

DOI: 10.5604/01.3001.0054.1699

Analiza rozbieżności interpretacyjnych na tle wykładni art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w świetle orzecznictwa NSA – wybrane aspekty

Analysis of the divergent interpretation of the article 240 § 1 section 5 of the Tax Ordinance in the light of NSA case law – selected aspects

Jerzy Litwinow

Doktorant Szkoły Doktorskiej Nauk Społecznych, Zakład Historii Administracji Uniwersytetu Warszawskiego,
ORCID: 0000-0003-2453-670X

Streszczenie

W artykule została omówiona problematyka rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) na tle zagadnienia wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹. Tematem niniejszego opracowania jest krytyczna analiza najważniejszych argumentów podawanych w orzecznictwie NSA w zakresie interpretacji powyższego przepisu oraz w związku z tym próba udzielenia odpowiedzi na pytanie, czy istnieje potrzeba podjęcia przez ten Sąd uchwały mającej na celu:

- 1) wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych², lub
- 2) rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej³.

Autor skupia się przede wszystkim na interpretacji pojęcia „wyjścia na jaw” nowych okoliczności lub dowodów istniejących w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który wydał decyzję. Do podjęcia tego zagadnienia skłania fakt zauważenia rozbieżności interpretacyjnych w orzecznictwie NSA w zakresie interpretacji art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Tezą niniejszego opracowania jest spełnienie wymogów ustawowych co do konieczności wydania uchwały przez NSA ze względu na wystąpienie rozbieżności w orzecznictwie tego Sądu oraz ze względu na wystąpienie poważnych wątpliwości w konkretnych sprawach sądowoadministracyjnych. W artykule zostało przeanalizowanych trzydzieści losowo wybranych wyroków NSA wydanych w latach 2020-2023, dostępnych w systemie informacji prawnej LEX. Na podstawie tej próby ustalono, że w tym okresie dominowała restrykcyjna linia orzecznicza. Autor zastosował metodę formalno-dogmatyczną analizy przepisów oraz orzecznictwa NSA. Potwierdza tezę o konieczności wydania uchwały przez NSA w celu zapewnienia jednolitości orzeczniczej lub rozstrzygnięcia zagadnienia prawnego budzącego poważne wątpliwości.

Słowa kluczowe: rozbieżności interpretacyjne, uchwała NSA, art. 240 § 1 pkt 5 o.p., „wyjda na jaw”.

Abstract

The article discusses the problem of divergent interpretation in the case law of the Supreme Administrative Court of the possible cases of resumption of proceedings pursuant to Article 240 § 1 section 5 of the Tax Ordinance Act of 29 August 1997. The purpose of this paper is to critically analyse the most important arguments given in the case law of the Supreme Administrative Court with regard to the interpretation of Article 240 § 1 point 5 of the Tax Ordinance and, in this connection, to attempt to answer the question whether there is a need for the Supreme Administrative Court to adopt a resolution aimed at:

- clarifying legal provisions the application of which has caused discrepancies in the jurisprudence of administrative courts or
- resolve legal issues giving rise to serious doubts in a specific administrative court case.

This study focuses primarily on the interpretation of the notion of ‘coming to light’ of new circumstances or evidence existing at the date of the decision unknown to the authority that issued the decision. This issue is prompted by the fact that the Supreme Administrative Court has noticed an interpretation discrepancy in the interpreta-

tion of Article 240 § 1 section 5 of the Tax Ordinance. The thesis of this study is that the statutory requirements for adoption of the resolution are met due to the occurrence of discrepancies in the NSA jurisprudence and due to the occurrence of serious doubts in specific administrative court cases. Thirty randomly selected judgments of the Supreme Administrative Court issued between 2020 and 2023 available in the LEX legal information system were analysed in this study. On the basis of this sample, it was established that the dominant line of jurisprudence over the period 2020-2023 was the restrictive line of jurisprudence. In this study, the formal-dogmatic method of analysis of the legislation and case law of the Supreme Administrative Court was applied. The author confirms the thesis of the necessity for the NSA to adopt the resolution in order to ensure jurisprudential uniformity.

Keywords: discrepancies in interpretation, the resolution of the Supreme Administrative Court, Article 240 § 1 (5) of the Tax Ordinance, „are revealed”.

1. WPROWADZENIE

Ordynacja podatkowa przewiduje szczególny rodzaj postępowania, które w istocie zmierza do ustalenia, czy w pierwotnym postępowaniu prowadzonym na podstawie tej ustawy prawidłowo zastosowano zasadę prawdy obiektywnej, a więc czy ustalony obraz faktyczny jest prawdziwy⁴. Jest to postępowanie wznowieniowe, o którym mowa w art. 240 o.p. Jak każde inne postępowanie dotyczące weryfikacji ostatecznych decyzji podatkowych służy ono do zapewnienia praworządności działania administracji publicznej w jej stosunkach z jednostką⁵.

Ustawodawca przewidział zamknięty katalog przypadków, w których istnieje możliwość wznowienia postępowania podatkowego. Jednym z nich jest wyjście na jaw istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji, a nieznanymi organowi, który wydał decyzję⁶.

Zagadnienie istnienia wątpliwości interpretacyjnych związanych z prawidłowym ustaleniem normy prawnej umożliwiającej wznowienie postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. nie jest nowe, ponieważ było już kilkakrotnie omawiane w piśmiennictwie⁷. Nawet powstała monografia na temat wznowienia postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów⁸.

W pewnym sensie niniejsza publikacja jest odpowiedzią na zachętę prof. Dariusza Strzelca do refleksji nad tym, jak powinna wyglądać optyka spojrzenia na kwestię pogodzenia zasady trwałości decyzji z realizacją innych zasad, w tym prawdy materialnej⁹.

W kilku publikacjach poruszono kwestię rozbieżności interpretacyjnych w orzecznictwie sądów administracyjnych; opisano w nich dwie linie orzecznicze, które funkcjonują równolegle¹⁰. Nie zostały jednak przedstawione w sposób kompleksowy wszystkie najważniejsze argumenty używane przez poszczególne składy orzekające NSA na rzecz poparcia jednego z dwóch stanowisk interpretacyjnych. Nie została natomiast również jak dotąd w pełni odzwierciedlona skala problemu istniejących rozbieżności w samym NSA, godzących w konstytucyjną zasadę równości wobec prawa, na której straży powinien stać ten Sąd¹¹.

Jednolitość orzecznictwa sądów administracyjnych jest bowiem wartością realizującą zasadę demokratycznego państwa prawnego i pozytywnie wpływa na zaufanie jednostek do władzy publicznej¹². Istnienie istotnych rozbieżności w orzecznictwie jest natomiast niezgodne z konstytucyjną zasadą równości obywateli, którą można rozumieć także jako normę programową¹³. W tym rozumowaniu niepożądane w

świecie zasad konstytucyjnych jest odmienne traktowanie podmiotów będących w podobnej sytuacji¹⁴.

Możliwość prowadzenia postępowania wznowieniowego stanowi wyłom od zasady trwałości ostatecznych decyzji, o której mowa w art. 128 o.p. Na zderzeniu zasady prawdy obiektywnej i zasady trwałości decyzji powstały największe rozbieżności interpretacyjne w orzecznictwie NSA na kanwie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Należy bowiem pamiętać, że wydanie ostatecznej decyzji obarczonej wadą z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. niweczy cel postępowania, jakim jest ustalenie stanu faktycznego zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej¹⁵.

