

Agnieszka Rotkiewicz

Prawo do wniesienia odwołania przez podmioty na prawach strony w postępowaniu podatkowych

Studia Prawnoustrojowe nr 18, 143-154

2012

Artykuł został opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

Agnieszka Rotkiewicz

Katedra Postępowania Administracyjnego i Sądowoadministracyjnego
Wydział Prawa i Administracji UWM

Prawo do wniesienia odwołania przez podmioty na prawach strony w postępowaniu podatkowym

Ustawodawca w art. 78 Konstytucji¹ przyznał stronie postępowania prawo do zakwestionowania rozstrzygnięć organu pierwszej instancji poprzez skorzystanie ze środka zaskarżenia. Powyższe uprawnienie zostało również potwierdzone w art. 220 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa², zgodnie z którym: „od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie”. W świetle Ordynacji podatkowej nie jest to jedyny podmiot, który został upoważniony do uruchomienia postępowania odwoławczego. Ustawodawca przyznał bowiem legitymację do wniesienia odwołania również podmiotom na prawach strony, tj. prokuratorowi, Rzecznikowi Praw Obywatelskich oraz organizacji społecznej.

Jakkolwiek w ustawie nie zamieszczono legalnej definicji podmiotów na prawach strony, to należy przyjąć, iż jest to taka kategoria podmiotów, które nie występują zamiast strony, lecz obok i niezależnie od niej³. W przeciwieństwie jednak do strony postępowania, podmioty te nie mają własnego interesu prawnego, a więc nie występują we własnej, indywidualnej sprawie podatkowej. Jednakże – jak podnosi się w literaturze przedmiotu – mogą one w pełni skorzystać z takich samych uprawnień, jakie przepisy ustawy przyznają stronie⁴. Oznacza to, iż podmioty na prawach strony korzystają z przysługujących stronie praw procesowych⁵, w tym z prawa do wniesienia odwołania.

¹ Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).

² Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. (tekst jedn. Dz.U. z 2005 r., nr 8, poz. 60 ze zm.).

³ Z. Zgierski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H.Beck, Warszawa 2006, s. 641.

⁴ A. Wróbel, [w:] M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz. Bibliografia postępowania administracyjnego za lata 1927–2005*, Zakamycze 2005, s. 1048.

⁵ Por. J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. Unimex, Wrocław 2007, s. 618; J. Jendrośka, *Uczestnicy na prawach strony w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, AUWr nr 857, Prawo CXLIII, Wrocław 1985, s. 107.

Przyznanie uprawnienia do wniesienia odwołania podmiotom na prawach strony uzasadnia podjęcie badań nad kryteriami ich udziału w postępowaniu odwoławczym. Warto przy tym odnotować, iż wielokrotnie na temat udziału podmiotów w postępowaniu odwoławczym wypowiedało się orzecznictwo sądowe oraz przedstawiciele doktryny. Nie oznacza to jednak, iż we wszystkich aspektach związanych z pozycją prawną podmiotów na prawach strony zapanowała jednolitość poglądów. Szczególnie sporną kwestią jest odpowiedź na pytanie, czy podmioty te mogą skutecznie uruchomić postępowanie odwoławcze w sytuacji, gdy nie brały udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Dzięki odpowiedzi na to pytanie, można będzie stwierdzić, czy ustawodawca przesądził o węższym lub szerszym ujęciu podmiotów legitymowanych do wniesienia odwołania.

W pierwszej kolejności należy zauważyć, iż pierwotnie ustawodawca nie wprowadził w Ordynacji podatkowej żadnej regulacji stanowiącej podstawę do udziału podmiotów na prawach strony w postępowaniu podatkowym. Dopiero dokonana w 2005 r. nowelizacja ustawy wprowadziła w art. 133a prawo organizacji społecznej do występowania w sprawie dotyczącej innej osoby w charakterze podmiotu na prawach strony⁶. W odniesieniu do prokuratora oraz zrównanego z nim w prawach Rzecznika Praw Obywatelskich mają nadal – zgodnie z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a.⁷ – zastosowanie przepisy działu IV dotyczące udziału prokuratora. Z analizy przepisów powyższego działu wynika, iż prokuratorowi przysługują m.in. następujące uprawnienia w postępowaniu podatkowym:

- wynikające z art. 182 k.p.a. prawo zwrócenia się do właściwego organu administracji publicznej o wszczęcie postępowania,
- przyznane w art. 183 § 1 k.p.a. prawo udziału w każdym stadium postępowania.

