

## ADMINISTRACJA / SCIENCE OF ADMINISTRATION

AGNIESZKA ROTKIEWICZ

### INSTYTUCJA WYMIARU UZUPEŁNIAJĄCEGO W ORDYNACJI PODATKOWEJ

#### 1. Uwagi wprowadzające

Z dniem 1 stycznia 2013 r. na mocy art. 6 pkt 5 ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce<sup>1</sup> został uchylony art. 230 Ordynacji podatkowej<sup>2</sup> (dalej: O.p.), który regulował instytucję tzw. wymiaru uzupełniającego. Najogólniej rzecz biorąc, przepis ten umożliwił organowi odwoławczemu zwrot sprawy organowi I instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę wydanej decyzji. Przepis art. 230 § 1 stanowił bowiem, że: „w przypadku gdy w toku postępowania odwoławczego organ rozpatrujący odwołanie stwierdzi, że zobowiązanie podatkowe zostało ustalone lub określone w wysokości niższej albo kwota zwrotu podatku została określona w wysokości wyższej, niż to wynika z przepisów prawa podatkowego, lub że określono stratę w wysokości wyższej od poniesionej, zwraca sprawę organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę wydanej decyzji. Postanowienie o przekazaniu sprawy organ odwoławczy doręcza stronie”.

Już wstępna analiza przesłanek zastosowania wymiaru uzupełniającego prowadzi do wniosku, iż *ratio legis* obowiązującego przed 1 stycznia 2013 r. rozwiązania należało upatrywać w ochronie interesów fiskalnych Skarbu Państwa. Warto przy tym zauważyć, iż ustawodawca chronił w ten sposób dochody budżetu państwa począwszy od okresu międzywojennego. Zawarty w ustawie z dnia 15 marca 1934 r. Ordynacja podatkowa<sup>3</sup> art. 115 § 1 i § 2 przewidywał bowiem, że jeżeli organ odwoławczy na podstawie ustaleń doszedł do wniosku, że wymiar podatku jest za niski, wówczas nie rozstrzygając ostatecznie odwołania, zwracał sprawę organowi I instancji w celu dokonania uzupełniającego wymiaru podatku.

AGNIESZKA ROTKIEWICZ, dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Postępowania Administracyjnego i Sądowoadministracyjnego Wydziału Prawa i Administracji UWM w Olsztynie; e-mail: agnieszkarot@vp.pl

<sup>1</sup> Dz.U. z 2012 r., poz. 1342, zgodnie natomiast z art. 19 ww. ustawy, do spraw zwróconych organowi I instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego, przed dniem 1 stycznia 2013 r. stosuje się przepis art. 230 Ordynacji podatkowej w brzmieniu dotychczasowym.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.

<sup>3</sup> T.j. Dz.U. z 1936 r., Nr 14, poz. 134.

W podobny sposób ustawodawca uregulował instytucję wymiaru uzupełniającego w art. 173 ust. 2 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym<sup>4</sup>, a następnie z dniem 1 stycznia 1981 r. instytucja ta została unormowana w art. 174 kodeksu postępowania administracyjnego<sup>5</sup> (dalej: k.p.a.). Stosownie do powyższego przepisu: „w przypadku, gdy w toku postępowania odwoławczego organ rozpatrujący odwołanie stwierdzi, że zobowiązanie podatkowe zostało ustalone w kwocie niższej, niż wynika to z obowiązujących przepisów, zwraca sprawę organowi podatkowemu pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego oraz zmiany w tym zakresie dotychczasowej decyzji. Od nowej decyzji służy odwołanie, które podlega rozpatrzeniu łącznie z odwołaniem wniesionym od decyzji ustalającej pierwotny wymiar”.

Jak już wcześniej wskazano, instytucja tzw. wymiaru uzupełniającego nie obowiązuje obecnie w Ordynacji podatkowej. Jednakże na tle stosowania tej instytucji pojawiło się wiele kontrowersji zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych. Niniejsza praca ma zatem na celu przedstawienie najbardziej istotnych problemów związanych ze stosowaniem przez organy podatkowe art. 230 O.p., ze szczególnym zwróceniem uwagi na kompetencje organów podatkowych oraz na pozycję procesową wnoszącego odwołanie. Istotne jest również wskazanie, w jaki sposób nowelizacja Ordynacji podatkowej wpłynęła na sytuację prawną strony odwołującej się oraz na uprawnienia organu odwoławczego w postępowaniu odwoławczym. Nie można również wykluczyć, że w związku z pracami nad nowymi rozwiązaniami w zakresie postępowania podatkowego ustawodawca może zdecydować się na przywrócenie instytucji wymiaru uzupełniającego w takim samym lub w podobnym kształcie. Podjęcie badań nad instytucją wynikającą z art. 230 O.p. jest zatem niezbędne, aby w sposób prawidłowy ustalić, na czym polegała jej rola w postępowaniu podatkowym.

