

*Ireneusz Nowak**

CZYNNY UDZIAŁ PODATNIKA W PODATKOWYM POSTĘPOWANIU ODWOŁAWCZYM

1. Wstęp

Zasada czynnego udziału strony jest jedną z fundamentalnych reguł postępowania podatkowego. Zapewnia podatnikowi współudział w kształtowaniu całego przebiegu postępowania podatkowego łącznie z rozstrzygnięciem sprawy podatkowej.

Ze względu na kierowniczy charakter postępowania podatkowego, w którym dominującą rolę odgrywa organ podatkowy, jedną z gwarancji umożliwiających realizację prawdy materialnej oraz zebrania pełnego materiału dowodowego, a tym samym osiągnięcie ostatecznego kształtu podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego, stanowi zapewnienie czynnego udziału stronom toczącego się postępowania.

Innymi słowy obowiązek zapewnienia czynnego udziału stronie spoczywa na organie podatkowym i jest aktualny na każdym jego etapie¹, a wszelkie naruszenia stanowią podstawę do uchylecia decyzji w trybie odwoławczym lub wadę prawną skutkującą wznowieniem postępowania.

* Dr Ireneusz Nowak – adiunkt w Katedrze Materialnego Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, pracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi.

¹ Obowiązek zapewnienia podatnikowi czynnego udziału w postępowaniu ciąży na organie podatkowym od momentu jego wszczęcia do jego zakończenia.

2. Czynny udział podatnika w każdym stadium postępowania odwoławczego

Organy podatkowe obowiązane są na mocy art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej „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”². Artykuł ten ustanawia jedną z najważniejszych zasad ogólnych postępowania podatkowego³, nazwaną przez doktrynę zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu⁴.

Zasada czynnego udziału ma ogromne znaczenie dla podatnika, gdyż zapewnia mu współudział w kształtowaniu przebiegu całego postępowania podatkowego wraz z treścią rozstrzygnięcia. Należy pamiętać, że postępowanie podatkowe nie należy do postępowań o charakterze kontradiktoryjnym⁵, a stosunek prawny między organem podatkowym a podatnikiem jest stosunkiem administracyjnoprawnym, nierównorzędnym⁶, a ponadto opartym

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm. – dalej Ordynacja podatkowa.

³ Treść tej zasady recypowano w brzmieniu dosłownym z art. 10 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego.

⁴ Według D. Strzelca zasadę czynnego udziału należy rozpatrywać w aspekcie formalnym i materialnym. „Aspekt formalny związany jest z instrumentalnym pojmowaniem nałożonych przez przepisy prawa obowiązków”, natomiast „materialny odnosi się do takiego ich wykonywania przez organy podatkowe, aby płynęły z tego rzeczywiste gwarancje dla strony, by miała możliwość wpływania na zakres podejmowanych czynności procesowych, a także by w rzeczywistości w czynny sposób mogła w nich uczestniczyć” – por. D. Strzelec, *Czynny udział strony w postępowaniu dowodowym – nieprawidłowości w praktyce organów podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 7, s. 26.

⁵ W postępowaniu administracyjnym nie występuje podział ról procesowych, jaki ma miejsce w procesie karnym i cywilnym, w związku z czym postępowanie administracyjne nie jest kontradiktoryjne. Z tego właśnie powodu „szczególnie ważne jest dopuszczenie strony jako aktywnego uczestnika do wszystkich czynności” – por. J. Borkowski, [w:] J. Borkowski (red.), J. Jendrośka, R. Orzechowski, A. Zieliński: *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1985, s. 74-75.

⁶ „Postępowanie administracyjne nie jest procesem między administracją a stroną”, a celem zasady czynnego udziału podatnika jest zapewnienie stronie możliwości należytego przedstawienia i obrony swojego punktu widzenia w postępowaniu administracyjnym, przed wydaniem decyzji – i to bez względu na charakter sprawy – S. Romaryn, *O zasadach ogólnych Kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12, s. 895.

o władztwo administracyjne. Innymi słowy postępowanie podatkowe ma charakter inkwizycyjny⁷, bez równouprawnienia stron⁸.

Decyzja kierowana jest do podmiotu podlegającego władztwu administracyjnemu⁹. Jest oczywistym, że w takiej relacji podatnik znajduje się w słabszej pozycji¹⁰, a czynny udział staje się nieodzownym warunkiem kształtowania równoprawnej pozycji w postępowaniu podatkowym. Tym samym organ podatkowy ma obowiązek zapewnienia czynnego udziału¹¹, co do zasady, od momentu wszczęcia do chwili zakończenia¹², czyli doręczenia decyzji organu odwoławczego¹³.

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu ma podstawowe znaczenie dla konstrukcji przepisów postępowania i stanowi swoisty szkielet, wokół

⁷ Inkwizycyjny charakter procesu administracyjnego sprawia, że bez zasady czynnego udziału strony w każdym stadium postępowania, „strona byłaby rzeczywiście nie podmiotem lecz przedmiotem toczącego się postępowania” – por. M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, Warszawa 1998, s. 22.

⁸ Tak np. J. Zimmerman, *Ordynacja podatkowa. Postępowanie podatkowe. Komentarz*, Toruń 1998, s. 24; tenże *Zakaz reformationis in peius w postępowaniu administracyjnym i w postępowaniu sądownoadministracyjnym*, [w:] *Księga pamiątkowa Profesora Eugeniusza Ochendowskiego*, Toruń 1999, s. 352; W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 26; D. Strzelec, *Czynny...*, op. cit., s. 26.

⁹ Ze względu na kierowniczy charakter postępowania podatkowego, w którym dominująca jest rola organu podatkowego, dużo mniejsze, aniżeli w postępowaniu kontradyktoryjnym, są możliwości wpływania przez podatnika na bieg postępowania. Dlatego jedną z gwarancji osiągnięcia prawdy materialnej oraz zebrania pełnego materiału dowodowego, a tym samym osiągnięcie ostatecznego kształtu podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego, stanowi zapewnienie czynnego udziału stronom toczącego się postępowania – por. A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 125 i nast.; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17.08.1999 r., sygn. akt SA/Rz 282/99, System Informacji Prawnej „Lex” nr 42510.

¹⁰ Powodem, dla którego została sformułowana zasada czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym jest fakt, że postępowanie to nie jest kontradyktoryjne, a organ administracji korzystający z władztwa administracyjnego ma pozycję silniejszą niż strona. Por. J. Zimmerman, *Ordynacja...*, op. cit., s. 4.

