

Środki służące do weryfikacji decyzji podatkowych jako instrument ochrony praw podatnika

Measures to verify tax decisions as an instrument for protection of taxpayer's rights

dr hab. Dariusz Strzelec

ORCID: 0000-0002-0843-4167, prof. UŁ, adwokat, doradca podatkowy, Katedra Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego

Streszczenie

Autor analizuje środki służące podatnikowi do weryfikacji decyzji podatkowych, a jednocześnie stanowiące instrument ochrony jego praw. W tym celu uwaga jest skierowana na relacje zachodzące między poszczególnymi środkami służącymi do wyeliminowania z obrotu wadliwego rozstrzygnięcia w zakresie prawa podatkowego. Zaprezentowane rozważania dotyczą w konsekwencji dopuszczalności uruchomienia nadzwyczajnych trybów postępowania w sytuacji, gdy sprawa jest już zawisła przez sądem administracyjnym na skutek uruchomienia sądowej kontroli w drodze skargi. Oprócz tego autor rozpatruje zagadnienie, czy rozpoznanie sprawy przez sąd ogranicza możliwość uruchomienia drogi do wznowienia postępowania, ewentualnie stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej.

Słowa kluczowe: weryfikacja decyzji podatkowych, nadzwyczajne tryby postępowania, sądowa kontrola rozstrzygnięć podatkowych, ochrona praw podatnika.

Abstract

The author analyzes the means used by a taxpayer to verify tax decisions and at the same time constitute an instrument for the protection of his rights. To this aim the attention is drawn to the relations between the various means of eliminating defective decisions in the field of tax law. The presented observations concern, in consequence, admissibility of starting the extraordinary procedures in the situation when the case is already pending before the administrative court as a result of starting the judicial control by action brought before the court. In addition, the author considers the issue of whether examination by the administrative court limits the possibility of activating the way to resumption of proceedings, or to declare the invalidity of a tax decision.

Keywords: verification of tax decisions, extraordinary procedures, judicial review of tax decisions, protection of taxpayer's rights.

1. UWAGI WSTĘPNE

Instytucje służące do weryfikacji decyzji podatkowych z powodu rozmaitych nieprawidłowości, w tym proceduralnych, mają na celu ochronę praw i interesów strony postępowania, „jednocześnie służą zapewnieniu praworządności działania administracji publicznej w jej stosunkach z jednostką”¹. Nie mają one jednolitej natury prawnej, a jednym z podstawowych założeń tego systemu jest konieczność istnienia administracyjnego i sądowego trybu weryfikacji decyzji, możliwość weryfikacji decyzji zarówno ostatecznych, jak i nieostatecznych oraz skonstruowanie przesłanek weryfikacji w taki sposób, aby umożliwiały wyeliminowanie wszystkich rodzajów nieprawidłowości².

Jeśli chodzi o kontrolę dokonywaną przez organy podatkowe, to można wyróżnić „oparte o zasadę skargowości – środki zaskarżenia, za pomocą których uprawnione (legity-

mowane) podmioty mogą domagać się weryfikacji rozstrzygnięć podatkowych, w celu ich kasacji bądź reformacji”³. Niezależnie od tego – istnieją oparte na zasadzie oficjalności środki nadzoru. Celem obu tych środków jest wyeliminowanie z obrotu prawnego rozstrzygnięć z powodu pewnych nieprawidłowości, a niekiedy z powodu zaistnienia okoliczności, które wystąpiły już po wydaniu decyzji w sprawie i nie mają związku z błędami proceduralnymi. Typowym, najbardziej podstawowym, opartym wyłącznie na zasadzie skargowości środkiem jest odwołanie⁴. Inne z przewidzianych przepisami Ordynacji podatkowej⁵ instytucji mają mieszany charakter (wznowienie i stwierdzenie nieważności), mogą być bowiem uruchomione zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony. Taka konstrukcja tych trybów – tzn. to, że opierają się na zasadzie skargowości i oficjalności – stanowi gwarancję ochrony tak obiektywnego porządku prawnego, jak i strony postępowania⁶.