W celu realizacji powyższych zadań, w pracy przyjęto metodę badawczą polegającą na analizie dogmatycznej materiału normatywnego. Pracę uzupełniono również o analizę teoretycznoprawną obejmującą poglądy doktryny zawarte w pozycjach podręcznikowych i komentarzach, a także publikacje zamieszczone w specjalistycznych czasopismach. Chcąc jednak, aby praca była kompletna, dokonano również analizy orzeczeń sądów administracyjnych, w których zawarto wykładnię art. 230 O.p.

## 2. Charakterystyka wymiaru uzupełniającego

Jak już wcześniej zaznaczono, w art. 230 O.p. zawarto szczególnie tryb procesowy, polegający na zwrocie sprawy organowi pierwszej instancji. Stosownie bowiem do postanowień art. 230 § 1 O.p., organ ten „[...] zwraca sprawę organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez

<sup>4</sup> T.j. Dz.U. Nr 11, poz. 60 ze zm.

<sup>5</sup> T.j. Dz.U. z 1980 r., Nr 9, poz. 26.

zmianę wydanej decyzji [...]”. Z literalnej treści tego przepisu, a zwłaszcza ze sformułowania „zwraca sprawę organowi pierwszej instancji” wynika, że organ drugiej instancji nie miał swobody wyboru jednego ze sposobów postępowania, tj. samodzielnego, merytorycznego rozpatrzenia sprawy albo też przekazania jej organowi pierwszej instancji do dokonania wymiaru uzupełniającego. Potwierdził to również WSA w Krakowie, który w wyroku z dnia 1 kwietnia 2011 r. zawarł następujący pogląd: „przepis ten wprowadza odrębne rozstrzygnięcie organu odwoławczego w sytuacjach w nim opisanych, którego treścią jest obligatoryjne przekazanie sprawy organowi I instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego [...]”<sup>6</sup>.

Ustawodawca zdecydował zatem, że rozpoznanie i zmiana decyzji należała do organu pierwszej instancji, który powinien rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym w dniu powstania obowiązku podatkowego<sup>7</sup>.

Specyfika analizowanego art. 230 O.p. polegała na tym, iż w wyniku jego zastosowania dochodziło do przekazania kompetencji do orzekania w danej sprawie organowi pierwszej instancji. Jednak samo przekazanie sprawy temu organowi było już uzależnione od ustaleń dokonanych przez organ odwoławczy. Jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania wyjaśniającego organ drugiej instancji stwierdził, że:

- zobowiązanie podatkowe zostało ustalone lub określone w wysokości niższej niż to wynika z przepisów prawa podatkowego,
- kwota zwrotu podatku została określona w wysokości wyższej, niż to wynika z przepisów prawa podatkowego,
- określono stratę w wysokości wyższej od poniesionej,
- to dopiero wówczas zwracał sprawę organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę wydanej decyzji.

Obowiązek zastosowania trybu przekazania sprawy do organu pierwszej instancji został również rozszerzony na przypadki, w których organ odwoławczy ustalił, że różnica między podatkiem naliczonym a należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, obniżająca podatek należny za następne okresy rozliczeniowe, została określona w wysokości wyższej, niż to wynika z przepisów o podatku od towarów i usług<sup>8</sup>.

Należy zauważyć, że zawarta w Ordynacji podatkowej regulacja wymiaru uzupełniającego oparta była co do zasady na konstrukcji prawnej przyjętej w k.p.a. Jednak ówczesne rozwiązanie prawne różniło się większym stopniem uszczegółowienia, co w konsekwencji spowodowało rozbudowanie tej instytucji

<sup>6</sup> Sygn. akt I SA/Kr 733/10 dostępne na <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>, zob. także: wyrok NSA z dnia 20 grudnia 1999 r., I SA/Wr 1482/99, niepubl., oraz A. Bula, *Wykładnia art. 230 Ordynacji podatkowej – wymiar uzupełniający*, „Doradztwo Podatkowe” 2001, nr 4, s. 34n.

<sup>7</sup> Art. 230 § 2 O.p.

<sup>8</sup> Art. 230 § 1a O.p., zob. także J. Brolik, *Wymiar uzupełniający w podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 11, s. 33–34.

w postępowaniu podatkowym<sup>9</sup>. Nie oznacza to jednak, iż ustawodawca doprowadził do usunięcia istotnych wątpliwości interpretacyjnych powstałych na gruncie art. 230 O.p. Przyczyną powodującą zasadnicze spory wśród przedstawicieli nauki prawa była kwestia określenia granic dopuszczalności przekazania sprawy organowi pierwszej instancji. W literaturze przedmiotu wskazywano, że instytucja ta powinna służyć wyłącznie naprawieniu oczywistego błędu prawnego<sup>10</sup>. Przyjmowano również stanowisko, iż możliwość zastosowania tego trybu odnosi się tylko do przypadków, „gdy z brzmienia odpowiednich przepisów wynika ściśle określony wymiar zobowiązania. Nie odnosi się [...] natomiast do sytuacji, w których organ I instancji na podstawie własnej oceny może ten wymiar kształtować, stosując ulgi i zwolnienia”<sup>11</sup>. Wymiar uzupełniający nie powinien mieć również zastosowania do decyzji, w których następuje szacowanie podstaw opodatkowania<sup>12</sup>.