¹¹ Ze względu na niezdefiniowanie przez ustawodawcę określenia czynnego udziału w „każdym stadium postępowania” należy rozumieć go szeroko i odnosić nie tylko do czasookresu przeprowadzanych czynności dowodowych, ale także po ich zakończeniu.

¹² Pierwszą czynnością służącą umożliwieniu stronie czynnego udziału jest zawiadomienie jej o wszczęciu postępowania zgodnie z art. 165 Ordynacji podatkowej.

¹³ Przedmiotowy obowiązek będzie trwał jeszcze dłużej, np. w sytuacji, gdy strona wystąpi z żądaniem uzupełnienia decyzji organu odwoławczego.

którego buduje się procedurę i znajduje rozwinięcie¹⁴ w poszczególnych przepisach¹⁵ działu IV Ordynacji podatkowej – Postępowanie podatkowe – w postanowieniach dotyczących m.in. wszczęcia postępowania (art. 165 Ordynacji podatkowej i nast.), udziału w postępowaniu dowodowym, udostępnieniu akt, czynnościach sprawdzających i kontroli podatkowej.

Z treści art. 123 Ordynacji podatkowej jednoznacznie wynika, że na organie podatkowym ciążyą dwa obowiązki. Po pierwsze, obowiązek zapewnienia podatnikowi czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a po drugie – umożliwienia stronie przed wydaniem decyzji wypowiedzenia się co do zebranych w sprawie dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. *A contrario* podatnikowi przysługują odpowiednio skorelowane uprawnienia do czynnego udziału w każdym stadium postępowania oraz do wypowiedzenia się w sprawie dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań¹⁶. Tym samym należy stwierdzić, że art. 123 Ordynacji podatkowej w § 1 jest podstawą do ustalenia dwóch praw procesowych strony, a mianowicie prawa do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym oraz prawa do wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań¹⁷. Warunek ten nie będzie spełniony, gdy w postępowania-

¹⁴ Przepisy art. 120-129 Ordynacji podatkowej zawierające zasady ogólne regulują, zarówno zasady znajdujące swe rozwinięcie i konkretyzację w dalszych przepisach działu IV Ordynacji podatkowej, jak również zasady stanowiące wytyczne dla działania organów, nie mające swojego uszczegółowienia w innych przepisach Ordynacji. Zasada czynnego udziału strony należy do pierwszej grupy tych zasad. Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2006, s. 161 i n.

¹⁵ R. Hausner, *Rola przepisów w realizacji norm materialnego prawa administracyjnego*, [w:] *Rola materialnego prawa administracyjnego a ochrona praw jednostki*, pod red. Z. Leońskiego, Poznań 1998, s. 24.

¹⁶ Zob. A. Mariński, D. Strzelec, *Wybrane kwestie kontroli podatkowej w aspekcie praw i obowiązków podatnika*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 7, s. 26 i n.; A. Mariński, *Jak w obecnym stanie prawnym zagwarantować ochronę podatnika*, „Prawo i Podatki” 2006, nr 11, s. 19 i n.

¹⁷ W literaturze przedmiotu można spotkać dwie zasady wyinterpretowane z art. 123 Ordynacji podatkowej, a mianowicie zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu administracyjnym oraz zasadę zapoznania się strony z ostatecznymi wynikami postępowania wyjaśniającego, określanej często jako „zasadę ostatecznego słowa strony”. Taka segregacja wynika z przyjęcia założenia, że w art. 123 Ordynacji podatkowej zawarte są dwa obowiązki organu podatkowego oraz dwa skorelowane z nimi uprawnienia podatnika – tak m.in. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2007, s. 23.

niu podatkowym pojawi się jedynie zawiadomienie podatnika o terminie przeprowadzenia określonych dowodów adresowane do strony¹⁸.

Podatnik nie jest zobligowany do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, gdyż adresatem postanowień art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej jest organ podatkowy. Czynny udział podatnika nie oznacza przymusu jego aktywnego uczestnictwa, lecz obowiązek nałożony na organ podatkowy celem umożliwienia wykorzystania zagwarantowanych stronie uprawnień¹⁹. Skorzystanie przez podatnika z przysługujących mu uprawnień zależy od jego woli, czego następstwem jest rozporządzanie swymi prawami, a zatem w razie odstąpienia od ich realizacji nie można wyprowadzać negatywnych następstw²⁰. Przepisy normujące postępowanie podatkowe nie przewidują negatywnych konsekwencji dla podatnika, który nie weźmie czynnego udziału w postępowaniu, np. nie wykazuje inicjatywy dowodowej²¹.

Jak słusznie zauważono w orzecznictwie²² i doktrynie²³, organ podatkowy nie może się uchylić od obowiązku zagwarantowania stronie udziału w postępowaniu, powołując się na to, że dowody danego rodzaju zostały zebrane w innym postępowaniu, w innym stadium postępowania, czy w postępowaniu, np. przed organami kontroli skarbowej i strona mogła się w tej sprawie wypowiedzieć. W takiej sytuacji na żądanie strony, a w uzasadnionych przypadkach także z urzędu, organ podatkowy, kierując się art.

¹⁸ Nie wystarczy, żeby prawo do czynnego udziału w postępowaniu zostało zrealizowane, podczas gdy stronie nie dano na przykład możliwości jakichkolwiek wyjaśnień, w tym także ustnych. Por. wyrok Najwyższy Trybunał Administracyjny z dnia 8.02.1933 r., sygn. akt I rej. 7024/30, poz. 1298.

¹⁹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14.03.1989 r., sygn. akt IV SA 1152/87, „Państwo i Prawo” 1989, nr 4, s. 146; M. Masternak, *Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2001, nr 2, s. 104-105.

²⁰ Tak B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2007*, Wrocław 2007, s. 552.

²¹ Przewidziane przez przepisy domniemanie prawidłowości deklaracji podatkowej (art. 21 § 2 Ordynacji podatkowej) powoduje, iż nie można od podatnika wymagać aktywności dowodowej. Por. A. Mariński, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 5, s. 5.

²² M. Masternak, *Glosa do wyroku NSA z dnia 19.05.1999 r.*, sygn. akt I SA/Łd 2137/98 oraz *wyroku NSA z dnia 5.05.1999 r.*, sygn. akt SA/Sz 1046/98, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2001, nr 1, s. 85.

²³ D. Strzelec, *Posługiwanie się jako dowodem materiałami zgromadzonymi w innych postępowaniach*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 1, s. 22 i n.; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11.02.1998 r., sygn. akt I SA/Kr 801/97, niepubl.