Przewidziane środki pozwalają na weryfikację decyzji podatkowej zarówno w toku instancji, jak i poza tokiem instancji, w zakresie decyzji podatkowych, które stały się ostateczne.

Niezależnie od tych instytucji – istnieje sądowa kontrola decyzji podatkowych. W założeniu: z jednej strony – ma ona chronić interes skarżącego przed niezgodnym z prawem działaniem administracji publicznej⁷, z drugiej zaś – pełni ona doniosłe funkcje, gdyż tworzy gwarancje prewencyjne prawidłowości weryfikacji decyzji podatkowej w trybie administracyjnym⁸. Skoro sądowe stosowanie prawa ma być swoistego rodzaju wentylem bezpieczeństwa w kontaktach jednostki z administracją, zasadne jest poddawanie decyzji zapadających zgodnie z niesądowymi modelami stosowania prawa, czyli np. podatkowych, kontroli sądowej⁹.

Polska w tym zakresie ma dość długie tradycje¹⁰, a obecnie obowiązujące rozwiązania są efektem przebudowy sądownictwa administracyjnego. Z dniem 1 stycznia 2004 r. zaczęły obowiązywać przepisy, którymi zreformowano dotychczasowy system sądownictwa administracyjnego¹¹. Celem nowego uregulowania podstawy prawnej funkcjonowania sądów administracyjnych oraz postępowania sądownoadministracyjnego było stworzenie systemu dwuinstancyjnego¹². Doświadczenia tych 15 lat w zakresie funkcjonowania szczególnie instancji odwoławczej i początkowo bardzo formalistycznego traktowania skargi kasacyjnej przeszły pewną ewolucję, o czym dowodnie świadczy to, że regulacje zawarte w Prawie o postępowaniu przed sądami administracyjnymi były poddane kontroli przez Trybunał Konstytucyjny (TK)¹³, a stanowisko w tym przedmiocie zabierał sam Naczelny Sąd Administracyjny (NSA), który podejmował uchwały w kwestiach wręcz fundamentalnych¹⁴.

Istnienie tak skonstruowanego systemu środków ochrony prawnej podatnika w sporze z administracją podatkową rodzi szereg wątpliwości i pytań. Dotyczą one m.in. efektywności korzystania z tych środków na potrzeby ochrony strony postępowania, co ma szczególnie istotne znaczenie w kontekście zmiany przepisów w zakresie dewolucyjności kompetencji do rozpoznawania odwołania od decyzji wydanej w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego w następstwie przeprowadzenia kontroli w sprawie przestrzegania przepisów prawa podatkowego¹⁵. Nie jest celem niniejszego opracowania inwentaryzowanie tych zagadnień, lecz zwrócenie uwagi na relacje, jakie mogą zachodzić między poszczególnymi środkami służącymi do wyeliminowania z obrotu wadliwego rozstrzygnięcia.

2. RELACJE MIĘDZY ŚRODKAMI PRAWNEJ OCHRONY PODATNIKA

Weryfikacja określonego rozstrzygnięcia może nastąpić za pomocą różnych gwarancji represyjnych, tzn. z wykorzystaniem nadzwyczajnych trybów postępowania lub na drodze postępowania sądownoadministracyjnego. W doktrynie podkreśla się, że wybór określonej drogi weryfikacji jest uzależniony od podmiotu legitymowanego do wniesienia skargi do sądu administracyjnego¹⁶. Należy jednak zaznaczyć, że chociaż owa niekonkurencyjność występuje jedynie w określonych granicach (możliwość weryfikacji rozstrzygnięcia zasadniczo jest wyłączona na rzecz drogi administracyjnej), drogi te wzajemnie się uzupełniają, a przez to tworzą system

gwarancji represyjnych, czyli z jednej strony – realizują zasadę demokratycznego państwa prawnego, z drugiej zaś – chronią stronę postępowania podatkowego. Dopuszczalność weryfikacji określonego rozstrzygnięcia za pomocą nadzwyczajnych trybów postępowania powoduje, że znaczenie tych trybów dla realizacji zasady praworządności ma pierwszorzędne znaczenie¹⁷. Z uwagi jednak na to, że w stosunku do decyzji wydanej w toku postępowania podatkowego, która stanie się ostateczna, istnieją obok siebie dwa układy kontroli:

- 1) wewnątrzinstancyjnej – dokonywanej przez organy podatkowe (nadzwyczajne środki zaskarżenia) oraz
- 2) sądowej – realizowanej przez sądy administracyjne – należy rozstrzygnąć, jakie relacje mogą zachodzić między nadzwyczajnymi środkami zaskarżenia a kontrolą sądownoadministracyjną.