2. UKSZTAŁTOWANE LINIE ORZECZNICZE NSA W KWESTII INTERPRETACJI ART. 240 § 1 PKT 5 O.P.

Na kanwie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. ukształtowały się dwie linie orzecznicze NSA dotyczące interpretacji sformułowania ustawowego „wyjdą na jaw”. Pierwsze podejście zakłada, że w celu umożliwienia wznowienia postępowania zarówno strona, jak i organ nie mogli posiadać wiedzy o nowych okolicznościach faktycznych lub dowodach przed zakończeniem postępowania podatkowego. Drugie podejście opiera się na założeniu, że wystarczający jest brak wiedzy organu o nowych okolicznościach faktycznych lub dowodach. Poniżej bardziej szczegółowo zostaną omówione oba stanowiska.

2.1. Linia orzecznicza sprzeciwiająca się wznowieniu postępowania w przypadku posiadania przez stronę wiedzy o istnieniu nowych dowodów lub okoliczności

W umownie nazwanym restrykcyjnym stanowisku dotyczącym wykładni przepisów o wznowieniu postępowania przyjmuje się, że wznowienie postępowania podatkowego nie jest możliwe w sytuacji, gdy strona wiedziała o istnieniu określonych okoliczności lub dowodów, ale nie przedstawiła ich w trakcie postępowania podatkowego.

W wyroku z dnia 1 sierpnia 2023 r. NSA stwierdził, że: „Co do wykładni wyrażenia ustawowego «wyjdą na jaw» należy przyjąć, że są to dowody lub okoliczności faktyczne, co do których istnienia strona nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania zwykłego, i tym samym nie mogła żądać ich uwzględnienia w jego toku. [...] Nieprzeprowadzenie określonych dowodów w toku zwykłego postępowania instancyjnego, jeżeli dowody te mogły być powołane przez stronę, nie może być podstawą wznowienia postępowania w myśl art. 240 § 1 pkt 5 O.p., gdyż naruszałoby to zasadę stałości decyzji”¹⁶.

W tym podejściu podkreśla się, że wznowienie postępowania jest instytucją szczególną, ponieważ jest wyjątkiem od

ogólnej zasady trwałości decyzji ostatecznych, wyrażonej w art. 128 o.p.¹⁷ Znamienny jest więc fakt, że NSA za punkt wyjścia do uzasadnienia interpretacji przepisu art. 240 § 1 pkt 5 o.p. przyjmuje zasadę trwałości decyzji. Sądy podkreślają, że zgodnie z powszechnie akceptowaną zasadą *exceptiones non sunt extendendae* przesłanki wznowienia postępowania należy interpretować w sposób ścisły. W celu umożliwienia wznowienia postępowania muszą być zatem spełnione następujące warunki:

- 1) nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody muszą zostać ujawnione po wydaniu decyzji ostatecznej;
- 2) te okoliczności i dowody muszą istnieć już wcześniej, tj. w chwili wydawania decyzji ostatecznej, lecz dla organu są one nowe tylko dlatego, że nie były mu wcześniej znane;
- 3) jedynie istotne dla sprawy nowe okoliczności, tj. które mogły mieć wpływ na odmienne rozstrzygnięcie sprawy, stanowią podstawę wznowienia postępowania¹⁸.

Strona może jednak powoływać się w postępowaniu wznowieniowym tylko na takie okoliczności faktyczne lub dowody, o których nie miała wiedzy w trakcie postępowania podatkowego, a więc gdy nie miała ona możliwości powołania się na nie¹⁹.

Sądy podkreślają, że potwierdzeniem poprawności takiego rozumowania jest „dalsza część przepisu («nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanie organowi, który wydał decyzję»), w której z podstaw wznowienia postępowania wyklucza się okoliczności lub dowody nowe dla strony, ale które były znane organowi podatkowemu”²⁰. Wskazuje się również, że nie można utożsamiać pojęcia „wyjścia na jaw nowych dowodów” z „ujawnieniem ich po raz pierwszy organowi podatkowemu” niezależnie od winy lub jej braku po stronie podatnika.

NSA zauważa, że interpretacja pojęcia „wyjść na jaw”, polegająca na przyjęciu, że zarówno strona, jak i organ nie mogą posiadać wiedzy o okolicznościach lub dowodach, jest niezbędna do przeciwdziałania potencjalnym nadużyciom. W przypadku odmiennej interpretacji strona postępowania zwykłego mogłaby zatajać te okoliczności lub dowody w celu późniejszego ewentualnego wznowienia postępowania, gdyby skończyło się ono dla niej w sposób niekorzystny²¹.

Mianowicie strona postępowania mogłaby konstruować strategię procesową, których zastosowanie prowadziłyby w praktyce do umożliwienia wznowienia każdego postępowania ze względu na niepodanie istotnego dowodu lub okoliczności w postępowaniu wymiarowym²². Mogłoby nawet dochodzić do takich sytuacji, w których byłoby możliwe wznowienie postępowania z uwagi na wyjście na jaw nowego istotnego dowodu bez naruszenia przez organ jakiegokolwiek procesowej normy prawnej²³.

Można także spotkać się ze stanowiskiem doprecyzowującym konieczność braku wiedzy strony o konkretnym dowodzie, a mianowicie, że nie jest dopuszczalne wznowienie postępowania, nawet gdy strona wiedziała o istnieniu dowodu, ale nie była w jego posiadaniu, ponieważ mogła wnioskować do organu o przeprowadzenie tego dowodu²⁴. Wskazuje się również, że nowe okoliczności lub dowody, o których wiedziała strona, ale których nie powołała w trakcie postępowania zwykłego, mogą stanowić podstawę do wznowienia postępowania z urzędu przez organ²⁵. Przynajmniej teore-

tycznie to podejście nie uniemożliwia więc całkowicie wznowienia postępowania, w których strona wiedziała o istnieniu dowodu lub okoliczności.

Poza nakazem ścisłej wykładni wyjątków niektóre składy NSA argumentują, że za tym rozumowaniem przemawiają również względy natury aksjologicznej, tj. przede wszystkim zasada trwałości decyzji oraz obowiązek współdziałania strony z organem podatkowym w trakcie postępowania²⁶. Oznacza to, że ścisła interpretacja art. 240 § 1 pkt 5 o.p. – poza literalnym brzmieniem przepisu – wymaga także uwzględnienia ogólnych zasad wynikających z tej ustawy, tj. przede wszystkim zasady trwałości decyzji będącej realizacją konstytucyjnej zasady pewności prawa²⁷.

Kolejnym argumentem przemawiającym w opinii niektórych składów NSA za zawężającym rozumieniem przesłanki „wyjścia na jaw” jest okoliczność, że w przeciwnym wypadku „wznowienie postępowania, stanowiące nadzwyczajny tryb wzruszenia decyzji dotkniętych kwalifikowanymi wadami prawnymi, mogłoby [...] zastąpić zwykły tryb odwoławczy, w tym z ominięciem terminów do wniesienia odwołania i konsekwencji z tym związanych”²⁸.

W sposób dobitny NSA w jednym z wyroków wskazuje, że mimo inkwizycyjności postępowania podatkowego strona nie może czynić zarzutu nieprawidłowości postępowania zwykłego (w drodze złożenia wniosku o jego wznowienie), w sytuacji gdy nie przedstawiła dowodu z własnej woli w zwykłym postępowaniu²⁹.

Na podstawie losowej próby trzydziestu wyroków NSA w dwudziestu dwóch z nich zaobserwowano podejście sprzeciwiające się wznowieniu postępowania w przypadku posiadania przez stronę wiedzy o istnieniu nowych dowodów lub okoliczności na etapie postępowania zwykłego.

