ciągu 14 dni po otrzymaniu orzeczenia do władzy odwoławczej II instancji (art. 118 §3 ww. ustawy). Z kolei Minister Skarbu na mocy przyznanych mu uprawnień – mógł zmieniać granice uprawnień urzędów skarbowych w postępowaniu odwoławczym w odniesieniu do wszystkich lub niektórych tylko podatków oraz ustanawiać dla poszczególnych okręgów wymiarowych szerszy lub węższy zakres tych uprawnień (art. 118 §4 ww. ustawy).

Przechodząc natomiast do obowiązków władzy wymiarowej w postępowaniu odwoławczym należy wskazać, że zgodnie z art. 119 przedmiotowego aktu prawnego - władza wymiarowa zgodnie z przyjętymi założeniami miała badać konkretne zarzuty podniesione w odwołaniu, a także oceniać przedstawione dowody. Ponadto, władza wymiarowa mogła również skorzystać z przysługujących jej uprawnień w postaci – możliwości przesłuchiwania świadków i biegłych powołanych przez podatnika na konkretne okoliczności, przeprowadzania uzupełniającego dochodzenia, a także usuwania istotnych wadliwości postępowania. Natomiast w ramach określonych obowiązków władza

wymiarowa musiała przysłać odwołanie do instancji odwoławczej ze swoim wnioskiem, dołączając przy tym zgromadzone w sprawie akta wymiarowe.

Należy również odnieść się do kwestii sfery uprawnień i obowiązków – władzy odwoławczej, która korzystała z tych samych praw, jakie służą władzy wymiarowej (art. 120 – Ordynacji podatkowej z 1934 r.). Stosownie, bowiem do regulacji zawartej w art. 121 ww. ustawy – jeżeli władza odwoławcza, rozpatrując odwołanie podatnika, stwierdziła na podstawie akt wymiarowych wadliwość postępowania wymiarowego, wówczas następował zwrot przedmiotowego odwołania władzy wymiarowej celem usunięcia braków postępowania wymiarowego. Jednocześnie należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 122 §1 przywołanej ustawy – przy rozstrzyganiu odwołań władza odwoławcza nie była związana ani orzeczeniem władzy wymiarowej, ani też wnioskiem tejże władzy. Istotnie zatem władza odwoławcza mogła w oparciu o przysługujące jej uprawnienia odrzucić wniesione odwołanie bądź dokonać zmiany zaskarżonego rozstrzygnięcia. Natomiast w sytuacji, gdy jednak władza odwoławcza doszła do przekonania, że wymiaru podatku dokonano w kwocie za niskiej, wówczas, nie rozstrzygając ostatecznie odwołania, zwracała sprawę I instancji celem dokonania uzupełniającego wymiaru podatku – stosownie do art. 122 §1 ww. ustawy. Istotnie jednak wobec wydania przez władzę odwoławczą – orzeczenia nieuwzględniającego całkowicie lub częściowo odwołania ów władza, w odpowiedzi na konkretne zarzuty odwołania, zobowiązana była podać do wiadomości podatnika faktyczne i prawne motywy orzeczenia (art. 123 – Ordynacji podatkowej z 1934 r.). Należało mieć jednak na uwadze, że stosownie do art. 124 ww. ustawy – od orzeczenia komisji odwoławczej służyło zarówno podatnikowi, jak i przewodniczącemu komisji odwoławczej – prawo wniesienia w terminie dwumiesięcznym skargi do Najwyższego Trybunału Administracyjnego, podobnie jak w przypadku innych orzeczeń wydanych w II instancji.

Kończąc rozważania w zakresie funkcjonowania przedmiotowej ustawy należy niewątpliwie podkreślić, że Ordynacja podatkowa z 1934 r. nie przetrwała jako akt prawny długiego okresu kończąc swoje obowiązywanie w roku 1946 r. – głównie z uwagi na brak dostosowania do nowych realiów funkcjonowania gospodarki o charakterze socjalistycznym z czym należało się zmierzyć po II wojnie światowej.

Kolejnym aktem prawnym na który również należy zwrócić uwagę jest – dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym²¹⁷, który stanowił ówczasie jeden z trzech wprowadzonych przez rząd dekretów, których wprowadzenie niewątpliwie zapoczątkowało swoistego rodzaju proces dekodyfikacji ogólnego prawa podatkowego²¹⁸. Istotnie, bowiem poza wskazanym dekretem dotyczącym problematyki postępowań podatkowych, zdecydowano się na wprowadzenie dekretu z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych²¹⁹ oraz dekretu z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe²²⁰²²¹.

Przechodząc zatem do przedmiotowego dekretu w obszarze postępowań podatkowych – z punktu widzenia podjętych rozważań należy wskazać, że ustawodawca odpowiednio w art. 26 oraz art. 145 określił elementy formalne jakie powinno *de facto* spełniać odwołanie, a zatem powinno ono:

- być składane na piśmie za pośrednictwem tej władzy, która przedmiotową decyzję wydała;
- wskazywać władzę podatkową do której jest kierowane;
- przedstawiać imię i nazwisko oraz adres wnoszącego odwołanie;
- wskazywać decyzję, której wydania, zmiany lub uchylecia wnoszący domaga się;
- zawierać konkretne zarzuty przeciw decyzji;
- wskazywać w jakim kierunku żąda się zmiany decyzji;
- wskazywać jakie środki dowodowe mają dać władzy podatkowej możliwość stwierdzenia prawdziwości przytoczonych w odwołaniu twierdzeń;
- określać datę;
- zawierać podpis;

²¹⁷ Dz.U. z 1946 r. Nr 27, poz. 174.

²¹⁸ Podkreślenia wymaga, że doszło do oddzielenia przepisów o postępowaniu podatkowym od unormowań regulujących problematykę zobowiązań podatkowych w ten sposób, że regulacje odnoszące się do zobowiązań podatkowych uregulowano w Dekrecie z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. 1946 nr 27 poz. 173), przy czym dekret ten został stosunkowo szybko uchylony, a jego miejsce zajął dekret o tej samej nazwie z dnia 26 października 1950 r. (Dz.U. 1950 Nr 49 poz. 452).

²¹⁹ Dz.U. z 1946 r. Nr 27, poz. 173.

²²⁰ Dz.U. z 1947 r. Nr 32, poz. 140.

²²¹ Wskazany dekret został następnie w drodze legislacji zastąpiony ustawą karno skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r. (Dz.U. 1960 nr 21 poz. 123), a następnie w wyniku licznych nowelizacji ów problematyka została ostatecznie skodyfikowana w ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. 1999 Nr 83, poz. 930).

- wymieniać załączniki do pisma głównego.

W dekrete o postępowaniu podatkowym – ustawodawca wskazał również, że tak naprawdę pomimo spełnienia warunków formalnych, organ odwoławczy zgodnie z art. 146 – nie musiał brać pod uwagę okoliczności ani środków dowodowych przytoczonych w złożonym odwołaniu, jeżeli:

- przedmiotowe okoliczności powstały już po wydaniu decyzji w pierwszej instancji;
- strona obowiązana była do przedstawienia dowodów lub wyjaśnień w postępowaniu przed niższą instancją, a przedstawia je dopiero w postępowaniu odwoławczym, chyba, że strona złożyła usprawiedliwienie zwłoki, które organ finansowy uznał za wystarczające;
- przytoczone przez stronę okoliczności nienależące do tych, które organ finansowy powinien z urzędu uwzględniać, pozostają w sprzeczności ze stanowiskiem poprzednio przez stronę zajęтым, a strona nie usprawiedliwi tej sprzeczności;
- nowe twierdzenia mają na celu oczywiście przewleczenie sprawy;
- strona występuje z wnioskami, które prowadzą do zupełnie nowej pod względem prawnym sprawy albo dotyczą zupełnie innego żądania aniżeli to, o którym poprzednia instancja rozstrzygała.

Powyższe unormowania należy również odnieść do art. 141 ust. 1 ww. dekretu, w ramach, którego postanowiono, że od decyzji głównej wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji bezpośrednio wyższej. Natomiast zgodnie z ust. 2 – w sytuacji, gdy wykonanie zobowiązania podatkowego następowało za pośrednictwem płatnika, podatnik miał prawo skorzystać z przysługujących mu uprawnień i w tym zakresie wnieść do organu finansowego pierwszej instancji, w ciągu miesiąca od daty pobrania podatku przez płatnika, podanie o sprostowanie dokonanego niesłusznie pobrania – mając jednocześnie na uwadze, że od decyzji wydanej w zakresie złożonego podania przysługuje podatnikowi prawo wniesienia odwołania. Istotnie na mocy art. 142 ust. 1 ww. dekretu – odwołanie podatnik mógł wnieść w ciągu miesiąca po ogłoszeniu lub doręczeniu decyzji. Analogicznie w ust. 2 tegoż artykułu ustawodawca wskazał, że w przypadku śmierci strony przed upływem terminu do wniesienia odwołania – jej

spadkobiercy bądź kurator spadku mógł w terminie miesiąca od chwili przyjęcia spadku lub ustanowienia kuratora wnieść przedmiotowe odwołanie.

Jednocześnie w art. 144 ów dekretu uregulowano kwestię przekazywania ustnych informacji o podstawach opodatkowania wskazując, że na żądanie strony przed upływem terminu do wniesienia środka odwoławczego – organ finansowy powinien udzielić tychże informacji. Ponadto, powinien on wobec pisemnej prośby wniesionej przez stronę udzielić jej pisemnego uzasadnienia podstawy opodatkowania a także wysokości ustalonego zobowiązania podatkowego, w terminie tygodnia od wniesienia ów prośby. Było to o tyle istotne, bowiem wniesienie prośby powodowało zgodnie z ust. 3 art. 144 przedmiotowego dekretu – zawieszenie biegu terminu do wniesienia odwołania do dnia, w którym uzasadnienie zostało doręczone. Przechodząc natomiast do kwestii określonych zadań realizowanych przez władzę podatkową podkreślenia wymaga, że w oparciu o art. 147 dekretu o postępowaniu podatkowym to organ finansowy pierwszej instancji miał za zadanie po pierwsze badać konkretne zarzuty a także środki dowodowe wskazane w środku odwoławczym. Po drugie ów organ miał również możliwość w zależności od uzasadnionych potrzeb uzupełniać postępowanie wyjaśniające. Po trzecie to również ten organ posiadał uprawnienie w zakresie usuwania istotnych wadliwości postępowania.

Końcowo należy wskazać, że to właśnie organ finansowy pierwszej instancji przesyłał środek odwoławczy organowi finansowemu drugiej instancji ze swoim wnioskiem, dołączając akta sprawy. Podkreślenia przy tym wymaga, że gdy w ocenie organu finansowego pierwszej instancji wniesione odwołanie zasługiwało w całości lub w części na uwzględnienie, mógł sam korzystając z przysługujących mu uprawnień nadanych rozporządzeniem Ministra Finansów – zmienić swoją decyzję (art. 148 ust. 1 dekretu o postępowaniu podatkowym). Organ finansowy pierwszej instancji mógł oczywiście również wydać decyzję utrzymującą w mocy zaskarżoną decyzję, niemniej jednak wówczas strona mogła żądać w ciągu dwóch tygodni od dnia otrzymania decyzji, aby jej odwołanie została rozpatrzona przez władzę podatkową drugiej instancji (art. 148 ust. 2 dekretu o postępowaniu podatkowym).

Przy czym należy mieć na uwadze fakt, że wniesienie odwołania zgodnie z art. 149 ust. 1 przedmiotowego dekretu nie wstrzymywało wykonania decyzji. Choć zgodnie z ust. 2 wówczas organ finansowy mógł skorzystać z przysługujących mu uprawnień

i wstrzymać w całości lub w części wykonanie decyzji, jeżeli było to wskazane ze względu na ważny interes strony²²². Podkreślenia wymaga również, że w oparciu o art. 152 dekretu o postępowaniu podatkowym – przy rozstrzygnięciu wniesionego odwołania, organ finansowy drugiej instancji nie był związany ustaleniami organu finansowego pierwszej instancji, istotnie zatem mógł on oddalić odwołanie bądź zmienić zaskarżoną decyzję. Jednocześnie w sytuacji, gdy rozpatrując wniesione odwołanie organ finansowy drugiej instancji stwierdził, że zobowiązanie podatkowe ustalono w kwocie za niskiej, wówczas nie rozstrzygając odwołania, zwracał sprawę organowi finansowemu pierwszej instancji celem dokonania uzupełniającego ustalenia zobowiązania podatkowego (uzupełniającego wymiaru).

Natomiast zgodnie z ust. 3 art. 152 ww. dekretu, w sytuacji podwyższenia podatku należało wydać nową decyzję z wezwaniem do zapłaty różnicy podatku. Od tej decyzji służyło stronie prawo wniesienia odwołania, a w sytuacji, gdy takie odwołanie zostało już wniesione należało wówczas rozpatrywać je łącznie z pierwotnym odwołaniem, w przeciwnym razie uprzednio wniesione odwołanie podlegało rozpatrzeniu o tyle, o ile zawarte w nim zarzuty nie zostały przesądzone przez uzupełniający wymiar. Co jednak niezwykle ważne a zarazem stanowiące w ocenie Autora największy problem i zarzut ów regulacji związanych ze stosowaniem instytucji odwołania rozstrzygnięć podatkowych w oparciu o funkcjonujący wówczas dekret o postępowaniu podatkowym z dnia 16 maja 1946 r. to w ślad za prof. Sławomirem Presnarowiczem – fakt, że **wydawane w tamtym okresie decyzje ostateczne nie mogły być zaskarżane ani do sądów administracyjnych, ani do sądów powszechnych, gdyż obowiązujące w latach 1945–1980 przepisy prawa nie przewidywały sądowej ochrony prawnej dla podmiotów prawa podatkowego**²²³.

Istotnie analizowany dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym obowiązywał do dnia 31 grudnia 1980 r., co wynikało z faktu, że począwszy od 1981 r. do regulacji odnoszących się do postępowania podatkowego²²⁴ zaczęto stosować znowelizowane przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania

²²² L. Kurowski, M. Weralski, *Prawo finansowe*, Warszawa 1970, s. 332.

²²³ S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 27.

²²⁴ Na mocy ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 1980 nr 4 poz. 8).

administracyjnego²²⁵. Podkreślić przy tym należy, że zdaniem chociażby prof. Cezarego Kosikowskiego – przedmiotowe rozszerzenie zakresu przepisów kodeksu postępowania administracyjnego na postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych nie miało charakteru pełnego²²⁶. Jednocześnie w ślad za prof. Ryszardem Mastalskim należy podkreślić, że tak naprawdę **rodzaj spraw rozstrzyganych w postępowaniu podatkowym i ich złożoność a także charakter, wymagał unormowania instytucji procesowych odmiennie od przyjętej w zakresie ogólnego postępowania administracyjnego**²²⁷²²⁸.

Wskazać również należy, że wówczas weszła w życie ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych²²⁹, która uchyliła przedmiotowy dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych²³⁰ i która to ustawa miała stanowić swoistego rodzaju uzupełnienie regulacji odnoszących się do poszczególnych podatków, mając na uwadze, że poza jej zakresem pozostawała oczywiście procedura podatkowa, co z kolei spowodowało, że nie sposób było uznać, że w jakikolwiek sposób mieliśmy do czynienia z aktem, który w kompleksowy sposób ponownie regulowałby ogólne prawo podatkowe. Następnie w dniu 29 grudnia 1982 r. uchwalono ustawę o urzędzie Ministra Finansów oraz o urzędach i izbach skarbowych²³¹²³² i to właśnie zgodnie z założeniami wskazanej ustawy na czele tworzonych urzędów skarbowych stał naczelnik urzędu skarbowego a na czele izb skarbowych – dyrektor izby skarbowej. Należy przy tym mieć na uwadze, że przy izbach skarbowych funkcjonowały również tzw. podatkowe komisje

²²⁵ Dz.U. 1960 nr 30 poz. 168.

²²⁶ C. Kosikowski, *Zakres stosowania kodeksu postępowania administracyjnego w rozstrzyganiu indywidualnych spraw z dziedziny finansów* (w:) *Zagadnienia proceduralne w administracji*, K. Podgórski (red.), Katowice 1984, s. 84.

²²⁷ R. Mastalski, *Ustalenie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973, s. 12 i nast.

²²⁸ Przykładowo należy wskazać, że niektóre regulacje zawarte w przepisach działu I i II nie mogły być stosowane w sprawach podatkowych (np. wymogi formalne odwołania) lub też należało stosować je ze zmianami i uzupełnieniami (np. dopuszczalność weryfikacji decyzji w trybie art. 177).

²²⁹ Dz.U. 1980 Nr 27, poz. 111 ze zm.

²³⁰ Wskazana ustawa w głównej mierze recypowała m.in. instytucje i określenia dekretu o zobowiązaniach podatkowych czy definicje prawne właściwe odnoszące się do podatków zawarte w dekreście o postępowaniu podatkowym, które nie weszły do przepisów znowelizowanej ustawy Kodeksu postępowania administracyjnego.

²³¹ Dz.U. 1982 Nr 45, poz. 289 ze zm.

²³² Zgodnie z przedmiotową ustawą – Minister Finansów pełnił rolę naczelnego organu administracji państwowej w zakresie spraw finansowych państwa.

odwoławcze²³³, które pełniąc rolę organów odwoławczych II instancji działały, jak wskazywał prof. Ryszard Mastalski – jako organy społeczno-zawodowe realizując tym samym niejako udział obywateli w postępowaniu odwoławczym²³⁴.

Niewątpliwie czynnik ludzki sprawił również, że z uwagi na zachodzące w Polsce zmiany ustrojowe od 1990 r. właściwym organem w sprawach podatków i opłat lokalnych stał się wójt, burmistrz, prezydent miasta, zaś organem odwoławczym – kolegia odwoławcze, co sprawiło, że powstała odrębna samorządowa struktura organów podatkowych²³⁵²³⁶. Ponadto, z uwagi na występujące zmiany w strukturze organów podatkowych – konieczne okazało się wprowadzenie zmian w ustawie – Kodeks postępowania administracyjnego, zwłaszcza wobec sygnalizowanych różnic występujących pomiędzy procedurą podatkową a ogólnym postępowaniem podatkowym na co uwagę zwracał chociażby prof. Ryszard Mastalski²³⁷²³⁸.

Co jednak kluczowe z punktu widzenia zarówno ujętej w temacie problematyki obrony praw podatników jak i kontroli regulacji prawnej stosowania środków zaskarżenia decyzji to bez wątpienia fakt utworzenia w oparciu o ustawę z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania

²³³ Funkcjonowanie wskazanych podmiotów miało swoje umocowanie prawne w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych, natomiast szczegóły odnoszące się do ich funkcjonowania określono w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 20 września 1982 r. w sprawie zakresu działania, składu osobowego, trybu powoływania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych (Dz.U. 1982 Nr 30, poz. 212). W ich właściwości pozostały sprawy z zakresu podatku obrotowego a także podatku dochodowego od osób fizycznych od niektórych rodzajów przychodów.

²³⁴ R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe* (w:) *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, M. Weralski (red.), Wrocław 1985, s. 224 i n.

²³⁵ Utworzenie wskazanej struktury lokalnych organów podatkowych miało swoje podstawy prawne odpowiednio w art. 39 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. 1990 Nr 16, poz. 95) jak i na mocy ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. 1994 Nr 122, poz. 593).

²³⁶ Jak zostało wskazane na początku monografii przedmiotem badań pozostają jedynie decyzje wydawane przez organy KAS, a zatem poza przedmiotem zainteresowań badawczych Autora pozostają decyzje wydawane przez lokalne organy podatkowe stąd też brak szerszego omówienia problematyki funkcjonowania tychże podmiotów w systemie podatkowym.

²³⁷ R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne*, (w:) *Kodeks postępowania administracyjnego po nowelizacji*, Warszawa 1980, s. 205–216.

²³⁸ Należy wskazać, że prof. Ryszard Mastalski podkreślał, że w myśl art. 11 k.p.a. postępowanie administracyjne (podatkowe) było dwuinstancyjne. Natomiast w postępowaniu podatkowym istnieje możliwość dwukrotnego merytorycznego rozpatrzenia sprawy. Przy czym organ odwoławczy nie jest związany ani ustaleniami poczynionymi przez organ odwoławczy, ani wnioskami i żądaniami sprecyzowanymi w odwołaniu (R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, op. cit., s. 258–259).

administracyjnego – instytucji Naczelnego Sądu Administracyjnego z siedzibą w Warszawie wraz z ośrodkami zamiejscowymi – odpowiedzialnego za sądową kontrolę decyzji administracyjnych, trafiających do sądu na skutek skarg złożonych przez skarżących. Wskazać również należy, że proces transformacji systemu podatkowego po roku 1990 r. a także ciągły brak uporządkowania oraz scalenia przepisów prawa podatkowego w jednym akcie prawnym sprawił, że podjęto decyzje o kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego – tworząc tym samym wciąż aktualnie obowiązującą ustawę – Ordynacja podatkowa, która została uchwalona przez Sejm w dniu 29 sierpnia 1997 r. a zaczęła obowiązywać od 1 stycznia 1998 r. Podkreślenia przy tym wymaga, że **już wówczas projekt tego aktu prawnego był krytykowany głównie ze względu na zmodyfikowanie instytucji zobowiązań podatkowych, jak również ze względu na dekodyfikację postępowania administracyjnego**²³⁹. Wobec powyższego to właśnie w ustawie – Ordynacja podatkowa zawiera się aktualnie obowiązująca instytucja odwołania²⁴⁰ w oparciu o którą podatnik może domagać się weryfikacji wydanej wobec Niego decyzji podatkowej, co w dalszej części zostanie poddane szczegółowej analizie prawnej.

W ocenie Autora ważne jest również podkreślenie, że uprawnienie polegające na możliwości skorzystania przez stronę z zaskarżenia odpowiednio czy to decyzji czy orzeczenia wydanego w pierwszej instancji²⁴¹ znalazło swój wyraz także w obowiązującej Konstytucji RP²⁴², o czym stanowi art. 78 wskazujący, że „*Każda ze stron ma prawo do zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji*”, natomiast „*Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa*”. Regulacja ta odnosi się bowiem do istnienia określonych środków prawnych, których stosowanie ma na celu możliwość uruchomienia przez stronę – procedury weryfikacji podjętego w pierwszej instancji rozstrzygnięcia czy

²³⁹ S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 27.

²⁴⁰ Instytucja odwołania została uregulowana w rozdziale 15 o.p.

²⁴¹ W ramach dysertacji jako środek zaskarżenia decyzji będzie również analizowana instytucja skargi do sądu administracyjnego a także skarga kasacyjna na wyrok sądu administracyjnego – by w ten sposób w sposób kompleksowy przedstawić możliwe instrumenty po które może sięgnąć podatnik w ramach stworzonego systemu ochrony prawnej.

²⁴² Zgodnie z art. 78 Konstytucji RP – „*Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia decyzji i orzeczeń wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżenia określa ustawa*”.

to w postępowaniu sądowym czy administracyjnym. Wskazane prawo podlega również ochronie w ramach tzw. skargi konstytucyjnej (zob. wyrok TK – P 8/04²⁴³)²⁴⁴.

Co więcej w art. 78 Konstytucji RP jest również niewątpliwie przykładem reakcji na ewentualne naruszenia praw jednostki czy to przez organ czy sąd w ramach wydawanych rozstrzygnięć na etapie wcześniejszego postępowania²⁴⁵. W ramach wskazanej materii dostrzec można zatem zarówno elementy, które określają prawo zaskarżenia w toku instancji administracyjnej²⁴⁶ a zatem przewidziana jest tam oczywiście sama możliwość wniesienia odwołania co ma odpowiadać w swoim założeniu formie weryfikacji decyzji w toku instancji administracyjnej, ale również zawarta jest tam kwestia podmiotu²⁴⁷, który ma prawo wnieść takie odwołanie oraz to, że zasada dwuinstancyjności odnosi się do decyzji administracyjnych wydanych i doręczonych nieostatecznych²⁴⁸. Istotnie zatem przytaczana materia konstytucyjna – nie tylko w ocenie Autora stanowi przykład gwarancji procesowej, lecz również zabezpiecza interesy zainteresowanych stron, co do ich materialnych uprawnień wywodzonych z określonych podstaw prawnych, dążąc do zapewnienia prawidłowej realizacji obowiązków nałożonych na organy państwa. Działania te niewątpliwie zatem powinny dążyć do zapewnienia stronom coraz do wyższych standardów w zakresie rzetelności postępowań prowadzonych przez organy.

Słusznie również w ocenie Autora wskazał Sąd Najwyższy, że *„Konstytucyjna gwarancja zaskarżalności, przez wymuszenie istnienia systemu kontroli rozstrzygnięć, pośrednio realizuje także inne cele, którym służy tego rodzaju system. Pozwala on stronom*

²⁴³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2004 r., sygn. P 8/04 (Dz. U. Nr 232, poz. 2338).

²⁴⁴ M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, LEX/el. 2021, art. 78.

²⁴⁵ Regulacja swoim zakresem odnosi się również do kwestii zaskarżalności w odniesieniu do niedewolutywnych środków prawnych, które będą przedmiotem rozważań Autora na etapie kolejnych rozdziałów. Mając jednak na uwadze, że przykładowo w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2012 r. sygn. TK – K 36/09 – Trybunał zajął stanowisko zgodnie z którym środki dewolutywne i suspensywne w większym stopniu gwarantują realizację zasady zaskarżalności.

²⁴⁶ B. Adamiak, *Konstytucyjna zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego* (w:) *Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym*, red. C. Martysz, A. Matan, Kraków 2005, s. 25.

²⁴⁷ Prawo wniesienia odwołania posiada wyłącznie strona (zindywidualizowanego podmiotowo i przedmiotowo) postępowania.

²⁴⁸ J. Brolik [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, J. Brolik, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2013, art. 220.

*postępowania w większym stopniu zinternalizować niekorzystne dla nich rozstrzygnięcie, zwiększa zaufanie do aparatu państwowego oraz oddziałuje prewencyjnie i stymulująco na rozstrzygnięcia organów niższego szczebla*²⁴⁹.

Końcowo należy jednak wskazać w ślad za prof. Mariuszem Boguszem, 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)*”²⁵⁰, dlatego też szczegółowe regulacje kształtujące uprawnienia podatników w zakresie zaskarżalności decyzji podatkowych znalazły swoje odzwierciedlenie w przepisach ustawy – Ordynacja podatkowa, a ich szczegółowa analiza będzie stanowiła przedmiot dalszych rozważań Autora.

Ukazując podstawy prawne obowiązywania aktualnie instytucji odwołania nie sposób również nie wskazać na międzynarodowy porządek prawny, a zwłaszcza przytaczaną już tzw. zasadę prawa do skutecznego środka odwoławczego, która znalazła swój wyraz w art. 13 EKPC. Podkreślenia przy tym wymaga w ślad za prof. Zbigniewem Kmiecikiem, że opierając się na wskazanej zasadzie należy mieć na uwadze, że to jakie konkretnie środki ochrony praw i wolności uprzednio wskazane w EKPC zostaną uregulowane w porządku krajowym danego państwa – pozostawiono tak naprawdę krajowemu ustawodawcy a także praktyce²⁵¹. Istotnie zatem kluczowe będzie skupienie się na aspekcie skuteczności środka odwoławczego a także rozpoznania środka odwoławczego przez właściwy ku temu organ państwowy. W tym zakresie konieczne wydaje się wskazanie, że owa kwestia skuteczności środka odwoławczego stanowiła już (z uwagi na swoją istotność biorąc pod uwagę chęć zapewnienia adresatom skutecznej ochrony) – przedmiot rozważań Trybunału²⁵², co wynika chociażby z jego stanowiska zgodnie z którym wskazany środek – *"nie oznacza środka, co do którego istnieje pewność, że*

²⁴⁹ Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 21 września 2021 r. sygn. I NSNc 78/20.

²⁵⁰ M. Bogusz, *Zasada dwuinstancyjności a zasada zaskarżalności rozstrzygnięć wydawanych w postępowaniu administracyjnym w pierwszej instancji (uwagi na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego)*, GSP 2017, nr 2, s. 661-668.

²⁵¹ Z. Kmiecik, *Rozdział I Modele zaskarżania decyzji w administracyjnym trybie odwoławczym* [w:] *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011.

²⁵² Europejski Trybunał Praw Człowieka.

przyniesie rezultat dla skarżącego, ale zwyczajnie każdy dostępny środek odwoławczy do organu państwowego właściwego dla rozpatrzenia meritum skargi"²⁵³.

Ponadto, należy mieć na uwadze, że w ocenie Trybunału – istnienie krajowych środków odwoławczych powinno być "wystarczająco pewne", zarówno w teorii, jak i w praktyce, bowiem w przeciwnym wypadku byłyby one - zdaniem Trybunału - obciążone brakiem "wymaganej dostępności i skuteczności"²⁵⁴. Dlatego też, wydaje się, że Trybunał mając na uwadze regulacje zawartą w art. 13 EKPC – wysunął wniosek sprowadzający się do stwierdzenia, że uprawnienie do środka odwoławczego sprowadza się do zapewnienia określonego poziomu skuteczności, co będzie stanowiło przedmiot dalszych badań w dysertacji.

²⁵³ Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 23 października 2001 r., w sprawie Beller v. Poland, skarga o nr 51837/99, LEX nr 49835.

²⁵⁴ Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 28 maja 2002 r. w sprawie Urbańczyk v. Poland, skarga o nr 33777/96, LEX nr 55263.

2. Instytucja odwołania dewolutywnego

Instytucja odwołania stanowi przykład podstawowego i zwyczajnego środka prawnego zaskarżenia nieostatecznej decyzji organu podatkowego²⁵⁵ z którego może skorzystać legitymowany podmiot²⁵⁶. Odwołanie stanowi również jedną z głównych gwarancji procesowych, które w swoim zamierzeniu mają przede wszystkim zabezpieczać interes prawny podatnika²⁵⁷. Postępowanie zaś w tym zakresie sprowadza się do ponownego rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej (podatkowej), która była już przedmiotem rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji. Nie ulega również wątpliwości, że to właśnie odwołanie służy organom podatkowym do pewnego rodzaju weryfikacji i selekcji zarzutów stawianym im, zanim rozpocznie się ewentualna droga sądowa. Wśród zaś celów tejże instytucji wskazuje się kasację lub reformację rozstrzygnięcia administracyjnego (decyzji)²⁵⁸.

Niewątpliwie zatem skorzystanie przez podatnika z instytucji odwołania prowadzi do uruchomienia trybu postępowania odwoławczego, które jest odpowiedzią organu na swoistego rodzaju skargę podatnika²⁵⁹. W tym zakresie organ odwoławczy nie może działać z urzędu. Jedyne, bowiem czynność strony, którą jest wniesienie odwołania, sprawia, że organ wyższego stopnia może korzystać z uprawnień, jakie są przewidziane dla organu odwoławczego²⁶⁰. To właśnie strona może poprzez wniesione odwołanie kwestionować zarówno legalność jak i zasadność wydanej wobec Niej decyzji podatkowej. Jak słusznie wskazał prof. Zbigniew Kmiecik należy mieć na uwadze, że skorzystanie z prawa do odwołania zależy jedynie od woli strony co przejawia się w zasadzie pełnej rozporządzalności tym prawem²⁶¹.

²⁵⁵ Instytucja odwołania w sprawach podatkowych została unormowana w art. 220-235 o.p.

²⁵⁶ Kwestię podmiotu legitymowanego reguluje art. 133 o.p.

²⁵⁷ M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżanie decyzji podatkowej. Komentarz praktyczny z orzecnictwem*, Warszawa 2014, Wydawnictwo C.H. Beck, s. 132.

²⁵⁸ H. Dzwonkowski [w:] A. Huchla, C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2003, art. 220.

²⁵⁹ H. Filipezyk, *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego a zmiana materialnoprawnej podstawy decyzji wymiarowej*, PUG 2021, nr 7, s. 8-18.

²⁶⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 maja 1984 r., sygn. akt II SA 2048/83.

²⁶¹ Z. Kmiecik, *8. Granice rozporządzania przez stronę prawem do odwołania* [w:] *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011.

Dokonując zatem rozważań w kwestii odwołania wniesionego przez podatnika należy odnieść się niewątpliwie do zasady dwuinstancyjności²⁶², która jest wyrazem realizacji konstytucyjnego prawa do obrony podatnika na gruncie postępowania podatkowego. Podkreślenia wymaga zatem ponownie, że dwuinstancyjność postępowania jest wyrazem prawa do obrony. Podatnik wnosząc odwołanie wymaga by organ odwoławczy przede wszystkim wydał rozstrzygnięcie merytoryczne, a nie jedynie dokonał formalnej kontroli decyzji czy rozpatrzył zasadność argumentów organu I instancji²⁶³. Jednocześnie należy podkreślić, że wskazana regulacja nie ogranicza prawa do wniesienia odwołania od decyzji negatywnych dla strony. Odwołanie może więc dotyczyć zarówno decyzji negatywnych, jak i pozytywnych dla odwołującego się²⁶⁴. Należy również podkreślić, że to właśnie naruszenie zasady dwuinstancyjności sprawia, że należy to oceniać w kontekście rażącego naruszenia prawa z uwagi na ingerencje w podstawowe prawa jak również gwarancje procesowe obywatela²⁶⁵.

Przechodząc natomiast do zakresu stosowania samej instytucji odwołania należy wskazać, iż stwierdzenie, że jest to podstawowy środek zaskarżenia wynika przede wszystkim z zakresu stosowania decyzji administracyjnych, które mogą podlegać zaskarżeniu oraz niewątpliwie szerokich podstaw zaskarżenia, które umożliwiają stronie zarówno kwestionowanie legalności, jak i zasadności decyzji²⁶⁶. Konieczne z uwagi na model przedmiotowej dysertacji jest również dokonanie analizy w zakresie podstawowych cech wyróżniających odwołanie jako zwyczajny środek zaskarżenia, biorąc pod uwagę jego dewolutywność oraz suspensywność²⁶⁷. Wskazana dewolutywność jest postrzegana, bowiem jako sytuacja prawna w ramach, której na skutek wniesienia odwołania, dochodzi

²⁶² Zob. art. 220 o.p. – „§1. Od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji. §2. Właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia”.

²⁶³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 1996 r., sygn. akt SA/Wr 1996/95, ONSA 1997, nr 1, poz. 35.

²⁶⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 lipca 1992 r., sygn. akt SA/Wr 455/92, ONSA 1993/3, poz. 62.

²⁶⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 kwietnia 1989 r., sygn. akt II SA 1198/88, ONSA 1989, nr 1, poz. 36.

²⁶⁶ Z. Kmieciak, *Odwołanie w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 54 i n.

²⁶⁷ Przedmiotem rozważań w kolejnych częściach dysertacji jak to zostało wskazane już na wstępie pracy – będzie również ocena wprowadzenia i obowiązywania w poprzednich latach instytucji tzw. niedewolutywnego odwołania w ramach prowadzonych postępowań odwoławczych.

do przeniesienia rozpoznania sprawy z zakresu prawa podatkowego przed inny organ podatkowy wyższego stopnia.

Podkreślenia przy tym wymaga, że instytucja odwołania w postępowaniu podatkowym ma co do zasady charakter względnie dewolutywny²⁶⁸²⁶⁹ a zatem w ramach standardowego postępowania wniesione przez podatnika odwołanie wraz z aktami sprawy podlegać rozpatrzeniu przez właściwy organ podatkowy wyższego stopnia (art. 220 §2 o.p.). Oczywiście należy mieć na uwadze fakt, że organ I instancji może odstąpić od przekazania sprawy organowi podatkowemu wyższego stopnia, gdy uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości i w związku z tym wyda nową decyzję, którą uchyli lub zmieni decyzję zaskarżoną, od której również służy stronie odwołanie (art. 226 o.p.).

Natomiast wspomniana suspensywność odwołania dotyczy kwestii samej wykonalności danego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej bez względu na to, czy środek zaskarżenia jest, czy też nie jest dewolutywny²⁷⁰, w konsekwencji czego samo wniesienie odwołania wywołuje skutek bezwzględnie suspensywny. Dlatego też należy mieć na uwadze, że decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności (art. 239a o.p.).

I choć wydawać by się mogło, że skorzystanie z tego środka zaskarżenia powinno być dla strony jedynie łatwym warunkiem do spełnienia to już poprzez formalizm wymogów²⁷¹, które należy spełnić wnosząc odwołanie dostrzegalna jest uciążliwość tego narzędzia, której nie ma chociażby na gruncie ogólnego postępowania administracyjnego²⁷².

²⁶⁸ S. Presnarowicz (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 783.

²⁶⁹ Problematyka względnej dewolutywności bądź niedewolutywności będzie przedmiotem rozważań Autora w kolejnym podrozdziale z uwagi na obszerność zagadnienia i jego złożoność.

²⁷⁰ J. Brolik [w:] R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, J. Brolik, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2013, art. 220.

²⁷¹ Zob. art. 222 o.p. – „*Odwolanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie*”.

²⁷² Zob. art. 128 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572), dalej również: k.p.a. – „*Odwolanie nie wymaga szczegółowego uzasadnienia*”.

Przechodząc zatem do analizy chociażby w zakresie formułowanych zarzutów w odwołaniu – wskazuje się, że mają one być przedstawione w taki sposób, aby były one czytelne i zarazem konkretne a przede wszystkim były odpowiednio uargumentowane, aby wywrzeć wpływ chociażby w zakresie wymiaru podatku. Ponadto, w przypadku chęci wzruszenia podstawy ustaleń organu, który wydał zaskarżoną decyzję, przedmiotowe zarzuty powinny być sprecyzowane i poparte najlepiej niepodważalnym dowodami²⁷³. Natomiast w kwestii wymogu wskazania żądania będącego przedmiotem odwołania – tutaj również należy mieć na uwadze, że na przestrzeni lat można było często spotkać się ze stanowiskami sądów sprowadzających się do stwierdzenia, że wniesione odwołanie na gruncie sprawy podatkowej nie może być prostym wyrazem niezadowolenia z decyzji wydanej przez organ²⁷⁴.

Jednocześnie niestety **wskazany rygor konieczności zachowania określonych wymogów formalnych nie uległ zmianom z upływem lat**, co można dostrzec chociażby w orzeczeniu Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie, który wskazał, że *„przez «zarzuty przeciw decyzji», o których mowa w art. 222 o.p., należy rozumieć wskazania w odwołaniu uchybień, które uzasadniają żądanie sformułowane w odwołaniu. Podstawę zarzutów może stanowić, w szczególności, naruszenie prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe stosowanie, sprzeczność istotnych ustaleń z treścią zebranego materiału dowodowego lub inne naruszenie przepisów postępowania podatkowego, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy. Z kolei określenie istoty i zakresu żądania należy rozumieć jako obowiązek wnoszącego odwołanie wskazania tego, czy domaga się zmiany czy też uchylenia decyzji, oraz czy rozstrzygnięcie organu odwoławczego ma dotyczyć całej decyzji czy tylko jej części. Wreszcie wskazanie dowodów uzasadniających żądanie nakłada na stronę obowiązek przytoczenia w odwołaniu tych*

Wystarczy, jeżeli z odwołania wynika, że strona nie jest zadowolona z wydanej decyzji. Przepisy szczególne mogą ustalać inne wymogi co do treści odwołania”.

²⁷³ M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżanie decyzji podatkowej. Komentarz praktyczny z orzecnictwem*, Warszawa 2014, Wydawnictwo C.H. Beck, s. 194.

²⁷⁴ Przykładami takich rozstrzygnięć jest odpowiednio: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 7 maja 1993 r. sygn. SA/Po 2180/92; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 listopada 2008 r. sygn. I SA/Go 754/08; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 października 2009 r. sygn. II FSK 834/08 czy Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2016 r. sygn. II FSK 3399/14.

dowodów, które potwierdzają jej żądania i wnioski. Chodzi tu o te dowody, które składają się na materiał sprawy”²⁷⁵²⁷⁶.

Podkreślenia przy tym wymaga, że odmiennie w tym zakresie swoje stanowisko wyraża przykładowo prof. Zbigniew Kmieciak, który wskazuje, że dokonana przez Niego analiza spraw podatkowych, w których decyzję organu odwoławczego zaskarżono do sądu administracyjnego, nie potwierdza restrykcyjnej wykładni wymienionego przepisu. Zdaniem autora „świadczy ona raczej o rozstrzygnięciu pojawiających się wątpliwości na korzyść odwołującego się”²⁷⁷.

Istotnie jednak – w ocenie Autora – zarówno, jeśli chodzi o wymóg wskazania zarzutów przeciwko decyzji jak i konieczności określenia istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania – stanowią one tzw. obligatoryjne elementy środka zaskarżenia jakim jest odwołanie. Natomiast przedstawienie dowodów na poparcie swojego żądania należałoby uznać za przesłankę fakultatywną – głównie z uwagi na częsty brak możliwości przedstawienia dowodów, zwłaszcza gdy spór pomiędzy podatnikiem a organem sprowadza się do wykładni określonej materii przepisów prawa podatkowego w konkretnej sprawie²⁷⁸.

Przy czym chcąc uniknąć ewentualnych rozbieżności – zdaniem Autora **możliwe byłoby doprecyzowanie przez ustawodawcę wprost w ramach art. 222 o.p., iż jedynymi obligatoryjnymi elementami odwołania są odpowiednio sformułowane zarzuty przeciw decyzji a także przedstawienie określenia istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania, zwłaszcza, że jak to zostało już wyżej wskazane – przedstawienie dowodów uzasadniających określone żądanie w ramach odwołania nie jest niekiedy możliwe z uwagi na chociażby materię prawa podatkowego, która jest przedmiotem sporu.**

²⁷⁵ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 października 2019 r., sygn. I SA/Ol 514/19, LEX nr 2742290.

²⁷⁶ S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa*. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 222.

²⁷⁷ Z. Kmieciak, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 73.

²⁷⁸ Przykładowo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach w wyroku z dnia 6 marca 2014 r., sygn. I SA/Ke 37/14, LEX nr 1442914, stanął na stanowisku zgodnie z którym: „warunek przedstawienia dowodów nie ma charakteru obligatoryjnego, by odwołanie poddać rozpatrzeniu. Strona może bowiem kwestionować jedynie ocenę zebranych dowodów”.

Mając na uwadze powyższe, trudno zatem wyobrazić sobie sytuację, w której podatnik nie korzystający z pomocy profesjonalnego pełnomocnika – byłby w stanie sprostać stawianym przed Nim wymogom, zwłaszcza mając na uwadze złożoność materii prawa podatkowego, a zatem należy liczyć się z możliwymi błędami już na poziomie tworzeni pisma procesowego²⁷⁹, nie wspominając o ryzyku ograniczenia jego prawa do kontroli decyzji²⁸⁰. Oczywiście strona, która uchybiła wymogom formalnym ma również prawo uzupełnić wniesione odwołanie zawierające błędy w terminie 7 dni i owszem jest w tym zakresie pouczana przez organ, że w konsekwencji braku uzupełnienia wskazanych braków – zostanie wydane postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia bez możliwości wniesienia zażalenia²⁸¹. Tym nie mniej w ocenie Autora, ani termin ani tym bardziej jedynie lakoniczne wyjaśnienia organu poczynione w wezwaniu nie zagwarantują podatnikowi należytej ochrony, zwłaszcza, że złożoność materii prawa podatkowego również dla organów nastrocza problemów natury prawnej.

Istotnie zatem wydaje się, że jakiegokolwiek odformalizowanie korzystania ze zwykłego środka zaskarżenia jakim jest odwołanie, stanowić będzie w dalszym ciągu jedynie postulat, który nie jest uwzględniany przez normodawcę. Przy czym ten stan rzeczy w ocenie Autora jest i tak mniej krzywdzący w stosunku chociażby do chęci skorzystania przez podatnika z tzw. trybów nadzwyczajnych, co niewątpliwie dla swojej skuteczności wymaga zaistnienia jednej z enumeratywnie wskazanych przesłanek, co skutecznie zamyka podatnikom drogę w zakresie zaskarżalności niektórych z decyzji podatkowych²⁸².

Należy również mieć na uwadze, że korzystanie z instytucji odwołania może odnosić się zarówno, co do rozstrzygnięcia zaskarżonej decyzji jak i uzasadnienia, co wynika z faktu, że ustawodawca dopuszcza możliwość zaskarżenia jedynie części kwestionowanej decyzji podatkowej i choć regulacja zawarta w art. 220 o.p. nie stanowi

²⁷⁹ J. Brolik, *Jak uniknąć błędów w przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych*, JP 2010/2.

²⁸⁰ Naczelny Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 22 marca 2000 r. sygn. I SA/Ka 1729/98, MoPod 2000/11, s. 2, wskazał, że: „artykuł 222 o.p., jako przepis wyjątkowy, powinien być interpretowany w sposób ścisły. Wykładnia rozszerzająca prowadzi bowiem może do ograniczenia jednego z podstawowych praw procesowych strony postępowania podatkowego, jakim jest prawo do instancyjnej kontroli decyzji, a w konsekwencji – do kontroli sądowej”.

²⁸¹ Zgodnie z art. 228 § 1 pkt 3 o.p. – organ odwoławczy stwierdza w formie postanowienia pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222 o.p.

²⁸² Szczegółowe rozważania w zakresie stosowania przez podatników tzw. nadzwyczajnych trybów postępowania podatkowego zostaną poczynione w ramach III rozdziału niniejszej pracy.

wyraźnie o możliwości zaskarżenia tylko części orzeczenia, to jednak nie wprowadza również ograniczeń w zakresie prawa strony do wniesienia odwołania, co oznacza, że to strona decyduje o tym, czy i w jakim zakresie domaga się kontroli decyzji organu pierwszej instancji²⁸³. Nie ulega zatem wątpliwości, że strona w sytuacji, gdy decyzja zawiera wyodrębnione, samodzielne rozstrzygnięcia, ma więc prawo odwołać się od całej decyzji w części pozytywnej, a częściowo negatywnej. Istnieje ponadto możliwość by strona odwołała się od negatywnego rozstrzygnięcia, stanowiącego odrębną, samodzielną część decyzji, które nie wpływa na treść pozostałych rozstrzygnięć mogących samodzielnie funkcjonować w obrocie prawnym²⁸⁴.

W ocenie Autora należy również zwrócić uwagę na aspekt regulacji odnoszącej się do kwestii podmiotu, który rozpatruje odwołanie – bowiem zgodnie z art. 220 §2 w zw. z art. 13 §3 o.p. – „*właściwym do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia*”. Istotnie zatem co do zasady na skutek wniesionego przez podatnika odwołania²⁸⁵ – podmiotem właściwym do rozpoznania a także rozstrzygnięcia określonej sprawy staje się ów organ wyższego stopnia, zwany również organem odwoławczym. Wskazany mechanizm jest z perspektywy podatnika o tyle kluczowy, bowiem wówczas na organ odwoławczy nakłada się *de facto* obowiązek dwukrotnego przeprowadzenia zarówno postępowania wyjaśniającego w sprawie, jak również dwukrotnego ustalenia właściwego stanu faktycznego a także przeprowadzenia dwukrotnej wykładni przepisów prawa mających zastosowanie w sprawie.

Należy przy tym zgodzić się z prof. Bogumiłem Brzezińskim, że nie sposób uznać za wystarczające jedynie ustalenie, że w sprawie zapadły dwa rozstrzygnięcia dwóch organów podatkowych różnych stopni²⁸⁶. Istotnie wydaje się zatem słuszne stwierdzić, że organ odwoławczy – ma za zadanie nie tylko dokonać kontroli oraz weryfikacji w zakresie

²⁸³ Przykładowo jak wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi w wyroku z dnia 10 września 2013 r., sygn. I SA/Łd 393/13, LEX nr 1370375 – „*Skoro uruchomienie postępowania odwoławczego zależy od woli strony i może ona zaskarżyć decyzję organu pierwszej instancji w całości, to tym bardziej należy przyjąć, że jest uprawniona do żądania rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy w ograniczonym zakresie*”.

²⁸⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2011 r., sygn. II FSK 27/10, LEX nr 1081378.

²⁸⁵ Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 19 lutego 2016 r., sygn. I SA/Lu 888/15, LEX nr 2046159 – „*Źródłem kompetencji organu wyższego stopnia (organu odwoławczego) do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia danej sprawy może być akt woli strony postępowania urzeczywistniony złożonym przez nią odwołaniem*”.

²⁸⁶ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 20.

zaskarżonej decyzji, ale również dokonać ponownego rozstrzygnięcia w toczącej się sprawie podatkowej.

Powyższe rozważanie są o tyle istotne, że organy odwoławcze przekraczają swoje uprawnienia w tym zakresie na co uwagę w swoich stanowiskach zwraca chociażby Naczelny Sąd Administracyjny – wskazując odpowiednio, że *„Jeśli organ odwoławczy będzie w swoim rozstrzygnięciu powoływał się na okoliczności i ustalenia, które nie miały oparcia w ujawnionych dowodach przed pierwszą instancją, wykracza już poza zakres swoich uprawnień. Gdy organ odwoławczy w zasadniczy sposób zmienia ustalenia organu pierwszej instancji utrzymując przy tym decyzję w mocy, dochodzi do naruszenia zasady dwuinstancyjności, a przy tym naruszone zostaje prawo podatnika do obrony jego praw”*²⁸⁷.

Ponadto, Naczelny Sąd Administracyjny wskazuje również, że *„Gdy organ odwoławczy w swojej decyzji powołał się na okoliczności, które nie zostały ujawnione przez organ pierwszej instancji, w szczególności zgromadził całkiem nowe dowody, które nie były znane organowi pierwszej instancji, wówczas takie rozstrzygnięcie wykracza poza ramy dokonania swobodnej oceny całego materiału dowodowego w sprawie i pozbawiając podatnika rozstrzygnięcia przez jedną instancję narusza zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego”*²⁸⁸.

Jednocześnie zgodzić należy się z dr Krzysztofem Tesznerem, że to właśnie możliwość dwukrotnego rozstrzygnięcia tej samej sprawy stanowi istotę administracyjnego toku instancji, w żadnym bowiem razie nie należy utożsamiać jej z kontrolą zasadności twierdzeń postawionych w stosunku do orzeczenia organu I instancji²⁸⁹.

Mając na uwadze powyższe, a także świadomość co do możliwych złożonych stanów faktycznych, rozmiarów sporów na linii organ podatkowy – podatnik, długości

²⁸⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 2024 r., sygn. III FSK 1005/22, LEX nr 3749979.

²⁸⁸ *Ibidem*.

²⁸⁹ K. Teszner, 2.2. Dwuinstancyjność postępowania podatkowego jako element różnicujący organy podatkowe [w:] *Administracja podatkowa i kontrola skarbowa w Polsce*, Warszawa 2012.

trwania postępowań podatkowych a także braku nieomyślności urzędnika²⁹⁰, który *de facto* rozstrzyga w drodze decyzji o wniesionym przez podatnika odwołaniu, a także mając na uwadze chęć zapewnienia podatnikom w Polsce realizacji jak najwyższych standardów ochrony ich praw – być może należy rozważyć zmianę w obszarze funkcjonowania dotychczasowych organów odwoławczych. **Istotnie zatem być może w ocenie Autora – właściwym byłoby rozważenie sytuacji, w której – przy sprawach wymagających specjalistycznej wiedzy bądź sporów dotyczących należnego podatku przekraczającego przykładowo kwotę 1 miliona złotych – organy odwoławcze w ramach procedury podatkowej działałyby na wzór funkcjonujących obecnie organów wyższego stopnia jakimi są Samorządowe Kolegia Odwoławcze²⁹¹.**

Podkreślić przy tym wymaga, że wówczas o rozstrzygnięciu w zakresie wniesionego odwołania decydować mógłby organ orzekający składający się nie tylko z delegowanych urzędników ze strony organu podatkowego a także chociażby wybranych przedstawicieli samorządu doradców podatkowych, radców prawnych czy adwokatów. Taka zmiana mogłaby pozytywnie wpłynąć nie tylko na zapewnienie podatnikom wyższych standardów realizacji ich prawa do obrony – poczynając od społecznego przeświadczenia o wysokim stopniu ochrony, gdzie podatnik miałby poczucie, że jego sprawa zostanie poddana szczególnemu reżimowi prawnemu, poprzestając na merytorycznym aspekcie ze względu na fachowość zapadających rozstrzygnięć, co w konsekwencji mogłoby nawet doprowadzić do rzadszego korzystania przez podatników z uruchamiania trybu kontroli sądownoadministracyjnej na skutek wnoszonych skarg.

W ocenie Autora należy również zwrócić uwagę na regulację odnoszącą się do terminu wniesienia odwołania zgodnie, bowiem z art. 223 §2 o.p. „*Odwołanie wnosi się w terminie 14 dni od dnia doręczenia: 1) decyzji stronie albo 2) zawiadomienia spadkobierców, o którym mowa w art. 103 § 1 o.p.*”. Istotnie zatem podkreślenia wymaga, że termin wskazany w art. 223 §2 pkt 1 o.p. należy uznać za przykład tzw. terminu

²⁹⁰ W ocenie Autora mając na uwadze praktykę funkcjonowania organów odwoławczych w Polsce, sprowadza się ona do tego, że *de facto* określona sprawa, która jest procedowana przez właściwy organ odwoławczy na skutek wniesionego przez podatnika odwołania – jest przedmiotem czynności podejmowanych przez ów organ, który faktycznie „zleca” wykonanie tych czynności konkretnemu urzędnikowi/ewentualnie dwóm, choć formalnie decyzja wydawana jest przez właściwy organ.

²⁹¹ Funkcjonowanie tego rodzaju organów określa odpowiednio ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 570).

zawitego, a zatem takiego, gdzie jak wskazał chociażby Wojewódzki Sąd Administracyjny w Opolu – „Czynność dokonana z uchybieniem tego terminu jest nieskuteczna, tym samym odwołanie wniesione z uchybieniem terminu do jego wniesienia nie podlega merytorycznemu rozpatrzeniu przez organ odwoławczy”²⁹².

Nie ulega zatem wątpliwości zdaniem Autora, że ewentualne konsekwencje związane z „zawinionym”²⁹³ przekroczeniem terminu na wniesienie odwołania mają swoje wymierne skutki, bowiem podatnik zostanie pozbawiony prawa do procedowania jego sprawy w trybie postępowania odwoławczego. Nie sposób bowiem wówczas spodziewać się innej reakcji ze strony organu podatkowego – co dość dobrze obrazuje Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, gdzie sąd wskazał, że „Uchybienie terminowi do wniesienia odwołania jest okolicznością obiektywną i w razie jej stwierdzenia organ odwoławczy nie może przystąpić do merytorycznego rozpatrzenia odwołania, lecz ma obowiązek wydania postanowienia stwierdzającego uchybienie terminowi. Nie jest to zależne od swobodnego uznania organu, lecz wynika z bezwzględnie obowiązującej normy prawnej. Tym samym każde, nawet nieznaczne przekroczenie terminu, stanowi samoistną podstawę do wydania postanowienia stwierdzającego jego uchybienie”²⁹⁴.

Jednocześnie należy także odnieść się do art. 228 §1 pkt 2 o.p., zgodnie z którym „Organ odwoławczy stwierdza w formie postanowienia: uchybienie terminowi do wniesienia odwołania” – bowiem takiego rodzaju rozstrzygnięcie ma również swoje daleko idące konsekwencje w postaci ostateczności takiego postanowienia (art. 228 §2 o.p.).

²⁹² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 23 lutego 2024 r., sygn. I SA/Op 316/23, LEX nr 3696851.

²⁹³ Zamierzeniem Autora było odniesienie się do analizy samego terminu na wniesienie odwołania. Dlatego też Autor celowo pomija w tym miejscu sytuacje, gdzie naturalnie podatnik w przypadku braku zawinienia wobec przekroczenia terminu na skorzystanie z przysługującego środka zaskarżenia – występuje z wnioskiem o przywróceniu terminu do wniesienia odwołania wskazując przyczyny zaistnienia określonej sytuacji prawnej i faktycznej – kwestia niezawinionego uchybienia terminowi została przedstawiona przez Autora w osobnym akapicie.

²⁹⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 23 listopada 2023 r., sygn. I SA/Wr 212/23, LEX nr 3648075.

Istotnie zatem w ocenie Autora wskazana konstrukcja prawna, co do której brak jest (na poziomie postępowania podatkowego) możliwości zaskarżenia rozstrzygnięcia uniemożliwiającego wniesienie odwołania – w obliczu wciąż obecnych sporów np. co do faktycznej daty doręczenia, awizowania przesyłki pocztowej czy reklamacji pocztowych na działanie listonoszy powoduje, że pod znakiem zapytania stawia się sytuację prawną takiego podatnika, który chce dochodzić swoich praw. Dlatego też zdaniem Autora **należałoby rozważyć wprowadzenie trybu zgodnie z którym podatnik miałby możliwość skorzystać z wniesienia zażalenia na postanowienie wydane przez organ podatkowy stwierdzające uchybienie terminowi do wniesienia odwołania.**

W tym miejscu należy również wskazać, że choć Autor ma świadomość, co do faktu, że postanowienie o uchybieniu terminowi do wniesienia odwołania stanowi jedną z kategorii tzw. postanowień ostatecznych, a zatem podatnik może w tym zakresie skorzystać z uruchomienia postępowania sądownoadministracyjnego na skutek wniesionej skargi – to jednak mając na uwadze czas jaki konieczny byłby na wydanie rozstrzygnięcia przez sąd w tym zakresie, przedstawiona propozycja wydaje się w lepszym stopniu zabezpieczać interes prawny podatnika, który nie zgadzając się z wydanym postanowieniem może je zaskarżyć w trybie administracyjnym, co w konsekwencji może skrócić drogę do uzyskania pozytywnego rozstrzygnięcia bez konieczności uruchamiania sądowej kontroli.

Pozostając w tematyce możliwych rozwiązań służących zapewnieniu podatnikom szerokiej ochrony w zakresie stosowania środków zaskarżenia decyzji, zdaniem Autora – konieczne jest również rozważenie wydłużenia terminu na wniesienie odwołania z dotychczasowych 14 dni odpowiednio do 30 dni. Podkreślenia przy tym wymaga, że prawie dwukrotne wydłużenie dotychczasowego terminu na wniesienie odwołania – w ocenie Autora pozytywnie wpłynie na standard gwarancji środków zaskarżenia, bowiem ułatwi podatnikom chociażby skorzystanie z pomocy profesjonalnego pełnomocnika, czy po prostu umożliwi prawidłowe sformułowanie zarzutów w tym bardziej szczegółową analizę akt sprawy, co stanowi nie lada wyzwanie biorąc pod uwagę złożoność materii podatkowej. Nie sposób, bowiem uznać, że tak krótki okres jaki obecnie mają podatnicy jest wystarczający by w sposób wnikliwy i rzetelny przeprowadzić subsumpcję a także sformułować zarzuty oraz przedstawić ewentualne

wnioski dowodowe. Jednocześnie wydaje się, że przedmiotowa zmiana nie wpłynęłaby na wzrost liczby wnoszonych odwołań przez podatników²⁹⁵.

Podkreślenia wymaga przy tym, że choć nie ulega wątpliwości, że instytucja odwołania stanowi prawo podatnika i tylko od Niego zależy czy tryb postępowania odwoławczego zostanie skutecznie uruchomiony – to jednak widoczny **zdaniem Autora jest pewien obszar, gdzie może dochodzić do ograniczeń po stronie podatników w kontekście ich prawa do korzystania ze środków zaskarżania decyzji. Mowa, bowiem o kwestii braku regulacji, co do możliwości rezygnacji przez podatnika z prawa do wniesienia odwołania i umożliwienia złożenia skargi uruchamiając w ten sposób tryb sądownoadministracyjny**²⁹⁶.

Wskazana kwestia wydaje się o tyle istotna, bowiem na skutek braku wniesienia odwołania – nie dojdzie do uruchomienia postępowania sądownoadministracyjnego, co wynika z faktu, że aby skutecznie złożyć skargę do wojewódzkiego sądu administracyjnego konieczne jest uprzednie wyczerpanie środków zaskarżenia, co przejawia się odpowiednio we wniesieniu odwołania a następnie jego rozpatrzenia przez właściwy do tego organ odwoławczy. W ocenie Autora postulowana zmiana mogłaby znacznie skrócić okres trwania sporów na linii organ podatkowy – podatnik, zwłaszcza w tych obszarach, gdzie spór dotyczy jedynie kwestii merytorycznych, co do których stanowiska stron się fundamentalnie różnią, a w ocenie podatnika postępowanie odwoławcze stanowić będzie jedynie wymóg formalny który należy spełnić, aby i tak złożyć skargę na wydaną decyzję podatkową²⁹⁷.

²⁹⁵ Wręcz wydaje się, że takie działanie może doprowadzić do sytuacji, w której podatnik mający dłuższy czas na decyzję, co do skorzystania ze wskazanego środka zaskarżenia po konsultacji z prawnikiem, co do wydanego wobec Niego rozstrzygnięcia i jego prawidłowości, dojdzie do wniosku, że jego działanie w postaci wnoszenia odwołania może okazać się bezcelowe.

²⁹⁶ Obecnie przyjęło się, że owa rezygnacja z uprawnienia do złożenia środka zaskarżenia decyzji jaką jest odwołanie, przejawia się po prostu brakiem reakcji ze strony podatnika i jest następstwem upływu terminu do wniesienia odwołania, a ewentualny wniosek o przywrócenie terminu – nie został wniesiony. Nie mamy zatem do czynienia z żadną instytucją prawną uregulowaną na poziomie aktu prawnego.

²⁹⁷ Szersza analiza wskazanej tematyki będzie przedmiotem rozważań Autora w rozdziale poświęconym środkom zaskarżenia decyzji na etapie sądowym. Niemniej jednak – Autor uznał za konieczne zasygnalizowanie takiego rozwiązania już wobec analizowania samej instytucji odwołania, by w sposób kompleksowy przedstawić postulowane rozwiązania co do możliwych zmian w tym obszarze.

Konkludując, instytucja odwołania stanowi środek zaskarżenia, który zdaniem Autora stanowi sprawdzone rozwiązanie prawne, które nie budzi większych wątpliwości, jeśli chodzi o gwarancję stosowania środków zaskarżania decyzji przez podatnika. Tym nie mniej, **widoczne są obszary, w których konieczna wydaje się modyfikacja przepisów z uwagi na dostrzeżone trudności w ich stosowaniu, chcąc zapewnić należyłą ochronę prawną.**

3. Prawo do odwołania bez skutku dewolutywnego

Rozważania dotyczące kwestii poziomu bezpieczeństwa prawnego podatników w ramach toczących się postępowań podatkowych – odnieść należy również do weryfikacji w zakresie tzw. realizacji gwarancji w sensie materialnym²⁹⁸, a zatem niewątpliwie należy dokonać analizy czy rozwiązania prawne przewidziane przez ustawodawcę, aby na pewno są wykorzystywane zgodnie z ich przeznaczeniem, a jeśli tak – to czy rzeczywiście ich stosowanie gwarantuje odpowiedni poziom ochrony praw przysługujących podatnikom. Podkreślenia, bowiem wymaga, że przywołanym już na początku niniejszej dysertacji – art. 78 Konstytucji RP, ustawodawca przewidział rozwiązanie zgodnie z którym – strona ma możliwość skorzystania ze środka zaskarżenia w stosunku do wydanego wobec Niej orzeczenia lub decyzji wydanych w pierwszej instancji. Natomiast ewentualne odstępstwa od tej zasady – powinny zostać wskazane odpowiednio w ustawie.

Należy jednak mieć na uwadze, że nie sposób uznać by w tej sytuacji prawnej – ustawodawca nie miał żadnych ograniczeń w tworzeniu systemu środków ochrony jednostki, czego wyrazem jest chociażby stanowisko Trybunału Konstytucyjnego w którym ten uznał, że „*środek zaskarżenia powinien mieć charakter dewolutywny oraz suspensywny*”²⁹⁹.

Istotnie również „*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*”³⁰⁰.

²⁹⁸ Zdaniem Autora z gwarancjami w sensie materialnym – mamy do czynienia wówczas, gdy określone środki prawne zapewniają realizację gwarancji prawnych, bada się za ich pomocą czy gwarancje formalne są realizowane na gruncie toczącego się wobec podatnika postępowania podatkowego, odpowiednio również odwoławczego.

²⁹⁹ Z. Kmiecik, *Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym*, ZNSA 2013, nr 2, s. 7-20.

³⁰⁰ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2011 r., sygn. SK 3/2011, OTK ZU-A 2011, nr 10, poz. 113.

Mając na uwadze powyższe, należy odnieść się do funkcjonującej w postępowaniu podatkowym instytucji – odwołania rozpatrywanego przez ten sam organ podatkowy³⁰¹, rozumianego również jako zwyczajny środek zaskarżenia decyzji, który, co prawda pełni tą samą funkcję procesową, co odwołanie uregulowane w art. 220 o.p., ale już jest rozpatrywane w ramach tzw. poziomego układu toku instancji. Zgodnie, bowiem z aktualnym brzmieniem art. 221 o.p. w §1 wskazano, że „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”³⁰². By następnie w § 2 tegoż artykułu doprecyzować, że wskazane regulacje stosuje się również odpowiednio do organu jakim jest – Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

Powyższa regulacja jest tym bardziej kluczowa z punktu widzenia przedmiotowej dysertacji, bowiem stanowi wyjątek³⁰³ od funkcjonującej w postępowaniu podatkowym – zasady dwuinstancyjności postępowania (art. 127 o.p.) powodującej, że w sytuacji gdy mamy do czynienia z decyzją wydaną przez organ I instancji – strona ma możliwość wniesienia odwołania do organu wyższej stopnia, dlatego też na kanwie tej regulacji należałoby dokonać analizy prawnej w kontekście zachowania standardów ochrony praw podatnika.

Należy, bowiem mieć na uwadze, że sytuacja, w której decyzja zostanie wydana w ramach toczącego się postępowania podatkowego na etapie I instancji odpowiednio przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej, Samorządowe Kolegium Odwoławcze czy Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej³⁰⁴

³⁰¹ Autor celem zachowania przejrzystości pracy pod sformułowaniem instytucji „*odwołania rozpatrywanego przez ten sam organ podatkowy*” będzie rozumiał regulację zawartą w art. 221 o.p.

³⁰² Należy wskazać, że na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 poz. 1948) – jako organ został powołany Szef Krajowej Administracji Skarbowej, który to organ przejął w określonych zakresach kompetencję Ministra Finansów jak chociażby przedmiotowe wydawanie decyzji w tzw. trybach nadzwyczajnych.

³⁰³ Na tę okoliczność uwagę zwrócił przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w postanowieniu z dnia 11 stycznia 2001 r., sygn. V SA 949/00, LEX nr 109302, wskazując, że w jego ocenie – „*Złożenie skargi na decyzję wydaną w pierwszej instancji stanowi naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania i powoduje niedopuszczalność skargi*”.

³⁰⁴ Wskazany katalog organów odpowiada aktualnemu stanowi prawnemu na moment tworzenia rozprawy. Przy czym z uwagi na chęć zachowania pewnej kompleksowości w omawianiu przedmiotowej instytucji

powoduje, że mamy do czynienia z wyłączeniem dewolutywności na poziomie zwyczajnego środka zaskarżenia – jakim w tym przypadku byłoby odwołanie³⁰⁵. Podkreślenia przy tym wymaga, że odpowiednio decyzja wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektora Izby Administracji Skarbowej a także Samorządowe Kolegium Odwoławcze – sprowadza się do funkcjonowania w obrocie prawnym rozstrzygnięcia, które jest następstwem skorzystania przez podatnika z instytucji wznowienia postępowania³⁰⁶ bądź stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej³⁰⁷³⁰⁸.

Podkreślić przy tym należy, że biorąc pod uwagę, że mamy *de facto* na poziomie ustawy – Ordynacja podatkowa do czynienia z dwoma rodzajami odwołań a zatem tym typu dewolutywnego jak i niedewolutywnego, to dostrzegalny jest brak pewnego rodzaju konsekwencji w działaniach ustawodawcy, co przejawia się w posłużeniu się przez Niego sformułowaniem w art 221 § 1 o.p., zgodnie z którym w przypadku odwołania niedewolutywnego – „*odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym*”.

W ocenie Autora takie działanie może rodzić uzasadnioną wątpliwość czy postępowanie drugoinstancyjne, które ma być prowadzone przed tym samym organem, który wydał zaskarżone rozstrzygnięcie jest, aby na pewno zgodnie z założeniem takim samym postępowaniem odwoławczym jak tym w przypadku wniesienia odwołania dewolutywnego – skoro sam ustawodawca zwraca uwagę na „*odpowiednie stosowanie przepisów o postępowaniu odwoławczym*”. Chcąc zatem

w dalszej części pracy, Autor porównawczo odniósł się również do występowania we wskazanym katalogu również Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego.

³⁰⁵ S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 221.

³⁰⁶ W art. 244 o.p. w § 2 ustawodawca wskazał, że: regulacja zgodnie z którą o wznowieniu postępowania rozstrzyga organ wyższego stopnia – nie dotyczy przypadków, w których decyzja w ostatniej instancji została wydana przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub samorządowe kolegium odwoławcze.

³⁰⁷ Zgodnie z regulacją zawartą w art. 248 § 2 pkt 2) – właściwym w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest: Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej lub samorządowe kolegium odwoławcze, jeżeli decyzja została wydana przez ten organ.

³⁰⁸ Omawiając przedmiotowe zagadnienie odwołania rozpatrywanego przez ten sam organ podatkowy – nie sposób nie wskazać na regulacje odnoszące się do kwestii instytucji wznowienia postępowania podatkowego czy też stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej – przy czym szczegółowe analizy wskazanych instytucji stanowiąc będą przedmiot rozważań Autora w kolejnym rozdziale pracy poświęconym tymże zagadnieniom.

uniknąć ewentualnych rozbieżności w tym zakresie – postuluje się przykładowo wskazanie, które regulacje z „klasycznego” postępowania odwoławczego nie będą miały zastosowania w razie wniesienia odwołania typu niedewolutywnego z uwagi na jego specyfikę procedowania³⁰⁹. Zrozumiałym jest bowiem, że niemożliwe jest bezpośrednio stosowanie niektórych regulacji prawnych wprost bez refleksji nad specyfiką i charakterem prawnym instytucji ponownego rozpatrywania sprawy. Zwłaszcza biorąc pod uwagę fakt, że w zakresie stosowania instytucji odwołania niedewolutywnego z art. 221 o.p. odmiennie niż w przypadku regulacji zawartej w art. 220 o.p. nie prowadzi się chociażby postępowania dowodowego w pełnym zakresie, analizując jedynie zaistnienie przesłanek warunkujących skorzystanie z określonych instytucji uregulowanych odpowiednio w art. 240 § 1 lub art. 247 § 1 o.p. Stosując zatem regulacje na poziomie trybów nadzwyczajnych – podatnik w toczącym się postępowaniu podatkowym nie zostanie poddany weryfikacji realizowanych przez Niego obowiązków w ramach pełnej kontroli merytorycznej³¹⁰.

Mając zatem na uwadze, że określony środek zaskarżenia decyzji wydanych w I instancji powinien ze swej istoty posiadać cechy dewolutywności i suspensywności, **rozważając ewentualne wprowadzenie nowych środków zaskarżenia do systemu gwarancji ochrony praw podatników – należałoby w ocenie Autora niewątpliwie każdorazowo rozważyć czy wyłączenie którejs z ww. cech jest konieczne i ma swoje obiektywne uzasadnienie zgodne z celami polityki prawa.** Istotnie, bowiem o ile zrozumiałym jest działanie ustawodawcy, który mierząc się z sytuacją braku organu wyższego stopnia w rozumieniu przepisów prawa procesowego³¹¹ w ramach dostępnych instrumentów ochrony praw podatnika – powołuje do życia instytucję środka zaskarżenia posiadającego cechy odwołania typu niedewolutywnego, o tyle niezrozumiałym w ocenie Autora było zdecydowanie się na wprowadzenie regulacji mających na celu wprowadzenie

³⁰⁹ Chróścielewski W., Babiarz S., *Postępowanie przed organem drugiej instancji* [w:] *System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. G. Łaszczyca, A. Matan, t. 4, *Postępowania autonomiczne i szczególne. Postępowania niejurysdykcyjne*, red. A. Matan, Warszawa 2021, s. 112.

³¹⁰ D. Strzelec, *Przepisy postępowania podatkowego a przepisy innych gałęzi prawa procesowego – cechy przesadzające o kształcie postępowania*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 2011/11.

³¹¹ Sytuacja związana z samą strukturą organizacyjną funkcjonowania organów podatkowych.

do katalogu organów, którzy rozpatrują w ramach postępowania odwoławczego odwołania od decyzji wydanych przez te organy – Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego³¹².

Podkreślić, bowiem należy, że ustawodawca zdecydował się już na funkcjonowanie w przeszłości³¹³ w katalogu tzw. niedewolutywnych środków zaskarżenia uregulowanych w art. 221 o.p. – odwołania od decyzji³¹⁴ wydanej w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, które to odwołanie następnie było rozpatrywane przez ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym³¹⁵, co stanowiło pokłosie nowego modelu organizacyjnego administracji skarbowej uregulowanego w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej³¹⁶.

