

ROZPATRYWANIE SKARG POWSZECHNYCH WNOSZONYCH W ZWIĄZKU Z PROWADZONYM POSTĘPOWANIEM PODATKOWYM

WOJCIECH M. HRYNICKI*

DOI: 10.26399/iusnovum.v19.3.2025.29/w.m.hrynicky

STRESZCZENIE

Artykuł dotyczy zagadnienia rozpatrywania skarg powszechnych wnoszonych w różnych fazach postępowania podatkowego i z tym postępowaniem ściśle związanych. Mając na względzie pierwszeństwo postępowania jurysdykcyjnego przed uproszczonym postępowaniem skargowym oraz zakaz dwutorowości postępowania, autor przedstawia różne możliwości traktowania skarg w postępowaniu podatkowym, w szczególności skargi wnoszonej przez stronę tego postępowania. Wykazuje, że skargi powszechne spełniające wymogi formalne dla tych środków powinny być rozpatrywane w postępowaniu podatkowym w myśl zasady pierwszeństwa postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem skargowym. Dowodzi również, że skargi powszechne mogą być rozpatrywane w podatkowym nawet wtedy, gdy nie spełniają wymogów formalnych pism załatwianych w postępowaniu podatkowym, ale jedynie w sytuacji, gdy braku te, zgodnie z procedurą podatkową, mogą zostać usunięte. Dotyczy to w szczególności przypadków braku podpisu w skardze, powołania identyfikatora podatkowego oraz niezłączenia korekty zeznania (deklaracji podatkowej). Autor dowodzi także, że informowanie skarżących będących osobami trzecimi o rozpatrywaniu skargi w postępowaniu podatkowym każdorazowo winno uwzględniać konieczność dochowania zarówno tajemnicy tego specyficznego postępowania, jak i tajemnicy skarbowej.

Słowa kluczowe: skarga, postępowanie skargowe, postępowanie podatkowe, skarga w postępowaniu podatkowym

* dr, radca prawny; badacz niezależny, e-mail: wojciech.hrynicky@onet.pl, ORCID: 0000-0001-7268-6951



CONSIDERATION OF GENERAL COMPLAINTS FILED IN CONNECTION WITH TAX PROCEEDINGS

ABSTRACT

This paper addresses the issue of the consideration of general complaints filed during various phases of tax proceedings and closely related to such proceedings. Bearing in mind the priority of jurisdictional proceedings over simplified complaint proceedings, and the prohibition of double-track proceedings, the author presents various possibilities for treating complaints in tax proceedings, particularly those filed by a party to such proceedings. The author demonstrates that general complaints meeting the formal requirements for such measures should be dealt with in tax proceedings, in accordance with the principle of the priority of tax proceedings over simplified complaint proceedings. It is also shown that general complaints may be considered within tax proceedings even if they do not meet the formal requirements for documents handled in such proceedings – provided that any deficiencies can be remedied in accordance with the tax procedure. This applies in particular to instances such as the absence of a signature in the complaint, failure to provide a tax identifier, or omission of a correction to a return (tax declaration). The author further argues that informing third-party complainants about the consideration of a complaint within a tax procedure should always take into account the need to respect both the confidentiality of that specific procedure and fiscal secrecy.

Key words: complaint, complaint proceedings, tax proceedings, complaint in tax proceedings

WPROWADZENIE

Prawo do wnoszenia skarg i wniosków (tożsame w innych państwach demokratycznych z prawem petycji) jest jednym z najstarszych praw jednostki gwarantowanych w państwach demokratycznych i stanowi najpowszechniejszy, najdostępniejszy, odformalizowany sposób dochodzenia i obrony praw, a także interesów jednostki i grupy osób¹. Prawo składania skarg i wniosków należy zatem do katalogu wolności i praw politycznych o charakterze uniwersalnym (przysługujących każdemu człowiekowi), obok praw do pokojowego zgromadzenia się oraz zrzeszania się, w tym w związkach zawodowych, organizacjach społeczno-zawodowych rolników i organizacjach pracodawców². Spośród wymienionych trzech środków realizacji praw w postępowaniu uproszczonym (skarga, wniosek, petycja) skarga powszechna jest najczęściej stosowana.

Postępowanie w sprawie skargi powszechnej, będącej „realizacją konstytucyjnego prawa do skargi”³ i stanowiącej istotny instrument kontroli społecznej w zmieniającej się administracji, jest szczególnym rodzajem postępowania administracyjnego o charakterze uproszczonym. To rodzaj postępowania administracyjnego w szerokim

¹ A. Skóra, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Elbląg 2015, s. 122.

² W.M. Hrynicki, *Zbieżność zakresów przedmiotowych wniosków i petycji jako pozaprocesowych środków dyscyplinujących organy władzy publicznej*, „Administracja T.D.P.” 2017, nr 2 (47), s. 39 i n.; K. Eckhardt, *Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*, w: J. Buczkowski (red.), *Prawo konstytucyjne RP (Instytucje wybrane)*, Rzeszów–Przemyśl 2013, s. 54 i n.

³ Art. 63 Ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., nr 78, poz. 483 ze zm.).

znaczeniu (drogi administracyjnej *sensu largo*) o kodeksowym, aczkolwiek niejurydykcyjnym charakterze⁴. Ponieważ przedmiot skargi powszechnej ustalony został przez ustawodawcę stosunkowo szeroko⁵, a wyliczenie przyczyn jej złożenia nie jest zamknięte⁶, zdarza się, że jej treść związana jest ściśle z postępowaniem jurysdykcyjnym, które ma zgoła odmiennie reguły od postępowania jurysdykcyjnego. Ustawodawca przewidział taką sytuację, wprowadzając swoistego rodzaju nakaz rozpatrzenia skargi o takiej treści w odnośnym postępowaniu jurysdykcyjnym, co wynika bezsprzecznie z zakazu dwutorowości postępowania.

Jednym z postępowań jurysdykcyjnych, w związku z prowadzeniem którego wnoszone są skargi, jest postępowanie podatkowe, wykazujące wiele cech odrębnych od klasycznego postępowania administracyjnego. Stąd też skargi powszechne wnoszone w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym podlegają specyficznemu traktowaniu i rozpatrzeniu w tym postępowaniu. Celem badawczym artykułu jest zatem wykazanie specyfiki działania w przypadku skargi wnoszonej w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym, a co za tym idzie – dowiedzenie i przedstawienie różnorodnych możliwości jej rozpatrzenia w związku z postępowaniem podatkowym. Mając to na uwadze, przyjęto, że skarga powszechna, wnoszona w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym i spełniająca wymogi formalne pisma w tym postępowaniu, powinna zostać w nim rozpatrzona w myśl zasady pierwszeństwa postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem skargowym. W tym aspekcie przyjęto również, że skarga powszechna niespełniająca wymogów formalnych pism załatwianych w postępowaniu podatkowym, ale w sytuacji gdy braki te, zgodnie z procedurą podatkową, mogą zostać usunięte, również powinna zostać rozpatrzona w tym postępowaniu. Dotyczy to, przykładowo, przypadków braku podpisu w skardze, powołania identyfikatora podatkowego oraz niezłączenia korekty zeznania (deklaracji podatkowej). Dodatkowo przyjęto, że informowanie skarżących będących osobami trzecimi na temat rozpatrzenia skargi w postępowaniu podatkowym każdorazowo winno uwzględniać konieczność dochowania tajemnicy postępowania i tajemnicy skarbowej.

Dla realizacji celu badawczego i weryfikacji przyjętych hipotez zastosowano metodę dogmatyczno-prawną, wzbogaconą o wątki porównawcze, której przedmiotem uczyniono przepisy prawne właściwe dla uproszczonego postępowania skargowego oraz postępowania podatkowego. Analizie przepisów źródłowych towarzyszy kwerenda dostępnej literatury przedmiotu oraz orzecznictwa sądów administracyjnych.