NSA orzekł, trzymając się restrykcyjnej linii orzeczniczej, m.in. w następujących wyrokach:

- 1) z dnia 1 sierpnia 2023 r.³⁰,
- 2) z dnia 18 maja 2023 r.³¹,
- 3) z dnia 7 grudnia 2022 r.³²,
- 4) z dnia 3 listopada 2022 r.³³,
- 5) z dnia 7 października 2022 r.³⁴,
- 6) z dnia 21 lipca 2022 r.³⁵,
- 7) z dnia 12 lipca 2022 r.³⁶,
- 8) z dnia 29 czerwca 2022 r.³⁷,
- 9) z dnia 2 czerwca 2022 r.³⁸,
- 10) z dnia 17 maja 2022 r.³⁹,
- 11) z dnia 13 maja 2022 r.⁴⁰,
- 12) z dnia 5 kwietnia 2022 r.⁴¹,
- 13) z dnia 7 grudnia 2021 r.⁴²,
- 14) z dnia 28 września 2021 r.⁴³,
- 15) z dnia 13 lipca 2021 r.⁴⁴,
- 16) z dnia 13 maja 2020 r.⁴⁵,
- 17) z dnia 22 stycznia 2020 r.⁴⁶

2.2. Linia orzecznicza opowiadająca się za możliwością wznowienia postępowania w przypadku posiadania przez stronę wiedzy o istnieniu nowych dowodów lub okoliczności

Część składów orzekających NSA przychyliła się do stanowiska mówiącego o tym, że dla umożliwienia wznowienia postępowania w przypadku wyjścia na jaw nowych dowodów lub

okoliczności istniejących w dniu wydania decyzji wystarczające jest, że mają one cechę nowości wyłącznie dla organu.

Składy sędziowskie, które wyrażają ten pogląd, podobnie jak składy NSA trzymające się podejścia restrykcyjnego zwracają uwagę na to, że jedną z podstawowych zasad prowadzenia postępowania podatkowego jest zasada trwałości decyzji. W związku z tym wszelkie wyjątki od niej należy poddawać ścisłej interpretacji⁴⁷.

Poza tym zauważają one, że przepisy nie różnicują możliwości wznowienia postępowania w zależności od istnienia wiedzy podatnika o nowych okolicznościach lub dowodach. Mówią nawet wprost, że nie jest istotne, z jakich powodów nie były one znane organowi podatkowemu. NSA uzasadnia to, powołując się na wypowiedzi doktryny prawa administracyjnego i argumentując, że za takim rozumowaniem przemawia zasada prawdy obiektywnej, a także interes społeczny⁴⁸.

Większość składów orzekających w tej linii orzeczniczej bezpośrednio lub pośrednio odwoływała się do wykładni literalnej art. 240 § 1 pkt 5 o.p., a przede wszystkim określenia „nieznane organowi”⁴⁹. Opierając się na koncepcji (nawet jeśli nie było to artykułowane wprost) racjonalnego ustawodawcy, zgodnie przyjmowały, że gdyby chodziło o dodatkowy warunek braku wiedzy strony o nowych okolicznościach lub dowodach, to zostałyby to wprost wymienione w przepisie⁵⁰. *A contrario* – skoro w przepisie jest mowa jedynie o braku wiedzy po stronie organu, oznacza to, że wiedza strony nie przekreśla możliwości wznowienia postępowania.

Na poparcie swojej tezy, w celu wzmocnienia argumentacji, niektóre składy orzekające odwoływały się do wykładni historycznej. I tak NSA utrzymywał, że wskazywany przez organy podatkowe warunek braku wiedzy strony o nowych okolicznościach lub dowodach nie znajduje oparcia w historii przepisów o postępowaniu w tym zakresie. Gdyby bowiem ustawodawca chciał wprowadzić taki warunek, to odwołałby się do treści art. 177 pkt 2 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁵¹, który stanowił, że: „W sprawie zakończonej decyzją, od której nie służy środek odwoławczy, może nastąpić wznowienie postępowania: [...] jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne, które istniały już przy wydaniu decyzji, lub nowe środki dowodowe, o ile okoliczności te i środki w toku postępowania nie były znane rozstrzygającemu organowi finansowemu lub nie mogły wówczas być powołane przez stronę zainteresowaną bez jej winy [...]”⁵².

Zgodnie z przywołanym przepisem wznowienie postępowania mogło nastąpić z urzędu, jeżeli organ nie posiadał wiedzy o dowodach lub okolicznościach, które istniały przy wydawaniu decyzji. Wznowienie na wniosek było natomiast możliwe jedynie w przypadku braku winy strony w ich nieprzedstawieniu w toku postępowania zwykłego. W związku z tym, że Ordynacja podatkowa nie przewiduje takiego ograniczenia, oznacza to, że ustawodawca zrezygnował z tego warunku w trakcie prac legislacyjnych nad nią⁵³.

Jeszcze jednym argumentem przemawiającym za przyjęciem tezy, że wiedza strony o okolicznościach i dowodach nie stanowi przeszkody we wznowieniu postępowania, jest dyrektywa wykładni językowej zakazująca wykładni *per non est*. Zgodnie z jej treścią nie można interpretować przepisu w taki sposób, żeby pewne jego elementy okazały się zbędne. W dalszej części art. 240 § 1 ust. 5 o.p. ustawodawca doprecy-

zowuje, że (tylko) brak wiedzy organu o okolicznościach lub dowodach stanowi warunek umożliwiający wznowienie postępowania. Interpretacja przeciwna, zakładająca, że strona też nie mogła mieć wiedzy o nich, czyni natomiast zbędną część przepisu, na podstawie którego jest ustalana norma prawna (tj. określenie „nieznane organowi”)⁵⁴.

Co ciekawe, można się spotkać również z argumentem, że odwoływanie się do zasad ogólnych, np. zasady trwałości decyzji, nie jest wystarczające do odstąpienia od wykładni opowiadającej się za wznowieniem postępowania. Ta zasada została już zaaplikowana na etapie tworzenia przepisów przez ustawodawcę, który postanowił, że zasadą jest ostateczność decyzji, od których nie służy odwołanie, a wyjątki określił w art. 240 o.p. Dlatego nie ma sensu po raz kolejny sięgać do niej.

Przyjęcie odmiennej argumentacji byłoby niezgodne z normą konstytucyjną ponoszenia tylko tych ciężarów publicznych, które zostały określone w ustawie, a w konsekwencji, żeby wysokość płaconego przez obywatela podatku była zgodna z przepisami ustawy i była adekwatna do stanu faktycznego⁵⁵. Widać więc wyraźnie, że NSA przeciwstawia zasadzie trwałości decyzji:

- 1) zasadę ponoszenia ciężarów określonych w ustawie i zgodnie z jej treścią,
- 2) zasadę prawdy obiektywnej oraz
- 3) zasadę oficjalności postępowania dowodowego⁵⁶.

Bardzo ważnym argumentem podnoszonym przez NSA jest brak obowiązku w odniesieniu do strony postępowania prowadzonego na podstawie Ordynacji podatkowej przedstawienia wszystkich znanych dowodów lub okoliczności faktycznych⁵⁷ oraz uznanie, że dyrektywy zasady współdziałania nie są wystarczające do uznania, że taki obowiązek istnieje. Gdyby ustawodawca chciał wprowadzić taki obowiązek, to zrobiłby to wprost⁵⁸.

Na podstawie losowej próby trzydziestu wyroków NSA ustalono, że w ośmiu z nich zaobserwowano podejście opowiadające się za wznowieniem postępowania w przypadku posiadania przez stronę wiedzy o istnieniu nowych dowodów lub okoliczności na etapie postępowania zwykłego.