Istotnie zatem mieliśmy do czynienia z sytuacją, gdzie podatnik, wobec którego była prowadzona kontrola celno-skarbowa, która to kontrola została następnie przekształcona w postępowanie podatkowe na mocy regulacji wskazanych ww. ustawie – był *de facto* pozbawiony możliwości wniesienia dewolutywnego odwołania od decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego³¹⁷.

³¹² Podkreślić wymaga, że analizowany przepis został uchylony przez ustawodawcę z dniem 1 lipca 2023 r. na mocy art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 556) – niemniej z uwagi na przedmiot dysertacji a także możliwe zmiany w przyszłości – Autor chciał dokonać analizy wskazanej regulacji ukazując jej ewentualne uchybienia.

³¹³ Wskazana regulacja funkcjonowała w obrocie prawnym w okresie od dnia 3 marca 2017 r. do dnia 1 lipca 2023 r., po tym okresie podatnicy kierowali odwołania do właściwego Dyrektora Izby Administracji Skarbowej jako organu właściwego do jego rozpatrzenia. Przy czym odwołania wniesione przed tym dniem były rozpatrywane jeszcze przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego, który wydał uprzednio zaskarżoną decyzję podatkową.

³¹⁴ Mowa była we wskazanej regulacji o decyzji wydanej przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS – a zatem w sytuacji, gdy organ jakim był naczelnik urzędu celno-skarbowego był właściwy do przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji z uwagi na fakt, że sporządził uprzednio w prowadzonej sprawie wynik kontroli celno-skarbowej. A także gdy kontrolowana spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w trakcie kontroli celno-skarbowej albo postępowania podatkowego i wówczas kontrola celno-skarbowa była prowadzona wobec byłych wspólników tej spółki bądź w przypadku postępowania podatkowego kończyło się ono wydaniem decyzji, o której mowa w art. 115 § 4 o.p.

³¹⁵ Wskazana instytucja była uregulowana w art. 221a §1 o.p. i z dniem 1 lipca 2023 r. na mocy art. 3 pkt 5 ustawy z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 556) została uchylona przez ustawodawcę.

³¹⁶ Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2020 r. poz. 505 ze zm.) – dalej ustawa o KAS – oraz ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. 2016 poz. 1948 ze zm.).

³¹⁷ D. Strzelec, M. Łoboda, *O dewolutywności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy”, 2018/6, s. 16–20.

Wskazane rozwiązanie należało zatem w ocenie Autora poddać analizie³¹⁸ – nie tylko z uwagi na możliwość oceny zastosowanej regulacji w przeszłości, ale też mając na uwadze możliwość wysunięcia pewnych wniosków mogących w przyszłości przyczynić się do tworzenia rozwiązań, które nie będą rodzić wątpliwości w zakresie ich funkcjonowania – zwłaszcza biorąc pod uwagę rezygnację z dewolutywności przy rozpatrywaniu tego rodzaju odwołań.

Przedmiotowe rozważania wydają się tym bardziej kluczowe, mając na uwadze fakt, że Ministerstwo Finansów przedstawiało w ramach własnego stanowiska swoistego rodzaju wytyczne dla organów podatkowych, gdzie chcąc ukazać specyfikę regulacji zawartej w art. 221a o.p. wskazywało ono wprost, że *„wprowadzenie w Ordynacji podatkowej w art. 221 oraz w art. 221a środka zaskarżenia pozbawionego cechy dewolutywności było działaniem świadomym i konsekwentnym, w szczególności w kontekście ograniczeń prawnych związanych z tego typu środkiem zaskarżenia (...)”*³¹⁹.

Nie sposób również nie dokonać analizy wskazanych regulacji mając na uwadze, chociażby uwagi poczynione w tym zakresie przez dr hab. Dariusza Strzelca, prof. UŁ, który wskazał, że działania ustawodawcy doprowadziły do sytuacji, w której *„w toku postępowania odwoławczego od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego nie powinny być stosowane następujące regulacje Ordynacji podatkowej, a mianowicie odpowiednio:*

- *przepisy art. 223 § 1 o.p. oraz art. 226 o.p. – wskazujące na tryb wnoszenia odwołania, a jednocześnie stwarzające organowi I instancji możliwość dokonywania autokontroli wydanej decyzji;*
- *art. 227 o.p. – nakazujący przekazanie stronie wnoszącej odwołanie stanowiska co do zarzutów sformułowanych w odwołaniu;*

³¹⁸ Poza zakresem analizy Autor pozostawił sytuację, w której zgodnie z art. 221a §1 o.p. w przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego innych decyzji innych niż te stanowiące wyraz przekształconej kontroli celno-skarbowej w postępowanie podatkowe, odwołania od tych decyzji służą do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla kontrolowanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego.

³¹⁹ Pisma Ministerstwa Finansów: z dnia 5 września 2018 r., DPP10.8022.31.2018, z dnia 25 kwietnia 2019 r., DPP10.8022.75.2018, z dnia 25 kwietnia 2019 r., DPP10.8022.75.2018, niepubl., [w]: M. Łoboda, D. Strzelec, *Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego a realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania*, PP 2020, nr 7, s. 20-26.

- art. 229 o.p. – umożliwiający organowi odwoławczemu zlecenie przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego organowi, który wydał zaskarżoną decyzję;
- art. 233 § 2 o.p. – stanowiący podstawę dla organu odwoławczego do uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania organowi, który wydał wadliwą decyzję, w przypadku poważnych braków w materiale dowodowym³²⁰.

Wobec powyższego – zasadne zatem zdaniem Autora będzie odniesienie się w pierwszej kolejności do regulacji na poziomie konstytucyjnym – zwłaszcza mając na uwadze art. 78 Konstytucji RP, gdyż podkreślenia wymaga, że **sytuacja w której odwołanie jest rozpatrywane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego³²¹ samo w sobie nie powoduje, że mamy do czynienia z naruszeniem zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego – biorąc pod uwagę, że istotniejsze z punktu widzenia podatników jest zrealizowanie ich prawa do obrony³²²**. Ewentualny problem może natomiast pojawić się na etapie stosowania tej regulacji – zwłaszcza w kontekście zapewnienia podatnikowi możliwości dwukrotnego rozpoznania sprawy w zgodzie z istotą zasady dwuinstancyjności³²³.

Rozpatrując zatem chociażby kwestię konieczności uzupełnienia braków w zakresie stanu faktycznego w sprawie podatkowej, podkreślenia wymaga, że w dewolutywnym modelu postępowania odwoławczego – organ odwoławczy ma możliwość:

- czy to uchylenia zaskarżonej decyzji organu I instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez ten organ w przypadku, gdy dochodzi do wniosku, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części (art. 233 § 2 o.p.);

³²⁰ *Ibidem*, s. 20-26.

³²¹ Oczywiście wskazane uwagi są czynione jako przykład oceny rozwiązań, które przewidział ustawodawca we wcześniejszym okresie, ale równie dobrze stanowią przykład, co do tworzenia czy stosowania podobnych instytucji prawnych w przyszłości, a co za tym idzie szans i zagrożeń jakie powinien wziąć pod uwagę racjonalny ustawodawca.

³²² Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. P 57/07, OTK-A 2008/10, poz. 178.

³²³ Z. Kmieciak, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 54–59.

- przeprowadzenia, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowego postępowania mającego na celu uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie bądź zlecenia przeprowadzenia takiego postępowania organowi, który wydał decyzję (art. 229 o.p.).

Przy czym, co warto podkreślić – nawet w ramach powyższego modelu z uwagi na występujący aspekt oceny pozostawionej organowi odwoławczemu w przedmiocie konieczności uzupełnienia materiału dowodowego – rodzą się wątpliwości, co do realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego³²⁴, czego przykładem może być chociażby sytuacja w której wobec widma zbliżającego się terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (art. 70 o.p.), organ odwoławczy decyduje się na przeprowadzenie postępowania w zakresie zbierania materiału dowodowego, mając do dyspozycji możliwość skorzystania z uchylecia zaskarżonej decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpoznania³²⁵.

Natomiast można wyobrazić sobie sytuację w której funkcję organu odwoławczego pełnił odpowiednio naczelnik urzędu celno-skarbowego – który wydał jako organ I instancji kwestionowane przez podatnika rozstrzygnięcie, co do którego podatek formułował zarzuty w postaci braku należytego zebrania w sprawie materiału dowodowego i który to organ działający już jako organ II instancji dopiero na tym etapie przeprowadził właściwe postępowanie dowodowe³²⁶ czy sytuację w której organ odwoławczy działający jako naczelnik urzędu celno-skarbowego doszedł do wniosku, że organ I instancji (naczelnik urzędu celno-skarbowego) w ramach prowadzonego przez siebie postępowania nie przeprowadził go w sposób rzetelny, pozostawiając bez rozpatrzenia niektóre z ujawnionych działań podatnika³²⁷. **Nie można jednak w ocenie Autora dopuścić do**

³²⁴ D. Strzelec, *Eliminowanie nieprawidłowości proceduralnych przez organ odwoławczy a zasada dwuinstancyjności postępowania*, „Monitor Podatkowy”, 2008/5.

³²⁵ M. Łoboda, D. Strzelec, *Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego a realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania*, PP 2020, nr 7, s. 20-26.

³²⁶ Autor miał na myśli sytuację, w której – naczelnik urzędu celno-skarbowego w ramach toczącego się postępowania odwoławczego nie wydawał decyzji w II instancji w trybie art. 233 § 2 o.p. oraz postanowień w trybie art. 229 o.p., co prowadzić mogło do sytuacji, gdzie w przypadku, gdy organ odwoławczy stwierdził braki w materiale dowodowym, wówczas uzupełniał je na etapie toczącego się postępowania odwoławczego.

³²⁷ Wskazane uchyczenia organu stanowią również konsekwencję braków kadrowych z jakimi mierzy się Krajowa Administracja Skarbowa a także upływającego czasu, w którym organy podatkowe muszą przeprowadzić określone czynności procesowe. Zwłaszcza wobec widma instytucji przedawnienia zobowiązania podatkowego, co może odpowiednio przekładać się na rzetelność prowadzonych postępowań.

sytuacji, w której – podatnik byłby czy to na etapie pierwszej czy drugiej instancji pozbawiony przeprowadzenia przez organ postępowania właściwego rozpoznania jego sprawy. Sytuacja taka doprowadziłaby, bowiem do pogwałcenia gwarancji procesowych z uwagi na istotne ograniczenie praw podatników do obrony, a konsekwencji byłaby wynikiem rażącego naruszenia prawa.

Pamiętać również należy, że postępowanie odwoławcze ma swoje określone ramy prawne i tak chociażby zgodnie z art. 234 o.p., który wskazuje, że „*Organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny*” konstytuuje się tzw. zakaz *reformationis in peius*³²⁸. Powyższe powoduje, że organ odwoławczy ma zakreślony przedmiot postępowania odwoławczego, który zawiera się w sprawie rozstrzygniętej decyzją podatkową przez organ I instancji.

Ponadto, zdaniem Autora wykorzystanie w ramach postępowania podatkowego instytucji odwołania niedewolutywnego, co do naczelnika urzędu celno-skarbowego może mimo wszystko rodzić w przyszłości kolejne próby po stronie ustawodawcy chcącego w konsekwencji być może odchodzić od klasycznego środka zaskarżenia w postaci odwołania hierarchicznego, co bez wątpliwości będzie musiało zostać skonfrontowane z koniecznością realizacji gwarancji zapewnienia ochrony praw podatnika, co zresztą nie powinno budzić wątpliwości, a no wskazywał już Trybunał Konstytucyjny, który rozstrzygając w przedmiocie zgodności z Konstytucją środków zaskarżenia niedewolutywnego, stanął na stanowisku, że brak dewolutywności postępowania powinien być zrównoważony gwarancjami procesowymi chroniącymi podmiot, o którego prawach i wolnościach rozstrzyga się w takim postępowaniu³²⁹.

Zastanawiające z perspektywy dążenia do zapewnienia należytych gwarancji podatnikowi jest również funkcjonowanie w poprzednim stanie prawnym rozwiązania zgodnie z którym – podatnik, wobec którego została wydana decyzja przez naczelnika

³²⁸ A. Dzięgielewska, *Obejście zakazu reformationis in peius przez organ odwoławczy. Glosa do wyroku NSA z dnia 30 stycznia 2019 r., sygn. akt I FSK 2299/18, „Glosa”, 2020/1, s. 42.*

³²⁹ Autor zachęca do zapoznania się z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 maja 2013 r., sygn. P 27/12, OTK-A 2013/4, poz. 41 oraz wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. SK 61/12, OTK-A 2013/6, poz. 84.

urzędu celno-skarbowego nie mógł zastosować regulacji zgodnie z którą „Organ podatkowy, przekazując sprawę, jest obowiązany ustosunkować się do przedstawionych zarzutów i poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich” (art. 227 §2 o.p.). Takie rozwiązanie było zatem zgoła odmienne od klasycznej procedury, gdzie organ jest jednak m.in. zobligowany do skonfrontowania się z zarzutami poczynionymi przez stronę w odwołaniu, co z perspektywy praw podatnika wydaje się o tyle kluczowe, bowiem jego stanowisko stanowić będzie składową zebranego w sprawie materiału dowodowego, do którego będzie musiał się w swojej ocenie ustosunkować organ odwoławczy³³⁰.

Podkreślenia wymaga również, że sytuacja w której wyłącza się stronom decyzji wydawanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego – jako organu I instancji możliwość skorzystania z regulacji określonych w art. 229³³¹ i art. 233 §2 o.p.³³²³³³ – nie tylko powoduje, że wyłącza się problem różnicowania tego rodzaju podmiotów względem stron, co do których z takiej możliwości mogły skorzystać³³⁴, ale poddaje pod wątpliwość realizację zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego – biorąc pod uwagę możliwy zarzut *de facto* pozbawienia strony do skorzystania z tejże zasady.

Końcowo należy zatem wskazać, że **niedewolutywny model postępowania odwoławczego zwłaszcza w bardzo skomplikowanych sprawach podatkowych – może rodzić wątpliwości czy aby na pewno taka konstrukcja prawna pozwala w pełni realizować zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego**. Należy, bowiem mieć na uwadze, że to właśnie prawo podatnika do wniesienia odwołania jest traktowane

³³⁰ Autor pragnie zaznaczyć, że oczywiście organ odwoławczy prowadząc postępowanie odwoławcze na skutek wniesienia odwołania dewolutywnego jest zobligowany rozpatrzyć cały materiał dowodowy zebrany w określonej sprawie, a co za tym idzie takie postępowanie nie jest w żaden sposób ograniczone jedynie, co do konfrontacji z zarzutami wniesionymi w ramach odwołania przez podatnika.

³³¹ Zgodnie z treścią przepisu „Organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję”.

³³² Zgodnie z tą regulacją „Organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy”.

³³³ Przykładowo pisma Ministerstwa Finansów: z dnia 5 września 2018 r., DPP10.8022.31.2018 oraz z dnia 25 kwietnia 2019 r., DPP10.8022.75.2018.

³³⁴ Chodzi zatem o przypadki, gdy organem wydającym decyzję w I instancji był odpowiednio np. naczelnik urzędu skarbowego, a zatem strona miała możliwość wniesienia tzw. odwołania dewolutywnego.

na równi z prawem do dwuinstancyjnego postępowania. Dlatego też nie można doprowadzić do niczym nieuzasadnionego różnicowania sytuacji procesowej podatników, którzy w zależności od faktu, jaki organ podatkowy prowadzi ich postępowanie podatkowe – będą mogli liczyć na skorzystanie z określonych uprawnień³³⁵.

³³⁵ M. Łoboda, D. Strzelec, *Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego a realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania*, PP 2020, nr 7, s. 20-26.

Podsumowanie i wnioski

Przeprowadzona w niniejszym rozdziale analiza, pozwoliła Autorowi na sformułowanie kilku wniosków.

Otóż należy w pierwszej kolejności podkreślić, że niewątpliwie odwołanie występuje w polskim porządku prawnym na gruncie przepisów podatkowych jako sformalizowany środek prawny, gdyż regulacje odnoszące się do instytucji odwołania, podatnik może, bowiem znaleźć odpowiednio w ustawie – Ordynacja podatkowa³³⁶ czy w obowiązującej Konstytucji RP³³⁷. Co więcej prawo do odwołania przysługujące podatnikowi **stanowi wyraz systemowej gwarancji proceduralnej, gdyż jest konsekwencją obowiązywania zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego**, która to zasada konkretyzuje normę prawną wynikającą z art. 78 Konstytucji RP – uprawniającą do zaskarżania orzeczeń i decyzji. Podkreślenia przy tym wymaga, że również międzynarodowe akty prawne jak EKPC³³⁸ – odnoszą się do kwestii związanych z koniecznością zapewnienia podatnikom prawa do odwołania.

Następnie należy wskazać, że choć instytucja odwołania stanowi środek zaskarżenia, który zdaniem Autora stanowi sprawdzone rozwiązanie prawne, które nie budzi większych wątpliwości, jeśli chodzi o gwarancję stosowania środków zaskarżenia decyzji przez podatnika – to jednak zidentyfikowane zostały obszary, w których konieczna wydaje się modyfikacja przepisów z uwagi na dostrzeżone trudności w ich stosowaniu, chcąc zapewnić należyłą ochronę prawną.

Istotnie zatem wśród możliwych zmian Autor dostrzegł chociażby możliwość:

- doprecyzowania przez ustawodawcę wprost w ramach art. 222 o.p., iż jedynymi obligatoryjnymi elementami odwołania są odpowiednio sformułowane zarzuty przeciw decyzji a także przedstawienie określenia istoty i zakresu żądania

³³⁶ Art. 222 o.p. zgodnie z którym – „*Odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie*”.

³³⁷ Art. 78 Konstytucji RP wskazuje, że – „*Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa*”.

³³⁸ Art. 13 EKPC wskazuje, że – „*Każdy, czyje prawa i wolności zawarte w niniejszej konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe*”.

będącego przedmiotem odwołania, zwłaszcza, że przedstawienie dowodów uzasadniających określone żądanie w ramach odwołania nie jest niekiedy możliwe z uwagi na chociażby materię prawa podatkowego, która jest przedmiotem sporu;

- by w sprawach wymagających specjalistycznej wiedzy bądź sporów dotyczących należnego podatku przekraczającego przykładowo kwotę 1 miliona złotych – organy odwoławcze w ramach procedury podatkowej działałyby na wzór funkcjonujących obecnie organów wyższego stopnia jakimi są Samorządowe Kolegia Odwoławcze;
- wprowadzenia trybu zgodnie z którym podatnik miałby możliwość skorzystać z wniesienia zażalenia na postanowienie wydane przez organ podatkowy stwierdzające uchybienie terminowi do wniesienia odwołania;
- wydłużenia terminu na wniesienie odwołania z dotychczasowych 14 dni odpowiednio do 30 dni;
- rezygnacji przez podatnika z prawa do wniesienia odwołania i umożliwienia mu złożenia skargi uruchamiając w ten sposób tryb sądownoadministracyjny.

Podkreślenia przy tym wymaga, że choć w ocenie Autora regulacje odnoszące się do sformułowania prawa do odwołania w postępowaniu podatkowym wydają się niekiedy nazbyt restrykcyjne. Zwłaszcza jeśli chodzi o konieczność spełnienia wymogów natury formalnej – to jednak należy podkreślić, że mając do czynienia z wniesionym przez podatnika odwołaniem spełniającym wymogi wskazane odpowiednio w art. 222 o.p. – można wysunąć tezę, że **wówczas stanowić ono będzie przykład efektywnego środka ochrony praw podatnika**³³⁹.

Natomiast przedmiotem dalszych rozważań była problematyka występowania sytuacji, w której prawo podatnika do zaskarżania decyzji wydanej przez organ podatkowy³⁴⁰ rozciąga się również na tzw. odwołanie niedewolutywne, które *de facto* sprowadza się do ponownego rozpatrzenia sprawy przez organ, który poprzednio sprawę rozpatrywał. Wskazana regulacja w ocenie Autora jest o tyle interesująca z punktu

³³⁹ K. Startek, *Funkcja ochronna odwołania podatkowego*, PiP 2010/1, s. 52 i n.

³⁴⁰ Posługując się sformułowaniem organ podatkowy – Autor miał na myśli organy Krajowej Administracji Skarbowej.

podjętych rozważań, bowiem rodzi uzasadnioną wątpliwość czy postępowanie drugoinstancyjne, które ma być prowadzone przed tym samym organem, który wydał zaskarżone rozstrzygnięcie jest, aby na pewno zgodnie z założeniem takim samym postępowaniem odwoławczym jak tym w przypadku wniesienia odwołania dewolutywnego – skoro sam ustawodawca zwraca uwagę na „*odpowiednie stosowanie przepisów o postępowaniu odwoławczym*”. Dlatego też Autor proponuje by chcąc uniknąć ewentualnych rozbieżności w tym zakresie – ustawodawca wprost wskazał, które regulacje z „*klasycznego*” postępowania odwoławczego nie będą miały zastosowania w razie wniesienia odwołania typu niedewolutywnego z uwagi na jego specyfikę procedowania.

Konieczne w ocenie Autora okazało się również przeanalizowanie występującego w poprzednim stanie prawnym narzędzia prawnego w postaci odwołania, które rozpatrywane było przez naczelnika urzędu celno-skarbowego. Zwłaszcza, że jak podkreślił Autor – nie można dopuścić do sytuacji, w której podatnik byłby czy to na etapie pierwszej czy drugiej instancji pozbawiony przeprowadzenia przez organ postępowania właściwego rozpoznania jego sprawy. Sytuacja taka doprowadziłaby, bowiem do pogwałcenia gwarancji procesowych z uwagi na istotne ograniczenie praw podatników do obrony, a konsekwencji byłaby wynikiem rażącego naruszenia prawa.

Przy czym – choć zdaniem Autora – odwołanie rozpatrywane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego nie powodowało, że automatycznie mieliśmy do czynienia z naruszeniem zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego, zwłaszcza jeśli z punktu widzenia podatników ich prawo do obrony zostało zrealizowane. To jednak Autor doszedł do wniosku, że ustawodawca rozważając wprowadzenie nowych środków zaskarżenia do systemu gwarancji ochrony praw podatników **każdorazowo powinien rozważyć czy wyłączenie którejs z cech odwołania dewolutywnego jest konieczne i ma swoje obiektywne uzasadnienie zgodne z celami polityki prawa.**

Przeprowadzono analiza zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji doprowadziła zatem do stwierdzenia, że w ocenie Autora – **wybór przez podatnika środków dewolutywnych i suspensywnych w większym stopniu gwarantuje realizację zasady**

zaskarżalności³⁴¹, co nie zmienia faktu, że brak dewolutywności postępowania można niwelować chociażby w wyniku stosowania i tworzenia stosownych gwarancji procesowych chroniących podatnika³⁴². Przy czym bezrefleksyjne tworzenie nowych instytucji prawnych, które nie będą odpowiadać realnym potrzebom – również nie jest pożądane, gdyż w konsekwencji może doprowadzić do jeszcze bardziej długotrwałych sporów z aparatem skarbowym.

³⁴¹ Z. Kmieciak, *Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 2013 nr 2, s. 18.

³⁴² *Ibidem*, s. 7-20.

Rozdział III. Tryby nadzwyczajne weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych

Uwagi wprowadzające

Przedstawiając problematykę trybów wzruszania decyzji ostatecznych na gruncie prawa podatkowego jakimi są odpowiednio wznowienie postępowania podatkowego³⁴³, stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej³⁴⁴, uchylene lub zmiana decyzji ostatecznej³⁴⁵ a także wygaśnięcie decyzji³⁴⁶ – należało podkreślić, że w sytuacji, gdy procedura weryfikacji wszczynana jest na wniosek uprawnionego podmiotu, wówczas mowa jest o nadzwyczajnym środku zaskarżenia. Natomiast w sytuacji, gdy organ z urzędu podejmuje się prowadzenia postępowania wówczas mamy do czynienia z tzw. trybem nadzoru³⁴⁷. Ponadto, należy mieć na uwadze, że dokonując weryfikacji decyzji ostatecznych, możemy spotkać się zarówno z tzw. decyzjami wadliwymi a zatem takimi, które naruszają przepisy natury procesowej, ale również tzw. decyzjami prawidłowymi³⁴⁸, co ma miejsce, gdy ujawnione zostaną okoliczności tego rodzaju, że należało będzie rozstrzygnąć w przedmiocie pozostawienia w obrocie prawnym takiego aktu³⁴⁹.

Jednocześnie Autor wskazuje, że z uwagi na przyjęty zakres badań oraz ich charakter sprowadzający się do oceny środków zaskarżenia, którymi może dysponować podatnik, pominięte zostały rozważania w zakresie regulacji w przedmiocie wygaśnięcia decyzji³⁵⁰. Decyzja ta wynikała, bowiem z faktu, że jak podkreślała już dr hab. Agnieszka

³⁴³ Instytucji wznowienia postępowania został poświęcony rozdział 17 o.p.

³⁴⁴ Regulacje odnoszące się do problematyki stwierdzenia nieważności decyzji zostały uregulowane odpowiednio w rozdziale 18 o.p.

³⁴⁵ To zagadnienie zostało uregulowane przez ustawodawcę w rozdziale 19 o.p.

³⁴⁶ Problematyka instytucji wygaśnięcia decyzji podatkowej została ujęta przez ustawodawcę w rozdziale 20 o.p.

³⁴⁷ Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 103.

³⁴⁸ K. Jandy-Jendrośka, J. Jendrośka, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego* [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 3, Wrocław 1978, s. 223.

³⁴⁹ D. Strzelec, *Weryfikacja decyzji podatkowej ostatecznej w trybach nadzwyczajnych* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.

³⁵⁰ W doktrynie prawa można spotkać się ze stanowiskiem zgodnie z którym instytucja stwierdzenia wygaśnięcia decyzji podatkowej nie jest zaliczana do nadzwyczajnych środków weryfikacji decyzji ostatecznych (por. S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 117).

Olesińska, prof. UMK – skoro ustawodawca ustanowił tryb zgodnie z którym po spełnieniu którejś z wymienionych przesłanek ustawowych istnieje możliwość wyeliminowania z obrotu prawnego decyzji podatkowej, a strona nie ma przyznanej w tym zakresie legitymacji, dzięki której mogłaby wnieść żądanie w przedmiocie uruchomienie tego trybu, wówczas należy poddać pod wątpliwość w ogóle sens istnienia takiej instytucji prawnej z uwagi na jej ograniczony charakter, gdyż to właśnie strona jest tym podmiotem, któremu najbardziej zależałoby na skorzystaniu z takiej regulacji prawnej³⁵¹.

Czyniąc zatem rozważania dotyczące analizy trybów nadzwyczajnych wzruszenia decyzji ostatecznych³⁵², nie sposób nie odnieść było się w pierwszej kolejności do kwestii tzw. zasady trwałości ostatecznych decyzji podatkowych³⁵³. Przedmiotowa zasada jest, bowiem o tyle istotna, gdyż to właśnie z Niej wywodzimy twierdzenie, że decyzja podatkowa jest ostateczna, w sytuacji, gdy w pierwszej instancji strona nie skorzystała z uprawnienia do wniesienia od Niej stosownego odwołania bądź taka decyzja została wydana przez organ wyższej instancji w toku postępowania odwoławczego³⁵⁴. Ponadto, wskazana zasada ma w swoim zamierzeniu gwarantować swoistego rodzaju pewność obrotu prawnego, co realizować ma się poprzez zapewnienie podmiotom biorącym udział w kształtowaniu określonego stosunku prawnopodatkowego ochrony praw nabytych³⁵⁵. Natomiast sytuacja, w której istnieje prawna możliwość niejako podważenia decyzji o charakterze ostatecznym „*narusza*” to w pewien sposób przyjęty system prawny z uwagi na odejście od zasady dwuinstancyjności postępowania³⁵⁶ oraz stabilności decyzji ostatecznych³⁵⁷³⁵⁸. Oczywiście nie mamy do czynienia z dowolnością w zakresie

³⁵¹ A. Olesińska, *Wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, która stała się bezprzedmiotowa* (art. 258 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej), ZNSA 2011, nr 2, s. 59-68.

³⁵² Tak jak zostało to już zaznaczone na wstępie przedmiotowych rozważań – Autor podejmuje w dalszej części pracy, analizę regulacji odnoszących się wyłącznie, co do instytucji: wznowienia postępowania podatkowego; stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej oraz uchylecia bądź zmiany decyzji ostatecznej.

³⁵³ Zgodnie z art. 128 o.p. – „*Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych*”.

³⁵⁴ S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 240.

³⁵⁵ *Ibidem*.

³⁵⁶ Należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 127 o.p. – „*Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne*”.

³⁵⁷ Jak wskazuje art. 128 o.p. – „*Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych*”.

³⁵⁸ Z. Kmiecik, *Koncepcja decyzji ostatecznej (w ujęciu Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej)*, ZNSA 2008, nr 2(17), s. 9 i n.

możliwości podważania decyzji ostatecznych, ustawodawca przewidział, bowiem w tym zakresie wyraźnie określone przyczyny, których zaistnienie powoduje, że w konsekwencji może dojść do wzruszenia decyzji ostatecznej. Wskazane warunki stanowiły zatem punkt wyjścia dalszych rozważań z uwagi na fakt, iż stanowią one wyraz najdalej idących wadliwości decyzji lub poprzedzającego ją postępowania a także z uwagi na fakt, że procedury te pozostają w ścisłej zależności od postępowania zwyczajnego³⁵⁹³⁶⁰.

Co jednak niezwykle ważne z punktu widzenia podatników i rozważań poczynionych na gruncie niniejszego rozdziału, ustawodawca w zakresie podatków choć powinien oczywiście poprzez całokształt swoich działań gwarantować podatnikom bezpieczeństwo obrotu prawnego, nie może jednak odrzucić kwestii sytuacji wyjątkowych, dzięki którym możliwa będzie eliminacja z obrotu prawnego rozstrzygnięć, co do których udowodniona zostanie ich wadliwość i temu właśnie służą tzw. nadzwyczajne środki wzruszeń decyzji ostatecznych.

Końcowo należy również poczynić uwagę wprowadzającą, że składające się na system nadzwyczajnych środków weryfikacji decyzji ostatecznych – instytucje prawne nie mogą być względem siebie konkurencyjne³⁶¹, a skorzystanie z określonego trybu wymaga spełnienia przesłanek warunkujących ich zastosowanie³⁶², przy czym należy mieć na uwadze, że możliwa jest sytuacja prawna w której określone tryby zostaną uruchomione jednocześnie³⁶³. Choć wówczas przyjmuje się, że najpierw dąży się do zakończenia postępowania prowadzonego w zakresie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, by następnie ewentualnie wznowić zakończone postępowanie podatkowe, by ostatecznie móc

³⁵⁹ B. Adamiak [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 9, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019, s. 234 i n.

³⁶⁰ S. Presnarowicz [w:] *System Prawa Finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 797 i n.

³⁶¹ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2009, s. 299.

³⁶² Autor przedstawia problematykę przesłanek warunkujących zastosowanie trybu nadzwyczajnego weryfikacji decyzji ostatecznych w dalszej części przy okazji analizy określonych instytucji prawnych.

³⁶³ Z taką sytuacją możemy się spotkać w przypadku, gdy w tej samej sprawie zostały spełnione przesłanki warunkujące wszczęcie kilku postępowań w ramach trybów nadzwyczajnych lub gdy strona dowodzi, że taka sytuacja ma miejsce w jej sprawie.

skorzystać z możliwości uruchomienia postępowania w przedmiocie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej³⁶⁴³⁶⁵.

Należy również poczynić uwagę, że wszczęcie postępowania w zakresie trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji ostatecznych – nie zamyka podatnikowi możliwości skorzystania z drogi sądowej w postaci wniesienia skargi administracyjnej, choć wówczas ewentualne postępowanie sądowe ulegnie zawieszeniu³⁶⁶ - przy czym analiza uruchomienia takiego środka zaskarżenia stanowi przedmiot dalszych rozważań Autora.

³⁶⁴ J. Rudowski [w:] S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII*, Warszawa 2024, art. 240.

³⁶⁵ Podkreślenia wymaga, że w sytuacji, gdy dojdzie do stwierdzenia przez organ, że mamy do czynienia z nieważną decyzją, wówczas zostanie ona wyeliminowana z obrotu prawnego, a w konsekwencji bezprzedmiotowe byłoby prowadzenie postępowania w innych trybach nadzwyczajnych. Jednocześnie w sytuacji, gdyby doszło do wznowienia postępowania zakończonego uchyleciem zaskarżonej decyzji, bezcelowo byłoby wówczas prowadzenie postępowania o uchylecie lub zmianę decyzji ostatecznej. Zwłaszcza, że postępowanie o uchylecie lub zmianę decyzji ostatecznej – przeprowadza się wyłącznie w sytuacji, gdy nie ma podstaw prawnych w przedmiocie stwierdzenia nieważności lub wznowienia postępowania.

³⁶⁶ Zgodnie z art. 56 p.p.s.a. – „*W razie wniesienia skargi do sądu po wszczęciu postępowania administracyjnego w celu zmiany, uchylecia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania, postępowanie sądowe podlega zawieszeniu*”.

1. Instytucja wznowienia postępowania podatkowego

Charakterystyka instytucji, tryb postępowania i podstawy stosowania

Instytucja wznowienia postępowania została wprowadzona do polskiego porządku publicznego już wraz z wejściem w życie ustawy – Ordynacja podatkowa³⁶⁷ i służy podatnikom jako rozwiązanie prawne umożliwiające doprowadzenie do ponownego rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej przez organ podatkowy, w sytuacji, gdy sprawa ta została już zakończona ostateczną decyzją³⁶⁸, a prowadzone uprzednio postępowanie podatkowe obarczone było wadą uregulowaną w art. 240 o.p.³⁶⁹. Tym samym uznać należy, że wskazane narzędzie stanowi swoistego rodzaju odpowiedź ustawodawcy na okoliczność występowania w obrocie prawnym decyzji ostatecznych, które to decyzje niestety zawierają na tyle istotne wady, że powinny być eliminowane z obrotu prawnego³⁷⁰.

Co równie istotne z punktu widzenia dalszych rozważań – skorzystanie z tego środka zaskarżenia odnosi się tylko do spraw, które zostały zakończone na skutek wydania decyzji o charakterze ostatecznym. W przeciwnym przypadku mogłoby, bowiem dojść do sytuacji konkurencji pomiędzy odwołaniem a wznowieniem postępowania, co w konsekwencji mogłoby prowadzić do nieuzasadnionego ograniczenia możliwości weryfikacji decyzji, które nie byłyby ostateczne. Istotnie zatem taka konstrukcja instytucji wznowienia postępowania odnosząca się swym zakresem jedynie do tzw. decyzji ostatecznych jest dla podatnika o tyle atrakcyjna, gdyż w pierwszej kolejności w postępowaniu zwykłym na skutek wniesionego odwołania może on zakwestionować

³⁶⁷ Przepisy określające instytucję wznowienia postępowania podatkowego od czasu ich wprowadzenia w roku 1997, były modyfikowane głównie w celu ich dostosowania do zmieniających się potrzeb związanych z rozwojem prawa podatkowego i otoczenia społeczno-gospodarczego a także kształtowania się tzw. praktyki orzeczniczej sądownictwa administracyjnego. Przykładem takiej sytuacji jest chociażby nowelizacja tejże instytucji wprowadzająca przesłankę wznowienia postępowania podatkowego na skutek zaistnienia konieczności uwzględnienia zapadłego wyroku Trybunału Konstytucyjnego.

³⁶⁸ Mowa o sytuacji, w której stronie nie przysługuje już możliwość skorzystania z wniesienia odwołania w administracyjnym toku postępowania.

³⁶⁹ Ustawodawca w art. 240 o.p. przesłanki wznowienia postępowania podatkowego do których Autor odnosi się analizując wskazaną regulację.

³⁷⁰ M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżanie decyzji podatkowej. Komentarz praktyczny z orzecnictwem*, Warszawa 2014, Wydawnictwo C.H. Beck, s. 198.

rozstrzygnięcie organu, który wydał zaskarżoną decyzję, a jeśli decyzja organu odwoławczego jest dla Niego nie korzystna, ma on możliwość wzruszenia takiej decyzji.

W ocenie Autora należy zatem odnieść się nie tylko do problematyki wprowadzenia przepisów tejże instytucji w kontekście przeniesienia podstaw wznowienia postępowania z ogólnego postępowania administracyjnego, ale również do odpowiedzi na pytanie **czy określone podstawy skorzystania z tego środka zaskarżenia są niezbędne w obszarze prawa podatkowego i czy w ich miejsce nie powinny zostać wprowadzone nowe przepisy odnoszące się do okoliczności, których nie ma na chwilę obecną, a które mogłyby poprawić efektywność tejże instytucji**³⁷¹.

W pierwszej kolejności należy zatem podkreślić, że ustawodawca umożliwia skorzystanie z instytucji wznowienia postępowania podatkowego jedynie w enumeratywnie wskazanych sytuacjach w art. 240 o.p.³⁷². Dokonując w tym zakresie

³⁷¹ D. Strzelec, Podsumowanie [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.

³⁷² „Art. 240. [Podstawy wznowienia postępowania podatkowego] - ustawy Ordynacja podatkowa

§1. W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

- 1) dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe;
- 2) decyzja wydana została w wyniku przestępstwa;
- 3) decyzja wydana została przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu stosownie do art. 130-132;
- 4) strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu;
- 5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję;
- 5a) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, nieznanne organowi, który wydał decyzję, wskazujące na wystąpienie unikania opodatkowania w rozumieniu art. 119a §1 lub nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści;
- 6) decyzja wydana została bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu;
- 7) decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które następnie zostały uchylone, zmienione, wygaszone lub stwierdzono ich nieważność w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji;
- 8) została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny;
- 9) ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 10) rozstrzygnięcie zapadłe w toku procedury rozstrzygania sporów dotyczących podwójnego opodatkowania w rozumieniu art. 2 pkt 6 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 11) orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji;
- 12) uprawnienia określone w art. 119j §1 mają wpływ na treść decyzji”.

stosownego rozróżnienia na podstawy, które odnoszą się do kwestii kwalifikowanych wad³⁷³ postępowania podatkowego³⁷⁴ a także okoliczności³⁷⁵, które, co prawda nastąpiły już po tym jak została wydana decyzja podatkowa kończąca postępowanie, ale ów okoliczności mogą oddziaływać na wydane rozstrzygnięcie³⁷⁶. Wskazać również należy, że występują takie podstawy wznowienia postępowania, które odnoszą się do obszaru praw i obowiązków wynikających już z samej decyzji podatkowej³⁷⁷, choć bywa i tak, że ciężko dokonać jednoznacznej charakterystyki niektórych z przesłanek³⁷⁸, co jak podkreśla dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ może po części mieć charakter obiektywny a po części wynikać z pewnych uchybień na poziomie proceduralnym³⁷⁹.

Zanim jednak Autor dokona oceny katalogu podstaw uzasadniających uruchomienie procedury wznowienia postępowania podatkowego, pragnie zaznaczyć, że choć niewątpliwie, aby można było wzruszyć decyzję ostateczną w wyniku wskazanego rozwiązania prawnego – konieczne będzie wykazanie, że w sprawie zaistniała jedna z przesłanek uregulowanych w art. 240 §1 o.p. to należy również dokonać rozróżnienia w przedmiocie samej procedury wznowienia postępowania podatkowego jak i postępowania, które toczy się w wyniku takiego wznowienia. Otóż z wznowieniem postępowania – mamy do czynienia w sytuacji, gdy właściwy organ podatkowy uzna, że

³⁷³ E. Mzyk, *Wznowienie postępowania administracyjnego*, Warszawa–Zielona Góra 1994, s. 19.

³⁷⁴ Przykładem przesłanek odnoszących się do kwestii kwalifikowanych wad postępowania podatkowego może być sytuacja, w której pozbawia się strony uczestniczenia w czynnościach postępowania, jak również sytuacja, w której organ podatkowy oparł wydane rozstrzygnięcie na sfałszowanym dowodzie, a także, gdy doszło do wydania decyzji podatkowej przez pracownika czy organ, który podlegał stosownemu wyłączeniu.

³⁷⁵ Wśród wskazanych okoliczności, które mogą wpłynąć na wydane uprzednio rozstrzygnięcie można wskazać czy to wynik zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania się lub procedury arbitrażowej, ratyfikowaną umowę międzynarodową czy ewentualnie orzeczenie wydane przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

³⁷⁶ E. Frankiewicz, *Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem*, Częstochowa 2003, s. 59.

³⁷⁷ Mowa jest o sytuacjach, w których decyzja podatkowa została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które zostały następnie uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji, a także, gdy decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową, już po wydaniu decyzji ostatecznej orzekł Trybunał Konstytucyjny.

³⁷⁸ Wskazuje się tu na przesłankę ujawnienia się nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji a nieznanymi organowi, który wydał przedmiotową decyzję, a także, gdy takie nowe okoliczności lub dowody wyjdą na jaw, co ustawodawca powiązał z uszczelnianiem systemu podatkowego.

³⁷⁹D. Strzelec, 3. *Podstawy wznowienia postępowania* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.

dopuszczalne jest skorzystanie przez uprawniony podmiot z takiego środka zaskarżenia³⁸⁰ i wówczas wyda tzw. postanowienie o wznowieniu postępowania³⁸¹. W przeciwnym razie organ w oparciu o art. 243 §3 o.p. – wyda decyzję odmawiającą wznowienie postępowania, na którą będzie przysługiwało odwołanie³⁸². Przy czym choć wydanie postanowienia o wznowieniu postępowania wszczyna właściwe postępowanie to należy podkreślić – że jeszcze nie mamy do czynienia z oceną czy zaistniały przesłanki określone w art. 240 §1 o.p. Taka ocena, co do faktycznego wystąpienia w sprawie podstaw umożliwiających uruchomienie przedmiotowego trybu a także ich wpływu na zapadłe rozstrzygnięcie – następuje, bowiem dopiero na skutek przeprowadzonego postępowania po wydaniu postanowienia o wznowieniu postępowania i zawiera się w rozstrzygnięciu³⁸³ kończącym wznowione postępowanie podatkowe³⁸⁴. Powyższe wynika również z faktu, że choć byłoby to zapewne pożądane ze strony podatników to niestety niemożliwym jest powoływanie się na inne podstawy niż te wskazane przez ustawodawcę. Co więcej organ prowadząc postępowanie w zakresie wznowienia postępowania podatkowego jest zobligowany

³⁸⁰ Podkreślenia wymaga, że organ podatkowy ogranicza swoje czynności do weryfikacji czy: z żądaniem występuje podmiot, który ma legitymację procesową; zdolność do czynności prawnych; określone żądanie dotyczy postępowania, które zostało zakończone decyzją lub postanowieniem; a taka decyzja lub postanowienie ma charakter ostateczny; wskazano podstawę wznowienia i zachowany został termin na złożenie stosownego żądania.

³⁸¹ Zgodnie z art. 243 §1 o.p. – „*W razie dopuszczalności wznowienia postępowania organ podatkowy wydaje postanowienie o wznowieniu postępowania*”.

³⁸² Wskazać należy, że właściwy organ odwoławczy rozpoznając wniesione odwołanie, w przypadku, gdy uzna decyzję za wadliwą, ma możliwość orzec, co do istoty sprawy, a zatem uchylić przedmiotową decyzję a w konsekwencji wydać postanowienie o wznowieniu postępowania, chyba, że zachodzą przesłanki wymienione w art. 233 §2 o.p.

³⁸³ „*Art. 245 o.p. §1. Organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 243 §2 wydaje decyzję, w której:*

1) uchyła w całości lub w części decyzję dotychczasową, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 §1, i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub umarza postępowanie w sprawie;

2) odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek określonych w art. 240 §1;

3) odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 §1, lecz:

a) w wyniku uchylecia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa albo

b) wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118, z zastrzeżeniem art. 70d.

§2. Odmawiając uchylecia decyzji w przypadkach wymienionych w §1 pkt 3, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek określonych w art. 240 §1 oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylecie decyzji”.

³⁸⁴ J. Rudowski [w:] S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, A. Olesińska, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 243.

jedynie do rozstrzygnięcia sprawy tożsamej co sprawa zakończona uprzednią decyzją ostateczną, zarówno pod względem podmiotowym jak i przedmiotowym³⁸⁵.

Mając na uwadze powyższe, **zdaniem Autora być może należałoby rozważyć rezygnację ze wstępnego etapu dwufazowej procedury wznowienia postępowania podatkowego, który zwieńczony jest wydaniem decyzji lub postanowienia³⁸⁶**, zwłaszcza, że wskazana dwufazowość powoduje sytuację, w której organ działający z urzędu musi sam sobie umożliwić dalsze działanie w tym zakresie. Taki tryb działania z kolei powoduje, że organy wydają nadmiarowe rozstrzygnięcia procesowe, co przekłada się również na ich efektywność i koszty związane z ich funkcjonowaniem. Problem ten dotyczy również procedury wszczynanej na wniosek, bowiem nie ulega wątpliwości, że wnioskodawca nie jest przesadnie zainteresowany otrzymaniem w pierw rozstrzygnięcia, które sprowadza się wyłącznie do kwestii dopuszczalności uruchomienia procedury wznowienia postępowania oczekując „właściwych” działań po stronie organu. **Istotnie zatem wydaje się zasadne, że pominięcie tej fazy postępowania skróciłoby czas trwania procedury wznowienia postępowania podatkowego na skutek samego jej uproszczenia, co w konsekwencji poprawiłoby efektywność tego rozwiązania prawnego, mając na względzie uprawnienia przysługujące podatnikom i możliwość ich dochodzenia bez żadnego uszczerbku dla ich stosowania³⁸⁷.**

Należy również mieć na uwadze, że niedopuszczalne jest traktowanie tej instytucji jako swoistej kontynuacji postępowania podatkowego prowadzonego w trybie zwykłym, które zostało zakończone decyzją ostateczną, z uwagi na chęć usunięcia pewnych uchybień na etapie postępowania zwykłego przez organ podatkowy. W przeciwnym razie takie działanie prowadziłoby nieuchronnie do naruszenia zarówno zasady trwałości decyzji ostatecznych jak i zasady dwuinstancyjnego postępowania podatkowego³⁸⁸. Dlatego też specyfika tego rodzaju postępowania charakteryzuje się tym, że organ nie rozpoznaje

³⁸⁵ S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 240.

³⁸⁶ Nazywanego również postępowaniem wznowieniowym (wstępnym).

³⁸⁷ D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego - wybrane problemy proceduralne*, PP 2020, nr 4, s. 24-31.

³⁸⁸ D. Strzelec, 2.3. *Katalog podstaw uzasadniających wznowienie postępowania* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.

określonej sprawy podatkowej we wszystkich jest aspektach zarówno prawnych jak i faktycznych, a jedynie ogranicza swoje działania do weryfikacji czy w sprawie ma do czynienia z wystąpieniem okoliczności enumeratywnie wskazanych w art. 240 §1 o.p. a w konsekwencji czy ich wystąpienie determinuje wydanie innego rozstrzygnięcia niż decyzja pierwotna³⁸⁹.

Podkreślenia również wymaga, że co do zasady wznowienie postępowania podatkowego następuje z urzędu lub na żądanie (wniosek) strony, co reguluje art. 241 o.p. Choć ustawodawca przewidział w tym zakresie również pewne odstępstwa zarówno, co do terminu, jak i sposobu wznowienia postępowania, a mianowicie:

- *„jeżeli strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu – tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia powzięcia wiadomości o wydaniu decyzji;*
- *jeżeli decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny – tylko na żądanie strony wniesione odpowiednio w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej;*
- *jeżeli ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji – tylko na żądanie strony;*
- *przy uprawnieniach określonych w art. 119j §1 o.p., jeżeli miały wpływ na treść decyzji – tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia określonego w art. 119j §2 o.p.”³⁹⁰.*

Mając zatem na uwadze, że ustawodawca różnicuje sytuację podatników, co do terminu w którym uprawniona osoba może skorzystać z przedmiotowego środka zaskarżenia, wskazując jedynie stosunkowo krótki czas na reakcję – **w ocenie Autora**

³⁸⁹ D. Strzelec, 3.1.2. *Interpretacja przepisów o podstawach wznowienia postępowania* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.

³⁹⁰ S. Presnarowicz [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 241.

należałoby rozważyć możliwość wydłużenia miesięcznego terminu do zgłoszenia żądania do chociażby 3 miesięcy, co wydaje się tym bardziej zasadne, biorąc pod uwagę, że w odmienny sposób ustawodawca określił dzień, od którego biegnie termin na dopełnienie formalności związanych z procedurą wznowienia postępowania podatkowego, co może nastroczać problemów z właściwym określeniem terminu na złożenie wniosku³⁹¹.

Pozostając w tematyce sprawności postępowania o wznowienie postępowania podatkowego należy poczynić uwagę, że wydaje się zasadne by przy tego rodzaju randze instrumentu prawnego – **ustawodawca również określił minimalne wymogi formalne do skutecznego złożenia stosownego wniosku analogicznie jak ma to miejsce w przypadku odwołania³⁹², a mianowicie, że wniosek taki powinien zawierać odpowiednio wskazanie podstawy wznowienia, określać istotę i zakres żądania a także wskazywać okoliczności lub dowody, które uzasadniają sygnalizowane żądanie, w sytuacji gdy strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje³⁹³.**

Przechodząc natomiast do analizy przesłanek wznowienia postępowania podatkowego, jako elementu warunkującego skuteczne skorzystanie z przedmiotowego środka zaskarżenia, należy zaznaczyć, że ich pierworzoru obowiązywania należy doszukiwać się w ogólnym postępowaniu administracyjnym, co nie do końca było

³⁹¹ Przykładowo w sytuacji, gdy zostało wydane orzeczenie TSUE i uprawniony podmiot na podstawie art. 240 § 1 pkt 11 o.p. chciałby wystąpić z wnioskiem o wznowienie postępowania, musi mieć na uwadze, że termin warunkujący złożenie takiego wniosku liczy się od dnia publikacji sentencji orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym UE, aczkolwiek termin ten należy liczyć od dnia publikacji takiego orzeczenia, nie zaś ogłoszenia wyroku, co miało miejsce chociażby w przypadku słynnego wyroku TSUE z dnia 16 października 2019 r., sygn. C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adóés Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, gdzie uprawnieni błędnie zidentyfikowali termin na złożenie wniosku przed publikacją orzeczenia w dzienniku, co było oczywiście niedopuszczalne, gdyż niewątpliwie nie został wówczas otwarty miesięczny termin na zainicjowanie tej procedury (por. D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego - wybrane problemy proceduralne*, PP 2020, nr 4, s. 24-31).

³⁹² Por. art. 222 o.p.

³⁹³ W tym przedmiocie Autor w pełni podziela wnioski wynikające z działań Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego ujęte w „*Nowa ordynacja podatkowa: z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*”, *Temida 2, Białystok 2017, s. 551-560*, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7340/1/ordynacja%202017.pdf> (dostęp dnia 09.11.2024 r.).

działaniem trafnym z uwagi na chociażby specyfikę postępowania podatkowego³⁹⁴. Przy czym **oceniając w sposób całościowy podstawy wznowienia postępowania w kształcie obecnym – wydaje się, że nie jest wymagana ich radykalna zmiana zważywszy, że ewentualne ujawnione problemy interpretacyjne zdaje się zostały w przeważającej mierze rozwiązane na skutek zapadłych orzeczeń sądowych**³⁹⁵. Choć z punktu widzenia

³⁹⁴ Dostrzegalne jest to w ocenie Autora chociażby z perspektywy celu jaki wyznaczyła sobie administracja skarbową, co przejawia się w nieustannej walce z uszczupleniem systemu podatkowego, czego wyrazem jest dodanie chociażby przesłanki wznowienia w pkt 5a) w art. 240 § 1 o.p.

³⁹⁵ Przykładowo można wskazać z jakimi problemami interpretacyjnymi mierzyły się sądy administracyjne:

- **Wyrok z dnia 11 października 2024 r., sygn. III FSK 760/24, Naczelny Sąd Administracyjny** wskazał, że – „*Wyrażenie ustawowe "wyjść na jaw" użyte w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. oznacza, że istotny jest moment ujawnienia danego dowodu lub okoliczności, czyli udostępnienia ich organowi. Tym samym nowe dowody to takie dowody, które wprowadzie istniały w dacie orzekania w postępowaniu zwykłym, ale organ orzekający dowodami tymi nie dysponował*”.
- **Wyrok z dnia 4 września 2024 r., sygn. I SA/Ld 385/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi** uznał, że – „*Strona może się powoływać w postępowaniu wznowieniowym tylko na takie okoliczności faktyczne bądź dowody, co do których istnienia nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania zwykłego, nie mogła zatem żądać ich uwzględnienia w jego toku*”.
- **Wyrok z dnia 25 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/Ke 84/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Kielcach** rozstrzygnął, że – „*Stosownie do treści w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli wyjść na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanie organowi, który wydał decyzję. O istnieniu tej podstawy wznowienia postępowania można mówić wówczas, gdy łącznie zostaną spełnione cztery przesłanki: wyszły na jaw nowe okoliczności faktyczne lub dowody, są one istotne dla sprawy, tzn. mogą mieć wpływ na jej odmienne rozstrzygnięcie, nie były znane organowi, który wydał decyzję, ale istniały w dniu wydania decyzji*”.
- **Wyrok z dnia 16 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/Po 15/24, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu** orzekł, iż – „*Przez udział w postępowaniu rozumieć należy zarówno udział w czynnościach postępowania wyjaśniającego, jak też w czynnościach decydujących, który jest zrealizowany poprzez doręczenie stronie decyzji. Brak winy strony będzie miał miejsce w przypadku niedopuszczenia strony do uczestnictwa w postępowaniu. Niedoręczenie stronom decyzji, jak również korespondencji kierowanej do stron w toku prowadzonego postępowania, jest równoznaczne z pozbawieniem ich udziału w postępowaniu i tym samym oznaczać będzie wyczerpanie przesłanki określonej w art. 240 § 1 pkt 4 o.p. Działanie osoby trzeciej w imieniu strony, nawet osoby bliskiej, bez udzielenia pełnomocnictwa stanowi poważne uchybienie procesowe. Ustawodawca w art. 138b § 3 o.p. dopuścił, że organ może nie żądać pełnomocnictwa, w kwestiach mniejszej wagi wynikających w toku postępowania, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek strony, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia do występowania w imieniu strony*”.
- **Wyrok z dnia 4 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 817/21, Naczelny Sąd Administracyjny** rozstrzygnął, że – „*W porównaniu do obecnego stanu prawnego dodana została nowa przesłanka w § 1 pkt 8, gdy decyzja została wydana na podstawie przepisu znajdującego się w akcie prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, którego nieważność stwierdził w części lub całości sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem. Jest to sytuacja analogiczna do tej, gdy decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny*”.

rozwoju prawa podatkowego dostrzegalne są nadal pewne aspekty, które można byłoby doprecyzować w wyniku nowelizacji katalogu podstaw wznowienia postępowania podatkowego³⁹⁶. Przykładem takiej interwencji legislacyjnej mogłoby być **dodanie przez ustawodawcę nowej przesłanki zgodnie z którą w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie pod warunkiem, że taka decyzja została wydana na podstawie przepisu znajdującego się w akcie prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, którego nieważność stwierdził w części lub całości sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem – co dopełniałoby w pewien sposób katalog aktów prawnych stanowiących podstawę ochrony podatników nie różnicując już ich sytuacji prawnej w zależności od rangi prawnej aktu prawnego stanowiącego podstawę ich obowiązków i uprawnień³⁹⁷.**

Ponadto, za słuszne wydaje się również dodanie kolejnej przesłanki umożliwiającej podatnikom uruchamianie procedury wznowienia postępowania podatkowego – w sytuacji, w której **mamy do czynienia z niezgodnością przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która to niezgodność na skutek chociażby wydanej opinii przez Komisję Europejską przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej została następnie usunięta poprzez nowelizację przepisów krajowych, a zmiana ta wywarła wpływ na treść wydanych już rozstrzygnięć, co niewątpliwie wpłynęłoby na podwyższenie standardu ochrony praw podatników z uwagi na poprawę efektywności narzędzi ochrony³⁹⁸.**

-
- **Wyrok z dnia 4 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 817/21, Naczelny Sąd Administracyjny** wskazał, że – „*Wpływ orzeczenia TSUE na decyzję podatkową - w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 11 O.p. - zachodzi wówczas, gdy orzeczenie to oddziałuje na nią w sposób na tyle istotny, że wymusza odmienne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej od przyjętego w decyzji ostatecznej*”.
 - **Wyrok z dnia 6 marca 2024 r., sygn. II FSK 696/21, Naczelny Sąd Administracyjny** stanął na stanowisku zgodnie z którym – „*Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 11 o.p. żądanie wznowienia postępowania podatkowego może być zasadne wyłącznie wówczas, gdy orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości UE ma wpływ na treść wydanej decyzji. Pod tym pojęciem rozumieć należy sytuację, w której orzeczenie to jest prawnie znaczące dla decyzji. Zachodzić ona może wówczas, gdy orzeczenie to ma ten skutek, że modyfikuje podstawę prawną bądź wykładnię przepisów prawa znajdujących w danej sprawie zastosowanie*”.

³⁹⁶ W tym przedmiocie Autor w pełni podziela wnioski wynikające z działań Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego ujęte w „*Nowa ordynacja podatkowa: z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*”, *Temida 2, Białystok 2017*, s. 551-560, <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7340/1/ordynacja%202017.pdf> (dostęp dnia 09.11.2024 r.).

³⁹⁷ *Ibidem*, s. 554.

³⁹⁸ *Ibidem*, s. 554.

Wśród podstaw wznowienia postępowania podatkowego mogłaby znaleźć się także przesłanka regulująca sytuację, w której doszło w sprawie do wydania decyzji, której podstawę stanowił zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia, który został odpowiednio zmieniony lub uchylony na podstawie art. 679 k.p.c.³⁹⁹ – co niewątpliwie byłoby uzasadnione chęcią usunięcia występujących wątpliwości, co do charakteru takiego aktu, zwłaszcza, że nie jest on uznawany za decyzję czy orzeczenia sądowe⁴⁰⁰.

Za celowe – Autor uznaje również odniesienie się do przesłanki zawartej w art. 240 §1 pkt 5 o.p. dotyczącej ujawnienia istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów, które istniały w dniu wydania decyzji, a które nie były znane organowi, który taką decyzję wydał. Zwłaszcza wobec dostrzeganej możliwości ograniczania podatnikom skorzystania z trybu nadzwyczajnego argumentując to brakiem zaistnienia nowych okoliczności faktycznych lub dowodów. Istotnie, bowiem interpretacja wskazanej przesłanki sprowadza się również do twierdzenia, że oprócz oczywiście literalnego odczytywania brzmienia ww. przesłanki, konieczne jest w tym przypadku sięgnięcie także do ogólnych zasad postępowania a zwłaszcza zasadę pewności prawa jak i zasadę trwałości decyzji ostatecznych⁴⁰¹ - co z kolei może stanowić przysłowiową „furtkę dla organu” aby uchylić się od wydania merytorycznego rozstrzygnięcia zawisłego sporu

³⁹⁹ Art. 679 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1568 z późn. zm.), dalej: k.p.c., zgodnie z którym:

§1. Dowód, że osoba, która uzyskała stwierdzenie nabycia spadku, nie jest spadkobiercą lub że jej udział w spadku jest inny niż stwierdzony, może być przeprowadzony tylko w postępowaniu o uchylenie lub zmianę stwierdzenia nabycia spadku, z zastosowaniem przepisów niniejszego rozdziału. Jednakże ten, kto był uczestnikiem postępowania o stwierdzenie nabycia spadku, może tylko wówczas żądać zmiany postanowienia stwierdzającego nabycie spadku, gdy żądanie opiera na podstawie, której nie mógł powołać w tym postępowaniu, a wniosek o zmianę składa przed upływem roku od dnia, w którym uzyskał tę możliwość.

§2. Wniosek o wszczęcie takiego postępowania może zgłosić każdy zainteresowany.

§3. W razie przeprowadzenia dowodu, że spadek w całości lub w części nabyła inna osoba niż wskazana w prawomocnym postanowieniu o stwierdzeniu nabycia spadku, sąd spadku, zmieniając to postanowienie, stwierdzi nabycie spadku zgodnie z rzeczywistym stanem prawnym.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio do zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia oraz do stwierdzenia nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego.

⁴⁰⁰ „Nowa ordynacja podatkowa: z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego”, Temida 2, Białystok 2017, s. 554-555.

<https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7340/1/ordynacja%202017.pdf>

(dostęp dnia 09.11.2024 r.).

⁴⁰¹ Zgodzić się oczywiście należy ze stwierdzeniem, że wskazane zasady stanowią w procesie wykładni ustawy – Ordynacja podatkowa tzw. dyrektywy interpretacyjne, (por. W. Nykiel, D. Strzelec, *Wykładnia norm regulujących postępowanie podatkowe* [w:] *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, Lublin 2011, s. 341–352).

podatkowego, co jest dostrzegalne chociażby w zakresie spraw podatkowych i karnoskarbowych zakończonych już po wydaniu decyzji ostatecznej.

W tym miejscu należy zgodzić się z wnioskami dr hab. Dariusza Strzelca, prof. UŁ, że dostrzegalne są uchybienia związane ze stosowaniem przedmiotowej przesłanki sprowadzające się do:

- „*błędnego utożsamiania samego wyroku uniewinniającego z nowym dowodem;*
- *zawężającej wykładni tej przesłanki i odmową zmiany decyzji w związku z tym, że dowody zostały przeprowadzone po wydaniu decyzji, choć dotyczą okoliczności faktycznych istniejących na dzień jej wydania;*
- *błędnego utożsamiania przez podatników dokonanej w postępowaniu karnoskarbowym oceny dowodów (które wcześniej były podstawą decyzji podatkowej), która skutkuje wydaniem wyroku uniewinniającego z ujawnieniem nowych okoliczności faktycznych*”⁴⁰².

Mając na uwadze powyższe, chcąc zatem skutecznie skorzystać z przedmiotowej przesłanki to choć zgodzić należy się z twierdzeniem, że wydanie wyroku karnego nie stanowi samoistnie o konieczności wydania decyzji uchylającej decyzję ostateczną. To jednak podkreślenia wymaga, że błędne wydaje się działanie sprowadzające się do odrzucenia weryfikacji postępowania w trybie wznowienia postępowania argumentując to owszem wystąpieniem nowego dowodu, ale nie takiego, który istniał w dniu wydania decyzji. Zupełnie abstrahując od faktu, że w ramach prowadzonego postępowania sądowego w sprawie karnoskarbowej mogły zostać ujawnione nowe okoliczności, co do których organ podatkowy wydając decyzję nie miał wiedzy, a które mogą się okazać na tyle istotne, że należałoby zweryfikować stanowisko organu wydającego decyzję i być może końcowo dokonać jej zmiany⁴⁰³.

Końcowo należy wskazać, że bezsprzecznie **istnienie wskazanej instytucji wznowienia postępowania podatkowego zapewnia podatnikom kolejny środek zaskarżenia decyzji w tym przypadku ostatecznych, co wpływa na realizację prawa do obrony** i choć w głównej mierze przepisy statuujące tą instytucję nie wymagają

⁴⁰² D. Strzelec, 9. Uwagi końcowe [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.

⁴⁰³ *Ibidem*.

znacznych zmian to jednak **dostrzegalne jest ryzyko ograniczenia stosowania tejże instytucji** czego wyrazem może być zarówno sam zakres przedmiotowy spraw jakie mogą zostać podjęte w ramach tego środka jak i dokonywana wykładania funkcjonalna przez organy podatkowe argumentujące to koniecznością jednoczesnego stosowania zasady bezpieczeństwa oraz stabilności prawa⁴⁰⁴.

⁴⁰⁴ Czeszejko-Sochacki Z., *Wznowienie postępowania jako skutek pośredni orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, PiP 2000/2, s. 25.

2. Stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej

Charakterystyka instytucji, tryb postępowania i podstawy stosowania

Kolejnym trybem służącym podatnikom do wzruszania decyzji podatkowych w sytuacji szczególnie dotkliwego naruszenia prawa⁴⁰⁵, stanowiącym odstępstwo od zasady trwałości decyzji⁴⁰⁶ jest instytucja stwierdzenia nieważności decyzji⁴⁰⁷, nazywana również środkiem nadzorczym, który ze swej istoty umożliwia wyeliminowanie z obrotu prawnego ostatecznych rozstrzygnięć dotkniętych enumeratywnie wskazanymi wadami⁴⁰⁸ uregulowanymi w art. 247 §1 pkt 1–8 o.p.⁴⁰⁹. Wskazać przy tym należy, że ustawodawca przewidział dwie możliwości wszczęcia przedmiotowego postępowania tj. odpowiednio z inicjatywy organu podatkowego albo na żądanie skierowane przez stronę, z tym, że dotyczy to również podmiotu, który uzyskał status strony w wyniku błędnego skierowania do niego decyzji (por. art. 247 §1 pkt 5 o.p.)⁴¹⁰.

Należy jednak mieć na uwadze, że aby skutecznie skorzystać ze wskazanego rozwiązania prawnego należy dowieść „nieprawidłowości w działaniu wewnętrznego mechanizmu decyzyjnego i błędów powstałych przy podejmowaniu decyzji, głównie z powodu istotnych wadliwości stosowania prawa, choć mogących dotyczyć niekiedy

⁴⁰⁵ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2014 r., sygn. II FSK 3075/13, LEX nr 1450211.

⁴⁰⁶ M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Rozdział 18 Stwierdzenie nieważności decyzji* [w:] M. Niezgódka-Medek, M. Szubiakowski, *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.

⁴⁰⁷ Instytucja ta podobnie jak miało to miejsce w przypadku instytucji wznowienia postępowania podatkowego znalazła swój wyraz w o.p. (wówczas ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137, poz. 926).

⁴⁰⁸ Można spotkać się z określeniem, że ów enumeratywnie wskazane wady nazywane są tzw. kwalifikowanymi wadami.

⁴⁰⁹ Zgodnie z art. 247 §1 o.p. – „Organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która:

- 1) została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości;
- 2) została wydana bez podstawy prawnej;
- 3) została wydana z rażącym naruszeniem prawa;
- 4) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną;
- 5) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie;
- 6) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały;
- 7) zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa;
- 8) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą”.

⁴¹⁰ K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 248.

okoliczności faktycznych”⁴¹¹. Co więcej „wady stanowiące podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej, chociaż traktowane jako materialnoprawne, mogą mieć przyczynę w naruszaniu przepisów prawa różnej treści”⁴¹²⁴¹³.

Podkreślenia wymaga również, że ustawodawca uregulował postępowanie mające na celu weryfikację decyzji ostatecznej, a więc objętej z mocy prawa domniemaniem legalności⁴¹⁴ w przepisach art. 247-252 o.p. czyniąc go postępowaniem o charakterze samodzielnym a zatem odrębnym od innych postępowań podatkowych⁴¹⁵, co z kolei powoduje chociażby, że takie postępowanie odmiennie niż w przypadku postępowania odwoławczego – nie może prowadzić do ponownego merytorycznego rozpoznania sprawy⁴¹⁶, gdyż nie jest to kontynuacja postępowania instancyjnego⁴¹⁷. W istocie chodzi zatem o dokonanie weryfikacji podniesionych przez podatnika zarzutów odnoszących się do kwalifikowanych wad decyzji wynikających z art. 247 §1 o.p., gdyż wskazany środek zaskarżenia nie może być uruchomiony automatycznie w zakresie każdej wadliwej decyzji o charakterze ostatecznym nie dokonawszy weryfikacji stopnia tejże wadliwości⁴¹⁸⁴¹⁹.

Co również istotne z punktu widzenia dalszych rozważań to fakt, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej należy identyfikować z nową sprawą podatkową, gdzie organ ma za zadanie dokonać ustalenia czy wystąpiła jedna

⁴¹¹ J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Zielona Góra 1998, s. 134.

⁴¹² Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010, s. 1022.

⁴¹³ D. Strzelec, *5.4.4. Stwierdzenie nieważności decyzji [w:] Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.

⁴¹⁴ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 października 2010 r., sygn. I FSK 1867/09, CBOSA.

⁴¹⁵ Stachurski W., *Kilka uwag o nadzwyczajnych trybach weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych [w:] Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Białystok 2011.

⁴¹⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 czerwca 2021 r., sygn. I FSK 1423/20, CBOSA.

⁴¹⁷ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2129/18.

⁴¹⁸ Zob. Adamiak B., Borkowski J., *Nadzwyczajne tryby postępowania administracyjnego [w:] System Prawa Administracyjnego*, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, A. Skoczylas, Warszawa 2010, s. 238.

⁴¹⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 marca 2024 r., sygn. III FSK 808/23, LEX nr 3710182, gdzie sąd wskazał, że: - „Przesłanki wzruszenia decyzji ostatecznych, w szczególności w trybie stwierdzenia nieważności, muszą być interpretowane ściśle. Celem postępowania w sprawie o stwierdzenie nieważności ostatecznej decyzji podatkowej nie jest bowiem orzekanie o prawach i obowiązkach strony, wynikających z przepisów materialnego prawa podatkowego, jak w postępowaniu odwoławczym, lecz zbadanie decyzji wydanej w postępowaniu zwykłym wyłącznie pod kątem istnienia przesłanek enumeratywnie wymienionych w art. 247 §1 o.p.”.

z przesłanek pozytywnych stwierdzenia nieważności decyzji (z art. 247 §1 o.p.), a także czy nie zachodzi przesłanka negatywna⁴²⁰ uniemożliwiająca prowadzenie takiego postępowania⁴²¹. Ważne jest zatem, że przedmiotem takiego postępowania jest decyzja, co do pozostawienia w obrocie prawnym rozstrzygnięcia, co do którego istnieje zarzut, że zostało ono dotknięte jedną z wad kwalifikowanych, a zatem nie jest to postępowanie, w którym rozstrzyga się o prawach czy obowiązkach stron⁴²². Z kolei konsekwencją prawną takiego postępowania jest stwierdzenie nieważności z mocą *ex tunc*⁴²³, a zatem orzeka się, że określona wada prawna decyzji istniała już od momentu jej wydania i również od tego momentu taka decyzja nie wywołuje skutków prawnych⁴²⁴.

Podkreślić przy tym należy, że zdaniem Autora zasadne byłoby również analogicznie jak ma to miejsce w przypadku zwyczajnego środka zaskarżenia jakim jest odwołanie – **wprowadzenie regulacji mającej na celu określenie minimalnych wymogów formalnych dla wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej** w postaci konieczności wskazania nie tylko konkretnej przesłanki z art. 247 §1 o.p., ale również określenia istoty jak również żądania, a także wskazania (o ile to możliwe i konieczne) okoliczności lub dowodów uzasadniających to żądanie – co mogłoby niewątpliwie wpłynąć pozytywnie zwłaszcza na sprawność takiego postępowania⁴²⁵.

Z punktu widzenia środków zaskarżenia z których może skorzystać podatnik, należy również wskazać, że możliwa jest sytuacja, w której dojdzie do tzw. zbiegu dwóch postępowań tj. postępowania o stwierdzenie nieważności decyzji z postępowaniem

⁴²⁰ Zgodnie z art. 249 o.p. – „§ 1. Organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jeżeli w szczególności:

1) żądanie zostało wniesione po upływie 5 lat od dnia doręczenia decyzji lub

2) sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję, chyba że żądanie oparte jest na przepisie art. 247 §1 pkt 4.

§ 2. Okoliczności, o których mowa w § 1, uwzględnia się również w zakresie wszczęcia postępowania z urzędu”.

⁴²¹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 marca 2024 r., sygn. III FSK 836/23.

⁴²² K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 247.

⁴²³ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 grudnia 2005 r., sygn. II FSK 275/05, CBOSA.

⁴²⁴ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII*, Warszawa 2024, art. 247.

⁴²⁵ Autor w pełni podziela stanowisko Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego wyrażone chociażby w uzasadnieniu projektu ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

sądowoadministracyjnym wszczętym na skutek złożenia skargi na decyzję ostateczną. Tu z pomocą przychodzi ustawodawca wskazując, że wówczas postępowanie sądowoadministracyjne ulegnie zawieszeniu zgodnie z art. 56 p.p.s.a.⁴²⁶⁴²⁷. Pewnego rodzaju wątpliwości pojawiły się natomiast w kontekście dopuszczalności wszczęcia postępowania o stwierdzenie nieważności decyzji, gdy doszło już do uruchomienia postępowania sądowoadministracyjnego⁴²⁸. Choć z uwagi na odmienności tychże postępowań a także brak tożsamości co do przedmiotu sporu⁴²⁹ *de facto* „nie można pewnie antycypować, że wyrok sądu będzie miał walor rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego nieważności określonej decyzji – z art. 201 §1 pkt 2 o.p.”⁴³⁰.