⁴ P. Gołaszewski, K. Wąsowski, *Komentarz do art. 2*, w: R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 55.

⁵ Art. 227 Ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024 r., poz. 572), dalej Kpa: „Przedmiotem skargi może być w szczególności zaniechanie lub nienależyte wykonanie zadań przez właściwe organy albo przez ich pracowników, naruszenie praworządności lub interesów skarżących, a także przewlekłe lub biurokratyczne załatwianie spraw”.

⁶ Wyrok WSA w Krakowie z 20 czerwca 2017 r. II SAB/Kr 92/17; postanowienie NSA z 4 kwietnia 2012 r. I OSK 717/12.

SPECYFIKA UPROSZCZONEGO POSTĘPOWANIA SKARGOWEGO

Rola i zakres pełnionych przez współczesną administrację funkcji zmieniają się stosownie do koncepcji budowy nowego, demokratycznego państwa prawa⁷. Bez względu jednak na okoliczności, nadrzędną funkcją administracji jest służenie państwu i obywatelowi, co wydaje się zadaniem wielopłaszczyznowym. Skutkiem tego administracja podlega kontroli, a sama kontrola jest funkcją złożoną – to nie jedna czynność, ale ciąg działań⁸. Skarga należy do najważniejszych mechanizmów kontroli społecznej, której idea polega na dążeniu do stworzenia obywatelom możliwości sprawdzania i oceniania administracji publicznej, a w konsekwencji – do określonego oddziaływania na jej funkcjonowanie i realizację przez nią zadań publicznych⁹. Niemal każda negatywna ocena działalności podmiotu powołanego do wykonywania zadań państwa lub innego podmiotu, np. organizacji społecznej, któremu zlecono zadania z zakresu administracji publicznej oraz ich pracowników i funkcjonariuszy, może być przedmiotem skargi¹⁰. Sprawne funkcjonowanie współczesnej administracji wymaga instytucji i procedur zapewniających wpływ administrowanych, a więc obywateli, na podejmowane przez nią decyzje¹¹. Wskutek tego postępowanie w sprawach skarg (petycji, wniosków) jest podstawowym sposobem ochrony interesów faktycznych w obowiązującym porządku prawnym¹².

Skarga nie jest środkiem szczególnie sformalizowanym. Poza imieniem i nazwiskiem (nazwą) skarżącego, adresem oraz zarzutem skargowym, nie musi zawierać innych elementów. Poza sytuacją kiedy wnoszona jest ustnie do protokołu, skarga nie musi być podpisana. Co więcej, skargę można wnieść nie tylko w sposób przewidziany dla klasycznego podania, ale również za pośrednictwem zwykłej poczty elektronicznej lub faksem¹³. Postępowanie skargowe ma charakter niejurysdykcyjny, do którego stosuje się tylko nieliczne przepisy regulujące ogólne postępowanie administracyjne (art. 36–38 Kpa) i sporne jest stosowanie w tym postępowaniu nawet przepisów regulujących doręczanie pism czy obliczanie terminów w tym postępowaniu¹⁴. Niemniej przyjąć należy, że w postępowaniu skargowym obowiązuje

⁷ J. Blicharz, J. Glumińska-Pawlic, L. Zacharko, *Szkic o pojęciu administracji publicznej*, w: A. Matan (red.), *Administracja w demokratycznym państwie prawa. Księga jubileuszowa Profesora Czesława Martysza*, Katowice–Warszawa 2022, s. 63–72 (68).

⁸ L. Zacharko, *Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg*, w: A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz (red.), *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, Katowice 2016, s. 11.

⁹ J. Jagielski, *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2006, s. 141.

¹⁰ M. Jaśkowska, w: A. Wróbel, M. Jaśkowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1305.

¹¹ E. Knosala, *Rozważania z teorii nauki administracji*, Tychy 2004, s. 92.

¹² J. Zimmermann, *Prawo administracyjne*, Warszawa 2010, s. 421.

¹³ §§ 6–7 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie organizacji przyjmowania i rozpatrywania skarg i wniosków (Dz.U. z 2002 r., nr 5, poz. 46); więcej w temacie: W.M. Hrynicky, *Skargi, wnioski, petycje i inne interwencje obywatelskie*, Warszawa 2022, s. 68–70.

¹⁴ Więcej w temacie: W.M. Hrynicky, *Normatywne i praktyczne aspekty załatwiania skarg i wniosków niespełniających wymogów formalnych, zagadnienia wybrane*, „Administracja T.D.P.” 2017, nr 4 (49), s. 18–38.

zasada zachowania obiektywizmu i obowiązku wszechstronnego wyjaśnienia sprawy będącej przyczyną skargi¹⁵.

Zawiadomienie o sposobie załatwienia skargi należy do czynności materialno-technicznych administracji i nie rozstrzyga problemu wskazanego przez skarżącego, a jedynie informuje go o uznaniu zasadności podniesionych zarzutów i o ewentualnie podjętych przez organ działaniach naprawczo-zaradczych. Zawiadomienie to nie jest aktem administracyjnym, choć niewątpliwie jest przejawem władczej formy działania administracji, ponieważ poprzez wskazanie zasadności bądź niezasadności zarzutu skargowego stanowi rodzaj wyboru między różnymi wariantami. Zawiadomienie nie jest również zaskarżalne. Wniesienie odwołania od zawiadomienia wydanego w trybie skargowym obliguje właściwy organ do potraktowania odwołania jako niedopuszczalnego¹⁶. Skarżący może nie być usatysfakcjonowany z odpowiedzi uzyskanej z organu załatwiającego skargę, ale odpowiedzi tej nie może zaskarżyć¹⁷.

Co najistotniejsze, postępowanie skargowe występuje w istocie tylko wtedy, gdy wszczęcie regularnego postępowania jurysdykcyjnego, które rozstrzygnęłoby sprawę zgłoszoną w skardze, nie jest możliwe. Preferowanie regularnej procedury administracyjnej (bądź procedury podatkowej) determinowane jest ważkimi okolicznościami, mianowicie koniecznością zapewnienia pełni praw przysługujących stronie postępowania, koniecznością przeprowadzenia postępowania dowodowego oraz możliwością zaskarżania aktu administracyjnego kończącego to postępowanie. Przecięcie się procedury podatkowej, uregulowanej odmiennie od ogólnej procedury administracyjnej, z uproszczonym postępowaniem skargowym może powodować niejasności i wątpliwości przy rozpatrywaniu skarg wniesionych w związku z postępowaniem podatkowym.

SPECYFIKA POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

Postępowanie podatkowe jest rodzajem regularnej procedury administracyjnej o zastosowaniu szczególnym, której regulacja zawiera się w Ordynacji podatkowej¹⁸. Celem tego postępowania jest w szczególności wymiar podatków, opłat lub innych niepodatkowych należności budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego w sytuacjach nakierowanych na wydanie aktu administracyjnego, a więc zarówno w przypadkach z góry przewidujących przez ustawodawcę wydanie tego aktu w celu realizacji obowiązku podatkowego, jak i w sytuacjach kwestionowania przez organy podatkowe samoobliczenia podatku. Postępowanie podatkowe nie obejmuje zatem wszystkich działań organów podatkowych oraz

¹⁵ B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1010.

¹⁶ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 3 sierpnia 2017 r., II SA/Go 433/17; postanowienie NSA z 14 września 2004 r., OSK 642/04; postanowienie NSA z 18 lutego 2005 r., OW 166/04.

¹⁷ Postanowienie WSA w Warszawie z 1 czerwca 2009 r., II SA/Wa 629/09.