NSA orzekł, trzymając się tej linii orzeczniczej, m.in. w następujących wyrokach:

- 1) z dnia 24 sierpnia 2022 r.⁵⁹,
- 2) z dnia 8 marca 2022 r.⁶⁰,
- 3) z dnia 9 lutego 2022 r.⁶¹,
- 4) z dnia 14 października 2021 r.⁶²,
- 5) z dnia 21 kwietnia 2020 r.⁶³,
- 6) z dnia 27 lutego 2020 r.⁶⁴

3. ANALIZA KRYTYCZNA LINII ORZECZNICZYCH NSA

Analiza ukształtowanych linii orzeczniczych NSA prowadzi do następujących wniosków. Żadna z nich nie przedstawia na tyle przekonujących argumentów, żeby w sposób jednoznaczny zająć jedno z prezentowanych stanowisk.

W restrykcyjnym podejściu składy orzekające NSA opowiadają się za tym, żeby nowe dowody lub okoliczności nie mogły być znane organowi podatkowemu. Skupiają one uwagę na prawidłowym rozumieniu zwrotu „wyjdą na jaw”. Mimo że nie zostało to wprost wyartykułowane, NSA w pierwszej kolejności opiera się na językowej wykładni tego określenia.

Mianowicie rozumowanie jest następujące: skoro „wyjście na jaw” oznacza odkrycie takich dowodów lub okoliczności, które nie były znane nikomu, a więc jeżeli strona posiadała o nich wiedzę, ale nie powołała ich w toku zwykłego postępowania, to późniejsze powołanie się na te dowody lub okoliczności jest niemożliwe, ponieważ wyszły one na jaw już wcześniej.

Mimo wszystko jednak szczególny nacisk NSA kładzie na pozostałe metody wykładni. Wynika to ze słabości przedstawionej przez niego argumentacji, odwołującej się do wykładni językowej. Jeżeli bowiem przyjąć, że również strona nie mogła posiadać wiedzy o istnieniu nowego dowodu lub okoliczności, oznaczałoby to, że gdyby ona o nich wiedziała, a organ nie, to nie mógłby on wznowić postępowania podatkowego z urzędu, ponieważ obiektywnie nie wyszły one na jaw, co jest wnioskiem absurdalnym.

Kolejnym argumentem przemawiającym za uznaniem braku możliwości akceptacji literalnej wykładni prezentowanej w restrykcyjnym podejściu NSA jest porównanie podobnych przepisów w drodze zastosowania wykładni porównawczej⁶⁵. Jeżeli bowiem porównamy art. 240 § 1 pkt 5 i 5a o.p., to na podstawie wykładni językowej dojdziemy do przekonania, że intencją ustawodawcy wprowadzającego określenie „nieznane organowi” było uniemożliwienie wznowienia postępowania z urzędu przez organ w sprawie ostatecznie zakończonych. W innym bowiem wypadku organ mógłby powoływać się na okoliczności lub dowody, o których posiadał wiedzę, ale których nie powołał w postępowaniu zwykłym.

Przemawia za tym literalne brzmienie art. 240 § 1 pkt 5a o.p. I tak w razie wyjścia na jaw istotnych dla sprawy nowych okoliczności lub nowych dowodów nieznanymi organowi, wskazujących na wystąpienie unikania opodatkowania lub nadużycie prawa lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści, można wznowić postępowanie.

Mimo że formalnie również w tym przypadku wznowienie postępowania może nastąpić na wniosek strony postępowania, to jednak żadna racjonalnie działająca strona nie będzie go składać, ponieważ zaszkodziłoby to bezpośrednio jej interesowi, w związku z tym najczęściej będą to dowody lub okoliczności nowo odkryte przez organ⁶⁶. Zazwyczaj strony, u których występują ww. niepożądane z prawnego punktu widzenia sytuacje, wiedzą o ich istnieniu.

W związku z tym trudno jest mówić o wyjściu na jaw tych okoliczności jako o wydarzeniu obiektywnym, nieznanym nikomu, również stronie postępowania, ponieważ znowu musielibyśmy dojść do absurdalnego wniosku, że skoro strona wiedziała np. o nadużyciu prawa w podatku od towarów i usług, to organ nie może wznowić postępowania na podstawie dowodu nieznanego się w aktach sprawy, bo mimo że dla niego jest to nowy dowód, to strona wiedziała o nim. Takie rozumienie tego przepisu wypaczałoby jego antyabuzyjny charakter⁶⁷.

Równocześnie jednak nie jest możliwe przyjęcie stanowiska mówiącego o tym, że wystarczy, że organ nie wiedział o istnieniu okoliczności lub dowodu, a więc to umożliwia stronie wznowienie postępowania na podstawie dowodu, który mogła bez problemu przedstawić w toku zwykłego postępowania, ale nie przedstawiła, bo liczyła na przedłożenie go później w celu wzruszenia ewentualnej negatywnej decyzji. Oznaczałoby to kompletne zachwianie zasady trwałości decyzji podat-

kowych, a w konsekwencji wprowadziłoby niepożądany brak pewności prawa.

W związku z powyższym należy raczej dojść do przekonania, że wykładnia językowa nie dostarczy satysfakcjonujących wniosków w rozpatrywanej materii. Słusznie więc sądy skłaniały się do akceptacji reguły *omnia sunt interpretanda* i przyjmowały, że literalne brzmienie przepisu nie jest wystarczające.

W restrykcyjnej linii orzeczniczej składy orzekające NSA wychodzą z założenia, że głównym punktem rozpoczęcia interpretacji rzeczoności przepisu jest wyjście od zasady trwałości decyzji, od której wyjątki należy interpretować zawężająco. To oznacza, że w opinii tych składów należy się odwołać do ogólnych zasad prawa, a w szczególności zasad postępowania podatkowego, żeby wnioski wykładni były akceptowalne ze względów aksjologicznych. Warto zauważyć, że pogląd o ścisłej wykładni przepisów dotyczących wznowienia postępowania znajduje powszechną aprobatę w piśmiennictwie⁶⁸.

Należy w tym miejscu przywołać rolę, jaką odgrywają zasady prawne w postępowaniu podatkowym, odnotowaną w piśmiennictwie. W literaturze prezentuje się pogląd, że zasady ogólne postępowania podatkowego są imperatywem ustalenia takiego sensu tekstu prawnego, aby normy prawne wyinterpretowane z tego tekstu miały uzasadnienie aksjologiczne do uzasadnienia samych tych zasad⁶⁹. W związku z tym zasługuje na aprobatę sięgnięcie przez NSA do zasad ogólnych postępowania.

Nadto NSA wskazuje, że brak wiedzy strony o nowych dowodach lub okolicznościach jest niezbędny w celu przeciwdziałania nadużyciom. Ten pogląd jest akceptowany w doktrynie, której przedstawiciele mówią, że zasada trwałości decyzji może być uzasadnieniem dla istnienia ograniczeń możliwości wykorzystania nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji⁷⁰. W związku z tym konstrukcja prawna instytucji wznowienia postępowania powinna być uformowana w ten sposób, żeby z jednej strony umożliwiała wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji wadliwych, z drugiej jednak, żeby uniemożliwiała nieuzasadnione podważanie trwałości decyzji ostatecznych⁷¹.

Powołanie się na zasadę współdziałania strony postępowania podatkowego jako przyczynę uzasadniającą odmowę wznowienia postępowania w praktyce oznacza wprowadzenie „tylnymi drzwiami” prekluzji dowodowej w sprawach podatkowych, która obecnie nie występuje w Ordynacji podatkowej⁷² (stanowiłoby to swego rodzaju wykładnię *contra legem*). W opinii części składów NSA strona postępowania jest zobowiązana do przedstawienia wszystkich dowodów (lub przynajmniej wskazania na nie) oraz powołania wszystkich okoliczności istotnych dla sprawy w toku zwykłego postępowania. W innym wypadku nie będzie możliwe wznowienie postępowania, nawet jeśli strona nie przedstawiła ich lub nie powołała z nie swojej winy.