Chcąc zatem scharakteryzować przedmiotowy tryb należy podkreślić, że w pierwszej kolejności organ podatkowy jest zobligowany ustalić czy aby na pewno dopuszczalne jest wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności. W tym celu organ musi sięgnąć do art. 249 o.p., który zawiera otwarty katalog negatywnych przesłanek zawierający jedynie dwie przykładowe okoliczności⁴³¹ warunkujące niedopuszczalność wszczęcia takiego postępowania⁴³². Istotnie zatem zadaniem organu

⁴²⁶ Zgodnie z art. 56 p.p.s.a. – „*W razie wniesienia skargi do sądu po wszczęciu postępowania administracyjnego w celu zmiany, uchylecia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania, postępowanie sądowe podlega zawieszeniu*”.

⁴²⁷ Por. Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie 7 sędziów z dnia 5 czerwca 2017 r., sygn. II GPS 1/17, ONSAiWSA 2017/5, poz. 73, a także krytycznym stanowiskiem J.G. Firlusa i T. Wosia w: „*O niedopuszczalności dwutorowości kontroli ostatecznych decyzji administracyjnych raz jeszcze – krytyczna analiza uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 5.06.2017 r., II GPS 1/17*”, PPP 2018/3, s. 51–70 – potwierdzająca trafność tej linii orzecznictwa, której przykładem jest Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 stycznia 2016 r., sygn. I GSK 1347/14, CBOSA.

⁴²⁸ W. Stachurski, *Kilka uwag o nadzwyczajnych trybach weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych* [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Białystok 2011, s. 250.

⁴²⁹ Wskazuje się, że zasadniczo, jeśli chodzi o postępowanie administracyjne jego przedmiotem było wyłącznie analizowanie przesłanek nieważności wskazanych w art. 247 § 1 o.p.

⁴³⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2011 r., sygn. II FSK 2440/10, LEX nr 950774.

⁴³¹ Przykładem sytuacji, które również umożliwiają organowi podatkowemu wydać decyzję w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania o stwierdzenie nieważności jest chociażby okoliczność zgodnie z którą: „*decyzja nie ma przymiotu ostateczności; żądanie zostało wniesione przez podmiot, który nie jest stroną; ponownie złożono wnioski o wszczęcie postępowania, pomimo że organ już wcześniej podjął rozstrzygnięcie w sprawie stwierdzenia nieważności określonej decyzji ostatecznej; strona powołała we wniosku wadę, która nie stanowi przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji; a także żądanie dotyczy stwierdzenia nieważności decyzji nieistniejącej w obrocie prawnym i w konsekwencji niewywołującej skutków prawnych*” - K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 249.

⁴³² Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Po 787/08, LEX nr 539426.

przed wydaniem rozstrzygnięcia o dopuszczalności uruchomienia tego trybu – nie jest w żadnym wypadku analiza czy badanie wniosku w przedmiocie jego zasadności, a jedynie czy dopuszczalne jest samo jego wszczęcie. W przeciwnym razie, jeśli organ odmówi w drodze decyzji o wszczęciu postępowaniu – wówczas jest to jednoznaczne z odmową, co do przeprowadzenia postępowania dowodowego i wydania rozstrzygnięcia o zasadności wniosku o stwierdzenie nieważności⁴³³⁴³⁴. Przy czym nawet wówczas, gdy organ wydana decyzję o odmowie wszczęcia – należy mieć na uwadze, że jest on związany zasadą udzielania informacji⁴³⁵, a zatem na organie ciąży obowiązek by strona została poinformowana o wyraźnych przyczynach takiego rozstrzygnięcia⁴³⁶.

W tym miejscu Autor pragnie zwrócić szczególną uwagę na jedną z przesłanek odmowy wskazaną przez ustawodawcę w art. 249 §1 pkt 1 o.p. zgodnie z którą nie jest możliwe wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej w przypadku, gdy żądanie zostało wniesione przez legitymowany podmiot po upływie 5 lat od dnia doręczenia przedmiotowej decyzji⁴³⁷. Istotnie, bowiem należy wziąć pod uwagę sytuację prawną podatników, wobec których w obrocie prawnym funkcjonować będzie decyzja ostateczna dotknięta ciężkimi wadami, gdzie zobowiązanie z niej wynikające nie tylko będzie wykonalne, ale również będzie mogło być pobierane po upływie 5-letniego okresu od dnia doręczenia decyzji. Choć samej decyzji nie będzie można już wzruszyć. Podkreślić zatem wymaga, że trwałość, co do decyzji ostatecznych nie może stanowić wyższej wartości niż legalność takiej decyzji, dlatego też **podatnikom powinna zostać stworzona prawna możliwość by na ich wniosek złożony przed upływem ustawowego terminu przedawnienia poboru podatku – możliwa była w każdym czasie aż do upływu terminu przedawnienia poboru – eliminacja decyzji z obrotu prawnego, gdy**

⁴³³ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia z 8 marca 2018 r., sygn. II FSK 520/16, LEX nr 2497840.

⁴³⁴ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII*, Warszawa 2024, art. 249.

⁴³⁵ Zgodnie z art. 121 §2 o.p. – „*Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania*”.

⁴³⁶ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 23 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Wr 1032/08, LEX nr 537545.

⁴³⁷ Należy mieć na uwadze, że wskazany 5-letni termin jest tzw. terminem prawa materialnego, a zatem nie dość, że jest to termin, którego nie sposób przywrócić to jeszcze jego upływ będzie powodował brak możliwości żądania wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji – potwierdzeniem czego jest chociażby Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2016 r., sygn. II FSK 2147/14, LEX nr 2142211.

ta została na skutek działań leżących po stronie organu podatkowego dotknięta ciężkimi wadami prawnymi⁴³⁸.

Ustawodawca wskazał oczywiście jeszcze jedną przykładową okoliczność, która ze swej istoty uniemożliwia zarówno wszczęcie jak i prowadzenie postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej – co ma odpowiednio miejsce w przypadku, gdy sąd administracyjny oddalił skargę na decyzję (art. 249 §1 pkt 2 o.p.) – z wyjątkiem sytuacji, gdy strona powołuje się na zaistnienie przesłanki z art. 247 §1 pkt 4 o.p. (dotyczy to sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną). Celem przyjętego modelu jest zatem, co do zasady eliminacja w przypadku tej samej decyzji ostatecznej – dwutorowego prowadzenia postępowania w trybie nadzwyczajnym i sądownoadministracyjnym⁴³⁹, co wynika chociażby z faktu, że sąd administracyjny jest zobligowany⁴⁴⁰ do weryfikacji czy w sprawie nie zachodzą przesłanki nieważności zaskarżonej decyzji podatkowej⁴⁴¹⁴⁴². Nie ulega, bowiem wątpliwości, że w sytuacji, gdy sąd administracyjny oddali skargę na niezgodność decyzji z prawem, takie rozstrzygnięcie będzie wiążące dla organu podatkowego, który nie będzie mógł wówczas rozstrzygać w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji⁴⁴³. Odmiennie natomiast ustawodawca uregulował kwestię dotyczącą sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną (art. 247 §1 pkt 4 o.p.) – wówczas, bowiem, gdy właściwy podmiot wystąpił z żądaniem stwierdzenia nieważności decyzji opartym na ww. przesłance, ewentualne oddalenie skargi przez sąd administracyjny nie uniemożliwi uruchomienia postępowania w trybie nadzwyczajnym. Podkreślenia przy tym wymaga, że organ wydając decyzję w przedmiocie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej *de facto* nie rozstrzyga wówczas o istocie danej sprawy, a zatem być

⁴³⁸ Autor w pełni podziela stanowisko Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego wyrażone chociażby w uzasadnieniu projektu ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

⁴³⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 września 2023 r., sygn. II FSK 2624/20, LEX nr 3648460.

⁴⁴⁰ art. 134 § 1 p.p.s.a.

⁴⁴¹ Przykładowo: Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 3 listopada 2020 r., sygn. I SA/Gl 1344/19, LEX nr 3086931.

⁴⁴² K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 249.

⁴⁴³ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 485/14, LEX nr 2018881.

może należałoby rozważyć wprowadzenie zmiany polegającej na modyfikacji dotychczasowej formy zastępując decyzję podatkową – postanowieniem, wszakże prawa podatnika, a zwłaszcza prawo do sądu będą chronione chociażby w zakresie możliwości złożenia zażalenia na takie postanowienie⁴⁴⁴.

Przechodząc następnie do etapu merytorycznego rozpoznania sprawy w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej podkreślić należy, że rola organu podatkowego sprowadza się tutaj – po pierwsze do zbadania czy w sprawie zachodzi którakolwiek z przesłanek wymienionych w art. 247 §1 o.p. – a po drugie czy z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118 o.p. (art. 247 §2 o.p.) – nie mamy do czynienia z występowaniem przeszkody uniemożliwiającej orzekanie, co do istoty sprawy.

Analizując zatem przedmiotowy katalog kwalifikowanych podstaw dzięki którym może dojść do stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, należy wskazać, że o ile zdaniem Autora przesłanki takie jak: wydanie decyzji ostatecznej bez podstawy prawnej, z rażącym naruszeniem prawa⁴⁴⁵ a także, gdy dotyczy ona sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną lub została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie – są na tyle istotne i potrzebne chcąc zapewnić podatnikom należytą im ochronę. **O tyle należy poddać pod wątpliwość czy przesłanki w postaci: sytuacji gdzie decyzja ostateczna była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały, decyzja taka zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa a także gdy w razie jej wykonania wywołałaby czyn**

⁴⁴⁴ Por. stanowisko Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego wyrażone chociażby w uzasadnieniu projektu ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

⁴⁴⁵ Wskazana przesłanka stanowi przykład najpoważniejszych uchybień, których dopuścił się organ podatkowy, również sądy administracyjne w swoich stanowiskach wskazują na istotę tej przesłanki, a mianowicie:

- **Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 23 lipca 2024 r., sygn. III FSK 1431/23, LEX nr 3750715** wskazał, że – „*Rażące naruszenie prawa to takie uchybienie, w wyniku którego powstają skutki niemożliwe do zaakceptowania z punktu widzenia praworządności, gdy treść decyzji pozostaje w wyraźnej i oczywistej sprzeczności z treścią przepisu prawa*”;
- **Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 969/21, LEX nr 3744946** uznał, że: - „*Nie można traktować jako rażącego naruszenia prawa rozstrzygnięcia wynikającego z możliwej interpretacji danego przepisu, nawet jeżeli wykładnia ta zostanie następnie zmieniona w dominującej linii orzeczniczej sądów administracyjnych*”;

zagrożony karą – nie powinny zostać usunięte z katalogu podstaw stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej z uwagi na ich brak wyraźnego zastosowania na gruncie spraw podatkowych, a stanowiących jedynie zaszłości spowodowane oparciem niektórych przepisów wprost na rozwiązaniach zaczerpniętych z ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁴⁴⁶.

Jednocześnie **zastanawiające jest w przedmiocie istnienia przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, która została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości – czy nie powinno dojść do modyfikacji wskazanej przesłanki.** Zwłaszcza, że mając na uwadze chociażby naruszenie właściwości miejscowej (co wcale nie wydaje się odosobnionym przypadkiem, zwłaszcza wobec złożonych stanów faktycznych) – automatyczne wyeliminowanie z obrotu takiej decyzji wydaje się niewspółmierne z uwagi na występujące skutki, zestawiając skalę zaistniałych naruszeń do innych podstaw obligujących organ do stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej.

Nie ulega przy tym wątpliwości, że art. 247 §1 o.p. pełni rolę gwaranta dla podatników chcących uruchomić przedmiotowy tryb nadzwyczajny, bowiem organ podatkowy nie ma swobody, co do decyzji w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej – jeśli w sprawie nie zostały stwierdzone przesłanki negatywne uniemożliwiające procedowanie wniosku a przeciwnie zostały stwierdzone przesłanki warunkujące prowadzenie takiego postępowania. Swoistego rodzaju swobodę w zakresie podejmowanych rozważań po stronie organu podatkowego można natomiast dostrzec w zakresie interpretacji pojęć niedookreślonych zawartych w art. 247 §1 o.p. czego przejawem jest chociażby zagadnienie rażącego naruszenia prawa⁴⁴⁷.

⁴⁴⁶ Por. stanowisko Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego wyrażone chociażby w uzasadnieniu projektu ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

⁴⁴⁷ Por. **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 11 stycznia 2024 r., sygn. III SA/Gd 621/23, LEX nr 3662881**, podkreślił, że: „Przesłanka stwierdzenia nieważności decyzji w postaci rażącego naruszenia prawa wymaga spełnienia łącznie trzech odrębnych elementów, to jest oczywistości naruszenia prawa, uwzględnienia charakteru przepisu oraz skutków społeczno-gospodarczych decyzji niemożliwych do zaakceptowania z punktu widzenia obowiązującej zasady praworządności. Przy tym jako rażącego nie można traktować takiego rozstrzygnięcia, które wynika z odmiennej interpretacji danej normy prawnej. Jeżeli przepis dopuszcza rozbieżną interpretację, nawet mniej lub bardziej uzasadnioną, to wybór jednej z takich interpretacji, jeżeli nawet później zostanie uznany za nieprawidłowy, nie może być oceniany jako rażące naruszenie prawa”.

Należy również zwrócić uwagę na kwestię odmowy stwierdzenia nieważności decyzji w sytuacji, gdy organ uzna, że wydanie takiej nowej decyzji orzekającej, co do istoty sprawy nastąpiłoby z upływem terminów przewidzianych w art. 68⁴⁴⁸, art. 70⁴⁴⁹ lub art. 118⁴⁵⁰ (art. 247 §2 o.p.), bowiem wówczas ustawodawca zobligował organ by ten nie tylko w swoim rozstrzygnięciu stwierdził, że zaskarżona decyzja ostateczna wydana w postępowaniu zwykłym zawiera jedną z kwalifikowanych wad, ale co istotne zwłaszcza z punktu widzenia zasady przekonywania⁴⁵¹ – wskazał on podatnikowi okoliczności, które przesądziły o tym, że nie jest możliwe stwierdzenie w sprawie nieważności decyzji. Zatem podatnik powinien zostać poinformowany o podstawach prawnych wydanego rozstrzygnięcia. Kwestia ta jest bowiem tym bardziej istotna, że podatnik może wówczas rozważyć ewentualne wystąpienie na drogę sądową domagając się uzyskania odszkodowania od Skarbu Państwa (odpowiednio jednostki samorządu terytorialnego) przed sądem powszechnym⁴⁵².

Podkreślić również należy, że **zasadnym w ocenie Autora byłoby doprecyzowanie zagadnienia związanego z wydaniem rozstrzygnięcia w ramach przedmiotowego postępowania**, zwłaszcza, że sama informacja jakoby „*Rozstrzygnięcie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji następuje w drodze decyzji*” (art. 248 §3 o.p.) może nie w pełni realizować zasadę informowania⁴⁵³ co do potencjalnych sposobów zakończenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Należałoby zatem wskazać, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji może odpowiednio zakończyć się wydaniem: decyzji odmawiającej stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej – w przypadku braku zidentyfikowania przesłanek wymienionych w art. 247

⁴⁴⁸ Wskazany przepis reguluje problematykę przedawnienia prawa do wydania decyzji podatkowej.

⁴⁴⁹ Przepis odnosi się do kwestii przedawnienia zobowiązania podatkowego.

⁴⁵⁰ We wskazanym przepisie mowa jest o terminach odnoszących się do instytucji przedawnienia w przypadku odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

⁴⁵¹ To właśnie zgodnie z art. 124 o.p., ustawodawca wprowadził zasadę przekonywania strony w postępowaniu podatkowym zgodnie z którą – „*Organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu*”.

⁴⁵² M. Szubiakowski, *Administracyjnoprawna regulacja praw i wolności obywatelskich*, Warszawa 2017, s. 261–273). Ponadto, por. art. 260 o.p. zgodnie z którym – „*Do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego*” w zw. z art. 416 k.c. wskazującym, że – „*Osoba prawna jest obowiązana do naprawienia szkody wyrządzonej z winy jej organu*”.

⁴⁵³ Por. art. 121 §2 o.p. zgodnie z którym – „*Organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania*”.

§1 o.p.; decyzji stwierdzającej nieważność decyzji ostatecznej – w sytuacji gdy właściwy organ podatkowy stwierdził wystąpienie jednej z przesłanek wymienionych w art. 247 §1 o.p. a także wydaniem decyzji w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji z powodu przedawnienia, tj. przyczyn wymienionych w art. 247 §2 o.p.⁴⁵⁴

Końcowo należy wskazać, że w ocenie Autora analizowany tryb w zakresie stwierdzania nieważności decyzji ostatecznej **w przeważającej mierze odpowiada potrzebom podatników chcących domagać się należytej ochrony prawnej w tym przedmiocie**. Niemniej jednak by w jeszcze większym stopniu podnieść poziom gwarancji procesowych możliwe jest **wprowadzenie zaproponowanych przez Autora aktualizacji jak również pewnego rodzaju modyfikacji**, co do występujących obecnie przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych jak również samej procedury w ramach, której możliwe jest wzruszenie takiej decyzji.

⁴⁵⁴ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII*, Warszawa 2024, art. 249.

3. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej

Charakterystyka instytucji, tryb postępowania i podstawy stosowania

Procedura uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej służy do weryfikacji decyzji podjętych w prawidłowo przeprowadzonym postępowaniu podatkowym, aczkolwiek dotkniętych wadą niekwalifikowaną lub decyzji prawidłowych⁴⁵⁵. Podkreślenia wymaga przy tym, że wskazany tryb postępowania stanowi jeden z elementów nadzwyczajnych trybów weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych⁴⁵⁶, który został uregulowany przez ustawodawcę w art. 253 – 256 o.p. i jest przewidziany wyłącznie w przypadku uprzedniego stwierdzenia, że weryfikowana decyzja nie jest dotknięta wadą kwalifikowaną, która to wada umożliwiłaby organowi podatkowemu uruchomienie trybu stwierdzenia nieważności czy wznowienie postępowania podatkowego⁴⁵⁷⁴⁵⁸. Mamy zatem do czynienia w ramach analizowanego trybu z postępowaniem zakończonym ostatecznie wydaniem rozstrzygnięcia w sprawie nowej, bowiem rolą organu podatkowego nie jest ponowne merytoryczne rozpoznanie sprawy ostatecznie zakończonej⁴⁵⁹.

Biorąc zatem pod uwagę, że właściwy organ podatkowy przystępując do uruchomienia trybu czy to uchylenia czy zmiany decyzji ostatecznej, dokonał już weryfikacji prowadzącej do stwierdzenia, że w rzeczonyj sprawie nie zachodzi występowanie jednej z wad kwalifikowanych⁴⁶⁰ - jego rola sprowadza się do analizy dwóch przesłanek tj. czy w sprawie zachodzi okoliczność występowania w obrocie prawnym

⁴⁵⁵ W. Stachurski, *Kilka uwag o nadzwyczajnych trybach weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych* [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Białystok 2011, s. 239.

⁴⁵⁶ Należy poczynić uwagę, że wprowadzenie art. 253 o.p. zastąpiło na gruncie prawa podatkowego unormowanie zawarte uprzednio w art. 154 k.p.a., które było stosowane również w zakresie kwestii dotyczących zobowiązań podatkowych. Ten normatywny zabieg ustawodawcy sprawił, że mamy do czynienia z przedmiotowym zawężeniem zastosowania tego przepisu, wynikającym z art. 253b o.p., a także z odniesieniem możliwości jego zastosowania, oprócz przypadku wystąpienia interesu publicznego, tylko do ważnego interesu podatnika, a nie np. w ogóle do występujących stron postępowania.

⁴⁵⁷ W ocenie Autora należało zwrócić uwagę na problematykę stosowania zasady niekonkurencyjności odnoszącej się do systemu trybów nadzwyczajnych. Mając jednak na uwadze, że możliwy jest tzw. zbieg trybów w przedmiocie wznowienia postępowania i stwierdzenia nieważności decyzji.

⁴⁵⁸ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 477/13, LEX nr 1774436.

⁴⁵⁹ K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 253.

⁴⁶⁰ Właściwych dla trybu stwierdzenia nieważności czy wznowienie postępowania podatkowego.

decyzji ostatecznej, na mocy, której strona nie nabyła prawa⁴⁶¹, czy też mamy do czynienia z decyzją ostateczną, w ramach, której strona nabyła prawo a decyzja ta kształtuje to prawo⁴⁶². Pamiętać przy tym należy, że choć w konkretnych stanach faktycznych stwierdzenie zaistnienia jednej z dwóch wskazanych przesłanek, może powodować trudności dla organów podatkowych to jednak nie powinno ulegać wątpliwościom, że ustalenie, że na podstawie decyzji ostatecznej strona nabyła prawo, automatycznie wyklucza możliwość stosowania art. 253 o.p.⁴⁶³.

Należy również mieć na uwadze, że w ramach toczącego się postępowania w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej – jego istota sprowadza się do ustalenia czy interes społeczny lub ważny interes strony przemawiają za koniecznością weryfikacji decyzji ostatecznej. Zaś jego celem jest nie tylko usunięcie drobnych błędów, ale może stanowić również narzędzie dla podatników, gdy w sprawie zakończonej wydaniem decyzji ostatecznej mamy do czynienia z zaistnieniem błędu, co do oceny prawnej, zmianą wykładni przepisów, zmianą stanowiska organu w załatwianych sprawach czy zmianą okoliczności faktycznych⁴⁶⁴.

Zanim jednak Autor przejdzie do szczegółowych rozważań związanych z regulacjami odnoszącymi się do trybu uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej – w ocenie Autora należałoby w pierwszej kolejności odnieść się do problematyki ograniczania przez ustawodawcę możliwości skorzystania z tego środka prawnego. Czego wyrazem jest negatywny katalog, gdzie ustawodawca w sposób enumeratywny wskazał rodzaje decyzji, co do których przedmiotowa procedura nie może zostać zastosowana, a mianowicie chodzi o decyzję:

— „ustalającą albo określającą wysokość zobowiązania podatkowego⁴⁶⁵;

⁴⁶¹ Zgodnie z art. 253 §1 o.p. – „Decyzja ostateczna, na mocy, której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes podatnika”.

⁴⁶² W art. 253a §1 o.p. ustawodawca wskazał, że – „Decyzja ostateczna, na mocy, której strona nabyła prawo, może być za jej zgodą uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleciu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony”.

⁴⁶³ K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 253.

⁴⁶⁴ Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa–Poznań 1995, s. 369.

⁴⁶⁵ Por. art. 21 o.p.

- o odpowiedzialności podatkowej płatników lub inkasentów⁴⁶⁶;
- o odpowiedzialności podatkowej osób trzecich⁴⁶⁷;
- określającą wysokość należnych odsetek za zwłokę⁴⁶⁸;
- o odpowiedzialności spadkobiercy⁴⁶⁹;
- określającą wysokość zwrotu podatku⁴⁷⁰” (art. 253b o.p.).

Mając na uwadze powyższe, **nie sposób w ocenie Autora nie odnieść wrażenia, że obowiązujący katalog jest na tyle szeroki, że *de facto* mamy do czynienia ze znacznym stopniem ograniczania stosowania trybu uchylania lub zmiany decyzji ostatecznych⁴⁷¹, co prowadzi do wniosku, że do wskazanych kategorii decyzji ograniczono podatnikom środki prawne jedynie do możliwości trybu wznowienia postępowania w przypadku jego ciężkich wad lub stwierdzenia nieważności samej decyzji⁴⁷². W doktrynie tego rodzaju działanie ustawodawcy jest pojmowane również jako profiskalne zabezpieczenie przed zmianami zobowiązań podatkowych, zwłaszcza że wskazane decyzje stanowią również przykład podstawy zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych⁴⁷³.**

⁴⁶⁶ Por. art. 26-32 o.p.

⁴⁶⁷ Por. art. 107-119 o.p.

⁴⁶⁸ Por. art. 53a o.p.

⁴⁶⁹ Por. art. 97-106 o.p.

⁴⁷⁰ Por. art. 76-80 o.p.

⁴⁷¹ Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 477/13, LEX nr 1774436 wskazał, że – „Wylączenia zawarte w art. 253b o.p. mają charakter normy wyjątkowej, należy ją więc interpretować w sposób ścisły, w myśl zasady *exceptiones non sunt excendendae*. Zatem decyzja odmawiająca stwierdzenia czy też decyzja stwierdzająca nadpłatę podlega trybowi nadzwyczajnemu, o którym mowa w art. 253a o.p.”; jak również, że „Kwalifikując decyzję ostateczną do rozpatrzenia jej w trybie przepisów art. 253 o.p. należy przedtem ocenić, czy nie mieści się w negatywnym wyliczeniu przewidzianym w art. 253b oraz czy nie może ona podlegać weryfikacji w trybie wznowienia postępowania albo stwierdzenia jej nieważności, czy obalenia na mocy art. 255 o.p. Wynika to z faktu, że tryby nadzwyczajne mają zawsze pierwszeństwo jako obowiązkowe przed poddanym uznaniu organu wzruszeniu decyzji na podstawie art. 253 i art. 254 o.p.”.

Podobnie również Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 1 lutego 2019 r., sygn. II FSK 373/17, LEX nr 2632121 wskazał, że – „Skoro przewidziany w art. 253 o.p. tryb nadzwyczajny nie może mieć zastosowania m.in. do decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, który to zakaz wynika jednoznacznie z art. 253b pkt 1 o.p., to nie było dopuszczalne wszczęcie takiego postępowania, które niejako okrężną drogą zmierzałoby do podważenia tego, co wynika z ostatecznej decyzji organu określającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

⁴⁷² M. Niezgodka-Medek [w:] S. Babiarez, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XIII*, Warszawa 2024, art. 253(b).

⁴⁷³ H. Dzwonkowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2003, s. 664.

Kolejnym zagadnieniem związanym z samą możliwością skorzystania przez podatnika z procedury uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej jest uprzednia weryfikacja przez właściwy organ podatkowy, spełnienia przesłanki zachowania terminu na wniesienie żądania, co zostało uregulowane przez ustawodawcę odpowiednio w art. 256 o.p.⁴⁷⁴ – jako 5-letni okres liczony od dnia doręczenia decyzji ostatecznej. Jeśli zatem organ ustali, że wnioskodawca nie zachował ustawowego terminu na wniesienie żądania, wówczas jego działania zostaną ograniczone do wydania decyzji o odmowie wszczęcia postępowania, od której jako decyzji wydanej w I instancji będzie służyło odwołanie na zasadach ogólnych. Natomiast w ramach dalszej procedury odwoławczej – również skarga do sądu administracyjnego. Co równie istotne, po upływie ww. terminu z uwagi na fakt, że stanowi on przykład terminu materialnoprawnego, będziemy mieć do czynienia z bezwzględną trwałością decyzji ostatecznej. Zwłaszcza, że ów termin nie tylko nie ulegnie przerwaniu czy zawieszeniu, ale nie będzie również podlegać przywróceniu⁴⁷⁵. Ponadto, zwrócić również należy uwagę, że wskazany 5-letni termin odnosi się także do wszczynania postępowań w przedmiocie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej z urzędu (art. 256 §2 o.p.) z tym zastrzeżeniem, że wówczas nie wydaje się decyzji⁴⁷⁶⁴⁷⁷.

Wobec powyższego w ocenie Autora sytuacja prawna podatników, którzy mają jedynie 5-letni termin (liczony od dnia doręczenia decyzji) na uruchomienie trybu uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej – może w sposób nieunikniony prowadzić do funkcjonowania w obrocie prawnym decyzji, co do których nie tylko wystąpiły przesłanki umożliwiające odpowiednio zmianę czy uchylenie przedmiotowej decyzji, ale dostrzegalna jest również konieczność procedowania takiej sprawy. Dlatego też być może **należy rozważyć powiązanie terminu na wniesienie żądania w przedmiocie wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej z terminem**

⁴⁷⁴ Zgodnie z art. 256 o.p. – „§1. Organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej, jeżeli żądanie zostało wniesione po upływie 5 lat od jej doręczenia. §2. Termin określony w § 1 stosuje się również do wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej. §3. Odmowa wszczęcia postępowania, o którym mowa w § 1, następuje w formie decyzji”.

⁴⁷⁵ K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 256.

⁴⁷⁶ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 18 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Sz 929/17, LEX nr 2437763, gdzie sąd ten wskazał, że – „W tym przypadku nie wydaje się decyzji, o jakiej mowa w § 3 komentowanego przepisu, ponieważ brak jest podstaw prawnych do wszczęcia postępowania”.

⁴⁷⁷ M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 256.

przedawnienia poboru, zwłaszcza, że na ogół okoliczności warunkujące zaistnienie przesłanek umożliwiających procedowanie w tym trybie ujawniają się już po terminie przedawnienia wymiaru⁴⁷⁸.

Podkreślenia wymaga również, że odmiennie niż w przypadku regulacji zawartej w art. 253a §1 o.p. – ustawodawca w przypadku decyzji tworzącej prawa nabyte, nie uzależnił procedowania trybu uchylecia lub zmiany takiej decyzji od uzyskania zgody podatnika, co więcej bezwzględnym wymogiem nie jest także wniosek podatnika⁴⁷⁹.

Przechodząc zatem do kolejnego etapu omawianej procedury, gdzie organ ustalił już, że podatnik dopełnił właściwych wymogów formalnych, jest weryfikacja wydanej decyzji podatkowej jedynie z punktu widzenia wystąpienia jednej z przesłanek⁴⁸⁰ tj. interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika nigdy zaś zarzuty badane w trybie odwoławczym⁴⁸¹⁴⁸². Przy czym zanim to nastąpi należy jeszcze ustalić czy w sprawie mamy do czynienia z decyzją ostateczną, na mocy, której strona nie nabyła prawa (art. 253 o.p.) czy z decyzją tworzącą prawa nabyte (art. 253a o.p.).

⁴⁷⁸ Autor w pełni podziela stanowisko Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego wyrażone chociażby w uzasadnieniu projektu ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

⁴⁷⁹ K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 253.

⁴⁸⁰ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lutego 2009 r., sygn. I GSK 366/08, LEX nr 516672, gdzie sąd orzekł, że „Rozpatrując sprawę w trybie art. 253 o.p., organ podatkowy nie posiada uprawnień do dokonywania ponownej analizy materiału dowodowego”.

⁴⁸¹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Katowicach z dnia 28 stycznia 2002 r., sygn. I SA/Ka 2313/00, LEX nr 78236.

⁴⁸² Zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 lutego 2017 r., sygn. III SA/Wa 797/16, LEX nr 2282087, gdzie sąd wskazał, że – „Stosownie do postanowień art. 253 § 1 o.p. decyzja ostateczna, na mocy, której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes podatnika. Postępowanie oparte na wskazanym przepisie jest postępowaniem nadzwyczajnym, którego przedmiotem nie jest merytoryczne rozpoznanie sprawy po raz wtóry, lecz weryfikacja ostatecznej decyzji z punktu widzenia interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika. W postępowaniu tym zatem badaniu podlega wyłącznie występowanie wskazanych przesłanek. Dopiero po prawidłowym ustaleniu braku ich występowania albo zajścia którejsz z nich organ podatkowy ma możliwość rozstrzygnięcia wniosku podatnika. Postępowanie w tego rodzaju sprawie ma zatem charakter dwuetapowy - w pierwszej kolejności organ bada występowanie ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W razie niestwierdzenia występowania przesłanek - odmawia z tego względu wnioskowi. W razie stwierdzenia występowania choćby jednej z nich - wydaje decyzję opartą na uznaniu administracyjnym”.

W istocie podejmując rozważania w przedmiocie decyzji ostatecznej, na mocy, której strona nie nabyła prawa w sferze prawa materialnego⁴⁸³, wskazać należy, że mowa jest tutaj o sytuacji, gdzie wydana przez organ decyzja, co prawda stanowiła wyraz rozstrzygnięcia prowadzonego uprzednio postępowania. Niemniej jednak strona nie nabyła żadnych uprawnień w związku z jej wydaniem – czego przykładem są decyzje odmowne⁴⁸⁴⁴⁸⁵. Ponadto, spotkać się można również ze stanowiskiem, że przykładem tego rodzaju decyzji są także tzw. decyzji nieostateczne, niemerytoryczne oraz kasacyjne wydawane przez organ odwoławczy⁴⁸⁶ jak również decyzje powodujące cofnięcie uprzednio przyznanych uprawnień odpowiednio stwierdzające wygaśnięcie takich uprawnień, a nawet nakładające obowiązki w wymiarze maksymalnie dopuszczalnym przez prawo⁴⁸⁷.

Pewnego rodzaju trudności na gruncie wykładni regulacji odnoszących się do decyzji w ramach, których strona nie miałaby nabyć prawa mogą natomiast zostać zidentyfikowane z uwagi na stosowany podział decyzji podatkowych na tzw. decyzje konstytutywne i deklaratoryjne⁴⁸⁸. Wynika to bowiem z faktu, że o ile w przypadku decyzji konstytutywnych nawet zakładając, że z takiej decyzji wynika obowiązek, który podatnik musi zrealizować, to co istotne decyzja ta równocześnie kształtuje prawo strony do wykonania takiego obowiązku. Z zastrzeżeniem, że uczyni to wyłącznie w zakresie jak i wysokości nie wyższej niż wskazana w przedmiotowej decyzji – co w konsekwencji prowadzi do sytuacji, w której ów obowiązek nie może być uznaniowo modyfikowany

⁴⁸³ Przedmiotowej regulacji nie sposób w ocenie Autora odnosić do sfery prawa procesowego, biorąc pod uwagę, że chociażby przysługujące stronie uprawnienie procesowe wynika z faktu trwania określonego postępowania podatkowego i traktować je należy jako tzw. przejściowe uprawnienie.

⁴⁸⁴ Przykładem tego rodzaju rozstrzygnięć są na co wskazywał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 16 lutego 2015 r., sygn. II FSK 52/13, LEX nr 1640307: „*decyzja o odmowie umorzenia zaległości podatkowych, o odmowie umorzenia odsetek, o odmowie rozłożenia zapłaty podatku na raty czy o odmowie stwierdzenia nadpłaty*”.

⁴⁸⁵ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 352.

⁴⁸⁶ Zob. T. Kielkowski, *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej*, Warszawa 2012, s. 224.

⁴⁸⁷ J. Borkowski, *Zmiana i uchylanie ostatecznych decyzji administracyjnych*, Warszawa 1967, s. 30.

⁴⁸⁸ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2015 r., sygn. I GSK 207/14, LEX nr 1985596, gdzie sąd zwrócił uwagę na poruszaną problematykę wskazując, że – „*W tym zakresie szczególnie istotna jest rola organu podatkowego, który wydał decyzję ostateczną. Ustalenie, że decyzja nie tworzy praw nabytych dla żadnej ze stron postępowania, wymaga stwierdzenia, że „z treści rozstrzygnięcia” strony nie mogą wywieść dla siebie żadnych korzyści prawnych, nie mogą wywieść ani uprawnień, ani też sprecyzowania swoich obowiązków bądź obowiązków innych podmiotów, które byłyby korelatem ich uprawnień*”.

w okresie obowiązywania⁴⁸⁹. Natomiast w przypadku tzw. decyzji deklaratoryjnych rodzą się wątpliwości, co do możliwości twierdzenia, że w wyniku ich wydania strona nabyła prawa. Co wynika z faktu, że przyjmuje się, że decyzje deklaratoryjne jedynie potwierdzają przyznane na mocy ustawy prawa i obowiązki, a zatem mamy tutaj do czynienia ze swoistego rodzaju sprecyzowaniem uprawnień odpowiednio obowiązków, które już istniały, a nie wynikają z wydania takiej decyzji obowiązującej *ex tunc*⁴⁹⁰. choć należy mieć również na uwadze, że spotkać się można z poglądem, że tego rodzaju decyzje przyznają prawo nabyte stronie, co wyraża się w pewności stanu prawnego lub faktów, o czym nie było mowy przed wydaniem takiej decyzji⁴⁹¹.

Przechodząc następnie do zagadnienia przedmiotu postępowania w sprawie uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej na mocy, której strona nie nabyła prawa, ponownie – należy podkreślić, że zainicjowane postępowanie prowadzi organ, który wydał uprzednio decyzję w trybie postępowania zwykłego. Przy czym takie postępowanie odnosi się już do sprawy nowej i zachodzi wówczas zjawisko „*odwołalności*”⁴⁹² decyzji własnej⁴⁹³, a podatnik z uwagi na fakt, że taka decyzja będzie decyzją wydaną w ramach I instancji, będzie mógł wnieść odpowiednio odwołanie do organu wyższego stopnia. Podkreślenia wymaga zatem, że dla skorzystania ze wskazanego trybu istotne jest by określona decyzja miała walor ostateczności, bez znaczenia przy tym pozostaje, czy doszło do wyczerpania toku instancji⁴⁹⁴. Istotnie zatem należy wskazać, że odpowiednio uchyleciu lub zmianie będą podlegały również decyzje wydane przez organ podatkowy II instancji utrzymujące w mocy decyzję organu podatkowego I instancji jako decyzje ostateczne

⁴⁸⁹ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 367.

⁴⁹⁰ J. Borkowski, *Zmiana i uchylanie ostatecznych decyzji administracyjnych*, Warszawa 1967, s. 28; J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016, s. 376.

⁴⁹¹ zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 599.

⁴⁹² Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 3340/16, LEX nr 2625268, gdzie sąd wskazał, że: „Z zasady trwałości decyzji ostatecznych wynika, że u podstaw wzruszenia decyzji - w przypadkach prawem przewidzianych - leżą nie tylko względy legalności, ale także względy słuszności czy celowości działania organów podatkowych. Te ostatnie względy stanowią przesłankę zastosowania konstrukcji przewidzianej w art. 253 o.p. Konstrukcja ta nosi cechy odwołalności decyzji, bowiem dokonanie reformacji lub kasacji zapadłego rozstrzygnięcia następuje co do zasady z urzędu, zawsze ze skutkiem *ex nunc*, na skutek zwrócenia się strony do organu administracji z prośbą o rozważenie zasadności skorzystania z analizowanej instytucji. Strona nie dysponuje tu roszczeniem o odwołanie aktu”.

⁴⁹³ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2013, s. 1082.

⁴⁹⁴ W. Stachurski, *Kilka uwag o nadzwyczajnych trybach weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych* [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. M. Popławski, Białystok 2011, s. 240.

w II instancyjnym postępowaniu podatkowym. Mając, jednakże na uwadze, że uprawnienie to nie przysługuje samorządowemu kolegium odwoławczemu, a regulację tę stosuje się również odpowiednio⁴⁹⁵ do rodzaju decyzji ostatecznych, gdzie strona nabyła prawa⁴⁹⁶⁴⁹⁷.

Niezwykle ważnym zagadnieniem dla podatników chcących doprowadzić ostatecznie do uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej, gdzie nie nabyli oni praw, jest pojęcie dotyczące interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika, bowiem spełnienie każdego z nich niezależnie⁴⁹⁸ stanowi przesłankę umożliwiającą uruchomienie wskazanego trybu nadzwyczajnego. Poczynić przy tym należy uwagę, że ustawodawca nadał wskazanym pojęciom charakter klauzul generalnych, co w konsekwencji prowadzi do braku możliwości precyzyjnego określenia ich znaczenia. Rolą organu podatkowego jest zatem każdorazowe wyjaśnienie podatnikowi czym wskazana przesłanka się przejawia w ramach zapadłego w sprawie rozstrzygnięcia⁴⁹⁹⁵⁰⁰. Z pomocą w tym zakresie może przyjść również analiza orzecznictwa sądów administracyjnych, gdzie wskazano chociażby, że:

- pod pojęciem „*interesu publicznego*” należy rozumieć odpowiednio „*respektowanie wartości całego społeczeństwa, takich jak sprawiedliwość, bezpieczeństwo, zaufanie do obywateli i organów władzy publicznej, sprawność działania aparatu państwowego a także korektę jego błędnych decyzji*”⁵⁰¹;

⁴⁹⁵ Ustawodawca w art. 253a. §2 wskazał, że – „Przepisy art. 253 § 3 i 4 stosuje się odpowiednio”.

⁴⁹⁶ K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 253.

⁴⁹⁷ Ustawodawca wskazał wprost w art. 253 §3 o.p., że – „Uprawnienie, o którym mowa w § 1, nie przysługuje samorządowemu kolegium odwoławczemu”.

⁴⁹⁸ Dopuszczalna jest przy tym sytuacja, że wystąpią obie te przesłanki jednocześnie w sprawie podatkowej.

⁴⁹⁹ A. Choduń, A. Gomułowicz, A. P. Skoczylas, *Wstęp* [w:] A. Choduń, A. Gomułowicz, A. P. Skoczylas, *Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013 – „Ustawodawca używa klauzul generalnych i zwrotów niedookreślonych, przyjmując założenie, że ostatecznie to sądownictwo administracyjne w procesie stosowania prawa ustali, w konkretnym przypadku, ich treść, co w konsekwencji ma wpływ na treść prawa w ogóle”.

⁵⁰⁰ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. I FSK 871/08, LEX nr 552189.

⁵⁰¹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2015 r., sygn. I GSK 1467/14, LEX nr 1666102.

— pod pojęciem „ważnego interesu podatnika” należy rozumieć „godność podatnika, możliwość dalszego prowadzenia działalności gospodarczej, zapewnienia godziwego zarówno sobie jak i najbliższej rodzinie”⁵⁰².

Dostrzec należy również pewnego rodzaju **niekonsekwencję ustawodawcy w zakresie legitymacji podmiotów uprawnionych do skorzystania z przedmiotowego trybu nadzwyczajnego**. Czego wyrazem jest wskazanie, że zmiana lub uchylenie decyzji podatkowej, na mocy, której strona nie nabyła prawa dopuszczalne jest, gdy przemawia za tym ważny interes podatnika (zob. art. 253 §1 o.p.). Podczas, gdy w przypadku instytucji uchylenia lub zmiany decyzji tworzącej prawa nabyte – wymagane jest spełnienie przesłanki wystąpienia ważnego interesu strony (zob. 253a. §1 o.p.). Co należy tłumaczyć prawdopodobnie wprowadzeniem wymogu konieczności uzyskania zgody strony na prowadzenie postępowania w przedmiocie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej⁵⁰³.

W ocenie Autora należy także poczynić uwagi odnoszące się do kwestii uznaniowego charakteru decyzji opartej na podstawie art. 253 §1 o.p., co przejawia się w uprawnieniu organu do decydowania w przedmiocie wzruszenia lub modyfikacji decyzji ostatecznej w przypadku zaistnienia w sprawie przesłanki ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego⁵⁰⁴⁵⁰⁵. Nie sposób jednak uznać, by organ podatkowy z uznania administracyjnego mógł również korzystać, co do ustalenia zaistnienia w sprawie tychże przesłanek⁵⁰⁶. Istotne jest przy tym by nie tracić z pola widzenia, że organ podatkowy ma jednak obowiązek by wydając rozstrzygnięcie w należyty sposób uzasadnił swoje stanowisko⁵⁰⁷, zwłaszcza, że „działanie w granicach uznania nie może przy tym oznaczać dowolności”⁵⁰⁸.

⁵⁰² Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. I FSK 871/08, LEX nr 552189.

⁵⁰³ K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 253.

⁵⁰⁴ J. Orłowski, *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005, s. 108.

⁵⁰⁵ Organ korzystając z uprawnienia zawartego w art. 253 §1 o.p. ma *de facto* prawną możliwość by wydać odpowiednio decyzję: uchylającą decyzję ostateczną, zmieniającą decyzję ostateczną, odmawiającą uchylenia decyzji ostatecznej lub odmawiającą zmiany decyzji ostatecznej.

⁵⁰⁶ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2023 r., sygn. III FSK 768/22, LEX nr 3619658.

⁵⁰⁷ J. Brolik [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1316.

⁵⁰⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2015 r., sygn. I GSK 1467/14, LEX nr 1666102.

Zasadnym jest również w ocenie Autora odniesienie się do regulacji zawartej w art. 253a o.p. w przedmiocie zmiany lub uchylecia decyzji, na mocy, której strona, co do zasady nabyła prawo⁵⁰⁹, bowiem choć wskazana instytucja wykazuje cechy zbliżone⁵¹⁰ do regulacji zawartej w art. 253 o.p., dostrzegalne są również różnice w przedmiocie:

- przesłanek – art. 253 o.p. wskazuje bowiem na ważny interes podatnika o tyle art. 253a o.p. odnosi się do ważnego interesu strony;
- wymogu uzyskania zgody strony, w zakresie stosowania regulacji przewidzianej w art. 253a o.p.;
- braku zakazu wynikającego z przepisów szczególnych w przypadku stosowania instytucji z art. 253a o.p. a także
- stosowania zakazu *reformationis in peius*⁵¹¹ co odnosi się instytucji uchylecia lub zmiany decyzji tworzącej prawa nabyte⁵¹².

Z trybem uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej wiąże się również szczególna instytucja dotycząca zmiany decyzji podatkowej ostatecznej⁵¹³ dokonywana na skutek zmiany okoliczności faktycznych⁵¹⁴ a która jest uregulowana odpowiednio w art. 254 o.p.⁵¹⁵ i która w żaden sposób nie zmierza do powtórnego rozstrzygnięcia sprawy

⁵⁰⁹ Z zastrzeżeniem decyzji w sprawach określonych przez ustawodawcę w art. 253b o.p. oraz art. 256 o.p.

⁵¹⁰ Należy wskazać, że obie instytucje:

- wskazują na przesłankę w przedmiocie wystąpienia w sprawie interesu publicznego;
- są właściwe wyłącznie w przypadku, gdy w sprawie nie ma zastosowania tryb stwierdzenia nieważności decyzji czy wznowienia postępowania podatkowego na skutek wystąpienia tzw. wad kwalifikowanych;
- wskazują, że właściwym jest organ, który wydał decyzję ostateczną, z zastrzeżeniem, że nie dotyczy to samorządowego kolegium odwoławczego;
- przewidują, że od zapadłego rozstrzygnięcia służy odwołanie na zasadach ogólnych, a następnie możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego;
- wskazują, że decyzje wydane w tym trybie mają charakter uznaniowy.

⁵¹¹ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 listopada 2017 r., sygn. III SA/Wa 2444/16, LEX nr 2598291.

⁵¹² M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarczy, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII*, Warszawa 2024, art. 253(a).

⁵¹³ Regulacja ta odnosi się do możliwości zmiany decyzji wskazanych przez ustawodawcę w art. 253b pkt 1 o.p. tj. decyzji ustalających lub określających wysokość zobowiązania podatkowego, które są ostateczne.

⁵¹⁴ Wskazać zatem należy, że mamy do czynienia w zakresie przedmiotowej regulacji ze zmianą nie z powodu występującej wady decyzji a zmianą z uwagi na zmianę okoliczności faktycznych, które oddziaływały na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania.

⁵¹⁵ Zgodnie z art. 254 o.p. – „§1. Decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości

zakończoną decyzją ostateczną⁵¹⁶. Co zatem istotne procedura ta odnosi się wyłącznie do sytuacji zmiany⁵¹⁷ decyzji ostatecznej odpowiednio ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego wyłącznie za dany okres przez uprawniony podmiot tj. organ, który wydał decyzję jak również organ II instancji, w tym również samorządowe kolegium odwoławcze⁵¹⁸.

Podkreślenia przy tym wymaga, że wskazana procedura uzależniona jest od konieczności zaistnienia w sprawie dwóch przesłanek zmiany decyzji ostatecznej tj., jeżeli po doręczeniu decyzji wymiarowej nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych⁵¹⁹, które miały wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego. A ponadto skutki wystąpienia przedmiotowych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego materialnego⁵²⁰. Należy przy tym poczynić uwagę, że przez zmianę okoliczności faktycznych nie należy rozumieć każdej zmiany, a zatem za taką zmianę nie można przykładowo uznać zmiany rozporządzenia dokonanej przez Ministra Finansów czy wydania interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego⁵²¹. Wskazać również należy, że celem wydania nowej decyzji na podstawie art. 254 o.p. wymagane jest by w obrocie prawnym funkcjonowała uprzednio wydana decyzja wymiarowa, co wynika z faktu, że ów nowa decyzja kształtuje tylko jeden element ostatecznej decyzji wymiarowej w przedmiocie wysokości zobowiązania podatkowego⁵²².

zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji. §2. Zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego”.

⁵¹⁶ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 11 października 2023 r., sygn. I SA/Łd 636/23, LEX nr 3622769.

⁵¹⁷ Brak prawnej możliwości uchylecia przedmiotowych decyzji.

⁵¹⁸ K. Teszner [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2024, art. 254.

⁵¹⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2023 r., sygn. III FSK 1016/22, LEX nr 3594801, gdzie sąd wskazał, że tryb wskazany w art. 254 §1 o.p. nie jest odpowiedni w przedmiocie eliminowania błędów powstałych w ramach przeprowadzanego przez organ podatkowy postępowania dowodowego.

⁵²⁰ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Wr 631/19, LEX nr 2945305.

⁵²¹ R. Dowgier, *Wpływ ogólnych interpretacji prawa podatkowego na jego stosowanie w gminach*, PPLiFS 2012/3, s. 19 i n.

⁵²² Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 października 2022 r., sygn. I FSK 904/20, LEX nr 3451838.

Mając na uwadze powyższe, zdaniem Autora regulacja zawarta w art. 254 o.p. odnosząca się do zmiany decyzji podatkowej ostatecznej wymaga modyfikacji w zakresie trybu w jakim może zostać procedowane przedmiotowe postępowanie, zwłaszcza, że owszem podatnik na gruncie przepisów ogólnych może domniemywać, że dopuszczalne jest zainicjowanie tegoż postępowania również na jego wniosek⁵²³, ale celem zachowania pewności prawa – analogicznie jak ma to miejsce w przypadku pozostałych trybów nadzwyczajnych tj. stwierdzenia nieważności decyzji czy wznowienia postępowania podatkowego, należałoby wyraźnie wskazać w przepisach regulujących tę materię, że postępowanie w tym zakresie może zostać wszczęte z urzędu lub na wniosek strony – zwłaszcza, że to strona jest w głównej mierze źródłem informacji w przedmiocie wystąpienia okoliczności, uzasadniających dokonanie zmiany wydanej decyzji⁵²⁴.

Należy również odnieść się do instytucji uchylenia decyzji wydanej z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności zawartej w art. 255 o.p.⁵²⁵ – co stanowi przykład nakazu kierowanego do organu podatkowego I instancji by ten o ile strona nie dopełniła czynności, co do których była zobligowana je wykonać w wyznaczonym terminie – dokonał eliminacji z obrotu prawnego funkcjonowania takiej decyzji⁵²⁶⁵²⁷.

⁵²³ Zgodnie z art. 165 § 1 o.p. – „*Postępowanie podatkowe wszczyna się na żądanie strony lub z urzędu*”.

⁵²⁴ Autor w pełni podziela stanowisko Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego wyrażone chociażby w uzasadnieniu projektu ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

⁵²⁵ Zgodnie ze wskazanym art. 255 o.p. – „*§1. Organ podatkowy pierwszej instancji uchyla decyzję, jeżeli została ona wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności, a strona nie dopełniła ich w wyznaczonym terminie. §2. Organ podatkowy uchyla decyzję w formie decyzji*”.

⁵²⁶ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 5 marca 2024 r., sygn. I SA/Rz 568/23, LEX nr 3710155.

⁵²⁷ Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 24 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 477/13, LEX nr 1774436, wskazał, że – „*Kwalifikując decyzję ostateczną do rozpatrzenia jej w trybie przepisów art. 253 o.p. należy przedtem ocenić, czy nie mieści się w negatywnym wyliczeniu przewidzianym w art. 253b oraz czy nie może ona podlegać weryfikacji w trybie wznowienia postępowania albo stwierdzenia jej nieważności, czy obalenia na mocy art. 255 o.p. Wynika to z faktu, że tryby nadzwyczajne mają zawsze pierwszeństwo jako obowiązkowe przed poddanym uznaniu organu wzruszeniu decyzji na podstawie art. 253 i art. 254 o.p.*”.

Przechodząc do charakterystyki wskazanej instytucji zaznaczyć należy, że:

- w oparciu o art. 255 o.p. nie jest możliwa zmiana decyzji;
- powodem uchylecia decyzji nie jest w żadnym razie jej wadliwość, a jedynie fakt niedopełnienia czynności ciążących na jej adresacie;
- decyzja wydana w oparciu o art. 255 o.p. jest zawsze decyzją nową a zatem strona ma możliwość skorzystania z dostępnych środków weryfikacji na zasadach ogólnych;
- właściwym organem uprawnionym do uchylecia decyzji jest zawsze organ I instancji bez względu na fakt czy uchylaną decyzję wydał organ II instancji;
- uchylana decyzja jest tzw. decyzją ostateczną;
- decyzja podlegająca uchyleciu oprócz wymaganych elementów musi również zawierać zastrzeżenie co do czynności, które zrealizować ma strona;
- wszczęcie postępowania w tym przedmiocie nie jest dopuszczalne wraz z upływem 5-letniego terminu od dnia doręczenia uchylanej decyzji⁵²⁸.

Końcowo należy poczynić uwagę, że określenie w wydanej przez organ decyzji czynności, które ma zrealizować strona wraz z terminem ich realizacji wynikać musi z tzw. przepisów powszechnie obowiązujących regulujących kwestie szczególne. Organ nie ma zatem dowolności w tym przedmiocie, co oczywiście zasługuje na aprobatę, zwłaszcza z punktu widzenia pewności prawa, a zatem aspektu niezwykle istotnego dla ochrony podatników.

Podkreślenia również wymaga, że obecnie z uwagi na brak zidentyfikowania obszarów, w których wskazany instrument miałby zastosowanie, spotkać można się ze stanowiskiem, że regulacja ta postrzegana jest jedynie jako tzw. „*hipotetyczny instrument pozwalający na odstępstwo od zasady trwałości decyzji ostatecznych*”⁵²⁹ z czym Autor się w pełni zgadza.

⁵²⁸ B. Gruszczyński [w:] Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 1068.

⁵²⁹ Por. M. Niezgódka-Medek [w:] S. Babiarz, B. Dauter, W. Gurba, R. Hauser, A. Kabat, A. Olesińska, J. Rudowski, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. XII*, Warszawa 2024, art. 255.

Podsumowanie i wnioski

Rozważania podjęte przez Autora w zakresie instytucji wznowienia postępowania podatkowego, stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej oraz uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej doprowadziły do twierdzenia, że ustawodawca dążąc do zapewnienia podatnikom sprawiedliwości proceduralnej w zakresie prawa do obrony – ujętej w sposób jak najbardziej kompleksowy, powinien podjąć określone działania legislacyjne tj.:

- **mające na celu modyfikację i dostosowanie tychże instytucji do zmieniających się potrzeb praktyki podatkowej i orzecznictwa sądów administracyjnych**, zwłaszcza wobec nacisku praktyki orzeczniczej na zapewnienie efektywnej ochrony podatników, którzy są narażeni na konieczność ponoszenia nieuzasadnionych konsekwencji występowania w obrocie prawnym wadliwych decyzji;
- **odzwierciedlające z jednej strony dynamiczne podejście administracji**, która owszem musi działać nie tylko efektywnie, ale również stanowczo, **z jednoczesnym poszanowaniem praw podatników i zasady praworządności**;
- **chroniące system prawny** przed destabilizacją wynikającą z obecności wadliwych rozstrzygnięć.

Powodem zaś dla którego ustawodawca przewidział funkcjonowanie w obrocie prawnym tzw. trybów nadzwyczajnych wzruszania decyzji podatkowych, było natomiast przeświadczenie, że pomimo dążenia do zachowania zasady praworządności w zakresie przestrzegania procedur w ramach toczącego się postępowania podatkowego, w trakcie czynności realizowanych przez organy podatkowe może dojść do wystąpienia rażących błędów. Dlatego też konieczne jest ustanowienie mechanizmów mających na celu kontrolę realizacji zapewnienia ochrony podatnikom, przed skutkami występujących nieprawidłowości w zakresie wydanych decyzji i działań, co trwale mogłoby naruszać ich prawa. Nie ulega zatem wątpliwości, że ustawodawca ustanawiając wskazane mechanizmy prawne, miał również na celu zachowanie pewnego rodzaju równowagi pomiędzy koniecznością zapewnienia stabilności decyzji podatkowych, przy jednoczesnym zachowaniu możliwości modyfikacji występowania rażących błędów. Podkreślenia wymaga również, że ustawodawca regulując tryby nadzwyczajne w zakresie ustawy – Ordynacja podatkowa dążył z jednej strony do ujednolicenia standardów w zakresie prawa

administracyjnego i prawa podatkowego, zachowując przy tym specyfikę wynikającą z postępowań podatkowych.

Mając na uwadze powyższe, należy wskazać, że analiza prawna instytucji wznowienia postępowania podatkowego pozwoliła na sformułowanie wniosku, że w przeważającej mierze **przepisy statuujące tę instytucję nie wymagają znacznych zmian**. Ponadto, oceniając w sposób całościowy podstawy wznowienia postępowania w kształcie obecnym – wydaje się, że nie jest wymagana ich radykalna zmiana zważywszy, że ewentualne ujawnione problemy interpretacyjne zdaje się zostały w przeważającej mierze rozwiązane na skutek zapadłych orzeczeń sądowych.

Jednakże z punktu widzenia realizacji prawa do obrony podatników – Autor zidentyfikował ryzyko ograniczania stosowania tejże instytucji czego wyrazem może być **zarówno sam zakres przedmiotowy spraw jakie mogą zostać podjęte w ramach tego środka jak i dokonywana wykładania funkcjonalna przez organy podatkowe** argumentujące to koniecznością jednoczesnego stosowania zasady bezpieczeństwa oraz stabilności prawa.

Dlatego też Autor rekomenduje rozważenie wprowadzenia modyfikacji polegających odpowiednio na:

- rezygnacji ze wstępnego etapu dwufazowej procedury wznowienia postępowania podatkowego, który zwieńczony jest wydaniem decyzji lub postanowienia, co skróciłoby czas trwania procedury wznowienia postępowania podatkowego na skutek samego jej uproszczenia, a w konsekwencji poprawiłoby efektywność tego rozwiązania prawnego, mając na względzie uprawnienia przysługujące podatnikom i możliwość ich dochodzenia bez żadnego uszczerbku dla ich stosowania;
- wprowadzeniu możliwości wydłużenia miesięcznego terminu na żądanie wznowienia postępowania do 3 miesięcy, co wydaje się tym bardziej zasadne, biorąc pod uwagę, że w odmienny sposób ustawodawca określił dzień, od którego biegnie termin na dopełnienie formalności związanych z tą procedurą, co może nastęrczać problemów z właściwym określeniem terminu na złożenie wniosku;
- określeniu minimalnych wymogów formalnych umożliwiających prawidłowe złożenie stosownego wniosku analogicznie jak ma to miejsce w przypadku

- odwołania, a mianowicie, że wniosek taki powinien zawierać odpowiednio wskazanie podstawy wznowienia, określać istotę i zakres żądania a także wskazywać okoliczności lub dowody, które uzasadniają sygnalizowane żądanie, w sytuacji, gdy strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje;
- sformułowaniu nowej przesłanki zgodnie z którą w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie pod warunkiem, że taka decyzja została wydana na podstawie przepisu znajdującego się w akcie prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, którego nieważność stwierdził w części lub całości sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem – co dopełniałoby w pewien sposób katalog aktów prawnych stanowiących podstawę ochrony podatników, nie różnicując już ich sytuacji prawnej w zależności od rangi prawnej aktu prawnego stanowiącego podstawę ich obowiązków i uprawnień;
 - wprowadzeniu nowej przesłanki stanowiącej podstawę wznowienia postępowania podatkowego w sytuacji, w której mamy do czynienia z niezgodnością przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która to niezgodność na skutek chociażby wydanej opinii przez Komisję Europejską przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej została następnie usunięta poprzez nowelizację przepisów krajowych, a zmiana ta wywarła wpływ na treść wydanych już rozstrzygnięć, co niewątpliwie wpłynęłoby na podwyższenie standardu ochrony praw podatników z uwagi na poprawę efektywności narzędzi ochrony, jak również przesłanki regulującej sytuację, w której doszło w sprawie do wydania decyzji, której podstawę stanowił zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia, który został odpowiednio zmieniony lub uchylony na podstawie art. 679 k.p.c. – co niewątpliwie byłoby uzasadnione chęcią usunięcia występujących wątpliwości, co do charakteru takiego akt, zwłaszcza, że nie jest on uznawany za decyzję czy orzeczenia sądowe.

Czyniąc natomiast uwagi odnoszące się do funkcjonowania w systemie prawa podatkowego instytucji stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, wskazać należy, że **w przeważającej mierze odpowiada ona potrzebom podatników chcących domagać się należytej ochrony prawnej w tym przedmiocie.** Niemniej jednak by w jeszcze większym stopniu podnieść poziom gwarancji procesowych możliwe jest wprowadzenie zaproponowanych przez Autora aktualizacji jak również pewnego rodzaju modyfikacji, co

do występujących obecnie przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych jak również samej procedury w ramach, której możliwe jest wzruszenie takiej decyzji.

Wśród możliwych zmian legislacyjnych w zakresie środka zaskarżenia jakim jest stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej Autor dostrzegł potrzebę:

- wprowadzenia regulacji mającej na celu określenie minimalnych wymogów formalnych dla wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej w postaci konieczności wskazania nie tylko konkretnej przesłanki z art. 247 §1 o.p., ale również określenia istoty jak również żądania, a także wskazania (o ile to możliwe i konieczne) okoliczności lub dowodów uzasadniających to żądanie – co mogłoby niewątpliwie wpłynąć pozytywnie zwłaszcza na sprawność takiego postępowania;
- umożliwienia podatnikom by na ich wniosek złożony przed upływem ustawowego terminu przedawnienia poboru podatku – możliwa była w każdym czasie aż do upływu terminu przedawnienia poboru – eliminacja decyzji z obrotu prawnego, gdy ta została na skutek działań leżących po stronie organu podatkowego dotknięta ciężkimi wadami prawnymi;
- wprowadzenia zmiany polegającej na modyfikacji dotychczasowej formy odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, co następuje w drodze wydania decyzji ostatecznej zastępując decyzję podatkową – postanowieniem, wszakże prawa podatnika, a zwłaszcza prawo do sądu będą chronione chociażby w zakresie możliwości złożenia zażalenia na takie postanowienie;
- usunięcia z katalogu podstaw stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej przesłanek w postaci: sytuacji, gdzie decyzja ostateczna była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały, decyzja taka zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa a także, gdy w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą – z uwagi na ich brak wyraźnego zastosowania na gruncie spraw podatkowych, a stanowiących jedynie zaszłości spowodowane oparciem niektórych przepisów wprost na rozwiązaniach zaczerpniętych z ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego;
- modyfikacji przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, która została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, z uwagi na fakt, że mając na uwadze chociażby naruszenie właściwości miejscowej (co wcale nie wydaje się odosobnionym przypadkiem, zwłaszcza wobec złożonych stanów faktycznych) – automatyczne

wyeliminowanie z obrotu takiej decyzji wydaje się niewspółmierne z uwagi na występujące skutki, zestawiając skalę zaistniałych naruszeń do innych podstaw obligujących organ do stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej;

- doprecyzowania zagadnienia związanego z wydaniem rozstrzygnięcia w ramach przedmiotowego postępowania, zwłaszcza, że sama informacja jakoby „Rozstrzygnięcie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji następuje w drodze decyzji” (art. 248 §3 o.p.) może nie w pełni realizować zasadę informowania, co do potencjalnych sposobów zakończenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Należałoby zatem wskazać, że postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji może odpowiednio zakończyć się wydaniem: decyzji odmawiającej stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej – w przypadku braku zidentyfikowania przesłanek wymienionych w art. 247 §1 o.p.; decyzji stwierdzającej nieważność decyzji ostatecznej – w sytuacji, gdy właściwy organ podatkowy stwierdził wystąpienie jednej z przesłanek wymienionych w art. 247 §1 o.p. a także wydaniem decyzji w przedmiocie odmowy stwierdzenia nieważności decyzji z powodu przedawnienia, tj. przyczyn wymienionych w art. 247 §2 o.p.

Przechodząc natomiast do wniosków płynących z analizy instytucji uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej wskazać należy, że **jest ona niezbędnym elementem systemu prawa podatkowego, który pozwala na korygowanie błędów, aczkolwiek dla swojej skuteczności wymaga starannego wyważenia interesów podatnika i państwa oraz efektywnego działania organów podatkowych.** Dlatego też rozważenie dalszego usprawnienia procedur i zwiększenia przejrzystości działań administracji podatkowej mogłoby zwiększyć jej skuteczność i akceptację społeczną. Zwłaszcza, że Autor dostrzega, że obowiązujący katalog jest na tyle szeroki, że *de facto* **mamy do czynienia ze znacznym stopniem ograniczania stosowania trybu uchylania lub zmiany decyzji ostatecznych,** co prowadzi do wniosku, że do wskazanych kategorii decyzji ograniczono podatnikom środki prawne jedynie do możliwości trybu wznowienia postępowania w przypadku jego ciężkich wad lub stwierdzenia nieważności samej decyzji.

Przykładami zmian, które Autor dostrzegł w zakresie istnienia środka prawnego jakim jest uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej, są zatem odpowiednio:

- powiązanie terminu na wniesienie żądania w przedmiocie wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej z terminem przedawnienia poboru;
- ujednoczenie w zakresie legitymacji podmiotów uprawnionych do skorzystania z przedmiotowego trybu nadzwyczajnego, z uwagi na zidentyfikowaną niekonsekwencję ustawodawcy, czego wyrazem jest wskazanie, że zmiana lub uchylenie decyzji podatkowej, na mocy której strona nie nabyła prawa dopuszczalne jest gdy przemawia za tym ważny interes podatnika (zob. art. 253 §1 o.p.), podczas, gdy w przypadku instytucji uchylenia lub zmiany decyzji tworzącej prawa nabyte – wymagane jest spełnienie przesłanki wystąpienia ważnego interesu strony (zob. 253a. §1 o.p.);
- modyfikacja w zakresie trybu w jakim może zostać procedowane postępowanie w przedmiocie zmiany decyzji podatkowej ostatecznej (art. 254 o.p.), zwłaszcza, że owszem podatnik na gruncie przepisów ogólnych może domniemywać, że dopuszczalne jest zainicjowanie tegoż postępowania również na jego wniosek, ale celem zachowania pewności prawa – analogicznie jak ma to miejsce w przypadku pozostałych trybów nadzwyczajnych tj. stwierdzenia nieważności decyzji czy wznowienia postępowania podatkowego, należałoby wyraźnie wskazać w przepisach regulujących tę materię, że postępowanie w tym zakresie może zostać wszczęte z urzędu lub na wniosek strony.

Rozdział IV. Uruchomienie sądowej kontroli decyzji podatkowych

Uwagi wprowadzające

Dostrzegając konieczność zapewnienia ochrony wolności i praw jednostki w jej relacjach z organami administracji publicznej⁵³⁰ jak również chcąc zapewnić sprawiedliwe rozpatrzenie sporu zawisłego pomiędzy tymi podmiotami, ustawodawca zdecydował się na powierzenie sądom administracyjnym sprawowania wymiaru sprawiedliwości przez kontrolę działań podejmowanych przez te organy⁵³¹.

Przy czym działanie to postrzegane jest również jako wyraz chęci podjęcia próby wyważenia interesów państwa i jednostki (podatnika), bez nadmiernej ingerencji oraz nadrzędności w sferę praw i uprawnień. Zwłaszcza, że choć nie ulega wątpliwości, że na etapie postępowania podatkowego dostrzegalna jest nierówność tychże podmiotów, co wynika z natury władztwa administracyjnego z którego korzysta organ. Tym bardziej zasadne jest funkcjonowanie sądu cechującego się niezależnością, bezstronnością i niezawisłością⁵³², który dokona właściwej kontroli wydanych decyzji podatkowych, co w konsekwencji zapewnić ma podatnikom nie tylko poczucie, co do przestrzegania ich praw, ale również informacje, że organ podatkowy działając na podstawie i w granicach prawa, a zatem przestrzegając właściwych procedur administracyjnych, dokonał prawidłowej wykładni prawa podatkowego oraz subsumpcji wydając rozstrzygnięcie

⁵³⁰ Z danych odnośnie efektywności funkcjonowania sądów administracyjnych obu instancji w oparciu o dane statystyczne za rok 2023 r. wynika chociażby, że do wojewódzkich sądów administracyjnych wpłynęło łącznie 62.160 skarg na akty i czynności, z czego sądy te rozpatrzyły 70.714 skarg. Jednocześnie wojewódzkie sądy administracyjne wyeliminowały z obrotu prawnego średnio 31,75% decyzji i innych czynności organów administracji publicznej. Dla porównania w 2022 r. współczynnik ten wynosił 30,95%, w 2021 r. – 31,07%, w 2020 r. – 28,1%, w 2019 r. – 27,32%, w 2018 r. – 25,08%, w 2017 r. – 22,22%, a zatem niestety dostrzegalna jest tendencja wzrostowa. Podobnie jak w latach poprzednich najczęściej rozstrzygnięć wojewódzkich sądów administracyjnych zapadło w sprawach podatkowych. Stanowiły one 22,79% ogółu spraw załatwionych. Jeśli chodzi natomiast o NSA wpłynęło do niego 19.492 skargi kasacyjne, a ogółem rozpatrzono ich 20.409, gdzie podobnie jak w poprzednich latach najczęściej ich dotyczyło podatków i innych świadczeń pieniężnych.

(<https://orka.sejm.gov.pl/Druki10ka.nsf/0/2048514835387A98C1258AFB0032410F/%24File/302.pdf>).

⁵³¹ Por. art. 3 §1 p.p.s.a. zgodnie z którym – „Sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie”.

⁵³² Art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

w sprawie, co jawi się jako istotny element procesowego prawa podatkowego, stanowiący jego ważne dopełnienie⁵³³.

Jednocześnie wskazać należy, że choć rolą sądów administracyjnych nie jest w żadnym razie ocena celowości podejmowanych przez organy podatkowe działań, a jedynie ocena ich legalności. To mając na uwadze, że przepisy materialnego prawa podatkowego prezentują aktualnie wysoki poziom skomplikowania. Tym bardziej konieczne wydaje się dokonywanie wykładni z należyłą starannością, zwłaszcza mając na uwadze autonomię w obszarze prawa podatkowego⁵³⁴, co powinno być realizowane z dużą dozą ostrożności, jeśli chodzi o obecne w przepisach prawa podatkowego odesłania do pojęć zawartych w innych ustawach.

W oparciu o ww. spostrzeżenia Autora – przedmiotem podjętych rozważań w niniejszym rozdziale stała się analiza narzędzi prawnych jakimi dysponuje podatnik w zakresie wydanego wobec Niego rozstrzygnięcia zapadłego w formie decyzji podatkowej na etapie uruchomienia procedury kontroli tychże decyzji przez sądy administracyjne. Ze szczególnym uwzględnieniem zagadnienia odnoszącego się do realizacji gwarancji prawnych jednostki w obecnym modelu sądownictwa administracyjnego. W zamierzeniu Autora koniecznym stało się przeprowadzenie weryfikacji pod kątem zidentyfikowania możliwych trudności natury prawnej z którymi może zmierzyć się podatnik, ze szczególnym uwzględnieniem okoliczności jak owe narzędzia prawne wpływają na sytuację podatkowoprawną jednostki oraz jaką rolę w tym systemie powierzono sądom administracyjnym.

Przy czym zanim jednak Autor przedstawił zidentyfikowane aktualne problemy w zakresie postępowań sądownoadministracyjnych, uwagę poświęcił również zarysowi systemu sądownictwa administracyjnego w Polsce⁵³⁵ jako istotnemu elementowi

⁵³³ A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 120.

⁵³⁴ Zob. R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995, s. 109; Prof. Ryszard Mastalski wskazuje, bowiem, że istotne znaczenie dla wykładni prawa podatkowego ma zamieszczenie w ustawach normujących ogólne prawo podatkowe przepisów ustalających podstawowe pojęcia prawa podatkowego.

⁵³⁵ Autor postanowił odnieść się do struktury sądownictwa administracyjnego począwszy od okresu międzywojennego – tak by dokonać analizy przyjętych wówczas rozwiązań prawnych związanych z funkcjonowaniem tego rodzaju organów władzy sądowniczej w Polsce.

warunkującemu obecny kształt i strukturę sądownictwa⁵³⁶. Nie ulega, bowiem wątpliwości w ocenie Autora, że to właśnie rozstrzygnięcia zapadłe przed sądami administracyjnymi w ramach, których sądy te musiały dokonać kontroli decyzji wydanych przez organy podatkowe z punktu widzenia ich legalności tj. chociażby ich prawidłowej wykładni, przestrzegania przepisów postępowania podatkowego w tym zapewniania podatnikom realizacji ich praw – wpływają jednostkowo na sytuację prawną konkretnego podatnika, a przy tym służą zapobieganiu powielania błędnych działań w ramach innych toczących się postępowań podatkowych⁵³⁷.

Pamiętając przy tym, że nawet najbardziej restrykcyjne przepisy prawa nie muszą prowadzić do wydania w sprawie rzetelnego wyroku, Autor swoją uwagę skupił również na elemencie zidentyfikowania przepisów, które zapobiegają dalszemu funkcjonowaniu w obrocie prawnym błędnych orzeczeń w tym również tych prawomocnych, a także regulacji, których dalsze istnienie być może nie ma racjonalnych podstaw.