Rozważając kwestię, czy dopuszczalne było zastosowanie wymiaru uzupełniającego w drodze szacunkowej, w doktrynie zwracano uwagę na literalne brzmienie art. 230 § 1 O.p. Stosownie do tego przepisu, przekazanie sprawy do organu pierwszej instancji w celu ustalenia podstawy opodatkowania lub podatku musi wynikać z przepisów prawa podatkowego. Z kolei art. 3 pkt 2 O.p. wskazuje, iż przez pojęcie „przepisy prawa podatkowego” należy rozumieć przepisy ustaw podatkowych oraz przepisy wydanych na ich podstawie aktów wykonawczych. Literalna wykładnia powyższego przepisu prowadziła zatem do wniosku, iż zastosowanie wymiaru uzupełniającego powinno być ograniczone do tych przypadków, w których doszło do naruszenia przepisów materialnego prawa podatkowego. To właśnie bowiem te przepisy zawierają elementy niezbędne do ukształtowania wysokości zobowiązania podatkowego, takie jak przedmiot, podstawa opodatkowania czy też stawki podatkowe<sup>13</sup>.

Odnosząc się natomiast do szacunkowego ustalania podstawy opodatkowania, podnoszono, iż ustawodawca powiązał je z brakiem danych niezbędnych do ustalenia rzeczywistej podstawy opodatkowania<sup>14</sup>. Jak wskazuje art. 23 § 5 O.p., określenie podstawy opodatkowania w drodze oszacowania powinno zmierzać do określenia jej wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Zgodnie zatem z zasadą prawdy materialnej organ pierwszej jak i drugiej instancji zobowiązany jest do dokładnego ustalenia stanu faktycznego sprawy

---

<sup>9</sup> Zob. szerzej T. Szymański, *Zwrot sprawy podatkowej organowi I instancji do wymiaru uzupełniającego*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 9, s. 33; por. M. Banasik, *Decyzja organu odwoławczego a wymiar uzupełniający*, „Doradca Podatnika” 1997, nr 48, s. 8.

<sup>10</sup> Zob. A. Gomułowicz, *Postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych*, Warszawa–Poznań, 1991, s. 61.

<sup>11</sup> Zob. J. Borkowski, J. Jędrońska, R. Orzechowski, A. Zieliński, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1989, s. 181.

<sup>12</sup> *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod. red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2014, s. 1023.

<sup>13</sup> Zob. W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 138–139; A. Skóra, *Konstrukcja wymiaru uzupełniającego w postępowaniu podatkowym*, w: *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, pod red. J. Filipka, Bielsko-Biała 2003, s. 608.

<sup>14</sup> Zob. szerzej B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2007, s. 225.

i przyjęcia takiej metody szacowania, która pozwoliłaby na zbliżenie szacunkowej podstawy opodatkowania do tej, jaką by ustalono, gdyby istniały niezbędne dane do jej określenia<sup>15</sup>. Oznacza to, iż ustalenie podstawy wymiaru podatku w drodze szacunkowej następuje w oparciu o metody szacowania, regulowane przepisami prawa formalnego. Metody te nie są doskonałe, gdyż pozwalają na dokonanie ustaleń przybliżonych do stanu rzeczywistego, ale nie tożsamego<sup>16</sup>. Przy czym zarówno organ pierwszej instancji, jak i odwoławczy, kierując się swobodną oceną dowodów, może odmiennie ocenić indywidualne okoliczności mające wpływ na wielkość podstawy opodatkowania. Dlatego też, jak przyjmowano w literaturze przedmiotu, art. 230 O.p. nie mógł mieć zastosowania w tych sytuacjach, w których następuje szacowanie podstaw opodatkowania. W tych bowiem przypadkach nie dochodzi do „wynikania” zobowiązania podatkowego wprost z przepisów prawa materialnego. Jak słusznie podkreślano, „chodzi tu o ewidentną, niebudzącą wątpliwości sprzeczność z przepisami, a nie niezgodność z ocenami, które – choćby na podstawie tych przepisów – pozwalają wyznaczyć szacunkowo podstawę opodatkowania lub podatek”<sup>17</sup>.

### 3. Postanowienie o przekazaniu sprawy do organu I instancji

Kolejna wątpliwość, jaka występowała na tle analizowanej instytucji, dotyczyła formy przekazania sprawy. Ustawodawca przyjął, iż wystąpienie jednej z wymienionych wyżej przesłanek powoduje, iż organ drugiej instancji wydawał postanowienie o przekazaniu sprawy organowi pierwszej instancji. Ponieważ ustawodawca nie wskazał wprost, iż od powyższego postanowienia przysługuje zażalenie, to zgodnie z art. 236 § 1 O.p.<sup>18</sup> należało uznać, iż akt ten był niezaskarżalny. Przyjęcie formy postanowienia, na które nie służyło zażalenie, stanowiło z kolei podstawę do sformułowania w literaturze poglądu o jego merytorycznym charakterze. Wydając takie postanowienie, organ odwoławczy rozstrzyga co do istoty sprawy, gdyż wypowiada się w nim w kwestii wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania. Dlatego też, pomimo niezaskarżalności tego postanowienia, organ odwoławczy powinien zamieszczać w nim uzasadnienie, które wskazywałoby organowi pierwszej instancji, na podstawie jakich przepisów prawa podatkowego wynika zbyt niski wymiar podatku<sup>19</sup>.