Na tym tle, zważywszy na rozmaite sytuacje procesowe, rysuje się kilka problemów. W tym miejscu warto się skoncentrować na dwóch z nich, jak może się wydawać – istotnych z perspektywy ochrony praw strony postępowania. Mianowicie warto rozważyć, czy jest dopuszczalne uruchomienie nadzwyczajnych trybów postępowania w sytuacji, gdy sprawa jest już zawisła przez sądem administracyjnym na skutek uruchomienia sądowej kontroli w drodze skargi, a następnie czy rozpoznanie sprawy przez sąd ogranicza możliwość uruchomienia drogi do wznowienia postępowania, ewentualnie stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej.

3. URUCHAMIANIE TRYBU NADZWYCZAJNEGO PO WNIESIENIU SKARGI DO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

W praktyce rozstrzygnięcie tego, czy jest dopuszczalne uruchomienie postępowania podatkowego w trybie wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną, jeśli uprzednio na tę decyzję została wniesiona skarga do sądu administracyjnego i postępowanie to nie zostało jeszcze zakończone, budziło pewne wątpliwości. W przepisach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz Ordynacji podatkowej brak wyrażonego wprost zakazu wszczęcia nadzwyczajnych postępowań administracyjnych, w tym wznowienia postępowania w sprawach, w których wniesiono skargę do sądu administracyjnego. Czyni to aktualnym pytanie, czy zatem takie ograniczenie, mimo braku wyraźnego zakazu, da się wyinterpretować z innych przepisów. Kwestia ta w pewien sposób polaryzuje orzecznictwo sądowe.

W myśl pierwszej grupy poglądów zawisłość prawna sporu przed sądem administracyjnym wyklucza dopuszczalność wznowienia postępowania w tej samej sprawie na drodze administracyjnej¹⁸. Taka konkluzja jest uzasadniana na kilka sposobów, związanych z wykładnią przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Po pierwsze, sygnalizuje się, że jest to inna jakościowo sytuacja niż przewidziana w art. 56 powyższej ustawy, który umożliwia priorytetowe traktowanie postępowania administracyjnego jako wszczętego (najczęściej przez stronę) przed zaskarżeniem decyzji do sądu. Jednakże słuszność takiego stanowiska – zdaniem jego zwolenników – można wyinterpretować z art. 54 § 3 przywołanej ustawy, z którego wynika, że każda ingerencja organu administracji w sprawę zawisłą

przed sądem administracyjnym, wykraczająca poza dyspozycję tego przepisu, jest niedopuszczalna jako godząca w określoną w art. 45 ust. 1 oraz w art. 77 ust. 2 Konstytucji RP¹⁹ zasadę prawa do sądu²⁰. Zwolennicy tego poglądu kładą akcent na to, że wniesienie skargi do sądu administracyjnego powoduje wszczęcie postępowania sądowoadministracyjnego i od tego momentu gospodarzem sporu wywołanego wniesieniem skargi jest sąd administracyjny, co oznacza, że co do zasady uprawniony do orzeczenia w przedmiocie tego sporu jest sąd, przed którym zawisła sprawa. Jedyny wyjątek od tej zasady został przewidziany właśnie w art. 54 § 3 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zgodnie z którym organ, którego działanie lub bezczynność zaskarżono, może w zakresie swojej właściwości uwzględnić skargę w całości do dnia rozpoczęcia rozprawy.