¹⁸ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r., poz. 111 ze zm.).

podmiotów zobowiązań podatkowych, mających na celu realizację zobowiązań podatkowych, lecz tylko takie czynności organów podatkowych, które ukierunkowane są na wydanie decyzji podatkowej¹⁹. Niewątpliwie postępowanie podatkowe jest uosobieniem postępowania administracyjnego w sprawach podatkowych i innych wybranych danin publicznych. Jest postępowaniem administracyjnym w znaczeniu ścisłym, a zatem postępowaniem jurysdykcyjnym, o czym świadczą: zarówno usytuowanie organu podatkowego, który jest podmiotem prowadzącym postępowanie i jednocześnie wykonawcą obowiązków i uprawnień podatkowych, wzajemny układ praw i obowiązków organów podatkowych i stron postępowania, jak i sam skutek postępowania, polegający na jednostronnym, władczym ukształtowaniu sytuacji prawnej strony w drodze rozstrzygnięcia organu podatkowego²⁰. Skoro materialne prawo administracyjne nie jest utożsamiane z materialnym prawem podatkowym, to również postępowanie podatkowe ma specyficzne, odrębne cechy od postępowania administracyjnego²¹.

Postępowanie podatkowe jest najbardziej sformalizowanym postępowaniem jurysdykcyjnym spośród procedur przewidzianych przepisami Ordynacji podatkowej²², to jest obok kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. Celem postępowania podatkowego jest zatem urzeczywistnienie korelacji uprawnień i obowiązków podatkowych podmiotów występujących jako strony w stosunku prawnopodatkowym, tj. organu podatkowego i podatnika²³. Urzeczywistnienie to następuje poprzez doprowadzenie do formalnego wypełnienia intencji opodatkowania. Z kolei pierwotnym celem opodatkowania jest uzyskiwanie środków pieniężnych niezbędnych do pokrycia potrzeb publicznych, dlatego też do podstawowych zadań postępowania podatkowego należy przesunięcie środków pieniężnych między podmiotami zobowiązaniowych stosunków prawnych²⁴.

Prowadząc postępowanie podatkowe, organ podatkowy powinien przestrzegać wielu zasad ogólnych; nie są one wyłącznie zaleceniami co do sposobu działania organów podatkowych, ale stanowią normy prawne o charakterze wiążącym dla tych organów – na równi z innymi przepisami postępowania, a ich naruszenie może stanowić podstawę do sformułowania zarzutu w odwołaniu lub skardze do sądu administracyjnego²⁵. Do zasad tych należą w szczególności: zasada legalności, zasada pogłębiania zaufania do organów podatkowych, zasada informowania, zasada prawdy obiektywnej, zasada szybkości i prostoty postępowania, zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, zasada trwałości ostatecznej

¹⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 9.

²⁰ A. Huchla, *Postępowanie podatkowe*, w: P. Borszowski (red.), *Prawo podatkowe z kuzami i pytaniami*, Warszawa 2018, s. 148.

²¹ A. Gorgol, *Zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe*, w: W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2020, s. 235–236.

²² D. Strzelec, *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023, s. 75.

²³ R. Oktaba, *Prawo podatkowe – część ogólna*, w: A. Nowak-Far (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2020, s. 510.

²⁴ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023, s. 214.

²⁵ A. Kaźmierski, A. Melezini, D. Zalewski, *Postępowanie podatkowe*, w: D. Zalewski, A. Melezini (red.), *Postępowanie podatkowe – 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 392.

decyzji podatkowej. Niewątpliwie zasady ogólne postępowania wyznaczają model danej procedury²⁶, ale swym zasięgiem wykraczają poza obręb postępowania podatkowego rozumianego wąsko. Nie ma powodów, aby w innych procedurach nie chronić tych samych wartości, co w postępowaniu podatkowym w wąskim ujęciu²⁷.

Postępowanie podatkowe, podobnie jak klasyczne postępowanie administracyjne, opiera się na wnikliwym postępowaniu dowodowym. Trzeba podkreślić, że odrębny jest katalog nazwanych środków dowodowych procedury podatkowej i ogólnego postępowania administracyjnego. Postępowanie podatkowe najczęściej korzysta z dowodów dlań charakterystycznych²⁸. Postępowanie podatkowe kończy się zazwyczaj wydaniem decyzji podatkowej. Decyzja ta może, przykładowo, dokonywać wymiaru zobowiązania podatkowego, przyznawać fakultatywne ulgi w spłacie podatku, orzekać odpowiedzialność podatkową za wykonywanie zobowiązania podatkowego. Sformułowanie „decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty”, użyte w art. 207 § 2 OP, jednoznacznie wskazuje, że decyzja wydana przez organ podatkowy musi stanowić rozstrzygnięcie całej sprawy zawisłej przed tym organem²⁹. Bez wątpienia decyzja podatkowa jest przejawem władztwa organu podatkowego³⁰. Należy jednak podkreślić, że mimo tej współrzędności klasycznego postępowania administracyjnego i postępowania podatkowego, to drugie postępowanie przejawia cechy specyficzne dla niego, w szczególności te związane z realizacją obowiązków podatkowych i formalnościami stąd wynikającymi.

KLASYCZNE ROZPATRYWANIE SKARG WNIESIONYCH W ZWIĄZKU Z POSTĘPOWANIEM PODATKOWYM

Szeroki zakres przedmiotowy skargi powszechnej oraz specyfika postępowania podatkowego, w ramach którego podatnicy i płatnicy nierzadko kwestionują działania lub rozstrzygnięcia organów podatkowych, powodują, że drogi obu tych procedur czasem przecinają się. Skarga powszechna mylna jest ze środkami zaskarżenia przewidzianymi procedurą podatkową albo wnoszona jest równoległe z tymi środkami. Skarga nie jest sama w sobie czynnością procedury podatkowej, ale staje się nią jednak, gdy ma cechy tej czynności. Jednakże wspomniana wyżej zasada pierwszeństwa postępowania jurysdykcyjnego i zasada jednotorowości postępowania zakazują zarówno równoległego rozpatrywania skarg powszechnych i środków prawnych charakterystycznych dla postępowania podatkowego oraz rozpatrywania skarg powszechnych zamiast środków procesowych charakterystycznych dla tego postępowania. Przepisy art. 233–236 i art. 240 Kpa antycypują pierwszeństwo

²⁶ J. Jendrośka, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Wrocław 2003, s. 34.

²⁷ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 633 i n.

²⁸ A. Huchla, *Postępowanie podatkowe*, op. cit., s. 156.

²⁹ B. Dauter, A. Kabat, *Decyzje*, w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1197.

³⁰ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013, s. 408.

postępowania jurysdykcyjnego przed postępowaniem skargowym, co zapobiega prowadzeniu dwóch bądź większej liczby postępowań w tej samej materii jednocześnie. Zasada jednotorowości rozpatrywania wyklucza możliwość równoległego wykorzystania różnych postępowań lub kolejno po sobie następujących procedur w tożsamej sprawie, a także zapobiega uchylaniu się od rygorów proceduralnych³¹. Nie zawsze jednak treść wnoszonego pisma jest na tyle czytelna, by można jasno rozpoznać intencje podatnika, niemniej zawsze należy mieć na względzie, że zgłoszoną sprawę podatkową w pierwszej kolejności należy rozpatrzyć we właściwym trybie jurysdykcyjnym, którego nie można substytuować uproszczonym postępowaniem skargowym.

Abstrahując od możliwości inicjacji trybów nadzwyczajnych³², skarga wnoszona przez stronę postępowania podatkowego podlega rozpatrzeniu w toku tego postępowania w sprawie, w której ono się toczy³³. Rzadziej może powodować wszczęcie postępowania podatkowego w sprawie indywidualnej, która nie była i nie jest przedmiotem takiego postępowania³⁴. Z kolei skarga wniesiona przez podmiot niebędący lub niemogący być stroną postępowania podatkowego może spowodować wszczęcie postępowania podatkowego jedynie z urzędu, chyba że przepisy wymagają do wszczęcia postępowania żądania strony³⁵, albo stanowić materiał, który organ prowadzący postępowanie podatkowe powinien rozpatrzyć z urzędu, o ile skarga tego postępowania dotyczy³⁶.