Jednocześnie celem Autora stała się również ocena środków prawnych jakimi są odpowiednio – skarga konstytucyjna na poziomie krajowym, a także skarga do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka – w zakresie dopuszczalności skorzystania z tych rozwiązań przez podatników ze szczególnym uwzględnieniem poziomu ochrony praw jakie mogą one zagwarantować podatnikom.

⁵³⁶ R. Hauser, J. Trzeński (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 305.

⁵³⁷ A. Mudrecki, *Prawo podatnika do sądu – aspekt przedmiotowy* (w:) Z. Ofiarski (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014, s. 531.

1. Rozwój systemu sądownictwa administracyjnego w Polsce

Organizacja i ustrój sądownictwa administracyjnego – wybrane aspekty

Przechodząc do rozwoju sądownictwa administracyjnego, w ocenie Autora należy wskazać, że odpowiednio w roku 1591 r. funkcję sprawowania wymiaru sprawiedliwości w zakresie spraw podatkowych powierzono Trybunałowi Skarbowemu Koronnemu⁵³⁸. Z kolei w latach 1764-1794 mieliśmy do czynienia z funkcjonowaniem tzw. Komisji Skarbu Koronnego, pełniącej jednocześnie obowiązki związane z rozstrzyganiem spraw jako sąd najwyższej instancji w sprawach skarbowych oraz handlowych. Następnie w latach od 1807 r. do 1815 r. funkcja sądu kasacyjnego została powierzona Radzie Stanu, by w latach od 1815 r. do 1841 r. powierzyć ją Radzie Stanu Królestwa Polskiego⁵³⁹. Natomiast analizując okres, w którym Polska znajdowała się pod zaborami, wskazać należy, że ówczesny system sądownictwa administracyjnego zależny był od regulacji prawnych przyjętych przez poszczególnych zaborców. W ten oto sposób chociażby pod koniec XIX w. na ziemiach polskich funkcjonowało pruskie sądownictwo administracyjne, które organizacyjnie z uwagi na swoją trójszczeblową strukturę, było powiązane z Najwyższym Trybunałem Administracyjnym, który swoją siedzibę miał w Berlinie, jak również z lokalnymi urzędami. Podkreślenia przy tym wymaga, że w ramach wskazanego systemu – zapadające rozstrzygnięcia oprócz charakteru kasacyjnego, mogły przybierać również charakter merytoryczny, a ponadto sądom pozostawiono swobodę uznania⁵⁴⁰.

Następnie dopiero wraz z odzyskaniem przez Polskę niepodległości podjęto działania prawne zmierzające do powołania odpowiednich organów mających na celu sprawowanie kontroli administracji publicznej. Przykładem takich działań było chociażby powierzenie na mocy Dekretu Naczelnika Państwa z dnia 8 lutego 1919 r. kompetencji Trybunału Administracyjnego – Sądowi Najwyższemu⁵⁴¹.

⁵³⁸ J. Małecki (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 512.

⁵³⁹ A. Jankiewicz, *Tradycje sądownictwa administracyjnego w Polsce (w:) XXV-lecie Naczelnego Sądu Administracyjnego na tle dziejów sądownictwa administracyjnego w Polsce. NSA 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 13–19.

⁵⁴⁰ J. Małecki (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011, s. 513.

⁵⁴¹ Wskazać należy, że w ramach Sądu Najwyższego zdecydowano się na powołanie IV Senatu, któremu powierzono procedowanie spraw o charakterze prawno-publicznym. Dodać również należy, że ów senat miał objąć swoim zwierzchnictwem ziemie dawnego zaboru austriackiego. Jeśli zaś chodzi o ziemie, które należały uprzednio do zaboru pruskiego – tam zdecydowano się pozostawić funkcjonowanie niższych

Interesującym zjawiskiem pod względem prawnym było również stosowanie w okresie międzywojennym aż do jesieni 1939 r. – dwóch odmiennych modeli sądownictwa administracyjnego w zależności od regionu, co stanowiło konsekwencję konieczności przestrzegania ustawodawstwa narzuconego przez zaborców. Przykładem takich działań jest chociażby tereny województw zachodnich takich jak województwo pomorskie, poznańskie oraz śląskie, gdzie dostrzec należało funkcjonowanie sądownictwa administracyjnego opartego na trzech instancjach. Istotnie zatem w miastach takich jak Toruń, Poznań oraz Katowice – obecne były tzw. sądy I instancji tworzące odpowiednio wydziały miejskie jak również powiatowe. Z kolei w ramach sądów II instancji – przewidziano funkcjonowanie wojewódzkich sądów administracyjnych⁵⁴². W sytuacji zatem, gdy strona otrzymała rozstrzygnięcie wydane przez władze skarbowe w ostatniej instancji, miała ona prawną możliwość zaskarżyć takie rozstrzygnięcie zgodnie z ww. strukturą sądów. Natomiast dopiero od dnia 25 października 1922 r. powołano na mocy ustawy⁵⁴³ – Najwyższy Trybunał Administracyjny (NTA), który stanowił III instancję w strukturze ówczesnego sądownictwa administracyjnego na wskazanym terenie⁵⁴⁴. Jeśli zaś chodzi o pozostałe regiony kraju – tutaj zdecydowano się na przyjęcie modelu zgodnie z którym legitymowany podmiot miał możliwość bezpośredniego wniesienia skargi do Najwyższego Trybunału Administracyjnego w sytuacji, gdy rozstrzygnięcie zapadłe w postaci decyzji zostało wydane odpowiednio przez władze skarbowe w ostatniej instancji⁵⁴⁵.

Zasadnie zdaniem Autora należy również wskazać, że Najwyższemu Trybunałowi Administracyjnemu powierzono rolę polegającą na orzekaniu co do legalności, a zatem zgodności z ustawami – takich aktów jak orzeczenia i zarządzenia wydawane odpowiednio przez władze skarbowe ostatniej instancji na szczeblu samorządowym jak i rządowym a także sądy administracyjne II instancji⁵⁴⁶. Co jednak kluczowe z punktu widzenia

instancji sądownictwa administracyjnego. Natomiast to Senatowi Administracyjnemu Sądu Apelacyjnego w Poznaniu powierzono ostatecznie uprawnienia sądu najwyższej instancji.

⁵⁴² S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 19-20.

⁵⁴³ Ustawa z dnia 3 sierpnia 1922 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz.U. RP Nr 67, poz. 600).

⁵⁴⁴ W. Maisel, *Wojewódzkie sądy administracyjne w Drugiej Rzeczypospolitej*, Warszawa–Poznań 1976, s. 5 i nast.

⁵⁴⁵ J. Małecki (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 495; D. Małec, *Najwyższy Trybunał Administracyjny 1922–1939 w świetle własnego orzecznictwa*, Warszawa–Kraków 1999, s. 19 i n.

⁵⁴⁶ *Ibidem*.

ochrony podatników we wskazanym okresie – skorzystanie z możliwości wniesienia skargi do Najwyższego Trybunału Administracyjnego nie powodowało automatycznie, że dany akt podlegający zaskarżeniu był wstrzymywany. Choć zaznaczyć należy, że Trybunał miał w tym względzie szczególną kompetencję, na mocy której mógł zarządzić wstrzymanie takiego aktu. Podkreślić przy tym należy, że legitymacja do wniesienia skargi przysługiwała temu, kto dowodził, że doszło do naruszenia jego praw bądź nałożono wobec Niego w sposób nieuprawniony określony obowiązek. Zatem w sytuacji, gdy komisja odwoławcza wydała stosowne orzeczenie – wówczas zarówno podatnik jak i przewodniczący komisji odwoławczej w terminie dwóch miesięcy mogli skorzystać z możliwości wniesienia skargi do Najwyższego Trybunału Administracyjnego na tenże akt. W pozostałych przypadkach, aby podatnik mógł skorzystać ze wskazanego środka zaskarżenia – wydane wobec Niego rozstrzygnięcie musiało zostać wydane przez II instancję. Jeśli zaś chodzi o samą formę rozprawy prowadzonej przez Najwyższy Trybunał Administracyjny odbywała się ona zazwyczaj w formie jawnej, gdzie zapewniony był udział stron toczącego się postępowania, gdzie strona korzystała z usług profesjonalnego pełnomocnika w postaci adwokata zaś władze skarbowe reprezentowane były przez odpowiednich urzędników. Najwyższy Trybunał Administracyjny kończąc prowadzone postępowanie dysponował uprawnieniem zgodnie z którym miał możliwość wydania rozstrzygnięcia w formie wyroku, zgodnie z którym oddalał wniesioną skargę bądź też dochodziło do uchylecia zaskarżonego orzeczenia lub zarządzenia władz skarbowych, co w konsekwencji obligowało władzę do wydania nowego aktu odpowiadającego stanowiskowi wyrażonemu przez tenże Trybunał w rzeczonym wyroku⁵⁴⁷.

Zmiany⁵⁴⁸ we wskazanym systemie funkcjonowania sądownictwa administracyjnego przyszły wraz z wydaniem Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym⁵⁴⁹. Choć podkreślić również należy, że przedmiotowe rozporządzenie w większości oparte było na dotychczasowych rozwiązaniach zarówno, jeśli chodzi

⁵⁴⁷ I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Lwów 1926, s. 26–27.

⁵⁴⁸ Doszło do uchylecia ustawy z dnia 3 sierpnia 1922 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz.U. RP Nr 67, poz. 600).

⁵⁴⁹ Dz.U. RP z 1932 r. Nr 94, poz. 806.

o przepisy odnoszące do kwestii proceduralnych jak i podstaw prawnych funkcjonowania Trybunału⁵⁵⁰.

Przedstawiając jednak po krótkce najważniejsze regulacje zawarte we wskazanym rozporządzeniu, wskazać należy, że ustawodawca przyjął, że:

- „Trybunał orzeka na podstawie stanu faktycznego, jaki okazuje się z akt, któremu rozporządzała władza pozwana przy wydawaniu zaskarżonego orzeczenia lub zarządzenia, a w razie nieprzedstawienia przez nią akt – na podstawie stanu faktycznego przedstawionego w skardze lub na rozprawie”⁵⁵¹;
- „Trybunał rozpoznaje sprawę w granicach skargi”⁵⁵²;
- „Trybunał nie uwzględnia zarzutów rozszerzających istotę roszczenia, okoliczności faktycznych oraz środków dowodowych, nie przytoczonych przed wydaniem zaskarżonego orzeczenia lub zarządzenia, wreszcie wyłączonych spod przeglądu akt, których treść nie została ujawniona na rozprawie”⁵⁵³;
- „Trybunał uchyli wyrokiem zaskarżone orzeczenie lub zarządzenie z powodu wadliwego postępowania, jeżeli uzna:
 - 1) że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia;
 - 2) że pozwana władza przyjęła stan faktyczny sprzecznie z aktami;
 - 3) że ze szkodą skarżącego naruszono formy postępowania administracyjnego”⁵⁵⁴.

Należy jednak wskazać, że pomimo podjętych starań ustawodawcy by dzięki prawnym rozwiązaniom uregulować kwestie związane z kontrolą działalności administracji i wydawanymi rozstrzygnięciami, z uwagi na zmieniającą się dynamicznie rzeczywistość polityczną z jaką przyszło się mierzyć Naszemu krajowi, a co za tym idzie pojawiające się problemy natury praktycznej – niestety sądownictwo administracyjne w Polsce nie zdołało rozwinąć się w pełni. Sytuacja sądownictwa administracyjnego do 1939 r. sprowadzała się najpierw do znacznej ingerencji w jej funkcjonowanie ze strony

⁵⁵⁰ D. Malec, *Najwyższy Trybunał Administracyjny 1922–1939 w świetle własnego orzecznictwa*, Warszawa–Kraków 1999, s. 35 i nast.

⁵⁵¹ Zgodnie z art. 83 ust. 1 Rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym.

⁵⁵² Zgodnie z art. 83 ust. 2 ww. Rozporządzenia.

⁵⁵³ Zgodnie z art. 83 ust. 3 ww. Rozporządzenia.

⁵⁵⁴ Zgodnie z art. 84 ww. Rozporządzenia.

silnej centralizacji władzy, co miało również swoje przełożenie na postępującą ingerencję administracji w życie obywateli. By następnie wraz z wybuchem II wojny światowej w 1939 r. doszło do całkowitej utraty instytucji sądownictwa administracyjnego na rzecz funkcjonowania regulacji przyjętych przez władze okupacyjne, co dla obywateli w zakresie ich ochrony prawnej – oznaczało odebranie uprawnień do skorzystania z możliwości sądowego nadzoru nad decyzjami administracyjnymi. Niestety po zakończeniu II wojny światowej z uwagi na wpływ Związku Socjalistycznych Republik Radzieckich i wszechobecny centralny aparat władzy pod jakim znalazła się Polska nie reaktywowano wówczas sądownictwa administracyjnego⁵⁵⁵. Podkreślić przy tym należy, że oczywiście podejmowano próby uruchomienia sądowej kontroli decyzji administracyjnych⁵⁵⁶, które jednak z uwagi na panującą sytuację polityczną pozostawały jedynie w sferze możliwych rozwiązań prawnych jakie można było wprowadzić⁵⁵⁷. Wskazać zatem należy, że **de facto podatnicy w okresie od 1945 r. do 1980 r.⁵⁵⁸ nie mieli zapewnionej sądowej ochrony prawnej w postaci możliwości zaskarżenia ostatecznych rozstrzygnięć podatkowych⁵⁵⁹.**

Istotnie zatem dopiero po blisko 40 latach bez należytej ochrony sądowej przewidzianej dla jednostek, wobec zmian na polskiej arenie politycznej i na skutek uchwalenia ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁶⁰, wraz z dniem 1 września 1980 r. swoje funkcjonowanie rozpoczął – Naczelny Sąd Administracyjny⁵⁶¹. Co jednak kluczowe z perspektywy podjętych w niniejszej dysertacji rozważań, ów sąd dopiero wraz z dniem 1 stycznia 1981 r. zyskał możliwość wydawania orzeczeń z zakresu spraw

⁵⁵⁵ J. Małecki (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 496.

⁵⁵⁶ M. Wyrzykowski, *Sądownictwo administracyjne w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1983, s. 28 i nast.

⁵⁵⁷ J. Zimmermann, *Z podstawowych zagadnień sądownictwa administracyjnego* (w:) *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, J. Góral, R. Hauser, J. Trzciniński (red.), Warszawa 2005, s. 490.

⁵⁵⁸ Autor rozwinie poniżej wskazany wątek, nie mniej już teraz zaznacza, że kwestia ta dotyczy uchwalenia nowej ustawy o sądach administracyjnych.

⁵⁵⁹ S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 129-130.

⁵⁶⁰ Dz.U. 1980 Nr 4, poz. 8 ze zm.

⁵⁶¹ Funkcjonował on wówczas jako sąd jednoinstancyjny z siedzibą w Warszawie.

podatkowych⁵⁶² stając się tym samym również sądem podatkowym⁵⁶³. Zaznaczyć przy tym należy, że wskazana ustawa regulowała zarówno kwestie ustrojowe jak i organizacyjne Naczelnego Sądu Administracyjnego⁵⁶⁴. Tym samym zgodnie z wolą ustawodawcy jako siedzibę wyznaczono miasto Warszawę⁵⁶⁵ z jednoczesnym wskazaniem, że sąd ten funkcjonował będzie również w oparciu o decyzję Ministra Sprawiedliwości⁵⁶⁶ w wyznaczonych ośrodkach zamiejscowych⁵⁶⁷⁵⁶⁸. Przechodząc zaś do kompetencji powierzonych Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu – powierzono mu funkcję:

- „orzekania w sprawach skarg na decyzje administracyjne w zakresie i trybie określonym w Kodeksie postępowania administracyjnego oraz w przepisach odrębnych”⁵⁶⁹
- „podejmowanie uchwał zawierających rozstrzygnięcia zagadnień prawnych w kwestiach budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie, przedstawianych w formie pytań prawnych przez samorządowe kolegia odwoławcze”⁵⁷⁰.

Jednocześnie podkreślenia wymaga, że działalność Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie orzekania podlegała nadzorowi powierzonemu Sądowi Najwyższemu, który dzięki powierzonym mu uprawnieniom miał możliwość rozpoznawania rewizji nadzwyczajnych od wydanych orzeczeń NSA jak również mógł podejmować uchwały, które zawierały odpowiedzi na pytania prawne⁵⁷¹⁵⁷².

⁵⁶² J. Małecki (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 496.

⁵⁶³ P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów i czynności związanych z realizacją zobowiązań podatkowych* (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 826 i n.

⁵⁶⁴ T. Woś, *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Warszawa 1996, s. 22 i nast.

⁵⁶⁵ Zgodnie z art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego.

⁵⁶⁶ Zgodnie z art. 1 ust. 3 ww. ustawy.

⁵⁶⁷ Zgodnie z art. 1 ust. 2 ww. ustawy.

⁵⁶⁸ Określone ośrodki zamiejscowe Naczelnego Sądu Administracyjnego tworzone były odpowiednio dla jednego bądź kilku występujących województw.

⁵⁶⁹ Zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego.

⁵⁷⁰ Zgodnie z art. 2a ust. 1 ww. ustawy.

⁵⁷¹ Zgodnie z art. 5 ww. ustawy.

⁵⁷² J. Borkowski, *Zakres nadzoru sprawowanego przez Sąd Najwyższy nad orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego*, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 1987, t. XXIX, s. 52 i nast.

Ustawodawca wskazał również skład Naczelnego Sądu Administracyjnego zgodnie z którym jego członkami byli odpowiednio: „prezes, wiceprezesi, prezesi ośrodków zamiejscowych oraz sędziowie”⁵⁷³. W kwestii zaś powoływania na stanowisko sędziego zdecydowano się na wariant zgodnie z którym uprawnienie to przysługiwać miało Prezydentowi Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej zaś dokonywać miał On tego na wniosek Krajowej Rady Sądownictwa⁵⁷⁴. Natomiast w przypadku prezesów oraz wiceprezesów Naczelnego Sądu Administracyjnego – Prezydentowi Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej powierzono możliwość ich powoływania oraz odwoływania, czego dokonywać miał spośród sędziów określonego sądu, po zasięgnięciu opinii zgromadzenia ogólnego Naczelnego Sądu Administracyjnego⁵⁷⁵. Z kolei prezesa ośrodka zamiejscowego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego – powoływał odpowiednio prezes tego sądu, co następowało za uprzednią zgodą udzieloną przez kolegium NSA – tożsamą procedurę przewidziano również w zakresie odwołania z tegoż stanowiska⁵⁷⁶. Podkreślenia przy tym wymaga, że zgodnie z przyjętą regulacją „sędziowie w zakresie orzekania stali się niezawisli i podlegali tylko ustawom”⁵⁷⁷.

Kolejny przełomowy moment odnoszący się do regulacji na poziomie ustawowym w zakresie sądownictwa administracyjnego odnotować należy wraz z uchwaleniem ustawy z dnia 24 maja 1990 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego⁵⁷⁸. Istotnie, bowiem wówczas Naczelny Sąd Administracyjny zyskał uprawnienie w zakresie możliwości sprawowania kontroli nad decyzjami organów wydających rozstrzygnięcia w ramach toczących się postępowań określonych w Kodeksie postępowania administracyjnego lub w innych ustawach szczególnych⁵⁷⁹. Podkreślenia wymaga również, że dzięki ww. nowelizacji – Naczelny Sąd Administracyjny zyskał również kompetencję w zakresie rozstrzygania występujących sporów w przedmiocie własności, sporów natury kompetencyjnej, jak również badania rozstrzygnięć nadzorczych w sprawach

⁵⁷³ Zgodnie z art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego.

⁵⁷⁴ Zgodnie z art. 3 ust. 2 ww. ustawy.

⁵⁷⁵ Zgodnie z art. 3 ust. 3 ww. ustawy.

⁵⁷⁶ Zgodnie z art. 3 ust. 4 ww. ustawy.

⁵⁷⁷ Zgodnie z art. 4 ww. ustawy.

⁵⁷⁸ Dz.U. z 1990, Nr 34, poz. 201.

⁵⁷⁹ Zgodnie z art. 1 ust. 22 ustawy z dnia 24 maja 1990 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 1990, Nr 34, poz. 201).

samorządu terytorialnego pod kątem ich zgodności z prawem⁵⁸⁰, a zatem również uchwał w zakresie podatków i opłat lokalnych⁵⁸¹. Należy również zwrócić uwagę na uchwalenie ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym⁵⁸² za sprawą, której nie tylko dokonano zmian w zakresie struktury organizacyjnej tworząc chociażby dwie odrębne izby⁵⁸³, ale rozszerzono także zakres dotychczasowej właściwości działania sądu, jak również powierzono Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu – rozstrzyganie zagadnień prawnych, które wzbudzają wątpliwości w ramach rozpatrywanych spraw⁵⁸⁴⁵⁸⁵.

Zasadnie zdaniem Autora należy również pochylić się nad kwestią roli jaką odegrało uchwalenie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁵⁸⁶ – w zakresie funkcjonowania w przestrzeni prawnej sądownictwa administracyjnego. Istotnie, bowiem to w ramach wskazanego aktu prawnego rangi zasadniczej zdecydowano się na regulację zgodnie z którą:

- „*Postępowanie sądowe jest co najmniej dwuinstancyjne*”⁵⁸⁷;
- „*Naczelnny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej*”⁵⁸⁸.

Podkreślenia przy tym wymaga, że wśród przepisów przejściowych i końcowych zawartych w rozdziale XIII Konstytucji RP znalazł się również zapis zgodnie z którym:

- „*w okresie 2 lat od wejścia w życie Konstytucji Rada Ministrów przedstawi Sejmowi projekty ustaw niezbędnych do stosowania Konstytucji*”⁵⁸⁹ a także

⁵⁸⁰ S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 129-130.

⁵⁸¹ J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2013, s. 85.

⁵⁸² Dz.U. 1995 nr 74 poz. 368, ze zm.

⁵⁸³ Zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. 1995 nr 74 poz. 368, ze zm.).

⁵⁸⁴ Zgodnie z rozdziałem II ww. ustawy.

⁵⁸⁵ J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2013, s. 85.

⁵⁸⁶ Dz.U. 1997 nr 78 poz. 483.

⁵⁸⁷ Zgodnie z art. 176 ust. 1 Konstytucji RP.

⁵⁸⁸ Zgodnie z art. 184 Konstytucji RP.

⁵⁸⁹ Zgodnie z art. 236 ust. 1 Konstytucji RP.

— „ustawy wprowadzające w życie art. 176 ust. 1 w zakresie dotyczącym postępowania przed sądami administracyjnymi zostaną uchwalone przed upływem 5 lat od dnia wejścia w życie Konstytucji. Do czasu wejścia w życie tych ustaw obowiązują przepisy dotyczące rewizji nadzwyczajnej od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego”⁵⁹⁰.

Konsekwencją powyższego było natomiast przygotowanie nie tylko założeń trzech ustaw, ale również przepisów o charakterze wykonawczym, których zadaniem było zreformowanie w sposób kompleksowy systemu sądownictwa administracyjnego⁵⁹¹. W ten sposób uchwalono odpowiednio ustawę z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (p.u.s.a.)⁵⁹², ustawy tj. ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (p.p.s.a.)⁵⁹³, oraz ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (p.w.p.u.s.a. i p.p.s.a.)⁵⁹⁴. To właśnie wskazane ustawy – zdaniem Autora stanowią o **postępującej ewolucji sądownictwa administracyjnego, zwłaszcza wobec zmian o charakterze ustrojowym jak i procesowym systemu sądowej kontroli administracji publicznej**⁵⁹⁵.

Mając na uwadze powyższe, zaznaczyć należy, że jeszcze w 2003 r. podjęto działania zmierzające do rozpoczęcia w przyszłości prac wojewódzkich sądów administracyjnych z uwzględnieniem ich siedziby działalności, powołania sędziów pełniących swój urząd oraz zatrudnienia odpowiedniej obsługi administracyjnej⁵⁹⁶. By wraz z dniem 1 stycznia 2004 r. wprowadzić w życie założenia dotyczące funkcjonowania w Polsce modelu dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego⁵⁹⁷ w oparciu, o które

⁵⁹⁰ Zgodnie z art. 236 ust. 2 Konstytucji RP.

⁵⁹¹ R. Hauser, J. Drachal, E. Mzyk, *Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne. Omówienie podstawowych zasad i instytucji procesowych. Teksty aktów prawnych*, Warszawa–Zielona Góra 2003.

⁵⁹² Dz.U. 2002 Nr 153, poz. 1269, ze zm.

⁵⁹³ Dz.U. 2002 Nr 153 poz. 1270, ze zm.

⁵⁹⁴ Dz.U. 2002 Nr 153, poz. 1271, ze zm.

⁵⁹⁵ S. Szuster [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2003.

⁵⁹⁶ J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2013, s. 86–87.

⁵⁹⁷ R. Hauser, *Konstytucyjny model polskiego sądownictwa administracyjnego* (w:) *Polski model sądownictwa administracyjnego*, J. Stelmasiak, J. Niczyporuk, S. Fundowicz (red.), Lublin 2003, s.143-149.

dotychczas funkcjonujące ośrodki zamiejscowe Naczelnego Sądu Administracyjnego przekształcono w wojewódzkie sądy administracyjne – mające sprawować wymiar sprawiedliwości jako sądy I instancji w strukturach sądownictwa administracyjnego⁵⁹⁸. Zaś rolę sądu odwoławczego o charakterze kasacyjnym powierzono Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu z siedzibą w Warszawie⁵⁹⁹.

Wspomnieć należy również, że ustawodawca na przestrzeni ostatnich lat wprowadził kolejne rozwiązania⁶⁰⁰ w zakresie sądownictwa administracyjnego w postaci m.in. **wdrożenia określonych systemów informatycznych**, dzięki którym zarówno strony jak i uczestnicy postępowań mogą skorzystać z możliwości chociażby uzyskania dostępu do akt sprawy w formule online, wnoszenia pism procesowych w formie elektronicznej czy otrzymywania korespondencji we wskazanej formule⁶⁰¹. Biorąc zatem pod uwagę działania legislacyjne podjęte przez ustawodawcę, a które końcowo doprowadziły do ukształtowania się w Polsce modelu dwuinstancyjnego systemu sądownictwa administracyjnego – **zdaniem Autora należy podkreślić, iż działanie to należy postrzegać jako:**

- **chęć zapewnienia jednostce gwarancji prawidłowości orzeczeń zapadłych przez sądem I instancji;**
- **przykład uprawnienia jednostki, która ma zapewnioną możliwość domagania się przed sądem II instancji by ten wyeliminował występujące pomyłki, uchybienia czy błędy, które wystąpiły na etapie postępowania przed sądem I instancji⁶⁰²;**
- **dążenie do zapewnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych⁶⁰³;**

⁵⁹⁸ J. Zimmermann, *Z problematyki reformy sądownictwa administracyjnego* (w:) I. Skrzydło-Niżnik (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 798

⁵⁹⁹ S. Presnarowicz, *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 129-130.

⁶⁰⁰ Przykładowo zmiany wprowadzone ustawą z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 934).

⁶⁰¹ <https://orka.sejm.gov.pl/Druki10ka.nsf/0/2048514835387A98C1258AFB0032410F/%24File/302.pdf>

⁶⁰² Por. T. Woś, *Condiciones necessariae dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego* (w:) I. Skrzydło-Niżnik (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 765.

⁶⁰³ Por. R. Hauser, *Założenia reformy sądownictwa administracyjnego*, PiP 1999, nr 12, s. 21-33 oraz R. Hauser, *Wprowadzenie dwuinstancyjnego postępowania sądowego nie uzasadnia rezygnacji z dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego*, "Casus" 2000, nr 15, s. 3-6.

- **element oddziaływania na proces stosowania prawa przez organy administracji publicznej⁶⁰⁴.**

Przyjęty model dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego – był również o tyle istotnym elementem weryfikacji zapadłych orzeczeń przed sądem I instancji, bowiem uprzednio funkcjonujące rozwiązanie w postaci rewizji nadzwyczajnej dokonywanej przez Sąd Najwyższy, a służącej weryfikacji prawomocnych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego krytykowano za chociażby:

- wąskie określenie zarówno podstaw jak i przesłanek stosowania,
- znaczne ograniczenie legitymacji uprawniającej jednostki do wniesienia ów środka,
- zapadające rozstrzygnięcia Sądu Najwyższego, które spotykały się z krytyką środowisk związanych z prawem i orzecznictwem sądów administracyjnych z uwagi na występujące sprzeczności⁶⁰⁵⁶⁰⁶.

Podsumowując, choć w ocenie Autora dokonana reforma systemu sądownictwa administracyjnego w ramach, której urzeczywistniono zasadę dwuinstancyjności modelu orzekania bez wątplenia była działaniem zasadnym i pożądanym (wszakże przybliżyła stronom wymiar sprawiedliwości tworząc wojewódzki sąd administracyjny w każdym z województw)⁶⁰⁷ - to nie można tracić z pola widzenia, że **wszelkie podejmowane działania legislacyjne w tymże obszarze muszą mieć na względzie obowiązek zagwarantowania jednostce realizacji prawa do sądu i do procesu⁶⁰⁸**. Czymże byłaby bowiem zasada dwuinstancyjności modelu sądownictwa administracyjnego, gdyby nie gwarantowała podatnikowi wysokiego standardu ochrony jego praw⁶⁰⁹.

⁶⁰⁴ R. Hauser, *U progu reformy sądownictwa administracyjnego*, PiP 2002, nr 11, s. 29.

⁶⁰⁵ T. Woś, *Postępowanie sędowoadministracyjne*, wyd. 2, Warszawa 1999, s. 287-290.

⁶⁰⁶ J. Zimmermann, *Polskie sądownictwo administracyjne (uwagi o projekcie ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym)*, "Krakowskie Studia Prawnicze" 1993-1994, Tom XXVI - XXVII, s. 36.

⁶⁰⁷ T. Woś, *Reforma sądownictwa administracyjnego - projekty dalekie od ideału*, PiP 2001, nr 7, s. 31-34, T. Woś, *Condiciones necessariae dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego* (w:) I. Skrzydło-Niżnik (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 767, 770, 773.

⁶⁰⁸ Por. J. Zimmermann (w:) *Reforma sądownictwa administracyjnego w Polsce - zaproszenie do dyskusji nad jej kształtem*, "Casus" 2002, nr 23, s. 24; T. Woś, *Reforma sądownictwa administracyjnego - projekty dalekie od ideału*, PiP 2001, nr 7, s. 32-33, 38; W. Chróścielewski, Z. Kmiecik, J. P. Tarno, *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, PiP 2002, nr 12, s. 32.

⁶⁰⁹ T. Woś, *Condiciones necessariae dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego* (w:) I. Skrzydło-Niżnik (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 771-773.

2. Skarga administracyjna na decyzje organów podatkowych

Wybrane zagadnienia związane ze stosowaniem przedmiotowego środka zaskarżenia

Mając na uwadze przedmiot rozważań podjętych w ramach niniejszej dysertacji, wskazać należy, że regulacje zawarte w ustawie – Ordynacja podatkowa, kształtują sytuację prawnopodatkową podatnika za pomocą instytucji postępowania sądownoadministracyjnego⁶¹⁰, czego przykładem jest prawo do zaskarżenia do sądu administracyjnego decyzji wydanej przez organ podatkowy⁶¹¹. Adresat decyzji ma bowiem prawo oczekiwać, że zgodnie z nałożonym na organ podatkowy obowiązkiem, ten pouczy go o możliwości zaskarżenia decyzji do właściwego sądu administracyjnego – na co wskazuje odpowiednio art. 210 §2 o.p.⁶¹².

W zakresie wskazanego środka zaskarżenia, poczynić należy również uwagę wstępną, że chcąc skorzystać z możliwości kontroli decyzji podatkowej dokonanej przez sąd administracyjny, podatnik musi wykazać, że spełnione zostały przesłanki, które decydują o dopuszczalności drogi sądownoadministracyjnej tj. istnieje przedmiot zaskarżenia pozostający we właściwości sądów administracyjnych, a ponadto wniesiono w sposób prawidłowy środek zaskarżenia w postaci skargi administracyjnej⁶¹³. Ustawodawca, bowiem odpowiednio w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁶¹⁴ przewidział regulację zgodnie z którą przedmiotem skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego mogą być – decyzje⁶¹⁵ organów podatkowych (art. 3 § 2 pkt 1) p.p.s.a.⁶¹⁶. Podkreślenia wymaga przy tym, że choć przedmiotem sądowej

⁶¹⁰ Pozostałymi przykładami takich instytucji są również wydanie wyroku przez sąd administracyjny, doręczenie odpisu wyroku sądu administracyjnego, jak również uchylenie albo stwierdzenie nieważności decyzji, co sąd administracyjny może orzec odpowiednio w wyroku kasacyjnym.

⁶¹¹ Autor szczegółowo odnosi się do tej kwestii w dalszej części niniejszej pracy.

⁶¹² Zgodnie, bowiem ze wskazanym artykułem – „Decyzja, w stosunku do której może zostać wniesiona skarga do sądu administracyjnego, zawiera pouczenie o możliwości wniesienia skargi”.

⁶¹³ Por. *Postępowanie sądownoadministracyjne*, red. T. Woś, Warszawa 2007, s. 88.

⁶¹⁴ (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.).

⁶¹⁵ Autor odstąpił od rozważań dotyczących definicji decyzji, gdyż uczynił to na wstępie niniejszej pracy.

⁶¹⁶ Naczelny Sąd Administracyjny przykładowo w wyroku z dnia 2 października 2024 r., sygn. III OSK 2149/23, LEX nr 3771495 wskazał, że – „Regulacja art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a. określa zakres kognicji sądów administracyjnych oraz kryterium kontroli sądownoadministracyjnej. Nie może ona zostać naruszona przez wadliwe dokonanie kontroli działania administracji publicznej, lecz poprzez przekroczenie przez sąd

kontroli są decyzje administracyjne⁶¹⁷ to jednak ustawodawca zastrzega, że spod właściwości sądów administracyjnych wyłącza się odpowiednio decyzje wskazane w art. 5 p.p.s.a.⁶¹⁸ jak również te wskazane w ustawach szczególnych, gdzie przewidziano stosowne wyłączenia w zakresie określonych spraw⁶¹⁹.

Co zatem kluczowe z punktu widzenia możliwości wszczęcia postępowania przed sądem administracyjnym, sąd dopiero po zajęciu stanowiska, gdzie uzna, że w danej sprawie istnieje zarówno przedmiot zaskarżenia jak i stosowny środek jego zaskarżenia – podejmuje czynności mające na celu weryfikację właściwych przesłanek dopuszczalności zaskarżenia⁶²⁰ jakimi są odpowiednio same warunki prawidłowego zaskarżenia, wymogi formalne kwalifikowanych pism procesowych jak również właściwy tryb procedowania⁶²¹. W przeciwnym razie sąd administracyjny korzystając z regulacji zawartej w art. 58 p.p.s.a. – odrzuci skargę z powodu np. jej wniesienia po upływie terminu, niezupełnienia

administracyjny kompetencji albo poprzez zastosowanie środka i/lub kryterium kontroli nieprzewidzianego w ustawie”.

⁶¹⁷ Doprecyzować należy, że jeśli chodzi o rodzaje decyzji, które podlegają zaskarżeniu, mowa jest tutaj o decyzjach związanych, niezwiązanych jak również tych wydanych w drodze uznania administracyjnego (Por. A. Wróbel [w:] K. Choraży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Kraków 2003, s. 309).

⁶¹⁸ Zgodnie z art. 5 p.p.s.a. – „Sądy administracyjne nie są właściwe w sprawach:

1) wynikających z nadrzędności i podległości organizacyjnej w stosunkach między organami administracji publicznej;

2) wynikających z podległości służbowej między przełożonymi i podwładnymi;

3) odmowy mianowania na stanowiska lub powołania do pełnienia funkcji w organach administracji publicznej, chyba że obowiązek mianowania lub powołania wynika z przepisów prawa;

4) wiz wydawanych przez ministra właściwego do spraw zagranicznych lub konsulów, z wyjątkiem wiz:

a) o których mowa w art. 2 pkt 2-5 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (WE) nr 810/2009 z dnia 13 lipca 2009 r. ustanawiającego Wspólnotowy Kodeks Wizowy (kodeks wizowy) (Dz. Urz. UE L 243 z 15.09.2009, str. 1, z późn. zm.),

b) wydawanych cudzoziemcowi będącemu członkiem rodziny obywatela państwa członkowskiego Unii Europejskiej, państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) - strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej, w rozumieniu art. 2 pkt 4 ustawy z dnia 14 lipca 2006 r. o wjeździe na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, pobycie oraz wyjeździe z tego terytorium obywateli państw członkowskich Unii Europejskiej i członków ich rodzin (Dz. U. z 2024 r. poz. 633);

5) zezwoleń na przekraczanie granicy w ramach małego ruchu granicznego wydawanych przez konsulów”.

⁶¹⁹ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 3.

⁶²⁰ P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów i czynności związanych z realizacją zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego, t. III, Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 828 i n.

⁶²¹ M. Jaśkowska, M. Masternak, E. Ochendowski, *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2007, s. 129.

występujących braków formalnych w wymaganym terminie czy sprawa została już prawomocnie osądzona.

Zanim jednak Autor przejdzie do analizy poszczególnych warunków umożliwiających skuteczne skorzystanie z przedmiotowego środka zaskarżenia, w jego ocenie ewentualna decyzja podatnika o wniesieniu skargi administracyjnej wynika również tzw. względnej nie suspensywności takiej skargi, co wynika z faktu, że choć samo wniesienie skargi, co do zasady nie wstrzymuje wykonania decyzji podatkowej⁶²² zgodnie z regulacją wskazaną w art. 61 §1 p.p.s.a. To jednak ustawodawca przewidział możliwość⁶²³ wstrzymania przez właściwy w sprawie organ odpowiednio na wniosek lub z urzędu wykonania w części lub w całości takiej decyzji podatkowej⁶²⁴, zastrzegając, że nie dotyczy to sytuacji, gdy takiej decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności albo wyłącza się możliwość wstrzymania jej wykonania w drodze ustawy szczególnej (art. 61 §2 pkt 1 p.p.s.a.). Podkreślenia przy tym wymaga zdaniem Autora, że niestety podatnik chcąc uzyskać tzw. ochronę tymczasową przed wykonaniem decyzji, musi na etapie zanim jego sprawa zostanie przekazana sądowi, liczyć się z nieprzewidywalnością rozstrzygnięcia tej kwestii przez organ, który wydaje w tym zakresie postanowienie, od którego nie przysługuje podatnikowi żaden środek zaskarżenia. Jednocześnie pewnego rodzaju rozwiązaniem tego problemu prawnego jest zdaje się w przypadku odmowy organu, możliwość złożenia takiego wniosku przez podatnika do sądu, który to sąd ma również możliwość wydania postanowienia o wstrzymaniu wykonania decyzji w całości lub w części, zastrzegając, że ma to miejsce co do zasady⁶²⁵ jedynie w przypadku obawy

⁶²² Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 kwietnia 2024 r., sygn. II OSK 481/24, LEX nr 3710804, w ramach, którego sąd wskazał, że – „Przez pojęcie wykonania aktu administracyjnego należy rozumieć spowodowanie w sposób dobrowolny lub doprowadzenie w trybie przymusu państwowego (egzekucji) do takiego stanu rzeczy, który jest zgodny z rozstrzygnięciem zawartym w danym akcie. Wstrzymanie wykonania dotyczy więc sytuacji, gdy zaskarżony akt wywołuje określone skutki materialnoprawne”.

⁶²³ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 223/21, LEX nr 3285463, gdzie sąd uznał, że – „Ze względu na wniesienie przez stronę skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego organ administracji nie ma obowiązku, a jedynie możliwość wstrzymania wykonania decyzji”.

⁶²⁴ Autor zwraca uwagę, że odpowiednio w art. 61 §2 p.p.s.a. ustawodawca przewidział możliwość występowania trzech rodzajów sytuacji faktycznych, gdzie może dojść do wstrzymania wykonania aktu lub czynności przez organ – jednakże z punktu widzenia podjętych w pracy rozważań dotyczących decyzji podatkowych, Autor zdecydował się nie analizować pozostałych sytuacji faktycznych.

⁶²⁵ Autor wskazuje, że ustawodawca przewidział w tym zakresie wyjątki, co dotyczy odpowiednio przepisów prawa miejscowego, które weszły w życie, jak również aktów lub czynności, gdzie ustawa szczególna wyłącza wstrzymanie ich wykonania.

niebezpieczeństwa wyrządzenia znacznej szkody lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków (art. 61 §3 p.p.s.a.). Zatem konieczne jest w tym zakresie przedstawienie przez podatnika argumentów⁶²⁶ uzasadniających podjęcie takiego rozstrzygnięcia przez sąd⁶²⁷. Istotnie zatem należy zdawać sobie sprawę z faktu, że przedmiotowa ochrona tymczasowa z której chciałby skorzystać podatnik nie chroni podatnika przed skutkami wykonania zaskarżonej decyzji podatkowej w ogóle, a tylko takimi, które bezpośrednio wiążą się z jej wykonaniem i których ewentualnych następstw nie sposób byłoby naprawić⁶²⁸. Wskazaną instytucję uznać zatem należy w ocenie Autora za tym bardziej efektywną mając na względzie, że postanowienie sądu w przedmiocie wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji podatkowej, nie tylko chroni podatnika na skutek wstrzymania jej wykonania aż do uprawomocnienia się rozstrzygnięcia sprawy sądownoadministracyjnej, ale powoduje również, że w takiej sytuacji organ podatkowy pozbawiony jest *de facto* możliwości działania, gdyż w przeciwnym razie zagrożone byłoby to nie tylko naruszeniem prawa, ale w konsekwencji również stwierdzeniem ich nieważności⁶²⁹.

Przechodząc zatem do analizy warunków umożliwiających skuteczne skorzystanie z przedmiotowego środka zaskarżenia, zaznaczyć należy, że podmiotem uprawnionym do wniesienia skargi administracyjnej na wydaną decyzję podatkową – będzie podatnik⁶³⁰, a zatem podmiot pełniący rolę strony w toczącym się uprzednio postępowaniu podatkowym prowadzonym przez organ podatkowy, który wykazać musi interes prawny, na co wskazuje odpowiednio art. 50 p.p.s.a.⁶³¹. Istotnie, bowiem należy zwrócić uwagę na

⁶²⁶ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 2024 r., sygn. III FZ 234/24, LEX nr 3726801, który potwierdza, że – „Skoro postępowanie w przedmiocie wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji jest inicjowane wnioskiem strony, to na wnioskodawcy spoczywa powinność wskazania konkretnych zagrożeń płynących z wykonania kwestionowanego aktu”.

⁶²⁷ Zob. I. Makaruk, *Wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Zagadnienia wybrane*, ZNSA 2016/3, s. 77–88.

⁶²⁸ Z. Kmieciak, *Ochrona tymczasowa w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, PiP 2003/5, s. 18 i n.

⁶²⁹ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 61.

⁶³⁰ Autor wskazuje, że art. 51 p.p.s.a. reguluje również instytucję współuczestnictwa zgodnie z którym – „Kilku uprawnionych do wniesienia skargi może w jednej sprawie występować w roli skarżących, jeżeli ich skargi dotyczą tej samej decyzji, postanowienia, innego aktu lub czynności albo bezczynności organu lub przewlekłego prowadzenia postępowania”.

⁶³¹ Zgodnie z art. 50 p.p.s.a. – „§1. Uprawnionym do wniesienia skargi jest każdy, kto ma w tym interes prawny, prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Dziecka oraz organizacja społeczna w zakresie jej statutowej działalności, w sprawach dotyczących interesów prawnych innych osób, jeżeli brała

fakt, że ustawodawca tworząc regulację odnoszącą się do zakresu legitymacji do wniesienia skargi administracyjnej, nie zdecydował się na posłużenie się pojęciem strony wskazując na krąg uprawnionych podmiotów, używając jedynie sformułowania „*każdy, kto ma w tym interes prawny*” – co tłumaczyć należy faktem, że sądy administracyjne nie sprawują swojej kontroli jedynie w zakresie rozstrzygnięć wydawanych w ramach postępowań administracyjnych, lecz również poza wskazanym rodzajem postępowań⁶³². Wskazać przy tym należy, że można spotkać się ze stanowiskiem, że podmiot korzysta z ochrony wynikającej z interesu prawnego, wyłącznie wówczas, gdy przepis prawa⁶³³ tak stanowi, a zatem konieczne wydaje się dowiedzenie, że zachodzi związek pomiędzy interesem prawnym a wydanym rozstrzygnięciem przez organ, by zyskać tym samym potwierdzenie, że mamy możliwość wnieść wskazany środek zaskarżenia⁶³⁴. Wskazać zatem należy, że samo uprawnienie w postaci możliwości zaskarżenia do sądu administracyjnego wydanej przez organ podatkowy decyzji, wpływa na kształt sytuacji prawnopodatkowej podatnika⁶³⁵. Oczywiście dla przejrzystości omawianej regulacji wskazać również należy, że legitymację procesową do wniesienia skargi posiada odpowiednio – prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich jak również Rzecznik Praw Dziecka, z tym zastrzeżeniem, że wskazane uprawnienie ograniczone jest koniecznością spełnienia przesłanek o charakterze materialnoprawnym. Co za tym idzie działanie tychże podmiotów dotyczy jedynie interesów innych osób i musi spełniać warunek konieczności zapewnienia ochrony obiektywnego porządku prawnego (art. 8 p.p.s.a.).

Przyjmując zatem założenie, że podatnik posiada legitymację do wniesienia skargi administracyjnej na decyzję podatkową wskazać należy, że koniecznym warunkiem do skorzystania ze wskazanego narzędzia prawnego – jest wyczerpanie środków zaskarżenia⁶³⁶. Przy czym wyjaśnić należy, że ww. warunek wynika z obowiązującej

udział w postępowaniu administracyjnym. §2. Uprawnionym do wniesienia skargi jest również inny podmiot, któremu ustawy przyznają prawo do wniesienia skargi”.

⁶³² A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 50.

⁶³³ Zazwyczaj mowa jest o przepisach z zakresu prawa materialnego, jak również prawa procesowego a także przepisów prawa o charakterze ustrojowym.

⁶³⁴ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne* 2007, s. 424–425.

⁶³⁵ Powyższe znajduje oparcie w przepisach art. 3 §2 pkt 1 i 2 w zw. z art. 50 §1 p.p.s.a.

⁶³⁶ Regulacja ta wynika z art. 52 §1 p.p.s.a. zgodnie z którym – „*Skargę można wnieść po wyczerpaniu środków zaskarżenia, jeżeli służyły one skarżącemu w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie, chyba że skargę wnosi prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich lub Rzecznik Praw Dziecka*”.

w postępowaniu sadowoadministracyjnym zasady, że – przedmiotowe postępowanie nie powinno zastępować postępowania administracyjnego. Zatem podatnik chcąc zainicjować takie postępowanie powinien uprzednio skorzystać z dostępnych środków weryfikacji decyzji na etapie postępowania administracyjnego⁶³⁷. Jednocześnie ustawodawca doprecyzował, że „przez wyczerpanie środków zaskarżenia należy rozumieć sytuację, w której stronie nie przysługuje żaden środek zaskarżenia, taki jak zażalenie, odwołanie lub ponaglenie, przewidziany w ustawie” (art. 52 §2 p.p.s.a.)⁶³⁸.

Analizując problematykę stosowania wskazanego środka zaskarżenia jakim jest skarga administracyjna nie sposób nie odnieść się również do kwestii wymogów formalnych takiego pisma, bowiem choć odpowiednio w art. 57 p.p.s.a. ustawodawca wskazał elementy jakie muszą być zachowane, to niewątpliwie już na wstępie w ocenie Autora należy uznać, że w tym zakresie ustawodawca nie ustanowił nazbyt rygorystycznych wymogów. Wręcz wskazać można na pewnego rodzaju chęć odformalizowania tej procedury, co oczywiście zasługuje na aprobatę biorąc pod uwagę chęć poprawy efektywności takiego środka zaskarżenia. Istotnie, bowiem choć zastrzeżono, że takie pismo kwalifikowane musi odpowiednio wpięrow spełniać elementy składowe w ogóle przewidziane dla stron składających pisma w postępowaniu sadowoadministracyjnym (art. 46 p.p.s.a.). To jednak elementy składowe skargi określone w art. 57 §1 pkt 1–3 p.p.s.a.⁶³⁹ nie powinny nastęczać skarżącym nad wyraz problemów. Zwłaszcza, że konieczność określenia w skardze naruszenia prawa bądź interesu prawnego, uznaje się za spełnione w sytuacji podania wyłącznie przyczyny uzasadniającej wniesienie takiej skargi poprzez opisanie na czym przedmiotowe naruszenie polega, nie ma zatem wymogu przedstawienia analizy prawnej w tym zakresie⁶⁴⁰. Ponadto, nie jest również wymagane formułowanie wniosku oraz uzasadnienia w ramach skargi administracyjnej, wystarczające będzie, bowiem wyłącznie określenie do czego dąży skarżący wnosząc tego

⁶³⁷ T. Woś [w:] *Postępowanie sadowoadministracyjne*, Warszawa 2017, s. 156.

⁶³⁸ H. Knysiak-Molczyk (red.), A. Mudrecki, *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sadowoadministracyjnych*, Warszawa 2013, s. 269–272.

⁶³⁹ Przez wskazane elementy składowe skargi ustawodawca rozumie odpowiednio: wskazanie zaskarżonej decyzji, postanowienia, innego aktu lub czynności; oznaczenie organu, którego działania, bezczynności lub przewlekłego prowadzenia postępowania skarga dotyczy oraz określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego (art. 57 p.p.s.a.).

⁶⁴⁰ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 21 czerwca 2022 r., sygn. IV SA/Wr 823/21, LEX nr 3392415, gdzie sąd stanął na stanowisku zgodnie z którym: „Przez pojęcie „określenie naruszenia prawa lub interesu prawnego” należy rozumieć podanie przez skarżącego przyczyny, która według jego oceny uzasadnia wniesienie skargi do sądu administracyjnego”.

rodzaju pismo⁶⁴¹. Pozostając jednocześnie w zakresie czynności związanych z wnoszeniem skarg administracyjnych, wskazać należy, że słusznie ustawodawca przewidział również regulację umożliwiającą dopuszczalność cofnięcia takiej skargi przez skarżącego w art. 60 p.p.s.a. Co wiąże właściwy w sprawie sąd, choć oczywiście i w tym zakresie należy liczyć się z ograniczeniem w postaci możliwości takiego działania, z zastrzeżeniem, że nie będzie ono wiązało się z próbą obejścia prawa czy też utrzymaniem w mocy aktu lub czynności dotkniętych tzw. wadą nieważności⁶⁴².

Kluczowym aspektem wskazanego środka weryfikacji decyzji wydanych w postępowaniu administracyjnym jest ponadto termin do wniesienia skargi do sądu administracyjnego – bowiem w takim przypadku podatnik w oparciu o art. 53 §1 p.p.s.a. jest obowiązany wnieść skargę w terminie trzydziestu dni od dnia doręczenia skarżącemu rozstrzygnięcia w sprawie. Co jest o tyle istotne, bowiem w przeciwnym razie podatnik utraci możliwość by sąd poddał ją rozpatrzeniu, z uwagi na fakt, że wskazany termin jest tzw. terminem ustawowym, procesowym i prekluzyjnym⁶⁴³⁶⁴⁴. Odnosząc się natomiast do kwestii długości wskazanego terminu, zdaniem Autora jawi się on jako adekwatny do obowiązków wiążących się z właściwym wniesieniem takiego środka zaskarżenia, zwłaszcza wobec braku nad wyraz skomplikowanych wymogów formalnych przewidzianych dla tego rodzaju pism kwalifikowanych. Jednocześnie zdaniem Autora choć wskazany termin nie powinien mieć negatywnego wpływu na realizację prawa do obrony podatnika, to nawet wówczas, gdyby taki podatnik zetknąłby się z obiektywnymi przeszkodami uniemożliwiającymi mu terminowe wniesienie tego środka zaskarżenia, ustawodawca wychodząc naprzeciw takim sytuacjom – wprowadził instytucję przywrócenia terminu na wniosek (art. 87 p.p.s.a.). Istotnie zatem o ile podatnik wnieśli stosowny wniosek do właściwego w sprawie sądu za pośrednictwem organu podatkowego, w wymaganym 7 dniowym terminie od momentu, gdy ustaną przyczyny, które

⁶⁴¹ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 57.

⁶⁴² Por. Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 4 sierpnia 2022 r., sygn. II SAB/OI 146/22, LEX nr 3389684, gdzie sąd sprecyzował, że – „*Skarżąca może rozporządzać wniesioną przez siebie skargą od chwili jej wpływu do organu, do czasu jej rozpoznania przez sąd pierwszej instancji*”.

⁶⁴³ A. Mudrecki, *Rozdział VII Prawa podatnika przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi* [w:] *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 188.

⁶⁴⁴ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 22 grudnia 2022 r. sygn. III SA/Kr 1835/22, LEX nr 3446527 – „*Skarga wniesiona chociażby jeden dzień po terminie nie może podlegać rozpoznaniu*”.

spowodowały uchybienie w terminowym wniesieniu środka zaskarżenia, uprawdopodobniając, że brak było winy podatnika w tym działaniu, a jednocześnie wraz z takim wnioskiem, podatnik dopełni czynności w postaci wniesienia skargi – sąd może rozpatryć taką skargę. Wskazać przy tym należy, że pomimo, że ustawodawca zastrzegł odpowiednio w art. 87 §5 p.p.s.a., że w sytuacji, gdyby podatnik zdecydował się na procedurę przywracania terminu, gdy od jego uchybienia minął rok, wówczas jego ewentualne przywrócenie zastrzeżono jedynie dla tzw. przypadków wyjątkowych⁶⁴⁵ - to i tak Autor nie dostrzega w tej regulacji uchybień, które skutecznie uniemożliwiałyby podatnikom dochodzenia swoich praw przed sądem administracyjnym.

Należy również zwrócić uwagę na pośredni tryb wnoszenia skargi do sądu administracyjnego (art. 54 §1 p.p.s.a.)⁶⁴⁶ – co następuje odpowiednio za pośrednictwem organu podatkowego⁶⁴⁷ i uniemożliwia tym samym by właściwy sąd podjął określone czynności z urzędu. Ustawodawca uznał przy tym, że organ podatkowy, który wydał kwestionowaną decyzję ma czas by w terminie trzydziestu dni od dnia otrzymania skargi, przekazać ją sądowi wraz ze zgromadzonymi w sprawie aktami i odpowiedzią na skargę⁶⁴⁸ (art. 54 §2 p.p.s.a.). Regulacja ta jest o tyle istotna w ocenie Autora, gdyż wówczas sąd administracyjny ma otrzymać dokumenty, z których wynikać będą wszelkie czynności podjęte w sprawie przez organ podatkowy, co będzie stanowić przedmiot kontroli sądowej⁶⁴⁹.

⁶⁴⁵ Por. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2014 r., sygn. II OZ 624/14, LEX nr 1485625, gdzie sąd wskazał, że – „Pod pojęciem *”przypadek wyjątkowy”*, należy rozumieć *nadzwyczajne okoliczności, które uniemożliwiały złożenie wniosku o przywrócenie terminu w normalnym terminie. Rozpoznając taki wniosek o przywrócenie terminu, należy wyważyć argumenty wspierające wniosek i argumenty przemawiające za stabilizacją sytuacji ugruntowanej przez upływ czasu, a powstałej w następstwie niedokonania czynności procesowej w terminie oraz ustalić, czy przedstawione we wniosku argumenty uzasadniają, że w sprawie zachodzi przypadek, który można uznać za wyjątkowy”*.

⁶⁴⁶ Zgodnie ze wskazanym artykułem – „*Skargę do sądu administracyjnego wnosi się za pośrednictwem organu, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania jest przedmiotem skargi”*.

⁶⁴⁷ Wskazać przy tym należy, że zgodnie z art. 54 §1a p.p.s.a. – „*Skargę w formie dokumentu elektronicznego wnosi się do elektronicznej skrzynki podawczej tego organu. Przepis art. 49a stosuje się odpowiednio”*.

⁶⁴⁸ Autor wskazuje, że pismo stanowiące odpowiedź na skargę jest przykładem tzw. kwalifikowanego pisma procesowego w rozumieniu art. 45 p.p.s.a., co powoduje, że powinno ono spełniać warunki formalne określone w art. 46 p.p.s.a. Przy czym sam przepis nie udziela odpowiedzi na pytanie, co powinna zawierać taka odpowiedź organu. Choć z istoty rzeczy, wydaje się, że powinna ona określać stanowisko organu wobec zarzutów i wniosków zawartych przez podatnika w treści skargi.

⁶⁴⁹ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgodka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 54.

Wskazać należy również na istotność art. 54 §3 p.p.s.a. – zgodnie z którym w terminie 30 dni⁶⁵⁰ od wniesienia skargi przez podatnika w ramach, której ten formuje zarzuty dotyczące podejmowanych działań w sprawie, czy dopuszczenia się przez organ bezczynności lub przewlekłości w ramach prowadzonego postępowania – organ ma prawną możliwość uwzględnienia skargi⁶⁵¹ i podjęcia stosownych czynności w trybie autokontroli⁶⁵². Zwłaszcza, że ewentualne uwzględnienie takiej skargi, co do zasady będzie wiązało się z koniecznością uznania, że postępowanie w sprawie staje się bezprzedmiotowe, a co za tym idzie należało będzie podjąć decyzję o jego umorzeniu w oparciu o art. 161 § 1 pkt 3 p.p.s.a.⁶⁵³. Regulacja ta stanowi zatem przykład uprawnienia do weryfikacji rozstrzygnięcia podatkowego w trybie samokontroli dokonanej przez organ odwoławczy w sprawie, w której wniesiono skargę administracyjną⁶⁵⁴.

Mając na uwadze powyższe, należy również odnieść się do zagadnienia jakim jest związanie sądu granicami danej sprawy⁶⁵⁵ (art. 134 §1 p.p.s.a.) – jakimi na potrzeby przedmiotowej dysertacji są odpowiednio sprawy podatkowe, których kontrola została powierzona sądom administracyjnym I instancji. Istotnie, bowiem co do zasady⁶⁵⁶, sąd

⁶⁵⁰ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 kwietnia 2024 r., sygn. III SA/Wr 417/23, LEX nr 3711442, gdzie sąd ten wskazał, że – „*Jest to termin o charakterze materialnym. Po upływie tego terminu kompetencja do rozstrzygnięcia sprawy przysługuje sądowi administracyjnemu*”.

⁶⁵¹ Wskazać przy tym należy, że zgodnie z wolą ustawodawcy, przez uwzględnienie skargi rozumie się sytuację, gdzie organ stwierdza jednocześnie, czy działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania miały miejsce bez podstawy prawnej albo z rażącym naruszeniem prawa.

⁶⁵² Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 28 lutego 2024 r., sygn. II SA/Bd 1329/23, LEX nr 3781882, gdzie sąd stwierdził, że – „*Instytucja decyzji autokontrolnej musi być stosowana przez organ bardzo precyzyjnie, albowiem decyzja autokontrolna rozstrzyga daną sprawę administracyjną w znacznie szerszym zakresie niż wyrok sądu administracyjnego uwzględniający skargę. Decyzja organu, wydana w trybie art. 54 § 3 p.p.s.a. powinna także poza uchyleciem uznanych za wadliwe decyzje, orzec także co do istoty sprawy*”.

⁶⁵³ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 54.

⁶⁵⁴ Por. J. Brolik, *Administracyjna samokontrola decyzji podatkowych zaskarżonych do NSA*, Wrocław 2001, s. 21 i n.

⁶⁵⁵ Zgodnie z art. 134 p.p.s.a. – ustawodawca wskazał, że – „*§1. Sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną, z zastrzeżeniem art. 57a. §2. Sąd nie może wydać orzeczenia na niekorzyść skarżącego, chyba że stwierdzi naruszenie prawa skutkujące stwierdzeniem nieważności zaskarżonego aktu lub czynności*”.

⁶⁵⁶ Należy mieć na uwadze, że zgodnie z art. 57a p.p.s.a. ustawodawca zdecydował się wprowadzić dodatkowe warunki formalne skargi na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w sprawach indywidualnych, wskazując, że przedmiotowa skarga może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny, co do zastosowanego przepisu prawa materialnego. W konsekwencji zgodnie z art. 57a p.p.s.a. sąd jest związany zarzutami skargi i powołaną podstawą prawną.

administracyjny bada w pełnym zakresie zgodność z prawem zaskarżonej decyzji podatkowej. W konsekwencji może również uwzględnić wniesioną przez podatnika skargę wskazując, że **w sprawie organ dopuścił się również innych nieprawidłowości niż te na które w skardze powołał się skarżący – co niewątpliwie w ocenie Autora jest regulacją właściwą i pożądaną z punktu widzenia obrony praw podatnika**⁶⁵⁷⁶⁵⁸.

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że ustawodawca w art. 134 §2 p.p.s.a. – przewidział tzw. zakaz *reformationis in peius*, wiążący sąd, który, co do zasady nie może wydać rozstrzygnięcia wywołującego niekorzystne skutki dla skarżącego i choć należy zgodzić się, że ustawodawca ponownie objął swoistego rodzaju ochroną podmioty wnoszące skargi⁶⁵⁹. To jednak pamiętać należy, że ustawodawca powinien cechować się racjonalnością i dlatego też ten sam ustawodawca uznał, że koniecznym będzie doprecyzowanie w ramach wskazanej regulacji, iż ów zakaz nie jest bezwzględny, zwłaszcza, gdy dotyczy to sytuacji, w której akt lub czynność organu, stanowiące przedmiot zaskarżenia, dotknięte zostały takim naruszeniem prawa, które skutkuje koniecznością stwierdzenia nieważności. Przy czym zdaniem Autora choć z jednej strony wskazane rozwiązanie dotyczy jedynie wyjątkowych spraw i jego zakres jest niezwykle wąski⁶⁶⁰. To jednak spotkać się można z krytyką tegoż rozwiązania, zwłaszcza, że **słusznie zdaniem Autora ograniczenie przedmiotowego wyjątku jedynie do stwierdzenia nieważności zaskarżonego aktu lub czynności z pominięciem kwestii naruszenia prawa, które w konsekwencji mogłoby stanowić podstawę do wznowienia postępowania. Prowadzi do kuriozalnej zdaje się sytuacji, w której decyzja wydana w wyniku przestępstwa nie będzie stanowiła okoliczności umożliwiającej sądowi wydanie wyroku skutkującego wyeliminowaniem takiego aktu z obrotu prawnego,**

⁶⁵⁷ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 października 2024 r., sygn. III SA/Kr 805/24, LEX nr 3813983, gdzie sąd wskazał, że – „*Niezwiązanie zarzutami i wnioskami skargi oznacza, że sąd administracyjny bada w pełnym zakresie zgodność z prawem zaskarżonego aktu, czynności czy bezczynności organu administracji publicznej. W świetle art. 134 § 1 p.p.s.a., Sąd nie ma jednak obowiązku badania tych zarzutów i wniosków, które nie mają znaczenia dla oceny legalności zaskarżonego aktu*”.

⁶⁵⁸ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 134.

⁶⁵⁹ Por. J. Zimmermann, *Zakaz reformationis in peius w postępowaniu administracyjnym i sądowno-administracyjnym* [w:] Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego, Toruń 1999, s. 366.

⁶⁶⁰ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 134.

w sytuacji, gdyby takie rozstrzygnięcie wiązało się z negatywnymi skutkami prawnymi dla skarżącego podmiotu⁶⁶¹.

Kontynuując analizę rozwiązań, na które zdecydował się ustawodawca w zakresie granic skargi administracyjnej, wskazać należy, że art. 135 p.p.s.a.⁶⁶²⁶⁶³ przewidujący brak związania granicami skargi, jest możliwy do zastosowania wyłącznie w sytuacji, gdy takie rozwiązanie jest niezbędne z punktu widzenia końcowego załatwienia danej sprawy zawisłej przed sądem. Mając na uwadze, że w przeciwnym razie takie załatwienie sprawy było co najmniej utrudnione a wręcz niemożliwe⁶⁶⁴. Podkreślenia przy tym wymaga, że przedmiotowa regulacja ma zastosowanie jedynie w sytuacji uwzględnienia przez właściwy sąd wniesionej skargi administracyjnej⁶⁶⁵, co nastąpi odpowiednio na skutek stwierdzenia, że przykładowo dany akt poprzedzający wydanie zaskarżonego aktu naruszał przepisy prawa materialnego czy procesowego⁶⁶⁶⁶⁶⁷.

Zasadnie zdaniem Autora należy również odnieść się do zagadnienia związanego z możliwością przeprowadzenia postępowania mediacyjnego w ramach postępowania sądownoadministracyjnego⁶⁶⁸ na podstawie wniosku skarżącego lub organu (art. 115 p.p.s.a.), które to rozwiązanie zostało wprowadzone do obrotu prawnego w roku 2017 –

⁶⁶¹ Por. T. Woś [w:] T. Woś (red.), H. Knysiak-Molczyk, M. Romańska, *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2010, s. 253–254.

⁶⁶² Zgodnie z art. 135 p.p.s.a. – „Sąd stosuje przewidziane ustawą środki w celu usunięcia naruszenia prawa w stosunku do aktów lub czynności wydanych lub podjętych we wszystkich postępowaniach prowadzonych w granicach sprawy, której dotyczy skarga, jeżeli jest to niezbędne dla końcowego jej załatwienia”.

⁶⁶³ Na marginesie należy wskazać, że w dyspozycji wskazanej regulacji pozostają nie tylko postępowania toczące się przed organem I czy II instancji, ale również tzw. postępowania nadzwyczajne.

⁶⁶⁴ Por. Z. Kmiecik, *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, PiP 2007/4, s. 39.

⁶⁶⁵ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lutego 2024 r., sygn. III FSK 4561/21, LEX nr 3701810, w ramach, którego sąd uznał, że – „Przepis art. 135 p.p.s.a. nie stanowi upoważnienia dla sądu pierwszej instancji do wyjścia poza granice danej sprawy, którą wyznacza treść rozstrzygnięcia organu administracji publicznej”.

⁶⁶⁶ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 135.

⁶⁶⁷ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 września 2024 r., sygn. II OSK 1915/23, LEX nr 3765661, gdzie sąd wskazał, że – „Przepis art. 135 p.p.s.a. znajduje zastosowanie bowiem jedynie w razie uwzględnienia skargi, a więc w przypadku stwierdzenia przez sąd niezgodności z prawem zaskarżonego aktu. Przesłanką jego zastosowania jest stwierdzenie naruszenia prawa materialnego lub procesowego nie tylko w zaskarżonym akcie lub czynności, ale także w aktach lub czynnościach poprzedzających, jeżeli tylko miało to miejsce w granicach danej sprawy”.

⁶⁶⁸ Instytucja postępowania mediacyjnego w ramach postępowania sądownoadministracyjnego została szczegółowo uregulowana w przepisach art. 115-118 p.p.s.a.

jako przykład alternatywnej metody rozstrzygania sporów, które to postępowanie ma nie tylko korzystać z uproszczonej procedury, ale ma być dla stron również mniej kosztowne. Przy czym należy mieć na uwadze, że to do oceny sądu pozostaje zasadność przeprowadzenia mediacji tj. czy takie postępowanie mediacyjne doprowadzi do przyjęcia ustaleń satysfakcjonujących obie strony i skutkujących w konsekwencji bezprzedmiotowością sprawy zawisłej przed sądem⁶⁶⁹. Zwłaszcza, że strony mogą wnieść przedmiotowy wniosek najpóźniej przed wyznaczeniem rozprawy⁶⁷⁰. Nie ulega przy tym wątpliwości, że choć słusznie ustawodawca założył, że takie postępowanie mediacyjne stanowi przestrzeń do wyjaśnienia i rozważenia okoliczności faktycznych i prawnych sprawy, jak również daje możliwość przyjęcia przez strony ustaleń, co do sposobu jej załatwienia w granicach obowiązującego prawa⁶⁷¹⁶⁷². To jednak dotychczasowa praktyka prowadzi do wniosku, że instytucja mediacji nie przyjęła się w sądownictwie administracyjnym, o czym świadczy chociażby systematycznie malejąca liczba spraw załatwianych w tym postępowaniu⁶⁷³⁶⁷⁴. **Co być może również wymaga w ocenie Autora interwencji ustawodawcy. Zwłaszcza, że na poziomie postępowań podatkowych, regulacje zawarte w ustawie – Ordynacja podatkowa, nie umożliwiają skorzystania z mediacji w zakresie spraw podatkowych, co być może wpłynęłoby pozytywnie na czas trwania takich postępowań⁶⁷⁵.**

Wskazać przy tym należy, że istnieje również możliwość rozpoznania sprawy w ramach tzw. postępowania uproszczonego, o ile spełnione zostaną określone przesłanki

⁶⁶⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 listopada 2019 r., sygn. I OSK 4341/18, LEX nr 2758904.

⁶⁷⁰ Autor wskazuje przy tym, że mamy wówczas do czynienia z terminem ustawowym, zawitym, który nie podlega przywróceniu na podstawie art. 86–88 p.p.s.a.

⁶⁷¹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 listopada 2019 r., sygn. I OSK 4341/18, LEX nr 2758904.

⁶⁷² B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 115.

⁶⁷³ Por. dane wynikające z informacji o działalności sądów administracyjnych w 2023 roku <https://orka.sejm.gov.pl/Druki10ka.nsf/0/2048514835387A98C1258AFB0032410F/%24File/302.pdf>

⁶⁷⁴ Por. A. Gortych–Ratajczyk, *Skuteczność mediacji w sprawach podatkowych (w:) Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, red. B. Brzeziński, J.P. Tarno, Warszawa 2011, s. 134 i n.

⁶⁷⁵ Por. https://www.prawo.pl/podatki/czy-przepisy-podatkowe-przewiduja-mediacje,530938.html?fbclid=IwY2xjawH16URleHRuA2FlbQIxMAABHFzMAU7Q8D08T4PjUB31KfjJnsA_mh_VU5b21fUCmmGUCYxOBD9gvntZA_aem_899RHmZv0LRa0S0Od11Ylg

uregulowane odpowiednio w art. 119 p.p.s.a.⁶⁷⁶ a także w art. 121 p.p.s.a.⁶⁷⁷ – i choć taką regulację należy uznać za słuszną, biorąc pod uwagę chęć skrócenia czasu trwania postępowań na skutek chociażby zmniejszenia składu⁶⁷⁸. To jednak zdawać należy sobie sprawę, że pomimo wniosku skarżącego o przeprowadzenie rozprawy na posiedzeniu jawnym⁶⁷⁹, sąd administracyjny może odrzucić taki wniosek i rozpoznać sprawę na posiedzeniu niejawnym (art. 119 pkt 3 p.p.s.a.)⁶⁸⁰. Jak również pomimo, że sprawa rozpoznawana jest w trybie uproszczonym – sąd może przekazać ją do rozpoznania na rozprawie (art. 122 p.p.s.a.), co obrazuje dość dużą swobodę sądu w omawianym zakresie⁶⁸¹.

Natomiast przechodząc do analizy regulacji odnoszących się do tzw. fazy orzeczniczej dokonywanej przez sąd administracyjny I instancji dla porządku należy

⁶⁷⁶ Zgodnie z art. 119 p.p.s.a. – „Art. 119. Sprawa może być rozpoznana w trybie uproszczonym, jeżeli:

1) decyzja lub postanowienie są dotknięte wadą nieważności, o której mowa w art. 156 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego lub w innych przepisach albo wydane zostały z naruszeniem prawa dającym podstawę do wznowienia postępowania;

2) strona zgłosi wniosek o skierowanie sprawy do rozpoznania w trybie uproszczonym, a żadna z pozostałych stron w terminie czternastu dni od zawiadomienia o złożeniu wniosku nie zażąda przeprowadzenia rozprawy;

3) przedmiotem skargi jest postanowienie wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, a także postanowienie rozstrzygające sprawę co do istoty oraz postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, na które służy zażalenie;

4) przedmiotem skargi jest beczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania;

5) decyzja została wydana w postępowaniu uproszczonym, o którym mowa w dziale II w rozdziale 14 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego”.

⁶⁷⁷ Wskazany przepis odsyła do art. 55 §2 p.p.s.a., gdzie chodzi o sytuację, gdy odpowiednio: „(...) organ nie przekazał sądowi skargi mimo wymierzenia grzywny, sąd może na żądanie skarżącego rozpoznać sprawę na podstawie nadesłanego odpisu skargi, gdy stan faktyczny i prawny przedstawiony w skardze nie budzi uzasadnionych wątpliwości”.

⁶⁷⁸ W oparciu o art. 120 p.p.s.a. – „W trybie uproszczonym sąd rozpoznaje sprawy na posiedzeniu niejawnym w składzie trzech sędziów”.

⁶⁷⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 września 2023 r., sygn. III FSK 2769/21, LEX nr 3611431, gdzie sąd uznał, że – „Złożenie wniosku o rozpoznanie sprawy na posiedzeniu jawnym nie pozbawia sądu ustawowego uprawnienia do rozpoznania sprawy na posiedzeniu niejawnym”.