Analizę legitymacji odwoławczej prokuratora należy rozpocząć od sytuacji, w której podmiot ten brał udział w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Wówczas prokuratorowi, który bierze udział w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 182–184 k.p.a., służą prawa strony (art. 188). Przyznanie prokuratorowi praw strony powoduje zatem, iż na organie podatkowym ciąży w stosunku do tego podmiotu takie same obowiązki, jakie realizuje w stosunku do strony postępowania. W konsekwencji – jeżeli prokurator brał udział w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, to będą mu doręczane decyzje, od których może wnieść odwołanie w terminie 14 dni od dnia ich doręczenia.

⁶ Art. 133a dodany przez art. 1 pkt 62 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2005 r., nr 143, poz. 1199 ze zm.).

⁷ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. 2000 r., nr 98, poz. 1071 ze zm.).

W świetle przepisów działu IV k.p.a. wyodrębnić można przyczyny, z powodu których prokurator ma prawo wnieść odwołanie od decyzji organu pierwszej instancji. Otóż podmiot ten złoży odwołanie i będzie uczestniczył w postępowaniu odwoławczym w celu zapewnienia, aby postępowanie i rozstrzygnięcie sprawy było zgodne z prawem⁸. Takie wyróżnienie roli prokuratora jako strażnika praworządności w postępowaniu odwoławczym ma swoje oczywiste źródło w przepisach ustrojowych prokuratury. W szczególności, zgodnie z art. 2 ustawy z dnia 20 czerwca 1985 r. o prokuraturze⁹, zadaniem prokuratury jest strzeżenie praworządności oraz czuwanie nad ściganiem przestępstw. Z kolei z przepisu art. 3 ust. 1 pkt 3 tej ustawy wynika, że zadanie to prokuratura wykonuje przez podejmowanie środków przewidzianych prawem, zmierzających do prawidłowego i jednolitego stosowania prawa m.in. w postępowaniu administracyjnym. Jeżeli zatem prokurator stwierdzi, iż organ pierwszej instancji naruszył przepisy postępowania podatkowego lub też przepisy materialnego prawa podatkowego, to ma prawo wnieść odwołanie, dążąc tym samym do usunięcia z obrotu prawnego niezgodnej z prawem decyzji.

Analiza przepisów art. 182 i 183 k.p.a. prowadzi również do wniosku, iż złożenie odwołania przez prokuratora oraz jego udział w postępowaniu odwoławczym zależy wyłącznie od uznania prokuratora. Podmiot ten sam decyduje o tym, czy w ramach swoich kompetencji będzie uczestniczył w postępowaniu odwoławczym. Natomiast złożenie odwołania przez prokuratora, który uczestniczył w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, wywołuje skutek w postaci wszczęcia postępowania odwoławczego. Oznacza to, iż z dniem doręczenia odwołania organ odwoławczy jest zobowiązany ponownie rozpoznać i rozstrzygnąć sprawę podatkową. Jednocześnie organ odwoławczy nie może domniemywać złożenia przez prokuratora odwołania, jak też jego udziału w postępowaniu przed organem drugiej instancji. Udział ten musi być potwierdzony bądź przez złożone przez niego odwołanie, bądź oświadczenie o przystąpieniu do już toczącego się postępowania odwoławczego. O udziale prokuratora w postępowaniu odwoławczym nie przesądzają w szczególności takie okoliczności, jak sam fakt zawiadomienia o zakończeniu postępowania przed organem pierwszej instancji, czy też przesłanie mu do wiadomości nieostatecznej decyzji podatkowej¹⁰.

Legitymację do wniesienia odwołania w postępowaniu podatkowym ustawodawca przyznał także Rzecznikowi Praw Obywatelskich. W zakresie postępowania podatkowego Rzecznik ma takie same uprawnienia, jakie przysługują prokuratorowi. Stosownie bowiem do postanowień art. 14 pkt 6

⁸ Por. art. 182, art. 183 k.p.a.

⁹ Tekst jedn. Dz.U. z 2011 r., nr 270, poz. 1599 ze zm.

¹⁰ Por. wyrok NSA z 4 kwietnia 2005 r., sygn. II GSK 3/05, ONSAiWSA 2005, nr 5, poz. 112.

ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich¹¹ przysługuje mu prawo zwrócenia się o wszczęcie postępowania administracyjnego, jak również uczestniczenia w tym postępowaniu na prawach przysługujących prokuratorowi. W związku z tym Rzecznikowi biorącemu udział w postępowaniu przed organem pierwszej instancji służą prawa procesowe strony, a w szczególności prawo do wykorzystania środków procesowych przysługujących stronie, w tym też wniesienie odwołania od decyzji podatkowej. Ponadto, podobnie jak w przypadku prokuratora, z chwilą wniesienia odwołania czy też oświadczenia Rzecznika o przystąpieniu do toczącego się postępowania odwoławczego organ odwoławczy jest zobowiązany wszcząć postępowanie bądź też dopuścić Rzecznika do już toczącego się postępowania.