Na gruncie ogólnego postępowania administracyjnego wnoszone skargi mogą *de facto* przekształcić się w inny środek prawny charakterystyczny dla tego postępowania³⁷, rozpatrywany zgodnie z zasadami i w terminach dla niego właściwych. Rozpatrywanie skargi w dużej mierze przesądza o rzeczywistym załatwieniu poruszanej sprawy, bowiem organ sprawdza zasadność skargi oraz ustala sposób załatwienia sprawy będącej jej przedmiotem³⁸. Mając na względzie specyfikę postępowania podatkowego, sprawdzić należy, czy taka zależność zachodzi w przypadku skarg wnoszonych w związku z tym postępowaniem.

Przykładem skargi wnoszonej w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym jest skarga strony postępowania lub jej pełnomocnika kwestionująca prowadzone postępowanie dowodowe. Należy podkreślić, że postępowanie dowodowe w postępowaniu podatkowym wykazuje zarówno podobieństwa, jak i różnice względem ogólnego postępowania administracyjnego. Celem postępowania dowodowego w postępowaniu podatkowym jest poczynienie ustaleń faktycznych odpowiadających rzeczywistemu stanowi rzeczy, jako że jedynie takie ustalenia mogą stanowić gwarancje realizacji zasady prawdy obiektywnej. Właściwie

³¹ J. Borkowski, w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego...*, op. cit., s. 1016.

³² Art. 235 w związku z art. 240 Kpa.

³³ Art. 234 pkt 1 w związku z art. 240 Kpa.

³⁴ Art. 233 zd. pierwsze w związku z art. 240 Kpa.

³⁵ Art. 233 zd. drugie w związku z art. 240 Kpa.

³⁶ Art. 234 pkt 2 w związku z art. 240 Kpa.

³⁷ E. Iserzon, J. Starościan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 305.

³⁸ J. Lang, *Wybrane problemy prawnej regulacji wykonywania prawa do składania skarg i wniosków*, „Acta Universitatis Vratislaviensis, Prawo CLXXVIII”, Wrocław 1990, s. 161–168.

przeprowadzone postępowanie dowodowe warunkuje z jednej strony prawidłowe rozpoznanie sprawy, z drugiej – obniżenie kosztów postępowania³⁹. Mimo że żądanie przeprowadzenia dowodu jest jednym z elementów urzeczywistniających wyrażoną w art. 123 OP zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym⁴⁰, to często organ podatkowy kreuje przebieg postępowania dowodowego, narzucając dowody albo przerzucając na stronę ich prowadzenie⁴¹. Aktywność strony postępowania podatkowego jest niekiedy wymuszana postawą organów podatkowych, które nie realizują zasady prawdy obiektywnej i starają się jak najwięcej obowiązków, zarówno dokumentacyjnych, jak i dowodowych, przerzucać na stronę postępowania⁴². To może powodować poczucie niezadowolenia, co skutkuje skargą powszechną, szczególnie gdy wnioski dowodowe są nieformalnie pomijane. Należy jednak pamiętać, że brak wskazania przez podatnika źródeł dowodowych nie uchyła obowiązku organu podatkowego przeprowadzenia wyczerpującego postępowania dowodowego z urzędu⁴³, a obowiązkiem organu podatkowego jest także dowodzenie okoliczności korzystnych dla strony⁴⁴. W opisanej sytuacji skargę strony postępowania lub jej pełnomocnika, wniesioną w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym, rozpatrzyć można we właściwym postanowieniu załatwiającym wniosek dowodowy. Faktycznym rozpatrzeniem zarzutów skargowych będzie uzasadnienie tego postanowienia odnoszące się do wniosków dowodowych, nie zaś jego sentencja. W istocie zatem skarga powszechna, kwestionująca dotychczasowy sposób prowadzenia postępowania dowodowego w toczącym się postępowaniu podatkowym lub żądająca przeprowadzenia określonego rodzaju dowodu, staje się pismem procesowym formalnie załatwianym w prowadzonym postępowaniu podatkowym, a wydane postanowienie w nakreślonej sprawie dowodowej stanowi materialne rozpatrzenie zarzutu skargowego, co wydaje się działaniem zgodnym z art. 234 pkt 1 Kpa. Wydaje się również, że nie ma przeszkód prawnych do tego, by skargę w tej mierze załatwić zwykłym zawiadomieniem (pismem informacyjnym), o ile dokonuje tego organ prowadzący postępowanie, a skarga wniesiona została równoległe z żądaniem przeprowadzenia dowodu, które załatwiono odnośnym postanowieniem.

Podobnie sytuacja wygląda ze skargą powszechną, której zarzuty skargowe ogólnie konsolidują się wokół przedmiotu prowadzonego postępowania podatkowego (np. istnienia obowiązku podatkowego, zasadności wymiaru podatkowego, skorzystania z określonej ulgi lub zwolnienia podatkowego, orzeczenia odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe). Skarga tej treści, pochodząca od strony postępowania,

³⁹ H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 1053.

⁴⁰ B. Dauter, *Dowody*, w: S. Babiarczyk, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1122.

⁴¹ Por. wyrok WSA w Warszawie z 23 lipca 2004 r. III SA 949/03; wyrok WSA w Warszawie z 3 sierpnia 2006 r. III SA/Wa 187/05.

⁴² D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 131 i n.

⁴³ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011, s. 133; wyrok NSA OZ w Łodzi z 2 października 2003 r. I SA/Łd 822/03.

⁴⁴ H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 1127; wyrok NSA OZ w Katowicach z 4 stycznia 2002 r. I SA/Ka 2164/00.

powinna zostać rozpatrzona w tym postępowaniu, zgodnie z art. 234 pkt 1 Kpa. Rozpatrzenie zarzutów skargowych może nastąpić, przykładowo, w decyzji kończącej sprawę, ale nie w sentencji decyzji. Rozstrzygnięcie, czyli osnowa decyzji, formułuje bowiem uprawnienie lub obowiązek ustalony w decyzji. Musi ono być tak sformułowane, aby w sposób niebudzący wątpliwości wynikało z niego, jakie uprawnienie lub jaki obowiązek został na stronę nałożony⁴⁵. Decyzja podatkowa jest wykreowanym przez organ podatkowy wynikiem toczącego się postępowania⁴⁶. Decyzją podatkową organ powinien uzasadnić, że z uwagi na określone fakty, których istnienie (nieistnienie) stwierdzono, znajduje zastosowanie określona norma prawna⁴⁷. Na bazie tego w konsekwencji przyjąć należałoby, że możliwym sposobem rozpatrzenia skargi strony lub jej pełnomocnika, dotyczącej przedmiotu toczącego się postępowania podatkowego, jest jej omówienie w uzasadnieniu decyzji kończącej to postępowanie. Ta swoistego rodzaju peryfraza nie znajduje odzwierciedlenia w sentencji decyzji podatkowej, ponieważ skarga powszechna nie ma na nią wpływu. Rozpatrzenie zarzutów skargowych w uzasadnieniu decyzji podatkowej, zbieżne z treścią postępowania podatkowego, może nastąpić bez wpływu na sentencję tej decyzji, co wydaje się zgodne z art. 234 pkt 1 Kpa. Wydaje się również, że nie ma przeszkód prawnych do tego, by skargę w tej mierze organ prowadzący postępowanie załatwił zwykłym zawiadomieniem (pismem informacyjnym), wydanym niezależnie od decyzji podatkowej.