<sup>15</sup> Zob. A. Hanusz, *Zasada prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 6, s. 6.

<sup>16</sup> Por. wyrok NSA z dnia 20 października 2006 r., II FSK 1276/05, LEX nr 280443.

<sup>17</sup> *Ordynacja podatkowa...*, s. 1023.

<sup>18</sup> Art. 236 § 1 O.p. wskazuje, że: „na wydane w toku postępowania postanowienie służy zażalenie, gdy ustawa tak stanowi”.

<sup>19</sup> Zob. J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 286; A. Kiebała, *Zakaz pogarszania sytuacji strony w odwoławczym postępowaniu podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 9, s. 24.

Trudno jednak zgodzić się z przedstawionym wyżej poglądem. Organ odwoławczy, zwracając sprawę organowi pierwszej instancji, nie orzekał w żaden sposób merytorycznie w sprawie podatkowej, lecz jedynie dokonywał czynności proceduralnej, polegającej na przekazaniu sprawy temu organowi<sup>20</sup>. Postanowienie to miało zatem charakter czysto formalny. Za przyjęciem takiego stanowiska przemawiało wiele argumentów. Przede wszystkim cel zastosowania instytucji wymiaru uzupełniającego. Ustawodawca wskazał wprost, iż organ odwoławczy zwraca sprawę organowi pierwszej instancji „w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę wydanej decyzji”. W sytuacji zatem, gdy organ drugiej instancji stwierdzi jedną z przesłanek określonych w art. 230 O.p., ma obowiązek wydać powyższy akt. Jednocześnie prawodawca nie wyraził *expressis verbis* dyspozycji w zakresie związania organu pierwszej instancji stanowiskiem organu odwoławczego, co do sposobu załatwienia sprawy. Wręcz przeciwnie, skoro na postanowienie to nie przysługiwało zażalenie, to należało uznać, iż organ odwoławczy w ogóle nie powinien formułować żadnego uzasadnienia wskazującego na sposób rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy. Dodatkowym argumentem, ale równie istotnym, była ochrona zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Należy przypomnieć, iż reguła ta gwarantuje dwukrotne merytoryczne rozpoznanie sprawy przez dwa różne organy. Tymczasem określenie w postanowieniu, w jakim zakresie organ pierwszej instancji ma zmienić swoją decyzję, stanowiłoby ingerencję w jego kompetencje orzecznicze. Wniesienie z kolei odwołania od zmienionej zgodnie ze wskazaniem organu odwoławczego decyzji stwarzałoby realne niebezpieczeństwo, iż organ drugiej instancji ograniczy się jedynie do kontroli prawidłowości swoich własnych ustaleń.

#### **4. Obowiązki organów podatkowych w zakresie wymiaru uzupełniającego**

Przekazanie sprawy do organu pierwszej instancji nakładało na organ ten wiele obowiązków. Przede wszystkim był on zobowiązany do przeprowadzenia własnego postępowania mającego ustalić, czy rzeczywiście wystąpiła jedna z przesłanek zastosowania wymiaru uzupełniającego. Jeżeli w wyniku samodzielnych ustaleń organ doszedł do wniosku, iż zaistniała podstawa do zastosowania tego trybu, to wówczas miał obowiązek zmienić swoją decyzję. Nowa decyzja, jak wynikało z art. 230 § 2 O.p., była wydawana zgodnie ze stanem prawnym obowiązującym w dniu powstania obowiązku podatkowego. Mogła ona polegać m.in. na dokonaniu zmiany wymiaru podatku poprzez określenie bądź ustalenie nowej, wyższej kwoty zobowiązania podatkowego, określeniu nowej, niższej kwoty zwrotu podatku, niższej wysokości straty, itd. Organ pierwszej instancji nie był natomiast uprawniony do zmiany swojej decyzji w jej całokształcie.

---

<sup>20</sup> M. Masternak, *Instytucja wymiaru uzupełniającego w polskim postępowaniu podatkowym*, w: *Ius et lex, Księga jubileuszowa profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004, s. 281; zob. także T. Szymański, *Zwroćcie sprawy podatkowej...*, s. 35–36.

Ustawodawca wyraźnie wskazał, iż zwrot sprawy następuje w celu dokonania wymiaru uzupełniającego. Za niedopuszczalne należało uznać zatem zmianę czy też uzupełnienie decyzji w pozostałym zakresie. Również w orzecznictwie sądowym wyrażono stanowisko, iż: „[...] przepis ten jest tylko szczególną podstawą do uzupełnienia decyzji I instancji na niekorzyść podatnika. Niedopuszczalne jest wydanie przez organ pierwszej instancji w trybie art. 174 k.p.a. nowej, całościowej decyzji wymiarowej, wchłaniającej decyzję pierwotną”<sup>21</sup>. Natomiast za uzasadniony uznać należało pogląd, iż organ pierwszej instancji miał prawo nie zmieniać swojej decyzji<sup>22</sup>. Jak już wskazano, organ ten powinien samodzielnie podjąć rozstrzygnięcie co do zmiany decyzji. Oznacza to również, iż w wyniku dokonania własnych ustaleń zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów mógł dojść do wniosku, iż zwrot sprawy był nieuzasadniony.