⁶⁸⁰ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 2023 r., sygn. II OSK 387/21, LEX nr 3695624, gdzie sąd stanął na stanowisku zgodnie z którym – „Nie jest naruszeniem art. 119 pkt 3 p.p.s.a. skierowanie sprawy do rozpoznania na posiedzeniu niejawnym w sytuacji, gdy strona uważa, że sprawę należy rozpoznać na rozprawie. Rozpoznanie sprawy przez sąd administracyjny na posiedzeniu niejawnym we wskazanych w art. 119 pkt 3 p.p.s.a. okolicznościach nie jest uzależnione od woli skarżącego. Nawet więc złożenie przez skarżącego wniosku o rozpoznanie takiej sprawy na posiedzeniu jawnym nie pozbawia sądu ustawowego uprawnienia do rozpoznania sprawy na posiedzeniu niejawnym”.

⁶⁸¹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 marca 2023 r., sygn. III OSK 7467/21, LEX nr 3511052, gdzie sąd wskazał, że – „Przekazanie sprawy do rozpoznania na rozprawie jest uprawnieniem a nie obowiązkiem sądu, któremu ustawodawca, w omawianej kwestii, pozostawił całkowitą swobodę nie wskazując żadnych kryteriów, którymi powinien kierować się stosując art. 122 p.p.s.a.”.

wskazać, że może dojść do sytuacji, gdy na skutek zarządzenia – sąd, przed którym toczą się określone sprawy, zdecyduje o połączeniu kilku oddzielnych spraw w celu ich łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia, wskazując, że przedmiotowe sprawy mogłyby stanowić tak naprawdę jedną skargę⁶⁸². Zastrzec przy tym należy, że nawet wówczas nie będziemy mieć do czynienia z jedną nową sprawą, bowiem takie działanie ze strony właściwego sądu należy traktować w kategoriach ekonomiki procesowej, które nie może natomiast w żaden sposób doprowadzić do pozbawienia połączonych spraw ich odrębności, a zatem końcowe rozstrzygnięcie powinno odnosić się do każdej z tychże spraw⁶⁸³. Jednocześnie chcąc dokonać łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia kilku oddzielnych spraw, należy pamiętać, że do uznania sądu⁶⁸⁴ ustawodawca pozostawił kwestię decyzji w przedmiocie połączenia takich spraw pod warunkiem, że pozostają one ze sobą w związku rozumianym odpowiednio jako związek o charakterze faktycznym lub prawnym (art. 111 §2 p.p.s.a.)⁶⁸⁵.

Kluczowym zagadnieniem fazy orzeczniczej jest natomiast zdaniem Autora – zagadnienie podstaw wyrokowania dokonywanych przez sąd administracyjny I instancji zwłaszcza w kontekście występujących ograniczeń, co do możliwości prowadzenia postępowania dowodowego⁶⁸⁶ przed takim sądem, który to sąd, wedle woli ustawodawcy ma swoistego rodzaju powinność dokonywania rozstrzygnięcia sprawy w oparciu o jej akta. Co w konsekwencji powoduje, że zarówno stan faktyczny jak i prawny brany jest pod

⁶⁸² Zgodnie z art. 111 §1 p.p.s.a. – „Sąd zarządza połączenie kilku oddzielnych spraw toczących się przed nim w celu ich łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia, jeżeli mogły być objęte jedną skargą”.

⁶⁸³ Por. B. Dauter, *Połączenie spraw do łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia* [w:] B. Dauter, S. Babiarz, S. Marciniak, A. Mudrecki, *Doradca podatkowy przed sądem administracyjnym*, Warszawa 2009, s. 190.

⁶⁸⁴ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2024 r. sygn. I OSK 781/21, LEX nr 3733057, gdzie sąd ten stanął na stanowisku zgodnie z którym – „Możliwość połączenia do wspólnego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia spraw pozostających w związku jest uprawnieniem a nie obowiązkiem sądu ("sąd może zarządzić"), które ma przy tym charakter techniczny, organizacyjny i należy do pojęć z zakresu tzw. ekonomii procesowej. Połączenie spraw ma charakter fakultatywny, również w przypadku, gdy zachodzi związek między sprawami, zaś ocena celowości tego połączenia w określonych realiach z woli ustawodawcy pozostawiona została do uznania sądu, gdzie stronie nie przysługuje w tym zakresie żaden środek zaskarżenia. Brak połączenia spraw do wspólnego rozpoznania i rozstrzygnięcia na podstawie art. 111 § 2 p.p.s.a. nie może zatem stanowić o naruszeniu prawa procesowego.

⁶⁸⁵ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 111.

⁶⁸⁶ Zgodnie z art. 133 §1 p.p.s.a. – „Sąd wydaje wyrok po zamknięciu rozprawy na podstawie akt sprawy, chyba że organ nie wykonał obowiązku, o którym mowa w art. 54 § 2. Wyrok może być wydany na posiedzeniu niejawnym w postępowaniu uproszczonym albo jeżeli ustawa tak stanowi”.

uwagę przez właściwy sąd na moment wydawania przykładowo zaskarżonej decyzji podatkowej⁶⁸⁷.

Zastrzec przy tym należy, że oczywiście ustawodawca wychodząc niejako naprzeciw sytuacjom, gdy orzekanie wyłącznie w oparciu o posiadane przez tenże sąd akta byłoby niewystarczające, przewidział słusznie odpowiednio możliwość:

- przeprowadzenia dowodów uzupełniających z dokumentów, o ile jak uznał jawi się to jako działanie niezbędne by wyjaśnić powstałe w sprawie wątpliwości, a jednocześnie działanie takie nie wpłynie negatywnie na ogólny czas postępowania (art. 106 §3 p.p.s.a.);
- brania pod uwagę tzw. faktów powszechnie znanych, nawet wówczas, gdy żadna ze stron postępowania nie powoła się na nie (art. 106 §4 p.p.s.a.);
- rozpoznania sprawy na podstawie nadesłanego odpisu skargi, gdy stan faktyczny i prawny przedstawiony w skardze nie budzi uzasadnionych wątpliwości, a z żądaniem takim wystąpił skarżący (art. 55 §2 p.p.s.a.).

Z punktu widzenia ochrony praw podatnika, wskazać należy również, że ustawodawca odpowiednio w art. 6 p.p.s.a. uregulował zasadę udzielania pomocy stronom występującym bez wsparcia tzw. profesjonalnego pełnomocnika⁶⁸⁸. Zapewniając tym samym stosowną ochronę prawną, co przejawia się tym, że gdy zajdzie uzasadniona potrzeba – sąd ma udzielić stronie pouczeń w zakresie podjęcia określonych czynności procesowych jak również skutków prawnych w razie braku podjęcia określonych działań, które jawią się jako niezbędne⁶⁸⁹. Natomiast kolejnym przejawem chęci zapewnienia

⁶⁸⁷ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 września 2024 r., sygn. II GSK 1300/21, LEX nr 3774310, gdzie sąd uznał, że – „Przepis art. 133 § 1 p.p.s.a. reguluje powinność sądu administracyjnego orzekania na podstawie akt sprawy. Orzekanie "na podstawie akt sprawy" oznacza, że sąd bierze pod uwagę okoliczności, które z akt tych wynikają. Do naruszenia art. 133 § 1 p.p.s.a. mogłoby dojść, gdyby sąd wyszedł poza ten materiał znajdujący się w aktach sprawy, wydał wyrok mimo niekompletnych akt sprawy, pominął istotną część tych akt lub też oparł orzeczenie na własnych ustaleniach, nieznajdujących odzwierciedlenia w aktach sprawy”.

⁶⁸⁸ Tj. bez adwokata, radcy prawnego, doradcy podatkowego lub rzecznika patentowego.

⁶⁸⁹ Por. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 marca 2022 r., sygn. I OZ 39/22, LEX nr 3320971, gdzie sąd uznał, że – „Potrzebną wskazówką, w rozumieniu art. 6 p.p.s.a., jest taka wskazówka, bez której strona byłaby pozbawiona wpływu na toczące się postępowanie i nie mogłaby realizować swoich uprawnień przez co pozbawiona byłaby prawa do sądu. Sąd winien pouczać stronę zarówno o skutkach prawnych czynności procesowych, które na danym etapie postępowania powinna ona podjąć, jak i o skutkach prawnych niedokonania tych czynności w ogóle lub w określonym zakresie”.

należytej ochrony stron postępowania sądowoadministracyjnego jest w ocenie Autora, określenie przez ustawodawcę tzw. zasady jawności postępowania, co przejawia się co do zasady⁶⁹⁰ w rozpoznawaniu spraw przez sędziów na rozprawie⁶⁹¹ w sposób jawny (art. 10 p.p.s.a.). Zwłaszcza, że sytuacja przeciwna powinna stanowić jedynie wyjątek, biorąc pod uwagę chęć zapewnienia stronie możliwości obrony swoich spraw podczas trwającego posiedzenia sądu⁶⁹².

Odnosząc się jeszcze do wybranych zagadnień związanych z tematyką wydawania orzeczeń⁶⁹³ w oparciu o wniesioną skargę administracyjną, biorąc pod uwagę przedmiot podjętych w niniejszej pracy rozważań – Autor chciałby zwrócić uwagę na fakt, że odpowiednio w art. 133 §3 p.p.s.a., ustawodawca przyjął rozwiązanie zgodnie z którym *„Rozprawa powinna być otwarta na nowo, jeżeli istotne okoliczności ujawniły się dopiero po jej zamknięciu”*. I tutaj o ile założenie ustawodawcy wydaje się słuszne biorąc pod uwagę nieprzewidywalność i złożoność niektórych spraw podatkowych. To jednak podatnik musi mieć świadomość, że ważny jest również czas, kiedy zaistniała dana okoliczność, która dodatkowo musi być istotna z punktu widzenia rzeczonyj sprawy, aby skutecznie domagać się otwarcia na nowo rozprawy⁶⁹⁴. Istotnie również w art. 153

⁶⁹⁰ Wskazać należy, że sytuacja, w której sąd będzie rozpatrywał daną sprawę w ramach posiedzenia w tzw. trybie niejawnym stanowi wyjątek, a zatem sytuacja taka jest możliwa w przypadkach przewidzianych w p.p.s.a. jak chociażby w przypadku odrzucenia skargi. Ponadto, przewiduje się, że w oparciu o art. 96 p.p.s.a. w sytuacji np. chęci ochrony życia prywatnego strony, zagrożenia bezpieczeństwa państwa lub porządku publicznego – sąd odpowiednio na wniosek lub z urzędu zarządza odbycie posiedzenia przy tzw. drzwiach zamkniętych.

⁶⁹¹ Zgodnie z art. 90 p.p.s.a. – *„§1. Jeżeli przepis szczególny nie stanowi inaczej, posiedzenia sądowe są jawne, a sąd orzekający rozpoznaje sprawy na rozprawie. §2. Sąd może skierować sprawę na posiedzenie jawne i wyznaczyć rozprawę także wówczas, gdy sprawa podlega rozpoznaniu na posiedzeniu niejawnym”*.

⁶⁹² Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2024 r., sygn. I FSK 355/23, LEX nr 3792747, gdzie sąd stanął na stanowisku, zgodnie z którym – *„(...) należało uznać, że sąd zarządzając przeprowadzenie posiedzenia niejawnego pozbawił stronę możliwości obrony swoich praw a przynajmniej możliwości osobistego przedstawienia swojego stanowiska w sprawie i wyjaśnienia istotnych okoliczności sprawy, co mogło mieć wpływ na wynik sprawy”*.

⁶⁹³ Szczegółowe regulacje związane z tematyką odnoszącą się do wydawania orzeczeń przez sądy administracyjne znalazły swoje odzwierciedlenie zwłaszcza w art. 132-144 p.p.s.a.

⁶⁹⁴ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2012 r., sygn. II GSK 1167/11, LEX nr 1244501, gdzie sąd wyjaśnia, że – *„Przez pojęcie istotne okoliczności (art. 133 § 3 p.p.s.a.), należy rozumieć taki element stanu faktycznego, który na dzień wydania przez organ odwoławczy decyzji nie został ujęty w aktach sprawy administracyjnej, a następnie został ujawniony w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Jednak ta istotna okoliczność w postaci nowego faktu lub dowodu musi wystąpić na moment wydawania przez organ decyzji, a nie przez sąd wyroku”*.

p.p.s.a.⁶⁹⁵ ustawodawca przewidział regulację kształtującą tzw. zasadę związania sądu oceną prawną, która nie tylko stanowi swoistą ocenę prawną, ale wyznacza swoim zakresem również wskazania, co do dalszego postępowania zarówno dla sądu jak i organu, którego działanie lub bezczynność stanowiło wyznaczało przedmiot zaskarżenia. Co wyrażone jest odpowiednio w uzasadnieniu orzeczenia, które ma moc wiążącą. Regulacja ta zdaniem Autora – jest o tyle konieczna, bowiem niewątpliwie przedmiotowe wskazania, co do dalszego postępowania, mają za zadanie określić prawidłowy sposób działania w ramach ponownego rozpoznania sprawy, co powinno w konsekwencji wykluczyć ewentualne błędy zarówno na płaszczyźnie materialnej jak i procesowej⁶⁹⁶. Co stanowi również pewnego rodzaju zabezpieczenie dla podatnika, który może domniemywać, że jego sprawa zostanie już w sposób rzetelnie rozstrzygnięta⁶⁹⁷.

Przechodząc natomiast do problematyki skutków jakie niesie ze sobą po stronie skarżącego (podatnika) wniesienie środka zaskarżenia jakim jest skarga administracyjna. Wskazać należy, że jak już wspomniano w ramach niniejszej dysertacji – wojewódzki sąd administracyjny działając jako sąd I instancji w strukturze sądownictwa administracyjnego, co do zasady określoną sprawę rozstrzyga wydając wyrok (art. 132 p.p.s.a.). Analizując zatem jakiego rodzaju rozstrzygnięcia sądów administracyjnych przewidział ustawodawca, wskazać należy na wyroki, które uwzględniają wniesioną skargę administracyjną tzw. wyroki kasacyjne oraz wyroki, które nie uwzględniają takiej skargi tzw. wyroki oddalające skargi. Biorąc zatem pod uwagę sytuację, w której sąd uwzględnił skargę podatnika, ma on odpowiednio wówczas możliwość:

- 1) „*uchylić decyzję podatkową w całości albo w części, jeżeli stwierdzi odpowiednio:*
 - a) *naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy;*

⁶⁹⁵ Zgodnie ze wskazanym art. 153 p.p.s.a. – „*Ocena prawna i wskazania co do dalszego postępowania wyrażone w orzeczeniu sądu wiążą w sprawie organy, których działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania było przedmiotem zaskarżenia, a także sądy, chyba że przepisy prawa uległy zmianie*”.

⁶⁹⁶ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 153.

⁶⁹⁷ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 grudnia 2024 r., sygn. I SA/Wa 914/24, LEX nr 3794378, gdzie sąd stanął na stanowisku zgodnie z którym – „*Przepis art. 153 p.p.s.a. ma charakter bezwzględnie obowiązujący, wobec czego ani organ administracji publicznej ani sąd administracyjny orzekając ponownie w tej samej sprawie nie mogą pominąć oceny prawnej wyrażonej wcześniej w orzeczeniu. Uregulowanie zawarte w art. 153 p.p.s.a. oznacza, że orzeczenie sądu administracyjnego wywiera skutki wykraczające poza zakres postępowania sądowniczoadministracyjnego, bo jego oddziaływaniem objęte jest także przyszłe postępowanie administracyjne w danej sprawie*”.

- b) naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego;
 - c) inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy⁶⁹⁸;
- 2) stwierdzić nieważność decyzji podatkowej w całości lub w części, jeżeli zachodzą przyczyny określone w art. 156 Kodeksu postępowania administracyjnego lub w innych przepisach⁶⁹⁹;
 - 3) stwierdzić wydanie decyzji podatkowej z naruszeniem prawa, jeżeli zachodzą przyczyny określone w Kodeksie postępowania administracyjnego lub w innych przepisach⁷⁰⁰⁷⁰¹⁷⁰².

Mając na uwadze powyższe, o ile w sprawie rozstrzyganej przed sądem administracyjnym, sąd ten nie dostrzeże zaistnienia jakiegokolwiek z wyżej wskazanych przesłanek kasacyjnych. Zatem nie dojdzie do uwzględnienia skargi podatnika ani w części ani tym bardziej w całości, wówczas wojewódzki sąd administracyjny w oparciu o art. 151 p.p.s.a. – oddali wniesioną skargę odpowiednio w części albo w całości.

⁶⁹⁸ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 2024 r., sygn. II GSK 1000/24, LEX nr 3788107, zgodnie z którym – „Przepisy art. 145 § 1 pkt 1 lit. a i c p.p.s.a. mają charakter ogólny (blankietowy), wskazują one, jakie rozstrzygnięcie podejmuje sąd administracyjny w przypadku, gdy dochodzi do uchylecia zaskarżonego aktu w przypadku stwierdzenia uchybień w zakresie prawa materialnego (art. 145 § 1 pkt 1 lit. a p.p.s.a.), czy też w razie naruszenia przepisów postępowania, które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a.)”.

⁶⁹⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 kwietnia 2024 r., sygn. III OSK 1482/22, LEX nr 3717073, gdzie sąd wskazał, że – „Norma z art. 145 § 1 pkt 2 p.p.s.a. jest normą o charakterze procesowym i może być powołana wyłącznie w związku z konkretnymi przepisami administracyjnego prawa materialnego lub procesowego, które w ocenie strony zostały błędnie zastosowane lub błędnie zinterpretowane przez właściwy w sprawie organ administracji publicznej. Ponadto, norma ta nie może stanowić samodzielnej podstawy kasacyjnej, ponieważ jest normą o charakterze wynikowym i określa wyłącznie sposób rozstrzygnięcia danej sprawy przez Sąd I instancji”.

⁷⁰⁰ Por. art. 145 §1 p.p.s.a.

⁷⁰¹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 września 2020 r., sygn. I OSK 476/20, LEX nr 3081486, gdzie zdaniem sądu – „Prawidłowo postawiony zarzut naruszenia art. 145 § 1 pkt 3 p.p.s.a. wymaga wykazania przez skarżącego kasacyjnie, że postępowanie, w którym została wydana zaskarżona decyzja, było dotknięte wadami określonymi w art. 145 § 1 k.p.a. albo w art. 156 § 1 k.p.a. i jednoczesnego stwierdzenia istnienia przesłanek negatywnych uchylecia decyzji określonych w art. 146 § 1 lub § 2 k.p.a. albo w art. 156 § 2 k.p.a.”.

⁷⁰² Autor wskazuje, że choć ustawodawca przewidział również możliwość uwzględnienia m.in. skargi na inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej (art. 146 p.p.s.a.), skargi na uchwały lub akty prawa miejscowego (art. 147 p.p.s.a.), skargi na akt nadzoru (art. 148 p.p.s.a.), skargi na bezczynność organów (art. 149 p.p.s.a.) czy skargi na pozostałe akty lub czynności (art. 150 p.p.s.a.) – to jednak biorąc pod uwagę zakres badań podjętych w ramach przedmiotowej dysertacji (decyzje podatkowe), odstepuje od ich analizy.

Podkreślenia przy tym wymaga, że sama czynność w postaci wydania wyroku przez sąd administracyjny i jego ogłoszenie nie kończą jeszcze postępowania sądownoadministracyjnego przed wojewódzkim sądem administracyjnym – z uwagi na istniejący obowiązek w postaci sporządzenia uzasadnienia takiego wyroku zgodnie z art. 141 p.p.s.a. Istotnie, bowiem ustawodawca uznał, że w przypadku, gdy doszło odpowiednio do ogłoszenia wyroku albo podpisania sentencji wyroku, co miało miejsce na tzw. posiedzeniu z wyłączeniem jego jawności. A zatem zwłaszcza w sytuacji, gdy doszło do uchylecia zaskarżonej decyzji przez podatnika. Wówczas w terminie 14 dni od wystąpienia którejś ze wskazanych czynności – wymagane jest sporządzenie uzasadnienia takiego wyroku z urzędu (art. 141 §1 p.p.s.a.). Natomiast w sytuacji, gdy skarga wniesiona przez podatnika podlegała oddaleniu, wówczas podatnikowi zapewniono możliwość uzyskania uzasadnienia wyroku. Przy czym wówczas wymagany jest stosowny wniosek, który musi zgodnie z art. 141 §2 p.p.s.a. zostać zgłoszony odpowiednio w terminie 7 dni od dnia ogłoszenia albo doręczenia odpisu sentencji wyroku. Powyższe w ocenie Autora, ma o tyle kluczowe znaczenie, zwłaszcza biorąc pod uwagę walor edukacyjny dla stron takiego sporu, iż uzasadnienie takie zawiera w sobie stanowisko sądu administracyjnego wraz z dokonaną przez Niego wykładnią przepisów prawa i oceną poszczególnych zarzutów, co może być utożsamiane z pewnego rodzaju zagwarantowaniem pewności prawa w obszarze przepisów prawa podatkowego, choć jedynie ściśle w konkretnej sprawie.

W oparciu zatem o wyżej dokonaną analizę wybranych aspektów prawnych związanych ze stosowaniem przedmiotowego środka zaskarżenia jakim jest odpowiednio skarga administracyjna, **Autor pragnie zwrócić uwagę na kwestię możliwości wprowadzenia do porządku prawnego nowej instytucji procesowej jaką byłaby możliwość wniesienia takiej skargi na decyzję podatkową wydaną przez organ I instancji bez konieczności uprzedniego składania odwołania, a co za tym idzie prowadzenia postępowania odwoławczego**⁷⁰³. Przy czym na wstępie zastrzec należy, że dla ewentualnej skuteczności takiego rozwiązania wymagane byłoby ze strony podatnika przyznanie, że organ podatkowy prowadzący postępowanie w sposób należyty zebrał materiał dowodowy, a wynikły spór dotyczy wyłącznie interpretacji w zakresie przepisów

⁷⁰³ Autor w pełni podziela stanowisko Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego wyrażone chociażby w uzasadnieniu projektu ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. <https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>

prawa materialnego tj. zarzutu błędnej wykładni czy błędnego zastosowania przepisu⁷⁰⁴. Co stanowiłoby odpowiednio jedyne zarzuty jakie dopuszczalne byłyby na gruncie takiej skargi rozpatrywane przez właściwy sąd. Podkreślenia, bowiem wymaga, co Autor czynił już w ramach podjętych rozważań dotyczących odwołania w ramach postępowania podatkowego, że choć odwołanie jako środek zaskarżenia jest uprawnieniem z którego podatnik może skorzystać jako strona, to aktualnie rezygnacja z wniesienia takiego środka, stanowi jedynie naturalną konsekwencję związaną z upływem ustawowego terminu do jego skutecznego wniesienia. To jednak działanie takie ma swoje daleko idące skutki w postaci braku możliwości obrony swoich praw w drodze postępowania sądownoadministracyjnego. Wszakże chcąc wnieść skargę administracyjną, podatnik musi dowieść, że wyczerpał przewidziane prawem środki zaskarżenia, co wiąże się w rozpatrywanej sytuacji z przeprowadzeniem przez organ odwoławczy stosownego postępowania. W przeciwnym razie, bowiem sąd nie rozpatrzy wniesionej skargi na decyzję podatkową. Istotnie zatem być może słusznie należałoby rozważyć możliwość szybszej procedury kontroli sądów administracyjnych w zakresie decyzji podatkowych wydanych już przez organ podatkowy I instancji. Skoro taki spór dotyczyłby wyłącznie wykładni przepisów prawa materialnego podatkowego i ostatecznie i tak stanowiłby przedmiot rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, ale w tym modelu ograniczono by nie tylko długość całego postępowania, ale również koszty po stronie osób i instytucji zaangażowanych w taki spór. Wskazać również należy, że w razie wniesienia takiej skargi przez podatnika za pośrednictwem organu, który wydał zaskarżoną decyzję, organ miałby oczywiście możliwość uwzględnienia takiej skargi. Chcąc jednak ograniczyć atrakcyjność wskazanego rozwiązania jedynie do sporów interpretacyjnych prawa materialnego, konieczne byłoby również zastrzeżenie, że wnosząc taką skargę, zaskarżona decyzja staje się z tą chwilą ostateczna. Zatem podatnik musi rozważyć zasadność skorzystania z takiej instytucji mając na uwadze zwłaszcza dostępność środków obrony swych praw i ich efektywność. Jednocześnie zdając sobie sprawę ze skomplikowania materii prawa podatkowego. Zasadnie należałoby dopuścić również rozwiązanie zgodnie z którym, w razie odrzucenia takiej skargi przez sąd administracyjny – takiemu pismu podatnika powinno nadać się

⁷⁰⁴ Podkreślenia wymaga, że w ocenie podatnika, skuteczność prowadzonego postępowania odwoławczego może jawić się jako znikoma biorąc pod uwagę fakt, że spór dotyczy wyłącznie kwestii interpretacji norm prawa materialnego a znane są mu stanowiska organów podatkowych w podobnych sprawach, nie zaś prowadzonego uprzednio postępowania, co do kwestii proceduralnych.

charakter odwołania, które następnie powinno zostać poddane kontroli instancyjnej organów podatkowych.

Konkludując, zdaniem Autora skorzystanie przez podatnika ze środka zaskarżenia jakim jest skarga administracyjna na decyzję wydaną przez organ podatkowy, **zapewnia podatnikowi realizację prawa do obrony w wymaganym zakresie**, mając na uwadze zwłaszcza jej gwarancyjny charakter, co przejawia się odpowiednio w realizacji przez sąd administracyjny **prawa do aktywnego udziału strony w toczącym się postępowaniu poprzez udział w rozprawie, możliwości zabrania głosu czy składania wniosków dowodowych w postaci dowodów z dokumentów, dążenia do wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji czy po prostu udzielania informacji stronie w szczególności, gdy ta nie korzysta z pomocy profesjonalnego pełnomocnika**. Uwzględniając zatem powyższe a także fakt, że wniesienie takiej skargi nie generuje po stronie skarżącego warunków powodujących nadmierne trudności z jej prawidłowym wniesieniem. Uznać należy, że przedmiotowy środek zaskarżenia stanowić może narzędzie służące obronie praw podatnika. Tym bardziej, że choć możliwe są zmiany legislacyjne w tym obszarze. To ewentualne sytuacje w których dochodzi do naruszeń przysługujących podatnikowi praw na etapie postępowania sądownoadministracyjnego, o ile co do zasady takie orzeczenie nie uzyskało statusu prawomocności⁷⁰⁵ - mogą zostać wyeliminowane odpowiednio na etapie postępowania sądownoadministracyjnego prowadzonego przed Naczelnym Sądem Administracyjnym – na co szczegółowo wskazuje Autor w dalszej części przedmiotowej dysertacji.

⁷⁰⁵ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 grudnia 2024 r., sygn. I OSK 320/24, poz. 3817165, gdzie sąd ten wskazał odpowiednio, że – „*Orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. Wyrok prawomocny ma powagę rzeczy osądzonej tylko co do tego, co w związku ze skargą stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia. Istotnym jest, że wynikająca art. 170 p.p.s.a. tzw. prawomocność materialna zamyka - co do zasady - możliwość wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, na którą złożona skarga została wcześniej oddalona prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego*”.

3. Skarga kasacyjna do Naczelnego Sądu Administracyjnego

Wybrane zagadnienia związane ze stosowaniem przedmiotowego środka zaskarżenia

Zasadnie zdaniem Autora należy wskazać, że funkcjonowanie w strukturze sądownictwa administracyjnego – Naczelnego Sądu Administracyjnego, stanowi prawną konsekwencję gwarancyjnego charakteru zasady dwuinstancyjności postępowania sądownoadministracyjnego wyrażonej w art. 176 ust. 1 Konstytucji RP⁷⁰⁶. Co ma ostatecznie umożliwić podatnikowi sprawiedliwe rozpatrzenia Jego sprawy również przed tzw. sądem II instancji⁷⁰⁷. Istotnie zatem wskazana regulacja uprawnia skarżącego do domagania się kontroli orzeczenia sądowego przez inny niezależny i właściwy sąd stosownie do art. 78 Konstytucji RP⁷⁰⁸. Jednocześnie to właśnie na mocy art. 184 Konstytucji RP – Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu powierzono sprawowanie kontroli działalności administracyjnej w zakresie ustalonym w ustawie. Co stanowi dla podatnika uprawnienie do poszukiwania stosownej ochrony sądowej odpowiednio przed niewłaściwymi czy nieuprawnionymi działaniami organów administracji publicznej. Zwłaszcza, że nie należy utożsamiać tego z jakiegoś rodzaju przywilejem czy szczególnym uprawnieniem. Z uwagi na fakt, że stanowi to wyraz swoistej gwarancji, że organy administracji publicznej przestrzegają porządku prawnego⁷⁰⁹⁷¹⁰.

Wobec powyższego Autor precyzuje, że przedmiotem niniejszych rozważań będzie ocena tego czy Naczelnny Sąd Administracyjny jako tzw. sąd wyżej instancji, któremu

⁷⁰⁶ Por. Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 23 maja 2023, sygn. II Zo 8/23, LEX nr 3598201, zgodnie z którą – „Wynikająca z art. 176 ust. 1 Konstytucji RP zasada dwuinstancyjności postępowania sądowego zapewnia kontrolę rozstrzygnięcia podejmowanego przez sąd pierwszej instancji przez dwukrotną ocenę stanu faktycznego i prawnego sprawy oraz kontroli prawidłowości stanowiska zajętego przez sąd pierwszej instancji”.

⁷⁰⁷ B. Naleziński [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 176.

⁷⁰⁸ Wskazać należy, że w ślad za judykaturą – dwuinstancyjność postępowania ma na celu zapewnienie zapobiegania pomyłkom i arbitralności w I instancji (przykładowo: Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2015 r., sygn. SK 28/14; Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 143 i Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 marca 2009 r., sygn. SK 19/08).

⁷⁰⁹ B. Naleziński [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 184.

⁷¹⁰ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lutego 2023 r., sygn. II OSK 2869/21, LEX nr 3515397.

w drodze skargi – podatnik powierza analizę tego czy przesłanki w oparciu o które wojewódzki sąd administracyjny wydał określone rozstrzygnięcie były słuszne, a jeśli nie to jak należało ustalić granice w zakresie powagi rzeczy osądzonej, jak również innych skutków prawnych wyroku – w kontekście realizacji prawa do obrony jakie powinno zostać zapewnione stronie postępowania sądownoadministracyjnego (podatnikowi). Zwłaszcza mając na uwadze, że prawo do zaskarżenia orzeczeń sądu administracyjnego, jawi się jako jedna z bardziej istotnych zasad ustroju Naszego państwa⁷¹¹. Jednocześnie Autor zastrzega, że choć zdaje sobie sprawę z faktu, że narzędzie prawne jakim jest skarga kasacyjna nie stanowi środka odwoławczego od decyzji podatkowej⁷¹². W konsekwencji formułowane zarzuty przez skarżącego nie są kierowane wobec decyzji podatkowej, a wobec rozstrzygnięcia wydanego przez sąd I instancji⁷¹³. To jednak z uwagi na chęć rozważenia w sposób kompleksowy możliwych narzędzi prawnych dostępnych dla podatnika na poziomie postępowania sądownoadministracyjnego. Autor dokonuje również analizy wskazanego środka zaskarżenia, zwłaszcza w kontekście jego roli w obronie praw podatnika⁷¹⁴.

Chcąc zatem ukazać charakter prawny przedmiotowego środka odwoławczego⁷¹⁵, podkreślenia wymaga, że skarga kasacyjna uznawana jest za tzw. zwyczajny środek zaskarżenia służący m.in. od nieprawomocnych wyroków⁷¹⁶ wydawanych przez wojewódzkie sądy administracyjne zgodnie z art. 173 §1 p.p.s.a. Co stanowi wyraz

⁷¹¹ P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Sądowa kontrola aktów i czynności związanych z realizacją zobowiązań podatkowych (w:) System prawa finansowego*, t. III, Prawo daninowe, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 837.

⁷¹² Co wynika chociażby z Postanowienia Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 lutego 2004 r., sygn. FSK 63/04, ONSA 2004/1, poz. 8.

⁷¹³ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 września 2020 r., sygn. II OSK 1059/20, LEX nr 3075935.

⁷¹⁴ M. Niezgódka-Medek [w:] B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 173.

⁷¹⁵ Wskazać należy, że choć przez środki odwoławcze uregulowane w ustawie p.p.s.a. należy odpowiednio rozumieć skargę kasacyjną oraz zażalenie, to jednak mając na uwadze cel w postaci chęci wyeliminowania z obrotu prawnego określonego rozstrzygnięcia można również spotkać się ze stanowiskiem, że przez środki te należy także rozumieć sprzeciw czy odwołanie – jako kategorię tzw. innych środków zaskarżenia w postępowaniu sądownoadministracyjnym – (por. M. Kania, *Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009, s. 66).

⁷¹⁶ Autor z uwagi na zakres pracy badawczej postanowił odstąpić od oceny charakterystyki postanowień wydawanych przez wojewódzkie sądy administracyjne, a w konsekwencji również od środka odwoławczego służącego od takich rozstrzygnięć w postaci zażalenia do Naczelnego Sądu Administracyjnego.

instytucji *gravamen*⁷¹⁷, jak również jest to tzw. środek samodzielny, gdyż jej wniesienie stanowi przykład odrębnej czynności o charakterze procesowym⁷¹⁸. Wskazać przy tym należy, że w oparciu o art. 188 p.p.s.a. – Naczelny Sąd Administracyjny w przypadku, gdy uwzględni skargę kasacyjną, a w konsekwencji uchyli zaskarżone orzeczenie, wobec uznania, że istota określonej sprawy jest dostatecznie wyjaśniona⁷¹⁹, może rozpoznać skargę, co stanowi wyraz reformatoryjnych uprawnień tego sądu. Powodując, że mamy do czynienia z przykładem zwiększenia uprawnień w modelu apelacyjnym wobec stosowanego wcześniej zwłaszcza modelu kasacyjnego⁷²⁰. Ponadto, skarga kasacyjna jest również przykładem środka względnie dewolutywnego, co jest prawną konsekwencją braku uchylenia przez wojewódzki sąd administracyjny zapadłego w sprawie wyroku i konieczności przekazania sprawy do Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 179a p.p.s.a.)⁷²¹. Nie sposób również nie wskazać, że skarga kasacyjna stanowi także przykład środka odwoławczego o charakterze suspensywnym. Zwłaszcza, że jej wniesienie przez skarżącego prowadzi do wstrzymania prawomocności zaskarżonego orzeczenia wojewódzkiego sądu administracyjnego, aż do momentu wydania rozstrzygnięcia przez Naczelny Sąd Administracyjny (art. 168 p.p.s.a.)⁷²². Podkreślenia przy tym wymaga, że skarga kasacyjna uznawana jest za narzędzie prawne służące również ochronie wartości

⁷¹⁷ Przyjmuje się w doktrynie, że biorąc pod uwagę fakt, że skarga kasacyjna przysługuje od każdego wyroku wojewódzkiego sądu administracyjnego, który nie zyskał przymiotu prawomocności, uznać należy, że jest to wyraz uprawnienia pokrzywdzonych w zakresie możliwości zaskarżania orzeczeń sądowych (por. R. Hauser, W. Piątek, A. Skoczylas, *Środki odwoławcze w postępowaniu sądowoadministracyjnym* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, s. 430–431; Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 marca 2022 r., sygn. I GSK 2261/18, LEX nr 3360815.).

⁷¹⁸ R. Hauser, W. Piątek, A. Skoczylas, *Środki odwoławcze w postępowaniu sądowoadministracyjnym* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, red. R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, s. 426.

⁷¹⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2020 r., sygn. I GSK 961/20, LEX nr 3109581, gdzie sąd wskazał, że – „*Sprawę należy znać za dostatecznie wyjaśnioną, gdy jest ona wyjaśniona w stopniu, w jakim, uwzględniając charakter postępowania odwoławczego przed NSA, sąd ten może prawomocnie zweryfikować dokonaną przez wojewódzki sąd administracyjny kontrolę legalności zaskarżonego aktu*”.

⁷²⁰ Nastąpiła zmiana brzmienia art. 188 p.p.s.a. dokonana w drodze nowelizacji ustawy p.p.s.a. z kwietnia 2015 r.

⁷²¹ R. Hauser, A. Skoczylas, W. Piątek, *Środki odwoławcze w postępowaniu sądowoadministracyjnym w świetle ustawy nowelizującej z dnia 9 kwietnia 2015 r. – analiza najistotniejszych zmian*, ZNSA 2015/4, s. 14–16.

⁷²² Zgodnie z art. 168 p.p.s.a. – „§1. *Orzeczenie sądu staje się prawomocne, jeżeli nie przysługuje co do niego środek odwoławczy.* §2. *Mimo niedopuszczalności odrębnego zaskarżenia nie stają się prawomocne postanowienia podlegające rozpoznaniu przez Naczelny Sąd Administracyjny, gdy Sąd ten rozpoznaje sprawę, w której je wydano.* §3. *Jeżeli zaskarżono tylko część orzeczenia, staje się ono prawomocne w części pozostałej z upływem terminu do zaskarżenia, chyba że Naczelny Sąd Administracyjny może z urzędu rozpoznać sprawę także w tej części*”.

takich jak wolność, prawa człowieka, prawa dziecka, praworządność czy niezakłócone funkcjonowanie w obrocie gospodarczym tzw. mikro-małych i średnich przedsiębiorców. Czego wyrazem jest uprawnienie na mocy art. 173 §2 p.p.s.a. do wniesienia przedmiotowej skargi (po doręczeniu stosownego odpisu orzeczenia z uzasadnieniem,) poza stroną również takich podmiotów jak – prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Dziecka czy Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców. Kolejno należy wskazać, że z uwagi na fakt, iż celem wnoszenia skargi kasacyjnej jest wyeliminowanie uchybień powstałych czy to na etapie postępowania czy tych istniejących w samym zaskarżonym orzeczeniu wojewódzkiego sądu administracyjnego, przyjmuje ona tzw. charakter reparatorny⁷²³. Ponadto, wobec zastrzeżenia, że skarga kasacyjna może zostać oparta jedynie na podstawach uregulowanych w p.p.s.a. – jawi się ona jako tzw. środek niepełny, a w dodatku formalny – biorąc pod uwagę zarówno kryteria jak i tryb przewidziany dla takich pism kwalifikowanych⁷²⁴⁷²⁵.

Natomiast przechodząc do kwestii legitymacji procesowej umożliwiającej skuteczne skorzystanie z wniesienia skargi kasacyjnej, podkreślenia wymaga, iż:

- po pierwsze chcąc domagać się rozpatrzenia sprawy przez Naczelną Sąd Administracyjny, konieczne jest zainicjowanie takiego trybu przez uprawniony podmiot, co stanowi wyraz funkcjonowania zasady skargowości;
- po drugie ustawodawca zdecydował się na regulację prawną zgodnie z którą tworzy się tzw. zamknięty katalog podmiotów, które mogą skorzystać z możliwości wniesienia takiej skargi (art. 173 §2 p.p.s.a.).

Istotnie zatem ustawodawca w sposób tożsamy jak w przypadku skargi administracyjnej kierowanej do wojewódzkiego sądu administracyjnego, określił, że przedmiotowy środek odwoławczy przysługuje odpowiednio stronom postępowania tj. skarżącemu oraz organowi, którego działanie, bezczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania stanowiło przedmiot kontroli sądu I instancji w ramach skargi rozpatrywanej przez tym sądem (art. 32 p.p.s.a.). A jeśli stronom to również odpowiednio podmiotom na

⁷²³ H. Knysiak-Sudyka [w:] *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Komentarz. Orzecznictwo*, wyd. V, Warszawa 2021, art. 173.

⁷²⁴ *Ibidem*; W. Piątek [w:] R. Hauser, W. Piątek, A. Skoczylas, *Środki zaskarżenia w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, Warszawa 2013, s. 157.

⁷²⁵ Autor podda tę kwestię szczegółowej analizie w dalszej części przedmiotowych rozważań.

prawach strony – tj. prokuratorowi, Rzecznikowi Praw Obywatelskich, Rzecznikowi Praw Dziecka oraz Rzecznikowi Małych i Średnich Przedsiębiorców, a także uczestnikom postępowania (art. 12 w zw. z art. 33 p.p.s.a.)⁷²⁶, czego przykładem jest chociażby organizacja społeczna, o której mowa w art. 25 §4 p.p.s.a.⁷²⁷. Wskazany zakres uprawnionych podmiotów jest również o tyle istotny, bowiem sąd administracyjny bada tę przesłankę z urzędu – jako wyraz jednej z ustawowych przesłanek warunkujących dopuszczalność skargi kasacyjnej. A także jako podstawę uprawniającą go do odrzucenia takiej skargi na mocy art. 178 p.p.s.a., co następuje wyłącznie w sytuacji, gdy już w chwili jej wniesienia nie ma wątpliwości, że wniósł ją podmiot, który nie może mieć stosownej legitymacji, a w szczególności nie może być stroną postępowania toczącego się przed sądem administracyjnym⁷²⁸. Ponadto, podkreślenia wymaga, że oprócz konieczności posiadania stosownej legitymacji do wniesienia skargi kasacyjnej, ustawodawca w art. 173 §2 p.p.s.a., przewidział dodatkowy warunek przesądzający o skuteczności wniesienia takiego środka prawnego. Co przejawia się w konieczności uprzedniego doręczenia uprawnionym podmiotom orzeczenia wraz z uzasadnieniem (por. art. 141 p.p.s.a.) – co można uzasadniać chęcią umożliwienia skarżącym prawidłowego wskazania podstaw kasacyjnych czy zakresu wnoszonego żądania. Jednocześnie kwestia ta, dla skarżącego (podatnika) powinna być tym bardziej istotna, gdy wojewódzki sąd administracyjny oddalił Jego skargę, bowiem w takim przypadku zastosowanie będzie miał odpowiednio art. 141 §2 p.p.s.a. – przewidujący uzasadnienie wyroku, ale tylko w razie stosownego wniosku strony, który dodatkowo należy wnieść do sądu w terminie 7 dni od dnia ogłoszenia wyroku albo doręczenia odpisu sentencji wyroku. W przeciwnym razie warunek skuteczności wniesienia skargi należało będzie uznać za niespełniony⁷²⁹. O istotności doręczenia stronie

⁷²⁶ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 kwietnia 2017 r., sygn. II OSK 1956/15, LEX nr 2277634, gdzie sąd wskazał odpowiednio, że – „*Uchybienia ze strony sądu w tym zakresie mogą stanowić przesłankę stwierdzenia nieważności postępowania, jeśli doprowadziły do pozbawienia uczestnika możliwości obrony swoich praw (art. 183 § 2 pkt 5, art. 271 pkt 2 w zw. z art. 12 p.p.s.a.)*”.

⁷²⁷ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2016 r., sygn. I OSK 1389/16, LEX nr 2169773.

⁷²⁸ Przykładowo Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lipca 2018 r., sygn. II OSK 2068/16, LEX nr 2575087, zgodnie z którym – „*Odrzucenie skargi kasacyjnej na zasadzie art. 178 p.p.s.a. może mieć miejsce jedynie w przypadku, gdy nie ma wątpliwości, że skarga została wniesiona przez podmiot, który w ogóle nie może być stroną w rozumieniu art. 12 w związku z art. 32 i 33 tej ustawy*”.

⁷²⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 stycznia 2023 r., sygn. III FSK 1859/21, LEX nr 3553095, gdzie sąd uznał, że – „*Warunkiem wniesienia skargi kasacyjnej w przypadku oddalenia skargi przez sąd pierwszej instancji jest terminowe złożenie wniosku o sporządzenie uzasadnienia wyroku sądu pierwszej instancji*”.

odpisu orzeczenia z uzasadnieniem świadczy również fakt, że co do zasady od dnia jego doręczenia stronie, liczony jest 30-dniowy termin na wniesienie skargi do sądu (art. 177 §1 p.p.s.a.). Choć oczywiście i w tym zakresie ustawodawca przewidział stosowne wyjątki doprecyzowując, że wskazany termin do wniesienia skargi kasacyjnej:

- określony dla stron ma również odpowiednie zastosowanie w przypadku prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Rzecznika Praw Dziecka (art. 177 §2 p.p.s.a.);
- biegnie od dnia zawiadomienia pełnomocnika o jego wyznaczeniu, jednak nie wcześniej niż od dnia doręczenia stronie odpisu orzeczenia z uzasadnieniem w sytuacji, gdy doszło do ustanowienia w sprawie profesjonalnego pełnomocnika w ramach tzw. prawa pomocy (art. 177 §3 p.p.s.a.);
- biegnie od dnia doręczenia odpisu orzeczenia wraz z uzasadnieniem, ustanowionego w sprawie pełnomocnika lub osoby upoważnionej do odbioru pism w postępowaniu sądowym (art. 67 §5 p.p.s.a.)⁷³⁰.

Wobec powyższego, należy również dodać, że ww. wskazany termin jest niezwykle istotny chcąc skutecznie domagać się rozpatrzenia sprawy przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, o czym świadczy chociażby stanowisko judykatury w tym zakresie:

- *„Termin do wniesienia skargi kasacyjnej jest terminem peremptoryjnym tj. powodującym, że czynność procesowa może być skutecznie dokonana jedynie przed jego upływem, ustawowym, procesowym i prekluzyjnym. Niedopuszczalne jest zatem jego skracanie bądź przedłużanie”*⁷³¹;
- *„Po upływie terminu określonego w art. 177 §1 p.p.s.a. do wniesienia skargi kasacyjnej, strona skarżąca nie jest uprawniona do powoływania innych przepisów niż zawarte w skardze kasacyjnej”*⁷³².

⁷³⁰ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 177.

⁷³¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 października 2021 r., sygn. II GSK 1150/21, LEX nr 3248496.

⁷³² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2024 r., sygn. II FSK 792/21, LEX nr 3735287.

Konieczne jest przy tym by skarżący zachował także właściwy tryb wnoszenia skargi kasacyjnej. Zwłaszcza, że choć taką skargę kieruje się do Naczelnego Sądu Administracyjnego, to jednak mając na uwadze regulację zawartą w art. 177 §1 p.p.s.a., wnosi się ją odpowiednio za pośrednictwem właściwego w sprawie wojewódzkiego sądu administracyjnego tj. sądu, który wydał zaskarżony wyrok lub postanowienie. W przeciwnym razie choć niewłaściwy sąd, przekaże takie pismo zgodnie z właściwością to jednak wywołuje to określone prawne konsekwencje. Mianowicie wówczas za datę wniesienia takiej skargi przyjmuje się odpowiednio dzień przekazania przesyłki do właściwego sądu⁷³³⁷³⁴.

Mając na uwadze dopuszczalność wniesienia przedmiotowego środka odwoławczego, odnieść należy się również do ustanowienia przez ustawodawcę tzw. przymusu adwokacko-radcowskiego⁷³⁵ uregulowanego odpowiednio w art. 175 §1 p.p.s.a. Co stanowi wyjątek wobec ogólnej regulacji przewidzianej w art. 34 p.p.s.a., gdzie zarówno stronom jak i ich organom lub przedstawicielom ustawowym, pozostawiono możliwość osobistego działania bądź przy wsparciu pełnomocników. Tym niemniej należy zaznaczyć, że takie ograniczenie odnosi się odpowiednio do sporządzenia skargi kasacyjnej, a zatem do jej sformułowania, a następnie podpisania przez adwokata lub radcę prawnego⁷³⁶, którym to podmiotom przypisuje się odpowiednie przygotowanie zawodowe. Domniemując, że takie pismo będzie prezentowało stosowny poziom merytoryczny jak

⁷³³ Zob. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lipca 2017 r., sygn. II GSK 3234/15, LEX nr 2334513.

⁷³⁴ H. Knysiak-Sudyka [w:] *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądowoadministracyjnym. Komentarz. Orzecznictwo, wyd. V*, Warszawa 2021, art. 177.

⁷³⁵ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2024 r., sygn. I GSK 1017/20, LEX nr 3697868, gdzie sąd wskazał, że – „Przy sporządzaniu skargi kasacyjnej wprowadzono tzw. przymus adwokacki, dotyczący także radców prawnych, a w sprawach obowiązków podatkowych - doradców podatkowych, aby nadać temu środkowi odwoławczemu charakter pisma o wysokim stopniu sformalizowania, gdy chodzi o wymagania dotyczące podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienia, jako istotnych elementów konstrukcji skargi kasacyjnej”.

⁷³⁶ Por. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. I OSK 1829/11, LEX nr 1336328, gdzie sąd ten wskazał, iż odpowiednio – „Obligatoryjne jest jedynie sporządzenie środka przez podmiot kwalifikowany, natomiast samo wniesienie skargi kasacyjnej może być dokonane przez osobę niewymienioną w art. 175 § 1 i 2 ppsa, np. przez stronę postępowania”.

i formalny⁷³⁷⁷³⁸, co uznać należy za właściwą regulację. Zwłaszcza mając na uwadze ewentualne skutki prawne z jakimi musiałby liczyć się skarżący w przypadku braku spełnienia chociażby warunków formalnych związanych ze z jej sporządzeniem, a które ostatecznie uniemożliwiałyby skuteczne i właściwe dochodzenie swoich praw przed sądem administracyjnym⁷³⁹.

Jednocześnie ustawodawca uznał, że istnieją takie kategorie podmiotów, co do których z uwagi na ich status zawodowy⁷⁴⁰, wyłącza się stosowanie wskazanego przymusu adwokacko-radcowskiego tj. odpowiednio, gdy:

- przedmiotową skargę „sporządza sędzia, prokurator, notariusz, radca Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej albo profesor lub doktor habilitowany nauk prawnych, będący stroną, jej przedstawicielem lub pełnomocnikiem albo jeżeli skargę kasacyjną wnosi prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich lub Rzecznik Praw Dziecka” (art. 175 §2 p.p.s.a.);
- „stroną postępowania jest Prezes Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej, a także wówczas, gdy czynności w postępowaniu za organy administracji rządowej, państwowe jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej lub Skarb Państwa podejmowane są przez Prokuratorię Generalną Rzeczypospolitej Polskiej” (art. 175 §2a p.p.s.a.).

Natomiast stosownie do art. 175 §3 p.p.s.a. ustawodawca zdecydował się również na rozwiązanie zgodnie z którym umożliwił, co prawda sporządzenie skargi kasacyjnej jeszcze innym profesjonalnym pełnomocnikom tj. odpowiednio doradcom podatkowym oraz rzecznikom patentowym, jednak zaznaczył przy tym, że dotyczy to określonego zakresu spraw tj. w przypadku:

⁷³⁷ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. II OSK 594/18, LEX nr 2798888.

⁷³⁸ Zob. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 maja 2022 r., sygn. III OZ 334/22, LEX nr 3346154 – „Wymóg podpisania skargi kasacyjnej wynikający z przepisu art. 175 § 1 p.p.s.a. ma charakter materialnoprawny i nie podlega sanowaniu”.

⁷³⁹ R. Stankiewicz, *Przymus adwokacko-radcowski w postępowaniu przed NSA*, „Temidium” 2019/3, s. 33–36.

⁷⁴⁰ Por. Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 4 sierpnia 2020 r., sygn. II SAB/Sz 28/20, LEX nr 3047671, zgodnie z którym – „Niedopuszczalne jest wnoszenie do sądu skarg kasacyjnych, które nie zostały sporządzone przez osoby mające status zawodowy, o którym mowa w przepisach art. 173 § 2, art. 175 § 1, art. 175 § 2 i § 2a p.p.s.a.”.

- doradców podatkowych: spraw w zakresie obowiązków podatkowych i celnych oraz w sprawach w zakresie egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami (art. 175 §3 pkt 1 p.p.s.a.)⁷⁴¹ oraz
- rzeczników patentowych: sprawach z zakresu własności przemysłowej (art. 175 §3 pkt 2 p.p.s.a.).

Mając na uwadze powyższe, nie sposób nie zgodzić się z ustawodawcą, że od określonych przez Niego podmiotów, które to podmioty wykonują wskazane zawody czy funkcje, należy oczekiwać stosownego poziomu rzetelności, należytej staranności czy doświadczenia zawodowego⁷⁴². Co ma ostatecznie pozwolić skarżącemu na wniesienie skargi kasacyjnej spełniającej wymogi stawiane tego rodzaju pismom⁷⁴³.

Ważnym z punktu widzenia możliwości skorzystania z przedmiotowego środka odwoławczego jest również regulacja odnosząca się do wymogów formalnych skargi na co wskazuje odpowiednio art. 176 p.p.s.a. – gdzie dostrzec należy tzw. wymagania o charakterze szczególnym (§1), gdyż odnoszą się one bezpośrednio do skargi, jak również wymagania kierowane jak w przypadku pisma procesowego w postępowaniu sądownoadministracyjnym (§2), w tym w zakresie konieczności zawarcia wniosku o rozpoznanie wniesionej skargi na rozprawie bądź przedłożenia oświadczenia o jej rzeczeniu się (por. art. 46, 47 i 215 §1 p.p.s.a.). Przy czym o ile wymogi wskazane w §2 tegoż artykułu nie budzą zdaje się wątpliwości, o tyle te o charakterze szczególnym z uwagi na dostrzeżenie ich braku. Rodzą określone konsekwencje prawne dla skarżącego, gdyż nie zawsze ustawodawca przewidział dopuszczalność ich usunięcia. Wśród zatem nieprawidłowości, które mogą zostać konwalidowane w drodze ich usunięcia na skutek odpowiedzi na kierowane do skarżącego wezwania w terminie 7 dni pod rygorem odrzucenia wniesionej skargi kasacyjnej w oparciu o art. 177a p.p.s.a.⁷⁴⁴ – jest odpowiednio wymóg w postaci: oznaczenia zaskarżonego orzeczenia, wskazania zakresu zaskarżenia

⁷⁴¹ Zob. Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 18 maja 2021 r., sygn. II SA/Rz 312/21, LEX nr 3175004.

⁷⁴² Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 kwietnia 2012, sygn. II FSK 2077/10, LEX nr 1410619.

⁷⁴³ H. Knysiak-Sudyka [w:] *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Komentarz. Orzecznictwo*, wyd. V, Warszawa 2021, art. 175.

⁷⁴⁴ Zgodnie ze wskazanym artykułem – „Jeżeli skarga kasacyjna nie spełnia wymagań przewidzianych w art. 176, innych niż przytoczenie podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienie, przewodniczący wzywa stronę do usunięcia braków w terminie siedmiu dni pod rygorem odrzucenia skargi”.

(w całości czy w części), wniosku o uchylenie lub zmianę orzeczenia, oznaczenia zakresu żądanego uchylenia lub zmiany. Natomiast wśród braków, które nie mogą zostać uzupełnione, a w konsekwencji należy odrzucić taką skargę kasacyjną (art. 178 w zw. z art. 177a p.p.s.a.) bez kierowania wezwania do skarżącego wskazuje się – wymóg przytoczenia podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienie⁷⁴⁵. Co wynika z faktu, że stanowią one elementy konstrukcyjne skargi decydujące o jej istocie, z czym należy się niewątpliwie zgodzić pomimo daleko idących konsekwencji jakie wywołuje tego rodzaju uchybienie dla podmiotu wnoszącego skargę zawierającą tego rodzaju uchybienie⁷⁴⁶.

Kluczowym zagadnieniem z punktu widzenia niezbędności⁷⁴⁷ jak również granic samej kontroli⁷⁴⁸ biorąc pod uwagę prawną dopuszczalność rozpatrzenia danej sprawy sądowoadministracyjnej przez Naczelną Sąd Administracyjny, jest ponadto zagadnienie związane z koniecznością sformułowania zarzutów tzw. podstaw skargi kasacyjnej. Co wynika odpowiednio z treści art. 174 p.p.s.a.⁷⁴⁹ i dotyczy kwestii wykazania takich naruszeń prawa, których wydając orzeczenia określone zgodnie z art. 173 p.p.s.a. – dopuścił się wojewódzki sąd administracyjny, a które to naruszenia uprawniają skarżącego do domagania się przeprowadzenia właściwej oceny zaskarżonego w ten sposób orzeczenia przez Naczelną Sąd Administracyjny.

Wśród rzeczonych podstaw w oparciu, o które skarga kasacyjna powinna być sformułowana, ustawodawca wskazał zatem odpowiednio okoliczność:

- naruszenia prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie (art. 174 pkt 1) p.p.s.a.) oraz

⁷⁴⁵ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 176.

⁷⁴⁶ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I FSK 2166/18, LEX nr 3022237.

⁷⁴⁷ Autor wskazuje, że ustawodawca wprost w art. 176 §1 w pkt 2 p.p.s.a. jako element skargi kasacyjnej wskazał na konieczność przytoczenia podstaw kasacyjnych i ich uzasadnienie – do czego szczegółowo Autor będzie się jeszcze odnosił.

⁷⁴⁸ Autor sygnalizuje, że mając na uwadze treść art. 183 p.p.s.a. wykazanie podstaw skargi kasacyjnej będzie determinowało zakres poddany ocenie przez Naczelną Sąd Administracyjny, przy czym kwestia ta będzie podlegała jeszcze odrębnej ocenie w dalszej części pracy.

⁷⁴⁹ Zgodnie bowiem z art. 174 p.p.s.a. ustawodawca wskazał, że – „Skargę kasacyjną można oprzeć na następujących podstawach: 1) naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie; 2) naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy”.

- naruszenia przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2) p.p.s.a.).

Zasadnie jest przy tym wskazać, że mając na uwadze zarzut odnoszący się do kwestii błędnej wykładni dotyczy to sytuacji, w której to organ:

- w sposób nieprawidłowy dokonał zrekonstruowania normy prawnej określonego przepisu prawa, co w konsekwencji spowodowało, że błędnie odczytał Jego treść czy też znaczenie jak również
- rozstrzygnął w oparciu o normę, która nie obowiązuje.

Natomiast zarzucając w sprawie niewłaściwe zastosowanie prawa materialnego, należy wskazać oraz wyjaśnić „*jak dany przepis prawa powinien być stosowany ze względu na stan faktyczny sprawy albo dlaczego ze względu na ten stan faktyczny nie powinien być on stosowany, a w przypadku zarzutu niezastosowania tego przepisu, dlaczego powinien być on w sprawie zastosowany*”⁷⁵⁰. Z kolei opierając zarzut skargi na naruszeniu przepisów postępowania należy mieć na uwadze, że dotyczy to wyłącznie takich stwierdzonych uchybień przepisów prawa, które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a zatem konieczne jest wykazanie w sposób jasny i precyzyjny jaki przepis prawa został naruszony, w czym to się przejawia i jaki to wywarło wpływ na wynik postępowania⁷⁵¹.

O doniosłości wskazanej regulacji świadczy zatem również fakt, że w judykaturze przyjmuje się, że o tym, że skarżący skutecznie przytoczył podstawę skargi kasacyjnej – świadczy dopiero okoliczność przywołania naruszonych przepisów prawa, wykazania na czym określone naruszenie polegało i jaki mogło mieć wpływ na wynik sprawy⁷⁵²⁷⁵³. Istotnie zatem Naczelny Sąd Administracyjny rozpatrując wniesioną skargę kasacyjną

⁷⁵⁰ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 2024 r., sygn. III FSK 348/24, LEX nr 3820601.

⁷⁵¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 listopada 2024 r., sygn. III FSK 457/23, LEX nr 3790398.

⁷⁵² Przykładowo: Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2023 r., sygn. I OSK 2541/19, LEX nr 3562098.

⁷⁵³ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 grudnia 2024 r., sygn. III FSK 649/23, LEX nr 3817167, gdzie sąd stanął na stanowisku zgodnie z którym – „*Wymogiem dla skargi kasacyjnej jest nie tylko przytoczenie podstaw kasacyjnych, ale także ich uzasadnienie, co wynika z art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a. Obok wskazania naruszonych przepisów, poprzez podanie ich konkretnych jednostek redakcyjnych, niezbędne jest więc wyjaśnienie, na czym naruszenie to polegało. Zatem to autor skargi kasacyjnej wyznacza zakres kontroli, wskazując, które normy prawa i w jaki sposób zostały naruszone*”.

ogranicza się wyłącznie do weryfikacji tych naruszeń, na które skarżący powołał się w zakresie tejże skargi. Skarżący nie może zatem oczekiwać, że dostrzeżone uchybienia zostaną przez sąd w jakikolwiek sposób konwalidowane by następnie z korzyścią dla Niego dokonana została prawidłowa ocena zaskarżonego rozstrzygnięcia. Rolą wnoszącego skargę kasacyjną jest zatem nie tylko prawidłowe określenie w sprawie podstaw zaskarżenia, ale również wyartykułowanie zarzutów skargi kasacyjnej wraz z ich właściwym uzasadnieniem⁷⁵⁴. Zwłaszcza, że choć może się zdarzyć sytuacja, gdy Naczelny Sąd Administracyjny poprzez analizę uzasadnienia skargi kasacyjnej dostrzeże nieprawidłowość w poprawnym wskazaniu właściwej podstawy kasacyjnej, to nawet wówczas nie rodzi to po stronie tego sądu jakiegokolwiek obowiązku w zakresie właściwego przedstawienia zarzutów kasacyjnych, bowiem czynność ta spoczywa na skarżącym i stanowi jego uprawnienie⁷⁵⁵.

Z punktu widzenia podatników jako stron postępowania sądowoadministracyjnego, istotnym zagadnieniem jest również kwestia nieważności postępowania. Zwłaszcza wobec faktu, że owszem Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje sprawę w granicach skargi kasacyjnej, aczkolwiek bierze z urzędu pod rozwagę również nieważność postępowania (art. 183 §1 p.p.s.a.). Przy czym należy mieć na uwadze, że ewentualną okoliczność nieważności postępowania można badać dopiero w fazie merytorycznego rozstrzygnięcia. Zatem skarga kasacyjna musi być dopuszczalna i nie może zawierać żadnych braków formalnych, bowiem powodowałoby to zwolnienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z rozważań z urzędu w przedmiocie zaistnienia nieważności postępowania jako ewentualnej przesłanki uchylenia zaskarżonego orzeczenia⁷⁵⁶. Wskazać przy tym należy, że ustawodawca odpowiednio w art. 183 §2 p.p.s.a. dokonał enumeratywnego wskazania przesłanek skutkujących stwierdzeniem nieważności postępowania⁷⁵⁷, gdzie każda z nich

⁷⁵⁴ M. Niezgódka-Medek [w:] B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 174.

⁷⁵⁵ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lutego 2015 r., sygn. II OSK 1695/13, LEX nr 1658172.

⁷⁵⁶ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 183.

⁷⁵⁷ Zgodnie z art. 183 §2 p.p.s.a. – „Nieważność postępowania zachodzi:

- 1) jeżeli droga sądowa była niedopuszczalna;
- 2) jeżeli strona nie miała zdolności sądowej lub procesowej, organu powołanego do jej reprezentowania lub przedstawiciela ustawowego, albo gdy pełnomocnik strony nie był należycie umocowany;
- 3) jeżeli w tej samej sprawie toczy się postępowanie wcześniej wszczęte przed sądem administracyjnym albo jeżeli sprawa taka została już prawomocnie osądzona;

daje samodzielną podstawę do obligatoryjnego uchylenia zaskarżonego wyroku w całości (art. 186 p.p.s.a.), które można scharakteryzować odpowiednio jako okoliczności, gdy:

- 1) wojewódzki sąd administracyjny rozpoznał skargę pomimo braku przesłanek procesowych, o czym mowa w art. 183 §2 pkt 1-3 p.p.s.a., kiedy to skarga podlega odrzuceniu stosownie do art. 58 §1 pkt 1, 4-5 p.p.s.a., a w konsekwencji ich wystąpienie skutkuje obowiązkiem uchylenia przez Naczelnny Sąd Administracyjny zaskarżonego orzeczenia na podstawie art. 189 p.p.s.a. i odrzuceniem skargi oraz
- 2) doszło do zaistnienia rażących wadliwości postępowania przed wojewódzkim sądem administracyjnym, o czym mowa w art. 183 §2 pkt 4-6 p.p.s.a., co powoduje, że w oparciu o art. 185 §1 p.p.s.a. albo na podstawie art. 185 §1 p.p.s.a. w zw. z art. art. 186 p.p.s.a. należy uchylić zaskarżone orzeczenie i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania wojewódzkiemu sądowi administracyjnym.

Mając na uwadze powyższe, słusznie wobec istnienia sytuacji, gdzie strona reprezentowana przez pełnomocnika, nie ma możliwości na etapie skargi kasacyjnej sformułowania wszystkich zarzutów, co skutkuje pozostawieniem w obrocie prawnym wyroków dotkniętych istotnymi wadami. Należałoby **postulować rozszerzenie dotychczasowego katalogu nieważności postępowania o rażące naruszenie prawa odnoszące się zarówno do materii prawa materialnego, jak i procesowego**. Co z uwagi chociażby na zasadę legalności, niewątpliwie wzmocniłoby ochronę praw podatnika w postępowaniu odwoławczym toczącym się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym⁷⁵⁸.

Przechodząc natomiast do kwestii związanej z etapem rozstrzygnięcia wniesionej skargi kasacyjnej należy wyróżnić następujące rodzaje wyroków jakie ma możliwość wydać Naczelnny Sąd Administracyjny względem wniesionej przez podatnika skargi kasacyjnej, a mianowicie:

4) jeżeli skład sądu orzekającego był sprzeczny z przepisami prawa albo jeżeli w rozpoznaniu sprawy brał udział sędzia wyłączony z mocy ustawy;

5) jeżeli strona została pozbawiona możliwości obrony swych praw;

6) jeżeli wojewódzki sąd administracyjny orzekł w sprawie, w której jest właściwy Naczelnny Sąd Administracyjny”.

⁷⁵⁸ A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 253.

- 1) wyrok oddalający skargę kasacyjną skarżącego na mocy art. 184 p.p.s.a., co następuje odpowiednio, gdy skarga taka nie ma usprawiedliwionych podstaw albo zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada prawu – co skłania do refleksji jak istotne jest prawidłowe formułowanie zarzutów w tym ich uzasadnianie (por. art. 174 pkt 2 p.p.s.a. i art. 176 § 1 pkt 2 p.p.s.a.)⁷⁵⁹;
- 2) wyrok uwzględniający skargę kasacyjną na mocy art. 185 p.p.s.a., a w konsekwencji skutkujący uchynieniem zaskarżonego orzeczenia w całości lub w części oraz przekazaniem sprawy do ponownego rozpoznania sądowi, który wydał orzeczenie, a gdyby sąd ten nie mógł rozpoznać jej w innym składzie innemu sądowi – mamy zatem do czynienia z przypadkiem wniesiona skarga kasacyjna ma usprawiedliwione podstawy, a zaskarżone orzeczenie nie odpowiada prawu⁷⁶⁰;
- 3) wyrok reformatoryjny na mocy art. 188 p.p.s.a., gdzie w ramach postępowania Naczelny Sąd Administracyjny decyduje o uwzględnieniu skargi kasacyjnej, a następnie wobec uchynienia zaskarżonego orzeczenia, rozpoznaje skargę, gdy uzna, że istota sprawy jest dostatecznie wyjaśniona – jest to zatem okoliczność, gdy Naczelny Sąd Administracyjny ma możliwość prawomocnie zweryfikować dokonaną przez wojewódzki sąd administracyjny kontrolę legalności zaskarżonego aktu lub czynności albo beczynności lub przewlekłe prowadzonego postępowania⁷⁶¹.

Mając zatem na uwadze możliwe rozstrzygnięcia jakie może wydać Naczelny Sąd Administracyjny, dla podatnika istotnym aspektem jest również rozpoznanie skutków jakie niosą ze sobą owe rozstrzygnięcia. Dlatego też należy niewątpliwie odnieść się do kwestii prawomocności rozstrzygnięć postrzeganej jako – tzw. prawomocność formalna i prawomocność materialna⁷⁶². Istotnie, bowiem poprzez pojęcie prawomocności formalnej rozumie się w oparciu o art. 168 p.p.s.a. – sytuację braku możliwości zaskarżenia wydanego przez sąd administracyjny orzeczenia przy wykorzystaniu zwyczajnych

⁷⁵⁹ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 184.

⁷⁶⁰ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 185.

⁷⁶¹ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 188.

⁷⁶² M. Kobak, *Prawomocność formalna orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych*, ZNSA 2007, nr 2, s. 30.

środków odwoławczych. Natomiast prawomocność materialną utożsamia się z zagadnieniem zakresu związania uregulowanego odpowiednio w art. 170 p.p.s.a., co prowadzi do sytuacji, w której orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy i inne organy państwowe, a niekiedy również inne osoby. Podkreślenia przy tym wymaga, że wskazany obowiązek uwzględniania prawomocnego orzeczenia przez te podmioty jest tym bardziej kluczowy, gdy dojdzie do uwzględnienia skargi kasacyjnej wniesionej przez podatnika i konieczne okaże się przeprowadzenie ponownego postępowania i wówczas wystąpi okoliczność związania oceną prawną (art. 153 p.p.s.a.). Co jak podkreśla Naczelny Sąd Administracyjny – „*może dotyczyć stanu faktycznego, wykładni przepisów prawa materialnego i procesowego, prawidłowości korzystania z uznania administracyjnego, jak też kwestii zastosowania określonego przepisu prawa jako podstawy wydania decyzji, a ponadto, że granicą obowiązywania tego związania jest tożsamość istotnych okoliczności faktycznych sprawy oraz brak zmiany stanu prawnego*”⁷⁶³. Z kolei kolejnym możliwym skutkiem wydanego rozstrzygnięcia jest zagadnienie tzw. wykonalności orzeczenia sądu administracyjnego, przez które rozumie się odpowiednio okoliczność – zwrotu akt na rzecz organu administracji publicznej w oparciu o art. 286 §1 p.p.s.a. wraz z załączeniem odpisu orzeczenia ze stwierdzeniem jego prawomocności. Co służy w głównej mierze umożliwieniu takiemu organowi prawidłowego wykonania wyroku uwzględniającego skargę⁷⁶⁴. Jednocześnie w przypadku, gdy akta administracyjne sprawy były prowadzone w postaci elektronicznej. Wówczas ustawodawca ograniczył czynności sądowe jedynie do doręczenia organowi odpisu orzeczenia ze stwierdzeniem jego prawomocności (art. 286 §1a p.p.s.a.). Podkreślenia przy tym wymaga, że wskazana regulacja jest o tyle istotna, bowiem ustawodawca różnicuje odpowiednio termin załatwienia sprawy przez organ (zarówno, jeśli chodzi o ten określony w przepisach prawa czy wyznaczony przez sąd) w ten sposób, że będzie on liczył od dnia doręczenia akt organowi bądź od dnia doręczenia odpisu orzeczenia (w przypadku przewidzianym w § 1a komentowanego przepisu)⁷⁶⁵. Jednocześnie chcąc jednak w ocenie

⁷⁶³ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 stycznia 2025 r., sygn. II GSK 2090/24, LEX nr 3820706.

⁷⁶⁴ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2024 r., sygn. III OSK 3343/21, LEX nr 3701873, gdzie sąd wskazał, że – „Przepis 286 p.p.s.a. ustanawia zasadę „realnej możliwości” wykonania wyroku sądowego, gdyż organ musi dysponować aktami sprawy w sposób możliwy do podjęcia rozstrzygnięcia, analogicznie jakby prowadził postępowanie po raz pierwszy w sprawie, a zatem po wpłynięciu wniosku”.

⁷⁶⁵ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 286.

Autora wskazać najbardziej oddziałujący na sferę prawa do obrony podatników skutek wiążący się z wydaniem orzeczenia przez Naczelną Sąd Administracyjny – należy wskazać na brak możliwości wniesienia skargi kasacyjnej od takiego rozstrzygnięcia, co z resztą podniósł Naczelną Sąd Administracyjny twierdząc, że „w myśl przepisów p.p.s.a. środki odwoławcze przysługują od orzeczeń wydanych przez wojewódzkie sądy administracyjne (dział IV rozdział 1 i 2 p.p.s.a.), natomiast ustawa ta nie zawiera przepisu, zgodnie z którym skarżącym przysługiwałby środek odwoławczy od orzeczeń wydanych przez Naczelną Sąd Administracyjny”⁷⁶⁶. Niewątpliwie mamy zatem do czynienia z sytuacją, gdzie **podatnika pozbawia się środków odwoławczych służących od orzeczeń wydawanych przez Naczelną Sąd Administracyjny z uwagi na okoliczność uznania ich prawomocności z chwilą ich wydania**. Co może rodzić słuszne obawy o zapewnienie podatnikom należytej obrony. Zwłaszcza wobec zarzutów formułowanych przez podatników w przedmiocie występowania zjawiska niejednorodności orzecznictwa wojewódzkich sądów administracyjnych. Co zdaniem jednak Naczelnego Sądu Administracyjnego pozostaje poza Jego zakresem kontroli i „jakkolwiek zjawisko to oceniać należy negatywnie, to jednak w toku kontroli instancyjnej dokonywanej przez NSA, sąd ten nie może uchylić orzeczenia sądu administracyjnego pierwszej instancji z tego tylko powodu, że nie jest ono zgodne z kierunkiem innego rozstrzygnięcia zapadłego w sprawie o zbliżonym stanie faktycznym”⁷⁶⁷. Tymczasem wydaje się, że **Naczelną Sąd Administracyjny mógłby poprawić sytuację prawną podatnikom w zakresie zapewnienia jednolitości orzecznictwa sądowniczoadministracyjnego, a tym samym zwiększenia poczucia pewności prawa podatkowego, korzystając z przyznanych mu kompetencji w zakresie możliwości podejmowania uchwał**⁷⁶⁸:

- mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych (art. 15 § 1 pkt 2) p.p.s.a.) – tzw. uchwały abstrakcyjne, które nie mają bezpośredniego związku z postępowaniem toczącym się w indywidualnej sprawie sądowniczoadministracyjnej, dlatego też zawarta w nich wykładnia nie

⁷⁶⁶ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn. II GZ 112/09, LEX nr 984630.