Konkludując, skargi strony postępowania w postępowaniu podatkowym rozpatrywane mogą być, zgodnie z art. 234 pkt 1 Kpa, zarówno w postanowieniu załatwiający żądanie przeprowadzenia dowodu, w decyzji kończącej to postępowanie, jak i zwykłym zawiadomieniem (pismem informacyjnym) wydawanym przez organ prowadzący postępowanie – w zależności od problemu, którego dotyczą oraz uznania organu podatkowego. Ważne jednak, by skarga została rozpatrzona przez organ prowadzący postępowanie podatkowe, podobnie jak ma to miejsce w przypadku skarg wnoszonych w postępowaniu egzekucyjnym w administracji i rozpatrywanych przez organ egzekucyjny⁴⁸.

NIEOCZYWISTE PRZYPADKI ROZPATRYWANIA SKARG WNOSZONYCH W ZWIĄZKU Z POSTĘPOWANIEM PODATKOWYM

Postępowanie podatkowe nakreślone jest zazwyczaj odmiennymi interesami strony tego postępowania i organu podatkowego, a w związku z tym może być polem różnego rodzaju konfliktów, czasem implikujących skargi powszechne. Abstrahując od

⁴⁵ W. Nykiel, W. Chróścielewski, *Postępowanie podatkowe*, w: K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 112.

⁴⁶ H. Dzwonkowski, M. Kurzac, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 1225.

⁴⁷ A. Mariański, D. Strzelec, *Uzasadnienie decyzji podatkowej a gwarancje ochrony praw podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 2, s. 26.

⁴⁸ Więcej w temacie: W.M. Hrynicky, *Rozpatrywanie skarg powszechnych w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, „Ius Novum” 2022, t. 16, nr 1, s. 83–102.

przedstawionych klasycznych sposobów traktowania skarg w postępowaniu podatkowym, na gruncie zetknięcia przepisów regulujących postępowanie podatkowe i uproszczone postępowanie skargowe, ujawnia się jednak kilka innych ważkich problemów. Należą do nich w szczególności:

- 1) odmienność warunków formalnych skargi i pisma w postępowaniu podatkowym,
- 2) możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w aspekcie konieczności spełnienia innych wymogów wynikających z prawa podatkowego,
- 3) możliwość informowania skarżącego niebędącego stroną postępowania o jego szczegółach.

Po pierwsze, skarga powszechna nie musi być wniesiona w sposób przewidziany dla klasycznego podania w sprawie podatkowej⁴⁹, jak też nie musi być podpisana⁵⁰ – w przeciwieństwie do wspomnianego podania wnoszonego na piśmie lub ustnie do protokołu (art. 168 § 3 OP). Nadto skarga powszechna może podawać zwykły adres poczty elektronicznej⁵¹, co nie jest dopuszczalne w przypadku podań wnoszonych w sprawach podatkowych (art. 169 § 1b OP). Ustawodawca przewidział zatem szersze możliwości formalne dla wnoszenia skarg powszechnych, aniżeli dla pism wnoszonych w sprawach podatkowych, co może komplikować rozpatrywanie skarg wnoszonych w związku z postępowaniem podatkowym. Jeśli, przykładowo, skarga strony postępowania podatkowego wniesiona została za pośrednictwem zwykłej poczty elektronicznej i nie została opatrzona numerem identyfikacji podatkowej oraz podpisem, sporne pozostaje czy w świetle pierwszeństwa postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem skargowym, będzie mogła być rozpatrzona przez organ prowadzący postępowanie podatkowe z uwagi na względy formalne. Z jednej bowiem strony podanie w sprawie podatkowej wniesione w sposób nieprzewidziany przepisami Ordynacji podatkowej nakazuje pozostawić je bez rozpatrzenia i bez zawiadamiania wnoszącego (art. 169 § 1b OP), z drugiej – konstytucyjne prawo do skargi powszechnej zezwala na jego realizację wszelkimi kanałami elektronicznymi, bez podawania identyfikatora podatkowego i bez konieczności podpisania wnoszonego środka⁵². Gdyby przyjąć, że skargę dotyczącą postępowania podatkowego można wnieść wyłącznie w sposób przewidziany dla podań podatkowych, to wówczas skardze wniesionej w inny sposób nie należałoby nadawać biegu (art. 169 § 1b OP). Mając jednak na względzie konstytucyjny charakter skargi powszechnej oraz jej ogólnospołeczne cele kontrolne, przyjąć należałoby, że skargę wniesioną zwykłą pocztą elektroniczną (tym samym skargę niepodpisaną) można uzupełnić jak podanie

⁴⁹ Podania wnosi się na piśmie lub ustnie do protokołu. Podania utrwalone w postaci elektronicznej wnosi się na adres do doręczeń elektronicznych lub za pośrednictwem konta w systemie teleinformatycznym organu podatkowego (art. 168 § 1 OP).

⁵⁰ Więcej w temacie: W.M. Hrynicky, *Zasadność wezwań w sprawach niepodpisanych skarg, wniosków i petycji – przyczynek do dyskusji*, „Acta Iuris Stetinensis” 2018, nr 3 (23), s. 77–95.

⁵¹ Więcej w temacie: W.M. Hrynicky, *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 5 września 2018 r. (sygn. akt II SA/Go 508/18)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2022, nr 1 (100), s. 170–179.

⁵² § 5 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie organizacji przyjmowania i rozpatrywania skarg i wniosków (Dz.U. z 2002 r., nr 5, poz. 46).

pisemne niespełniające wymogów formalnych. W tej sytuacji skarżący powinien zostać wezwany przez właściwy organ podatkowy do uzupełnienia wymaganych przepisami prawa elementów z pouczeniem, że niezastosowanie się do wezwania spowoduje pozostawienie pisma bez rozpatrzenia. Za takim sposobem rozwiązania niedoregulowanej kwestii przemawiają: konieczność realizacji konstytucyjnego prawa do skargi, które w praktyce materializuje się pierwszeństwem postępowania jurysdykcyjnego przed postępowaniem skargowym, i konieczność dopełnienia wymogów formalnych pism w postępowaniu podatkowym, w którym to prawo do skargi może zostać zrealizowane. Uzupełniona o podpis i identyfikator podatkowy skarga – *de facto* przekształcona w pismo procesowe – rozpatrzona zostanie przez organ prowadzący postępowanie podatkowe.

Jeśli jednak podobna skarga podatnika, będącego stroną postępowania podatkowego, wniesiona zostałaby za pośrednictwem zwykłej poczty elektronicznej i nie zawierałaby adresu (miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności) lub adresu do doręczeń w kraju, wątpliwa jest możliwość jej rozpatrzenia przez organ prowadzący postępowanie podatkowe. W wypadku braku adresu w podaniu przepis art. 169 § 1a OP nakazuje pozostawić je bez rozpatrzenia, zabrania wezwania, o którym mowa we wspomnianym art. 169 § 1 OP i wydania postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia. Należy dostrzec, że w przypadku skargi powszechnej adres rozumiany jest szerzej aniżeli w przypadku podań w sprawach podatkowych. O ile bowiem w § 8 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie organizacji przyjmowania i rozpatrywania skarg i wniosków ustawodawca posługuje się zwrotem „adres” – należy go rozumieć szeroko (także jako adres internetowy, w tym adres poczty elektronicznej⁵³), o tyle art. 168 § 2 OP wyraźnie wskazuje, że pod pojęciem „adres” rozumie się miejsce zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsce prowadzenia działalności. Wyklucza to tym samym wątpliwości, które mogą powstawać na gruncie art. 169 OP, czy adres dotyczy również adresu elektronicznego⁵⁴. O ile zatem w uproszczonym postępowaniu skargowym skargi zawierające, prócz imienia i nazwiska (nazwy) skarżącego oraz zarzutu skargowego, adres poczty elektronicznej w miejsce adresu zamieszkania (zameldowania, pobytu etc.), podlegają rozpatrzeniu i załatwieniu jako pełnowartościowe środki prawne o omawianym przeznaczeniu, o tyle w postępowaniu podatkowym podania zawierające jedynie adres poczty elektronicznej nie podlegają rozpatrzeniu. W przypadku skarg powszechnych łagodniejsze wymogi formalne przewidziane są, z uwagi na konstytucyjne prawo do skargi, wymiar kontroli społecznej oraz jej szeroki zakres przedmiotowy. Jednak w przypadku podania w sprawie podatkowej adres poczty elektronicznej nie jest wystarczający. W związku z tym skargi takiej nie można przekazać do postępowania podatkowego w myśl pierwszeństwa postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem podatkowym, ponieważ

⁵³ Więcej w temacie: W.M. Hrynicky, *Normatywne i praktyczne aspekty załatwiania skarg i wniosków niespełniających wymogów formalnych, zagadnienia wybrane*, „Administracja T.D.P.” 2017, nr 4 (49), s. 18–38.