Jednakże tożsamość środków prawnych tych podmiotów dotyczy jedynie technicznoprocesowego aspektu ich działania¹². W przeciwieństwie bowiem do prokuratora, który podejmuje czynności w celu wykonania urzędowego obowiązku strzeżenia praworządności w konkretnej sprawie podatkowej, udział Rzecznika w postępowaniu odwoławczym jest uzasadniony w sprawach, które dotyczą „wolności i praw człowieka i obywatela określonych w Konstytucji oraz w innych aktach normatywnych” (art. 208 ust. 1 Konstytucji RP). Rzecznik bada, czy wskutek działania lub zaniechania organów, organizacji i instytucji obowiązanych do przestrzegania i realizacji tych praw i wolności, nie nastąpiło naruszenie prawa. Ustawa o Rzeczniku Praw Obywatelskich wyznacza mu pozycję organu stojącego na straży praw i wolności obywatelskich określonych w Konstytucji oraz innych aktach normatywnych¹³, czyli także w ratyfikowanych umowach międzynarodowych, ustawach zwykłych, rozporządzeniach, aktach prawa miejscowego. Jeżeli więc dojdzie do wniosku, iż organ pierwszej instancji naruszył określone w nich prawa i wolności obywatelskie, to będzie mógł złożyć odwołanie od decyzji takiego organu.

Należy jednak zauważyć, iż granice udziału Rzecznika w postępowaniu odwoławczym określone są nie tylko przepisami powszechnie obowiązującymi oraz celem powołania tego urzędu, tj. ochroną uprawnień obywateli w stosunkach z organami państwa, gminy, powiatu i województwa oraz z organizacjami i instytucjami zobowiązanymi do przestrzegania i realizacji tych uprawnień¹⁴. Istotnym wyznacznikiem działalności Rzecznika w postępowaniu podatkowym jest wynikająca z art. 11 pkt 2 ustawy o Rzeczniku

¹¹ Tekst jedn. Dz.U. z 2001 r., nr 14, poz. 147 ze zm. Natomiast na podstawie ustawy z dnia 6 stycznia 2000 r. o Rzeczniku Praw Dziecka (Dz.U. nr 6, poz. 69 ze zm.) uprawnienia procesowe strony przysługują również Rzecznikowi Praw Dziecka.

¹² Zob. M. Szubiakowski, [w:] M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, C.H.Beck, Warszawa 2007, s. 66.

¹³ Por. art. 1 ust. 2 i 3 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich, a także B. Naleziński, [w:] P. Sarnecki (red.), *Prawo Konstytucyjne RP*, C.H.Beck, Warszawa 2005, s. 460.

¹⁴ Por. szerzej W. Taras, *Rzecznik Praw Obywatelskich o postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1991, nr 1, s. 44.

Praw Obywatelskich zasada subsydiarności. Polega ona na tym, iż zainteresowany podmiot powinien w pierwszej kolejności sam wykorzystać te uprawnienia procesowe, jakie zostały mu dane przez ustawodawcę (np. czynny udział w postępowaniu, odwołanie czy skarga do sądu administracyjnego), a dopiero później rozważyć celowość wniesienia sprawy do Rzecznika. Podmiot ten nie ma więc obowiązku wyłączenia obywateli w składaniu środków zaskarżenia i pełnienia tym samym roli ich generalnego pełnomocnika procesowego ani też udzielania „szczegółowych porad prawnych co do sposobu wytoczenia i prowadzenia sprawy”¹⁵, gdyż żaden przepis prawa nie nakłada na niego takich obowiązków. Rzecznik w pełni samodzielnie decyduje o złożeniu odwołania lub przystąpieniu do toczącego się postępowania odwoławczego, uwzględniając przy tym stopień naruszenia praw obywatelskich przez organ pierwszej instancji. Dlatego ustawa wśród możliwych sposobów załatwienia spraw skierowanych do Rzecznika wymienia w art. 11 pkt 2 wskazanie wnioskodawcy przysługujących mu środków działania, co równie dobrze może oznaczać wskazanie stronie postępowania odwołania.