123 Ordynacji podatkowej, powinien ponowić dowód z zeznań świadków, przesłuchanych w ramach innego postępowania²⁴.

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu dotyczy zarówno postępowania przed organem pierwszej instancji, jak i postępowania odwoławczego²⁵, a także ma zastosowanie w nadzwyczajnych trybach postępowania podatkowego²⁶. Tym samym w sytuacji, gdy organ odwoławczy przeprowadzi postępowanie wyjaśniające, w wyniku którego uchyli decyzję pierwszoinstancyjną i ustali zobowiązanie podatkowe w nowej wysokości, to będzie zobowiązany do zapoznania²⁷ podatnika z zebranym materiałem dowodowym przed wydaniem zaskarżonej decyzji²⁸.

Czynny udział podatnika w postępowaniu wyraża się także w tym, że strona ma prawo nie tylko być obecna przy czynnościach dowodowych, ale również mieć wpływ na ustalenie stanu faktycznego sprawy przez składanie

²⁴ D. Strzelec, *Posługiwanie...*, op. cit., s. 22 i n.; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 24.03.2000 r., sygn. akt I SA/Lu 825/99, System Informacji Prawnej „Legalis”.

²⁵ Obowiązek wyznaczenia stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego ciąży także na organie odwoławczym. Stanowisko to należy uznać za trafne, ponieważ na podstawie odesłania zawartego w art. 235 Ordynacji podatkowej w postępowaniu odwoławczym mają odpowiednie zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji, a więc i art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Ponadto w literaturze przedmiotu czytamy, że zgodnie z art. 13 Ordynacji podatkowej do organów podatkowych należą zarówno organy pierwszej jak i drugiej instancji. Tym samym obowiązek wyznaczenia podatnikowi terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego ciąży na każdym z tych organów. Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19.05.1999 r., sygn. akt I SA/Łd 2137/98, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2000, nr 2, poz. 83 z glosą M. Masternaka, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2001, nr 1, s. 85; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17.08.1999 r., sygn. akt SA/Rz 282/99, System Informacji Prawnej „Lex” nr 42510; M. Karlikowska, *Właściwość organów podatkowych w świetle przepisów Ordynacji podatkowej*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, pod red. B. Brzezińskiego, C. Kosikowskiego, Łódź-Toruń 1999, s. 195.

²⁶ Por. M. Masternak, *Zasada...*, op. cit., s. 104-105.

²⁷ W orzecznictwie wskazuje się, że nie można uznać, iż podatnik został zapoznany z materiałem dowodowym, w przypadku gdy przychodząc do organu, przedstawia się mu akta sprawy do zapoznania, bez stosowanego zawiadomienia – por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 1.12.2004 r., sygn. akt III SA/Wa 411/04, niepubl.

²⁸ Ewidentnym uchybieniem jest zaniechanie przez Izbę Skarbową (obecnie Dyrektora Izby Skarbowej – przyp. autora) zapoznania odwołującej się strony z zebranym materiałem dowodowym stosownie do treści art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19.05.2000 r., sygn. akt III SA 1175/99, niepubl.

nowych dowodów lub wniosków dowodowych²⁹. Na podstawie art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej *in initio* w związku z art. 190 § 1 Ordynacji podatkowej strona powinna być zawiadomiona o przeprowadzeniu przez organ podatkowy dowodu z opinii organu statystyki publicznej, niezbędnej do rozstrzygnięcia o obowiązku podatkowym, przynajmniej na 7 dni przed terminem wystąpienia o taką opinię³⁰. Brak zawiadomienia strony o wystąpieniu do innego organu w trybie art. 209 Ordynacji podatkowej, pozbawia stronę możliwości inicjowania postępowania wyjaśniającego przed tym organem lub uczestniczenia w takim postępowaniu, a tym samym stanowi naruszenie zasady określonej w art. 123 Ordynacji podatkowej³¹. Innymi słowy, jeśli organ podatkowy dopuści pewne dokumenty jako dowód w sprawie, musi o tym fakcie poinformować podatnika³².

Zapewnienie stronie czynnego udziału w postępowaniu oznacza, że organ podatkowy jest zobowiązany do informowania strony z odpowiednim wyprzedzeniem o dokonywanych czynnościach procesowych³³. I tak, jeżeli strona ustanowiła pełnomocnika, to organ podatkowy, np. o przeprowadzeniu dowodu powinien powiadomić pełnomocnika, a nie stronę³⁴. Ponadto zbyt późne powiadomienie pełnomocnika skarżącego o wyznaczonym terminie do zapoznania z aktami postępowania podatkowego, uniemożliwiające mu lub znacznie utrudniające wzięcie udziału w tej czynności, jest równoznaczne z pominięciem strony w postępowaniu i nie ma znaczenia dla oceny tego

²⁹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28.03.2001 r., sygn. akt III SA 1672/00, niepubl.; W. N y k i e l, M. S ę k, *Raport generalny dotyczący ochrony praw podatnika*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2008, nr 2, s. 21 i nast.

³⁰ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 18.01.2000 r., sygn. akt I SA/Łd 751/97, niepubl.

³¹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27.04.2000 r., sygn. akt SA/Sz 430/99, „Orzecznictwo Sądów w Sprawach Gospodarczych” 2001, nr 6, poz. 79.

³² W sprawach, w których istotna jest wartość nabytej nieruchomości (np. w sprawach wymiaru podatku od czynności cywilnoprawnych), zasada czynnego udziału przesądza, że w kwestii wartości nieruchomości określonej przez organ, powinny wypowiedzieć się wszystkie strony umowy o sprzedaży. Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28.09.1999 r., sygn. akt III SA 7451/98, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 7, s. 29.

³³ Zob. teza pierwsza wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12.09.2000 r., sygn. akt III SA 1082, System Informacji Prawnej „Lex” nr 47981.

³⁴ Tak teza druga wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27.05.1998 r., sygn. akt I SA/Kr 827/97, System Informacji Prawnej „Lex” nr 33615.

faktu okoliczność, że strona została znacznie wcześniej zawiadomiona w terminie zapoznania się z materiałem dowodowym w sprawie³⁵.

3. Konkretyzacja zasady czynnego udziału strony poprzez prawo do wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy

Ważnym elementem czynnego udziału strony jest wyrażone *expressis verbis* w art. 123 § 1 Ordynacji podatkowej prawo strony do wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Konkretyzacją tego prawa jest art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej, stanowiący, że przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego³⁶. Celem zastosowania powołanych przepisów w drugiej instancji jest umożliwienie wypowiedzenia się podatnikowi nie tylko co do dowodów, które przeprowadził organ odwoławczy, lecz sposobność ostatecznego wypowiedzenia się przed rozstrzygnięciem sprawy, co do całokształtu zebranego materiału dowodowego w toku całego postępowania administracyjnego³⁷.