Wydanie przez organ pierwszej instancji nowej decyzji nie kończyło jednak postępowania odwoławczego. Organ pierwszej instancji miał obowiązek przesłania jej do organu drugiej instancji, który był zobowiązany do dalszego prowadzenia postępowania. Ustawodawca przewidział również, iż od nowej decyzji przysługiwało stronie odwołanie, które miało podlegać rozpatrzeniu łącznie z odwołaniem wniesionym od zmienionej decyzji<sup>23</sup>. W przypadku zaś, gdyby strona nie złożyła odwołania od nowej decyzji, organ odwoławczy rozpatruje odwołanie od decyzji, która uległa zmianie<sup>24</sup>. Przyjęcie takiej regulacji zakończyło dyskusję, która powstała w wyniku wydania wyroku NSA z dnia 28 listopada 1984 r., zgodnie z którym: „niewniesienie przez stronę odwołania od decyzji organu podatkowego, wydanej w trybie art. 174 k.p.a.”<sup>25</sup> (uwzględniającej wymiar uzupełniający) wywołuje ten skutek, że organ odwoławczy nie jest uprawniony do rozpoznania odwołania od decyzji ustalającej pierwotny wymiar, który został »wchłonięty« przez nową decyzję łącznie z wymiarem uzupełniającym”<sup>26</sup>. Orzeczeniu temu zarzucano, że prowadzi ono do tego, że pierwotne odwołanie strony nie będzie w ogóle rozpatrzone<sup>27</sup>. W tym kontekście istotne było orzeczenie NSA, według którego: „brak odwołania od decyzji uzupełniającej wymiar podatku nie powoduje niemożności (bądź zbędności) rozpoznania odwołania od decyzji pierwotnej (art. 174 k.p.a.). Działanie w trybie art. 174 k.p.a. nie stanowi załatwienia odwołania [...]”<sup>28</sup>. Uznać trzeba, iż powyższa teza była nadal aktualna na gruncie art. 230 Ordynacji podatkowej. Ustawodawca wyraźnie stwierdził, że poprzednie odwołanie w każdej sytuacji powinno być rozpatrzone przez organ odwoławczy. Ponieważ jednak sprawę podatkową rozstrzygały dwie decyzje, tj. decyzja pierwotna, jak i decyzja zmieniająca, zawierająca wymiar uzupełniający, należało

<sup>21</sup> Wyrok NSA z dnia 20 września 1995 r., SAB/Ka 12/95, ONSA 1996, nr 3, poz. 144.

<sup>22</sup> Podobnie M. Masternak, *Instytucja wymiaru uzupełniającego...*, s. 284; A. Skóra, *Konstrukcja wymiaru uzupełniającego...*, s. 610–611.

<sup>23</sup> Art. 230 § 3 O.p.

<sup>24</sup> Art. 230 § 4 O.p.

<sup>25</sup> Do 1 stycznia 1998 r. kwestię wymiaru uzupełniającego regulował art. 174 k.p.a.

<sup>26</sup> Wyrok NSA z dnia 28 listopada 1984 r., SA/Gd 965/84, OSPiKA 1986, nr 5, poz. 104 z głosem M. Giwont-Jankowicz, „Nowe Prawo” 1987, nr 10, s. 154n. z głosem M. Dunin-Majewskiego.

<sup>27</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 284.

<sup>28</sup> Wyrok NSA z dnia 20 września 1995 r., SAB/Ka 12/95, ONSA 1996, nr 3, poz. 144.

przyjąć, iż na organie odwoławczym ciążył obowiązek rozpatrzenia obu decyzji niezależnie od tego, czy zostało wniesione odwołanie od nowej decyzji<sup>29</sup>. Tylko wówczas organ odwoławczy mógł zrealizować zasadę dwuinstancyjności, która zobowiązuje organ odwoławczy do rozpoznania sprawy w jej całości.

## 5. Wymiar uzupełniający a zakaz orzekania na niekorzyść strony odwołującej się

W doktrynie prawa oraz orzecznictwie sądowym analizowano również wzajemne relacje pomiędzy instytucją przekazania sprawy przez organ odwoławczy do organu I instancji do wymiaru uzupełniającego a zakazem orzekania na niekorzyść strony odwołującej. Należy przypomnieć, że zawarty w art. 234 O.p.<sup>30</sup> zakaz stanowi dla strony odwołującej się gwarancję, że w wyniku wniesienia odwołania jej sytuacja materialnoprawna i procesowa nie pogorszy się. Podmiot wnoszący odwołanie nie powinien mieć bowiem obaw przed wnoszeniem środków prawnych, w tym odwołania od decyzji organu I instancji<sup>31</sup>.