Kolejnym podmiotem na prawach strony, któremu przysługuje legitymacja odwoławcza, jest organizacja społeczna¹⁶. W przeciwieństwie jednak do pozostałych podmiotów na prawach strony, którzy mocą własnego postanowienia wstępują do toczącego się postępowania przed organem pierwszej instancji, organizacja społeczna dopiero na podstawie postanowienia organu nabywa status podmiotu na prawach strony, a co za tym idzie – prawa procesowe strony postępowania¹⁷. Organizacji społecznej będzie zatem przysługiwało prawo wniesienia odwołania jedynie wówczas, gdy spełni określone przesłanki umożliwiające jej spowodowanie wszczęcia postępowania lub dopuszczenia jej do udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Na podstawie przepisów art. 133a Ordynacji podatkowej organizacja uzyskała uprawnienie do spowodowania wszczęcia postępowania oraz możliwość wzięcia udziału w postępowaniu podatkowym w sprawie dotyczącej innej osoby za jej zgodą – jeżeli jest to uzasadnione celami statutowymi tej organizacji i gdy przemawia za tym interes publiczny. Oznacza to, iż podstawowym warunkiem przyznania organizacji społecznej legitymacji do podejmowania czynności procesowych będzie uzyskanie zgody strony (stron) postępowania. Zgoda ta – jak wynika z treści omawianego przepisu – nie może być dorozumiana, lecz musi być wyrażona wprost. Jej brak w sposób skuteczny uniemożliwi realizację podnoszonych przez organizację społeczną żądań, niezależnie od spełnienia pozostałych przesłanek. Ponadto wyrażenie zgody przez

¹⁵ Ibidem, s. 46–47.

¹⁶ Należy zauważyć, że Ordynacja podatkowa nie zawiera legalnej definicji organizacji społecznej. Jednakże za art. 5 § 2 pkt 5 k.p.a. należałoby przyjąć, iż pod pojęciem organizacji społecznej rozumie się organizacje zawodowe, samorządowe, spółdzielcze i inne organizacje społeczne.

¹⁷ Stosownie do art. 133a § 3 Ordynacji podatkowej organizacja społeczna uczestniczy w postępowaniu na prawach strony.

stronę postępowania jest tym bardziej zasadne, iż w postępowaniu podatkowym mogą być rozpatrywane sprawy, w których informacje indywidualne będą objęte tajemnicą skarbową (art. 293 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej)¹⁸.

Kolejnym niezbędnym elementem uwzględnianym przez organ będzie to, czy organizacja posiada statut, w którym zawarte są postanowienia określające cele działania danej organizacji lub równoważny jemu akt programowy zawierający cele danej organizacji. Istotną znaczenie ma także ustalenie, czy organizacja posiada statutowe lub ustawowe organy umocowane do podejmowania działań w jej imieniu¹⁹. W orzecznictwie wskazuje się, iż „określenie »cel statutowy« oznacza, że sprawa dotyczy zasadniczych kierunków działalności danej organizacji, zapisanych w statucie lub w innym, spełniającym podobną do statutu funkcję, akcie regulującym wewnętrzny ustrój danej organizacji społecznej”. Ponadto: „organ prowadzący postępowanie jest zobowiązany do oceny, czy żądanie zostało złożone w imieniu organizacji społecznej przez należycie umocowany organ tej organizacji. Przedmiotowe umocowanie winno być wykazane poprzez dołączenie odpisu uchwały podjętej przez jednostkę, dla której rejestr lub ewidencja nie są prowadzone. Organizacja społeczna niespełniająca wskazanych warunków nie może skutecznie zgłosić swego udziału w sprawie”²⁰.

Aby jednak organizacja społeczna mogła skorzystać z przysługujących jej uprawnień, nie wystarczy uzasadnienie żądań celami statutowymi organizacji. Za zgłoszeniem wniosku podmiotu przemawiać musi także interes publiczny. Jednakże pojęcie interesu publicznego nie zostało ustawowo zdefiniowane. W związku z tym organ orzekający po analizie danego przypadku będzie oceniał, czy w sprawie zaistniały takie okoliczności, które odnoszą się nie tylko do racji indywidualnych, lecz także publicznych (godnych ochrony) w wszczęciu lub dopuszczeniu do udziału organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym. W jednym z wyroków NSA wskazał: „nie można natomiast wiązać tego interesu (społecznego) jedynie z przepisem prawa materialnego i wnioskować o jego istnieniu z faktu, czy postępowanie strony jest zgodne, czy nie z interesem społecznym. Przy takim podejściu, w przypadku przewidywanych negatywnych dla strony rozstrzygnięć, nie byłoby nigdy możliwe wystąpienie w sprawie organizacji, które reprezentowałyby interes strony. Tymczasem interes społeczny może polegać również na czuwaniu nad ochroną praw pewnej grupy ludności, w tym pracodawców”²¹.

Dopiero łączne spełnienie powyższych przesłanek przez organizację społeczną przesądza o wydaniu przez organ pierwszej instancji postanowienia o wszczęciu postępowania z urzędu lub o dopuszczeniu organizacji do udziału

¹⁸ Zob. J. Borkowski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 613.

¹⁹ Ibidem, s. 612.

²⁰ Wyrok WSA w Warszawie z 8 czerwca 2005 r., sygn. akt IV SA 2218/03, LEX nr 186645.