⁷⁶⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 października 2022 r., sygn. III FSK 991/21, LEX nr 3432438.

⁷⁶⁸ R. Hauser, „Sprawiedliwość” podatkowa (w:) Państwo prawa. Parlamentaryzm. Sądownictwo konstytucyjne. Pamięci Profesora Zdzisława Czeszejki-Sochackiego, A. Jamróz (red.), Białystok 2012, s. 111.

ma mocy bezpośrednio wiążącej w konkretnej sprawie i wiąże pośrednio wszystkie składy orzekające sądów administracyjnych, do czasu aż nie nastąpi zmiana zaprezentowanego stanowiska (art. 269 p.p.s.a.)⁷⁶⁹ oraz — zawierających rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sadowoadministracyjnej (art. 15 §1 pkt 3) p.p.s.a.) – tzw. uchwały konkretne, które wystąpiły przy rozpoznawaniu kasacji (zażalenia) i mają moc bezpośrednio wiążące w konkretnej sprawie aż do jego prawomocnego zakończenia (art. 187 p.p.s.a.)⁷⁷⁰.

Jednocześnie pozostając w tematyce dostępnych instrumentów prawnych, które pozostają w sferze uprawnień sądów administracyjnych, a które stanowią ważny element systemu ochrony prawnej⁷⁷¹ podatników, jak również mogą wpłynąć na poprawę jednolitości orzecznictwa sadowoadministracyjnego⁷⁷² bez konieczności zmian w przepisach obowiązujących jest – korzystanie z możliwości zadawania pytań prejudycjalnych w oparciu o art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej⁷⁷³. Z czego dość niestety rzadko⁷⁷⁴ ów sądy korzystają wskazując najczęściej na brak elementu normy prawa unijnego, którego wykładnia lub stwierdzenie (nie)ważności są niezbędne do wydania rozstrzygnięcia. Choć w tym zakresie należy postulować by możliwość wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym do TSUE o interpretację prawa unijnego odczytywać jako swoistego rodzaju gwarancję w jak największej liczbie spraw rozstrzyganych przez sądy krajowe, nie zaś jako wyjątek⁷⁷⁵.

Reasumując, w ocenie Autora **skorzystanie przez podatnika z prawnej dopuszczalności wniesienia skargi kasacyjnej, zapewnia podatnikowi realizację**

⁷⁶⁹ R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, PiP 2004, z. 2, s. 36.

⁷⁷⁰ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 15, art. 187, art. 269.

⁷⁷¹ A. Kastelik-Smaza, *Procedura pytań prejudycjalnych a ochrona praw jednostki* (w:) C. Mik (red.), *Pytanie prejudycjalne w orzecznictwie ETS*, Toruń 2006, s. 155 i n.

⁷⁷² Z uwagi na chęć dokonania przez TSUE wykładni aktów prawa unijnego lub stwierdzenia czy akt prawa jest ważny.

⁷⁷³ Traktat Ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.).

⁷⁷⁴ Łącznie w roku 2023 skierowano 7 pytań prejudycjalnych (5 – NSA, 2 – WSA w Warszawie i Wrocławiu) (zob. <https://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php>).

⁷⁷⁵ M. Szpunar [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom III (art. 223-358)*, red. D. Kornobis-Romanowska, J. Łacny, A. Wróbel, Warszawa 2012, art. 267.

prawa do obrony w wymaganym zakresie i jawi się jako skuteczny środek zaskarżenia w ramach postępowania sadowoadministracyjnego – wobec braku dostrzeżenia rażących okoliczności przeczących tej tezie. Jak również pomimo funkcjonowania struktury sądownictwa administracyjnego i faktu, że podatnika pozbawia się środków odwoławczych służących od orzeczeń wydawanych przez Naczelny Sąd Administracyjny z uwagi na okoliczność uznania ich prawomocności z chwilą ich wydania. W tym zakresie podkreślenia jednak wymaga, że jak wskazał Autor – Naczelny Sąd Administracyjny mógłby poprawić sytuację prawną podatników w zakresie zapewnienia jednolitości orzecznictwa sadowoadministracyjnego, a tym samym zwiększenia poczucia pewności prawa podatkowego, **korzystając z przyznaných mu kompetencji w zakresie możliwości podejmowania uchwał**. Choć i w tym zakresie należy liczyć się z konsekwencją, że „*stronom pośrednio związanym wykładnią przyjętą w uchwałach NSA nie przysługują środki prawne, za pomocą których mogłyby uruchomić procedurę zmierzającą do zmiany wykładni przyjętej w uchwale*”⁷⁷⁶. Jednocześnie jednak w tym zakresie na aprobatę zasługuje propozycja zapewnienia również „*ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwości składania wniosków do Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały abstrakcyjnej, celem pełniejszej realizacji ustawowego obowiązku Ministra Finansów zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe*”⁷⁷⁷. Co być może wpłynie także pozytywnie na termin rozpatrywania spraw przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Zwłaszcza w obszarze spraw poddanych przez ministra do rozważenia w ramach wskazanej uchwały abstrakcyjnej.

Ponadto, niewątpliwie należy podkreślić, że wskazane narzędzie prawne jest przykładem wysoce sformalizowanego środka, na co wskazuje, fakt, że trudności występują na etapie odpowiednio:

- prawidłowego sformułowania przedmiotu zaskarżenia;
- właściwego określenia zakresu żądania;
- precyzyjnego wskazania podstaw kasacyjnych;

⁷⁷⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 września 2024 r., sygn. II FSK 557/24, LEX nr 3769852.

⁷⁷⁷<https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy--ordynacja-podatkowa-oraz-niektorych-innych-ustaw3>

- wskazywania na nowe uzasadnienie podstaw kasacyjnych zamiast błędnego przytaczania nowych zarzutów po wniesieniu skargi;
- wskazania konkretnego naruszenia określonych przepisów prawa poprzez wskazanie na czym polegała ich błędna wykładnia lub niewłaściwe zastosowanie oraz jaka powinna być, według skarżącego, wykładnia prawidłowa lub właściwe zastosowanie;
- wskazania przepisów prawa naruszonych przez sąd wpływu tego naruszenia na wynik sprawy;
- sprecyzowania i wyartykułowania naruszeń przepisów postępowania, które doprowadziły do przyjęcia błędnych w ocenie skarżącego ustaleń.

Istotnie zatem nie pozostawia wątpliwości, że podatnik by móc skutecznie skorzystać z przysługującego mu prawa do obrony jest zmuszony zwrócić się o pomoc prawną w zakresie sporządzenia i podpisania takiego dokumentu do profesjonalnego pełnomocnika. Przy czym fakt, że wskazany środek zapewnia podatnikom realizację ich prawa do obrony, nie przeczy temu by możliwe było wprowadzenie zmian poprawiających jego skuteczność. W przedmiocie chociażby: rozszerzenia dotychczasowego katalogu nieważności postępowania o rażące naruszenie prawa odnoszące się zarówno do materii prawa materialnego, jak i procesowego, a także **uwzględniania przy rozpatrywaniu skargi kasacyjnej z urzędu orzeczeń TK, TSUE i uchwał NSA. Co mogłoby w sposób znaczący wpłynąć na brak konieczności wzruszania prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych w tym zakresie.**

4. Wzruszalność prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych

Dokonując analizy środków zaskarżenia decyzji podatkowych służących podatnikom na etapie postępowania sądowoadministracyjnego należy niewątpliwie zwrócić uwagę na fakt, że ustawodawca przewidział również kategorię instrumentów prawnych służących wzruszeniu prawomocnych orzeczeń wydawanych zarówno przez sąd administracyjny na etapie I jak i II instancji. Odpowiednio w postaci instytucji skargi o wznowienie postępowania oraz skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia. Z uwagi zatem na ich znaczenie jak i charakter, Autor uznał za zasadne zweryfikowanie przyjętych w tym zakresie regulacji i być może zaproponowanie zmian, które pozytywnie wpłynęłyby na ich stosowanie w prezentowanym systemie środków zaskarżenia.

Skarga o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego

Instytucja skargi o wznowienie postępowania została unormowana w dziale VII p.p.s.a. (art. 270-285 p.p.s.a.) i należy ją klasyfikować nie jako środek odwoławczy, lecz nadzwyczajny środek zaskarżenia. Ponadto, jawi się Ona jako instytucja o wyjątkowym charakterze zwłaszcza mając na uwadze okoliczność, że środek ten może zostać zastosowany jedynie wobec ściśle określonych orzeczeń (prawomocnych, kończących postępowanie) i na ściśle określonych podstawach⁷⁷⁸. Z kolei w doktrynie wskazuje się, że wyjątkowość tej instytucji ma zapewnić racjonalną stabilność merytorycznego orzeczenia oraz autorytet sądu, który je wydał⁷⁷⁹. Jednocześnie należy zaznaczyć, że „Skarga ta nie jest zatem środkiem umożliwiającym ponowną ocenę, w pełnym zakresie postępowania. Skarga o wznowienie stanowi odstępstwo od zasady związania prawomocnym wyrokiem sądu administracyjnego (art. 170 p.p.s.a.), dlatego zakres orzekania w sprawie zainicjowanej taką skargą jest ściśle zdeterminowany podstawami wznowienia przywołanymi w skardze”⁷⁸⁰.

⁷⁷⁸ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 270.

⁷⁷⁹ K. Sobieralski, *Wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego*, Kraków 2003, s. 49–50.

⁷⁸⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 29 października 2024 r., sygn. I SA/Gd 1022/23, LEX nr 3780766.

Przy czym to co istotne z punktu widzenia podatników to w ocenie Autora zwłaszcza okoliczność, że skarga o wznowienie postępowania dotyczy postępowań zakończonych prawomocnym orzeczeniem zarówno wojewódzkiego sądu administracyjnego, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 270 p.p.s.a.)⁷⁸¹. Z tym zastrzeżeniem, że owa prawomocność orzeczenia jest o tyle istotna, bowiem „*Wymóg zakończenia postępowania prawomocnym orzeczeniem sądu stanowi podstawową przesłankę warunkującą skuteczność skargi o wznowienie postępowania. Wniesienie skargi przed uprawomocnieniem się orzeczenia stanowiącego podstawę jej wniesienia jest przedwczesne i jako takie winno skutkować jej odrzuceniem*”⁷⁸².

Jednocześnie należy zwrócić uwagę na fakt, że brak jest w dziale VII p.p.s.a. regulacji, które w precyzyjny sposób wskazywałyby na podmioty, które posiadają legitymację do wniesienia przedmiotowej skargi. Zważywszy, że wznowienie postępowania może nastąpić tylko na żądanie uprawnionego podmiotu nie zaś z urzędu. Jednakże posiłkując się w tym zakresie zasadą skargowości poczynić należy założenie, że ową legitymację posiada odpowiednio strona (art. 32 p.p.s.a.), uczestnik na prawach strony (art. 33 §1 p.p.s.a.), uczestnicy dopuszczeni przez sąd do udziału w postępowaniu (art. 33 §2 p.p.s.a.) jak również prokurator, Rzecznik Praw Obywatelskich i Rzecznik Praw Dziecka (art. 8 p.p.s.a.). Należy również mieć na uwadze, że gdy właściwy do rozpoznania skargi będzie Naczelny Sąd Administracyjny ustawodawca również w tym przypadku przewidział przymus adwokacko-radcowski.

Następnie legitymowany podmiot musi mieć na uwadze konieczność spełnienia pozostałych warunków formalnych takiego pisma kwalifikowanego, zwłaszcza, że przedmiotowa skarga nie tylko powinna czynić zadość wymaganiom określonym w art. 46 p.p.s.a.⁷⁸³, ale również zawierać dodatkowe elementy wskazane w art. 279 p.p.s.a. tj.

⁷⁸¹ Jednocześnie art. 275 p.p.s.a. wyznacza właściwość sądu w zakresie rzeczowej skargi wskazując, że – „*Do wznowienia postępowania z przyczyn nieważności właściwy jest sąd, który wydał zaskarżone orzeczenie, a jeżeli zaskarżono orzeczenia sądów obu instancji, właściwy jest Naczelny Sąd Administracyjny. Do wznowienia postępowania na innej podstawie właściwy jest sąd, który ostatnio orzekał w sprawie*”.

⁷⁸² Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 1 lipca 2022 r., sygn. II SAB/Go 54/22, LEX nr 3361679.

⁷⁸³ A. Żmudzińska, *Nieuzupełnienie w terminie braków formalnych skargi o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego*, ZNSA 2006/4–5, s. 38–39.

„oznaczenie zaskarżonego orzeczenia, podstawę wznowienia⁷⁸⁴ i jej uzasadnienie⁷⁸⁵, okoliczności stwierdzające zachowanie terminu do wniesienia skargi oraz żądanie⁷⁸⁶ o uchylenie lub zmianę zaskarżonego orzeczenia”.

Przechodząc natomiast do powodów, dla których uprawniony podmiot miałby skorzystać ze wskazanego nadzwyczajnego środka zaskarżenia zwrócić należy uwagę na przesłanki wznowienia postępowania sądownoadministracyjnego wskazane przez ustawodawcę na gruncie przepisów p.p.s.a. Z tym zastrzeżeniem, że *„Nadzwyczajny charakter instytucji wznowienia postępowania (zaburzający ustalony porządek prawny) nakazuje interpretować przyczyny wznowienia postępowania w sposób ścisły. Istotą tej instytucji jest bowiem ponowne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy zakończonej prawomocnym orzeczeniem, w celu zapewnienia zgodności z prawem wydanego w sprawie rozstrzygnięcia. Co może nastąpić wyłącznie w granicach podstaw wskazanych w skardze o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego i określonych w art. 271-273 p.p.s.a.”⁷⁸⁷.*

Istotnie zatem na szczególną uwagę zasługuje instytucja nieważności uznawana za bezwzględną podstawę wznowienia postępowania, której zaistnienie warunkują poniższe okoliczności tj.:

- 1) „jeżeli w składzie sądu uczestniczyła osoba nieuprawniona albo jeżeli orzekł sędzia wyłączony z mocy ustawy⁷⁸⁸, a strona przed uprawomocnieniem się orzeczenia nie mogła domagać się wyłączenia;*
- 2) jeżeli strona nie miała zdolności sądowej lub procesowej albo nie była należycie reprezentowana⁷⁸⁹ lub jeżeli wskutek naruszenia przepisów prawa była*

⁷⁸⁴ Wskazanie jednej z podstaw wznowienia wymienionych w art. 271–273 p.p.s.a. poprzez jej powołanie i wyraźne określenie.

⁷⁸⁵ Powinno zawierać przytoczenie okoliczności powodujących istnienie wskazanej podstawy wznowienia.

⁷⁸⁶ Treść tego żądania będzie zależała od przyjętej podstawy wznowienia.

⁷⁸⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2020 r., sygn. I GSK 557/17, LEX nr 3053438.

⁷⁸⁸ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 września 2023 r., sygn. I FSK 842/23, LEX nr 3644047, w ramach którego sąd uznał, że – „Jeżeli w zawiadomieniu o rozprawie poinformowano stronę, że w składzie rozpoznającym sprawę będzie uczestniczył określony sędzia, to strona miała możliwość wnieść wniosek o wyłączenie sędziego przed wydaniem wyroku. Nie zachodzi zatem podstawa do stwierdzenia nieważności”.

⁷⁸⁹ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 30 stycznia 2024 r., sygn. II SA/Lu 1051/23, LEX nr 3697077, gdzie sąd stanął na stanowisku zgodnie z którym – „Ewentualne niewłaściwe wykonywanie obowiązków przez pełnomocnika, nawet prowadzące do negatywnych dla strony

pozbawiona możliwości działania⁷⁹⁰; nie można jednak żądać wznowienia, jeżeli przed uprawomocnieniem się orzeczenia niemożność działania ustała lub brak reprezentacji był podniesiony w drodze zarzutu albo strona potwierdziła dokonane czynności procesowe⁷⁹¹.

Mając na uwadze powyższe, jeśli zatem sąd uzna, że spełniona została jedna z ww. przesłanek nieważności, a owa nieważność istniała już na etapie wydania prawomocnego orzeczenia, skutkować to będzie uchyleniem prawomocnego orzeczenia bez względu na to, czy stanowiące je naruszenie prawa ma wpływ na rozstrzygnięcie sprawy⁷⁹².

Natomiast kolejną grupą przesłanek umożliwiających legitymowanym podmiotom wnoszenie skarg o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego stanowią poniższe okoliczności tj.:

— *„[...] gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą, na podstawie którego zostało wydane orzeczenie (art. 272 §1 p.p.s.a.) – z zastrzeżeniem, że wówczas skargę wnosi się w terminie trzech miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, a jeżeli w chwili wydania orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego orzeczenie sądowe nie było jeszcze prawomocne na skutek wniesienia środka odwoławczego, który został następnie odrzucony, termin biegnie od dnia doręczenia postanowienia o odrzuceniu” (art. 272 §2 p.p.s.a.)⁷⁹³;*

konsekwencji, nie mieści się w zakresie przesłanki braku należytej reprezentacji, o której mowa w art. 271 pkt 2 p.p.s.a.”.

⁷⁹⁰ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2024 r., sygn. II GSK 768/23, LEX nr 3717962, gdzie sąd wskazał odpowiednio, że – „*O pozbawieniu strony możliwości działania można mówić wtedy, gdy nie dano jej w ogóle możliwości działania albo gdy z przyczyny niezależnej od strony zainteresowanej nie mogła ona wziąć udziału w postępowaniu lub w istotnej jego części. Brak możliwości działania jest wyrazem naruszenia procedury, polegającym na tym, że dany podmiot miał ustawowe prawo czynnego udziału w postępowaniu, lecz został tego prawa w praktyce pozbawiony*”.

⁷⁹¹ Art. 271 p.p.s.a.

⁷⁹² A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 271.

⁷⁹³ Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 12/22, LEX nr 3511056, zgodnie z którym, sąd uznał, że – „*Wyrok sądu karnego nie może być potraktowany jako nowa okoliczność faktyczna w rozumieniu art. 273 §2 p.p.s.a. głównie dlatego, że w przepisie tym chodzi o okoliczności faktyczne lub środki dowodowe, istniejące już przed uprawomocnieniem się wyroku zaskarżonego skargą o wznowienie*”.

- „[...] gdy zostało wydane orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które ma wpływ na treść wydanego orzeczenia – ze wskazaniem, że przepis §2 art. 272 p.p.s.a. stosuje się odpowiednio, z tym, że termin do wniesienia skargi o wznowienie postępowania biegnie od dnia publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej” (art. 272 §2a p.p.s.a.)⁷⁹⁴;
- „[...] gdy potrzeba taka wynika z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na podstawie umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską – gdzie również przepis §2 art. 272 p.p.s.a. stosuje się odpowiednio, z tym, że termin do wniesienia skargi o wznowienie postępowania biegnie od dnia doręczenia stronie lub jej pełnomocnikowi rozstrzygnięcia organu międzynarodowego” (art. 272 §3 p.p.s.a.)⁷⁹⁵.

Wobec powyższego, ponownie w ocenie Autora podkreślenia wymaga, że **gdyby dokonać nowelizacji obowiązujących przepisów, tak by przy rozpatrywaniu skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny z urzędu był zobowiązany uwzględniać zapadłe orzeczenia TK, TSUE, w tym także uchwały samego NSA – mogłoby to w sposób znaczący wpłynąć na zawężenie zakresu konieczności wzruszania prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych** na podstawie przytoczonych przesłanek mieszczących się w dyspozycji art. 272 p.p.s.a.

Ustawodawca wskazał również tzw. kategorię przesłanek restytucyjnych, a zatem okoliczności wskazanych w art. 273 p.p.s.a. stanowiących podstawę do wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego, które traktować należy jako przyczyny skutkujące uchynieniem prawomocnego orzeczenia, wobec uznania, że jest ono niesłuszne,

⁷⁹⁴ Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 maja 2024 r., sygn. I FSK 39/21, LEX nr 3757895, gdzie sąd wskazał, że – „W ramach podstawy wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego można powoływać się na zapadły wyrok TSUE, jednak tylko taki, który opublikowany został po wydaniu prawomocnego orzeczenia sądu krajowego”.

⁷⁹⁵ Zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 czerwca 2021 r., sygn. VI SA/Wa 1338/19, LEX nr 3312328, w ramach, którego sąd uznał, że – „Podstawą wznowienia w rozumieniu tego przepisu może być orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, wydane w trybie pytania prejudycjalnego, nawet jeżeli to orzeczenie nie zostało doręczone stronie wnoszącej skargę o wznowienie postępowania”.

tzn. niezgodne ze stanem faktycznym. Wśród zatem przedmiotowych przyczyn wyróżnia się, sytuację, gdy:

- „[...] orzeczenie zostało oparte na dokumencie podrobionym lub przerobionym albo na skazującym wyroku karnym, następnie uchylonym” (art. 273 §1 pkt 1) p.p.s.a.)⁷⁹⁶⁷⁹⁷;
- „[...] orzeczenie zostało uzyskane za pomocą przestępstwa” (art. 273 §1 pkt 2) p.p.s.a.)⁷⁹⁸⁷⁹⁹;
- „[...] w razie późniejszego wykrycia takich okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy, a z których strona nie mogła skorzystać w poprzednim postępowaniu” (art. 273 §2 p.p.s.a.)⁸⁰⁰;
- „[...] w razie późniejszego wykrycia prawomocnego orzeczenia dotyczącego tej samej sprawy⁸⁰¹, ze wskazaniem, że w tym przypadku

⁷⁹⁶ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 29 października 2024 r., sygn. I SA/Gd 1021/23, LEX nr 3780765, zgodnie z którym – „Błędne ustalenie stanu faktycznego sprawy nie mieści się w zakresie pojęcia dokumentu "podrobionego" lub "przerobionego". Za dokument przerobiony uznaje się taki, któremu nadano inną treść niż pierwotna, to jest wpisano na jej miejsce inną treść lub poprawiono treść istniejącą. Inaczej rzecz ujmując, treść zawarta w tym dokumencie jest zmieniona, zniekształcona. Nie chodzi więc o błędne ustalenie przez Sąd stanu faktycznego, co miało miejsce w sprawie”.

⁷⁹⁷ Przy czym należy mieć na uwadze, że chcąc dowieść, że w sprawie zachodzą przesłanki wznowienia postępowania wskazane w art. 273 §1 pkt 1) p.p.s.a. należy mieć na uwadze, że dotyczy to jednak sytuacji, gdy prawomocne orzeczenie sądu administracyjnego zostało oparte na sfalszowanym dokumencie, z którego dowód przeprowadzono w postępowaniu sądowym (por. K. Sobieralski, *Wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego*, Kraków 2003, s. 225-227).

⁷⁹⁸ Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 maja 2010 r., sygn. I FSK 1563/08, LEX nr 595824, gdzie sąd uznał, że – „Możliwość skutecznego wznowienia postępowania w oparciu o przesłankę z art. 273 §1 pkt 2 ppsa, co do zasady, została przez ustawodawcę uzależniona od konieczności ustalenia czynu przestępnego prawomocnym wyrokiem skazującym (art. 274 ppsa). Taki wyrok może natomiast zapaść po przeprowadzeniu postępowania w sprawie karnej. Tylko wyjątkowo wznowienie postępowania z powodu przestępstwa może nastąpić bez konieczności ustalenia czynu przestępnego prawomocnym wyrokiem skazującym, a może to mieć miejsce wówczas, gdy postępowanie karne nie może być wszczęte lub zostało umorzone z innych przyczyn niż brak dowodów (art. 274 in fine ppsa)”.

⁷⁹⁹ Zwrócić przy tym należy uwagę, że ustawodawca zdecydował się jednak na zabieg legislacyjny polegający na ograniczeniu dopuszczalności wznowienia postępowania w przypadku zaistnienia przedmiotowej przesłanki, czego wyrazem jest regulacja zawarta w art. 274 p.p.s.a. zgodnie z którym – „Z powodu przestępstwa można żądać wznowienia jedynie wówczas, gdy czyn został ustalony prawomocnym wyrokiem skazującym, chyba że postępowanie karne nie może być wszczęte lub że zostało umorzone z innych przyczyn niż brak dowodów”.

⁸⁰⁰ Zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 21 listopada 2024 r., sygn. I SA/Łd 634/24, LEX nr 3790458 zgodnie z którym: „W art. 273 §2 p.p.s.a. chodzi o takie okoliczności faktyczne i dowody, które istniały w czasie trwania postępowania, którego wznowienia strona się domaga, ale nie były znane stronom i z tego tylko względu nie mogły one z nich skorzystać”.

⁸⁰¹ Zob. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 lutego 2019 r., sygn. I SA/Gd 996/18, LEX nr 2624808, w ramach, którego sąd wskazał, że – „Zgodnie z art. 273 § 3 zd. 1 p.p.s.a. można

przedmiotem rozpoznania przez sąd jest nie tylko zaskarżone orzeczenie, lecz są również z urzędu inne prawomocne orzeczenia dotyczące tej samej sprawy” (art. 273 §3 p.p.s.a.).

Mając zatem na uwadze ww. przesłanki, a przede wszystkim ich charakter a także wyjątkowość okoliczności, które im towarzyszą – z perspektywy ochrony skarżących (podatników), chcących by ich sprawy zostały należycie rozpatrzone. Uznać należy, że **ustawodawca zabezpieczył w sposób prawidłowy interesy legitymowanych podmiotów**, którzy mogą w ten sposób skutecznie domagać się uchylecia prawomocnego orzeczenia.

Następnie przechodząc do regulacji odnoszącej się do terminu wniesienia skargi wskazanej w art. 277 p.p.s.a.⁸⁰² – doprecyzowania wymaga, że ów termin uznawany jest za termin procesowy. Co dla skarżących oznacza niewątpliwą korzyść procesową w postaci możliwości jego przywrócenia w oparciu o art. 86-88 p.p.s.a. Ponadto, w sytuacji, gdyby skarżący ujawnił, że w sprawie mamy do czynienia z kilkoma podstawami wznowienia postępowania sądownoadministracyjnego, wówczas termin do wniesienia skargi biegnie osobno dla każdej z nich. Zwrócić należy także uwagę na okoliczność, że „*Skoro art. 277 p.p.s.a. wiąże początek biegu terminu do wniesienia skargi z dniem, w którym strona dowiedziała się o podstawie wznowienia, to istotne znaczenie należy przypisać powięciu przez stronę faktycznej wiedzy o okoliczności decydującej o zaistnieniu tej podstawy. Wiedza ta powinna umożliwić stronie zakwalifikowania danej okoliczności jako spełniającej przesłanki podstawy wznowienia*”⁸⁰³.

żądać wznowienia postępowania w razie późniejszego wykrycia prawomocnego orzeczenia dotyczącego tej samej sprawy. Z powołanego przepisu wynika zatem jednoznacznie, że późniejsze wykryte orzeczenie musi dotyczyć tej samej sprawy. Nie chodzi w tym przypadku o takie same czy podobne sprawy, lecz o orzeczenia tożsame zarówno pod względem podmiotowym, jak i przedmiotowym. W aspekcie podmiotowym chodzi o identyczność strony w postępowaniu, natomiast w aspekcie przedmiotowym - o stan faktyczny, podstawę prawną, treść żądania strony (uprawnienia) lub treść obowiązku”.

⁸⁰² Zgodnie z art. 277 p.p.s.a. – „*Skargę o wznowienie postępowania wnosi się w terminie trzymiesięcznym. Termin ten liczy się od dnia, w którym strona dowiedziała się o podstawie wznowienia, a gdy podstawą jest pozbawienie możliwości działania lub brak należytej reprezentacji - od dnia, w którym o orzeczeniu dowiedziała się strona, jej organ lub jej przedstawiciel ustawowy*”.

⁸⁰³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2020 r., sygn. I OSK 3328/18, LEX nr 2825387.

Kluczową regulacją z punktu widzenia problematyki terminów wniesienia przedmiotowej skargi jest jednak w ocenie Autora tzw. negatywna przesłanka wznowienia przewidziana w art. 278 p.p.s.a. Zgodnie z którym „*po upływie lat pięciu od uprawomocnienia się orzeczenia nie można żądać wznowienia, z wyjątkiem przypadku, gdy strona była pozbawiona możliwości działania lub nie była należycie reprezentowana*”. Podkreślenia, bowiem wymaga, że rzeczony termin jest tzw. terminem materialnym i nie podlega przywróceniu⁸⁰⁴. Ponadto cechuje się prekluzyjnością, gdyż jego zasadniczą funkcją „*jest ustanowienie bezwzględnej granicy czasowej, po upływie której skarga o wznowienie nie może być skutecznie wniesiona*”⁸⁰⁵. Wskazać przy tym należy, że choć przedmiotowa regulacja nie odnosi się do sytuacji, gdy podstawą wznowienia postępowania jest okoliczność pozbawienia strony możliwości działania lub brak należytej reprezentacji. To jednocześnie termin ten niestety „*biegnie niezależnie od terminów wniesienia skargi o wznowienie postępowania przewidzianych w art. 272 §2 i art. 277 p.p.s.a. Skarga o wznowienie postępowania wniesiona z zachowaniem terminów określonych w art. 272 §2 i 3 lub art. 277 p.p.s.a., ale po upływie terminu przewidzianego w art. 278 p.p.s.a., będzie podlegała odrzuceniu na posiedzeniu niejawnym, bez konieczności badania merytorycznej zasadności wskazanych w niej podstaw*”⁸⁰⁶.

Nie ulega zatem wątpliwości, że wskazana kwestia konieczności zachowania terminu do wniesienia skargi jak również oparcia skargi na ustawowe przesłanki wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego – są istotnymi elementami z punktu widzenia skutków jakie wiążą się z ich ewentualnym brakiem. Należy, bowiem mieć na uwadze, że ustawodawca uregulował w tym zakresie konieczność przeprowadzenia badania dopuszczalności przedmiotowej skargi nie zaś jej zasadności, które składa się z dwóch etapów. Istotnie zatem w ramach pierwszego z nich w oparciu o art. 280 §1 p.p.s.a. – sąd bada na posiedzeniu niejawnym, czy skarga jest wniesiona w terminie i czy opiera się na ustawowej podstawie wznowienia postępowania. Po czym odrzuca skargę

⁸⁰⁴ Por. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lipca 2014 r., sygn. II FSK 1864/14, LEX nr 1492885, gdzie sąd wskazał, że – „*Termin przewidziany w wyżej wymienionym przepisie jest terminem materialnym i nie podlega przywróceniu*”.

⁸⁰⁵ Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. II FSK 3786/13, LEX nr 1426675.

⁸⁰⁶ Woś T. (red.), Knysiak-Molczyk H., Romańska M., *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Warszawa 2017, str. 341; A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 278.

zawierającą ww. braki, a w przypadku braku ich zidentyfikowania wyznaczy rozprawę. Co oznacza, że sąd w żadnym razie nie bada trafności powołanych przez skarżącego podstaw wznowienia postępowania, a tylko fakt ich przytoczenia. Trzeba przy tym zwrócić uwagę na regulację wskazaną w §2 art. 280 p.p.s.a. Zgodnie z którym ustawodawca przewidział w przypadku, gdy sąd uzna, że w skardze są niewystarczająco uprawdopodobnione okoliczności stwierdzające zachowanie terminu lub dopuszczalność wznowienia, ma on możliwość żądania od podmiotu wnoszącego skargę ich uprawdopodobnienia. Z zastrzeżeniem, że nie odnosi się to do sytuacji, gdy w rzeczony skardze nie wskazano takich okoliczności w ogóle⁸⁰⁷. Natomiast w ramach drugiego etapu już na rozprawie – sąd mając na względzie treść art. 281 p.p.s.a.⁸⁰⁸, jeszcze raz bada przede wszystkim dopuszczalność wznowienia postępowania⁸⁰⁹ i merytoryczne występowanie ustawowej podstawy wznowienia⁸¹⁰.

Ponadto, analizując okoliczności jakie mogą towarzyszyć sprawie sądownoadministracyjnej. Zwłaszcza wobec ewentualnego wznowienia postępowania sądownoadministracyjnego, należy wskazać, że ustawodawca chcąc zapewnić skarżącym należyte rozpoznanie ich spraw, przewidział w art. 283 p.p.s.a. regulację umożliwiającą wyłączenie sędziego w sytuacji, gdy *„Sędzia, którego udziału lub zachowania się w poprzednim postępowaniu dotyczy skarga, wyłączony jest od orzekania w postępowaniu ze skargi o wznowienie postępowania”*. Przy czym podkreślenia wymaga, że w judykaturze wskazuje się, że ww. przepis *„należy zastosować do sędziego, który był wyłączony od orzekania z mocy ustawy (art. 18 p.p.s.a.), jak też wobec którego zachowania w poprzednim postępowaniu poprzez pozbawienie strony możliwości działania wskutek naruszenia prawa, pozwalałoby na wznowienie postępowania”*; jak również, że *„Wyłączenie sędziego od*

⁸⁰⁷ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 280.

⁸⁰⁸ Zgodnie z art. 281 p.p.s.a. odnoszącym się do kwestii rozstrzygnięcia o dopuszczalności wznowienia – *„Na rozprawie sąd rozstrzyga przede wszystkim o dopuszczalności wznowienia i jeżeli brak jest ustawowej podstawy wznowienia lub termin do wniesienia skargi nie został zachowany, odrzuca skargę o wznowienie. Sąd może jednak po rozważeniu stanu sprawy połączyć badanie dopuszczalności wznowienia z rozpoznaniem sprawy”*.

⁸⁰⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2023 r., sygn. I FSK 401/21, LEX nr 3558513.

⁸¹⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 grudnia 2019 r., sygn. II SA/Wr 529/19, LEX nr 2976606.

*orzekania w postępowaniu ze skargi o wznowienie postępowania dotyczy tylko poprzedniego postępowania, które kwestionowane jest skargą o wznowienie*⁸¹¹.

Kolejną z instytucji przewidzianych w ramach skargi o wznowienie postępowania, gdzie zdaniem Autora dostrzec należy chęć ochrony skarżących by umożliwić im tym samym właściwą i rzetelną obronę swych praw jest – dopuszczalność wstrzymania wykonania zaskarżonego orzeczenia przewidziana w art. 284 p.p.s.a. Przy czym, choć jak sprecyzowano w Nim, że samo wniesienie przedmiotowej skargi nie wstrzymuje Jego wykonania. To jednak kluczowym elementem jest tutaj przewidziany przez ustawodawcę wyjątek na mocy, którego o ile legitymowany podmiot uprawdopodobni, że grozi mu niepowetowana szkoda – sąd wówczas ma możliwość wstrzymania takiego orzeczenia wydając w tym zakresie stosowne postanowienie (w tym również na posiedzeniu niejawnym), na które przysługuje zażalenie, chyba że zostało ono wydane przez Naczelny Sąd Administracyjny. Jednakże i w tym zakresie wymaga doprecyzowania, że wskazując na szkodę w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że – *„chodzi tu o taką szkodę, która nie będzie mogła być wynagrodzona przez późniejszy zwrot spełnionego lub wyegzekwowanego świadczenia, ani też nie będzie możliwe przywrócenie rzeczy do stanu pierwotnego”*. Ponadto *„do wykazania grożącej szkody, nie jest wystarczający sam wniosek strony ani powtórzenie treści przepisu, [...] wniosek taki musi zawierać uzasadnienie, które powinno odnosić się do konkretnych okoliczności pozwalających przyjąć, że wstrzymanie wykonania orzeczenia jest w danej sprawie obiektywnie zasadne. Argumentacja winna być dodatkowo wsparta dokumentami źródłowymi, zwłaszcza dotyczącymi sytuacji finansowej oraz majątkowej składającego wniosek*⁸¹².

Przechodząc natomiast do problematyki rozstrzygnięć z jakimi wiąże się wniesienie przez uprawniony podmiot skargi o wznowienie postępowania wskazać należy, że w następstwie przedmiotowego wznowienia, sąd może w oparciu o art. 282 §2 p.p.s.a. w ramach ponownego rozpoznania sprawy:

- 1) oddalić skargę o wznowienie⁸¹³ albo

⁸¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2007 r., sygn. II OSK 321/06, LEX nr 337817.

⁸¹² Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2014 r., sygn. II FSK 2871/13, LEX nr 1467639.

⁸¹³ Podkreślenia przy tym wymaga, że – *„Oddalenie skargi o wznowienie postępowania nastąpić powinno wówczas, gdy zgłoszona podstawa wznowienia postępowania jest bezzasadna lub stwierdzona podstawa*

- 2) uwzględnić skargę o wznowienie stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu przed sądem, który wznowił postępowanie lub
- 3) uchylić zaskarżone orzeczenie i skargę odrzucić lub umorzyć postępowanie.

Natomiast gdy sprawa dotyczy problematyki kwestii późniejszego wykrycia prawomocnego orzeczenia dotyczącego tej samej sprawy (art. 273 §3 p.p.s.a.), wówczas sąd:

- 1) *„uchyla jedno z orzeczeń dotyczących tej samej sprawy, utrzymując w mocy inne prawomocne orzeczenie albo*
- 2) *uchyla wszystkie prawomocne orzeczenia dotyczące tej samej sprawy i orzeka co do istoty sprawy albo*
- 3) *przekazuje sprawę właściwemu wojewódzkiemu sądowi administracyjnemu do rozpoznania i rozstrzygnięcia o tej sprawie”* (art. 282 §3 p.p.s.a.).

Końcowo, należy również odnieść się do wprowadzonego w art. 285 p.p.s.a. tzw. zakazu dalszego wznowienia postępowania sądownoadministracyjnego rozumianego jako niewątpliwy zakaz w ramach, którego niedopuszczalne jest dalsze korzystania z procedury wznowienia postępowania zakończonego prawomocnym orzeczeniem wydanym na skutek skargi o wznowienie postępowania, który ma stanowić wyraz zasady stabilności orzecznictwa w wymiarze prawomocności orzeczeń⁸¹⁴. Przy czym zastrzec należy, że regulacja ta swym zakresem nie odnosi się do okoliczności, w których nie doszło do wznowienia postępowania na skutek odrzucenia przez sąd skargi o wznowienie (por. art. 280-281 p.p.s.a.), jak również tych sytuacji, w których doszło do cofnięcia skargi w czasie trwania postępowania o wznowienie⁸¹⁵. Jednakże powyższe nie zmienia zdaniem Autora, że ww. regulacja powoduje, że co do zasady ustanowiono w tenże sposób zakaz obejmujący swym zakresem nie tylko te orzeczenia, które mają charakter prawomocny i które odnosiły

wznowienia nie miała wpływu na treść uprzednio wydanego orzeczenia. Natomiast w każdym innym przypadku skarga o wznowienie postępowania powinna być uwzględniona” – Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 marca 2022 r., sygn. III FSK 3938/21, LEX nr 3339560.

⁸¹⁴ Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 września 2018 r., sygn. II SA/Wa 1017/18, LEX nr 2738087.

⁸¹⁵ A. Kabat [w:] B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 285.

się do meritum sprawy, ale również te, które zakończyły prowadzone postępowanie wznowieniowe z przyczyn formalnych⁸¹⁶.

W tym stanie rzeczy na aprobatę – biorąc pod uwagę zapewnienie podatnikom należytej ochrony prawnej – zasługuje niewątpliwie wprowadzenie w art. 285 p.p.s.a. §2 określającego wyjątki od niedopuszczalności wniesienia kolejnej skargi o wznowienie postępowania, w sytuacji, gdy pierwotna skarga o wznowienie postępowania została oparta na niżej wskazanych podstawach wznowienia tj.:

- 1) „gdy Trybunał Konstytucyjny orzekł o niezgodności aktu normatywnego z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą, na podstawie którego zostało wydane orzeczenie” (art. 272 §1 p.p.s.a.);
- 2) „gdy zostało wydane orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, które ma wpływ na treść wydanego orzeczenia” (art. 272 §2a p.p.s.a.);
- 3) „gdy potrzeba taka wynika z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na podstawie umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską” (art. 272 §3 p.p.s.a.).

⁸¹⁶ Por. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 15 stycznia 2024 r., sygn. II SAB/Wr 459/23, LEX nr 3655140, gdzie sąd wskazał, że – „Orzeczenie wydane na skutek skargi o wznowienie postępowania to każde orzeczenie, zarówno o charakterze merytorycznym, jak i wyłącznie procesowym. Zatem zakaz dalszego wznowienia dotyczy nie tylko prawomocnych orzeczeń wydanych co do istoty sprawy, ale również orzeczeń, które kończą postępowanie z innych przyczyn, bowiem przepis ten nie ustanawia żadnych ograniczeń w tym względzie. Nie można ponownie wystąpić ze skargą o wznowienie postępowania także w przypadku, gdy poprzednia skarga została odrzucona lub wywołane nią postępowanie zostało umorzone”.

Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia

Instytucja skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia w postępowaniu sądowoadministracyjnym została uregulowana w rozdziale VIIa p.p.s.a. (art. 285a – art. 285l p.p.s.a.) i jest zaliczana do nadzwyczajnych środków prawnych o charakterze procesowym⁸¹⁷ przysługujących stronom postępowania przed sądem administracyjnym, w sytuacji, gdy prawomocny wyrok wydano z naruszeniem prawa materialnego lub przepisów postępowania, które spowodowały niezgodność orzeczenia z prawem. Co z kolei spowodowało wyrządzenie stronie szkody⁸¹⁸. Wskazać zatem należy, że istotą tejże skargi jest wykazanie, że kwestionowane orzeczenie zostało wydane niezgodnie z prawem i z tej bezprawności wynikła szkoda, by następnie móc dochodzić odszkodowania za wydanie orzeczenia kolidującego z prawem⁸¹⁹. Podkreślenia przy tym wymaga, że samo wniesienie skargi z wyjątkiem, gdy „*sprawa ze względu na osobę lub przedmiot nie podlegała orzecznictwu sądów w chwili orzekania*” (por. art. 285k §3 p.p.s.a.) – nie wywołuje skutku suspensywnego. Zwłaszcza, że jak wyżej wskazano celem strony nie jest w żadnym razie wzruszenie kwestionowanego orzeczenia, a uzyskanie prejudykatu w przyszłym procesie o odszkodowanie⁸²⁰.

Należy jednocześnie mieć na uwadze, że przedmiotowa skarga nie może w żaden sposób zastępować, uzupełniać czy wyprzedzać skargi kasacyjnej⁸²¹ kierowanej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, gdyż oba wskazane środki zaskarżenia klasyfikuje się jako przykłady narzędzi prawnych „*tworzących spójny a zarazem zharmonizowany mechanizm zaskarzania orzeczeń*”⁸²². Jednocześnie podkreślenia wymaga, że choć

⁸¹⁷ Por. L. Bagińska, *Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia*, Warszawa 2009, s. 10–12; tak również Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 9 marca 2006 r., sygn. II BP 6/05, OSNP 2007/3–4, poz. 42.

⁸¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lipca 2023 r., sygn. I GNP 3/23, LEX nr 3608425.

⁸¹⁹ B. Dauter, R. Hauser, *Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego, Materiały szkoleniowe NSA*, Warszawa 2010, nr 9.

⁸²⁰ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 września 2020 r., sygn. I ONP 3/20, LEX nr 3100527.

⁸²¹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2023 r., sygn. I FNP 8/23, LEX nr 3623108.

⁸²² A. Mudrecki, *Rozdział VIII Prawo podatnika do odwołania [w:] Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 262.

orzeczenie sądu administracyjnego ze swej istoty nie prowadzi bezpośrednio do powstania szkody to jednak może ona wynikać odpowiednio z działania bądź zaniechania, którego dopuścił się organ administracji publicznej wydając np. decyzję administracyjną, uznaną następnie przez sąd administracyjny za zgodną z prawem. Ewentualnie, której legalność została zakwestionowana, a powstała szkoda była wynikiem wykonania takiego orzeczenia⁸²³.

Przechodząc następnie do analizy zagadnienia dopuszczalności skorzystania z przedmiotowego środka prawnego, wskazać należy, że zgodnie z wolą ustawodawcy służyć ma ona sytuacjom, gdy:

- zostało wydane prawomocne orzeczenie wojewódzkiego sądu administracyjnego, jednakże na skutek jego wydania została stronie wyrządzona szkoda, natomiast zmiana lub uchylenie orzeczenia w drodze innych przysługujących stronie środków prawnych nie było⁸²⁴ i nie jest możliwe⁸²⁵ (art. 285a §1 p.p.s.a.)⁸²⁶;
- zostało wydane prawomocne orzeczenie wojewódzkiego sądu administracyjnego z tym zastrzeżeniem, że dotyczy to wyjątkowych sytuacji, gdy „*strony nie skorzystały z przysługujących im środków prawnych*⁸²⁷, *gdy niezgodność z prawem wynika z naruszenia podstawowych zasad porządku prawnego lub konstytucyjnych wolności albo praw człowieka i obywatela, chyba że jest możliwa zmiana lub*

⁸²³ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 285(a).

⁸²⁴ Dotyczy to zatem sytuacji, gdy zmiana lub uchylenie orzeczenia w drodze innych przysługujących stronie środków prawnych nie były możliwe przykładowo w drodze zwykłych środków odwoławczych przed uprawomocnieniem się orzeczenia (np. wskutek oddalenia skargi kasacyjnej) i nadzwyczajnych środków prawnych po uprawomocnieniu się orzeczenia (np. wobec braku podstaw do wniesienia skargi o wznowienie postępowania), Por. D. Pawlicka-Błażejewska, M. Sarnowiec-Cisłak, *Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia w postępowaniu sądownoadministracyjnym – wybrane aspekty*, Prz. Leg. 2012/3, s. 40–41.

⁸²⁵ Nie są możliwe aktualnie, w chwili wnoszenia skargi.

⁸²⁶ Por. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 marca 2019 r., sygn. I FNP 7/18, LEX nr 2643005, zgodnie z którym jak wskazał sąd – „*Istotą skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia jest wykazanie, że zaskarżone rozstrzygnięcie zostało wydane niezgodnie z prawem, w następstwie czego wynikła szkoda. Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia nie jest odrębnym środkiem zaskarżania orzeczenia. Jest to instytucja nadzwyczajna, mająca umożliwić realizację prawa, nadanego przez art. 77 Konstytucji RP, który stanowi, że każdy ma prawo do wynagrodzenia szkody wyrządzonej przez niezgodne z prawem działanie organu władzy publicznej*”.

⁸²⁷ Wskazane sformułowanie odnoszące się do środków prawnych dotyczy nie tylko środków zaskarżenia (zwykłych lub nadzwyczajnych), ale również innych przewidzianych prawem środków prawnych, jak np. wniosku o przywrócenie terminu do dokonania czynności procesowej.

*uchylenie orzeczenia w drodze innych przysługujących stronie środków prawnych*⁸²⁸” (art. 285a §2 p.p.s.a.)⁸²⁹;

- zostało wydane orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego skarga, gdzie zidentyfikowano niezgodność z prawem, która wynika z rażącego naruszenia norm prawa Unii Europejskiej⁸³⁰, wówczas również orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego traktuje się jak orzeczenia wydane w postępowaniu wywołanym wniesieniem skargi (art. 285a §3 p.p.s.a.)⁸³¹⁸³².

Biorąc pod uwagę powyższe, w ocenie Autora wprowadzenie rzeczowej regulacji należy ocenić jak najbardziej słusznie. Zwłaszcza, że nie sposób wykluczyć zaistnienia ww. sytuacji w obrocie prawnym. Zatem widoczna jest konieczność by podatnicy działający jako uprawnione podmioty mogli wnieść przedmiotową skargę, gdy zidentyfikowana została niezgodność z prawem orzeczenia, która wynika odpowiednio czy to z naruszenia podstawowych zasad porządku prawnego lub konstytucyjnych wolności albo praw

⁸²⁸ Dotyczy to sytuacji w których przykładowo istnieją przesłanki i termin do wniesienia skargi o wznowienie postępowania.

⁸²⁹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2023 r., sygn. II FNP 2/22, LEX nr 3633991, zgodnie z którym sąd uznał, że – „*Jeżeli Naczelnny Sąd Administracyjny dopuściłby się naruszenia przepisów ustawy o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, to wówczas naruszyłby przepisy krajowe, a nie przepisy unijne. Naruszenie konstytucyjnych praw człowieka i obywatela może, jednakże stanowić podstawę skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia wyłącznie w przypadku wyroków wojewódzkich sądów administracyjnych. Nie stanowi natomiast przesłanki wniesienia takiej skargi w przypadku wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 285a § 2 p.p.s.a.)*”.

⁸³⁰ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2023 r., sygn. I GNP 6/23, LEX nr 3599037, w ramach, którego sąd wyjaśnił, że – „*Rażącego naruszenia norm Unii Europejskiej w rozumieniu art. 285a § 3 p.p.s.a. upatrywać można zasadniczo w błędnej wykładni tych norm bądź ich wadliwym zastosowaniu albo niezastosowaniu (pominięciu)*”.

⁸³¹ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lipca 2023 r., sygn. I GNP 3/23, LEX nr 3608425, gdzie sąd wskazał odpowiednio, że – „*Skarga wniesiona od wyroku NSA nie uruchamia zatem postępowania przed sądem administracyjnym w kolejnej instancji, lecz ma na celu wyeliminowanie z obrotu tych orzeczeń, których wadliwość oznaczałaby w istocie naruszenie zobowiązania lojalnej współpracy, o którym mowa w art. 4 ust. 3 Traktatu o Unii Europejskiej*”.

⁸³² Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 października 2024 r., sygn. I FNP 17/23, LEX nr 3786587, gdzie sąd wskazał, że – „*Jednym z istotnych warunków pozwalających na wniesienie analizowanej skargi jest przyjęcie, że przez wydanie prawomocnego orzeczenia została wyrządzona szkoda. Należy to rozumieć w ten sposób, że między wydaniem prawomocnego orzeczenia a szkodą zachodzi związek przyczynowy, przy czym chodzi tu o zwykły, adekwatny związek przyczynowy, o którym mowa w art. 361 §1 k.c. Dopiero zaistnienie tego związku warunkuje dokonanie merytorycznej oceny, czy kwestionowane orzeczenie wydano z naruszeniem prawa. Związku takiego należy doszukiwać się w odniesieniu do szkody, która powstała po wydaniu prawomocnego orzeczenia*”.

człowieka i obywatela, chyba, że jest możliwa zmiana lub uchylene orzeczenia w drodze innych przysługujących stronie środków prawnych⁸³³.

Podkreślenia wymaga również, że rzeczona skarga przysługuje jedynie podmiotom posiadającym stosowną legitymację tzw. formalną a także legitymację, której źródłem są odpowiednie przepisy procesowe, a nie określone prawo podmiotowe⁸³⁴. Istotnie zatem wskazać należy, że skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem orzeczenia przysługuje:

- stronie⁸³⁵, rozumianej jako skarżący oraz organ, którego działanie lub bezczynność jest przedmiotem skargi zgodnie z art. 32 p.p.s.a.⁸³⁶⁸³⁷;
- uczestnikom postępowania wskazanym w art. 33 §1 p.p.s.a., a także
- Prokuratorowi Generalnemu lub Rzecznikowi Praw Obywatelskich w oparciu o art. 285b p.p.s.a.⁸³⁸.

Jednocześnie wskazać należy, że w zakresie tego rodzaju skargi obowiązuje tzw. przymus adwokacko-radcowski odnoszący się do konieczności sporządzenia skargi przez uprawniony podmiot (adwokat, radca prawny; por. art. 285f § 3 w zw. z art. 175 §1 p.p.s.a.)⁸³⁹. Choć skargę mogą także sporządzić osoby, o których mowa w art. 175 §2 i 3

⁸³³ A. Mudrecki, *Rozdział VIII Prawo podatnika do odwołania* [w:] *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 263.

⁸³⁴ Ł. Błaszczak Ł., M. Szynal, *Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia*, Pr. Spółek 2005/4, s. 52.

⁸³⁵ Por. Uchwała Sądu Najwyższego w składzie 7 sędziów z dnia 26 października 2005 r., sygn. III BZP 1/05, OSNC 2006/5, poz. 78, gdzie wskazano, że – „spadkobierca strony, która zmarła po uprawomocnieniu się wyroku wydanego w jej sprawie również posiada legitymację do wniesienia skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia”.

⁸³⁶ Na wskazanie strony jako podmiotu legitymowanego wskazuje chociażby art. 285c p.p.s.a., gdzie ustawodawca wskazał, że – „Od tego samego orzeczenia strona może wnieść tylko jedną skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia”.

⁸³⁷ Zasadnie należy również wskazać, że stroną w postępowaniu ze skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia nie jest Skarb Państwa (por. J. Gudowski, *Węzłowe problemy skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia*, PS 2006/1, s. 3; jak również por. Uchwała Sądu Najwyższego w składzie 7 sędziów z dnia 23 listopada 2005 r., sygn. III BZP 2/05, OSNP 2006/7–8, poz. 106).

⁸³⁸ Jak wskazuje, bowiem art. 285b p.p.s.a. – „W przypadkach, o których mowa w art. 285a § 1, 2 i 3 skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia może wnieść także Prokurator Generalny lub Rzecznik Praw Obywatelskich”.

⁸³⁹ Zob. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 2025 r., sygn. III ONP 3/25, LEX nr 3838422, gdzie sąd wskazał odpowiednio, że – „[...] skarga ta musi być sporządzona przez profesjonalnego pełnomocnika. Jeśli skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia nie spełnia wymogu sporządzenia przez adwokata bądź radcę prawnego, podlega odrzuceniu, o czym przesądza treść art. 285f § 3 p.p.s.a. W rozpoznawanej sprawie zaistniała taka sytuacja. Skarga

p.p.s.a. W tym doradcy podatkowi i rzecznicy patentowi – w określonym przez ustawodawcę zakresie spraw (prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych dotyczących obowiązków podatkowych i celnych, egzekucji administracyjnej związanej z tymi obowiązkami i w sprawach własności przemysłowej i które wprost tego rodzaju spraw dotyczą)⁸⁴⁰.

Należy przy tym mieć na uwadze, że ustawodawca postanowił ograniczyć dopuszczalność wnoszenia przedmiotowej skargi zastrzegając, że *„od tego samego orzeczenia strona może wnieść tylko jedną skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia”* (art. 285c p.p.s.a.). Przy czym doprecyzować również należy, że zastrzeżenie to dotyczy odpowiednio skutecznego wniesienia skargi. Zatem dotyczy to sytuacji, gdy taka skarga została właściwie przyjęta do merytorycznego rozpoznania⁸⁴¹. Nie dotyczy to zaś sytuacji, gdy doszło do odrzucenia bądź cofnięcia skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, bowiem wówczas nadal możliwe jest jej ponowne wniesienie o ile zachowany zostanie termin na jej wniesienie⁸⁴².

Kluczowym zagadnieniem, na które uwagę chciałby zwrócić Autor jest oczywiście również kwestia uregulowania przez ustawodawcę podstaw skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, którą oprócz można *„na podstawie naruszenia prawa materialnego lub przepisów postępowania, które spowodowały niezgodność orzeczenia z prawem, gdy przez jego wydanie stronie została wyrządzona szkoda”* (art. 285d zd. 1 p.p.s.a.). Analiza treści wskazanego przepisu prowadzi, bowiem do wniosku, że *de facto* ustawodawca wyróżnia dwie przesłanki stanowiące podstawę skargi:

- 1) naruszenie prawa materialnego lub
- 2) naruszenia przepisów postępowania,

została sporządzona i podpisana osobiście przez skarżącego, który nie należy do kręgu osób wymienionych w art. 175 p.p.s.a.”

⁸⁴⁰ J.P. Tarno, *Uprawnienie doradcy podatkowego do sporządzenia skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia*, Prz. Pod. 2011/7, s. 43 i n.

⁸⁴¹ Podkreślenia przy tym wymaga, że do pozbawienia strony możliwości ponownego wniesienia skargi również w odniesieniu do części niezaskarżonej, dojdzie, gdy strona skutecznie wniosła już skargę bez względu na to, czy w stosunku do całego orzeczenia, czy w odniesieniu do jego części (por. B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(c)).

⁸⁴² Zob. Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 stycznia 2006 r., sygn. III CNP 22/05, OSNC 2006/6, poz. 111.

- a zatem rzeczoną skargę legitymowany podmiot może oprzeć na jednej z dwóch lub obu podstawach łącznie. Choć zastrzec należy, że dla skuteczności dowodzenia o zasadności przedmiotowej skargi koniecznym jest również wykazanie, że to właśnie na skutek naruszenia ww. podstaw doszło do zidentyfikowania niezgodności prawomocnego orzeczenia z prawem i w jego wyniku (przez jego wydanie) stronie została wyrządzona szkoda.

Jednocześnie podkreślenia wymaga, że ustawodawca w art. 285d zdanie drugie p.p.s.a. przewidział ograniczenie odnoszące się do podstaw tejże skargi określając, że „Podstawą skargi nie mogą być jednak zarzuty dotyczące ustalenia faktów lub oceny dowodów”⁸⁴³. Nie ulega zatem zdaniem Autora wątpliwości, że w oparciu o wskazaną regulację uniemożliwiono wnoszącemu skargę:

- kwestionowanie dokonanych przez organy administracji publicznej, a następnie przyjętych przez sąd administracyjny za podstawę swojego rozstrzygnięcia ustaleń faktycznych jak również
- kwestionowanie oceny dowodów dokonanej w toku postępowania sądowego/administracyjnego⁸⁴⁴⁸⁴⁵.

Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia jako tzw. pismo kwalifikowane wydaje się jednocześnie bardziej sformalizowanym środkiem procesowym niż skarga kasacyjna. Zwłaszcza mając na uwadze fakt, że oprócz konieczności spełnienia wymogów przewidzianych dla pisma procesowego określonych odpowiednio w art. 46 i 47 p.p.s.a.⁸⁴⁶ – powinna czynić również zadość taksatywnie

⁸⁴³ Zob. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2023 r., sygn. I FNP 3/22, LEX nr 3514558.

⁸⁴⁴ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(d).

⁸⁴⁵ Powyższe twierdzenia potwierdza chociażby wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I FNP 2/19, LEX nr 2688532, gdzie sąd wskazał, że – „W postępowaniu o stwierdzenie niezgodności z prawem wyroku nie mogą być uwzględnione zarzuty dotyczące oceny dowodów, gdy zmierzają one jedynie do podważenia ustaleń faktycznych. Wnoszący skargę o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia wszelkie zarzuty z zakresu prawa materialnego może opierać wyłącznie na faktach ustalonych przez organ lub sąd, a nie na stanie faktycznym przedstawionym przez skarżącego”.

⁸⁴⁶ Zgodnie z art. 285e §2 p.p.s.a. – „Skarga powinna czynić zadość wymaganiom przewidzianym dla pisma strony. Do skargi - oprócz jej odpisów dla doręczenia ich stronom i uczestnikom postępowania - dołącza się dwa odpisy przeznaczone do akt Naczelnego Sądu Administracyjnego”. Należy przy tym zastrzec, że tego

wskazanym wymogom konstrukcyjnym⁸⁴⁷ przewidzianym przez ustawodawcę, tj. powinna zawierać:

- 1) „oznaczenie orzeczenia, od którego jest wniesiona, ze wskazaniem, czy jest ono zaskarżone w całości lub w części;
- 2) przytoczenie jej podstaw oraz ich uzasadnienie;
- 3) wskazanie przepisu prawa, z którym zaskarżone orzeczenie jest niezgodne;
- 4) uprawdopodobnienie wyrządzenia szkody⁸⁴⁸, spowodowanej przez wydanie orzeczenia, którego skarga dotyczy;
- 5) wykazanie, że wzruszenie zaskarżonego orzeczenia w drodze innych środków prawnych nie było i nie jest możliwe, a ponadto - gdy skargę wniesiono stosując art. 285a § 2 - że występuje wyjątkowy przypadek uzasadniający wniesienie skargi⁸⁴⁹;
- 6) wniosek o stwierdzenie niezgodności orzeczenia z prawem⁸⁵⁰⁸⁵¹.

Ponadto, zwrócić należy uwagę na zagadnienie związane z określeniem terminu na wniesienie skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia⁸⁵², który zgodnie z wolą ustawodawcy został określony jako termin dwóch lat od dnia

rodzaju wymagania mogą być jednak czy to poprawione czy uzupełnione, co odbywa się w ramach odpowiedzi na wezwanie przewodniczącego (zob. art. 285f §2 p.p.s.a.).

⁸⁴⁷ Podkreślenia przy tym wymaga, że widoczna jest konieczność prawidłowego skonkretyzowania każdego z wymogów konstrukcyjnych, których w razie stwierdzonych uchybień nie będzie można uzupełnić.

⁸⁴⁸ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. I FNP 3/19, LEX nr 2724087, gdzie sąd ten wskazał odpowiednio, że – „Szkoda w rozumieniu art. 285e § 1 pkt 4 p.p.s.a. dotyczy obu jej postaci *damnum emergens* (szkoda rzeczywista) oraz *lucrum cessans* (utrata korzyści). Nie spełnia zaś omawianego wymogu odwołanie się do szkody hipotetycznej (ewentualnej), która jeszcze nie wystąpiła, bowiem skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia nie służy zapobieganiu szkodzie mogącej powstać wskutek wydania orzeczenia”.

⁸⁴⁹ Por. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. II FNP 3/18, LEX nr 2510127, zgodnie z którym – „[...] ciężar wykazania, że w sprawie występuje wyjątkowy przypadek uzasadniający wniesienie skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, spoczywa na stronie skarżącej. Od zadośćuczynienia temu obowiązkowi uzależniona jest dopuszczalność skargi, bowiem art. 285h § 2 p.p.s.a. stanowi, że skarga podlega odrzuceniu, jeżeli nie zachodzi wyjątek, o którym mowa w art. 285a § 2 tej ustawy”.

⁸⁵⁰ Art. 285e §1 p.p.s.a.

⁸⁵¹ Zwrócić również należy uwagę na fakt, że – „Wszystkie wymagania określone w art. 285e § 1 pkt 1–6 p.p.s.a. są samoistne i niezależne, nie mogą zatem być ani nawzajem zastępowane, ani pomijane” (por. postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 20 lipca 2005 r., sygn. IV CNP 1/05, LEX nr 1109453; B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(e)).

⁸⁵² Wskazać przy tym należy, że termin ten jest tożsamy dla wszystkich stron, a zatem również, jeśli chodzi o Prokuratora Generalnego czy Rzecznika Praw Obywatelskich.

uprawomocnienia się zaskarżonego orzeczenia (art. 285f §1 p.p.s.a.). Co oznacza, że jest to tzw. termin o charakterze materialnym. Zatem w sytuacji jego niedochowania, strona (pokrzywdzony) będzie musiała ponieść negatywne konsekwencje⁸⁵³ związane wówczas z brakiem możliwości dopuszczalności dochodzenia roszczenia odszkodowawczego przed sądem powszechnym⁸⁵⁴. Przy czym oprócz konieczności zachowania właściwego terminu do wniesienia rzeczowej skargi, koniecznym jest również przekazanie jej właściwemu w sprawie sądowi⁸⁵⁵. Zatem temu, który wydał zaskarżone orzeczenie tj. właściwy wojewódzki sąd administracyjny, a w wyjątkowych sytuacjach Naczelny Sąd Administracyjny (art. 285f §1 p.p.s.a.). To właśnie spełnienie ww. warunków umożliwia podjęcie dalszych czynności w sprawie tj. czynności porządkowych wykonywanych przez przewodniczącego⁸⁵⁶ jak również czynności jurysdykcyjnych realizowanych przez sąd⁸⁵⁷⁸⁵⁸. Wszakże to właśnie w oparciu o art. 285f §3 p.p.s.a. w sytuacjach nieopłacenia skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, wniesienia jej z naruszeniem art. 175 §1 p.p.s.a. jak również w przypadku wniesienia skargi, która mimo wezwania do jej uzupełnienia nadal posiada braki, których strona nie uzupełniła w terminie⁸⁵⁹ – sąd orzeknie na posiedzeniu niejawnym w przedmiocie odrzucenia skargi z ww. przyczyn. Przy czym podkreślenia również wymaga, że pomimo faktu, że postanowienie w przedmiocie odrzucenia skargi w oparciu o wskazany art. 285f §3 p.p.s.a. należy kwalifikować jako postanowienie kończące postępowanie w sprawie (por. art. 285l

⁸⁵³ Zob. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2013 r., sygn. I OZ 163/13, ONSAiWSA 2014/3/53, gdzie sąd wskazał odpowiednio, że – „Termin przewidziany w art. 285f § 1 p.p.s.a. jest terminem zawitym; nie podlega on przywróceniu na podstawie art. 86 i nast. tej ustawy”.

⁸⁵⁴ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(f).

⁸⁵⁵ Oczywiście wyjaśnić należy, że choć w sytuacji, gdy skarżący skieruje skargę do niewłaściwego w sprawie sądu skutkować będzie to nieskutecznością tejże czynności, aczkolwiek nie należy tego traktować w kategorii podstaw do jej odrzucenia, zwłaszcza, że wówczas niewłaściwy sąd powinien przekazać taką skargę zgodnie z właściwością, choć wówczas należy mieć na uwadze, że datą wniesienia skargi będzie data nadania sprawy do sądu właściwego.

⁸⁵⁶ Zgodnie z art. 285f §2 p.p.s.a. – „W razie stwierdzenia niezachowania warunków formalnych określonych w art. 285e §2, przewodniczący wzywa o poprawienie lub uzupełnienie skargi”.

⁸⁵⁷ W oparciu o art. 285e §3 p.p.s.a. – „Skargę nieopłaconą, skargę wniesioną z naruszeniem art. 175 §1 oraz skargę, której braków strona nie uzupełniła w terminie, sąd odrzuca na posiedzeniu niejawnym”.

⁸⁵⁸ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(f).

⁸⁵⁹ Zob. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 września 2012 r., sygn. II FZ 590/12, LEX nr 1329687, zgodnie z którym – „Przepis art. 285f § 3 w związku z odpowiednim stosowaniem art. 220 § 3 p.p.s.a. stanowi podstawę do odrzucenia skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia dopiero po uprzednim bezskutecznym wezwaniu do uiszczenia opłaty”.

p.p.s.a.⁸⁶⁰) to jednak w tym zakresie przysługiwać będzie uprawnionym podmiotom – zażalenie⁸⁶¹, które należy wnieść w wymaganym 7-dniowym terminie liczonym od dnia doręczenia przedmiotowego postanowienia.

Przechodząc następnie do etapu, w którym właściwy wojewódzki sąd administracyjny stwierdził, że wniesiona skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia – nie zawiera braków formalnych, została opłacona i sporządzona przez uprawniony podmiot. Wówczas wskazać należy, że rolą przewodniczącego jest wydanie stosownego zarządzenia o doręczeniu odpisu skargi stronie przeciwnej. Przy czym, jeśli rzeczoną skargę wniósł odpowiednio Prokurator Generalny lub Rzecznik Praw Obywatelskich ustawodawca zastrzegł, że wówczas przewodniczący doręcza odpis skargi już obu stronom. Dopiero zatem wykonanie przedstawionych czynności prowadzi do właściwego przedstawienia akt sprawy Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu, co następuje w oparciu o art. 285g p.p.s.a.

Jednocześnie biorąc pod uwagę jak daleko idące skutki prawne mogą wiązać się z odrzuceniem przez Naczelnny Sąd Administracyjny na posiedzeniu niejawnym – skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, wskazać należy, że słusznie dotyczy to jedynie określonych przez ustawodawcę przypadków, na które już częściowo Autor wskazywał tj.:

— *„jeżeli uległa ona odrzuceniu przez sąd niższej instancji, skargę wniesioną po upływie terminu, skargę niespełniającą wymagań określonych w art. 285e §1 p.p.s.a.⁸⁶², jak również skargę z innych przyczyn niedopuszczalną⁸⁶³”* (art. 285h §1 p.p.s.a.) a także

⁸⁶⁰ Ustawodawca w art. 285l p.p.s.a. wskazuje, że – *„W przypadkach nieuregulowanych przepisami niniejszego działu do postępowania wywołanego wniesieniem skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia stosuje się odpowiednio przepisy o skardze kasacyjnej”*.

⁸⁶¹ W tym przypadku zastosowanie przez odesłanie z art. 285l p.p.s.a. będzie miał odpowiednio art. 194 §1 pkt p.p.s.a.

⁸⁶² Elementy składowe skargi.

⁸⁶³ Zob. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2014 r., sygn. FNP 3/14, LEX nr 1484673, gdzie sąd wskazał, że – *„Okoliczności, z powodu których skarga może być oceniona przez NSA jako "niedopuszczalna z innych przyczyn" mogą mieć zarówno charakter podmiotowy, jak i przedmiotowy”*.

— „jeżeli zmiana zaskarżonego orzeczenia w drodze innych środków prawnych była lub jest możliwa albo jeżeli nie zachodzi wyjątek, o którym mowa w art. 285a §2 p.p.s.a.⁸⁶⁴⁸⁶⁵” (art. 285h §2 p.p.s.a.).

Analizując regulacje odnoszące się do instytucji skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, podkreślenie wymaga, że ustawodawca określił także granice materialne rozpoznania skargi przez Naczelny Sąd Administracyjny mieszące się w zakresie granic zaskarżenia⁸⁶⁶ oraz w granic podstaw skargi (art. 285j p.p.s.a.).

Powyższe oznacza zatem, że sąd ten:

- związany jest żądaniem skarżącego w przedmiocie chociażby tego czy skarga dotyczy zaskarżenia całości czy jedynie części kwestionowanego orzeczenia (zob. art. 285e §1 pkt 1 p.p.s.a.), a zatem nie ulega wątpliwości, że Naczelny Sąd Administracyjny nie może orzec poza tę część zaskarżonego orzeczenia, która została zaskarżona⁸⁶⁷;
- nie ma uprawnień do badania czy orzeczenie będące przedmiotem zaskarżenia narusza inne przepisy niż te, które zostały wskazane w skardze (zob. art. 285e §1 pkt 2 p.p.s.a.), natomiast związany jest zakresem przepisów wskazanych przez skarżącego i tym zakresie przeprowadza badania pod kątem niezgodności orzeczenia z prawem (zob. 285e §1 pkt 3 p.p.s.a.).

Zważywszy również na okoliczność, że ustawodawca przewidział w zakresie skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia odpowiednie stosowanie

⁸⁶⁴ Zob. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. II FNP 3/18, LEX nr 2510127, zgodnie z którym – „[...] ciężar wykazania, że w sprawie występuje wyjątkowy przypadek uzasadniający wniesienie skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, spoczywa na stronie skarżącej”.

⁸⁶⁵ Wskazać przy tym należy, że sytuacja ta dotyczy zarówno świadomej rezygnacji strony ze skorzystania z innych środków prawnych, jak i zawinionej przez stronę niemożności skorzystania z nich.

⁸⁶⁶ Por. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 maja 2024 r., sygn. I GNP 1/24, LEX nr 3737373, w ramach, którego sąd uznał, że – „[...] podstawy zaskarżenia należało uznać za nieusprawiedliwione. Tym samym brak było podstaw do stwierdzenia, że zaskarżone orzeczenie rażąco narusza normy prawa Unii Europejskiej”.

⁸⁶⁷ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(j).

przepisów odnoszących się do skargi kasacyjnej (por. art. 285l p.p.s.a.) – skarżący w zakresie przyznanych mu uprawnień w oparciu o art. 183 §1 p.p.s.a.⁸⁶⁸ może tylko przytaczać nowe uzasadnienie podstaw skargi jak również ograniczać swoje dotychczasowe żądania określone w skardze⁸⁶⁹. Zatem nie ma on możliwości przytaczania nowych podstaw skargi w tym dokonywać modyfikacji już wskazanych podstaw⁸⁷⁰.

Ponadto, wskazać należy, że co do zasady Naczelny Sąd Administracyjny rozpoznaje przedmiotową skargę na posiedzeniu niejawnym. Choć ustawodawca dopuszcza w wyjątkowych sytuacjach wyznaczenie rozprawy⁸⁷¹, co nastąpić powinno w formie postanowienia. Zastrzegając jednak, że dotyczy to jedynie ważnych względów (art. 285j zdanie drugie p.p.s.a.). Podkreślenia przy tym wymaga, że niestety ustawodawca nie sprecyzował, co rozumie poprzez sformułowanie „ważnych względów”. Zatem domniemywać należy, że dotyczyć to może dostrzeżenia konieczności wysłuchania stron na rozprawie z uwagi na skomplikowany charakter sprawy czy udziału Prokuratora Generalnego lub Rzecznika Praw Obywatelskich w tym także publiczności⁸⁷².