Podstawą orzekania przez organ odwoławczy nigdy nie jest ten sam materiał dowodowy, który został zgromadzony w postępowaniu w pierwszej instancji³⁸. Materiał ten jest zawsze rozszerzony o stanowisko organu pierwszej instancji dotyczące zarzutów przedstawionych przez stronę w odwołaniu od decyzji. Wyrażony w trybie art. 227 § 2 Ordynacji podatkowej pogląd organu pierwszej instancji stanowi część składową materiału dowodowego i podlega ocenie organu odwoławczego na równi ze wszystkimi innymi dowodami ujawnionymi w postępowaniu³⁹. Innymi słowy organ odwoławczy jest zobowiązany wyznaczyć podatnikowi termin, w którym mógłby

³⁵ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 20.04.2000 r., sygn. akt I SA/Wr 2401/97, System Informacji Prawnej „Lex” nr 40694.

³⁶ W orzecznictwie zauważono, że zarówno art. 123 § 1, jak i art. 200 Ordynacji podatkowej, obowiązują także w postępowaniu odwoławczym. Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27.03.2003 r., sygn. akt SA/Rz 901/01, niepubl.

³⁷ Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11.07.2002 r., sygn. akt I SA/Po 788/00, „Biuletyn Skarbowy” 2002, nr 6, s. 25.

³⁸ Por. I. N o w a k, *Odwołanie od decyzji organu podatkowego a ochrona praw podatnika*, maszynopis rozprawy doktorskiej, Łódź 2008, s. 192 i nast.

³⁹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 15.12.1995 r., sygn. akt SA/Lu 507/95, System Informacji Prawnej „Lex” nr 27107.

się ustosunkować do materiału dowodowego uzupełnionego o stanowisko organu pierwszej instancji załączone do akt sprawy w trybie art. 227 § 2 Ordynacji podatkowej, ponieważ w przeciwnym razie strona zostałaby pozbawiona „prawa do ostatniego słowa”⁴⁰, co naruszałoby ogólną zasadę czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym⁴¹.

Zawiadomienie podatnika o przysługującym mu prawie wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego stanowi dla niego ważną informację⁴², iż postępowanie dowodowe zostało zakończone⁴³ i ma on prawo do zajęcia stanowiska wobec całości dowodów⁴⁴, materiałów i żądań zawartych w aktach sprawy⁴⁵. To obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie jest pouczenie strony o prawie zapoznania się z aktami i złożenia końcowego oświadczenia, a także wstrzymania się od wydania decyzji do czasu (określonego wyznaczonym stronie terminie) złożenie powyższego oświadczenia⁴⁶.

Od obowiązku wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu nie zwalnia organu drugiej instancji okoliczność, że przedmiotem postępowania dowodowego w postępowaniu odwoławczym były jedynie dowody przedsta-

⁴⁰ „Udział strony w postępowaniu dowodowym poprzedzającym wydanie orzeczenia jest udziałem w tworzeniu orzeczenia”. Por. E. I s e r z o n, J. S t a r o ś c i a k, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 58.

⁴¹ Nawet wtedy, gdy przed organem odwoławczym nie nastąpi uzupełnienie dowodów, organ ten opiera swoje rozstrzygnięcie na materiale dowodowym, który w istocie rzeczy różni się od tego, co do którego strona miała możliwość wypowiedzenia się w postępowaniu przed organem pierwszej instancji.

⁴² Jest to dla podatnika sygnał, iż w ocenie organu podatkowego okoliczności faktyczne sprawy zostały ustalone i zamierza on wydać decyzję.

⁴³ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 2.07.2002 r., sygn. akt III SA 31/01, „Monitor Podatkowy” 2003, nr 4, s. 42.

⁴⁴ Organ prowadzący postępowanie ma obowiązek wezwania strony do wypowiedzenia się dopiero wówczas, gdy dojdzie do wniosku, iż zebrany materiał dowodowy jest wystarczający, wobec czego pozwala na wydanie decyzji. Dlatego oceny końcowej zebranego materiału organ prowadzący postępowanie dokonać może po zebraniu całego materiału dowodowego oraz wypowiedzeniu się przez stronę w sprawie przeprowadzonych dowodów – por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29.11.1999 r., sygn. akt I SA/Lu 1167/98, System Informacji Prawnej „Lex” nr 39543; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27.09.2000 r., sygn. akt SA/Sz 1553/99, System Informacji Prawnej „Lex” nr 45555.

⁴⁵ Jest to prawo do wypowiedzenia „ostatniego słowa” w sprawie stanowiącej przedmiot postępowania administracyjnego.

⁴⁶ W. D a w i d o w i c z, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 94.

wione przez podatnika⁴⁷. Ponadto w postępowaniu odwoławczym nie można odstąpić od wezwania do zapoznania się z materiałem dowodowym, nawet jeśli⁴⁸ w toku tego postępowania odwoławczego nie przeprowadzono nowych dowodów⁴⁹, przeprowadzono jedynie dowody żądane przez stronę⁵⁰, strona została odrębnie zapoznana z materiałem zebrany przez organ pierwszej instancji w trybie art. 229 Ordynacji podatkowej⁵¹ lub przeprowadzono rozprawę, w której stronie przysługują określone uprawnienia, w tym wypowiedzenie się co do zgromadzonych dowodów.

Z art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej wypływa obowiązek umożliwienia podatnikowi wypowiedzenia się w sprawie całego zebranego materiału dowodowego⁵². Innymi słowy jest to prawo podatnika do wypowiedzenia się nie tylko co do przeprowadzonych dowodów przez organ podatkowy, ale co do całego materiału dowodowego w sprawie⁵³, a zatem również co do materiałów dowodowych zebranych w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej oraz materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe⁵⁴.

Organ odwoławczy obowiązany jest wyznaczyć stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się na temat materiału dowodowego, nawet jeżeli w postępowaniu odwoławczym nie doszło do zgromadzenia jakichkolwiek nowych dowodów lub materiałów w sprawie, ponieważ i tak organ drugiej

⁴⁷ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26.10.1999 r., sygn. akt III SA 7870/98, niepubl.

⁴⁸ Szerzej A. Mariański (red.), D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006, s. 444 i n.

⁴⁹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9.11.2004 r., sygn. akt FSK 1232/04, niepubl.

⁵⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 23.06.2005 r., sygn. akt FSK 2403/04, niepubl.

⁵¹ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 9.02.2001 r., sygn. akt III SA 2438/99, System Informacji Prawnej „Legalis”.