²¹ Wyrok NSA z 4 grudnia 2001 r., sygn. akt II SA 2464/00, LEX nr 81984.

w postępowaniu przed tym organem. Wówczas organizacji społecznej, podobnie jak innym podmiotom na prawach strony, przysługiwać będzie uprawnienie do wniesienia odwołania od decyzji organu pierwszej instancji.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, stwierdzić należy, iż podmiotom na prawach strony przysługuje niekwestionowane prawo wniesienia odwołania, jeżeli uczestniczyły one w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Natomiast zarówno w okresie obowiązywania kodeksu postępowania administracyjnego w sprawach podatkowych, jak i w chwili obecnej w literaturze przedmiotu prezentowane są zróżnicowane poglądy na temat przysługiwania podmiotom na prawach strony legitymacji odwoławczej w sytuacji, gdy nie uczestniczyły one w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Występujące opinie można podzielić na dwie zasadnicze grupy w zależności od tego, czy odpowiedź na powyższe pytanie będzie pozytywna, czy też negatywna.

Stanowisko zwolenników przyznania legitymacji odwoławczej podmiotom na prawach stron, bez względu na to, czy brały one udział w pierwszej instancji, znajduje uzasadnienie w tym, że: „udział w każdym stadium oznacza, że nie ma żadnych przeszkód dla włączenia się prokuratora (Rzecznika) do postępowania odwoławczego lub nadzwyczajnego, a także dla wniesienia przez niego środka prawnego w odpowiednim terminie”²². Podobne zdanie wyrażają autorzy komentarza do art. 183 § 1 k.p.a.: „prokurator może włączyć się w każdym stadium do postępowania, a więc w postępowaniu przed I instancją do momentu wydania decyzji, a następnie w postępowaniu odwoławczym lub w nadzwyczajnych tokach postępowania (wznowienie i unieważnienie decyzji) do czasu wydania decyzji w danej instancji. Prokuratorowi przysługują wszystkie środki zwyczajne (odwołanie, zażalenie) i to bez względu na to, czy brał udział w postępowaniu”²³. Zwolennicy powyższego poglądu zaznaczają, iż „brać udział w postępowaniu”, „uczestniczyć w postępowaniu” oznacza włączenie się do toczącego się postępowania już po doręczeniu decyzji organu pierwszej instancji²⁴. Przy akceptacji takiej oceny brak jest jakichkolwiek przeszkód, aby prokurator włączył się do postępowania poprzez wniesienie odwołania i tym samym uruchomił postępowanie odwoławcze. Przedstawiciele powyższego stanowiska uznają zatem, iż zakres znaczeniowy sformułowania „udział w postępowaniu” jest szeroki i obejmuje zarówno postępowanie w trybie zwykłym, jak i nadzwyczajnym, poczynszy od daty wszczęcia postępowania do daty wydania decyzji ostatecznej. Kwintesencją tego

²² J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Wyd. TNOiK, Toruń 1998, s. 255.

²³ J. Jendrośka, [w:] J. Borkowski, J. Jendrośka, R. Orzechowski, A. Zieliński, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Wyd. Prawnicze, Warszawa 1985, s. 264–265.

²⁴ Zob. M. Daszkiewicz, *Uwagi na tle udziału prokuratora w postępowaniu przed organem II instancji*, „Administracja” 2008, nr 4, s. 160 i nast.

poglądu wydaje się być wywód, iż: „od momentu przystąpienia do postępowania prokuratorowi służą stosownie do art. 188 wszystkie prawa procesowe strony. Prokurator może uczestniczyć w całym postępowaniu administracyjnym, tzn. od jego wszczęcia aż do zakończenia decyzją ostateczną, albo też może brać udział tylko w pewnej części tego postępowania”²⁵. Złożenie zatem odwołania od decyzji organu pierwszej instancji w sytuacji, gdy uprzednio prokurator nie brał udziału w postępowaniu, będzie stanowiło formę jego przystąpienia do toczącego się postępowania administracyjnego, a ponieważ udział prokuratora w postępowaniu jest uzależniony tylko od woli tego podmiotu, to organ odwoławczy nie może odmówić dopuszczenia prokuratora do udziału w przeprowadzonym przez siebie postępowaniu²⁶.