⁵⁴ Ł. Porada, w: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, Warszawa 2023, s. 875.

postępowanie podatkowe w przypadku skargi podającej wyłącznie adres poczty elektronicznej w ogóle nie zostanie zainicjowane (art. 233 Kpa) albo skarga taka nie mogła będzie stanowić pisma rozpatrywanego w toku już prowadzonego postępowania podatkowego (art. 234 pkt 1 Kpa). To skutkować mogłoby niezalutaniem skargi w ogóle. Wydaje się, że skargę taką należałoby zalutnić odmownie (w myśl art. 238 § 1 Kpa), jednocześnie pouczając skarżącego o możliwości wniesienia skutecznego pisma w toczącym się postępowaniu podatkowym albo wniosku żądającego wszczęcia takiego postępowania (zależnie od stanu faktycznego sprawy).

W drugiej płaszczyźnie rozważanych wątpliwości należy dostrzec, że czasem przepisy prawa do wszczęcia postępowania podatkowego wymagają dopełnienia różnych wymogów formalnych, które mogą powodować nieskuteczność jego wszczęcia skargą powszechną (art. 233 zdanie pierwsze Kpa). Do wspomnianych warunków należy w szczególności obowiązek złożenia zeznania lub deklaracji podatkowej, w tym także ich korekt, jeśli żądanie dotyczy stwierdzenia nadpłaty podatku (art. 75 § 3 OP)⁵⁵. Co prawda, należy zgodzić się z twierdzeniem, że na wniosek strony postępowanie podatkowe wszczynają się w drodze doręczenia żądania (wniosku) strony organowi podatkowemu (art. 165 § 3 OP), a samo wszczęcie postępowania jest występującym z mocy prawa skutkiem złożenia wniosku⁵⁶, niemniej pamiętać należy, że podanie w sprawie podatkowej powinno czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych (art. 168 § 2 OP). Takim wymogiem szczególnym w przypadku żądania stwierdzenia nadpłaty podatku jest złożenie korekty zeznania podatkowego (deklaracji podatkowej). Wydawanie decyzji wymiarowej na żądanie stwierdzenia nadpłaty jest rozwiązaniem ściśle związanym ze sposobami wymiaru zobowiązań⁵⁷. Może się zatem zdarzyć, że skarga powszechna w sprawie wymiaru podatku, w której nie toczy się lub nie toczyło się postępowanie podatkowe, w istocie rodzić będzie konieczność jego przeprowadzenia. Będzie miało to miejsce przykładowo w sytuacji, gdy podatnik przemyśli dokonany przez siebie wymiar podatku i stwierdzi, że inny sposób obliczenia skutkowałby jego nadpłatą, co przedstawi w postaci skargi powszechnej. W takim przypadku, ponownie mając na względzie pierwszeństwo postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem skargowym, rozważyć należy możliwość rozpatrzenia takiej skargi w ramach stosownego postępowania podatkowego⁵⁸. Jednak przypomnieć należy, że podobnie jak w przypadku braku podpisu pod wnioskiem lub braku identyfikatora podatkowego, tak w przypadku braku stosownej korekty zeznania podatkowego (deklaracji podatkowej) w sytuacji żądania stwierdzenia nadpłaty, organ podatkowy jest zobowiązany wezwać podatnika do złożenia stosownej korekty jako elementu formalnie niezbędnego do przedstawionego żądania. W takiej sytuacji skargę kwestionującą samowymiar i żądającą stwierdzenia nadpłaty podatku (nawet w sposób dorozumiany), bez załączonej korekty zeznania (deklaracji), można byłoby potraktować jako wniosek niekompletny

⁵⁵ Więcej w temacie: J. Marciniuk, *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1098 i n.

⁵⁶ A. Huchla, *Postępowanie podatkowe*, op. cit., s. 153.

⁵⁷ J. Gorąca-Paczuska, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 601.

⁵⁸ Art. 233 zd. pierwsze w związku z art. 240 Kpa.

i wezwać podatnika do jego uzupełnienia o stosowną korektę⁵⁹. Tym samym pierwszeństwo postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem skargowym również może mieć miejsce w wypadku skargi żądającej stwierdzenia nadpłaty podatku, nawet jeśli do skargi nie zostanie załączona wymagana prawem korekta zeznania (deklaracji), bowiem ten formalny brak można uzupełnić.

Na kanwie art. 233 zdanie pierwsze Kpa zauważyć także trzeba, że ustawodawca przewiduje dwie alternatywne możliwości wszczęcia postępowania, z którym związana jest wnoszona skarga powszechna. Ustawodawca w komentowanym przepisie użył zwrotu „powoduje wszczęcie” – w stosunku do potencjalnego postępowania, co oznacza, że założył zarówno automatyczne wszczęcie postępowania na podstawie samej skargi (zawierającej żądanie wszczęcia), jak i jego wszczęcie z urzędu. Gdyby ustawodawca nie zezwolił na oba sposoby wszczęcia postępowania, użyłby zdecydowanie bardziej kategoriycznych zwrotów – „wszczyna” albo „jest podstawą wszczęcia”. Na gruncie prawa podatkowego nie można wykluczyć, że skarga powszechna, kwestionująca przykładowo wymiar podatku, w rzeczywistości we właściwym postępowaniu podatkowym mogłaby spowodować zmianę wysokości zobowiązania podatkowego. Jednak gdyby miało dojść do zwiększenia zobowiązania, skarga powszechna mogłaby jedynie skutkować wszczęciem postępowania podatkowego z urzędu. Postępowanie podatkowe w sprawie korekty zobowiązania wzwyż wszczyna wyłącznie organ podatkowy na podstawie art. 21 § 3 OP⁶⁰. Innym przypadkiem konieczności wszczęcia postępowania z urzędu wskutek skargi powszechnej i w myśl art. 233 zdanie pierwsze Kpa, może być przypadek kwestionowania zastosowanej przez organ podatkowy formy opodatkowania mniej korzystnej dla skarżącego aniżeli forma przez niego wybrana. Co ważne, rozpatrzeniem takiej skargi może być zarówno decyzja formalnie i materialnie odnosząca się do przedmiotu skargi (decyzja stwierdzająca nadpłatę podatku albo decyzja odmawiająca stwierdzenia nadpłaty podatku), jak i decyzja jedynie formalnie załatwiająca sprawę (decyzja umarzająca postępowanie podatkowe), jako że w obu przypadkach decyzje kończą w przyjęty prawem sposób postępowanie i w obu przypadkach mogą być zaskarżone w dalszym toku instancyjnym, i później – w postępowaniu sadowoadministracyjnym. Jednak w większości przypadków preferencje powinna mieć decyzja załatwiająca formalnie i materialnie żądanie podatnika (tutaj równocześnie skarżącego). Obecnie przepisy Ordynacji podatkowej nie wymagają jednak wydania decyzji stwierdzającej nadpłatę podatku, jeżeli prawidłowość skorygowanego zeznania (deklaracji) nie budzi wątpliwości (art. 75 § 4 OP). Rozpatrzeniem skargi przekształconej w formalne żądanie stwierdzenia nadpłaty podatku w tym przypadku będzie czynność materialno-techniczna, polegająca na faktycznym zwrocie nadpłaty i zakończeniu w ten sposób wszczętego postępowania. Z formalnego punktu widzenia żądający nadpłaty podatku za pośrednictwem skargi powszechnej powinien być jednak poinformowany o zasadności tego żądania. Nie ma przeszkód prawnych, by taka informacja miała zwykłą postać pisemnego zawiadomienia, jak też nie ma przeszkód, by jednak decyzje

⁵⁹ Art. 233 zd. pierwsze w związku z art. 240 Kpa i art. 169 § 1 OP.