⁵² W skład materiału dowodowego, z którym organ odwoławczy powinien zaznajomić stronę, wchodzi także wyrażone w trybie art. 227 § 2 Ordynacji podatkowej stanowisko organu pierwszej instancji co do zarzutów zgłoszonych w odwołaniu. Por. uzasadnienie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27.05.2002 r., sygn. akt FPS 3/02, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2003, nr 1, poz. 6.

⁵³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10.05.2001 r., sygn. akt I SA/Ld 4/99, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2002, nr 3, poz. 113.

⁵⁴ B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, op. cit., s. 796.

instancji, przed wydaniem decyzji, dokonuje własnych ustaleń odnośnie stanu faktycznego i prawnego sprawy. Podatnik powinien mieć możliwość ustosunkowania się do tych właśnie ustaleń, a stworzenie mu takiej możliwości leży nie tylko w interesie strony lecz także w interesie publicznym, którego strażnikiem jest przecież organ podatkowy⁵⁵. „Aby jednak tak się stało, wymóg wysłuchania strony przed wydaniem decyzji nie może być traktowany jako cel sam w sobie i nie może ograniczać się tylko do spełnienia przez organ podatkowy formalnego wymogu wyznaczenia terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Organ podatkowy powinien ponadto merytorycznie rozważyć stanowisko strony oraz ustosunkować się do niego”⁵⁶. Zasady ogólne postępowania podatkowego, w tym zasada czynnego udziału, nie są jedynie dyrektywami interpretacyjnymi (choć mają też taką rolę), ale są normami prawnymi ze wszystkimi płynącymi stąd konsekwencjami⁵⁷. Tylko właściwy sposób realizacji tego obowiązku ma znaczenie dla ochrony praw podatnika, ponieważ jeżeli z instytucji czynnego udziału mają wypływać należyte gwarancje procesowe⁵⁸, wymóg wysłuchania strony przed wydaniem decyzji nie może ograniczyć się tylko do spełnienia przez organ formalnego wymogu wyznaczenia terminu i umożliwienia zajęcia stanowiska przez stronę⁵⁹.

O kwalifikacji pisma jako wypowiedzenia się decyduje nie jego forma, a merytoryczna treść i ona powinna być przedmiotem analizy organu podatkowego⁶⁰, gdyż art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej nie wskazuje formy w jakiej strona może wypowiedzieć się w sprawie zebranego materiału

⁵⁵ Tak M. Masternak, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja...*, op. cit., s. 662.

⁵⁶ *Ibidem*, s. 662.

⁵⁷ Większość zasad ogólnych znajduje rozwinięcie i konkretyzację w przepisach działu IV Ordynacji podatkowej. Podatnik w toku postępowania może domagać się respektowania przez organ podatkowy tych przepisów, a w postępowaniu międzyinstancyjnym, może w odwołaniu formułować zarzut niedopełnienia przez organ określonych obowiązków związanych z daną zasadą, np. naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu poprzez niezawiadomienie o miejscu i terminie przesłuchania świadka.

⁵⁸ Nieprawidłowości w zapewnieniu, wynikające czy to z niezrozumienia praktycznego znaczenia, czy też instrumentalnego traktowania, niwelują gwarancyjne znaczenie zapewnienia czynnego udziału dla podatnika.

⁵⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, op. cit., s. 349.

⁶⁰ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11.07.2002 r., sygn. akt SA/Po 788/00, „Biuletyn Skarbowy” 2002, nr 6, s. 25.

dowodowego. Zgodnie z art. 168 Ordynacji podatkowej przyjąć należy, iż dopuszczalna jest każda z form wskazanych w tym przepisie⁶¹.

Według B. Adamiak „prawo strony do czynnego udziału w postępowaniu to prawo do obrony, a zatem istotnym jest takie określenie terminu realizacji tego prawa, aby strona miała możliwość wszechstronnego poznania całego materiału dowodowego i jego oceny. Wyznaczenie ustawowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego pełni funkcję ochronną interesu strony, przez stworzenie dostatecznej możliwości poznania i oceny całego materiału dowodowego”⁶². Wyznaczenie terminu powinno nastąpić po zakończeniu postępowania dowodowego, a bezpośrednio przed wydaniem decyzji⁶³. Termin siedmiodniowy nie może być przez organ podatkowy skrócony, gdyż jest terminem ustawowym⁶⁴, a tym bardziej terminu tego nie można skracać, powołując się na zasadę szybkości postępowania, co często można zaobserwować w praktyce organów podatkowych, gdy zbliża się termin przedawnienia⁶⁵. Jeżeli natomiast podatnik

⁶¹ Strona może wypowiedzieć się w sprawie zebranego materiału dowodowego na piśmie, telegraficznie, za pomocą dalekopisu, telefaksu, poczty elektronicznej, a także ustnie do protokołu. Wybór należy do podatnika.

⁶² B. A d a m i a k, [w:] B. A d a m i a k, J. B o r k o w s k i, R. M a s t a l s k i, J. Z u b r z y c k i, *Ordynacja...*, op. cit., s. 797.

⁶³ Jeżeli w związku ze złożonymi zastrzeżeniami gromadzone były jeszcze dowody po dokonaniu tej czynności, a zwłaszcza kiedy całe postępowanie dowodowe było przeprowadzone później, powinno nastąpić ponowne wyznaczenie podatnikowi terminu do zapoznania się z całością zebranego w sprawie materiału dowodowego – por. wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 8.06.2005 r., sygn. akt III SA/WA 587/05, System Informacji Prawnej „Lex” nr 171680.

⁶⁴ Wyznaczenie terminu krótszego, jak i wydanie decyzji przed upływem terminu siedmiodniowego, stanowić będzie naruszenie zasady czynnego udziału strony.

⁶⁵ Według D. Strzelca „śledząc praktykę w tym zakresie, można spotkać się z kilkoma sposobami wypełniania obowiązku zapoznania strony z materiałem dowodowym. Pierwszy, najczęściej spotykany, to wzywianie do zapoznania się w terminie 7 dni od doręczenia pisma z materiałem dowodowym oraz informowanie o prawie do złożenia w tym terminie zastrzeżeń. Drugi to zawiadomienie o prawie do zapoznania się z materiałem dowodowym w terminie 7 dni od doręczenia pisma, a następnie o prawie do wypowiedzenia się co do dowodów zgromadzonych w sprawie w terminie 7 dni, od dnia, w którym nastąpiło zapoznanie. Trzeci to wezwanie do zapoznania się w terminie 7 dni z jednoczesną informacją, że po upływie miesiąca od doręczenia pisma zostanie wydana decyzja. Jak widać, pomiędzy tymi poszczególnymi sposobami realizacji omawianej instytucji zachodzą różnice z rozmaitym czasem, jaki został przyznany stronie na skorzystanie z uprawnienia. W pierwszym strona musi zrealizować oba te uprawnienia w terminie 7 dni. W drugim, wykorzystując maksymalnie wyznaczony termin, będzie miała łącznie 14 dni na przygotowanie zastrzeżeń. Może mieć to istotne znaczenie, gdy mamy do czynienia z obszernym materiałem dowo-

