



ANNA ZIĘBA

adwokat (Nowy Jork),
doradca podatkowy w firmie prawniczej Kochański Zięba Rapala i Partnerzy

Są także zalety

Na gruncie podatkowym zakaz reformationis in peius, czyli zakaz orzekania na niekorzyść strony odwołującej się uznawany, jest za jedną z najważniejszych gwarancji procesowych. Zgodnie z art. 234 Ordynacji podatkowej (t.j. Dz.U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.), organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony odwołującej się, chyba że zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny. Zasadą jest więc zakaz orzekania na niekorzyść strony odwołującej się. Od tej reguły jest jednak kilka istotnych wyjątków. Po pierwsze, złamanie zakazu orzekania na niekorzyść możliwe jest w przypadku nadzwyczajnych okoliczności, tj. gdy decyzja organu I instancji rażąco narusza prawo lub interes publiczny. Po drugie, istotny wyłom od tej zasady wprowadza art. 230 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, gdy w toku postępowania odwoławczego organ rozpatrujący odwołanie stwierdzi, że zobowiązanie podatkowe zostało ustalone lub określone w wysokości niższej albo kwota zwrotu podatku została określona w wysokości wyższej, niż to wynika z przepisów prawa podatkowego lub określono stratę w wysokości wyższej od poniesionej – zwraca sprawę organowi I instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę wydanej decyzji. Przepis ten ma również zastosowanie, gdy różnica między VAT naliczonym, a należnym obniżająca podatek należny za następne okresy rozliczeniowe, została określona w wysokości wyższej, niż to wynika z przepisów. Stosowanie art. 230 powoduje, że choć z formalnego punktu widzenia sam organ odwoławczy nie ma możliwości zmiany decyzji

na niekorzyść strony (decyzję wymiarową wydaje bowiem organ pierwszej instancji), to jednak efekt orzekania na niekorzyść strony jest osiągnięty. Z perspektywy podatnika i jego gwarancji procesowych nie ma bowiem znaczenia, czy zmiany „na gorsze” dokona organ I czy II instancji. Co więcej, art. 230 wprowadza również chaos procesowy. Od decyzji wymiarowej organu I instancji służy stronie odwołanie, które podlega rozpatrzeniu łącznie z odwołaniem wniesionym od zmienionej decyzji. W praktyce oznacza to, że w obrocie znajdują się dwa odwołania od decyzji organu I instancji. Jedno, które zostało wniesione na decyzję pierwotną, i drugie, wniesione na decyzję „nową”, zmieniającą decyzję pierwotną.

Ustawa z 16 listopada o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce (Dz.U. z 30 listopada, poz. 1342) przewiduje uchylenie art. 230. Wzmocni to zakaz reformationis in peius, czyli fundamentalną zasadę prawa procesowego stojącą na straży zasady dwuinstancyjności postępowania. Zwrócenie organowi I instancji sprawy w celu dokonania wymiaru uzupełniającego po wniesieniu odwołania od decyzji nie będzie już możliwe. Dobrze, że ustawodawca dostrzegł w końcu potrzebę uchylenia tego przepisu. Należy jednak pamiętać, że zmiana decyzji na niekorzyść podatnika odwołującego się od decyzji I instancji nadal będzie możliwa (na podstawie art. 234 Ordynacji podatkowej). Będzie to miało miejsce – podobnie jak na gruncie procedury administracyjnej – tylko w nadzwyczajnych okolicznościach, gdy decyzja organu I instancji będzie rażąco naruszać prawo lub interes publiczny.