⁶⁰ J. Gorąca-Paczuska, w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 601.

stwierdzającą nadpłatę podatku, w której odniesie się do żądania przedstawionego w skardze, wydać. Nic się nie stanie, jeżeli organ zdecyduje się na załatwienie wniosku podatnika wydaniem decyzji stwierdzającej nadpłatę, ale bezdecyzyjny tryb jest szybszy i tańszy, co przemawia za jego stosowaniem⁶¹.

W trzeciej płaszczyźnie przedstawionych wątpliwości należy zastanowić się nad możliwością rozpatrywania skarg powszechnych w związku z postępowaniem podatkowym, wnoszonych przez osoby niebędące stroną tego postępowania. Może mieć to miejsce zarówno w sprawie, która nie była przedmiotem postępowania i może go zainicjować, jak i w sprawie, w której już toczy się postępowanie. Skarga pochodząca od osoby trzeciej (niebędącej stroną postępowania) może spowodować wszczęcie postępowania podatkowego jedynie z urzędu, pod warunkiem, że przepisy nie wymagają do wszczęcia żądania strony lub żądania innego uprawnionego podmiotu⁶². Przykładowo żądanie stwierdzenia nadpłaty podatku przysługuje podatnikom, płatnikom, inkasentom, byłym współnikami spółki cywilnej, spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową, przedstawicielom grupy VAT⁶³. Jeżeli z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty wystąpi podmiot nieuprawniony, organ podatkowy nie będzie mógł wszcząć takiego postępowania z urzędu. Nie ma jednak przeszkód, by organ podatkowy wszczął postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego i w jego ramach rozstrzygnął w sprawie nadpłaty⁶⁴. Abstrahując od stwierdzania nadpłat, zawsze jednak od uznania organu podatkowego zależeć będzie, czy skarga powszechna w sprawie podatkowej pochodząca od osoby trzeciej będzie podstawą do wszczęcia właściwego postępowania podatkowego, o czym przesądza użyty przez ustawodawcę zwrot „może powodować wszczęcie”⁶⁵. Z kolei w sprawie, w której toczy się postępowanie podatkowe, skarga pochodząca od osoby trzeciej stanowi materiał, który organ prowadzący postępowanie powinien rozpatrzyć z urzędu⁶⁶. Ustawodawca nie precyzuje jednak, w jaki sposób to rozpatrzenie z urzędu ma nastąpić i czy powinno zostać w jakikolwiek sposób sformalizowane. W tym niedopowiedzianym stanie prawnym można zatem przyjąć, że ilekroć skarga osoby trzeciej mogłaby wszcząć postępowanie podatkowe albo mogłaby stanowić materiał w już prowadzonym postępowaniu podatkowym, każdorazowo do tego postępowania powinna zostać przekazana. Skarga taka może zostać potraktowana w postępowaniu jurysdykcyjnym jako materiał dowodowy⁶⁷. W świetle art. 236 § 1 Kpa, organ przekazujący skargę jedynie powiadamia skarżącego o tym przekazaniu, a o wszczęciu postępowania podatkowego i jego dokładnym zakresie, a także o sposobie wykorzystania skargi w postępowaniu podatkowym decyduje organ podatkowy. Tym samym to organ wszczynający postępowanie formalnie zawiadamia skarżącego o wszczęciu

⁶¹ L. Etel, *Stwierdzenie nadpłaty po nowemu*, w: R. Dowgier, M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Białystok 2016, s. 133.

⁶² Art. 233 zd. drugie w zw. z art. 240 Kpa.

⁶³ Art. 75 §§ 1–2a OP.

⁶⁴ L. Etel, *Stwierdzenie nadpłaty po nowemu...*, op. cit., s. 143.

⁶⁵ Art. 233 zd. drugie Kpa.

⁶⁶ Art. 234 pkt 2 w zw. z art. 240 Kpa.

⁶⁷ K. Wojciechowska, *Dział VIII. Skargi i wnioski*, w: R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 1367.

postępowania podatkowego lub o sposobie wykorzystania skargi w tym postępowaniu i decyduje o treści tego zawiadomienia. Należy podkreślić przy tym, że specyfika działania organów podatkowych związana jest z istnieniem zarówno tajemnicy postępowania, jak i tajemnicy skarbowej (art. 293 § 1 i nast. OP). Skoro zatem skarga powszechna osoby trzeciej może zostać rozpatrzona w toku postępowania, a jednocześnie, ze względu na tajemnicę postępowania i tajemnicę skarbową, skarżący nie może zostać powiadomiony o szczegółach tego rozpatrzenia, pojawia się wątpliwość, jakich informacji można temu skarżącemu udzielić. Wydaje się, że ideą ustawodawcy nie jest w takim przypadku przyjęcie skargi i pozostawienie skarżącego bez odpowiedzi, szczególnie w przypadku, gdy skarga wpłynęła do organu właściwego do wszczęcia lub prowadzenia odnośnego postępowania podatkowego oraz ze względu na propagowany przez organy podatkowe postulat ich otwartości na klienta. Mając na względzie jednak tajemnicę postępowania podatkowego i tajemnicę skarbową, informacja ta powinna mieć charakter ogólny. Wydaje się zatem, że zarówno w przypadku przekazania skargi do wszczęcia postępowania podatkowego, jak i jej rozpatrywania w już prowadzonym postępowaniu, powiadomienie skarżącego może mieć charakter możliwie najbardziej ogólny.

Reasumując, traktowanie skargi powszechnej w postępowaniu podatkowym zależne jest od jej formalnej postaci. W myśl pierwszeństwa postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem skargowym, do postępowania podatkowego można przekierować takie skargi, które spełniają warunki pisma w sprawach podatkowych lub braki formalne takiego pisma mogą zostać uzupełnione. Do usuwalnych braków zaliczyć należy brak podpisu lub brak identyfikatora podatkowego, a także brak korekty zeznania podatkowego (deklaracji podatkowej). Z kolei w przypadku skargi kierowanej przez osobę trzecią, zarówno mogącej wszczynać postępowanie podatkowe, jak i poruszającej kwestie związane z już prowadzonym postępowaniem podatkowym, w syntetycznej odpowiedzi do skarżącego organ podatkowy powinien mieć na względzie konieczność dochowania tajemnicy postępowania i tajemnicy skarbowej.

ZAKOŃCZENIE I WNIOSKI

Rekapitułując, należy podkreślić wpływ odmienności skargi powszechnej wnoszonej w związku z postępowaniem podatkowym na różnorodność możliwości jej rozpatrzenia w związku z tym postępowaniem. Skarga w sprawie podatkowej istotnie wyróżnia się spośród skarg wnoszonych w związku z innymi postępowaniami, choćby postępowaniem egzekucyjnym w administracji. Skarga powszechna, wnoszona w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym i spełniająca wymogi formalne pisma w tym postępowaniu, powinna zostać w nim rozpatrzona w myśl zasady pierwszeństwa postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem skargowym i zakazu dwutorowości postępowań. Z kolei skarga powszechna niespełniająca wymogów formalnych pism załatwianych w postępowaniu podatkowym, w sytuacji gdy braki te, zgodnie z procedurą podatkową, mogą zostać usunięte, również może zostać rozpatrzona przez organ

podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe. Dotyczy to, przykładowo, przypadków braku podpisu w skardze, powołania identyfikatora podatkowego oraz niezłączenia korekty zeznania (deklaracji podatkowej). W tym aspekcie cel badawczy, przy uwzględnieniu postawionych hipotez badawczych, został zrealizowany.

