



**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**

Warszawa, dnia 4 kwietnia 2008 r.

**RPO-585881-V-08/ST**

00-090 Warszawa    Tel. centr. 022 551 77 00  
Al. Solidarności 77    Fax 022 827 64 53

**Pan prof. Jan Vincent – Rostowski**

**Minister Finansów**

*Szanowny Panie Ministrze*

Na tle rozpatrywanych przez Rzecznika Praw Obywatelskich spraw ujawnił się ogólny problem dotyczący prawidłowości rozwiązań zawartych w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) dotyczących właściwości organu podatkowego do rozpatrzenia odwołania.

Zgodnie z ogólną zasadą wyrażoną w art. 220 § 2 Ordynacji podatkowej właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia. W świetle powołanego art. 220 § 2 Ordynacji podatkowej odwołanie ma więc charakter dewolutywnego środka zaskarżenia, powoduje mianowicie, iż środek zaskarżenia zostanie rozpatrzony przez organ wyższego stopnia. Istotne odstępstwo od tej zasady przewiduje jednak art. 221 Ordynacji podatkowej. Stanowi on, że w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze, odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

Wyłączenie dewolutywności kompetencji do rozpatrzenia odwołania nie budzi wątpliwości w sytuacji, gdy decyzja w pierwszej instancji została wydana przez ministra

właściwego do spraw finansów publicznych bądź przez samorządowe kolegium odwoławcze. W obu tych przypadkach brak jest bowiem organu wyższego stopnia, który mógłby rozpatrzyć odwołanie. Odmiennie natomiast przedstawia się sytuacja, gdy decyzja w pierwszej instancji została wydana przez dyrektora izby skarbowej bądź przez dyrektora izby celnej. Dyrektorzy ci z mocy omawianego art. 221 Ordynacji podatkowej, a także art. 13 § 1 pkt 2 lit. c Ordynacji podatkowej pełnią funkcję organu odwoławczego od decyzji wydanej przez siebie w pierwszej instancji, mimo iż w znaczeniu ustrojowym mają organ wyższego stopnia.

Zastosowana w art. 221 Ordynacji podatkowej w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez dyrektora izby skarbowej bądź dyrektora izby celnej konstrukcja oznacza w istocie odejście od kontroli instancyjnej decyzji administracyjnej. Jednak – co jest istotne z punktu widzenia Rzecznika Praw Obywatelskich – prowadzi ona również do rzeczywistego ograniczenia gwarancji procesowych strony postępowania podatkowego.

Istota zasady dwuinstancyjności postępowania sprowadza się do tego, że w drugiej instancji toczy się to postępowanie przed innym organem niż ten, który rozpoznawał sprawę pierwotnie. Tymczasem postępowanie z odwołania od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez dyrektora izby skarbowej bądź dyrektora izby celnej jest ponownym rozpoznaniem sprawy przez organ, który wydał zaskarżoną decyzję, jedynie wzorowanym na postępowaniu odwoławczym. Wynika to zresztą z art. 221 in fine Ordynacji podatkowej przewidującego stosowanie do tego postępowania jedynie odpowiednio przepisów o postępowaniu odwoławczym. W rezultacie środek zaskarżenia przewidziany w art. 221 Ordynacji podatkowej nosi wszelkie cechy wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy, a nie odwołania.

Bezpośrednią konsekwencją przyjęcia takiej – jak opisana powyżej – koncepcji środka zaskarżenia jest to, iż w omawianym zakresie nie ma zastosowania art. 130 § 1 pkt 6