Po drugie, taki pogląd jest uzasadniany względami efektywności funkcji kontrolnej sądownictwa administracyjnego (art. 1 § 1 Prawa o ustroju sądów administracyjnych i art. 3 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi), która – zdaniem zwolenników takiego stanowiska – oznacza, że jest wyłączona konkurencyjność kompetencji sądu i organu, a spór kompetencyjny powinien zostać rozstrzygnięty na rzecz sądu administracyjnego, ponieważ przemawia za tym prawo do sądu.

Po trzecie sygnalizuje się, że skoro w art. 56 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ustawodawca wskazał, że w razie wniesienia skargi do sądu po wszczęciu postępowania administracyjnego w celu zmiany, uchylenia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania – postępowanie sądowe podlega zawieszeniu do czasu ich zakończenia, to należy *a contrario* przyjąć, iż nie ma podstaw do zawieszenia postępowania sądowego w sytuacji, gdy administracyjne postępowanie w trybie nadzwyczajnym zostało uruchomione po wniesieniu skargi. Oznacza to, że skoro sprawa nie może być rozstrzygana jednocześnie w postępowaniu administracyjnym i sądowym, to organ administracji ma obowiązek zawiesić administracyjne postępowanie nadzwyczajne do czasu prawomocnego zakończenia sprawy zawisłej przed sądem administracyjnym²¹.

Po przeciwnej stronie znajdziemy poglądy, w myśl których brak prawnych przeciwwskazań do wznowienia postępowania w przypadku zawisłości sprawy – rozstrzygniętej decyzją dotychczasową – w postępowaniu sądowoadministracyjnym²². Uzasadnieniem tego stanowiska jest spostrzeżenie, że w przepisach Ordynacji podatkowej jest zamieszczony tylko jeden przepis, który odnosi się do relacji między postępowaniem administracyjnym (podatkowym) a postępowaniem sądowoadministracyjnym. Jest to art. 249 § 1 pkt 2 tej ustawy, stanowiący, że organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie dotyczącej stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jeżeli w szczególności sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję, chyba że żądanie oparte jest na art. 247 § 1 pkt 4. Przepis ten jednak nie dotyczy sytuacji, gdy żądanie wszczęcia postępowania administracyjnego w trybie nadzwyczajnym zostanie złożone w czasie trwania postępowania sądowoadministracyjnego. W powołanym wyroku, w sprawie, w której powstał taki problem prawny, Sąd również przedmiotem analizy uczynił wymienione wcześniej przepisy art. 54 i 56 Prawa o postępowaniu

przed sądami administracyjnymi i przy tej okazji uznał, że art. 56 tej ustawy, stanowiący o zawieszeniu postępowania sądowego, które jest inicjowane po uruchomieniu trybu nadzwyczajnego, nie odnosi się do sytuacji odwrotnej.

W bardzo trafny sposób do dylematu konkurencyjności postępowania sądowoadministracyjnego i administracyjnego prowadzonego w trybie wznowienia odnosi się Zbigniew Kmiecik. Mianowicie, wychodząc z prostego stwierdzenia, że część z przesłanek uzasadniających jego uruchomienie może zostać ujawniona lub wystąpić po wydaniu decyzji zaskarżonej do sądu administracyjnego, sygnalizuje, iż nie będą one wobec tego mogły zostać uwzględnione w toku przeprowadzanej przez sąd kontroli legalności działania organu. Tym samym wskazuje jednocześnie „na komplementarność administracyjnych trybów ochrony i skargi do sądu administracyjnego” oraz akcentuje, że „inny jest cel każdego z nich, zaś wcześniejsze wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji w ramach reżimu administracyjnego czyni bezprzedmiotowym orzekanie przez sąd administracyjny”²³. Prowadzi to do wniosku o pierwszeństwie administracyjnego trybu ochrony, gdy z wnioskiem występuje strona, z zawieszeniem postępowania administracyjnego powinniśmy natomiast mieć do czynienia, gdy następuje to z inicjatywy organu²⁴. Jeśli bowiem żądanie uruchomienia nadzwyczajnego trybu postępowania administracyjnego zostało wniesione przez stronę, nieaktualne stają się te wszystkie argumenty i obawy, które mogłyby nawiązywać do pozbawienia strony prawa do sądu, co mogłoby ewentualnie nastąpić, gdyby to organ z własnej inicjatywy, przez uruchomienie trybu nadzwyczajnego, wyeliminował z obrotu prawnego decyzję ostateczną, zaskarżoną przez stronę do sądu administracyjnego²⁵.