Dodać należy, że ustawodawca zadbał również o zapewnienie pełnej bezstronności⁸⁷³ przy rozpoznawaniu skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia. Na co wskazuje odpowiednio art. 285i §2 p.p.s.a., który przewiduje instytucję wyłączenia sędziego w postępowaniu dotyczącym rozpoznania tejże skargi, jeżeli w składzie sądu miałby zasiadać „sędzia, który brał udział w wydaniu orzeczenia objętego skargą”⁸⁷⁴. Przy czym należy doprecyzować, że regulacja ta dotyczy

⁸⁶⁸ Zastrzec przy tym należy, że w zakresie skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem, nie stosuje się regulacji z art. 183 §1 p.p.s.a. odnoszącej się do brania pod rozwagę z urzędu nieważności postępowania przez sąd.

⁸⁶⁹ B. Dauter, R. Hauser, *Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego, Materiały Szkoleniowe NSA 2010*, nr 9.

⁸⁷⁰ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 285(j).

⁸⁷¹ Wskazać należy, że może to nastąpić na skutek zwrócenia się przez stronę z takim wnioskiem bądź taka będzie decyzja składu orzekającego w sprawie (por. art. 90 §2 p.p.s.a.).

⁸⁷² B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 285(j).

⁸⁷³ A. Mudrecki, *Rozdział VIII Prawo podatnika do odwołania* [w:] *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 267.

⁸⁷⁴ Zob. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lutego 2025 r., sygn. I FSK 2391/21, LEX nr 3831760, gdzie sąd uznał, że – „[...] okoliczności towarzyszące jego wyborowi na stanowisko sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego, a zwłaszcza działania podejmowane po powołaniu na to

zarówno sędziego, który bezpośrednio brał udział w wydaniu kwestionowanego orzeczenia, a także sędziego, który orzekał w tej sprawie w postępowaniu odwoławczym⁸⁷⁵. O wyjątkowości i poziomie skomplikowania rozstrzygnięcia w zakresie rzeczowej skargi może świadczyć również fakt, że orzeczenie w tym przedmiocie zapada w składzie trzech sędziów (art. 285i §1 p.p.s.a.), co dotyczy zarówno rozprawy, jak i posiedzenia niejawnego⁸⁷⁶.

Końcowo przechodząc do możliwych rozstrzygnięć⁸⁷⁷⁸⁷⁸ merytorycznego postępowania w sprawie ze skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia, które to orzeczenia jednak nie podlegają zaskarżeniu – wskazać należy, że Naczelny Sąd Administracyjny może⁸⁷⁹ odpowiednio:

- „oddalić skargę w razie braku podstawy do stwierdzenia, że zaskarżone orzeczenie jest niezgodne z prawem” (art. 285k §1 p.p.s.a.)⁸⁸⁰;
- „uwzględnić skargę i stwierdzić, że orzeczenie jest w zaskarżonym zakresie niezgodne z prawem” (art. 285k §2 p.p.s.a.);
- „stwierdzając niezgodność orzeczenia z prawem, jeżeli sprawa ze względu na osobę lub przedmiot nie podlegała orzecznictwu sądów w chwili

stanowisko, mogą zarówno w odczuciu skarżącej, jak i społecznym budzić obiektywnie uzasadnione wątpliwości, co do jego niezawisłości i bezstronności”.

⁸⁷⁵ B. Dauter [w:] A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, B. Dauter, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, wyd. IX*, Warszawa 2024, art. 285(i).

⁸⁷⁶ Dostrzeżono w tym zakresie wyjątek od zasady wyrażonej w art. 16 §2 p.p.s.a., zgodnie z którym – sąd administracyjny na posiedzeniu niejawnym orzeka w składzie jednego sędziego.

⁸⁷⁷ Na marginesie należy wskazać, że orzeczenia podlegają uzasadnieniu z urzędu w terminie 30 dni (zob. art. 193 w zw. z art. 285l p.p.s.a.).

⁸⁷⁸ Przesądżając o ewentualnej zasadności rzeczowej skargi, dokonuje się oceny tejże skargi według stanu prawnego z daty ogłoszenia kwestionowanego orzeczenia, a w przypadku jego wydania na posiedzeniu niejawnym – z daty jego podpisania.

⁸⁷⁹ Naczelny Sąd Administracyjny wobec zidentyfikowania w sprawie zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości, może odroczyć rozpoznanie sprawy i przekazać ją do rozstrzygnięcia powiększonemu składowi tego sądu, którego uchwała będzie wówczas wiążąca w sprawie. Ponadto, może również dojść do przejścia rozpoznania sprawy przez powiększony skład (zob. art. 187 w zw. z art. 285l p.p.s.a.). Jednocześnie nie wykluczone jest także wystąpienie z pytaniem prawnym do TK lub TSUE.

⁸⁸⁰ Zob. Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 września 2012 r., sygn. I FNP 6/12, LEX nr 1282122, gdzie sąd wskazał, że – „[...] ustawodawca określił szczególne wymogi, jakie powinna spełniać skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia. Wymogi te są elementami konstrukcyjnymi tej skargi, a zatem w przypadku ich niespełnienia skarga nie może podlegać sanacji poprzez ewentualne wezwanie strony do uzupełnienia powstałych w tym zakresie braków”.

orzekania, unieważnić zaskarżone orzeczenie oraz orzeczenie sądu pierwszej instancji i odrzuca skargę” (art. 285k §3 p.p.s.a.)⁸⁸¹⁸⁸².

Dokonując zatem swoistego podsumowania rozważań poczynionych w ramach zagadnienia wzruszalności prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych, uznać należy, że narzędzia prawne jakie przysługują podatnikom w tym zakresie, a mianowicie: skarga o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego jak również skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia – choć **zapewniają podatnikom skuteczną ochronę** i stanowią przykład środków nadzwyczajnych to jednak **ich znaczenie należy odczytywać jako marginalne**⁸⁸³. Co wynika z faktu utożsamiania ich jako środki o charakterze prewencyjnym mającym zapobiegać sytuacjom w których dochodzi do wydawania wyroków, które rażąco naruszałoby prawo w zakresie przewidzianym przez ustawodawcę⁸⁸⁴. Jednocześnie dostrzec należy, że o liczebności wnoszonych skarg w przedmiotowym zakresie świadczyć może nie tyle brak występowania zjawiska wadliwości prawomocnych orzeczeń sądowych, a **restrykcyjne podejście Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie dokonywanej wykładni przepisów prawa jak również błędy w formułowaniu tychże skarg skutkujące ich odrzuceniem bądź oddaleniem**⁸⁸⁵.

⁸⁸¹ Podkreślenia wymaga, że wskazana regulacja jawi się jako wyjątek od zasady niewzruszalności prawomocnego orzeczenia i została wprowadzona z uwagi na chęć spełnienia zasady ekonomii procesowej z uwagi na regulację zawartą w art. 172 p.p.s.a., która dopuszcza możliwość eliminowania (unieważniania) z obrotu prawnego tego rodzaju orzeczeń w każdym czasie.

⁸⁸² Wskazać należy, że analizując art. 285k p.p.s.a. w zakresie możliwych rozstrzygnięć NSA, nie sposób zidentyfikować rozstrzygnięcia, które eliminowałoby zaskarżone orzeczenie z obrotu prawnego.

⁸⁸³ Przykładowo należy wskazać, że z danych przedstawionych przez Naczelny Sąd Administracyjny, w roku 2023 wpłynęło do Niego 41 skarg o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia NSA a z poprzedniego okresu pozostało 12 spraw. Tymczasem w odniesieniu do orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych wpłynęło 5 skarg, a z poprzedniego okresu pozostała 1 sprawa (zob. <https://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php>).

⁸⁸⁴ A. Mudrecki, *Rozdział VIII Prawo podatnika do odwołania* [w:] *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 268-269.

⁸⁸⁵ Na okoliczność tę wskazał Naczelny Sąd Administracyjny, który wśród powodów odrzucenia skarg o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia wskazywał odpowiednio brak wykazania, które konkretnie podstawowe zasady porządku prawnego lub konstytucyjne wolności albo prawa człowieka i obywatela zostały naruszone na skutek wydania zaskarżonego orzeczenia. Natomiast wśród powodów skutkujących oddaleniem przedmiotowej skargi, Naczelny Sąd Administracyjny wskazywał odpowiednio – brak podstaw umożliwiających stwierdzenie, że w sprawie zachodzi okoliczność rażącego uchybienia zawartych w skardze o stwierdzenie niezgodności z prawem Unii Europejskiej, z którymi zaskarżony wyrok jest niezgodny (zob. <https://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php>).

5. Inne wybrane środki ochrony prawnej podatnika

Skarga konstytucyjna

Analizując przysługujące podatnikom narzędzia prawne, dzięki którym mogą Oni chronić swoich konstytucyjnych praw lub wolności, nie sposób nie odnieść się do instytucji przewidzianej w art. 79 Konstytucji RP⁸⁸⁶ – jaką jest skarga konstytucyjna, która rozpatrywana jest w ramach sformalizowanego postępowania⁸⁸⁷⁸⁸⁸ toczącego się przed Trybunałem Konstytucyjnym⁸⁸⁹, a która ma zabezpieczać jednostkę przed naruszeniami wskazanych praw lub wolności, których dopuściły się czy to organy administracji publicznej czy sądy wydając ostateczne rozstrzygnięcie⁸⁹⁰⁸⁹¹.

Na wstępie podjętych rozważań zastrzeżenia jednak wymaga, że rzeczona skarga nie przysługuje każdorazowo, gdy dochodzi do naruszeń przepisów rangi konstytucyjnej, ale wyłącznie, gdy doszło do naruszenia norm, które regulują wolności lub prawa przewidziane w Konstytucji RP. Co nastąpiło w sytuacji wydania ostatecznego rozstrzygnięcia czy to organu administracji publicznej, czy sądu – w oparciu o regulację prawną wywołującą uzasadnione wątpliwości, co do jego zgodności z Konstytucją RP, a więc dotyczy to także przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie podkreślenia wymaga, że zakresem przedmiotowym skargi konstytucyjnej uczyniono „*nie tylko przepisy prawa materialnego, ale również regulacje dotyczące procedury oraz podstawowe przepisy*

⁸⁸⁶ Zgodnie z art. 79 Konstytucji RP – „*1. Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji. 2. Przepis ust. 1 nie dotyczy praw określonych w art. 56*”.

⁸⁸⁷ Zob. art. 197 Konstytucji RP precyzujący, że – „*Organizację Trybunału Konstytucyjnego oraz tryb postępowania przed Trybunałem określa ustawa*”.

⁸⁸⁸ Procedura wnoszenia skargi konstytucyjnej została przewidziana w ustawie z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393).

⁸⁸⁹ Zgodnie z art. 33 ust. 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – „*Trybunał orzeka w sprawach zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego kwestionowanego w skardze konstytucyjnej, o której mowa w art. 79 ust. 1 Konstytucji*”.

⁸⁹⁰ M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 79.

⁸⁹¹ Zob. B. Banaszak, *Skarga konstytucyjna i jej znaczenie w zakresie ochrony praw podstawowych* [w:] *Podstawowe prawa jednostki i ich sądowa ochrona*, red. L. Wiśniewski, Warszawa 1997, s. 175-176.

*ustrojowe, które tworzą dany organ władzy publicznej i wyposażają go w odpowiednie kompetencje*⁸⁹²⁸⁹³.

Wskazać przy tym należy, że zgodnie z art. 79 ust. 2 Konstytucji RP – prawo azylu oraz status uchodźcy – gwarantowane zgodnie z art. 56 Konstytucji RP⁸⁹⁴ – wyłączono spod ochrony w drodze skargi konstytucyjnej. Dlatego też cudzoziemcy mogą kwestionować naruszenia tychże praw odpowiednio – czy to w procedurze inicjowanej wnioskiem do Trybunału Konstytucyjnego czy pytaniem prawnym bądź w oparciu o wykorzystanie innego wzorca kontroli niż regulacja zawarta w art. 56 Konstytucji RP⁸⁹⁵.

Ponadto, należy mieć na uwadze, że w art. 81 Konstytucji RP przewidziano tzw. ustawowe ograniczenie dochodzenia określonych praw jak chociażby w stosunku do:

- minimalnej wysokości wynagrodzenia za pracę lub sposobu ustalania tej wysokości (art. 65 ust. 4 Konstytucji RP);
- bezrobocia, w tym organizowania i wspierania poradnictwa i szkolenia zawodowego oraz robót publicznych i prac interwencyjnych (art. 65 ust. 5 Konstytucji RP);
- prawa do bezpiecznych i higienicznych warunków pracy jak również prawa do urlopu (art. 66 Konstytucji RP);
- pomocy osobom niepełnosprawnym (art. 69 Konstytucji RP);
- prawa rodziny do pomocy ze strony państwa (art. 71 Konstytucji RP);
- bezpieczeństwa ekologicznego i ochrony środowiska (art. 74 Konstytucji RP);
- zaspokajania potrzeb mieszkaniowych (art. 75 Konstytucji RP);
- ochrony konsumenta (art. 76 Konstytucji RP).

⁸⁹² M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 79.

⁸⁹³ Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK-A 2007, nr 9, poz. 108.

⁸⁹⁴ Zob. art. 56 Konstytucji RP zgodnie z którym – „1. Cudzoziemcy mogą korzystać z prawa azylu w Rzeczypospolitej Polskiej na zasadach określonych w ustawie. 2. Cudzoziemcowi, który w Rzeczypospolitej Polskiej poszukuje ochrony przed prześladowaniem, może być przyznany status uchodźcy zgodnie z wiążącymi Rzeczpospolitą Polską umowami międzynarodowymi”.

⁸⁹⁵ M. Florczak-Wątor [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz, wyd. II*, red. P. Tuleja, Warszawa 2023, art. 79.

Celem wskazanej regulacji jest zatem odpowiednio eliminowanie z obrotu prawnego takich przepisów aktów prawnych, które były podstawą wydania ostatecznego rozstrzygnięcia czy to organu administracji publicznej czy sądu, a które doprowadziły do naruszenia wolności lub praw mających swoje umocowanie w Konstytucji RP. Konsekwencją przyjętego rozwiązania jest zatem to, że nawet jeżeli doszło do naruszenia określonych praw lub wolności mających swoje umocowanie w innych regulacjach niż w Konstytucji RP – wówczas takie naruszenie nie będzie spełniało przesłanki uprawniającej do rozstrzygnięcia sprawy w trybie skargi konstytucyjnej. Kluczowe jest zatem każdorazowo wykazanie, że zaistniała niezgodność innych aktów normatywnych z Konstytucją RP. W oparciu, o które organ administracji publicznej lub sąd rozstrzygnął wydając ostateczne rozstrzygnięcie w przedmiocie praw, wolności czy obowiązków, które mają swoje umocowanie w Konstytucji RP. Istotnie zatem nie ulega wątpliwości, że w sytuacji, gdy doszło do wydania ostatecznego rozstrzygnięcia organu administracji publicznej czy sądu, którego adresatem stał się podatnik i zostało ono oparte na przepisie, który jest niezgodny z Konstytucją RP – przedmiotowy środek prawny jakim jest skarga konstytucyjna – może służyć podatnikom do ochrony swych praw⁸⁹⁶, choć Autor wskazuje niżej na dostrzegalne ograniczenia w jej stosowaniu.

Przechodząc zatem do wskazania, komu przysługuje legitymacja czynna do wniesienia skargi w przedmiocie naruszenia gwarantowanych w Konstytucji RP praw lub wolności. Wskazać należy, że co do zasady przysługuje ona każdemu – „*czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone*” (art. 79 ust. 1 Konstytucji RP). Przy czym wśród kategorii podmiotów, które uznawane są za głównego adresata tejże regulacji wskazuje się zwłaszcza osoby fizyczne⁸⁹⁷. Co odnosi się zarówno do polskich obywateli jak również cudzoziemców⁸⁹⁸ oraz bezpaństwowców⁸⁹⁹. Oczywiście analizując użyte w tym przepisie określenie „*każdy*” również osoby prawne są uznawane za podmiot

⁸⁹⁶ Zob. E. Prejs, *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

⁸⁹⁷ Por. I. Niedzińska, *Legitymacja procesowa do wniesienia skargi konstytucyjnej*, „*Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Witelona w Legnicy*” 2013/9, s. 41-44.

⁸⁹⁸ Należy mieć jednak na uwadze, że cudzoziemiec nie może powoływać się na naruszenie praw lub wolności, które zostały przyznane na gruncie Konstytucji wyłącznie polskim obywatelom.

⁸⁹⁹ Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2000 r., sygn. SK 6/99, OTK 2000, nr 2, poz. 66.

określonych⁹⁰⁰ praw lub wolności przewidzianych w Konstytucji RP. Wówczas przysługuje im legitymacja czynna uprawniająca do wniesienia przedmiotowej skargi, co następuje odpowiednio w drodze udzielenia stosownego upoważnienia (prawomocnej uchwały) podmiotowi mającemu reprezentować osobę prawną. Przykładem zaś takich praw lub wolności przysługujących osobom prawnym może być chociażby:

- prawo do sądu (zob. art. 45 ust. 1 Konstytucji RP);
- prawo do zaskarżania decyzji i orzeczeń (zob. art. 78 zd. 1 Konstytucji RP);
- prawo do własności i inne prawa majątkowe (zob. art. 64 ust. 1 Konstytucji RP);
- wolność działalności gospodarczej (zob. art. 22 Konstytucji RP).

Jednocześnie podkreślenia wymaga, że w oparciu o art. 79 ust. 1 Konstytucji RP – legitymację czynną do wniesienia skargi konstytucyjnej przyznano również jednostkom organizacyjnym nieposiadającym osobowości prawnej. Tymczasem na gruncie regulacji podatkowych za podatnika uznaje się również spółkę cywilną⁹⁰¹, która nie posiada podmiotowości prawnej na gruncie regulacji zawartych w kodeksie cywilnym – istotne staje się zatem to czy dany podmiot ma zapewnione wolności lub prawa na gruncie Konstytucji RP.

Wskazać przy tym należy, że pewnego rodzaju ograniczeniem w dostępie do przedmiotowego środka ochrony jest niewątpliwie, przewidziany tzw. obowiązek zastępstwa przez adwokata lub radcę prawnego. Co powoduje konieczność korzystania z usług profesjonalnego pełnomocnika procesowego w zakresie czynności sporządzenia i wniesienia tejże skargi. Z wyłączeniem sytuacji, gdy skarżącym podmiotem jest odpowiednio – „*sędzia, prokurator, adwokat, radca prawny, notariusz, profesor lub doktor habilitowany nauk prawnych*” (zob. art. 44 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym). Choć jednocześnie dostrzec należy, że pomimo wprowadzenia ww. wymogu uzasadnianego z jednej strony nadzwyczajnym charakterem takiego środka, a z drugiej koniecznością zapewnienia poprawności jego formalnych elementów. Ustawodawca przewidział wystąpienie ewentualnych trudności

⁹⁰⁰ Podkreślenia w tym zakresie wymaga, że owszem są takie prawa jak chociażby prawo do nauki czy ochrony zdrowia, które z uwagi na ich charakter przysługują wyłącznie osobom fizycznym.

⁹⁰¹ Zob. art. 15 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 775) dalej również: ustawa o VAT, gdzie w ust. 1 wskazano, że – „*Podatnikami są osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, wykonujące samodzielnie działalność gospodarczą, o której mowa w ust. 2, bez względu na cel lub rezultat takiej działalności*”.

natury materialnej dla jednostki i umożliwił tym samym wniesienie stosownego wniosku o ustanowienie profesjonalnego pełnomocnika z urzędu (zob. art. 44 ust. 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym). Niezwykle ważne jest również to, że wniesienie przedmiotowego wniosku do właściwego sądu rejonowego – wstrzymuje bieg terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej (art. 44 ust. 3 zd. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym) – do dnia właściwego rozstrzygnięcia w przedmiocie wniesionego wniosku w zakresie kosztów pomocy prawnej⁹⁰².

Przechodząc natomiast to kluczowych elementów wpływających na samą możliwość merytorycznego rozpatrzenia profesjonalnego pisma jakim jest skarga kasacyjna. Wskazać należy zwłaszcza na art. 67 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym. Zgodnie z którym – *„Trybunał przy orzekaniu jest związany zakresem zaskarżenia wskazanym we wniosku, pytaniu prawnym albo skardze konstytucyjnej”*. Ustawodawca precyzuje przy tym, że przez zakres zaskarżenia rozumie odpowiednio konieczność – określenia przedmiotu kontroli – a zatem wskazania przepisu kwestionowanego aktu normatywnego lub jego części, jak również – wskazanie wzorca kontroli – a zatem sformułowanie zarzutu w przedmiocie niezgodności z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową czy ustawą (zob. art. 67 ust. 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym).

Pozostając jednak w przedmiocie granic skargi kasacyjnej, podkreślenia wymaga, że zagadnienie to wiąże się również nierozzerwalnie z określonymi elementami samej skargi, wśród, których wymienia się odpowiednio konieczność:

- określenia, który przepis aktu normatywnego w oparciu o który organ administracji publicznej lub sąd wydał ostatecznego rozstrzygnięcie w przedmiocie wolności lub praw a być może obowiązków skarżącego określonych w Konstytucji RP, wymaga stwierdzenia niezgodności

⁹⁰² Zgodnie z art. 44 ust. 3 zd. 2 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym – *„Wznowienie biegu tego terminu następuje pierwszego dnia po dniu: 1) doręczenia adwokatowi lub radcy prawnemu rozstrzygnięcia właściwego organu o wyznaczeniu go pełnomocnikiem skarżącego; 2) uprawomocnienia się postanowienia sądu o oddaleniu wniosku o ustanowienie adwokata lub radcy prawnego; 3) doręczenia skarżącemu postanowienia oddalającego zażalenie na postanowienie o oddaleniu wniosku o ustanowienie adwokata lub radcy prawnego”*.

- z Konstytucją RP (art. 53 ust. 1 pkt 1) ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym);
- wskazania, która wolność lub prawo przysługujące skarżącemu w Konstytucji RP zostało naruszone i w jaki sposób (art. 53 ust. 1 pkt 2) ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym);
 - uzasadnienia zarzutów podnoszonych w skardze wraz z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie (art. 53 ust. 1 pkt 3) ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym);
 - przedstawienia stanu faktycznego (art. 53 ust. 1 pkt 4) ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym);
 - udokumentowania daty doręczenia wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia (art. 53 ust. 1 pkt 5) ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym);
 - wskazania informacji czy od wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia (art. 53 ust. 1 pkt 6) ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym).

Pozostając jednak w zakresie konieczności wskazania przez skarżącego wzorca konstytucyjnego, a zatem wskazania i uzasadnienia naruszenia przepisu Konstytucji RP, który przewiduje gwarancję określonego prawa lub wolności⁹⁰³. Podkreślenia wymaga, że jest to o tyle istotne, bowiem dopiero wówczas można mówić o interesie prawnym skarżącego by uzyskać rozstrzygnięcie Trybunału Konstytucyjnego w przedmiocie zgodności z Konstytucją RP przepisu aktu normatywnego stanowiącego podstawę ostatecznego rozstrzygnięcia adresowanego do skarżącego⁹⁰⁴. Przyjmuje się zatem, że chodzi o tzw. naruszenie kwalifikowane, które należy wykazać i uargumentować, co przekładać się będzie zarówno na aspekt materialny jak i procesowy postępowania. W przeciwnym razie, jeżeli skarżący w sposób błędny powoła się w swojej skardze na przepis Konstytucji, który nie będzie określał praw lub wolności, spowoduje to, że taka

⁹⁰³ Zob. Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2006 r., sygn. SK 58/05, OTK-A 2006, nr 3, poz. 35.

⁹⁰⁴ Zob. Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2005 r., sygn. Ts 176/04, OTK-B 2005/3, poz. 134.

skarga nie będzie mogła zostać rozpatrzona. Mimo, że do naruszenia doszło, ale z innych przyczyn, a co nie znalazło odzwierciedlenia w złożonej skardze. Należy również mieć na uwadze, że podatnik wzorcem kontroli nie może uczynić aktu prawa międzynarodowego a zatem chociażby KPP czy EKPC.

Wskazane aspekty są tym bardziej istotne, bowiem na gruncie prawa podatkowego, zdarzają się sytuacje, gdy co prawda zapadłe w sprawie podatkowej rozstrzygnięcie narusza prawa lub wolności podatnika, ale przyczyną takiego stanu jest po prostu wadliwa praktyka stosowania określonego przepisu przez organy administracji skarbowej bądź organ dopuścił się błędnej wykładni przepisu. W takich sprawach właściwym rozwiązaniem mającym na celu ochronę praw podatnika staje się wówczas jedynie wszczęcie postępowania mającego na celu kontrolę legalności rozstrzygnięcia nie zaś wnoszenie skargi konstytucyjnej. Choć zdaniem Autora i w tym względzie niestety podatnik nie ma gwarancji, że dojdzie do eliminacji z obrotu prawnego przedmiotowego rozstrzygnięcia⁹⁰⁵. Trybunał Konstytucyjny w toczącym się postępowaniu zainicjowanym wniesioną skargą konstytucyjną dokonuje zatem oceny w przedmiocie tego czy mamy do czynienia z niezgodnością określonego przepisu aktu normatywnego stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia z Konstytucją RP. Uwzględniając przy tym wykładnię tego przepisu, którą posługiwały się czy to organy administracji czy sądy. Przyjmując, że jest ona utrwalona i jednolita⁹⁰⁶, co ma swoje podłoże w badaniu przestrzegania zasady zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa⁹⁰⁷.

Mając na uwadze powyższe, wskazać należy, że by skutecznie doprowadzić do rozpoznania wniesionej skargi konstytucyjnej, konieczne jest nie tylko wykazanie legitymacji do wniesienia rzeczowej skargi, ale przede wszystkim prawidłowe wskazanie jakie prawa lub wolności zostały naruszone oraz w jaki sposób doszło do naruszenia, a w konsekwencji wykazanie, że określone prawa lub wolności zostały zagwarantowane w Konstytucji RP. W przeciwnym razie niespełnienie ww. warunków prowadzi będzie do uznania ją za niedopuszczalną. Uznać zatem należy, że w zakresie spraw z zakresu prawa

⁹⁰⁵ Zob. E. Prejs, *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

⁹⁰⁶ Zob. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 maja 2000 r., sygn. SK 22/99, OTK 2000, nr 4, poz. 107.

⁹⁰⁷ Zob. Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK-A 2007/3, poz. 23.

podatkowego wniesienie rzeczowej skargi może stanowić utrudnienie dla podatników, jeśli chodzi o spełnienie ww. formalnych wymogów przewidzianych dla tego rodzaju pisma. Chociażby z uwagi na niemożność podnoszenia zarzutu błędnej wykładni przepisu, której dopuścił się organ, co dopiero w konsekwencji naruszyło prawa podatnika. Jednocześnie zdawać należy sobie sprawę z tego, że nie sposób traktować możliwości wniesienia skargi konstytucyjnej jako alternatywy do rozpatrywania sprawy na gruncie art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, gdyż skarga konstytucyjna ma zadanie jedynie uzupełniać system ochrony praw lub wolności i należy ją traktować jako instytucję nadzwyczajną. Jeśli zatem w oparciu o art. 45 ust. 1 Konstytucji RP – jednostka ma prawną możliwość skorzystać z przysługujących jej środków ochrony umożliwiających rozpatrzenie sprawy w drodze sądowej kontroli zapadłych rozstrzygnięć, musi najpierw z nich skorzystać. Nie ulega zatem wątpliwości, że jednostka musi zatem w pierwszej kolejności wyczerpać wszelkie jej dostępne środki prawne czy to na gruncie procedury administracyjnej czy sądowej, tak by zapadłe względem Niej rozstrzygnięcie miało walor ostateczny – a zatem by jednostce nie przysługiwał już żaden środek zaskarżenia czy odwoławczy, a więc doszło do wyczerpania przez skarżącego tzw. drogi prawnej⁹⁰⁸. Zwłaszcza, że gdyby jednak skarżący zdecydował się na wniesienie nadzwyczajnego środka zaskarżenia – wówczas Trybunał ma również możliwość zawieszenia trwającego postępowania do momentu rozpoznania takiego środka zaskarżenia (zob. art. 78 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym).

Kolejnym z kluczowych elementów formalnych jest również termin do wniesienia skargi kasacyjnej, gdyż zgodnie z wolą ustawodawcy – skarżący ma trzy miesiące na dokonanie tej czynności od dnia doręczenia mu „*prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia*”⁹⁰⁹ – co wymaga oczywiście udokumentowania. Rzeczony termin traktowany jest jako termin materialny, który nie podlega przywróceniu, wyłączając tym samym regulacje umożliwiające ewentualne przywrócenie terminu. Co więcej o doniosłości wskazanego terminu, świadczy również okoliczność, że jest on traktowany jako termin zawity, co do konieczności sformułowania

⁹⁰⁸ Zob. Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 listopada 2004 r., sygn. SK 20/02, OTK-A 2004, nr 10, poz. 112.

⁹⁰⁹ Art. 77 ust. 1 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

niezbędnych elementów skargi⁹¹⁰ na gruncie art. 53 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, które to elementy wiążą Trybunał określając granice rozpoznania sprawy. Zatem Trybunał w przypadku uchybienia wskazanego terminu nie może rozpatrzyć przedstawionych zarzutów.

Podobnie należy zwrócić uwagę na zagadnienie umorzenia postępowania w sytuacji, gdy co do zasady – „*akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał*”⁹¹¹. Co jest szczególnie ważne w kontekście spraw z zakresu prawa podatkowego, gdy zmiany przepisów są tak częste. Przy czym, co warte podkreślenia ustawodawca zdecydował, że dopuszczalny jest wyjątek od stosowania przedmiotowej regulacji w sytuacji, gdy – „*wydanie orzeczenia w postępowaniu zainicjowanym skargą konstytucyjną jest konieczne dla ochrony konstytucyjnych wolności i praw*” (art. 59 ust. 3 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym). Należy przy tym mieć na uwadze, że jak wskazywał TK – „*Uchylenie przepisu nie zawsze jest równoznaczne z utratą przez ten przepis w całości mocy obowiązującej. Dopiero treść normy derogującej czy przejściowej pozwala odpowiedzieć na pytanie, czy uchylony lub zmieniony przepis utracił moc obowiązującą w tym znaczeniu, że nie może być w ogóle stosowany*”⁹¹². Przyjąć należałoby zatem, że do umorzenia postępowania w oparciu o art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed TK dochodzić powinno jedynie wówczas, gdy określony przepis aktu normatywnego nie może być podstawą rozstrzygnięcia. Zarówno, co do zaistniałego i ustalonego stanu faktycznego z teraźniejszości, przyszłości czy przeszłości⁹¹³.

Skoro zatem możliwe byłoby wniesienie przez podatnika skargi konstytucyjnej – kluczowe pozostaje pytanie w jakim zakresie ewentualnie podatnik powinien dochodzić swoich praw, gdyż nie ulega jednocześnie wątpliwości, że organy podatkowe poprzez podatki ingerują – czy to w sferę prawa własności czy innych praw majątkowych prywatnych. Przecież to chociażby na gruncie art. 84 Konstytucji RP – „*Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków,*

⁹¹⁰ Zob. Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 marca 2002 r., sygn. SK 2/01, OTK-A 2002, nr 2, poz. 20.

⁹¹¹ Art. 59 ust. 1 pkt 4 ustawy o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym.

⁹¹² Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 1994 r., sygn. W 5/94, OTK 1994, nr 2, poz. 44.

⁹¹³ Zob. E. Prejs, *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

określonych w ustawie”. Co więcej Konstytucja RP przewiduje również upoważnienie dla ustawodawcy by ten mógł w drodze ustawy decydować o elementach konstrukcyjnych w przedmiocie podatków czy innych danin publicznych (zob. art. 217 Konstytucji RP⁹¹⁴). Wskazane regulacje uprawniają zatem organy państwa do nakładania chociażby podatków z czym Autor nie polemizuje. Natomiast w sytuacji, gdy dojdzie do naruszenia praw lub wolności podatnika zagwarantowanych mu w Konstytucji RP, które bezsprzecznie powinny być respektowane przez wszelkie organy władzy publicznej w tym zwłaszcza organy podatkowe, taki podatnik będzie mógł skutecznie podnosić zarzut przekroczenia granic w nakładaniu na niego obciążeń publicznych. W praktyce zatem podatnik może mieć natomiast problem w zidentyfikowaniu prawa podmiotowego zawartego w Konstytucji RP, który uprawniałby go do skutecznego wniesienia skargi konstytucyjnej, a zatem określenia wzorca konstytucyjnego, tak by dopuszczalne było merytoryczne rozpatrzenie skargi, stąd też zapewne wymóg konieczności sięgnięcia po profesjonalną pomoc w sporządzeniu skargi⁹¹⁵.

Konkludując, skarga konstytucyjna – jawi się jako sformalizowany instrument prawny inicjujący postępowanie przed TK – służący uprawnionym podmiotom do ochrony przysługujących im na gruncie Konstytucji praw lub wolności, co wiąże skutecznie wszystkie organy władzy publicznej⁹¹⁶. Zaś wyzwaniem mogącym skutecznie ograniczać stosowanie rzeczzonego narzędzia prawnego jest konieczność spełniania wymogów nie tylko tych przewidzianych w art. 79 Konstytucji RP, ale również tych przewidzianych w ustawie o organizacji i trybie postępowania przed TK. Przy czym, **dopóki w Polsce nie zagwarantuje się należytej ochrony podatnikom tworząc chociażby kartę praw podatnika. Każdy środek ochrony praw lub wolności służący podatnikom, a umożliwiający im wyeliminowanie z obrotu prawnego kwestionowanego przepisu z zakresu prawa podatkowego – jest niezwykle cenny w dążeniu do zapewnienia skutecznego systemu ochrony praw podatnika.**

⁹¹⁴ Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP – „Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy”.

⁹¹⁵ Zob. E. Prejs, *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021; Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 1994 r., sygn. W 5/94, OTK 1994, nr 2, poz. 44.

⁹¹⁶ P. Tuleja, M. Grzybowski, *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw jednostki w polskim systemie prawa* [w:] *Sądy i Trybunały w Konstytucji i w praktyce*, red. W. Skrzydło, Warszawa 2005, s. 107-108.

Skarga do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka

Wśród międzynarodowych środków prawnych, które mogą posłużyć polskim jednostkom do ochrony, w drodze kwestionowania zapadłych w krajowych postępowaniach rozstrzygnięć⁹¹⁷ wyróżnić należy – skargę do Europejskiego Trybunału Praw Człowieka⁹¹⁸. Przewidzianą zarówno w samej EKPC jak i protokołach dodatkowych, które to regulacje mają na celu ochronę określonych w Nich praw lub wolności, ale również określenie procedury umożliwiającej wnoszenie tego rodzaju skarg. Podkreślenia, bowiem wymaga, że to właśnie ETPC powierzono zapewnienie przestrzegania zobowiązań wynikających z EKPC przez państwa – strony (art. 19 EKPC), które zobowiązały się do przestrzegania ostatecznych wyroków ETPC (art. 46 ust. 1 EKPC). Zaś rolą ETPC jest gwarancja, że rozstrzygnięcia zapadłe przed sądami krajowymi nie są wadliwe z powodu arbitralności czy w inny sposób bezsprzecznie nierozsądne. Przy czym należy mieć jednocześnie na uwadze, że rolą ETPC nie jest jednocześnie zastępowanie krajowych organów władzy sądowniczej w zakresie interpretacji i stosowania przepisów prawa krajowego, a jedynie weryfikacja czy prawo krajowe zostało w sposób prawidłowy zinterpretowane, jak również zastosowane⁹¹⁹. Wynika to bowiem z faktu, że to zwłaszcza krajowe organy władzy sądowniczej dokonują wykładni a także stosują prawo krajowe i o ile organy te realizują powierzone im zadania w sposób należyty, ETPC decyduje jedynie, co do kwestii tego czy skutki dokonanej wykładni są zgodne z postanowieniami EKPC. Co jest niezwykle istotne chociażby w przypadku tak skomplikowanej materii prawnej jaką jest – prawo podatkowe⁹²⁰.

Przechodząc natomiast do warunków, które musiałby spełnić podatnik chcący skutecznie wnieść skargę indywidualną do ETPC –wskazać należy, że legitymacja w tym zakresie przysługuje odpowiednio – „każdej osobie, organizacji pozarządowej lub grupie jednostek”, gdy w Jej ocenie doszło do naruszenia względem Niej praw gwarantowanych

⁹¹⁷ Podkreślenia wymaga, że Polska uznała jurysdykcję Europejskiego Trybunału Praw Człowieka od 1 maja 1993 r. co powoduje, że co do zasady ETPC może rozpatrywać skargi wniesione po tej dacie jak również, gdy do naruszeń co prawda doszło przed tą datą, aczkolwiek stan ten utrzymywał się nadal.

⁹¹⁸ Dalej również: ETPC.

⁹¹⁹ Zob. Decyzja ETPC z dnia 23 czerwca 2009 r., w sprawie Weitz v. Polska, sygn. 37727/05, LEX nr 512238.

⁹²⁰ Zob. Decyzja ETPC z dnia 7 września 2021 r., w sprawie IOFIL AE v. Grecja, sygn. 50598/13, LEX nr 3231746.

w EKPC bądź protokołach dodatkowych, a naruszenia dopuściło się państwo – strona (art. 34 EKPC), a zatem również podatnikom. Kluczowym wymogiem dopuszczalności wniesienia takiej skargi pozostaje również konieczność – „wyczerpania wszystkich środków odwoławczych, przewidzianych prawem wewnętrznym, zgodnie z powszechnie uznanymi zasadami prawa międzynarodowego” (art. 35 ust. 1 EKPC) jak również zachowania terminu do jej wniesienia tj. „w ciągu czterech miesięcy od daty podjęcia ostatecznej decyzji” (art. 35 ust. 1 EKPC).

Jednocześnie należy mieć na uwadze, że ETPC może rozstrzygnąć w przedmiocie niedopuszczalności skargi w sytuacji, gdy w Jego ocenie:

- „skarga nie daje się pogodzić z postanowieniami Konwencji lub jej Protokołów, jest w sposób oczywisty nieuzasadniona lub stanowi nadużycie prawa do skargi” (art. 35 ust. 3 lit. a EKPC) lub
- „skarżący nie doznał znaczącego uszczerbku, chyba że poszanowanie praw człowieka w rozumieniu Konwencji i jej Protokołów wymaga rozpatrzenia przedmiotu skargi” (art. 35 ust. 3 lit. b EKPC).

W sytuacji zatem gdyby podatnik chciał wnieść rzeczoną skargę musi zatem wykazać, że doszło do naruszenia prawa chronionego przez EKPC i jej protokoły, jak chociażby poprzez naruszenie prawa do rzetelnego procesu sądowego (art. 6 EKPC) czy prawa do skutecznego środka odwoławczego⁹²¹ (art. 13 EKPC). Jednocześnie należy przy tym mieć na uwadze, że zakres naruszenia pozostaje zróżnicowany w zależności od określonego wzorca kontroli mającego swe źródło – czy to w samej treści EKPC czy protokołach dodatkowych. Możliwości działania ETPC nie są przy tym nieograniczone, musi on bowiem przestrzegać autonomii państw-stron wobec braku możliwości ingerowania w krajowe systemy prawne – co dotyczy również prawa podatkowego⁹²². Co jednak niezwykle istotne dla podatników – choć ETPC niezaprzeczalnie respektuje zakres uprawnień danego państwa do kształtowania autonomicznego systemu prawa podatkowego. To jednak zakres władztwa podatkowego państwa nie może być w ocenie

⁹²¹ Zgodnie z art. 13 EKPC – „Każdy, czyje prawa i wolności zawarte w niniejszej konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe”.

⁹²² E. Prejs, *Każda bezprawność działania zobowiązuje państwo do naprawienia szkody. Rozważania na tle wyroku ETPCz z 5.10.2023 r. w sprawie Andrzej Ruciński przeciwko Polsce, sprawa nr 22716/12, PP 2024, nr 3, s. 18-29.*

ETPC – pozbawiony uzasadnionych podstaw⁹²³. Dlatego też zdaniem ETPC – w zakresie chociażby prowadzonych przez organy podatkowe postępowań podatkowych – **istnieje uzasadniona konieczność zagwarantowania nie tylko ochrony interesu ogólnego, ale również instrumentów proceduralnych mających na celu zabezpieczenie praw podatnika w ramach określonego postępowania**⁹²⁴. Trybunał zwracał również uwagę, że prowadząc rozważania w przedmiocie stosowanych gwarancji proceduralnych mających na celu ochronę interesów podatników – istotna jest także rozsądna komunikacja chociażby pomiędzy samymi organami tak by możliwa była ochrona podatników⁹²⁵.

Następnie wskazać również należy w jaki sposób ETPC po przeprowadzeniu właściwej analizy zaistniałego w sprawie stanu faktycznego (gdzie poddawane ocenie są działania podejmowane przez państwo-stronę pod kątem tego czy mieszczą się one w zakresie swobodnego działania i proporcjonalności) – może zakończyć postępowanie wszczęte na skutek prawidłowego wniesienia rzeczonyj skargi. Istotnie, bowiem ETPC ma odpowiednio możliwość wydać:

- decyzję w zakresie dopuszczalności lub niedopuszczalności skargi jak również skreślenia z listy (zob. art. 37 EKPC) lub
- wyrok, gdy rozstrzyga sprawę (zob. art. 43 ust. 3 EKPC).

Podkreślenia przy tym wymaga, że w sytuacji, gdy dojdzie do wydania przez ETPC ostatecznego wyroku (art. 44 ust. 1 EKPC), jedynie państwo-strona zawisłej przed ETPC sprawy – zobowiązane jest do przestrzegania zapadłego wyroku. Zatem powinno ono podjąć takie działania by wykonać wyrok nie tylko w sposób wystarczający i odpowiedni, ale również możliwie najszybszym czasie (art. 46 ust. 1 EKPC). Należy przy tym jednak mieć na uwadze, że taki wyrok nie powoduje automatycznie uchylecia czy stwierdzenia nieważności zaskarżonego orzeczenia zapadłego przed sądem krajowym⁹²⁶. Niemniej jednak takie orzeczenie, które powinno zostać w ocenie ETPC wyeliminowane z obrotu prawnego – może stanowić podstawę do uruchomienia wspomnianych już krajowych

⁹²³ Por. Wyrok ETPC z dnia 23 lutego 1995 r., w sprawie Gasus Dosier - und Fördertechnik GmbH v. Holandia, sygn. 15375/89, LEX nr 79971.

⁹²⁴ Por. Wyrok ETPC z dnia 24 października 1986 r., w sprawie AGOSI v. Wielka Brytania, sygn. 9118/80, LEX nr 81001.

⁹²⁵ Zob. Wyrok ETPC z dnia 2 lipca 2013 r., w sprawie R.SZ. v. Węgry, sygn. 41838/11, LEX nr 1327053.

⁹²⁶ Zob. M. Safjan, K. Matuszyk, *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej*, Warszawa 2009, s. 123-125.

trybów nadzwyczajnych w postaci wznowienia postępowania czy stwierdzenia jego nieważności (zob. art. 272 §3 p.p.s.a.)⁹²⁷, gdy zostało ono zakończone ostatecznym i prawomocnym orzeczeniem. Co dotyczy również postępowań sądownoadministracyjnych z zakresu spraw podatkowych. W przypadku zatem ewentualnej przegranej państwa a zatem uznania, że nastąpiło naruszenie czy to regulacji zawartych w EKPC czy protokołach dodatkowych bądź gdy prawo krajowe pozwala tylko na częściowe usunięcie konsekwencji powstałych naruszeń – ETPC nie tylko orzeka o konieczności zaprzestania naruszeń, ale również o konieczności zapłaty słusznego zadośćuczynienia na rzecz pokrzywdzonej strony (art. 41 EKPC). Przedmiotowe zadośćuczynienie ma zatem na celu zwłaszcza rekompensatę pieniężną w sytuacji konieczności naprawienia szkody wyrządzonej naruszeniem EKPC wobec pokrzywdzonej strony, wobec braku możliwości przedsięwzięcia innych środków⁹²⁸. Rozstrzygnięcie ETPC jest również o tyle kluczowe, że pociąga za sobą także obowiązek podejmowania działań mających na celu zapobieganie podobnym naruszeniom w przyszłości. Co może wiązać się z koniecznością zmian legislacyjnych na poziomie krajowym. Jednocześnie nadzór nad wykonaniem wyroków ETPC powierzono Komitetowi Ministrów (art. 46 ust. 2 EKPC).

Podkreślenia również wymaga, że w sytuacji gdy sprawa podatnika nie została rozstrzygnięta na skutek wydania orzeczenia przez właściwy krajowy sąd administracyjny a przez organ podatkowy (art. 417¹ §2 k.c.⁹²⁹), w sytuacji, gdy ETPC wyda wyrok w którym stwierdzi, że doszło do naruszenia postanowień EKPC na skutek bezprawnego działania organów administracji publicznej – wówczas podatnik ma ewentualnie możliwość dochodzić roszczenia przed sądem powszechnym z tytułu odpowiedzialności

⁹²⁷ Zgodnie z art. 272 §3 p.p.s.a. – „Można żądać wznowienia postępowania również w przypadku, gdy potrzeba taka wynika z rozstrzygnięcia organu międzynarodowego działającego na podstawie umowy międzynarodowej ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio, z tym, że termin do wniesienia skargi o wznowienie postępowania biegnie od dnia doręczenia stronie lub jej pełnomocnikowi rozstrzygnięcia organu międzynarodowego”.

⁹²⁸ Zob. M. Kaliński, *O naprawieniu szkody wynikłej z naruszenia praw człowieka* [w:] *Aurea praxis. Aurea theoria. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Tadeusza Erecińskiego*, t. 2, red. J. Gudowski, K. Weitz, Warszawa 2011.

⁹²⁹ Zob. art. 417¹ §2 k.c. – „Jeżeli szkoda została wyrządzona przez wydanie prawomocnego orzeczenia lub ostatecznej decyzji, jej naprawienia można żądać po stwierdzeniu we właściwym postępowaniu ich niezgodności z prawem, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej. Odnosi się to również do wypadku, gdy prawomocne orzeczenie lub ostateczna decyzja zostały wydane na podstawie aktu normatywnego niezgodnego z Konstytucją, ratyfikowaną umową międzynarodową lub ustawą”.

odszkodowawczej władzy państwowej na gruncie art. 417 §1 k.c.⁹³⁰. Należy, bowiem mieć na uwadze, że wyrok ETPC wiąże „wszystkie władze tego państwa: ustawodawczą, wykonawczą i sędziowską”⁹³¹. Zatem sąd rozstrzygający w przedmiocie odszkodowania nie ma obowiązku przesłanki bezprawności działania organów administracji publicznej. Zaś Skarb Państwa nie ma możliwości kwestionowania stwierdzonego naruszenia przez ETPC w postępowaniu cywilnym⁹³².

Reasumując, w ocenie Autora środek prawny jakim jest skarga do ETPC służy ochronie podatników. Niemniej jednak **jej potencjał nie jest w pełni wykorzystywany zwłaszcza w zakresie regulacji w przedmiocie prawa podatkowego**. Przy czym sytuacja ta wynika również z okoliczności, że ETPC niejako niechętnie podejmuje się rozważań w przedmiocie zgodności z postanowieniami EKPC – obowiązków w sferze podatkowej nakładanych na podatników przez państwa. Jednocześnie dostrzec należy, że **ETPC zapewnia jednak skuteczną ochronę podatników w zakresie przestrzegania przez organy krajowe gwarancji ochrony praw proceduralnych**, które mają swe umocowanie w regulacjach krajowych, gdy dochodzi do nieuprawnionej ingerencji w te prawa – co oczywiście zasługuje na aprobatę⁹³³.

⁹³⁰ Zgodnie z art. 417 §1 k.c. – „Za szkodę wyrządzoną przez niezgodne z prawem działanie lub zaniechanie przy wykonywaniu władzy publicznej ponosi odpowiedzialność Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego lub inna osoba prawna wykonująca tę władzę z mocy prawa”.

⁹³¹ Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. II CSK 417/16, LEX nr 2309579.

⁹³² Zob. L. Jantowski, *Komentarz do art. 417¹ [w:] Kodeks cywilny. Komentarz*, red. M. Balwicka-Szczyrba, A. Sylwestrzak, Warszawa 2022.

⁹³³ Por. K. Wojtyczek, *9. Podsumowanie [w:] Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. A. Franczak, Warszawa 2021.

Podsumowanie i wnioski

Podsumowując rozważania poczynione w niniejszym rozdziale, powstałe na skutek przeprowadzonych analiz wybranych zagadnień związanych z uruchomieniem sądowej kontroli decyzji podatkowych – należy wskazać, że niewątpliwie zdaniem Autora za podstawę funkcjonowania polskiego modelu sądownictwa administracyjnego uznać należy konieczność zapewnienia ochrony praw podmiotowych przyznanych podatnikom w sferze prawa publicznego. Zwłaszcza, że **dostrzegalna nierównorzędnosc stron sporu podatkowego ustaje dopiero na etapie postępowania sądownoadministracyjnego**. Choć dążąc do wzrostu jakości orzecznictwa jak również skuteczniejszej ochrony praw podatnika – należałoby **rozważyć wzrost wydatków na specjalizację sędziów orzekających w sprawach podatkowych**, by zapewnić tym samym ich należyte merytoryczne przygotowanie do orzekania w tej niezwykle skomplikowanej i ciągle ewoluującej materii jaką jest prawo podatkowe⁹³⁴.

Przechodząc zatem w pierwszej kolejności do dwuinstancyjnego modelu systemu sądownictwa administracyjnego wskazać należy, że przyjęte rozwiązanie nie tylko zdaniem Autora – wpłynęło na **wzrost gwarancji w obszarze zapewnienia jednostce prawidłowości orzeczeń zapadłych przez sąd I instancji, ale stanowi równocześnie przykład uprawnienia przysługującego podatnikowi, który może skutecznie domagać się wyeliminowania przez sąd II instancji zaistniałych w prowadzonym postępowaniu przed sądem I instancji zidentyfikowanych pomyłek, uchybień czy błędów**. O istotności tego rozwiązania świadczy także okoliczność, że ów model ma za zadanie nie tylko oddziaływać na proces stosowania prawa przez organy podatkowe, ale również dążyć do **zapewnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych**.

Następnie odnosząc się do oceny regulacji prawnych w postaci funkcjonowania środka zaskarżenia jakim jest skarga administracyjna na decyzję wydaną przez organ podatkowy, która wnoszona jest do właściwego wojewódzkiego sądu administracyjnego – Autor wskazuje, że w Jego ocenie **przyjęte rozwiązanie zapewnia podatnikom**

⁹³⁴ Por. A. Mudrecki, *Modele sądowej ochrony praw podatnika w świecie – wybrane zagadnienia* [https://dspace.uni.lodz.pl/xmlui/bitstream/handle/11089/40031/421-429_Mudrecki.pdf;jsessionid=A1B6CF3347723ED7640B907D24680E4E?sequence=1]

realizację ich prawa do obrony. Mając na uwadze zwłaszcza jej gwarancyjny charakter w postaci prawa do aktywnego udziału strony w toczącym się postępowaniu poprzez udział w rozprawie, możliwość zabrania głosu, składania wniosków dowodowych w postaci dowodów z dokumentów, dążenia do wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji czy udzielania informacji stronie w szczególności, gdy ta nie korzysta z pomocy profesjonalnego pełnomocnika. Istotnie również to w ramach wskazanego środka zaskarżenia, sąd ma możliwość przeprowadzenia badania w pełnym zakresie zgodności z prawem zaskarżonej decyzji podatkowej. Wskazując, że w sprawie organ dopuścił się również innych nieprawidłowości niż te na które w skardze powołał się skarżący – co niewątpliwie jest regulacją właściwą i pożądaną z punktu widzenia obrony praw podatnika. Jednocześnie jednak Autor podnosi w swoich rozważaniach możliwość wprowadzenia do porządku prawnego nowej instytucji procesowej jaką byłaby **możliwość wniesienia skargi administracyjnej na decyzję podatkową wydaną przez organ I instancji bez konieczności uprzedniego składania odwołania**, co za tym idzie prowadzenia postępowania odwoławczego. Choć dla ewentualnej skuteczności takiego rozwiązania wymagane byłoby ze strony podatnika przyznanie, że organ podatkowy prowadzący postępowanie w sposób należyty zebrał materiał dowodowy, a wynikiły spór dotyczy wyłącznie interpretacji w zakresie przepisów prawa materialnego tj. zarzutu błędnej wykładni czy błędnego zastosowania przepisu. Co stanowiłoby odpowiednio jedyne zarzuty jakie dopuszczalne byłyby na gruncie takiej skargi rozpatrywane przez właściwy sąd. Końcowo, Autor dostrzega przy tym **wątpliwości w postaci chociażby kwestii ograniczenia przez ustawodawcę wyjątku przewidzianego w art. 134 §2 p.p.s.a. – w postaci tzw. zakazu *reformationis in peius* jedynie do stwierdzenia nieważności zaskarżonego aktu lub czynności z pominięciem kwestii naruszenia prawa, które w konsekwencji mogłoby stanowić podstawę do wznowienia postępowania**. Co prowadzi do kuriozalnej zdaje się sytuacji, w której decyzja wydana w wyniku przestępstwa nie będzie stanowiła okoliczności umożliwiającej sądowi wydanie wyroku skutkującego wyeliminowaniem takiego aktu z obrotu prawnego, w sytuacji, gdyby takie rozstrzygnięcie wiązało się z negatywnymi skutkami prawnymi dla skarżącego podmiotu. Co być może wymagałoby interwencji ustawodawcy w tym zakresie, by przedmiotowy środek zaskarżenia stanowił rzetelne narzędzie służące obronie praw podatnika.

Kolejnym ze środków zaskarżenia, który został poddany analizie prawnej jest skarga kasacyjna wnoszona do Naczelnego Sądu Administracyjnego, którą należy utożsamiać z reakcją ustawodawcy wychodzącym niejako naprzeciw ewentualnym sytuacjom w których dochodzi do naruszeń przysługujących podatnikowi praw na etapie postępowania sądownoadministracyjnego o ile co do zasady takie orzeczenie nie uzyskało statusu prawomocności. Przy czym choć w ocenie Autora – **przedmiotowy środek zaskarżenia zapewnia podatnikowi realizację prawa do obrony w wymaganym zakresie i jawi się jako skuteczne narzędzie prawne stosowane na etapie postępowania sądownoadministracyjnego**. Co wynika z braku dostrzeżenia rażących okoliczności przeczących tej tezie. To jednak wobec faktu, że, co do zasady podatnika pozbawia się środków odwoławczych służących od orzeczeń wydawanych przez Naczelną Sąd Administracyjny z uwagi na okoliczność uznania ich prawomocności z chwilą ich wydania, możliwe byłoby chociażby **rozszerzenie dotychczasowego katalogu nieważności postępowania o rażące naruszenie prawa odnoszące się zarówno do materii prawa materialnego, jak i procesowego, a także uwzględniania przy rozpatrywaniu skargi kasacyjnej z urzędu orzeczeń TK, TSUE i uchwał NSA**. Co mogłoby w sposób znaczący wpłynąć na brak konieczności wzruszania prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych w tym zakresie. Jak również wzmocniłoby ochronę praw podatnika w postępowaniu odwoławczym toczącym się przed Naczelnym Sądem Administracyjnym. Jednocześnie Autor dostrzega, że Naczelną Sąd Administracyjny mógłby poprawić sytuację prawną podatników w zakresie zapewnienia jednolitości orzecznictwa sądownoadministracyjnego, a tym samym zwiększenia poczucia pewności prawa podatkowego. Korzystając z przyznanych mu kompetencji w zakresie **możliwości podejmowania uchwał rozstrzygając w ten sposób trwające spory na linii podatnik – organ podatkowy**. Zwłaszcza, że w przekonaniu Autora orzecznictwo w sprawach podatkowych ma istotne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego w Polsce.

Następnie dostrzegając, że niezależnie od charakteru środków odwoławczych oraz liczby instancji sądowych, nie sposób wykluczyć, że w obrocie prawnym pozostawać będą orzeczenia sądów administracyjnych, które z uwagi na występujące w nich błędy będą niezgodne z prawem – Autor dokonując analizy regulacji odnoszących się do zagadnienia wzruszalności prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych, stoi na stanowisku zgodnie z którym na aprobatę zasługuje z natury rzeczy wprowadzenie tych regulacji do

systemu. Zwłaszcza mając na względzie **możliwość eliminacji w ten sposób możliwych konsekwencji prawnych i faktycznych występujących po stronie podatnika (strony) związanych z wydaniem czy to błędnego czy wadliwego orzeczenia**. Jednocześnie w ocenie Autora narzędzia prawne w postaci skargi o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego oraz skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia – choć **zapewniają podatnikom skuteczną ochronę i stanowią przykład środków nadzwyczajnych w sytuacjach, gdy dochodzi do wydania wyroku, które rażąco naruszałby prawo w zakresie przewidzianym przez ustawodawcę. To jednak ich znaczenie należy odczytywać jako prewencyjne mające zapobiegać tego rodzaju sytuacjom**. Przy czym ponownie Autor dostrzegł, że wobec możliwych zmian legislacyjnych, gdyby wprowadzić regulację zgodnie z którą **przy rozpatrywaniu skargi kasacyjnej Naczelny Sąd Administracyjny z urzędu byłby zobowiązany uwzględniać zapadłe orzeczenia TK, TSUE w tym także uchwały samego NSA**. Mogłoby to w sposób znaczący wpłynąć na zawężenie zakresu konieczności wzruszania prawomocnych orzeczeń sądów administracyjnych na podstawie przytoczonych przesłanek mieszczących się w dyspozycji art. 272 p.p.s.a. Wskazać przy tym należy, że o liczebności wnoszonych skarg w rzeczonym zakresie może świadczyć nie tyle brak występowania zjawiska wadliwości prawomocnych orzeczeń sądowych, a restrykcyjne podejście Naczelnego Sądu Administracyjnego w zakresie dokonywanej wykładni przepisów prawa jak również błędy w formułowaniu tychże skarg skutkujące ich odrzuceniem bądź oddaleniem.

Konkludując, w ocenie Autora – kontrola sądowa sprawowana przez sądy administracyjne w zakresie legalności wydawanych przez organy podatkowe decyzji w ramach toczących się postępowań podatkowych, uruchamiana na skutek skorzystania przez stronę (podatnika) z możliwych narzędzi prawnych w postaci skargi administracyjnej, skargi kasacyjnej, skargi o wznowienie postępowania sądowoadministracyjnego a także skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia – **stanowi istotne zabezpieczenie o charakterze gwarancyjnym w zakresie przestrzegania praw podatnika w tym prawa do obrony**. W zakresie zaś innych środków ochrony jak wskazana – skarga konstytucyjna – choć środek ten zdaniem Autora może z uwagi na restrykcyjne wymogi jego dopuszczalności skutecznie ograniczać jego stosowanie jeśli chodzi o podatników, to jednak **dopóki w Polsce nie zagwarantuje się należytej ochrony podatnikom tworząc chociażby kartę**

praw podatnika – każdy środek ochrony praw lub wolności służący podatnikom, a umożliwiający im wyeliminowanie z obrotu prawnego kwestionowanego przepisu z zakresu prawa podatkowego – jest niezwykle cenny w dążeniu do zapewnienia skutecznego systemu ochrony praw podatnika. Natomiast odnosząc się do środka prawnego w postaci skargi do ETPC – w ocenie Autora służy ona ochronie podatników, niemniej jednak **jej potencjał nie jest w pełni wykorzystywany zwłaszcza w zakresie regulacji w przedmiocie prawa podatkowego.** Choć na aprobatę zasługuje okoliczność, że ETPC zapewnia jednak skuteczną ochronę podatników w zakresie przestrzegania przez organy krajowe gwarancji ochrony praw proceduralnych, które mają swe umocowanie w regulacjach krajowych, gdy dochodzi do nieuprawnionej ingerencji w te prawa.

Zakończenie

Głównym celem przedmiotowej rozprawy doktorskiej Autor uczynił weryfikację tego czy podatnicy są w sposób należyty chronieni przed działaniem ze strony organów podatkowych. Zwłaszcza mając na uwadze niezwykle ingerencyjny charakter regulacji prawnych prawa podatkowego względem podatników oraz specyfikę samych spraw podatkowych. Zasadne w tym zakresie okazało się zatem skonfrontowanie zagadnienia realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika – uznanego przez Autora za kluczowy element systemu ochrony praw podatnika z przysługującymi podatnikowi na gruncie podatkowego prawa proceduralnego narzędziami prawnymi w postaci środków zaskarżenia rozstrzygnięć podatkowych zapadłych w formie decyzji podatkowych wydawanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, z uwagi na najbardziej ingerencyjny charakter tego rodzaju rozstrzygnięć. Niniejsza dysertacja skupiona została zatem wokół weryfikacji hipotezy badawczej w przedmiocie tego – ***czy ujęte przez Autora w przedmiotowej dysertacji środki zaskarżenia decyzji podatkowych wydawanych przez organy KAS, które dopuszczalne są dla legitymowanych podmiotów, zarówno w ramach procedur podatkowych jak również sądownoadministracyjnych, przewidują realizację prawa do obrony interesu prawnego podatnika?***

Chcąc zatem przeprowadzić badania w rzeczonym zakresie – Autor dokonał w pracy analizy przepisów prawa podatkowego proceduralnego jak również licznych orzeczeń zarówno sądów administracyjnych w tym sądów powszechnych, a przy tym rozstrzygnięć zapadłych przed TSUE i ETPCz, by skonfrontować jednocześnie standardy ochrony prawnej podatników i finalnie sformułować wnioski mające charakter ogólny w zakresie aktualnej sytuacji prawnej podatników w kontekście tego jak organy podatkowe oraz sądy stosują regulacje prawne mające gwarantować podatnikom należytą im ochronę oraz przedstawić wnioski, co do możliwych zmian przepisów prawnych mające postać postulatów *de lege ferenda*.

Istotnie zatem w przedstawionych w pracy rozdziałach Autor wskazał zarówno podstawy prawne jak i wyniki przeprowadzonych przez siebie badań, które pozwoliły na weryfikację przedstawionej przez Autora hipotezy badawczej oraz sformułowanie

najważniejszych wniosków dotyczących zagadnienia realizacji prawa do obrony interesu prawnego podatnika.

Przechodząc zatem do wniosków w zakresie poszczególnych rozdziałów, Autor wskazuje je szczegółowo poniżej.

Zważywszy, że celem rozdziału I było odpowiednio zdefiniowanie prawa do obrony podatnika, w tym określenia czy ów prawo stanowi element systemu ochrony praw podatnika, a także jakie elementy się na nie składają – Autor na skutek przeprowadzonych badań dostrzegł, że brak jest jednolitej i powszechnie stosowanej definicji prawa do obrony podatnika. Dlatego też w oparciu o zidentyfikowane wzorce w tym regulacje zawarte w Konstytucji RP, jak również stanowiska zaprezentowane w doktrynie, a także zapadłe orzeczenia sądowe, Autor zaproponował definicję zgodnie z którą – **prawo do obrony podatnika należy utożsamiać z możliwością uczestnictwa podatnika w ramach realizowanych czynności proceduralnych wiążących się z wydaniem przez organ administracyjny względem niego „decyzji wiążącej się z niekorzystnymi dla niego skutkami”**, w tym przedstawienia własnego stanowiska i wysłuchania go, dzięki czemu będzie on uprawniony do wpływania na kształt owego rozstrzygnięcia, jak również z możliwością zaskarżenia takiego rozstrzygnięcia, a w konsekwencji również doprowadzenia do eliminacji z obrotu prawnego takiego rozstrzygnięcia.

Natomiast w zakresie określenia tego czy prawo do obrony podatnika stanowi element systemu ochrony praw podatnika – Autor uznał, że niewątpliwie ów prawo należy uznać za element systemu ochrony praw podatnika o czym świadczy chociażby okoliczność, że podatnik powinien odpowiednio dysponować informacjami niezbędnymi z punktu widzenia możliwości przeczenia określonym ustaleniom i wnioskom, a także zgromadzonym w postępowaniu podatkowym dowodom. Jednocześnie podatnik powinien móc korzystać z narzędzi prawnych umożliwiających weryfikację w zakresie prawidłowości działań podejmowanych przez organy podatkowe. Przy tym powinien również móc wypowiedzieć się co do zebranych w sprawie dowodów czy materiałów, zanim organ podatkowy wyda względem Niego decyzję oraz mieć gwarancję, że decyzja, której jest adresatem zawierać będzie uzasadnienie faktyczne i prawne. Odnosząc się następnie do zagadnienia w przedmiocie określenia tego jakie możemy wyróżnić elementy składowe prawa do obrony podatnika – zdaniem Autora są to odpowiednio **prawo do sądu**

oraz prawo do rzetelnej procedury. Zwłaszcza, że w ocenie Autora podatnik ma prawo oczekiwać, że zapewniony zostanie mu **dostęp do skutecznego środka odwoławczego, który to środek zostanie rozpoznany przez właściwy w tym niezawisły i bezstronny sąd, gdzie orzekają niezawisli sędziowie.**

Niemniej istotne stało się również wyróżnienie determinantów prawa do rzetelnego procesu oraz wskazanie na jakie konkretnie prawa mogą powoływać się strony czy to przed organami podatkowymi czy sądami administracyjnymi. Dlatego też z analizy przeprowadzonej przez Autora wynika, że w głównej mierze dotyczy to praw takich jak: prawo do czynnego udziału w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym w tym oceny pracy organów; prawo do informacji w tym prawo dostępu do materiału dowodowego; prawo do uzyskania potrzebnych informacji; prawo do otrzymania bezpłatnej pomocy tłumacza; prawo domagania się zwolnienia od kosztów sądowych; prawo do bycia wysłuchanym; prawo do jawnego postępowania; prawo do udziału w rozprawie; prawo do swobodnej wypowiedzi oraz zgłaszania wniosków dowodowych, co do przeprowadzenia dowodów z dokumentów; prawo do respektowania zasady domniemania niewinności podatnika; prawo do indywidualizacji kary za naruszenie prawa podatkowego; prawo do zakończenia toczącego się postępowania w rozsądnym terminie; prawo do wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu lub czynności jak również prawo do naprawienia szkody wyrządzonej orzeczeniem organu władzy publicznej. Przy czym w tym zakresie podkreślenia jednocześnie wymaga, że w ocenie Autora – **ustawodawca powinien na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzić nową regulację, która będzie informować podatników o ich prawie do obrony ze wskazaniem przysługujących im w tym zakresie uprawnień.**

Ponadto, za kluczowe Autor uznał także określenie czy obecnie obowiązujące regulacje na poziomie krajowym są wystarczające by zapewnić podatnikom skuteczną ochronę ich praw. W tym celu Autor przeprowadził analizę wskazanych regulacji, która doprowadziła go do przekonania, że ów regulacje zapewniają podatnikom istotne gwarancje by móc stwierdzić, że realizowane jest prawo do rzetelnego procesu, zwłaszcza gdy prowadzone względem podatnika procedury będą prowadzone zgodnie z ww. regułami, co ma doprowadzić ostatecznie do sprawiedliwego rozstrzygnięcia. Końcowo podkreślenia również wymaga, że w zakresie problematyki konieczności ewentualnego sięgania po dodatkowe gwarancje normatywne dostosowane do specyfiki prawnej

podatników na poziomie międzynarodowym czy unijnym, należy mieć na uwadze, że aby zapewnić podatnikom skuteczną ochronę ich praw, **wymagane jest harmonijne współistnienie jak również niekiedy współdziałanie mechanizmów przedmiotowej ochrony**, stąd również sięganie po dodatkowe gwarancje normatywne dostosowane do specyfiki prawnej podatników na poziomie międzynarodowym czy unijnym (EKPC, KPP, Powszechna Deklaracja Praw Człowieka, MPPOiP czy Karta Praw Podatnika) – z których w razie konieczności może skorzystać podatnik. Zwłaszcza, że wyznaczają one pewnego rodzaju standardy zachowania prawa do obrony, których należałoby przestrzegać. Jednocześnie, co wymaga wyraźnego zaznaczenia to fakt, że **polscy podatnicy zasługują na stworzenie odrębnego aktu, który przyjmie formę ustawy i w przystępny, a przy tym uporządkowany sposób, za pomocą prostszego języka – będzie informował ich o przysługujących im prawach oraz nałożonych na nich obowiązkach**, by zwiększać tym samym nie tylko ich świadomość prawną, ale przeciwdziałać naruszeniom w tej sferze.

Przechodząc następnie do wniosków jakie Autor sformułował w ramach rozdziału II w zakresie problematyki instytucji odwołania jako instrumentu służącego podatnikom w ramach zwyczajnych środków zaskarżenia decyzji w administracyjnym postępowaniu podatkowym. Wskazać należy, że w ocenie Autora **rzeczona instytucja, co do zasady realizuje prawo do obrony podatnika** gwarantując podatnikom nie tylko samą możliwość chociażby w zakresie wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego, ale przede wszystkim zapewniając możliwość zaskarżenia zapadłego w sprawie podatkowej rozstrzygnięcia, formułując przy tym zarzuty odnoszące się do dostrzeżonych uchybień ze strony organu podatkowego, które podlegać będą kontroli instancyjnej.

Przy czym jednocześnie Autor dostrzegł, że możliwe jest **wprowadzenie zmian prawnych w niektórych obszarach w zakresie instytucji odwołania** w postępowaniu podatkowym, które pozytywnie wpłynęłyby na realizację prawa do obrony podatnika, a wśród nich wyróżnił odpowiednio: wydłużenie terminu na wniesienie odwołania z dotychczasowych 14 dni do 30 dni; zapewnienie możliwości rezygnacji przez podatnika z prawa do wniesienia odwołania i umożliwienia mu złożenia skargi uruchamiając w ten sposób tryb sądownoadministracyjny; wprowadzenie zmian organizacyjnych w ten sposób by w sprawach wymagających specjalistycznej wiedzy bądź sporów dotyczących należnego podatku przekraczającego przykładowo kwotę 1 miliona złotych – organy odwoławcze w ramach procedury podatkowej działałyby na wzór funkcjonujących obecnie

organów wyższego stopnia jakimi są Samorządowe Kolegia Odwoławcze; umożliwienie wniesienia zażalenia na postanowienie wydane przez organ podatkowy stwierdzające uchybienie terminowi do wniesienia odwołania oraz doprecyzowanie, że jedynymi obligatoryjnymi elementami odwołania są odpowiednio sformułowane zarzuty przeciw decyzji a także przedstawienie określenia istoty i zakresu żądania będącego przedmiotem odwołania. Autor doszedł również do wniosku, że choć nie sposób twierdzić jakoby odwołanie rozpatrywane przez naczelnika urzędu celno-skarbowego powodowało, że automatycznie mieliśmy do czynienia z naruszeniem zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego to jednak ustawodawca rozważając wprowadzenie nowych środków zaskarżenia do systemu gwarancji ochrony praw podatników **każdorazowo powinien rozważyć czy wyłączenie któregoś z cech odwołania dewolutywnego jest konieczne i ma swoje obiektywne uzasadnienie zgodne z celami polityki prawa.** Jednocześnie zdaniem Autora **wybór przez podatnika środków dewolutywnych i suspensywnych w większym stopniu gwarantuje realizację zasady zaskarżalności.** Natomiast ewentualny brak dewolutywności postępowania można niwelować chociażby w wyniku stosowania i tworzenia stosownych gwarancji procesowych chroniących podatnika.

Następnie podkreślenia wymaga, że analiza przeprowadzona w ramach rozdziału III dotyczącego stosowania nadzwyczajnych trybów weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych pozwoliła Autorowi na **zidentyfikowanie możliwych zmian legislacyjnych, których wprowadzenie pozwalałoby na lepszą realizację prawa do obrony podatnika.** Zwłaszcza, że dostrzeżone zmiany mają na celu również dostosowanie wskazanych instytucji do **zmieniających się potrzeb praktyki podatkowej i orzecznictwa sądów administracyjnych jak również ochronę systemu prawnego przed destabilizacją wynikającą z obecności wadliwych rozstrzygnięć w obrocie prawnym.**

Zdaniem Autora odpowiednio w ramach instytucji wznowienia postępowania podatkowego możliwe są zmiany wprowadzające możliwość: wydłużenia miesięcznego terminu na żądanie wznowienia postępowania do 3 miesięcy; rezygnacji ze wstępnego etapu dwufazowej procedury wznowienia postępowania podatkowego, który zwińczony jest wydaniem decyzji lub postanowienia; powołania nowej przesłanki zgodnie z którą w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie pod warunkiem, że

taka decyzja została wydana na podstawie przepisu znajdującego się w akcie prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, którego nieważność stwierdził w części lub całości sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem; określenia minimalnych wymogów formalnych umożliwiających prawidłowe złożenie wniosku o wznowienie postępowania podatkowego jak również powołania nowej przesłanki wznowienia postępowania podatkowego w sytuacji, w której mamy do czynienia z niezgodnością przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która to niezgodność na skutek chociażby wydanej opinii przez Komisję Europejską przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej została następnie usunięta poprzez nowelizację przepisów krajowych, a zmiana ta wywarła wpływ na treść wydanych już rozstrzygnięć.