Ordynacji podatkowej. Stanowi on w interesującym zakresie, że pracownik izby skarbowej i pracownik izby celnej podlegają wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach, w których brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji. Zgodnie jednak z utrwalonym orzecznictwem Naczelnego Sądu Administracyjnego (por. wyrok z dnia 20 grudnia 2006 r., sygn. akt II FSK 62/06; wyrok z dnia 24 listopada 2005 r., sygn. akt FSK 2667/04; wyrok z dnia 10 listopada 2005 r., sygn. akt I FSK 260/05; wyrok z dnia 21 czerwca 2005 r., sygn. akt FSK 1932/04), skoro złożenie wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy nie przewiduje przeniesienia sprawy do innej instancji, to tym samym w postępowaniu tym nie może mieć zastosowania art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej. Przepis ten ma bowiem zastosowanie tylko w przypadku, gdy sprawa jest przedmiotem rozpoznania przez organy różnych instancji. Skoro zaś ustawodawca powierzył ponowne rozpoznanie sprawy temu samemu organowi, to nie można wnioskować, iż jednocześnie uznał, iż w rozpoznaniu sprawy nie może brać udziału pracownik, który uczestniczył w pierwotnym procesie decyzyjnym.

Niewątpliwie celem regulacji zawartej w art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej było wykluczenie jakichkolwiek wątpliwości co do bezstronności pracownika organu podatkowego, a w konsekwencji rzeczywiste zapewnienie realizacji zasady zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej). Cel ten służy jak najpełniejszej realizacji konstytucyjnego prawa jednostki do zaskarżania decyzji wydanych w pierwszej instancji (art. 78 Konstytucji RP). W związku z tym pojawia się pytanie, czy w interesującym zakresie przewidziane w art. 221 Ordynacji podatkowej odwołanie, będące w istocie wnioskiem o ponowne rozpoznanie sprawy, skoro nie gwarantuje bezstronności orzekania, spełnia konstytucyjne wymogi zaskarżalności decyzji wydanych w pierwszej instancji.

W powołanym powyżej orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego przyjmowano w zasadzie, że wyłączenie dewolutywności środka zaskarżenia nie prowadzi

do kolizji z art. 78 Konstytucji RP. Z art. 78 Konstytucji RP wynika bowiem, iż ustawa może przewidywać wyjątki w omawianym zakresie.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich przewidziany w art. 78 Konstytucji RP wyjątek od zasady zaskarżania decyzji wydanych w pierwszej instancji rozumianej jako prawna możliwość poddania kontroli instancyjnej decyzji organu pierwszej instancji nie ma jednak wyłącznie charakteru formalnego. Nie wystarczy więc, że prawodawca w formie ustawy wprowadzi taki wyjątek. Konieczne jest także wykazanie, że zachodzą szczególne okoliczności, uzasadniające pozbawienie jednostki prawa do kontroli instancyjnej.

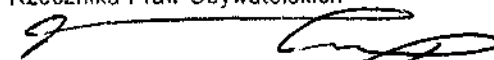
W przypadku wniosku o ponowne rozpoznanie sprawy, stanowi on wyjątek od zasady dwuinstancyjności postępowania. Celem tego wyjątku jest łagodzenie skutków prawnych braku drugiej instancji w sytuacji, gdy ustrojowe prawo administracyjne nie przewiduje organu wyższego stopnia w stosunku do organu, który wydał decyzję w pierwszej instancji. Sytuacja taka nie występuje zarówno w przypadku decyzji wydawanych w pierwszej instancji przez dyrektora izby celnej jak również przez dyrektora izby skarbowej.

W związku z powyższym po stronie Rzecznika Praw Obywatelskich pojawia się wątpliwość, czy art. 221 Ordynacji podatkowej w interesującym zakresie jest zgodny z art. 78 Konstytucji RP. Zdaniem Rzecznika w tym wypadku nie zachodziły bowiem żadne konstytucyjnie legitymowane powody uzasadniające wprowadzenie istotnego ograniczenia w postępowaniu podatkowym kontroli instancyjnej decyzji wydanej w pierwszej instancji przez dyrektora izby skarbowej bądź dyrektora izby celnej.

W związku z tymi wątpliwościami, działając stosownie do art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147 ze zm.) zwracam się do Pana Ministra o zajęcie stanowiska w tej sprawie.

*Z poważaniem*

Z upoważnienia  
Rzecznika Praw Obywatelskich



Stanisław Trociuk  
Zastępca Rzecznika Praw Obywatelskich