Również w orzecznictwie sądowym odnaleźć można podobne poglądy. Przykładowo, NSA w wyroku z dnia 29 września 2005 r. przyjął, iż: „prokurator, który nie brał udziału w postępowaniu, może na podstawie art. 183 § 1 i art. 188 w związku z art. 129 § 2 Kodeksu postępowania administracyjnego wnieść odwołanie od decyzji nieostatecznej organu pierwszej instancji”²⁷. W ocenie Sądu za prawnym dopuszczeniem prokuratora do udziału w postępowaniu odwoławczym przemawiają przede wszystkim względy celowości. Skoro bowiem podstawową rolą prokuratora, wynikającą zarówno z ustawy o prokuraturze, jak i regulacji kodeksowej, jest zapewnienie legalności postępowania i jego rozstrzygnięcia, to pozbawione racjonalności byłoby oczekiwanie prokuratora na włączenie się do postępowania do momentu, gdy decyzja stanie się ostateczna. Jeśli więc zwykły środek prawny w postaci odwołania – zapewniający w dodatku szerszą, bo instancyjną kontrolę – pozwoliłby wcześniej usunąć naruszenie prawa, to złożenie odwołania przez prokuratora, zamiast oczekiwania na możliwość wniesienia sprzeciwu, należy uznać za dopuszczalne. Za przyznaniem prokuratorowi prawa do wniesienia odwołania przemawia również wyrażona w art. 12 k.p.a. zasada szybkości i prostoty postępowania, nakazująca posługiwanie się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do załatwienia sprawy²⁸.

Drugie stanowisko zakłada, iż jedynie udział prokuratora oraz Rzecznika Praw Obywatelskich w postępowaniu pierwszoinstancyjnym daje im prawo

²⁵ R. Kędziora, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H.Beck, Warszawa 2005, s. 451.

²⁶ Zob. W. Czerwiński, *Glosa do wyroku WSA z dnia 21 marca 2005 r., II SA/Ka 1659/03*, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 10, s. 161 i nast., a także W. Czerwiński, *Udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, [w:] J. Góral, R. Hauser, J. Trzcіński (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Wyd. Naczelny Sąd Administracyjny, Warszawa 2005, s. 124–125.

²⁷ Wyrok NSA z 29 września 2005 r., sygn. akt II OSK 34/05, ONSAiWSA 2006, nr 3, poz. 79. Podobny pogląd został również wyrażony w wyroku NSA z 6 lutego 2009 r., sygn. akt I OSK 324/08, LEX nr 521975.

²⁸ Uzasadnienie wyroku NSA z 29 września 2005 r., sygn. akt II OSK 34/05, ONSAiWSA 2006 nr 3, poz. 79.

do uruchomienia postępowania odwoławczego²⁹. Przemawia za tym przede wszystkim przyjęty model postępowania odwoławczego, określony nie tylko w przepisie odnoszącym się do zasady dwuinstancyjności wyrażonej w art. 127 Ordynacji podatkowej, lecz także skonkretyzowany w przepisach art. 220–239 dotyczących postępowania odwoławczego. Brzmienie m.in. art. 220 § 1 Ordynacji podatkowej nie pozostawia wątpliwości co do tego, iż postępowanie odwoławcze zostało oparte wyłącznie na zasadzie skargowości.

Ustawodawca, wprowadzając odwołanie do postępowania podatkowego, uzależnił uruchomienie postępowania odwoławczego tylko od woli uprawnionego podmiotu. Może on złożyć odwołanie wedle własnej oceny potrzeby ochrony interesów prawnych i faktycznych. Oznacza to, iż wyłącznie podmiot wnoszący odwołanie ma prawo uznać, czy jest zadowolony z decyzji organu pierwszej instancji, czy też czuje się pokrzywdzony rozstrzygnięciem podjętym przez ten organ. Od jego uznania zależy zatem, czy decyzja jest zasadna oraz zgodna z jego żądaniem. Prawodawca nie wprowadził w tym względzie żadnych ograniczeń, co umożliwia uprawnionemu podmiotowi, wniesienie odwołania również od decyzji dla niego pozytywnej³⁰.

W postępowaniu odwoławczym bezwzględnie zatem została wyłączona zasada oficjalności. Innymi słowy, postępowanie to nigdy nie może zostać wszczęte z urzędu. Jeżeli podmioty na prawach strony nie uczestniczyły w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, to nie mogą legitymacji odwoławczej wywodzić z wynikającego z art. 182 k.p.a. prawa do żądania wszczęcia postępowania. W przeciwieństwie bowiem do strony postępowania podmioty te nie reprezentują materialnego interesu prawnego, lecz występują w danym postępowaniu ze względu na ochronę zasady praworządności czy też praw i wolności obywatelskich. Postępowania uruchamiane na wniosek podmiotów na prawach strony są zatem traktowane jako wszczęte z urzędu, gdyż nie pochodzą od strony postępowania. W konsekwencji wszczęcie postępowania odwoławczego w wyniku złożenia odwołania przez prokuratora lub Rzecznika bez wcześniejszego uczestniczenia ich w postępowaniu doprowadziłoby do wszczęcia postępowania z urzędu, co jest rozwiązaniem niemożliwym do przyjęcia na gruncie Ordynacji podatkowej³¹.

²⁹ Do zwolenników przedstawionego poglądu należy przede wszystkim zaliczyć: B. Adamiak, J. Borkowskiego, A. Wróbla, A. Kabata, zob.: B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa...*, s. 876; J. Borkowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 września 2005 r., sygn. akt II OSK 34/05*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 6, s. 149 i nast.; A. Wróbel, [w:] M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, s. 1040; B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 485–487; A. Kabat, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LexisNexis, Warszawa 2009, s. 795.