Dokonując analizy art. 230 O.p., niektórzy przedstawiciele doktryny doszli do wniosku, że dopuszczalność przekazania organowi I instancji sprawy w celu zmiany decyzji na niekorzyść strony stanowiło złamanie zakazu *reformationis in peius*<sup>32</sup>. Inni z kolei podkreślali, że instytucja wymiaru uzupełniającego pozwala organowi I instancji orzec na niekorzyść strony odwołującej się, bez formalnego naruszenia tego zakazu, gdyż organ I instancji nie jest tym zakazem związany<sup>33</sup>. Część autorów podnosiła, że instytucja wymiaru uzupełniającego jest powiązana z zakazem orzekania na niekorzyść jedynie pośrednio, gdyż w stosowaniu trybu z art. 230 O.p. zawarta jest jedynie potencjalna możliwość pogorszenia sytuacji strony odwołującej się, ale bez ewidentnego naruszenia zakazu przez organ odwoławczy<sup>34</sup>.

Na złożony charakter przepisu art. 230 § 1 O.p. wskazywano również w orzeczeniach sądów administracyjnych. W wyroku z dnia 18 stycznia 2012 r. WSA w Łodzi przyjął, że w zakresie, w jakim reguluje on sposób działania organu odwoławczego, jest „przepisem procesowym, natomiast z uwagi na skutki, jakie wywołuje (odstępstwo od zagwarantowanego w art. 234 O.p. zakazu nie pogarszania sytuacji strony wnoszącej odwołanie) jest przepisem prawa materialnego”<sup>35</sup>.

<sup>29</sup> Podobnie zob. M. Masternak, *Instytucja wymiaru uzupełniającego...*, s. 286.

<sup>30</sup> Zgodnie z jego treścią, organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny.

<sup>31</sup> Zob. A. Rotkiewicz, *Zakaz reformationis in peius w postępowaniu podatkowym*, w: *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, s. 563.

<sup>32</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2015, s. 1048.

<sup>33</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa*, Toruń 2002, s. 756.

<sup>34</sup> *Ordynacja podatkowa...*, s. 1022.

<sup>35</sup> Sygn. akt I SA/Łd 1135/11, LEX nr 1109698.



Z kolei w wyroku WSA w Krakowie z dnia 26 marca 2013 r. podkreślono, że analizowany art. 230 § 1 O.p. „pozwała na pogorszenie sytuacji odwołującego się podatnika, ale jednocześnie zapewnia mu gwarancje procesowe, że po wydaniu nowej decyzji przez organ pierwszej instancji podatnik będzie mógł skorzystać z przysługującego mu prawa odwołania się od takiej decyzji. Kategoryczny nakaz zawarty w art. 230 § 1 O.p. chroni podatnika przed orzekaniem na niekorzyść bezpośrednio przez organ drugiej instancji”<sup>36</sup>.

Niewątpliwie należy się zgodzić, że przepis art. 230 O.p. pozwalał organowi odwoławczemu na swoiste pominięcie zakazu orzekania na niekorzyść strony odwołującej się. Podatnik, składając odwołanie, nie mógł mieć bowiem pewności, że uruchomienie wymiaru uzupełniającego będzie w ostateczności korzystne dla niego, lecz powinien raczej liczyć się z tym, że jego sytuacja ulegnie pogorszeniu<sup>37</sup>. Formalnie rzecz ujmując, zakaz ten nie był zatem naruszony, ponieważ decyzję zmieniał organ pierwszej instancji. Należy jednak wskazać, że kwestia wymiaru uzupełniającego pojawiała się dopiero na etapie faktycznego rozstrzygnięcia sprawy. Nie można było tego stwierdzić bez wszechstronnego rozpatrzenia sprawy, a przede wszystkim zbadania zasadności zarzutów podniesionych przez stronę w odwołaniu. Niezbędne mogło się okazać przeprowadzenie postępowania wyjaśniającego. Pominięcie tego elementu mogło spowodować nieprawidłowe ustalenia, a przez to doprowadzić do bezpodstawnego zwrócenia decyzji organowi pierwszej instancji do uzupełnienia<sup>38</sup>.

Należało jednocześnie przyjąć, że art. 230 Ordynacji podatkowej umożliwiał naprawienie oczywistego błędu prawnego, które nie byłoby już możliwe w postępowaniu odwoławczym, właśnie ze względu na obowiązujący tam zakaz *reformationis in peius*<sup>39</sup>. Wymiar uzupełniający miał zastosowanie wówczas, gdy w zaskarżonej decyzji występował błąd co do prawa, ale nie było to jednocześnie rażące naruszenie prawa<sup>40</sup>. Jak podkreślił WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 29 maja 2013 r.<sup>41</sup>, „zawarte w treści art. 230 § 1 o.p. odniesienie wysokości ustalonego zobowiązania podatkowego do przepisów prawa podatkowego oznacza, że musi występować oczywista sprzeczność rozstrzygnięcia z obowiązującą regulacją prawną wynikającą z konkretnych norm prawa podatkowego”. Dlatego też w orzeczeniach sądów administracyjnych wskazywano, że rozwiązanie zawarte w art. 230 O.p. jako stanowiące wyjątek od zakazu *reformationis in peius* powinno podlegać wykładni ścisłej<sup>42</sup>.