wypowiedział się w sprawie zebranego materiału dowodowego wprawdzie po terminie siedmiodniowym, ale przed wydaniem decyzji, to obowiązkiem organu jest ustosunkowanie się w treści decyzji do jego stanowiska⁶⁶, ponieważ przepisy nie określają terminu, w jakim organ powinien wydać decyzję po zapoznaniu się strony z materiałem dowodowym⁶⁷. Innymi słowy upływ siedmiodniowego terminu nie ogranicza uprawnień procesowych strony, zarówno co do zapoznania się z materiałem dowodowym, jak i wypowiedzenia się w sprawie czynności procesowych⁶⁸.

Podatnik w ramach swoich uprawnień, wynikających z art. 123 § 1 i art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej powinien mieć możliwość ustosunkowania się nie tylko do ustaleń dotyczących stanu faktycznego, ale także stanu prawnego, gdyż stanowisko strony może przyczynić się do pełniejszego i wyczerpującego określenia wszystkich okoliczności sprawy⁶⁹. Strona ma prawo do wypowiedzenia się w sprawie całego zgromadzonego materiału dowodowego, niezależnie od tego, w jakiej fazie jej załatwienia został on zebrany⁷⁰. Dla konieczności realizacji przedmiotowego obowiązku, nie ma

dowym. Niekiedy organ zapoznając stronę z materiałem dowodowym, przedstawia także projekt przyszłej decyzji, która zostanie wydana, ewentualnie pismo określone jako stan sprawy, który mimo takiej nazwy w istocie jest projektem rozstrzygnięcia, które zostanie w sprawie wydane”. Por. D. S t r z e l e c, *Prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 5, s. 15.

⁶⁶ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4.07.2001 r., sygn. akt I SA/Łd 1875/00, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2002, nr 3, poz. 128; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z dnia 9.04.2004 r., sygn. akt III SA 1295/2002, niepubl.

⁶⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 11.01.2001 r., sygn. akt I SA/Łd 2490/98, niepubl.

⁶⁸ C. K o s i k o w s k i, L. E t e l, R. D o w g i e r, P. P i e t r a s z, S. P r e s n a r o w i c z, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 715.

⁶⁹ Por. Z. J a n o w i c z, *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa-Poznań 1978, s. 65; K. J a n d y - J e n d r o ś k a, J. J e n d r o ś k a: *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*, [w:] *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław-Kraków-Gdańsk 1978, s. 173.

⁷⁰ M. M a s t e r n a k, *Glosa do wyroków NSA z dnia 19.05.1999 r.*, sygn. akt I SA/Łd 2137/98 oraz z dnia 5.05.1999 r., sygn. akt SA/Sz 1046/98, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2001, nr 1, poz. 86-89.

znaczenia etap postępowania⁷¹, w którym zgromadzono dowody lecz istotny jest fakt, że ma dojść do wydania decyzji⁷².

Wypowiedzenie się przez podatnika w kwestii zebranego przez organ podatkowy materiału umożliwia kontrolę poczynionych ustaleń i stwarza ostatnią możliwość wnioskowania o jego ewentualne poszerzenie o kolejne ustalenia faktyczne mające znaczenie dla zastosowania określonej normy prawnej⁷³. Prawo podatnika do czynnego udziału nie może być dowolnie wyłączone przez organ prowadzący to postępowanie. Tym samym „organ administracji (...) nie może pozbawić strony udziału w postępowaniu administracyjnym, na przykład z uzasadnieniem, że jej udział w przeprowadzeniu dowodu nie jest konieczny. O wzięciu udziału w przeprowadzeniu dowodu może decydować jedynie strona, a nie organ, przed którym postępowanie administracyjne się toczy”⁷⁴.

Naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu stanowi przesłankę wznowienia postępowania, bez względu na to, czy uchybienie to miało, czy też nie miało wpływu na wynik sprawy⁷⁵. Jest to kwalifikowana wada procesowa, stanowiąca podstawę do wznowienia postępowania⁷⁶. Wady takiej nie można konwalidować poprzez uzupełniające postępowanie dowodowe, dokonane w postępowaniu odwoławczym⁷⁷.

⁷¹ Niezależnie od tego na jakim etapie rozstrzygnięcia sprawy, w postępowaniu pierwszoinstancyjnym czy w toku postępowania w drugiej instancji oraz w jaki trybie, zwykłym czy nadzwyczajnym, został zebrany materiał dowodowy, strona ma prawo wypowiedzieć się w przedmiocie całości zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań w danej sprawie podatkowej, Por. W. N y k i e l, M. S ę k, *Raport generalny...*, *op. cit.*, s. 18 i n.

⁷² A zgodnie z art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej w każdym przypadku powinno zostać poprzedzone wyznaczeniem podatnikowi terminu do zapoznania się w sprawie zebranego materiału.

⁷³ Szerzej A. Mariański (red.), D. S t r z e l e c, T. M i ł e k, S. K u b i a k: *Podatnik...*, *op. cit.*, s. 359 i n.

⁷⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 28.03.1985 r., sygn. akt I SA 1282/84, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 1985, nr 2, poz. 5.

⁷⁵ Tak np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 4.04.1997 r., sygn. akt III SA 1795/95, System Informacji Prawnej „Lex” nr 29916; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25.05.1998 r., sygn. akt IV SA 1040/96, System Informacji Prawnej „Lex” nr 45177; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26.01.1999 r., sygn. akt III SA 979/98, System Informacji Prawnej „Lex” nr 39458.

⁷⁶ Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu.

⁷⁷ Tak, np. teza trzecia wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1.07.1999 r., sygn. akt IV SA 595/99, System Informacji Prawnej „Lex” nr 47888; D. S t r z e l e c, *Zasada*

Niestety Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale siedmiu sędziów z dnia 25.04.2005 r., przyjął inne stanowisko⁷⁸. Według B. Adamiak „prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, to prawo do obrony interesu prawnego, który odpowiada standardom europejskim prawa do wysłuchania. Podstawowym zarzutem (...) wadliwości w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego jest to, że nie uwzględnia ono rozwiązań przyjętych w Ordynacji podatkowej, prowadząc do sanacji tego naruszenia przepisów prawa procesowego na drodze administracyjnej. Tryb wznowienia postępowania jest wyłącznym trybem usuwania kwalifikowanego naruszenia prawa procesowego, co nie oznacza, że zawsze prowadzi do uchylenia decyzji. Jeżeli w wyniku wznowienia, na podstawie art. 240 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa, organ odmawia jej uchylenia (art. 245 § 1 pkt 3 lit a. Ordynacji podatkowej)”⁷⁹.