Skarga powszechna wnoszona w związku z postępowaniem podatkowym realizowana może być w szeroki sposób w praktyce. Gdy przekierowywana jest do załatwienia w postępowaniu podatkowym, należy mieć na względzie wymogi formalne dla pisma w sprawach podatkowych, by skutecznie odnieść się do postawionych w niej żądań. Skarga strony podstępowania, spełniająca jednocześnie wymogi formalne pisma procesowego, może być rozpatrzona w postanowieniu wydawanym w toku postępowania podatkowego lub w decyzji podatkowej kończącej odnośne postępowanie. Nie ma przeszkód prawnych, by rozpatrzenie takiej skargi nastąpiło także odrębnym pismem przygotowanym przez organ prowadzący postępowanie podatkowe.

Jeśli jednak skarga powszechna spełnia wymogi formalne dla pisma tego rodzaju i jednocześnie nie spełnia wymagań dla pisma załatwianego w postępowaniu podatkowym, mając na względzie pierwszeństwo postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem skargowym, należy każdorazowo rozważyć, czy braki te w ramach postępowania podatkowego można usunąć. Do braków usuwalnych, w myśl art. 169 § 1 OP, zaliczyć należy brak podpisu skarżącego, brak podania identyfikatora podatkowego, a także niezłączenie do pisma wymaganej przepisami prawa podatkowego korekty deklaracji (zeznania podatkowego). Do braków nieusuwalnych zaliczyć należy natomiast brak adresu w piśmie, skutkujący koniecznością pozostawienia go bez rozpatrzenia, w myśl art. 169 § 1a OP. Z kolei informacja o rozpatrzeniu skargi osoby trzeciej wniesionej w związku z postępowaniem podatkowym winna respektować konieczność dochowania tajemnicy postępowania i tajemnicy skarbowej. Trzeba również podkreślić, że do wszczęcia postępowania podatkowego przekierować można nie tylko skargi, które wszczynają postępowanie podatkowe, lecz również takie, które obligują organ podatkowy do wszczęcia odnośnego postępowania z urzędu, co wynika z użytego przez ustawodawcę w art. 233 Kpa zwrotu „powoduje wszczęcie”.

Konkludując, skargi powszechne wnoszone w związku z postępowaniem podatkowym cechuje różnorodność. Skargi te mogą być rozpatrywane w postępowaniu podatkowym, w myśl zasady pierwszeństwa postępowania podatkowego przed uproszczonym postępowaniem podatkowym oraz z uwzględnieniem zakazu dwutorowości postępowań, także wówczas, gdy nie spełniają wymogów formalnych pism załatwianych w postępowaniu podatkowych, jeśli braki te, zgodnie z procedurą podatkową, mogą zostać usunięte. Skargi wnoszone przez osoby trzecie niebędące stronami postępowania podatkowego mogą być rozpatrywane w tym postępowaniu wyłącznie z uwzględnieniem tajemnicy postępowania i tajemnicy skarbowej.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Blicharz J., Glumińska-Pawlic J., Zacharko L., *Szkic o pojęciu administracji publicznej*, w: A. Matan (red.), *Administracja w demokratycznym państwie prawa. Księga jubileuszowa Profesora Czesława Martysza*, Katowice–Warszawa 2022.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999.
- Dauter B., Kabat A., *Decyzje*, w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Dauter B., *Dowody*, w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Dzwonkowski H., Gorąca-Paczuska J., w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Dzwonkowski H., Kurzac M., w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Eckhardt K., *Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela*, w: J. Buczkowski (red.), *Prawo konstytucyjne RP (Instytucje wybrane)*, Rzeszów–Przemyśl 2013.
- Etel L., *Stwierdzenie nadpłaty po nowemu*, w: R. Dowgier, M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zmiany w ogólnym prawie podatkowym*, Białystok 2016.
- Gołaszewski P., Wąsowski K., *Komentarz do art. 2*, w: R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Gorąca-Paczuska J., w: H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020.
- Gorgol A., *Zobowiązania podatkowe i postępowanie podatkowe*, w: W. Wójtowicz (red.), *Zarys finansów publicznych i prawa finansowego*, Warszawa 2020.
- Hrynicky W.M., *Glosa do wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 5 września 2018 r. (sygn. akt II SA/Go 508/18)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2022, nr 1 (100).
- Hrynicky W.M., *Normatywne i praktyczne aspekty załatwiania skarg i wniosków niespełniających wymogów formalnych, zagadnienia wybrane*, „Administracja T.D.P.” 2017, nr 4 (49).
- Hrynicky W.M., *Rozpatrywanie skarg powszechnych w postępowaniu egzekucyjnym w administracji*, „Ius Novum” 2022, t. 16, nr 1.
- Hrynicky W.M., *Skargi, wnioski, petycje i inne interwencje obywatelskie*, Warszawa 2022.
- Hrynicky W.M., *Zasadność wezwań w sprawach niepodpisanych skarg, wniosków i petycji – przyczynek do dyskusji*, „Acta Iuris Stetinensis” 2018, nr 3 (23).
- Hrynicky W.M., *Zbieżność zakresów przedmiotowych wniosków i petycji jako pozaprocesowych środków dyscyplinujących organy władzy publicznej*, „Administracja T.D.P.” 2017, nr 2 (47).
- Huchla A., *Postępowanie podatkowe*, w: P. Borszowski (red.), *Prawo podatkowe z kasami i pytaniami*, Warszawa 2018.
- Iserzon E., Starościak J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970.
- Jagielski J., *Kontrola administracji publicznej*, Warszawa 2006.
- Jaśkowska M., w: A. Wróbel, M. Jaśkowska (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Jendrośka J., *Polskie postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Wrocław 2003.
- Każmierski A., Melezini A., Zalewski D., *Postępowanie podatkowe*, w: D. Zalewski, A. Melezini (red.), *Postępowanie podatkowe – 810 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013.

- Knosala E., *Rozważania z teorii nauki administracji*, Tychy 2004.
- Lang J., *Wybrane problemy prawnej regulacji wykonywania prawa do składania skarg i wniosków*, „Acta Universitatis Vratislaviensis, Prawo CLXXVIII”, Wrocław 1990.
- Marciniuk J., *Podatek dochodowy od osób fizycznych. Komentarz*, Warszawa 2017.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011.
- Mariański A., Strzelec D., *Uzasadnienie decyzji podatkowej a gwarancje ochrony praw podatnika*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 2.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2023.
- Nykiel W., Chróścielewski W., *Postępowanie podatkowe*, w: K. Koperkiewicz-Mordel, W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
- Ofiarski Z., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2013.
- Oktaba R., *Prawo podatkowe – część ogólna*, w: A. Nowak-Far (red.), *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2020.
- Porada Ł., w: A. Mariański (red.), *Ordynacja podatkowa 2023. Komentarz*, Warszawa 2023.
- Skóra, A. *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Elbląg 2015.
- Strzelec D., *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.
- Strzelec D., *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023.
- Wojciechowska K., *Dział VIII. Skargi i wnioski*, w: R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2018.
- Zacharko L., *Tradycyjne a współczesne pojęcie kontroli i jej zasięg*, w: A. Ziółkowska, A. Gronkiewicz (red.), *Administracyjne procedury kontrolne. Wybrane zagadnienia*, Katowice 2016.
- Zimmermann M., *Prawo administracyjne*, Warszawa 2010.

Cytuj jako:

Hrynicki W.M., *Rozpatrywanie skarg powszechnych wnoszonych w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym*, „Ius Novum” 2025, nr 3 (19), s. 133–151. DOI: 10.26399/iusnovum.v19.3.2025.29/w.m.hrynicki