W interesującej nas kwestii zajął stanowisko również NSA. Mianowicie wydał uchwałę²⁶, w której po szczegółowym przeanalizowaniu istniejących rozbieżności, tak w orzecznictwie, jak i w literaturze przedmiotu²⁷, zwrócił uwagę na to, że w zakresie zbiegu drogi administracyjnego postępowania nadzwyczajnego i drogi kontroli sądowej można przyjąć co najmniej trzy modelowe rozwiązania tego problemu.

Pierwszy to sytuacja, gdy po powstaniu stanu zawisłości sprawy w sądzie administracyjnym organ nie może wszczęć postępowania w trybie nadzwyczajnym, a w razie złożenia w tym przedmiocie wniosku przez stronę powinien odmówić wszczęcia postępowania. Pewną modyfikacją tego sposobu myślenia jest przyjęcie, że powyższa zasada nie obowiązuje, gdy jako podstawę wznowienia wskazano ujawnienie się istotnych dla sprawy nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji, ale nieznanymi organowi, oraz gdy TK orzekł o niezgodności aktu normatywnego, na podstawie którego została wydana decyzja, z Konstytucją RP, umową międzynarodową lub z ustawą.

Drugie rozwiązanie to sytuacja, w której zawisłość sprawy w sądzie administracyjnym nie uzasadnia odmowy wszczęcia postępowania, ale po jego wszczęciu organ powinien zawiesić postępowanie do czasu zakończenia postępowania sądowego.

Trzecie rozwiązanie zaś to uznanie, że jest dopuszczalne wszczęcie i prowadzenie nadzwyczajnego postępowania administracyjnego, ale w takiej sytuacji sąd powinien zawiesić postępowanie sądowe.

We wspomnianej uchwale NSA rozpatrzył wszystkie te okoliczności i zaprezentował pogląd, że w trakcie postępowania sądowoadministracyjnego można wszcząć postępowanie administracyjne w celu zmiany, uchylecia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania w sprawie kontrolowanego przez sąd rozstrzygnięcia, jednakże organ administracji publicznej jest obowiązany zawiesić to postępowanie do czasu prawomocnego zakończenia postępowania sądowoadministracyjnego. Tym samym wniesienie skargi do sądu administracyjnego nie stanowi podstawy do odmowy wszczęcia postępowania w trybie nadzwyczajnym, lecz organ – na podstawie art. 201 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej – jest w takim przypadku zobowiązany do zawieszenia postępowania aż do prawomocnego zakończenia postępowania przed sądem administracyjnym. Załatwienie sprawy i wydanie rozstrzygnięcia przez organ będzie bowiem możliwe dopiero po wydaniu przez sąd prawomocnego orzeczenia. Rozpatrzenie sprawy przez sąd powinno być traktowane tak jak rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego w rozumieniu powołanych przepisów.

4. URUCHOMIENIE TRYBU NADZWYCZAJNEGO PO WYROKU SĄDU ADMINISTRACYJNEGO

Wielokrotnie w odniesieniu do wskazywanych wątpliwości w judykaturze pojawia się pogląd, że ochrona sądowa powinna być realizowana dopiero w tych przypadkach, w których podatnik w ramach posiadanych uprawnień nie osiągnie oczekiwanego przez niego rezultatu w postępowaniu administracyjnym. W tym miejscu natomiast odwróćmy optykę spojrzenia na problem i przyjrzyjmy się drugiej z zasygnalizowanych powyżej wątpliwości, tj. dopuszczalności uruchomienia nadzwyczajnego środka administracyjnego już po prawomocnym wyroku oddalającym skargę na decyzję podatkową. Ocena w tym względzie będzie przebiegać inaczej z perspektywy dopuszczalności wznowienia postępowania podatkowego, a inaczej – stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej. Sąd administracyjny w razie stwierdzenia naruszeń prawa, stanowiących podstawę do wznowienia postępowania, ewentualnie stwierdzenia nieważności, bierze je pod uwagę z urzędu i uchyla decyzję nimi dotkniętą, ewentualnie stwierdza jej nieważność (art. 145 § 1 pkt 1 lit. b Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