Wznowienie postępowania następuje niezależnie od tego, czy to kwalifikowane naruszenie norm prawa procesowego miało wpływ na treść decyzji, czy też nie. „Sam goły fakt braku udziału strony w postępowaniu lub jego fragmencie bez jej winy stanowi powód dostateczny do wznowienia”⁸⁰. A. Matan zauważył, iż „naruszenie zasady ogólnej czynnego udziału strony w postępowaniu jest kwalifikowaną wadą procesową i stanowi podstawę do wszczęcia postępowania

czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym – sposób realizacji, skutki naruszeń, „Vademecum Podatkowo-Księgowe” 2005, nr 8, s. 4.

⁷⁸ „1. Niezastosowanie w danej sprawie trybu określonego w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że jest podstawa do wznowienia postępowania wymieniona w art. 240 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej. 2. Naruszenie przez organ odwoławczy art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej jest naruszeniem przepisów postępowania, które może doprowadzić do uchylenia zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit c ustawy z dnia 30.08.2002 r. prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, jeżeli wspomniane naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy”. Por. uchwała Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 25.04.2005 r., sygn. akt FPS 6/04, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych” 2005, nr 4, poz. 66; podobnie wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7.06.2005 r., sygn. akt FSK 2286/04, niepubl.

⁷⁹ B. A d a m i a k, [w:] B. A d a m i a k, J. B o r k o w s k i, R. M a s t a l s k i, J. Z u b r z y c k i, *Ordynacja...*, op. cit., s. 798.

⁸⁰ Według nietrafnego stanowiska Naczelnego Sądu Administracyjnego strona formułując, czy to w odwołaniu, czy też w skardze do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego zarzut naruszenia art. 200 Ordynacji podatkowej w toku postępowania podatkowego, nie może jedynie ograniczyć się do odnotowania faktu takiego naruszenia lecz powinna wykazać związek naruszenia, np. z niewyjaśnieniem okoliczności sprawy. Por. E. Iserzon, [w:] E. Iserzon, J. Starościk: *Kodeks...*, op. cit., s. 248.

nadzwyczajnego w sprawie o wznowienie postępowania na wniosek strony, niezależnie od tego, czy miało to wpływ na treść decyzji⁸¹. Wykładnia systemowa art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej wykazuje, że usytuowanie tego przepisu przed regulacjami dotyczącymi szczególnych trybów postępowania podatkowego świadczy o konieczności uwzględnienia treści tego przepisu w ocenie poprawności przebiegu tych postępowań⁸². W doktrynie przyjmuje się, że wznowienie postępowania z tej przyczyny następuje niezależnie od tego, czy naruszenie analizowanej zasady miało wpływ na treść decyzji, czy też wpływu nie miało⁸³, a ponadto dostatecznym powodem do wznowienia postępowania jest fakt, że strona bez swej winy nie brała udziału w postępowaniu lub w jego fragmencie⁸⁴. W orzecznictwie sądów administracyjnych brak jest jednolitości poglądów co do skutków naruszenia przez organy prowadzące postępowanie poszczególnych obowiązków gwarantujących realizację czynnego udziału, np. niedopełnienie przewidzianego w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej obowiązku zapewnienia stronie możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego traktowane jest nie jako podstawa do wznowienia postępowania lecz jako naruszenie przepisów postępowania mającego wpływ na wynik sprawy⁸⁵. Innymi słowy naruszenie przez organ prowadzący postępowanie podatkowe obowiązku gwarantującego realizację zasady czynnego udziału w postępowaniu, oznacza powstanie sytuacji, w której strona bez własnej winy nie mogła wziąć udziału w postępowaniu i tym samym należy jednolicie przyjąć, że w każdym takim przypadku stanowi to wadę skutkującą wznowieniem postępowania.

⁸¹ A. Ma tan, [w:] G. Ł a s z c z y c a, C. M a r t y s z, A. M a t a n, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 131.

⁸² H. D z w o n k o w s k i (red.): *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2006*, Warszawa 2006, s. 836.

⁸³ Por. B. A d a m i a k, J. B o r k o w s k i, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 89-90; A. H a n u s z: *Podstawa...*, op. cit., s. 170-173.

⁸⁴ Por. E. I s e r z o n, [w:] E. I s e r z o n, J. S t a r o ś c i a k: *Kodeks...*, op. cit., s. 248.

⁸⁵ Trafnie zwraca na to uwagę W. N y k i e l, [w:] W. C h r ó ś c i e l e w s k i, W. N y k i e l: *Postępowanie...*, op. cit., s. 26; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27.09.2000 r., sygn. akt SA/Sz 1553/99, System Informacji Prawnej „Lex” nr 45555; wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 6.06.2000 r., sygn. akt III SA 1175/99, niepubl.

4. Ustawowe przypadki dopuszczające ograniczenie czynnego udziału podatnika w postępowaniu podatkowym

Prawo podatnika do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału, bardziej rygorystycznie niż ma to miejsce w art. 10 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego, zostało uregulowane w art. 200 Ordynacji podatkowej, co świadczy o tym, iż ustawodawca w sposób szczególny zwrócił uwagę na znaczenie realizacji zasady czynnego udziału podatnika w postępowaniu podatkowym⁸⁶. Jednoznacznie należy podkreślić, że przedmiotem wypowiedzenia się podatnika w postępowaniu odwoławczym jest nie tylko materiał zebrany w toku postępowania odwoławczego, bowiem zgodnie z art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej strona ma prawo wypowiedzieć się w przedmiocie całego materiału dowodowego zgromadzonego w danej sprawie podatkowej, niezależnie od tego, w jakiej fazie jej załatwiania został on zebrany oraz przez który organ podatkowy: pierwszej czy drugiej instancji⁸⁷.

Ograniczenie prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału ustawodawca dopuszcza tylko w przypadkach enumeratywnie wymienionych, a mianowicie:

- a) jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony (art. 123 § 2 Ordynacji podatkowej),
- b) przy ustaleniu zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie (art. 165 § 5 pkt 1 Ordynacji podatkowej),
- c) przy umorzeniu zaległości podatkowych z urzędu (art. 67d § 1 w związku z art. 165 § 5 pkt 2 Ordynacji podatkowej),
- d) w sprawach zastawu skarbowego,
- e) w sprawach zabezpieczenia,

⁸⁶ Brak wypowiedzenia się podatnika ma wpływ na zakres zgromadzonego materiału, a tym samym ustalenie prawdy materialnej i w konsekwencji rzutuje na kształt podstawy faktycznej rozstrzygnięcia sprawy podatkowej.