Wprowadzenie prekluzji dowodowej nie znajduje poparcia wśród przedstawicieli doktryny⁷³. Skoro dowody lub okoliczności w opinii NSA mogły być powołane tylko do czasu zakończenia postępowania zwykłego, to jak powołać się na nowe dowody lub okoliczności, o których organ nie wiedział⁷⁴. Może się zdarzyć, że strona nie powołała się na jakiś dowód, bo sądziła, że nie ma on znaczenia w sprawie, a więc również nie będzie mogła się powołać na niego we wniosku o wznowienie postępowania⁷⁵. Ze względu na wagę zagadnienia

wydaje się, że taka quasi-prekluzja dowodowa nie powinna być wprowadzana przez orzecznictwo administracyjne, lecz ta kwestia powinna pozostać w gestii ustawodawcy.

W linii orzeczniczej opowiadającej się za możliwością wznowienia postępowania, gdy strona wiedziała o istnieniu dowodu lub okoliczności, składy sędziowskie NSA przede wszystkim odwołują się do wykładni językowej. Jak była o tym mowa wyżej, wyniki wykładni językowej w opinii autora nie dostarczają jednak jednoznacznych wniosków.

Jednym z najmocniejszych argumentów (odnoszącym się do wykładni językowej) zdaniem autora jest sięgnięcie do wykładni historycznej przy jednoczesnym przyjęciu założenia racjonalnego ustawodawcy. Rzeczywiście obecnie przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają postanowienia podobnego do art. 177 pkt 2 dekretu z dnia 16 maja 1946 r. Regulacje zawarte w tym dekrete są jednoznaczne; ich wykładnia językowa prowadzi do wniosku, że wznowienie postępowania jest możliwe:

- 1) z urzędu – wyłącznie w przypadku, gdy dowody lub środki dowodowe nie były znane organowi;
- 2) na wniosek strony – wyłącznie w przypadku, gdy nie mogły być powołane przez stronę bez jej winy.

Trudno jest polemizować ze stanowiskiem, że gdyby racjonalny ustawodawca chciał wprowadzić warunek braku wiedzy lub tym bardziej braku winy strony celem umożliwienia wznowienia postępowania, to znalazłby się on w treści Ordynacji podatkowej. Nie ulega wątpliwości, że komisje kodyfikacyjne oraz inne instytucje odpowiedzialne za przygotowanie i przyjęcie projektu Ordynacji podatkowej w trakcie swoich prac musiały się zapoznać z regulacjami obowiązującymi w materii procedury podatkowej w XX w. Skoro w Ordynacji podatkowej nie zachował się wymóg „lub nie mogły wówczas być powołane przez stronę zainteresowaną bez jej winy”, to znaczy, że ustawodawca po prostu tego wymogu nie przewidział, a zdania przeciwne można jedynie traktować jako odnoszące się do luki aksjologicznej.

Wydaje się zatem, że źródłem współczesnych problemów interpretacyjnych powstałych na kanwie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. jest odejście od regulacji zawartych w dekrete z dnia 16 maja 1946 r. bez jednoczesnego sprecyzowania w Ordynacji podatkowej sytuacji, w których dowody lub okoliczności nie mogą być powołane, ponieważ prowadziłyby to do różnego rodzaju nadużyć.

W związku z tym argument historyczny, mimo że ma doniosłe znaczenie, to również nie dostarcza jednoznacznych wniosków, ponieważ wyniki wykładni historycznej są niezgodne z wykładnią systemową. W szczególności wyniki wykładni są niezgodne z zasadą interpretowania wyjątków w sposób ścisły, obowiązkiem współdziałania strony z organem podatkowym oraz konstytucyjnym obowiązkiem ponoszenia ciężarów publicznych.

Przeciwdziałanie nadużyciom w obecnym kształcie regulacji możliwe jest zatem jedynie przy odwołaniu się do konstytucyjnych zasad prawa oraz zasad prawa podatkowego znajdujących się w Ordynacji podatkowej.

Na aprobatę zasługuje stanowisko NSA mówiące o tym, że zasada trwałości decyzji została już raz skonsumowana, gdy ustawodawca przewidział od niej wyjątki zawarte w art. 240 § 1 o.p. Rzeczywiście, skoro istnieją wyjątki, to nie

ma podstaw, żeby po raz kolejny odwoływać się do tej zasady. Niemniej jednak składy sędziowskie prezentujące obie linie orzecznicze optują za ścisłą interpretacją wyjątków.

Należy w tym miejscu przypomnieć, że podstawowym obowiązkiem NSA jest stosowanie wykładni prokonstytucyjnej, jeżeli istnieje kilka możliwych interpretacji danego przepisu⁷⁶. W piśmiennictwie występuje pogląd mówiący o tym, że w przypadku kolizji zasad należy zastosować zasadę w danych okolicznościach istotniejszą albo obie proporcjonalnie⁷⁷.

W literaturze można też spotkać opinię, że zasada trwałości decyzji powinna odgrywać mniejszą rolę w postępowaniu podatkowym niż administracyjnym, a więc w większym stopniu ustępować zasadzie prawdy materialnej. Tłumaczy się to w ten sposób, że w postępowaniu podatkowym zasada trwałości decyzji pełni inną funkcję niż w postępowaniu administracyjnym. W postępowaniu administracyjnym najczęściej chroni ona sytuację prawną jednostki, która nabyła prawa w drodze decyzji, w odróżnieniu od postępowania podatkowego, w którym wydanie decyzji służy do ukształtowania stanu prawnego zgodnie z przepisami prawa podatkowego⁷⁸.

W związku z powyższym nie do zaakceptowania jest rygorystyczna linia orzecznicza NSA, ponieważ nie dopuszcza ona jakiegokolwiek możliwości wznowienia postępowania, w przypadku gdy strona miała wiedzę o nowych dowodach lub okolicznościach. Wykładnia prokonstytucyjna nakazuje uwzględnienie zasady ponoszenia ciężarów określonych w ustawie, a co za tym idzie – oznacza również konieczność akceptacji zasady prawdy materialnej przy badaniu możliwości wznowienia postępowania. Poza tym zasady państwa prawa uniemożliwiają taką interpretację art. 240 § 1 pkt 5 o.p., która zakazywałaby wznowienia postępowania ze względu na wiedzę strony, mimo że ten warunek wprost nie został określony w tym przepisie (wykładnia *contra legem*).

Nie ma również możliwości akceptacji drugiej linii orzeczniczej NSA, ponieważ nie uwzględnia ona w sposób wystarczający konstytucyjnej zasady pewności prawa poprzez brak wypracowania mechanizmu przeciwdziałania nieuzasadnionemu wznowieniu postępowania. Poza tym ta linia orzecznicza pomija rolę, jaką powinna odgrywać zasada współdziałania strony z organem w trakcie postępowania.

Optymalnym rozwiązaniem byłoby zatem umożliwienie wznowienia postępowania nawet w sytuacji, gdy strona miała wiedzę o istnieniu nowych dowodów lub okoliczności, z jednoczesnym zakreśleniem granic, kiedy nie jest to możliwe ze względu na obowiązywanie zasady współdziałania strony z organem podatkowym oraz potrzebę zabezpieczenia systemu prawnego przed nadużyciami. Możliwości wznowienia postępowania musiałyby być określone w taki sposób, który realizowałby nakaz zawężającego interpretowania wyjątków od zasady trwałości decyzji.