Jeśli chodzi o możliwość wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, to art. 249 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej przewiduje, że organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jeżeli sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję. Mimo wyroku sądu można wszcząć postępowanie w jednej sytuacji, mianowicie gdy strona wskazuje, że decyzja dotyczy sprawy rozstrzygniętej już inną decyzją (art. 247 § 1 pkt 4 ww. ustawy).

Jeśli chodzi o możliwość wznowienia postępowania, to w Ordynacji podatkowej brak przepisu wprost regulującego tę kwestię w sposób podobny jak przy stwierdzeniu nieważności, co w konsekwencji jest przyczyną pewnych sporów w judykaturze. W orzecznictwie można przy tym spotkać pogląd, że wyrok oddalający skargę wskazuje na brak podstaw do wznowienia postępowania. Takie stanowisko nawiązuje do pojęcia prawomocności materialnej wyroku i art. 170 Prawa o postę-

powaniu przed sądami administracyjnymi, związane prawomocnym wyrokiem odnosi się bowiem do rozstrzygnięcia kwestii przesłanki naruszenia prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania. Nie można zatem w postępowaniu nadzwyczajnym (w trybie wznowienia postępowania), wbrew wyrokowi zapadłemu w wyniku złożonej skargi na decyzję wydaną po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, dokonać odmiennego rozstrzygnięcia w przedmiocie przesłanki zawartej w art. 145 § 1 pkt 1 lit. b Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi²⁸.

Należy jednak pamiętać, że z powyższego unormowania wynika, iż jedynie stwierdzenie naruszenia prawa, które daje podstawę do wznowienia postępowania podatkowego, zobowiązuje sąd do uwzględnienia skargi²⁹. Przy czym jednak ten przepis przywołanej ustawy nie obejmuje swoim zakresem wszystkich podstaw wznowienia postępowania przewidzianych w art. 240 Ordynacji podatkowej³⁰. W kontekście analizowanych problemów prawoprosesowych należy podkreślić, że tylko w przypadku, gdy zachodzi przesłanka z art. 240 § 1 powyższej ustawy i jednocześnie nie doszło do naruszenia prawa, będzie dopuszczalne wznowienie postępowania, wtedy bowiem nie zachodzi obawa naruszenia art. 170 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, ponieważ sąd rozpatrujący sprawę w wyniku złożonej skargi nie będzie badał decyzji pod kątem jej legalności, przyjmując stan faktycznoprawny inny niż na dzień wydania decyzji ostatecznej.

Nie zawsze zatem zawieszoność sprawy przed sądem administracyjnym wyklucza możliwość uruchomienia względem decyzji podatkowej trybu nadzwyczajnego. Możliwość taką trzeba dopuścić m.in. w sytuacjach, gdy okoliczności będącej podstawą eliminacji decyzji z obrotu w trybie nadzwyczajnym sąd rozpoznający sprawę ze skargi na decyzję nie może wziąć pod uwagę z urzędu. Będzie tak z całą pewnością w przypadku, gdy wnioskodawca jako podstawę wznowienia wskazuje ujawnienie istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji, nieznanymi organowi, który wydał decyzję. Dlatego na aprobatę zasługują poglądy sądów, iż organ powinien przyjąć, że jest możliwe uruchomienie postępowania podatkowego w nadzwyczajnym trybie wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną mimo uprzedniego wniesienia skargi do sądu na tę decyzję³¹. Podobnie samo rozpoznanie sprawy przez sąd administracyjny nie oznacza, że wznowienie postępowania z uwagi na opisywaną w tym miejscu przesłankę nie będzie mogło nastąpić.