⁸⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 10.05.2001 r., sygn. akt I SA/Ld 4/99, „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego” 2002, nr 3, poz. 113.

f) w przypadku przewidzianym w art. 165 § 7 Ordynacji podatkowej⁸⁸, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu.

Tylko w tych sytuacjach organ podatkowy jest zwolniony od wyznaczenia podatnikowi siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W żadnym innym przypadku nie może tego dokonać, ponieważ tylko przepisy prawa stanowią podstawę do odstąpienia od wskazanego obowiązku⁸⁹. Innymi słowy dopuszczalność prowadzenia postępowania bez czynnego udziału podatnika w postępowaniu jest wyjątkiem od zasady ogólnej, a zatem jako wyjątek podlega ścisłej wykładni.

W związku z powyższym nie można podzielić poglądów, prezentowanych w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego⁹⁰, iż odstąpienie przez organ odwoławczy od obowiązku ustanowionego w art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej byłoby możliwe również poza sytuacjami przewidzianymi w art. 200 § 2 Ordynacji podatkowej⁹¹. Tym samym stanowisko przyjęte w uchwale Naczelnego Sądu Administracyjnego, iż naruszenie art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej w postępowaniu odwoławczym nie w każdym wypadku daje podstawę do uchylecia decyzji przez sąd administracyjny tylko wówczas, gdy naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy, jest wysoce niepokojące, gdyż ogranicza prawo podatnika do czynnego udziału w postępowaniu i daje podstawy do stawiania zarzutu co do ustaleń faktycznych w sprawie⁹².

⁸⁸ Organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadku złożenia zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn. W tym przypadku za datę wszczęcia postępowania przyjmuje się datę złożenia zeznania.

⁸⁹ Za błędny należy uznać pogląd orzecznictwa sądowego, iż przepisy nie nakładają na organ podatkowy obowiązku zapoznania podatnika z projektem decyzji. Zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 3.09.1997 r., sygn. akt SA/Sz 1764/96, System Informacji Prawnej „Lex” nr 31990.

⁹⁰ Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5.05.1999 r., sygn. akt SA/Sz 1046/98, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2001, nr 1, poz. 4.

⁹¹ Trafnie zauważono także w innym wyroku sądu administracyjnego, iż zarówno organ odwoławczy, jak i organ pierwszej instancji nie mogą uchylić się od obowiązku wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego z innych przyczyn niż wymienione w art. 200 § 2 Ordynacji podatkowej. W przeciwnym razie zawsze dojdzie do naruszenia art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 7.06.2005 r., sygn. akt FSK 2286/04, niepubl.

⁹² Według B. Adamiak „ocenę, czy naruszenie art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej jest kwalifikowanym naruszeniem przepisów prawa procesowego, można wywieść tylko

5. Podsumowanie

Obowiązek zapewnienia podatnikowi czynnego udziału w postępowaniu ciąży na organie podatkowym od momentu wszczęcia do jego zakończenia. Tym samym obowiązek ten występuje na każdym etapie postępowania, a wszelkie jego naruszenia prowadzą do uchylenia decyzji w trybie odwoławczym lub będą stanowiły podstawę do wznowienia postępowania.

Należy pamiętać, że o poziomie ochrony podatnika w systemie prawnym decyduje nie tylko kształt poszczególnych, indywidualnie rozpatrywanych praw, ale dostatecznie wysoki poziom ich ochrony w całym systemie instytucji prawa podatkowego. Ponieważ prawo podatkowe jest częścią systemu prawa publicznego, (gdzie interes państwa wysuwany jest zawsze na plan pierwszy), stwarza to konieczność zapewnienia skutecznej gwarancji ochrony interesów podatnika w każdym stadium postępowania podatkowego. W związku z powyższym nie aprobuje stanowiska zajętego w uchwale siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego i zawartej w niej oceny, w myśl której naruszenie art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej w postępowaniu odwoławczym nie w każdym wypadku daje podstawę do uchylenia decyzji przez sąd administracyjny tylko wówczas, gdy naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Takiego stanowiska nie można zaakceptować, gdyż nigdy nie ma pewności co do tego, jakie okoliczności, czy uwagi mógłby wnieść podatnik, gdyby umożliwiono mu wypowiedzenie się w sprawie zgromadzonego materiału⁹³. Ponadto przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej nie można sprowadzać jedynie do roli służebnej wobec przepisów materialnego prawa podatkowego. Konfrontując przepisy procesowe z praktyką ich stosowania, dość często zdarza się, iż sądy administracyjne akceptują sposób prowadzenia postępowania podatkowego, w którym aparat skarbowy podejmuje czynności z uszczerbkiem dla praw i gwarancji procesowych podatnika⁹⁴. Akceptacja takich naruszeń przez sądy wpływa na błędną praktykę stosowania przepisów przez organy podatkowe, co skutkuje postępującym regresem rzeczywistego zakresu ochrony strony w postępowaniu podatkowym.

w odniesieniu do przebiegu danego postępowania”, a wyprowadzenie reguły ogólnej z art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej w związku z art. 240 § 1 pkt 4 nie jest zasadne. Por. B. A d a m i a k, [w:] B. A d a m i a k, J. B o r k o w s k i, R. M a s t a l s k i, J. Z u b r z y c k i, *Ordynacja...*, op. cit., s. 938-939.

⁹³ Por. I. N o w a k: *Odwołanie...*, op. cit., s. 156 i nast.

⁹⁴ Szerzej na ten temat D. S t r z e l e c, *Naruszenie przepisów postępowania przez organy podatkowe*, maszynopis rozprawy doktorskiej, Łódź 2008.

Ireneusz Nowak

THE ACTIVE PART OF A TAXPAYER IN A TAX APPEAL PROCEEDINGS

(Summary)

In the following article the author presented issues concerning the active part of a taxpayer in jurisdictional appeal proceedings. The obligation of insuring a party the active part in the proceedings encumbers tax authority from the moment of its instigation until its completion. In other words the principle of an active part is of tremendous significance for the taxpayer, as it guarantees him participation in shaping the course of the whole tax proceedings including the resolution.

All breaching of the abovementioned principle constitute a basis for turning down the decision in an appeal proceedings or a legal disability resulting in resumption of proceedings.