<sup>36</sup> I SA/Kr 1972/12, LEX nr 1299348.

<sup>37</sup> M. Mrówczyński, *Zakaz reformationis in peius – fikcja czy rzeczywistość?*, „Przegląd Podatkowy” 1999, nr 9, s. 26.

<sup>38</sup> A. Kiebała, *Zakaz pogarszania sytuacji strony...*, s. 24.

<sup>39</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, s. 285.

<sup>40</sup> A. Gomulowicz, *Postępowanie w sprawach zobowiązań...*, s. 61,

<sup>41</sup> I SA/Gd 400/13, LEX nr 1368514, zob. także wyrok NSA z dnia 9 czerwca 2009 r., II FSK 285/08, LEX nr 511139.

<sup>42</sup> W wyroku WSA w Warszawie z dnia 10 lutego 2010 r., VIII SA/Wa 557/09, LEX nr 559916 wskazano, że nie jest dopuszczalne dokonanie wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę decyzji organu I instancji i tym samym pogorszenie sytuacji podatnika w zakresie określenia wysokości odsetek za zwłokę. Ustawodawca nie wymienił bowiem zaniżenia wymiaru odsetek za zwłokę

W literaturze przedmiotu można było odnaleźć również poglądy wskazujące, że każde zaniżenie wysokości zobowiązania podatkowego przez organ pierwszej instancji może zostać naprawione przez organ drugiej instancji z pominięciem zakazu orzekania na niekorzyść strony odwołującej się. Dzieje się tak dlatego, że zaniżenie podatku można zakwalifikować jako „rażące naruszenie interesu społecznego (publicznego)”. Oznacza ono bowiem uszczuplenie dochodów budżetowych, co wpływa z kolei negatywnie na możliwość sfinansowania wydatków budżetowych. Jednak pogląd ten uznać należało za nieprawidłowy. Stanowił on w istocie rozszerzającą wykładnię w zakresie przewidzianego wyjątku. Trzeba mieć na uwadze, iż organ odwoławczy może orzec na niekorzyść strony odwołującej się ze względu na rażące naruszenie interesu publicznego. Wydaje się jednak, że pojedyncze naruszenie tej wartości w postaci zaniżenia podatku nie mogło być uznane za rażące naruszenie tego interesu<sup>43</sup>.

Na wzajemne relacje instytucji wymiaru uzupełniającego oraz zakazu orzekania na niekorzyść strony odwołującej się zwrócił uwagę również ustawodawca, który jak już wcześniej wskazano, ustawą z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce uchylił art. 230 O.p. Jak wynika z uzasadnienia projektu tej ustawy<sup>44</sup>, głównym celem prawodawcy było wzmocnienie zakazu orzekania na niekorzyść strony odwołującej się w odniesieniu do podatnika, który zamierza skorzystać z przysługującego mu środka odwoławczego. Ustawodawca podkreślił, że „zakaz *reformationis in peius* należy do fundamentalnych zasad prawa procesowego i stanowi gwarancję ochrony interesów strony, której sytuacja prawna, w przypadku skorzystania z przysługujących jej środków odwoławczych, nie ulegnie pogorszeniu. Przełamanie tej zasady na gruncie postępowania podatkowego powoduje, że strona odwołująca się nie ma gwarancji utrzymania dotychczasowej sytuacji prawnej ustalonej zaskarżoną decyzją. Nie ma podstaw, aby utrzymywać stan prawny, który pozwala organom podatkowym naprawiać wszelkie błędy popełnione przy wymiarze podatków przez organ podatkowy pierwszej instancji tylko dlatego, że podatnik złożył odwołanie od decyzji określającej lub ustalającej zobowiązanie podatkowe”. Jednocześnie ustawodawca zaznaczył, że uchylenie art. 230 O.p. nie pozbawi organu odwoławczego możliwości modyfikacji decyzji wymiarowych, jeżeli zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny.

---

jako przesłanki do zwrotu akt organowi I instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego. Zob. także: uchwałę NSA z dnia 14 grudnia 2000 r., FPS 6/00, ONSA 2001, nr 3, poz. 97; wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 stycznia 2012 r., I SA/Łd 1135/11, LEX nr 1109698.

<sup>43</sup> Podobne stanowisko zajął J. Zimmermann. *Ordynacja podatkowa...*, s. 285.

<sup>44</sup> Uzasadnienie projektu ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce, druk sejmowy nr 833, Sejm RP VII kadencji, [www.sejm.gov.pl](http://www.sejm.gov.pl).

## 6. Wnioski końcowe

Przeprowadzona analiza wymiaru uzupełniającego doprowadziła do sformułowania kilku wniosków natury ogólnej. Przede wszystkim wynikająca z art. 230 O.p. instytucja była instytucją proceduralną, materialnie powiązaną z zakazem *reformationis in peius*. Można ją było traktować w kategoriach wyjątku od zakazu albo też w kategoriach swoistego rodzaju „wybiegu”<sup>45</sup> dokonywanego przez organ drugiej instancji, który sam nie zmieniając decyzji na niekorzyść, nakazywał uczynienie tego organowi pierwszej instancji.