Tym samym, o ile trudno zasadniczo polemizować z poglądem, że uprzednie wniesienie skargi do sądu administracyjnego powoduje niemożność skutecznego złożenia wniosku w trybie nadzwyczajnym i w takiej sytuacji sąd, jako że nie jest związany granicami skargi, ma obowiązek zbadać legalność decyzji również w kontekście przesłanek stanowiących podstawę wznowienia postępowania podatkowego³², o tyle w kontekście nowych okoliczności faktycznych i nowych dowodów ujawnionych wydaje się to wręcz konieczne. Co prawda sąd administracyjny, jako że nie jest związany skargą, bierze z urzędu pod rozwagę naruszenia prawa stanowiące podstawę do wznowienia postępowania, to jednak wskazana przesłanka może mieć charakter obiektywny i niezwiązany z nieprawidłowościami dowodowymi, a nowe dowody lub

okoliczności faktyczne mogą się ujawnić również po dokonaniu przez sądy administracyjne kontroli wydanej w sprawie decyzji ostatecznej.

Z tego punktu widzenia dopuszczalne jest wznowienie postępowania zakończonego decyzją ostateczną, co do której sąd administracyjny skargę oddalił, jeżeli po wydaniu wyroku ujawnią się istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe okoliczności istniejące w dniu wydania decyzji, nieznanne organowi, który wydał decyzję. Tym samym ujawnienie nowych okoliczności lub dowodów nie może być podstawą uwzględnienia skargi zgodnie z art. 145 § 1 pkt 1 lit. b Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, gdyż nie jest to naruszenie prawa. Nowe okoliczności lub dowody mogą być jedynie podstawą wznowienia postępowania³³.

Jednocześnie warto zwrócić uwagę na pojawiający się tu brak konsekwencji w orzecznictwie. Mianowicie sygnalizuje się przy tym, że wznowienie postępowania jest dopuszczalne w przypadku, gdy w sprawie orzekła NSA, lecz przesłanki wznowienia ujawniły się dopiero po zakończeniu sprawy przed tym Sądem. Jeśli jednak w toku postępowania sądowego dane okoliczności lub dowody były już wskazane przez stronę, to po zakończeniu tego postępowania nie mają już waloru „nowych”. Były one bowiem znane zarówno stronom postępowania, jak i sądowi orzekającemu w sprawie. Tym samym dokonana ocena – uwzględniająca te dowody – po uprawomocnieniu się wyroku stała się wiążąca zarówno dla organów podatkowych, jak i dla wojewódzkiego sądu administracyjnego rozpoznającego skargę na decyzję „wznawieniową”³⁴.

Takie stanowisko trudno akceptować bezkrytycznie, zwłaszcza że można odnieść wrażenie, iż kreuje ono niepotrzebne dylematy proceduralne dla uczestników postępowania, mianowicie czy na etapie postępowania sądownoadministracyjnego, jeśli ujawnią się nowe dowody w sprawie, składać w tym zakresie wnioski dowodowe na podstawie art. 106 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, z uwzględnieniem wynikających z niego ograniczeń, czy lepiej uruchomić tryb nadzwyczajny przez złożenie wniosku o wznowienie postępowania podatkowego.

5. PODSUMOWANIE

W przepisach Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz Ordynacji podatkowej brak wyrażonego wprost zakazu wznowienia postępowania w sprawach, w których wniesiono skargę do sądu administracyjnego, lub w sytuacjach, gdy to postępowanie zakończyło się wydaniem wyroków. W Ordynacji podatkowej jest zamieszczony tylko jeden przepis, który odnosi się do relacji między postępowaniem administracyjnym (podatkowym) a postępowaniem sądownoadministracyjnym. Jest to art. 249 § 1 pkt 2, stanowiący, że organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie dotyczącej stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jeżeli w szczególności sąd administracyjny oddalił skargę na tę decyzję, chyba że żądanie jest oparte na regulacji art. 247 § 1 pkt 4 przywołanej ustawy.