4. OCENA KONIECZNOŚCI WYDANIA UCHWAŁY PRZEZ NSA

Jednym z zadań należących do wyłącznej właściwości NSA zgodnie z art. 15 § 1 pkt 2 i 3 p.p.s.a. jest podejmowanie uchwały:

- 1) mającej na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych;

2) zawierającej rozstrzygnięcie zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowno-administracyjnej.

Przepisy przewidują zatem możliwość wydania przez NSA dwóch rodzajów uchwał:

- 1) uchwały abstrakcyjnej – podejmowanej w oderwaniu od konkretnej sprawy zawieszanej przed sądem administracyjnym;
- 2) uchwały konkretnej – podejmowanej na kanwie wątpliwości prawnych powstałych w indywidualnej sprawie sądowno-administracyjnej⁷⁹.

Przepisy nie precyzują, jak należy rozumieć pojęcia „rozbieżności” lub „poważnych wątpliwości”. W piśmiennictwie wskazuje się jedynie, że „poważne wątpliwości” powstają, gdy wobec wielości możliwych interpretacji prawnych uregulowania trudno jest określić, która z nich jest najbardziej właściwa⁸⁰. Za poważne wątpliwości w piśmiennictwie uznaje takie, które dotyczą kwestii prawnych o zasadniczym znaczeniu w sprawie, w której powstały⁸¹. Muszą one więc mieć charakter obiektywny oraz wynikać z ustawodawstwa i orzecznictwa⁸².

Sytuacja występujących rozbieżności pojawia się wtedy, gdy sądy administracyjne wydają różne rozstrzygnięcia albo nawet takie same rozstrzygnięcia, ale oparte na różnej wykładni tych samych przepisów⁸³. Przyjmuje się, że za rozbieżności uznaje się istnienie odrębnych linii orzeczniczych zarówno w prawomocnych wyrokach wojewódzkich sądów administracyjnych (dalej: WSA), jak i w wyrokach NSA⁸⁴. Niemniej jednak ze względu na to, że tylko wyroki WSA podlegają potencjalnej kontroli kasacyjnej, to należy przypuszczać, że istnienie rozbieżności w wyrokach WSA w praktyce może w pewnym momencie zaniknąć bez potrzeby wydawania uchwały przez NSA, gdy pojawią się wyroki NSA trzymające się jednej linii orzeczniczej. Rozbieżności istniejące w orzecznictwie NSA stanowią natomiast największe zagrożenie dla jednolitości stosowania prawa podatkowego ze względu na ich niezaskarżalność.

Na całkowite zaaprobowanie zasługuje pogląd występujący w piśmiennictwie, wskazujący na rolę prawotwórczą uchwał NSA⁸⁵. Rzeczywiście z art. 269 § 1 i 3 p.p.s.a. wynika, że zarówno WSA, jak i NSA powinny co do zasady podzielać stanowisko wyrażone w uchwale siedmiu sędziów, całej izby albo uchwale pełnego składu NSA. Z kolei w sprawie, na której kanwie została wydana konkretna uchwała NSA, ma ona charakter wiążący⁸⁶.

Uchwały zatem służą do zapewnienia jednolitości orzecznictwa sądowno-administracyjnego⁸⁷. Można jednak spotkać się z podglądem w piśmiennictwie, że mimo wydania uchwały przez NSA składy sędziowskie orzekające w innej sprawie mogą pominąć poglądy prawne wyrażone w tej uchwale⁸⁸. Ta możliwość wynika z braku środka prawnego, który by wymuszał na składach sędziowskich NSA przestrzeganie wskazówek prawnych zawartych w uchwałach tego sądu.

5. PODSUMOWANIE

Podstawowym argumentem przemawiającym za tym, żeby uznać, że istnieją rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w kwestii prawidłowej interpretacji art. 240 § 1

pkt 5 o.p., są wypowiedzi poszczególnych składów NSA zawarte w uzasadnieniach wyroków sądowych.

Po pierwsze, same składy orzekające NSA wprost informują o istnieniu dwóch poglądów na temat relewantności posiadania przez stronę wiedzy o nowych dowodach lub okolicznościach. Przykładowo tak wypowiedział się NSA w wyrokach z dnia 24 sierpnia 2022 r.⁸⁹ oraz z dnia 9 lutego 2022 r.⁹⁰ Niektóre składy NSA mówią wprost o istnieniu rozbieżności⁹¹.

Po drugie, składy orzekające NSA mają sprzeczne przekonania co do dominującego poglądu w rozpatrywanej kwestii. Mianowicie niektóre z nich twierdzą, że dominuje stanowisko restrykcyjne (tj. zakładające niemożność posiadania wiedzy przez stronę o istnieniu dowodów lub okoliczności)⁹². Z kolei inne są zdania, że przeważa podgląd o braku istotności posiadania wiedzy o istnieniu dowodów lub okoliczności przez stronę⁹³. Może to świadczyć o tym, że skala rozbieżności jest na tyle duża, że poszczególne składy orzekające NSA nie są w stanie prawidłowo ustalić, który z poglądów jest dominujący. Poza tym brak wiedzy składów NSA o dominującej linii orzeczniczej stanowi przeszkodę w ukształtowaniu się jednolitej linii orzeczniczej.

W opinii autora potwierdziła się teza niniejszego opracowania dotycząca spełnienia wymogów ustawowych co do konieczności wydania uchwały NSA ze względu na wystąpienie rozbieżności w orzecznictwie tego Sądu.

Z analizy przywołanych w niniejszym opracowaniu wyroków NSA wynika, że występują rozbieżności w orzecznictwie skutkujące koniecznością podjęcia uchwały, w której ten Sąd wyjaśniłby przepisy art. 240 § 1 pkt 5 o.p., a w szczególności czy jest możliwe wznowienie postępowania w przypadku, gdy strona posiadała wiedzę o istnieniu dowodu lub okoliczności w dniu wydania decyzji, a jeśli tak, to jakie są granice umożliwiające takie wznowienie.

Dokonana w niniejszym opracowaniu analiza obu ukształtowanych linii orzeczniczych skłania do wniosku, że istnieje mnogość możliwych interpretacji rozpatrywanego przepisu, prowadzących do diametralnie różnych konkluzji. W restrykcyjnej linii orzeczniczej składy orzekające NSA uważają, że wiedza strony o istnieniu dowodu lub okoliczności na etapie zwykłego postępowania uniemożliwia wznowienie postępowania.

Za takim rozumowaniem w ich opinii przemawia przede wszystkim wykładnia systemowa, tj. odwołanie się do zasady trwałości decyzji i reguły ścisłego interpretowania wyjątków od niej, oraz względy czysto aksjologiczne, nakazujące interpretować przepisy w ten sposób, żeby uniemożliwić ich nadużycie przez stronę postępowania.

W innej linii orzeczniczej składy sędziowskie opowiadające się za możliwością wznowienia postępowania w ww. przypadkach zwracają uwagę przede wszystkim na wykładnię językową i wykładnię historyczną rozpatrywanego uregulowania. Poza tym składy NSA w tej linii orzeczniczej posiłkują się wykładnią systemową, powołując się m.in. na zasadę prawdy obiektywnej i obowiązek ponoszenia ciężarów określonych w ustawie.

W opinii autora potwierdziła się teza niniejszego opracowania również w zakresie spełnienia wymogów ustawowych co do konieczności wydania uchwały NSA ze względu na

wystąpienie poważnych wątpliwości w konkretnych sprawach sądowoadministracyjnych. W rozpatrywanych wyrokach kwestią zasadniczą było ustalenie prawidłowej interpretacji art. 240 § 1 pkt 5 o.p., ponieważ od niej zależała możliwość prowadzenia wznowionego postępowania oraz w konsekwencji – ze względu na odmowę wznowienia przez organ – rozstrzygnięcie skargi kasacyjnej.