Natomiast wśród **możliwych zmian legislacyjnych odnoszących się do instytucji stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej** na gruncie o.p. – Autor dostrzegł chociażby możliwość: doprecyzowania zagadnienia związanego z wydaniem rozstrzygnięcia w ramach przedmiotowego postępowania wskazując na potencjalne sposoby zakończenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji; modyfikacji przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, która została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości; wprowadzenia regulacji mającej na celu określenie minimalnych wymogów formalnych dla wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej; usunięcia dotychczasowych przesłanek w postaci: sytuacji, gdzie decyzja ostateczna była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały, decyzja taka zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa a także, gdy w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą; modyfikacji dotychczasowej formy odmowy wszczęcia postępowania zastępując decyzję podatkową – postanowieniem od którego będzie przysługiwało zażalenie jak również eliminacji decyzji z obrotu prawnego, gdy ta została na skutek działań leżących po stronie organu podatkowego dotknięta ciężkimi wadami prawnymi w każdym czasie aż do upływu terminu przedawnienia poboru na wniosek złożony przez podatnika przed upływem ustawowego terminu przedawnienia poboru podatku.

Autor dostrzegł również **możliwość wprowadzenia zmian legislacyjnych w instytucji uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej na gruncie o.p.** wśród których wyróżnił odpowiednio: konieczność ujednolicenia legitymacji podmiotów uprawnionych

do skorzystania z przedmiotowego trybu nadzwyczajnego, z uwagi na zidentyfikowaną niekonsekwencję ustawodawcy; wprowadzenie zmian w zakresie trybu w jakim może zostać procedowane przedmiotowe postępowanie tak by wyraźnie zaznaczyć, że jest ono dopuszczalne również na wniosek a także powiązanie terminu na wniesienie żądania w przedmiocie wszczęcia postępowania w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej z terminem przedawnienia poboru.

Wobec powyższego, zdaniem Autora ww. **regulacje mające swoje główne źródło w ustawie – Ordynacja podatkowa odpowiadają międzynarodowym standardom w zakresie konieczności zapewnienia podatnikom środków prawnych umożliwiających eliminację poważnych uchybień, których dopuścili się ze organy podatkowe, gwarantując tym samym podatnikom możliwość realizacji ich prawa do obrony interesu prawnego.** Zwłaszcza, że to właśnie standardy bezpieczeństwa prawnego mają niewątpliwie wpływ na skuteczniejszą ochronę samych podatników. Choć nadal dostrzegalna jest dysproporcja pomiędzy nakładanymi przez ustawodawcę obowiązkami a przyznanymi gwarancjami ochrony praw podatników.

Przechodząc następnie do rozważań poczynionych w ramach ostatniego z rozdziałów dotyczącego narzędzi prawnych z jakich może skorzystać podatnik na etapie postępowania sądownoadministracyjnego oraz samej kontroli rozstrzygnięć administracyjnych sprawowanej przez sądy – Autor doszedł do wniosku, że niewątpliwie ukształtowanie się w Polsce modelu dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego spowodowało nie tylko **sam wzrost gwarancji w obszarze zapewnienia jednostce prawidłowości orzeczeń zapadłych przez sądem I instancji, ale stanowi równocześnie przykład uprawnienia przysługującego podatnikowi, który może skutecznie domagać się wyeliminowania przez sąd II instancji zaistniałych w prowadzonym postępowaniu przed sądem I instancji zidentyfikowanych pomyłek, uchybień czy błędów.** O istotności tego rozwiązania świadczy także okoliczność, że ów model ma za zadanie nie tylko oddziaływać na proces stosowania prawa przez organy podatkowe, ale również dążyć do **zapewnienia jednolitości orzecznictwa sądów administracyjnych.** Podkreślenia przy tym wymaga, że sądownictwo administracyjne odpowiada standardom międzynarodowym, zwłaszcza jeśli wziąć pod uwagę **wyspecjalizowanych sędziów oraz wyodrębnione wydziały zajmujące się sprawami podatkowymi, co wpływa na efektywniejszy sposób rozpatrywania takich spraw.** Natomiast odnosząc się do zagadnienia roli jaką

powierzono sądom administracyjnym bez wątpienia jest to **nie tylko sama ochrona podatników przed nieuprawnionymi działaniami ze strony organów podatkowych oraz kontrola zapadłych rozstrzygnięć, ale również podwyższanie standardów samego stosowania prawa podatkowego**, gdyż wydawane orzeczenia wywierają wpływ na wspomnianą już ogólną praktykę działania organów podatkowych.

Dalsze rozważania Autora pozwoliły również na dostrzeżenie, że **instytucja skargi administracyjnej zapewnia podatnikom realizację ich prawa do obrony**. Twierdzenie to Autor wywodzi, bowiem odpowiednio z: **gwarancyjnego charakteru w postaci prawa do aktywnego udziału strony w toczącym się postępowaniu** poprzez udział w rozprawie, możliwości zabrania głosu, składania wniosków dowodowych w postaci dowodów z dokumentów, dążenia do wstrzymania wykonania zaskarżonej decyzji czy udzielania informacji stronie w szczególności, gdy ta nie korzysta z pomocy profesjonalnego pełnomocnika czy **możliwości przeprowadzenia przez sąd co do zasady badania w pełnym zakresie zgodności z prawem zaskarżonej decyzji podatkowej**. Jednocześnie jednak Autor dostrzegł, że by rzeczony środek zaskarżenia jeszcze pełniej realizował prawo do obrony podatnika możliwe byłoby wprowadzenie zmian legislacyjnych w postaci chociażby **możliwości wniesienia skargi administracyjnej na decyzję podatkową wydaną przez organ I instancji bez konieczności uprzedniego składania odwołania**.

Przeprowadzone analizy w zakresie regulacji prawnych oraz orzecznictwa sądów administracyjnych a także stanowisk przedstawicieli doktryny prawa podatkowego pozwoliły Autorowi także na stwierdzenie, że instytucja skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego – **zapewnia podatnikowi realizację prawa do obrony w wymaganym zakresie i jawi się jako skuteczne narzędzie służące podatnikom na etapie postępowania sądowoadministracyjnego**. Choć Autor dostrzegł jednocześnie, że możliwe są zmiany legislacyjne, których wprowadzenie mogłoby poprawić skuteczność tego narzędzia, na skutek chociażby: **rozszerzenia dotychczasowego katalogu nieważności postępowania o rażące naruszenie prawa odnoszące się zarówno do materii prawa materialnego, jak i procesowego, a także uwzględniania przy rozpatrywaniu skargi kasacyjnej z urzędu orzeczeń TK, TSUE i uchwał NSA**.

Kolejnym z pytań badawczych z którym skonfrontował się Autor było natomiast odniesienie się do problematyki wzruszalności prawomocnych orzeczeń sądów

administracyjnych, przez pryzmat tego czy przewidziane rozwiązania prawne zapewniają podatnikom skuteczną ochronę prawną. Co doprowadziło Autora ostatecznie do wniosku, że zarówno skarga o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego oraz skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia – **zapewniają podatnikom skuteczną ochronę prawną**. A przy tym stanowią one przykład środków nadzwyczajnych w sytuacjach, gdy dochodzi do wydania wyroku, które rażąco naruszałoby prawo w zakresie przewidzianym przez ustawodawcę.

W wyniku podjętych analiz prawnych Autor doszedł również do wniosku, że **dla skutecznego systemu ochrony praw podatnika, ważną instytucją służącą ochronie ich praw lub wolności, a jednocześnie umożliwiającą wyeliminowanie z obrotu prawnego kwestionowanego przepisu z zakresu prawa podatkowego jest również skarga konstytucyjna**. Zwłaszcza gdy nadal w Polsce nie zagwarantowano podatnikom należytej ochrony ich praw tworząc chociażby kartę praw podatnika.

Natomiast odnosząc się do ostatniego z pytań badawczych dotyczących instytucji skargi wnoszonej do ETPC, zdaniem Autora **służy ona ochronie podatników** w zakresie przestrzegania przez organy krajowe gwarancji ochrony praw proceduralnych, które mają swe umocowanie w regulacjach krajowych, gdy dochodzi do nieuprawnionej ingerencji w te prawa.

Mając na uwadze powyższe, w przekonaniu Autora narzędzia prawne przysługujące podatnikom na etapie postępowania sądownoadministracyjnego zapewniają im należyłą realizację prawa do obrony interesu prawnego. Zwłaszcza wobec dostrzeżenia, że sprawa z zakresu prawa podatkowego zawisła przed sądem administracyjnym, co do zasady została już dwukrotnie merytorycznie rozpatrzona przez organy podatkowe, a w razie niesatysfakcjonującego orzeczenia wydanego przez sąd, podatnik ma prawo jeszcze wnieść skargę do NSA zaskarżając takie rozstrzygnięcie. Jednocześnie choć Autor jest świadom możliwych wadliwych rozstrzygnięć sądów administracyjnych to jednak w ramach rzeczonyj procedury podatnik nie tylko ma prawo oczekiwać, ale również egzekwować by Jego sprawa została wnikliwie rozpatrzona przez bezstronny i niezawisły sąd, co jest niezwykle istotne wobec dynamicznych zmian legislacyjnych oraz gospodarczych.

Konkludując, zdaniem Autora przeprowadzone rozważania na skutek dokonanych analiz regulacji prawnych, stanowisk przedstawicieli doktryny prawa podatkowego jak również zapadłych rozstrzygnięć a także przedstawione wnioski w ramach niniejszej pracy **potwierdziły sformułowaną hipotezę badawczą.**

Ponadto, uzyskane wyniki poszerzają dotychczasowe badania w obszarze ochrony praw podatników, ukazując jednocześnie nowe spojrzenie na wskazaną problematykę z perspektywy kluczowego elementu tego systemu jakim jest prawo do obrony podatnika. W konsekwencji przedstawione rozwiązania prawne i postulaty być może przyczynią się do zmian o charakterze legislacyjnym, interpretacyjnym oraz organizacyjnym w obszarze prawa podatkowego.

Choć Autor dostrzega jednocześnie, że mimo, że wskazane środki zaskarżenia decyzji podatkowych służą podatnikom do realizacji ich prawa do obrony interesu prawnego, to niewątpliwym wyzwaniem będzie przeciwstawianie się negatywnym działaniom ustawodawcy, którego zdaje się nadrzędnym celem jest uszczelnianie systemu podatkowego nakładając na podatników nowe obowiązki by jednocześnie całkowicie pomijać konieczność poszerzania gwarancji podatników w obszarze instytucji proceduralnych, które chroniłyby jednostkę przed nieuprawnionymi działaniami ze strony organów podatkowych. Zwłaszcza, że zdaniem Autora **przepisy proceduralne nie mogą być traktowane jako podległe prawu podatkowemu materialnemu, chociażby ze względu na realizowaną przez nie funkcję ochronną.** Ponadto, nie można wymagać by sądy administracyjne wyręczały Naszego ustawodawcę w tworzeniu dobrego prawa podatkowego. Autor poddaje również pod dyskusję **możliwość wyodrębnienia wśród ogólnych zasad postępowania podatkowego odpowiednio zasady efektywności oraz proporcjonalności.** Zwłaszcza, że w ocenie Autora działania organów podatkowych nie tylko powinny ograniczać się wyłącznie do czynności adekwatnych do zakładanych celów, ale również powinny być one realizowane w taki sposób by nie prowadziły do generowania niepotrzebnych kosztów po obu stronach toczącego się postępowania. W konsekwencji pojawia się również konieczność zatrudnienia w strukturach KAS wykwalifikowanych urzędników, inwestowania w ich rozwój oraz przeprowadzania należytej kontroli działań podejmowanych przez organy podatkowe przez powołane do tego sądy administracyjne, gdyż niekiedy sama poprawa w obszarze jakości przepisów prawa podatkowego może być niewystarczająca.

Wykaz literatury

- 1) Adamiak B. (w:) Adamiak B., Borkowski J., *Metodyka pracy sędziego w sprawach administracyjnych*, wyd. 2, Warszawa 2012.
- 2) Adamiak B. (w:) Adamiak B., Borkowski J., Skoczylas A., *Prawo procesowe administracyjne*, Warszawa 2010.
- 3) Adamiak B. [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 9, red. Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A., Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2019.
- 4) Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2012.
- 5) Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010.
- 6) Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2013.
- 7) Adamiak B., Borkowski J., *Nadzwyczajne tryby postępowania administracyjnego* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, red. Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A., t. 9, *Prawo procesowe administracyjne*, red. Adamiak B., Borkowski J., Skoczylas A., Warszawa 2010.
- 8) Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2013.
- 9) Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2010.
- 10) Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2009.
- 11) Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2007.
- 12) Adamiak B., *Konstytucyjna zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego* (w:) *Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym*, red. Martysz C., Matan A., Kraków 2005.
- 13) Bagińska L., *Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia*, Warszawa 2009.

- 14) Banaszak B., *Skarga konstytucyjna i jej znaczenie w zakresie ochrony praw podstawowych* [w:] *Podstawowe prawa jednostki i ich sądowa ochrona*, red. Wiśniewski L., Warszawa 1997.
- 15) Bentley D., *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International, Alphen aan den Rijn 2007.
- 16) Bierzanek R., Symonides J., *Prawo międzynarodowe publiczne*, Warszawa 1992.
- 17) Błaszczak Ł., Szynal M., *Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia*, Pr. Spółek 2005/4.
- 18) Bogusz M., *Zasada dwuinstancyjności a zasada zaskarżalności rozstrzygnięć wydawanych w postępowaniu administracyjnym w pierwszej instancji (uwagi na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego)*, GSP 2017, nr 2.
- 19) Borkowski J., *Decyzja administracyjna*, Zielona Góra 1998.
- 20) Borkowski J., *Zakres nadzoru sprawowanego przez Sąd Najwyższy nad orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Studia Prawno-Ekonomiczne 1987, t. XXIX.
- 21) Borkowski J., *Zmiana i uchylanie ostatecznych decyzji administracyjnych*, Warszawa 1967.
- 22) Brolik J. [w:] Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. V, Warszawa 2013.
- 23) Brolik J., *Administracyjna samokontrola decyzji podatkowych zaskarżonych do NSA*, Wrocław 2001.
- 24) Brolik J., *Jak uniknąć błędów w przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych*, JP 2010/2.
- 25) Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999.
- 26) Brzeziński B., *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2005, nr 1.
- 27) Brzeziński B., *O zjawisku nadużycia prawa podatkowego przez administrację skarbową*, KPPod. 2014/1.
- 28) Brzeziński B., *The Issue of the Application of Article 6 Paragraph 1 of the European Convention on Human Rights to Tax Cases* [w:] *System of Financial Law. System of Tax Law*, red. Radvan M., „Acta Universitatis Brunensis”, Juridica, Editio Scientia 2016/515.

- 29) Brzeziński B., *Wstęp do nauki prawa podatkowego*, Toruń 2001.
- 30) Bulejak R., *Dodatkowe zobowiązanie podatkowe [w:] Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, red. Ożóg I., Warszawa 2021.
- 31) Cadesky M., Hayes I., Russell D., *A Model Taxpayer Charter. Towards Greater Fairness in Taxation: Preliminary Report*, AOTCA, CFE, STEP, London 2013.
- 32) Chlebny J., *Sądownictwo administracyjne w Polsce z perspektywy art. 47 KPP*, EPS 2022, nr 10.
- 33) Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A. P., *Wstęp [w:] Choduń A., Gomułowicz A., Skoczylas A. P., Klauzule generalne i zwroty niedookreślone w prawie podatkowym i administracyjnym*, Warszawa 2013.
- 34) Chróścielewski W., Babiarz S., *Postępowanie przed organem drugiej instancji [w:] System Prawa Administracyjnego Procesowego*, red. Łaszczycza G., Matan A., t. 4, *Postępowania autonomiczne i szczególne. Postępowania niejurysdykcyjne*, red. Matan A., Warszawa 2021.
- 35) Chróścielewski W., Kmiecik Z., Tarno J. P., *Reforma sądownictwa administracyjnego a standardy ochrony praw jednostki*, PiP 2002, nr 12.
- 36) Chróścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000.
- 37) Czeszejko-Sochacki Z., *Wznowienie postępowania jako skutek pośredni orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, PiP 2000/2.
- 38) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 111.
- 39) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 183.
- 40) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 184.
- 41) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 185.
- 42) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 188.
- 43) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 61.

- 44) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(a).
- 45) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(c).
- 46) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(d).
- 47) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(e).
- 48) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(f).
- 49) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 115.
- 50) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 177.
- 51) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 176.
- 52) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(j).
- 53) Dauter B. [w:] Kabat A., Niezgódka-Medek M., Dauter B., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285(i).
- 54) Dauter B., Hauser R., *Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego*, Materiały Szkoleniowe NSA, Warszawa 2010, nr 9.
- 55) Dauter B., *Połączenie spraw do łącznego rozpoznania lub także rozstrzygnięcia* [w:] Dauter B., Babiarsz S., Marciniak S., Mudrecki A., *Doradca podatkowy przed sądem administracyjnym*, Warszawa 2009.
- 56) Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie podatków i innych danin publicznych w świetle konstytucji* (w:) Miemiec W. (red.), *Księga Jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- 57) Dębowska-Romanowska T., *Uwagi o sposobie definiowania przedmiotu i podstawy opodatkowania z punktu widzenia obliczenia prawidłowej (jednej i jedynej) kwoty podatku* [w:] Brzeziński B.(red.), *Księga pamiątkowa ku czci profesora*

- Apoloniusza Kosteckiego. Studia z dziedziny prawa podatkowego*, TNOiK, Toruń 1998.
- 58) Dominik-Ogińska D., *Adekwatna procedura w VAT*, EPS 2023, nr 5.
- 59) Dominik-Ogińska D., *Godność a prawo podatnika do rzetelnego procesu* [w:] Franczak A. (red.), *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Wolters Kluwer, Warszawa 2021.
- 60) Dominik-Ogińska D., *Rzetelny proces a VAT*, PP 2020, nr 4.
- 61) Dowgier R., *Wpływ ogólnych interpretacji prawa podatkowego na jego stosowanie w gminach*, PPLiFS 2012/3.
- 62) Dziegielewska A., *Obejście zakazu reformationis in peius przez organ odwoławczy. Glosa do wyroku NSA z dnia 30 stycznia 2019 r., sygn. akt I FSK 2299/18, „Glosa”, 2020/1.*
- 63) Dzwonkowski H. [w:] Huchła A., Kosikowski C., Dzwonkowski H., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. III, Warszawa 2003, art. 220.
- 64) Dzwonkowski H. [w:] Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchła A., *Ustawa Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2003.
- 65) Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 127 (w:) Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Warszawa 2020, C.H. Beck, Legalis.
- 66) Dzwonkowski H., *Konstytucyjność sankcji podatkowych*, MoPod 1999/3.
- 67) Filipczyk H., *Zasada dwuinstancyjności postępowania podatkowego a zmiana materialnoprawnej podstawy decyzji wymiarowej*, PUG 2021, nr 7.
- 68) Firlus J.G., Woś T., *O niedopuszczalności dwutorowości kontroli ostatecznych decyzji administracyjnych raz jeszcze – krytyczna analiza uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 5.06.2017 r., II GPS 1/17”, PPP 2018/3.*
- 69) Florczak-Wątor M. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. Tuleja P., Warszawa 2023, art. 78.
- 70) Florczak-Wątor M. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. Tuleja P., Warszawa 2023, art. 42.
- 71) Florczak-Wątor M. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. Tuleja P., Warszawa 2023, art. 79.
- 72) Florczak-Wątor M. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. Tuleja P., LEX/el. 2021, art. 78.

- 73) Franczak A., *4. Relacje między Kartą praw podstawowych Unii Europejskiej, Europejską Konwencją Praw Człowieka oraz Konstytucją RP* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 74) Franczak A., *6. Metodyka stosowania Karty praw podstawowych Unii Europejskiej w sprawach podatkowych* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 75) Franczak A., *7. Podsumowanie* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 76) Franczak A., Bartosiewicz A., Borszowski P., Brzezińska-Rawa A., Brzeziński B., Dominik-Ogińska D., Filipczyk H., Glumińska-Pawlic J., Gomułowicz A., Kukulski Z., Ladziński A., Lasiński-Sulecki K., Litwińczuk H., Mariański A., Michalik T., Morawski W., Nita A., Nykiel W., Prejs E., Rymaszewski M., Sarna A., Sęk M., Strzelec D., Tałasiewicz A., Wojtyczek K., *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.
- 77) Franczak A., *Karta praw podstawowych Unii Europejskiej a ochrona praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 78) Frankiewicz E., *Gwarancje procesowe strony w postępowaniu przed konsulem*, Częstochowa 2003.
- 79) Galligan D., *Procedural rights in social welfare* [w:] A. Coote, *The Welfare of Citizens. Developing New Social Rights*, London 1992.
- 80) Garlicki L. [w:] *Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności*, t. 2, *Komentarz do artykułów 19–59 oraz Protokołów dodatkowych*, red. Garlicki L., Warszawa 2011, art. 53.
- 81) Gortych–Ratajczyk A., *Skuteczność mediacji w sprawach podatkowych* (w:) *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych*, red. Brzeziński B., Tarno J.P., Warszawa 2011.
- 82) Grego-Hoffman M., *Rola pełnomocnika w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, Warszawa 2012.
- 83) Gruszczyński B. [w:] Babiaryz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015.
- 84) Gudowski J., *Węzłowe problemy skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia*, PS 2006/1.

- 85) Hauser R., „Sprawiedliwość” podatkowa (w:) *Państwo prawa. Parlamentaryzm. Sądownictwo konstytucyjne. Pamięci Profesora Zdzisława Czeszejki–Sochackiego*, Jamróz A. (red.), Białystok 2012.
- 86) Hauser R., Drachal J., Mzyk E., *Dwuinstancyjne sądownictwo administracyjne. Omówienie podstawowych zasad i instytucji procesowych. Teksty aktów prawnych*, Warszawa–Zielona Góra 2003.
- 87) Hauser R., Kabat A., *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, PiP 2004, z. 2.
- 88) Hauser R., *Konstytucyjny model polskiego sądownictwa administracyjnego* (w:) *Polski model sądownictwa administracyjnego*, Stelmasiak J., Niczyporuk J., Fundowicz S. (red.), Lublin 2003.
- 89) Hauser R., Piątek W., Skoczylas A., *Środki odwoławcze w postępowaniu sądownoadministracyjnym* [w:] *System Prawa Administracyjnego*, t. 10, red. Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel A.
- 90) Hauser R., Skoczylas A., Piątek W., *Środki odwoławcze w postępowaniu sądownoadministracyjnym w świetle ustawy nowelizującej z dnia 9 kwietnia 2015 r. – analiza najistotniejszych zmian*, ZNSA 2015/4.
- 91) Hauser R., Trzcíński J. (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005.
- 92) Hauser R., *U progu reformy sądownictwa administracyjnego*, PiP 2002, nr 11.
- 93) Hauser R., *Wprowadzenie dwuinstancyjnego postępowania sądowego nie uzasadnia rezygnacji z dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego*, "Casus" 2000, nr 15.
- 94) Hauser R., *Założenia reformy sądownictwa administracyjnego*, PiP 1999, nr 12.
- 95) Jandy-Jendrośka K., Jendrośka J., *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego* [w:] *System prawa administracyjnego*, t. 3, Wrocław 1978.
- 96) Jankiewicz A., *Tradycje sądownictwa administracyjnego w Polsce* (w:) *XXV-lecie Naczelnego Sądu Administracyjnego na tle dziejów sądownictwa administracyjnego w Polsce. NSA 1980–2005*, Warszawa 2005.
- 97) Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa–Poznań 1995.
- 98) Jantowski L., *Komentarz do art. 417¹* [w:] *Kodeks cywilny. Komentarz*, red. Balwicka-Szczyrba M., Sylwestrzak A., Warszawa 2022.

- 99) Jaśkowska M., Masternak M., Ochendowski E., *Postępowanie sądowoadministracyjne*, Warszawa 2007.
- 100) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 50.
- 101) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 278.
- 102) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 280.
- 103) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 285.
- 104) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 271.
- 105) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 270.
- 106) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 153.
- 107) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 3.
- 108) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 286.
- 109) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 15, art. 187, art. 269.

- 110) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 135.
- 111) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 57.
- 112) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 54.
- 113) Kabat A. [w:] Dauter B., Niezgódka-Medek M., Kabat A., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 134.
- 114) Kabat A., *Komentarz do art. 133 ustawy - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Lex 2011.
- 115) Kaliński M., *O naprawieniu szkody wynikłej z naruszenia praw człowieka [w:] Aurea praxis. Aurea theoria. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Tadeusza Erecińskiego*, t. 2, red. Gudowski J., Weitz K., Warszawa 2011.
- 116) Kania M., *Zwyczajne środki zaskarżenia w postępowaniu przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2009.
- 117) Kastelik-Smaza A., *Procedura pytań prejudycjalnych a ochrona praw jednostki* (w:) Mik C. (red.), *Pytanie prejudycjalne w orzecznictwie ETS*, Toruń 2006.
- 118) Kiełkowski T., *Nabycie prawa na mocy decyzji administracyjnej*, Warszawa 2012.
- 119) Kłosowiak M., *Rozdział IV Prawa podatnika w toku procedur sądowych i administracyjnych a wymiana informacji w sprawach podatkowych* [w:] *Wymiana informacji w sprawach podatkowych a ochrona praw podatnika*, Warszawa 2023.
- 120) Kmiecik Z., 8. *Granice rozporządzania przez stronę prawem do odwołania* [w:] *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011.
- 121) Kmiecik Z., *Głębokość orzekania w sprawach objętych kognicją sądów administracyjnych*, PiP 2007/4.
- 122) Kmiecik Z., *Koncepcja decyzji ostatecznej (w ujęciu Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej)*, ZNSA 2008, nr 2(17).

- 123) Kmieciak Z., *Konstytucyjne podstawy prawa do odwołania w postępowaniu administracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego”, 2013, nr 2.
- 124) Kmieciak Z., *Ochrona tymczasowa w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, PiP 2003/5.
- 125) Kmieciak Z., *Odwołanie w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011.
- 126) Kmieciak Z., *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne a prawo europejskie*, Warszawa 2010.
- 127) Kmieciak Z., *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000, nr 1.
- 128) Kmieciak Z., *Rozdział I Modele zaskarżania decyzji w administracyjnym trybie odwoławczym* [w:] *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011.
- 129) Knysiak-Molczyk H. (red.), Mudrecki A., *Czynności procesowe zawodowego pełnomocnika w sprawach administracyjnych i sądownoadministracyjnych*, Warszawa 2013.
- 130) Knysiak-Sudyka H. [w:] *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Komentarz. Orzecznictwo*, wyd. V, Warszawa 2021, art. 173.
- 131) Knysiak-Sudyka H. [w:] *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Komentarz. Orzecznictwo*, wyd. V, Warszawa 2021, art. 177.
- 132) Knysiak-Sudyka H. [w:] *Skarga i skarga kasacyjna w postępowaniu sądownoadministracyjnym. Komentarz. Orzecznictwo*, wyd. V, Warszawa 2021, art. 175.
- 133) Kobak M., *Prawomocność formalna orzeczeń wojewódzkich sądów administracyjnych*, ZNSA 2007, nr 2.
- 134) Kosikowski C., *Zakres stosowania kodeksu postępowania administracyjnego w rozstrzyganiu indywidualnych spraw z dziedziny finansów* (w:) *Zagadnienia proceduralne w administracji*, Podgórski K. (red.), Katowice 1984.
- 135) Kosikowski C., *Źródła prawa podatkowego w świetle Konstytucji*, „Glosa” 1999, nr 7.

- 136) Kurowski L., Weralski M., *Prawo finansowe*, Warszawa 1970.
- 137) Lang J., Służewski J. (red.) Wierzbowski M., Wiktorowska A., *Polskie prawo administracyjne*, Warszawa 1995.
- 138) Łaszczyca G. [w:] Łaszczyca G., Martysz C., Matan A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Komentarz do art. 127, LEX 2010.
- 139) Łoboda M., Strzelec D., *Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego a realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania*, PP 2020, nr 7.
- 140) Maisel W., *Wojewódzkie sądy administracyjne w Drugiej Rzeczypospolitej*, Warszawa–Poznań 1976.
- 141) Makaruk I., *Wniosek o wstrzymanie wykonania decyzji w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Zagadnienia wybrane*, ZNSA 2016/3.
- 142) Malec D., *Najwyższy Trybunał Administracyjny 1922–1939 w świetle własnego orzecznictwa*, Warszawa–Kraków 1999.
- 143) Małecki J. (w:) Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011.
- 144) Małecki J. (w:) Gomułowicz A., Małecki J., *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
- 145) Mariański A., *Rola doradców podatkowych w ochronie praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 146) Mariański A., *6. Rekomendowany kształt karty praw podatnika w Polsce* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 147) Mariański A., *Karta praw podatnika jako instrument ochrony tych praw*, „*Prawo i Podatki*” 2008, nr 4 (wydanie specjalne).
- 148) Mastalski R., *Ochrona interesu podatnika w postępowaniu wymiarowym według ordynacji podatkowej z 15 marca 1934 r.*, Przegląd Prawa i Administracji 1973, t. IV.
- 149) Mastalski R., *Postępowanie podatkowe (w:) System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Weralski M. (red.), Wrocław 1985.
- 150) Mastalski R., *Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne (w:) Kodeks postępowania administracyjnego po nowelizacji*, Warszawa 1980.
- 151) Mastalski R., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2019.

- 152) Mastalski R., *Ustalanie podstawy wymiaru w polskim postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1973.
- 153) Mastalski R., *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Warszawa 1995.
- 154) Mudrecki A., *Prawo podatnika do sądu – aspekt przedmiotowy* (w:) Ofiarski Z. (red.), *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Szczecin 2014.
- 155) Mudrecki A., *Rozdział VII Prawa podatnika przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi* [w:] *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.
- 156) Mudrecki A., *Rozdział VIII Prawo podatnika do odwołania* [w:] *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.
- 157) Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015.
- 158) Mzyk E., *Wznowienie postępowania administracyjnego*, Warszawa–Zielona Góra 1994.
- 159) Naleziński B. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. Tuleja P., Warszawa 2023, art. 176.
- 160) Naleziński B. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, red. Tuleja P., Warszawa 2023, art. 184.
- 161) Niedzińska I., *Legitymacja procesowa do wniesienia skargi konstytucyjnej*, „Zeszyty Naukowe Państwowej Wyższej Szkoły Zawodowej im. Witelona w Legnicy” 2013/9.
- 162) Niezgódka-Medek M. [w:] B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 174.
- 163) Niezgódka-Medek M. [w:] Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Kabat A., Olesińska A., Rudowski J., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 255.
- 164) Niezgódka-Medek M. [w:] Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Kabat A., Olesińska A., Rudowski J., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 247.
- 165) Niezgódka-Medek M. [w:] Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Kabat A., Olesińska A., Rudowski J., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 256.

- 166) Niezgódka-Medek M. [w:] Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Kabat A., Olesińska A., Rudowski J., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 253(a).
- 167) Niezgódka-Medek M. [w:] Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Kabat A., Olesińska A., Rudowski J., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 253(b).
- 168) Niezgódka-Medek M. [w:] Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Kabat A., Olesińska A., Rudowski J., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 249.
- 169) Niezgódka-Medek M. [w:] Dauter B., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. IX, Warszawa 2024, art. 173.
- 170) Niezgódka-Medek M., Szubiakowski M., *Rozdział 18 Stwierdzenie nieważności decyzji* [w:] Niezgódka-Medek M., Szubiakowski M., *Ordynacja podatkowa. Orzecznictwo. Piśmiennictwo*, Warszawa 2023.
- 171) Nowak I., *Odwołanie od decyzji organu podatkowego a możliwość jej weryfikacji w trybie autokontroli przez organ podatkowy pierwszej instancji*, PPP 2010, nr 5.
- 172) Nowicki M. A. [w:] *Komentarz do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności* [w:] *Wokół Konwencji Europejskiej. Komentarz do Europejskiej Konwencji Praw Człowieka*, wyd. VIII, Warszawa 2021, art. 13.
- 173) Nykiel W., Sęk M., *Karta Praw Podatnika: Nowy instrument ochrony praw polskiego podatnika*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2022.
- 174) Nykiel W., Sęk M., *Projekt ustawy Karta Praw Podatnika z uzasadnieniem*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2018, nr 1.
- 175) Nykiel W., Strzelec D., *Wykładnia norm regulujących postępowanie podatkowe* [w:] *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga Jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, Lublin 2011.
- 176) Nykiel W., *Ulgi i zwolnienia w konstrukcji prawnej podatku*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 2002.
- 177) Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010.

- 178) Olesińska A., *Wszczęcie postępowania w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, która stała się bezprzedmiotowa (art. 258 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej)*, ZNSA 2011, nr 2.
- 179) Orłowski J., *Uznanie administracyjne w prawie podatkowym*, Gdańsk 2005.
- 180) Osiatyński W., *Wprowadzenie do pojęcia prawa człowieka (w:) Szkoła praw człowieka: teksty wykładów*, z. 1, Warszawa 1998.
- 181) Pawlicka-Błażejewska D., Sarnowiec-Cisłak M., *Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia w postępowaniu sądowoadministracyjnym – wybrane aspekty*, Prz. Leg. 2012/3.
- 182) Piątek W. [w:] Hauser R., Piątek W., Skoczylas A., *Środki zaskarżenia w postępowaniu sądowoadministracyjnym*, Warszawa 2013.
- 183) Pietrasz P., Presnarowicz S., *Sądowa kontrola aktów i czynności związanych z realizacją zobowiązań podatkowych*, (w:) *System prawa finansowego*, t. III, Prawo daninowe, Etel L. (red.), Warszawa 2010.
- 184) Półtorak N., *Ochrona uprawnień wynikających z prawa Unii Europejskiej w postępowaniu krajowym*, Warszawa 2010.
- 185) Prejs E., *Każda bezprawność działania zobowiązuje państwo do naprawienia szkody. Rozważania na tle wyroku ETPCz z 5.10.2023 r. w sprawie Andrzej Ruciński przeciwko Polsce*, sprawa nr 22716/12, PP 2024, nr 3.
- 186) Prejs E., *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw podatnika* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 187) Presnarowicz S. (w:) *System prawa finansowego*, t. III, *Prawo daninowe*, red. Etel L., Warszawa 2010.
- 188) Presnarowicz S. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344*, red. Etel L., Warszawa 2022, art. 240.
- 189) Presnarowicz S. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 240.
- 190) Presnarowicz S. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 241.
- 191) Presnarowicz S. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 221.
- 192) Presnarowicz S. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 222.

- 193) Presnarowicz S., *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014.
- 194) Rudowski J. [w:] Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 240.
- 195) Rudowski J. [w:] Babiarz S., Dauter B., Gurba W., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., Olesińska A., Rudowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XII, Warszawa 2024, art. 243.
- 196) Runcewicz W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 1935.
- 197) Safjan M., Matuszyk K., *Odpowiedzialność odszkodowawcza władzy publicznej*, Warszawa 2009.
- 198) Saphire R.B., *Specyfing Due Process Values: Toward a More Responsive Approach to Procedural Protection*, (1978) 127 *University of Pennsylvania Law Review*.
- 199) Sarna A., 6. *Prawo do obrony* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 200) Sarnecki P. [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz. Tom II*, wyd. II, red. Garlicki L., Zubik M., Warszawa 2016, art. 45.
- 201) Sęk M., *Karta Praw Podatnika w polskim systemie podatkowym w świetle doświadczeń zagranicznych*, KPPod. 2018/1.
- 202) Sobieralski K., *Wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego*, Kraków 2003.
- 203) Stachurski W., *Kilka uwag o nadzwyczajnych trybach weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych* [w:] *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, red. Popławski M., Białystok 2011.
- 204) Stankiewicz R., *Przymus adwokacko-radcowski w postępowaniu przed NSA*, „*Temidium*” 2019/3.
- 205) Startek K., *Funkcja ochronna odwołania podatkowego*, PiP 2010/1.
- 206) Strzelec D., 2.3. *Katalog podstaw uzasadniających wznowienie postępowania* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.
- 207) Strzelec D., 3. *Podstawy wznowienia postępowania* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.

- 208) Strzelec D., 3.1.2. *Interpretacja przepisów o podstawach wznowienia postępowania* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.
- 209) Strzelec D., 5.4.4. *Stwierdzenie nieważności decyzji* [w:] *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.
- 210) Strzelec D., 9. *Uwagi końcowe* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.
- 211) Strzelec D., *Eliminowanie nieprawidłowości proceduralnych przez organ odwoławczy a zasada dwuinstancyjności postępowania*, „Monitor Podatkowy”, 2008/5.
- 212) Strzelec D., Łoboda M., *O dewolutywności postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy”, 2018/6.
- 213) Strzelec D., *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, Wolters Kluwer.
- 214) Strzelec D., *Podsumowanie* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.
- 215) Strzelec D., *Przepisy postępowania podatkowego a przepisy innych gałęzi prawa procesowego – cechy przesadzające o kształcie postępowania*, „Przegląd Prawa Publicznego”, 2011/11.
- 216) Strzelec D., *Weryfikacja decyzji podatkowej ostatecznej w trybach nadzwyczajnych* [w:] *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.
- 217) Strzelec D., *Wznowienie postępowania podatkowego - wybrane problemy proceduralne*, PP 2020, nr 4.
- 218) Szalęga M., *Odstąpienie od uzasadnienia decyzji przez organ administracyjny z powodu uwzględnienia w całości żądania strony jako przejaw ograniczenia prawa do odwołania*, ZNSA 2024, nr 5.
- 219) Szpunar M. [w:] *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom III (art. 223-358)*, red. Kornobis-Romanowska D., Łacny J., Wróbel A., Warszawa 2012, art. 267.
- 220) Szubiakowski M., *Administracyjnoprawna regulacja praw i wolności obywatelskich*, Warszawa 2017.

- 221) Szuster S. [w:] *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, LEX/el. 2003.
- 222) Tałasiewicz A., 3. *Prawa podatnika – możliwy katalog* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 223) Tarno J.P., *Uprawnienie doradcy podatkowego do sporządzenia skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia*, Prz. Pod. 2011/7.
- 224) Teszner K. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 248.
- 225) Teszner K. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 247.
- 226) Teszner K. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 254.
- 227) Teszner K. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 256.
- 228) Teszner K. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 253.
- 229) Teszner K. [w:] *Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany*, red. Etel L., LEX/el. 2024, art. 249.
- 230) Teszner K., 2.2. *Dwuinstancyjność postępowania podatkowego jako element różnicujący organy podatkowe* [w:] *Administracja podatkowa i kontrola skarbową w Polsce*, Warszawa 2012.
- 231) Teszner K., *Administracja podatkowa i kontrola skarbową*, Warszawa 2012.
- 232) Tuleja P. [w:] Czarny P., Florczak-Wątor M., Naleziński B., Radziejewicz P., Tuleja P., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2023, art. 31.
- 233) Tuleja P. [w:] Czarny P., Florczak-Wątor M., Naleziński B., Radziejewicz P., Tuleja P., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, wyd. II, Warszawa 2023, art. 30.
- 234) Tuleja P., Grzybowski M., *Skarga konstytucyjna jako środek ochrony praw jednostki w polskim systemie prawa* [w:] *Sądy i Trybunały w Konstytucji i w praktyce*, red. Skrzydło W., Warszawa 2005.
- 235) Waltoś S., *O obstrukcji procesowej, czyli kilka uwag o nadużyciu prawa procesowego* (w:) *W kręgu teorii i praktyki prawa karnego. Księga poświęcona*

- pamięci Profesora Andrzeja Wąska*, red. Leszczyński L., Skrętowicz E., Hołda Z., Lublin 2005.
- 236) Weinfeld I., *Skarbowość polska*, Lwów 1926.
- 237) Wilk M., *Potrzeba wprowadzenia Karty Praw Podatnika w Polsce*, „*Kwartalnik Prawa Podatkowego*” 2018, nr 1.
- 238) Wojtyczek K., 9. *Podsumowanie* [w:] *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, red. Franczak A., Warszawa 2021.
- 239) Woś T. [w:] Woś T. (red.), Knysiak-Molczyk H., Romańska M., *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017.
- 240) Woś T. [w:] Woś T. (red.), Knysiak-Molczyk H., Romańska M., *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2010.
- 241) Woś T., *Condiciones necessariae dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego* (w:) Skrzydło-Niżnik I. (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001.
- 242) Woś T., *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 1996.
- 243) Woś T., *Postępowanie sądownoadministracyjne*, Warszawa 2017.
- 244) Woś T., *Postępowanie sądownoadministracyjne*, wyd. 2, Warszawa 1999.
- 245) Woś T., *Reforma sądownictwa administracyjnego - projekty dalekie od ideału*, PiP 2001, nr 7.
- 246) Wróbel A. (w:) Błachnio-Parzych A., Jędrońska J., Kamiński I.C., Kowalik-Bańczyk K., Majkowska-Szulc S., Maliszewska-Nienartowicz J., Malczewska M., Miąsik D., Mitrus L., Potyrała A.M., Półtorak N., Skibińska E., Sobczak J., Sobczak W., Szablowska M., Szwarz-Kuczer M., Tomaszewska M., Wnukiewicz-Kozłowska A., Wróbel A. (red.), *Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej. Komentarz*, Warszawa 2013.
- 247) Wróbel A. [w:] Chorąży K., Taras W., Wróbel A., *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Kraków 2003.
- 248) Wyporska-Frankiewicz J., *Zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego a zasada dwuinstancyjności postępowania sądownoadministracyjnego*, [w:] *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie K.P.A.*, red. Niczyporuk J., Lublin 2010.
- 249) Wyrzykowski M., *Sądownictwo administracyjne w Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej*, Warszawa 1983.

- 250) Wyszomirska-Łapczyńska M., *Zaskarżanie decyzji podatkowej. Komentarz praktyczny z orzecnictwem*, Warszawa 2014, Wydawnictwo C.H. Beck.
- 251) Zajadło J., *Normatywne funkcje pojęcia „przyrodzona i niezbywalna godność człowieka”* [w:] *Ochrona człowieka w świetle prawa Rzeczypospolitej Polskiej*, red. Pikulski S., Olsztyn 2002.
- 252) Zalewski D., *9. Postępowanie podatkowe a kontrola – konsekwencje prawne* [w:] *Błędy organów podatkowych. Jak kwestionować decyzje i bronić swoich praw*, red. Zalewski D., Warszawa 2025.
- 253) Zimmermann J. (w:) *Reforma sądownictwa administracyjnego w Polsce - zaproszenie do dyskusji nad jej kształtem*, "Casus" 2002, nr 23.
- 254) Zimmermann J., *Aksjomaty postępowania administracyjnego*, Warszawa 2017.
- 255) Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998.
- 256) Zimmermann J., *Polskie sądownictwo administracyjne (uwagi o projekcie ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym)*, "Krakowskie Studia Prawnicze" 1993-1994, Tom XXVI – XXVII.
- 257) Zimmermann J., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2016.
- 258) Zimmermann J., *Z podstawowych zagadnień sądownictwa administracyjnego* (w:) *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Góral J., Hauser R., Trzeciński J. (red.), Warszawa 2005.
- 259) Zimmermann J., *Z problematyki reformy sądownictwa administracyjnego* (w:) Skrzydło-Niżnik I. (red.), *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. Józefa Filipka*, Kraków 2001.
- 260) Zimmermann J., *Zakaz reformationis in peius w postępowaniu administracyjnym i sądowno-administracyjnym* [w:] *Księga pamiątkowa profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999.
- 261) Żmudzińska A., *Nieuzupełnienie w terminie braków formalnych skargi o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego*, ZNSA 2006/4–5.
- 262) Żukowski L., *Instytucje kontroli rozstrzygnięć w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1985.

Wykaz aktów prawnych

- 1) Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.).
- 2) Traktat Ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą (Dz. U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2 z późn. zm.).
- 3) Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz. U. UE. C. z 2007 r. Nr 303, s. 1 z późn. zm.).
- 4) Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.).
- 5) Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167).
- 6) Ustawa z dnia 26 maja 2023 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023, poz. 1059).
- 7) Ustawa z dnia 9 marca 2023 r. o zmianie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2023 r. poz. 556).
- 8) Ustawa z dnia 12 kwietnia 2019 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r. poz. 934).
- 9) Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2016 poz. 1948).
- 10) Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. z 2023 r. poz. 615 z późn. zm.).
- 11) Ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (t.j. Dz. U. z 2019 r. poz. 2393).
- 12) Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 775).
- 13) Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. 2002 nr 153 poz. 1269).
- 14) Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 935 z późn. zm.).
- 15) Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2002 Nr 153, poz. 1271).

- 16) Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2002 nr 153 poz. 1270).
- 17) Ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 334 z późn. zm.).
- 18) Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. 1999 Nr 83, poz. 930).
- 19) Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2025 r. poz. 111 z późn. zm.).
- 20) Ustawa z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. 1995 nr 74 poz. 368, ze zm.).
- 21) Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (t.j. Dz. U. z 2018 r. poz. 570).
- 22) Ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. 1994 Nr 122, poz. 593).
- 23) Ustawa z dnia 24 maja 1990 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 1990, Nr 34, poz. 201).
- 24) Ustawa z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. 1990 Nr 16, poz. 95).
- 25) Ustawa z dnia 29 grudnia 1982 r. o urzędzie Ministra Finansów oraz urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. 1982 nr 45 poz. 289).
- 26) Ustawa z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. 1980 nr 27 poz. 111).
- 27) Ustawa z dnia 31 stycznia 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 1980 nr 4 poz. 8).
- 28) Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1568 z późn. zm.).
- 29) Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 1061 z późn. zm.).
- 30) Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2024 r. poz. 572).
- 31) Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 1960 nr 30 poz. 168).
- 32) Ustawa karno skarbową z dnia 13 kwietnia 1960 r (Dz.U. 1960 nr 21 poz. 123).

- 33) Ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. RP Nr 39, poz. 346, tekst jedn. Dz.U. RP z 1936 r. Nr 14, poz. 134).
- 34) Ustawa z dnia 3 sierpnia 1922 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz.U. RP Nr 67, poz. 600).
- 35) Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 20 września 1982 r. w sprawie zakresu działania, składu osobowego, trybu powoływania oraz organizacji podatkowych komisji odwoławczych (Dz.U. 1982 Nr 30, poz. 212 ze zm.).
- 36) Dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. 1950 nr 49 poz. 452).
- 37) Dekret z dnia 11 kwietnia 1947 r. Prawo karne skarbowe (Dz.U. 1947 nr 32 poz. 140).
- 38) Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. 1946 nr 27 poz. 174).
- 39) Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. 1946 nr 27 poz. 173).
- 40) Dekret Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 14 stycznia 1936 r. o zmianie ordynacji podatkowej (Dz.U. 1936 nr 3 poz. 13).
- 41) Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. o Najwyższym Trybunale Administracyjnym (Dz.U. RP z 1932 r. Nr 94, poz. 806).

Wykaz orzecnictwa

Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości

- 1) Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 4 czerwca 2020 r., sygn. C-430/19, SC C.F. Srl przeciwko A.J.F.P.M. I D.G.R.F.P.C., LEX nr 3008598.
- 2) Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 16 października 2019 r., sygn. C-189/18, Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága, EU:C:2019:861.
- 3) Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 13 września 2018 r., sygn. C-358/16, UBS Europe SE i Alain Hondequin i in. przeciwko DV i in., EU:C:2018:715.
- 4) Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 9 listopada 2017 r., sygn. C-298/16, Teodor Ispas i Anduța Ispas v. Direcția Generală a Finanțelor Publice CLUJ, ZOTSiS 2017, nr 11, poz. I-843.
- 5) Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 26 lipca 2017 r., sygn. C-348/16, Moussa Sacko przeciwko Commissione Territoriale per il riconoscimento della Protezione internazionale di Milano, ECLI:EU:C:2017:591.
- 6) Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 17 grudnia 2015 r., Webmindlicences KFT. v. Nemzeti ADÓ- ÉS Vámhivatal Kiemelt ADÓ- ÉS Vám Főigazgatóság, sygn. C-419/14, ZOTSiS 2015, nr 12, poz. I-832.
- 7) Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 3 lipca 2014 r., Kamino International Logistics i Datema Hellmann Worldwide Logistics, sygn. C-129/13 i sygn. C-130/13, EU:C:2014:2041.
- 8) Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 24 października 1996 r., sygn. C-32/95 P.

Orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka

- 1) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 29 listopada 2016 r., w sprawie Lupeni Greek Catholic Parish (Parafia Grekokatolicka w Lupeni) i inni v. Rumunia, Wielka Izba, skarga nr 76943/11.
- 2) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 2 lipca 2013 r., w sprawie R.SZ. v. Węgry, sygn. 41838/11, LEX nr 1327053.

- 3) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 3 maja 2011 r., w sprawie *Apanasewicz v. Polska*, Izba (Sekcja IV), skarga nr 6854/07.
- 4) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 10 września 2010, w sprawie *McFarlane v. Irlandia*, Wielka Izba, skarga nr 31333/06.
- 5) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 20 września 2005 r., w sprawie *Dizman v. Turkey*, skarga nr 27309/95, LEX nr 156557.
- 6) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 12 lutego 2004 r., w sprawie *Perez v. Francja*, Wielka Izba, skarga nr 47287/99.
- 7) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 26 października 2000 r., w sprawie *Kudła v. Polska*, Wielka Izba, skarga nr 30210/96.
- 8) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 30 października 1998 r., w sprawie *F.E. v. France*, skarga o nr 38212/97, LEX nr 77343.
- 9) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 23 lutego 1995 r., w sprawie *Gasus Dosier - und Fördertechnik GmbH v. Holandia*, sygn. 15375/89, LEX nr 79971.
- 10) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 24 października 1986 r., w sprawie *AGOSI v. Wielka Brytania*, sygn. 9118/80, LEX nr 81001.
- 11) Wyrok Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 6 września 1978 r., w sprawie *Klass i inni v. Niemcy*, skarga nr 5029/71, LEX nr 80801.
- 12) Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 7 września 2021 r., w sprawie *IOFIL AE v. Grecja*, sygn. 50598/13, LEX nr 3231746.
- 13) Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 23 czerwca 2009 r., w sprawie *Weitz v. Polska*, sygn. 37727/05, LEX nr 512238.
- 14) Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 28 maja 2002 r., w sprawie *Urbańczyk v. Poland*, skarga o nr 33777/96, LEX nr 55263.
- 15) Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 23 października 2001 r., w sprawie *Beller v. Poland*, skarga o nr 51837/99, LEX nr 49835.
- 16) Decyzja Europejskiego Trybunału Praw Człowieka z dnia 5 kwietnia 1993 r., w sprawie *X. v. Austria*, skarga nr 19066/91, DR 74.

Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego

- 1) Uchwała Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 września 1994 r., sygn. W 5/94, OTK 1994, nr 2, poz. 44.
- 2) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 22 października 2015 r., sygn. SK 28/14.
- 3) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 lipca 2013 r., sygn. SK 61/12, OTK-A 2013/6, poz. 84.
- 4) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 14 maja 2013 r., sygn. P 27/12, OTK-A 2013/4, poz. 41.
- 5) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 stycznia 2012 r. sygn. TK – K 36/09.
- 6) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 grudnia 2011 r., sygn. SK 3/2011, OTK ZU-A 2011, nr 10, poz. 113.
- 7) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 31 marca 2009 r., sygn. SK 19/08.
- 8) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 grudnia 2008 r., sygn. P 57/07, OTK-A 2008/10, poz. 178.
- 9) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 30 września 2008 r., sygn. K 44/07, OTK-A 2008, nr 7, poz. 126.
- 10) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06, OTK-A 2007, nr 9, poz. 108.
- 11) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 6 marca 2007 r., sygn. SK 54/06, OTK-A 2007/3, poz. 23.
- 12) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 października 2004 r., sygn. P 8/04.
- 13) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 26 listopada 2003 r., sygn. SK 22/0210.
- 14) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99, OTK ZU nr 5/2000, poz. 143.
- 15) Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 maja 2000 r., sygn. SK 22/99, OTK 2000, nr 4, poz. 107.
- 16) Wyrok Trybunał Konstytucyjnego z dnia 29 marca 1994 r., sygn. K 13/93.
- 17) Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2006 r., sygn. SK 58/05, OTK-A 2006, nr 3, poz. 35.
- 18) Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2005 r., sygn. Ts 176/04, OTK-B 2005/3, poz. 134.
- 19) Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 listopada 2004 r., sygn. SK 20/02, OTK-A 2004, nr 10, poz. 112.

- 20) Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 marca 2002 r., sygn. SK 2/01, OTK-A 2002, nr 2, poz. 20.
- 21) Postanowienie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 21 marca 2000 r., sygn. SK 6/99, OTK 2000, nr 2, poz. 66.

Orzecznictwo sądów administracyjnych

- 1) Uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie 7 sędziów z dnia 5 czerwca 2017 r., sygn. II GPS 1/17, ONSAiWSA 2017/5.
- 2) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 stycznia 2025 r., sygn. III OSK 5699/21, LEX nr 3850761.
- 3) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 stycznia 2025 r., sygn. II GSK 2090/24, LEX nr 3820706.
- 4) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 grudnia 2024 r., sygn. III FSK 649/23, LEX nr 3817167.
- 5) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 grudnia 2024 r., sygn. I OSK 320/24, poz. 3817165.
- 6) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 grudnia 2024 r., sygn. III FSK 348/24, LEX nr 3820601.
- 7) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3 grudnia 2024 r., sygn. II GSK 1000/24, LEX nr 3788107.
- 8) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 listopada 2024 r., sygn. III FSK 457/23, LEX nr 3790398.
- 9) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 października 2024 r., sygn. I FNP 17/23, LEX nr 3786587.
- 10) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 października 2024 r., sygn. III FSK 760/24.
- 11) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 października 2024 r., sygn. III OSK 2149/23, LEX nr 3771495.
- 12) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 września 2024 r., sygn. II GSK 1300/21, LEX nr 3774310.
- 13) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 września 2024 r., sygn. II FSK 557/24, LEX nr 3769852.

- 14) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 września 2024 r., sygn. II OSK 1915/23, LEX nr 3765661.
- 15) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 sierpnia 2024 r., sygn. I FSK 355/23, LEX nr 3792747.
- 16) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 lipca 2024 r., sygn. III FSK 1431/23, LEX nr 3750715.
- 17) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 czerwca 2024 r., sygn. III FSK 1005/22, LEX nr 3749979.
- 18) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 czerwca 2024 r., sygn. I OSK 781/21, LEX nr 3733057.
- 19) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 czerwca 2024 r., sygn. III FZ 234/24, LEX nr 3726801.
- 20) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 maja 2024 r., sygn. I FSK 39/21, LEX nr 3757895.
- 21) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 maja 2024 r., sygn. I GNP 1/24, LEX nr 3737373.
- 22) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 969/21, LEX nr 3744946.
- 23) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 kwietnia 2024 r., sygn. III OSK 1482/22, LEX nr 3717073.
- 24) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 kwietnia 2024 r., sygn. II OSK 481/24, LEX nr 3710804.
- 25) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 kwietnia 2024 r., sygn. I FSK 1985/22, LEX nr 3737987.
- 26) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 kwietnia 2024 r., sygn. II FSK 817/21.
- 27) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2024 r., sygn. II FSK 792/21, LEX nr 3735287.
- 28) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 marca 2024 r., sygn. III OSK 3343/21, LEX nr 3701873.
- 29) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 marca 2024 r., sygn. III FSK 808/23, LEX nr 3710182.
- 30) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 marca 2024 r., sygn. III FSK 836/23.

- 31) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 marca 2024 r., sygn. II FSK 696/21.
- 32) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 lutego 2024 r., sygn. III FSK 4561/21, LEX nr 3701810.
- 33) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2024 r., sygn. II GSK 768/23, LEX nr 3717962.
- 34) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 lutego 2024 r., sygn. I GSK 1017/20, LEX nr 3697868.
- 35) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 listopada 2023 r., sygn. II OSK 387/21, LEX nr 3695624.
- 36) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 września 2023 r., sygn. II FSK 2624/20, LEX nr 3648460.
- 37) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 września 2023 r., sygn. I FSK 842/23, LEX nr 3644047.
- 38) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 września 2023 r., sygn. III FSK 2769/21, LEX nr 3611431.
- 39) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2023 r., sygn. I GNP 6/23, LEX nr 3599037.
- 40) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 sierpnia 2023 r., sygn. I FNP 8/23, LEX nr 3623108.
- 41) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lipca 2023 r., sygn. I GNP 3/23, LEX nr 3608425.
- 42) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 czerwca 2023 r., sygn. III FSK 768/22, LEX nr 3619658.
- 43) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 maja 2023 r., sygn. III FSK 1016/22, LEX nr 3594801.
- 44) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 marca 2023 r., sygn. III OSK 7467/21, LEX nr 3511052.
- 45) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2023 r., sygn. II FNP 2/22, LEX nr 3633991.
- 46) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 2023 r., sygn. I OSK 2541/19, LEX nr 3562098.
- 47) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2023 r., sygn. I FSK 401/21, LEX nr 3558513.

- 48) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 lutego 2023 r., sygn. I FNP 3/22, LEX nr 3514558.
- 49) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 lutego 2023 r., sygn. II OSK 2869/21, LEX nr 3515397.
- 50) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 stycznia 2023 r., sygn. II FSK 12/22, LEX nr 3511056.
- 51) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 stycznia 2023 r., sygn. III FSK 1859/21, LEX nr 3553095.
- 52) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 października 2022 r., sygn. I FSK 904/20, LEX nr 3451838.
- 53) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 października 2022 r., sygn. III FSK 991/21, LEX nr 3432438.
- 54) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 marca 2022 r., sygn. I GSK 2261/18, LEX nr 3360815.
- 55) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 marca 2022 r., sygn. III FSK 3938/21, LEX nr 3339560.
- 56) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 grudnia 2021 r., sygn. III FSK 223/21, LEX nr 3285463.
- 57) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 października 2021 r., sygn. II GSK 1150/21, LEX nr 3248496.
- 58) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 czerwca 2021 r., sygn. I FSK 1423/20, CBOSA.
- 59) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9 grudnia 2020 r., sygn. I GSK 961/20, LEX nr 3109581.
- 60) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 grudnia 2020 r., sygn. II FSK 2129/18.
- 61) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 listopada 2020 r., sygn. I FSK 1752/17.
- 62) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 września 2020 r., sygn. I OSK 476/20, LEX nr 3081486.
- 63) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. I FSK 2166/18, LEX nr 3022237.
- 64) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2020 r., sygn. I GSK 557/17, LEX nr 3053438.

- 65) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 stycznia 2020 r., sygn. I OSK 3328/18, LEX nr 2825387.
- 66) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23 stycznia 2020 r., sygn. II OSK 594/18, LEX nr 2798888.
- 67) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 listopada 2019 r., sygn. I OSK 4341/18, LEX nr 2758904.
- 68) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 września 2020 r., sygn. I ONP 3/20, LEX nr 3100527.
- 69) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 września 2020 r., sygn. II OSK 1059/20, LEX nr 3075935.
- 70) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lipca 2019 r., sygn. I FNP 3/19, LEX nr 2724087.
- 71) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2019 r., sygn. I FNP 2/19, LEX nr 2688532.
- 72) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 lutego 2019 r., sygn. II FSK 373/17, LEX nr 2632121.
- 73) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 stycznia 2019 r., sygn. II FSK 3340/16, LEX nr 2625268.
- 74) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lipca 2018 r., sygn. II OSK 2068/16, LEX nr 2575087.
- 75) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia z 8 marca 2018 r., sygn. II FSK 520/16, LEX nr 2497840.
- 76) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 kwietnia 2017 r., sygn. II OSK 1956/15, LEX nr 2277634.
- 77) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 grudnia 2016 r. sygn. II FSK 3399/14.
- 78) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 listopada 2016 r., sygn. I OSK 1389/16, LEX nr 2169773.
- 79) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 sierpnia 2016 r., sygn. II FSK 2147/14, LEX nr 2142211.
- 80) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 kwietnia 2016 r., sygn. II FSK 485/14, LEX nr 2018881.
- 81) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 21 stycznia 2016 r., sygn. I GSK 1347/14, CBOSA.

- 82) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 października 2015 r., sygn. I GSK 207/14, LEX nr 1985596.
- 83) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 kwietnia 2015 r., sygn. II FSK 477/13, LEX nr 1774436.
- 84) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 marca 2015 r., sygn. I GSK 1467/14, LEX nr 1666102.
- 85) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 lutego 2015 r., sygn. II OSK 1695/13, LEX nr 1658172.
- 86) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 lutego 2015 r., sygn. II FSK 52/13, LEX nr 1640307.
- 87) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 31 stycznia 2014 r., sygn. II FSK 3075/13, LEX nr 1450211.
- 88) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 września 2012 r., sygn. II GSK 1167/11, LEX nr 1244501.
- 89) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 kwietnia 2012, sygn. II FSK 2077/10, LEX nr 1410619.
- 90) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 sierpnia 2011 r., sygn. II FSK 2440/10, LEX nr 950774.
- 91) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 maja 2011 r., sygn. II FSK 27/10, LEX nr 1081378.
- 92) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 października 2010 r., sygn. I FSK 1867/09, CBOSA.
- 93) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 maja 2010 r., sygn. I FSK 1563/08, LEX nr 595824.
- 94) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6 sierpnia 2009 r., sygn. I FSK 871/08, LEX nr 552189.
- 95) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 30 października 2009 r. sygn. II FSK 834/08.
- 96) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lutego 2009 r., sygn. I GSK 366/08, LEX nr 516672.
- 97) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 lutego 2007 r., sygn. II OSK 321/06, LEX nr 337817.
- 98) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 grudnia 2005 r., sygn. II FSK 275/05, CBOSA.

- 99) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Katowicach z dnia 28 stycznia 2002 r., sygn. I SA/Ka 2313/00, LEX nr 78236.
- 100) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 22 marca 2000 r., sygn. I SA/Ka 1729/98.
- 101) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 22 marca 1996 r., sygn. akt SA/Wr 1996/95, ONSA 1997, nr 1, poz. 35.
- 102) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 7 maja 1993 r. sygn. SA/Po 2180/92.
- 103) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 3 lipca 1992 r., sygn. akt SA/Wr 455/92, ONSA 1993/3, poz. 62.
- 104) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10 kwietnia 1989 r., sygn. akt II SA 1198/88, ONSA 1989, nr 1, poz. 36.
- 105) Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 25 maja 1984 r., sygn. akt II SA 2048/83.
- 106) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lutego 2025 r., sygn. III ONP 3/25, LEX nr 3838422.
- 107) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 lutego 2025 r., sygn. I FSK 2391/21, LEX nr 3831760.
- 108) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 maja 2022 r., sygn. III OZ 334/22, LEX nr 3346154.
- 109) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2 marca 2022 r., sygn. I OZ 39/22, LEX nr 3320971.
- 110) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 marca 2019 r., sygn. I FNP 7/18, LEX nr 2643005.
- 111) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 kwietnia 2018 r., sygn. II FNP 3/18, LEX nr 2510127.
- 112) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 13 lipca 2017 r., sygn. II GSK 3234/15, LEX nr 2334513.
- 113) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28 lipca 2014 r., sygn. II FSK 1864/14, LEX nr 1492885.
- 114) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2014 r., sygn. FNP 3/14, LEX nr 1484673.
- 115) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24 czerwca 2014 r., sygn. II OZ 624/14, LEX nr 1485625.

- 116) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15 maja 2014 r., sygn. II FSK 2871/13, LEX nr 1467639.
- 117) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20 lutego 2014 r., sygn. II FSK 3786/13, LEX nr 1426675.
- 118) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 marca 2013 r., sygn. I OZ 163/13, ONSAiWSA 2014/3/53.
- 119) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7 września 2012 r., sygn. I FNP 6/12, LEX nr 1282122.
- 120) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4 września 2012 r., sygn. II FZ 590/12, LEX nr 1329687.
- 121) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 kwietnia 2012 r., sygn. I OSK 1829/11, LEX nr 1336328.
- 122) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18 października 2011 r., sygn. II GZ 112/09, LEX nr 984630.
- 123) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25 lutego 2004 r., sygn. FSK 63/04, ONSA 2004/1, poz. 8.
- 124) Postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2001 r., sygn. V SA 949/00, LEX nr 109302.
- 125) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 13 grudnia 2024 r., sygn. I SA/Wa 914/24, LEX nr 3794378.
- 126) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 21 listopada 2024 r., sygn. I SA/Łd 634/24, LEX nr 3790458.
- 127) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 13 listopada 2024 r., sygn. II SA/Gl 746/24, LEX nr 3785969.
- 128) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 29 października 2024 r., sygn. I SA/Gd 1022/23, LEX nr 3780766.
- 129) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 29 października 2024 r., sygn. I SA/Gd 1021/23, LEX nr 3780765.
- 130) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 29 października 2024 r., sygn. III SA/Kr 805/24, LEX nr 3813983.
- 131) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 4 września 2024 r., sygn. I SA/Łd 385/24.
- 132) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 25 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/Ke 84/24.

- 133) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 16 kwietnia 2024 r., sygn. I SA/Po 15/24.
- 134) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 5 kwietnia 2024 r. sygn. III SA/Wr 417/23, LEX nr 3711442.
- 135) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 5 marca 2024 r., sygn. I SA/Rz 568/23, LEX nr 3710155.
- 136) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z dnia 28 lutego 2024 r., sygn. II SA/Bd 1329/23, LEX nr 3781882.
- 137) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 23 lutego 2024 r., sygn. I SA/Op 316/23, LEX nr 3696851.
- 138) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 30 stycznia 2024 r., sygn. II SA/Lu 1051/23, LEX nr 3697077.
- 139) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 15 stycznia 2024 r., sygn. II SAB/Wr 459/23, LEX nr 3655140.
- 140) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 11 stycznia 2024 r., sygn. III SA/Gd 621/23, LEX nr 3662881.
- 141) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 23 listopada 2023 r., sygn. I SA/Wr 212/23, LEX nr 3648075.
- 142) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 11 października 2023 r., sygn. I SA/Łd 636/23, LEX nr 3622769.
- 143) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z dnia 22 grudnia 2022 r. sygn. III SA/Kr 1835/22, LEX nr 3446527.
- 144) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 21 czerwca 2022 r., sygn. IV SA/Wr 823/21, LEX nr 3392415.
- 145) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 29 czerwca 2021 r., sygn. VI SA/Wa 1338/19, LEX nr 3312328.
- 146) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z dnia 3 listopada 2020 r., sygn. I SA/Gl 1344/19, LEX nr 3086931.
- 147) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 16 stycznia 2020 r., sygn. I SA/Wr 631/19, LEX nr 2945305.
- 148) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 10 grudnia 2019 r., sygn. II SA/Wr 529/19, LEX nr 2976606.
- 149) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Olsztynie z dnia 16 października 2019 r., sygn. I SA/Ol 514/19, LEX nr 2742290.

- 150) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 22 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 365/19, LEX nr 2725718.
- 151) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 2 lipca 2019 r., sygn. I SA/Wr 210/19, LEX nr 2944707.
- 152) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 5 lutego 2019 r., sygn. I SA/Gd 996/18, LEX nr 2624808.
- 153) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 18 stycznia 2018 r., sygn. I SA/Sz 929/17, LEX nr 2437763.
- 154) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 listopada 2017 r., sygn. III SA/Wa 2444/16, LEX nr 2598291.
- 155) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 27 lutego 2017 r., sygn. III SA/Wa 797/16, LEX nr 2282087.
- 156) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z dnia 19 lutego 2016 r., sygn. I SA/Lu 888/15, LEX nr 2046159.
- 157) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z dnia 3 czerwca 2015 r., sygn. I SA/Gd 466/15, LEX nr 1751542.
- 158) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z dnia 6 marca 2014 r., sygn. I SA/Ke 37/14, LEX nr 1442914.
- 159) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Łodzi z dnia 10 września 2013 r., sygn. I SA/Łd 393/13, LEX nr 1370375.
- 160) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z dnia 23 stycznia 2009 r., sygn. I SA/Wr 1032/08, LEX nr 537545.
- 161) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 4 grudnia 2008 r., sygn. I SA/Po 787/08, LEX nr 539426.
- 162) Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 13 listopada 2008 r. sygn. I SA/Go 754/08.
- 163) Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Opolu z dnia 4 sierpnia 2022 r., sygn. II SAB/Ol 146/22, LEX nr 3389684.
- 164) Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 1 lipca 2022 r., sygn. II SAB/Go 54/22, LEX nr 3361679.
- 165) Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Rzeszowie z dnia 18 maja 2021 r., sygn. II SA/Rz 312/21, LEX nr 3175004.
- 166) Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 4 sierpnia 2020 r., sygn. II SAB/Sz 28/20, LEX nr 3047671.

- 167) Postanowienie Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 6 września 2018 r., sygn. II SA/Wa 1017/18, LEX nr 2738087.

Orzecznictwo sądów powszechnych

- 1) Uchwała Sądu Najwyższego w składzie 7 sędziów z dnia 23 listopada 2005 r., sygn. III BZP 2/05, OSNP 2006/7–8, poz. 106.
- 2) Uchwała Sądu Najwyższego w składzie 7 sędziów z dnia 26 października 2005 r., sygn. III BZP 1/05, OSNC 2006/5, poz. 78.
- 3) Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 23 maja 2023, sygn. II Zo 8/23, LEX nr 3598201.
- 4) Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 5 lutego 1988 r. sygn. III AZP 1/88.
- 5) Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 marca 2025 r. sygn. III KK 94/25, LEX nr 3850582.
- 6) Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 25 września 2024 r., sygn. II ZOW 19/24, LEX nr 3777581.
- 7) Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. II CSK 417/16, LEX nr 2309579.
- 8) Wyrok Sądu Najwyższego z dnia 9 marca 2006 r., II BP 6/05, OSNP 2007/3–4, poz. 42.
- 9) Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 26 marca 2024 r., sygn. I KK 43/24, LEX nr 3699561.
- 10) Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 21 września 2021 r. sygn. I NSNc 78/20.
- 11) Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 18 stycznia 2006 r., sygn. III CNP 22/05, OSNC 2006/6, poz. 111.
- 12) Postanowienie Sądu Najwyższego z dnia 20 lipca 2005 r., sygn. IV CNP 1/05, LEX nr 1109453.

Wykaz innych źródeł i materiałów pomocniczych

- 1) <https://www.gov.pl/web/premier/projekt-ustawy-o-zmianie-ustawy--ordynacja-podatkowa-oraz-niektorych-innych-ustaw3>
- 2) <https://www.nsa.gov.pl/sprawozdania-roczne.php>
- 3) <https://orka.sejm.gov.pl/Druki10ka.nsf/0/2048514835387A98C1258AFB0032410F/%24File/302.pdf>
- 4) <https://www.podatki.gov.pl/abc-podatkow/uprawnienia-i-obowiazki-podatnika/>
- 5) https://www.prawo.pl/podatki/czy-przepisy-podatkowe-przewiduja-mediacje,530938.html?fbclid=IwY2xjawH16URleHRuA2FlbQIxMAABHFzMAU7Q8D08T4PjUB31KfjJnsA_mh_VU5b21fUCmmGUCYxOBD9gvntZA_aem_899RHmZv0LRa0S0Od11Ylg
- 6) https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/13342/1/L_Etel_Kierunkowe_zalozenia_nowej_ordynacji_podatkowej_podstawowe_dylematy.pdf
- 7) <https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/7340/1/ordynacja%202017.pdf>
- 8) <https://sip.lex.pl/#/external-news/1795695047/rzad-przyjal-kolejna-porcje-przepisow-deregulacyjnych>
- 9) CDiSP, *Projekt przepisów ogólnych Ordynacji Podatkowej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 3–4.
- 10) Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego, *Projekt z dnia 6 października 2017 r. ustawy Ordynacja podatkowa*.
- 11) Konieczny W., Babiarz S., Dauter B., Brzeziński B., Karwat P., Michalik T., Olesińska A., Szczygieł D., Szubielska D., *Deklaracja Praw Podatnika*.
- 12) Mudrecki A., *Modele sądowej ochrony praw podatnika w świecie – wybrane zagadnienia* [https://dspace.uni.lodz.pl/xmlui/bitstream/handle/11089/40031/421-429_Mudrecki.pdf;jsessionid=A1B6CF3347723ED7640B907D24680E4E?sequence=1].
- 13) „*Nowa ordynacja podatkowa: z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*”, Temida 2, Białystok 2017.
- 14) Pisma Ministerstwa Finansów: z dnia 5 września 2018 r., DPP10.8022.31.2018, z dnia 25 kwietnia 2019 r., DPP10.8022.75.2018, z dnia 25 kwietnia 2019 r., DPP10.8022.75.2018, niepubl., [w]: Łoboda M., Strzelec D., *Odwołanie od decyzji*

naczelnika urzędu celno-skarbowego a realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania, PP 2020, nr 7.

- 15) Stanowisko Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego jako uzasadnienie projektu ustawy - Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r.
<https://mf-arch2.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>
- 16) Wyjaśnienia dotyczące Karty praw podstawowych (Dz. Urz. UE C 303 z 2007 r.).