³⁰ Zob. J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Zachodnie Centrum Organizacji, Łódź – Zielona Góra, 1998, s. 111.

³¹ Podobne stanowisko na gruncie postępowania administracyjnego przyjął J. Borkowski, *Glosa do wyroku NSA z dnia 29 września 2005 r., sygn. akt II OSK 34/05*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2006, nr 6(9), s. 149.

Analiza przepisów dotyczących uprawnień procesowych podmiotów na prawach strony prowadzi również do wniosku, iż podmioty te nie mogą wywodzić swego prawa do zaskarżenia decyzji pierwszej instancji z przysługującego im uprawnienia do udziału w postępowaniu administracyjnym. Jak się słusznie przyjmuje: „prawo procesowe udziału w postępowaniu administracyjnym to prawo udziału w ciągu czynności procesowych podejmowanych przez organy administracji publicznej oraz inne podmioty postępowania w celu rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy w formie decyzji administracyjnej, jak i ciąg czynności procesowych podjętych w celu weryfikacji decyzji administracyjnej”³². W tym kontekście upoważnienie do zgłoszenia udziału w każdym stadium postępowania oznacza, że prokurator może zgłosić udział w toczącym się postępowaniu pierwszoinstancyjnym czy toczącym się postępowaniu odwoławczym. Istotne, aby odnosiło się ono do postępowania w sensie działań toczących się pomiędzy jego wszczęciem a doręczeniem lub ogłoszeniem decyzji³³. Zatem z przepisu art. 183 § 1 k.p.a. można wywieść jedynie wniosek o prawie prokuratora do udziału w już toczącym się postępowaniu w ramach określonej instancji. Nie można natomiast uznać, iż przysługują mu uprawnienia do wniesienia odwołania. Z chwilą bowiem gdy decyzja została doręczona stronie, postępowanie zostało zakończone i prokurator nie ma się do czego „włączyć”, chyba że strona postępowania sama wniosła odwołanie, uruchamiając w ten sposób postępowanie przed organem drugiej instancji.

Stanowisko, iż prokuratorowi przysługują wszystkie środki zaskarżenia zwyczajne i to niezależnie od tego, czy brał on udział w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, nie znajduje zatem podstaw w przyjętych rozwiązaniach prawnych. Wynikające z konstytucyjnej zasady dwuinstancyjności prawo do obrony służyć ma przede wszystkim ochronie interesu prawnego strony postępowania, a nie jako środek ochrony obiektywnego porządku prawnego³⁴. Ponadto ograniczenie legitymacji prokuratora do wniesienia odwołania nie pozbawia go prawa do uruchomienia innych środków przewidzianych przez ustawodawcę. W celu bowiem usunięcia z obrotu prawnego decyzji naruszających prawo prokurator może złożyć sprzeciw, uruchamiając w ten sposób tryby nadzwyczajne, czy też skargę do sądu administracyjnego³⁵.

Opinię, iż tylko wcześniejsze uczestnictwo w postępowaniu przed organem pierwszej instancji daje prawo do wniesienia odwołania, należy również odnieść do podmiotu na prawach strony, jakim jest organizacja społeczna.

³² B. Adamiak, *Glosa do wyroku NSA z dnia 10 listopada 2005, II GSK 125/05*, OSP 2007, nr 1, s. 54.

³³ Por. B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, s. 486.

³⁴ Por. B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, A. Skoczylas, *Prawo procesowe administracyjne*, t. 9, C.H. Beck, Warszawa 2010, s. 209.

³⁵ Por. B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, s. 487.

Tylko zatem organizacja, która została dopuszczona do udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, może skutecznie złożyć odwołanie od decyzji wydanej w tym postępowaniu³⁶. Zwracał na to uwagę również NSA, który w wyroku z 4 czerwca 1998 r. podniósł, iż: „organizacja społeczna, jeżeli zostanie dopuszczona na własne żądanie do udziału w postępowaniu w pierwszej instancji, ma prawo do wniesienia odwołania od decyzji. W przeciwnym razie brak jest legitymacji do złożenia odwołania. Postępowanie odwoławcze jest oparte na zasadzie skargowości i prawo wniesienia odwołania zgodnie z art. 127 § 1 k.p.a. służy stronie”³⁷. Powyższy pogląd jest aktualny na gruncie postępowania podatkowego, z jednoczesnym zastrzeżeniem, iż legitymacja odwoławcza organizacji społecznej istnieje tylko wtedy, gdy zostały spełnione warunki określone w art. 133a Ordynacji podatkowej, tj. gdy organizacja społeczna występuje w sprawie dotyczącej innej osoby za jej zgodą oraz jeżeli jest to uzasadnione celami statutowymi tej organizacji i przemawia za tym interes publiczny.