Należy również dodać, że skład orzekający powinien szczególnie uważnie rozważyć zadanie pytania prawnego⁹⁴, w sytuacji gdy zauważył, że w dużej mierze wybór sposobu interpretacji przepisu wynika z arbitralnej decyzji sędziego (np. najczęściej w związku z koniecznością odejścia od wyników wykładni językowej), zwłaszcza jeżeli wykłękowały się dwie alternatywne linie orzecznicze.

Na podstawie losowej próby trzydziestu wyroków NSA ustalono, że w latach 2020-2023 dominowała restrykcyjna linia orzecznicza.

Biorąc pod uwagę fakt, że przesłanka z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. jest jedną z najczęściej wskazywanych przesłanek do wznowienia postępowania⁹⁵, tym bardziej uzasadnione jest podjęcie stosownej uchwały przez NSA⁹⁶.

Bibliografia

Literatura

- Adamiak B., *Koncepcja nadzwyczajnych trybów postępowania w postępowaniu podatkowym*, w: *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001.
- Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz*, Warszawa 1996.
- Charkiewicz M., *Istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody jako przesłanka wznowienia postępowania podatkowego*, w: *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, red. T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2014.
- Etel L., Strzelec D., *Czy potrzebna jest prekluzja dowodowa w procedurach podatkowych?*, „Krytyka Prawa. Niezależne Studia nad Prawem” 2021, nr 13 (4).
- Hauser R., Kabat A., *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 2.
- Kabat A., w: B. Dauter, M. Niezgodka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. 2, LEX/el., 2021.
- Kardas P., Kardas A., *Zasada równości w prawie karnym (zarys problematyki)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2019, nr 1, s. 16, 26.
- Kozicka B., *Wpływ działalności uchwalodawczej NSA na wykładnię i stosowanie prawa*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 122.
- Mastalski R., *Wpływ orzecznictwa na stosowanie prawa podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, nr 2.
- Morawski L., *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002.
- Owoc J., *Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2019 r. (II FSK 3436/18)*, „Przegląd Prawa Administracyjnego” 2021, nr 4.
- Podsiadło-Żmuda M., *Niejednolitość orzecznictwa sądów administracyjnych przyczyną naruszeń wobec prawa w sprawach z zakresu świadczeń rodzinnych i świadczeń wychowawczych*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Administracji AJD w Częstochowie” 2017, nr 2 (16).
- Strzelec D., *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych w sprawach podatkowych*, w: *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski (red.), Warszawa 2020.
- Strzelec D., *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.
- Tsima M., *Sytuacja osób fizycznych w zakresie wzruszenia decyzji ostatecznej i wiedza podatnika o dowodzie lub fakcie jako przesłanka negatywna w podatkowej procedurze wznowieniowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2022, nr 2 (10).

Woś T., w: *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2016.

Wyszomirska-Łapczyńska M., *Zaskarżenie decyzji podatkowej*, Warszawa 1999.

Ziółkowska A., *Wznowienie postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ordynacji podatkowej w świetle judykatury*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 3.

Akty prawne

Dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, Dz.U. Nr 27, poz. 174 ze zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm.

Orzecznictwo

Wyrok NSA z dnia 1 sierpnia 2023 r., II FSK 120/21, LEX nr 3613081.

Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2022 r., III FSK 220/22, LEX nr 3363124.

Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2022 r., III FSK 222/22, LEX nr 3363353.

Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2022 r., II FSK 486/20, LEX nr 3556831.

Wyrok NSA z dnia 5 kwietnia 2022 r., III FSK 1580/21, LEX nr 3338804.

Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., II FSK 1128/21, LEX nr 3361205.

Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., II FSK 1129/21, LEX nr 3288910.

Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2022 r., II FSK 974/20, LEX nr 3567747.

Wyrok NSA z dnia 7 października 2022 r., II FSK 830/22, LEX nr 3440005.

Wyrok NSA z dnia 8 marca 2022 r., II FSK 1492/21, LEX nr 3407225.

Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2022 r., I FSK 1556/18, LEX nr 3352921.

Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2022 r., I FSK 978/19, LEX nr 3509108.

Wyrok NSA z dnia 13 lipca 2021 r., II FSK 3333/18, LEX nr 3226997.

Wyrok NSA z dnia 13 maja 2020 r., II FSK 2974/19, LEX nr 3007701.

Wyrok NSA z dnia 13 maja 2022 r., II FSK 2329/19, LEX nr 3510169.

Wyrok NSA z dnia 14 października 2021 r., II GSK 1405/21, LEX nr 3257959.

Wyrok NSA z dnia 14 października 2021 r., II GSK 1422/21, LEX nr 3257854.

Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2019 r., II FSK 2699/18, LEX nr 2630128.

Wyrok NSA z dnia 17 maja 2022 r., II FSK 2460/19, LEX nr 3350332.

Wyrok NSA z dnia 18 maja 2023 r., II FSK 2821/20, LEX nr 3565716.

Wyrok NSA z dnia 21 kwietnia 2020 r., II FSK 45/20, LEX nr 3030688.

Wyrok NSA z dnia 21 lipca 2022 r., I FSK 36/19, LEX nr 3506590.

Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2020 r., I FSK 1937/19, LEX nr 3010413.

Wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2022 r., III FSK 681/22, LEX nr 3412563.

Wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2022 r., III FSK 692/22, LEX nr 3412436.

Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2020 r., II FSK 1299/19, LEX nr 3022088.

Wyrok NSA z dnia 28 września 2021 r., II FSK 725/21, LEX nr 3258146.

Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2022 r., III FSK 697/21, LEX nr 3379969.

Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2022 r., III FSK 698/21, LEX nr 3380087.

Przypisy

- 1 Tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 2383, dalej: „Ordynacja podatkowa” lub „o.p.”.
- 2 Art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tekst jednolity Dz.U. z 2023 r. poz. 1634 ze zm. (dalej: p.p.s.a.).
- 3 Art. 15 § 1 pkt 3 p.p.s.a.
- 4 Por. A. Ziółkowska, *Wznowienie postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ordynacji podatkowej w świetle judykatury*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 3, s. 68; M. Charkiewicz, *Istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody jako przesłanka wznowienia postępowania podatkowego*, w: *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, red. T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn, Warszawa 2014, s. 23.
- 5 M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżenie decyzji podatkowej*, Warszawa 1999, s. 21.
- 6 Art. 240 § 1 pkt 5 o.p.
- 7 Przykładowo: J. Owoc, *Głosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2019 r. (II FSK 3436/18)*, „Przegląd Prawa Administracyjnego” 2021, nr 4, s. 145-152; D. Strzelec, *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych w sprawach podatkowych*, w: *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, red. P. Borszowski, Warszawa 2020;