Możliwość dokonania wymiaru uzupełniającego zobowiązania podatkowego poprzez zwrot sprawy do organu I instancji w toku postępowania odwoławczego była niekorzystna dla strony odwołującej się. Podmiot ten nie miał gwarancji, że w wyniku złożenia odwołania nie otrzyma decyzji mniej korzystnej niż uprzednia decyzja organu I instancji.

Funkcjonowanie tej instytucji w postępowaniu odwoławczym stanowiło również podstawę do sformułowania istotnego zastrzeżenia w zakresie obiektywnego rozpatrzenia odwołania od zmienionej decyzji. Trudno bowiem przyjąć, aby organ odwoławczy zakwestionował zmienioną przez organ pierwszej instancji decyzję, skoro została ona wydana na skutek stwierdzenia przez organ odwoławczy jednej z przesłanek uzasadniających zwrot sprawy do organu pierwszej instancji.

Uchylenie art. 230 O.p. istotnie wzmocniło sytuację prawną podatnika wnoszącego odwołanie od decyzji organu I instancji. Modyfikacja błędnych decyzji wymiarowych na niekorzyść podatnika nie będzie możliwa w każdym przypadku. Dopiero stwierdzenie przez organ odwoławczy rażącego naruszenia prawa lub interesu publicznego umożliwi temu organowi wydanie decyzji na niekorzyść strony odwołującej się. Jednak jak już wcześniej wskazano, rażącego naruszenia prawa nie można utożsamiać z każdym błędem popełnianym przy wymiarze podatków przez organ I instancji. Uchylenie art. 230 O.p. spowodowało zatem, że organ odwoławczy w przypadku stwierdzenia przesłanek do zastosowania wymiaru uzupełniającego nie będzie mógł dokonać zwrotu sprawy do organu I instancji, lecz będzie zobowiązany do orzekania co do istoty, uwzględniając przy tym zakaz *reformationis in peius*. Organ II instancji nie będzie mógł także w takim przypadku zastosować art. 233 § 2 O.p, tj. uchylić w całości decyzji organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. Dopuszczalność wydania tego typu decyzji kasacyjnej jest bowiem ograniczona tylko do tych przypadków, gdy rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub znacznej części. Decyzja taka nie kreuje żadnego zobowiązania podatkowego, gdyż nie jest rozstrzygnięciem opartym na podstawie materialnych przepisów podatkowych<sup>46</sup>. W konsekwencji to na organie I instancji ciąży obowiązek bardziej starannego stosowania przepisów prawa materialnego przy wydawaniu decyzji wymiarowych.

<sup>45</sup> W. Chróścielewski, *Recenzja podręcznika: A. Skóra, Reformatio in peius w postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 2002, nr 12, s. 85.

<sup>46</sup> Zob. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 maja 2013 r., sygn. akt I SA/Gd 400/13, LEX nr 1368514.

Należy również wskazać, że ustawodawca, decydując się na ewentualne przywrócenie tej instytucji, powinien uwzględnić przedstawione wyżej poglądy doktryny i wykładnię art. 230 O.p. zawartą w orzeczeniach sądów administracyjnych. W szczególności ważne byłoby ściśle określenie przesłanek zastosowania wymiaru uzupełniającego oraz przyjęcie, że nie mógłby mieć on zastosowania w tych sytuacjach, w których następuje szacowanie podstaw opodatkowania. Ustawodawca powinien również zapewnić uprzednio obowiązujące gwarancje procesowe dla strony odwołującej się oraz zobowiązać organy I instancji do pouczenia w decyzji o możliwości zastosowania przez organ odwoławczy instytucji wymiaru uzupełniającego w przypadku wystąpienia określonych przesłanek. Strona odwołująca się nie byłaby wówczas zaskoczona możliwością zwrotu sprawy do organu I instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę wydanej decyzji.

## **THE INSTITUTION OF THE COMPLEMENTARY ASSESSMENT IN THE TAX CODE**

### **SUMMARY**

This article analyses and presents the complementary assessment in a tax proceeding regulated in the art. 230 the Act of 29 August 1997. The established solution raised great interest in literature and judicial decisions of the administrative courts. The legislator decided that the administrative-review authority was obliged to remand the case to the first-instance tax authority in order to amend the issued administrative decision if the tax liability or a taxable base was determined or specified in an amount lower than that proceeding from provisions on tax law. The first-instance tax authority issued a new administrative decision in accordance with the legal state in force on the day tax liability arose.

The author notices that the mentioned regulation made the legal position of parties worse, due to the fact that the first-instance authority could have issued a new administrative decision detrimental to the party petitioning for review.

However it must be noted that the institution of the complementary assessment was revoked in 2013. It means that the party's situation can't be worsened unless the appealed administrative decision grossly breaches law or the public interest.

**KEY WORDS:** the administrative court decisions, the complementary assessment, the Tax Code, a party, a administrative decision