Podkreślenia wymaga zwłaszcza zgoda strony postępowania na wszczęcie postępowania lub dopuszczenie organizacji społecznej do już toczącego się postępowania przed organem pierwszej instancji. Instytucja dopuszczenia organizacji społecznej do udziału w postępowaniu podatkowym nie funkcjonuje bowiem samodzielnie, niezależnie od woli samej strony postępowania podatkowego. Uprawnienie organizacji społecznej do skorzystania z prawa do odwołania jest niemożliwe do zrealizowania, jeżeli strona odmówiła jej zgody na wszczęcie lub dopuszczenie do toczącego się postępowania pierwszoinstancyjnego, mimo spełnienia przez organizację społeczną pozostałych przesłanek.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, sformułować można kilka wniosków natury ogólnej. Przede wszystkim należy stwierdzić, że uprawnienie do wniesienia odwołania przez stronę postępowania wynika z potrzeby ochrony jej własnego interesu prawnego, mającego swoje źródło w przepisach materialnego prawa podatkowego. Zupełnie inne kryteria zadecydowały natomiast o tym, iż również podmioty na prawach strony mogą wnieść odwołanie. Legitymacja odwoławcza prokuratora uzasadniona jest potrzebą ochrony obiektywnego porządku prawnego. Z kolei Rzecznik Praw Obywatelskich w odwołaniu od decyzji zarzuci organowi pierwszej instancji naruszenie wol-

³⁶ Por. A. Wróbel, [w:] M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania...*, s. 312. Również B. Adamiak uznaje, iż organizacja społeczna nie może wywodzić legitymacji odwoławczej z prawa do żądania wszczęcia postępowania, a to z tego względu, że organ odwoławczy musiałby wówczas wszcząć postępowanie odwoławcze z urzędu. Granice prawa odwołania organizacji społecznej wyznacza zatem dopuszczenie do udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji, tj. przyznanie praw procesowych strony, w tym też prawa do wniesienia odwołania. B. Adamiak, *Głosa do wyroku NSA z dnia 10 listopada 2005 r., II GSK 125/05*, OSP 2007, nr 1, s. 54–55.

³⁷ IV SA 1180/96, LEX nr 45162.

ności i praw człowieka i obywatela określonych w Konstytucji czy też w innych aktach normatywnych. Na jeszcze innych przesłankach oparta jest legitymacja odwoławcza organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym. Jest ona uprawniona do wniesienia odwołania w sprawach dotyczących interesów innych osób za ich zgodą, jeżeli jest to uzasadnione celami statutowymi tej organizacji i gdy przemawia za tym interes publiczny.

Oparcie legitymacji odwoławczej na różnych kryteriach wywołuje określone konsekwencje prawne. Po pierwsze, wskazuje, iż nie tylko interes prawny strony postępowania zasługuje w ocenie ustawodawcy na ochronę prawną. Po drugie, pozwala przyjąć, iż przysługujące prawo do uruchomienia postępowania odwoławczego przez uprawnione podmioty nie jest jednakowe.

Przeprowadzona analiza rozwiązań prawnych w zakresie legitymacji odwoławczej podmiotów na prawach strony prowadzi do uznania, iż tylko ich wcześniejszy udział w postępowaniu przed organem pierwszej instancji umożliwia wszczęcie postępowania odwoławczego. Zawężenie w tym przypadku katalogu podmiotów uczestniczących w postępowaniu odwoławczym wynika z przyjętego przez prawodawcę modelu postępowania odwoławczego. W świetle rozwiązań prawnych zawartych w Ordynacji podatkowej ustawodawca wyłączył prawną możliwość uruchomienia postępowania odwoławczego z urzędu. Organ odwoławczy nie może zatem wszcząć postępowania w wyniku złożenia odwołania przez podmioty na prawach strony, które nie brały udziału w postępowaniu przed organem pierwszej instancji.

Summary

The right of the entities to file a review in the tax proceedings

Key words: entity, the tax proceedings, to file a review, capacity, to authorize.

This article presents considerations concerning the capacities of a public prosecutor, the Commissioner for Citizens Rights (Ombudsman) and a social organisation in the Tax Code. The author discusses the issue whether the mentioned entities are authorized to file an appeal in the tax proceedings. The author raises that two different opinions are expressed by judicial decisions and the professional literature. The first assumes in general that the entities are authorized to lodge an appeal regardless of their part in the first instance. The second position, gives the entities the right to file an appeal to the higher-ranking tax authority on condition that they have participated in the earlier proceedings. In the conclusion, the author shares the opinion that the model of the appeal proceedings inclines to favor the second position.