- M. Tsimas, *Sytuacja osób fizycznych w zakresie wzruszenia decyzji ostatecznej i wiedza podatnika o dowodzie lub fakcie jako przesłanka negatywna w podatkowej procedurze wznowieniowej*, „Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu” 2022, nr 2 (10).
- 8 D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.
- 9 D. Strzelec, *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych...*, dz. cyt., s. 637.
- 10 Por. A. Ziółkowska, dz. cyt.; M. Tsimas, dz. cyt.
- 11 Por. B. Kozicka, *Wpływ działalności uchwałodawczej NSA na wykładnię i stosowanie prawa*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 122, s. 308.
- 12 Por. M. Podsiadło-Żmuda, *Niejednolitość orzecznictwa sądów administracyjnych przyczyną naruszeń równości wobec prawa w sprawach z zakresu świadczeń rodzinnych i świadczeń wychowawczych*, „Zeszyty Naukowe Instytutu Administracji AJD w Częstochowie” 2017, nr 2 (16), s. 108.
- 13 Por. P. Kardas, A. Kardas, *Zasada równości w prawie karnym (zarys problematyki)*, „Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych” 2019, nr 1, s. 16, 26; R. Mastalski, *Wpływ orzecznictwa na stosowanie prawa podatkowego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2011, nr 2, s. 112.
- 14 P. Kardas, A. Kardas, dz. cyt., s. 20.
- 15 D. Strzelec, *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych...*, dz. cyt., s. 631.
- 16 II FSK 120/21, LEX nr 3613081.
- 17 Wyrok NSA z dnia 7 października 2022 r., II FSK 830/22, LEX nr 3440005.
- 18 Tamże.
- 19 Tamże.
- 20 Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2022 r., III FSK 222/22, LEX nr 3363353.
- 21 Wyroki NSA: z dnia 7 grudnia 2022 r., II FSK 974/20, LEX nr 3567747; z dnia 13 lipca 2021 r., II FSK 3333/18, LEX nr 3226997.
- 22 Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2022 r., II FSK 486/20, LEX nr 3556831.
- 23 Tamże.
- 24 Tamże.
- 25 Wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., II FSK 1129/21, LEX nr 3288910.
- 26 Wyrok NSA z dnia 7 października 2022 r., II FSK 830/22, dok. cyt.
- 27 Wyrok NSA z dnia 28 września 2021 r. II FSK 725/21, LEX nr 3258146; w ślad za wyrokiem NSA z dnia 15 stycznia 2019 r., II FSK 2699/18, LEX nr 2630128.
- 28 Wyrok NSA z dnia 3 listopada 2022 r., II FSK 486/20, dok. cyt.
- 29 Wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2022 r., III FSK 697/21, LEX nr 3379969.
- 30 II FSK 120/21, dok. cyt.
- 31 II FSK 2821/20, LEX nr 3565716.
- 32 II FSK 974/20, dok. cyt.
- 33 II FSK 486/20, LEX nr 3556831.
- 34 II FSK 830/22, dok. cyt.
- 35 I FSK 36/19, LEX nr 3506590.
- 36 I FSK 978/19, LEX nr 3509108.
- 37 III FSK 697/21, dok. cyt.; III FSK 698/21, LEX nr 3380087.
- 38 III FSK 220/22, LEX nr 3363124; III FSK 222/22, dok. cyt.
- 39 II FSK 2460/19, LEX nr 3350332.
- 40 II FSK 2329/19, LEX nr 3510169.
- 41 III FSK 1580/21, LEX nr 3338804.
- 42 II FSK 1128/21, LEX nr 3361205; II FSK 1129/21, dok. cyt.
- 43 II FSK 725/21, dok. cyt.
- 44 II FSK 3333/18, dok. cyt.
- 45 II FSK 2974/19, LEX nr 3007701.
- 46 I FSK 1937/19, LEX nr 3010413.
- 47 Wyrok NSA z dnia 14 października 2021 r., II GSK 1422/21, LEX nr 3257854.
- 48 Tamże.
- 49 Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2022 r., I FSK 1556/18, LEX nr 3352921.
- 50 Tamże.
- 51 Dz.U. Nr 27, poz. 174 ze zm., dalej: dekret z dnia 16 maja 1946 r.
- 52 Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2022 r., I FSK 1556/18, dok. cyt.
- 53 Wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2022 r., III FSK 681/22, LEX nr 3412563.
- 54 Tamże.
- 55 Tamże.
- 56 Tamże.
- 57 Tamże.
- 58 Tamże.
- 59 III FSK 681/22, dok. cyt.; III FSK 692/22, LEX nr 3412436.
- 60 II FSK 1492/21, LEX nr 3407225.
- 61 I FSK 1556/18, dok. cyt.
- 62 II GSK 1405/21, LEX nr 3257959; II GSK 1422/21, dok. cyt.
- 63 II FSK 45/20, LEX nr 3030688.
- 64 II FSK 1299/19, LEX nr 3022088.
- 65 Por. D. Strzelec: „Warto zwrócić uwagę, że przesłanka ta poza brakiem wymogu, aby dowody lub okoliczności faktyczne istniały na dzień wydania decyzji, organicznie nawiązuje do art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Przepis ten może mieć zastosowanie, gdy spełnione zostaną przesłanki ogólne nawiązujące do podstawy wznowienia przewidzianej w art. 240 § 1 pkt 5 o.p., z jednym wszak zastrzeżeniem, że dowody i okoliczności nie istniały na dzień wydania decyzji oraz gdy alternatywnie wystąpi jedna z trzech przesłanek świadczących o dokonywaniu działań zmierzających do uszczuplenia podatku” (D. Strzelec, *Wznowienie postępowania...*, dz. cyt., s. 127).
- 66 Tamże, s. 251-252.
- 67 Tamże, s. 126.
- 68 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz*, Warszawa 1996, s. 626.
- 69 D. Strzelec, *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych...*, dz. cyt., s. 628.
- 70 Tamże, s. 630. Por. B. Adamiak, *Koncepcja nadzwyczajnych trybów postępowania w postępowaniu podatkowym*, w: *Księga jubileuszowa Profesora Marka Mazurkiewicza. Studia z dziedziny prawa finansowego, prawa konstytucyjnego i ochrony środowiska*, red. R. Mastalski, Wrocław 2001, s. 99.
- 71 D. Strzelec, *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych...*, dz. cyt., s. 631; B. Adamiak, dz. cyt., s. 99.
- 72 Por. L. Etel, D. Strzelec, *Czy potrzebna jest prekluzja dowodowa w procedurach podatkowych?*, „Krytyka Prawa. Niezależne Studia nad Prawem” 2021, nr 13 (4), s. 92.
- 73 Tamże, s. 105.
- 74 Tamże, s. 100.
- 75 Tamże, s. 101.
- 76 B. Kozicka, dz. cyt., s. 300.
- 77 L. Morawski, *Wykładnia w orzecznictwie sądów. Komentarz*, Toruń 2002, s. 167.
- 78 D. Strzelec, *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych...*, dz. cyt., s. 633-635.
- 79 A. Kabat, w: B. Dauter, M. Niezgódka-Medek, A. Kabat, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, wyd. 2, LEX/el., 2021, art. 15.
- 80 R. Hauser, A. Kabat, *Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego w nowych regulacjach procesowych*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 2, s. 32.
- 81 A. Kabat, dz. cyt., art. 264.
- 82 Tamże.
- 83 Tamże.
- 84 Tamże.
- 85 B. Kozicka, dz. cyt., s. 294.
- 86 Art. 187 § 2 p.p.s.a.
- 87 R. Hauser, A. Kabat, dz. cyt., s. 27; D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego...*, dz. cyt., s. 281.
- 88 Por. art. 269 p.p.s.a.; T. Woś, w: *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, red. T. Woś, Warszawa 2016.
- 89 III FSK 681/22, dok. cyt.
- 90 I FSK 1556/18, dok. cyt.
- 91 Por. wyrok NSA z dnia 7 grudnia 2021 r., II FSK 1129/21, dok. cyt.
- 92 W ten sposób NSA wypowiedział się np. w wyroku z dnia 3 listopada 2022 r., II FSK 486/20, dok. cyt.
- 93 W ten sposób NSA wypowiedział się np. w wyroku z dnia 8 marca 2022 r., II FSK 1492/21, dok. cyt.
- 94 Na podstawie art. 187 p.p.s.a.
- 95 D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego...*, dz. cyt., s. 207.
- 96 W literaturze można się spotkać z postulatem zmiany legislacyjnej. Por. M. Tsimas, dz. cyt., s. 105.