W obecnie obowiązujących przepisach nie ma analogicznej regulacji dotyczącej wznowienia postępowania podatko-

wego. W związku z tym nierzadko problem dopuszczalności wznowienia postępowania po wyroku sądu jest rozstrzygany z odwołaniem się do konstrukcji prawomocności orzeczeń sądowych powiązanej z treścią art. 145 § 1 pkt 1 lit. b Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, który wskazuje, że naruszenia prawa stanowiące podstawę do wznowienia postępowania sąd uwzględni z urzędu. Stosownie do powyżej poczynionych uwag taka argumentacja nie może jednak obejmować sytuacji, w których wznowienie postępowania na podstawie art. 240 Ordynacji podatkowej jest możliwe. Nie można *a priori* założyć, że w każdym przypadku po prawomocnym oddaleniu skargi przez sąd postępowanie prowadzące do wydania tej ostatecznej i prawomocnej decyzji było wolne od wad stanowiących przesłankę wznowienia postępowania. Prawomocność nadana decyzji wyrokiem sądu, jak również wiążący charakter oceny prawnej zawartej w uzasadnieniu tego wyroku nie mogą sięgać dalej niż granice rozpoznania skargi³⁵. Z tego względu nie mogą wyłączać możliwości wzruszenia takiej decyzji w trybie postępowania administracyjnego na skutek wystąpienia takich wad decyzji, które nie mogłyby być badane przez sąd z uwagi na ich późniejsze ujawnienie.

Domniemanie prawidłowości decyzji po kontroli sądowej jest natomiast uzasadnione w zakresie wznowienia postępowania tylko wtedy, gdy przesłanka wznowienia, która jest zgłaszana we wniosku strony, stanowiła przedmiot prawomocnego rozstrzygnięcia sądu, co może nastąpić wtedy, gdy strona w odwołaniu i następnie w skardze do sądu administracyjnego podnosiła zarzuty co do prawidłowości postępowania, identyczne z przesłankami wznowienia postępowania, wskazanymi w art. 240 Ordynacji podatkowej. Wtedy zagadnienie istnienia przesłanki jest ujawnione w postępowaniu sądownoadministracyjnym i sąd je bada.

Na marginesie warto zaznaczyć, że wątpliwości w tym zakresie zostały dostrzeżone i wyeliminowane w projekcie przepisów nowej ordynacji podatkowej. Znajdziemy tam bowiem nową przesłankę odmowy wznowienia postępowania podatkowego, związaną z sytuacją, gdy sąd administracyjny oddalił skargę wniesioną przez podatnika, a wskazana we wniosku przesłanka wznowienia stanowiła przedmiot prawomocnego rozstrzygnięcia sądu³⁶.

Przypisy

- 1 Por. M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżenie decyzji podatkowej*, Warszawa 1999, s. 21.
- 2 Szerzej na ten temat: B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986, s. 117-118.
- 3 B. Adamiak, *Wznowienie postępowania administracyjnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1990, nr 1093, „Przegląd Prawa i Administracji” t. XXVI, s. 36.
- 4 B. Adamiak, *Odwołanie w polskim systemie postępowania administracyjnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1980, nr 503, „Prawo” t. LXXXVIII.
- 5 Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm., dalej: Ordynacja podatkowa.
- 6 B. Adamiak, *Wadliwość...*, dz. cyt., s. 37 i nast.
- 7 J.P. Tarno i in., *Sądowa kontrola administracji. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2006, s. 24-27.
- 8 B. Adamiak, *Wadliwość...*, dz. cyt., s. 118.
- 9 J. Wróblewski, *Aksjologiczne problemy sądowej kontroli administracji*, „Państwo i Prawo” 1980, z. 1, s. 13-25.

- ¹⁰ J. Małecki, *O ciągłości konstrukcji podatkowych w świetle orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, w: *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, J. Góral, R. Hauser, J. Trzcński (red.), Warszawa 2005, s. 302-317; tenże, *Sędzia podatkowy a „złe” prawo i jego stosowanie*, w: *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), Lublin 2007, s. 31-40; *Prawo podatkowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2008, s. 294-299.
- ¹¹ Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. Nr 153, poz. 1269, dalej: Prawo o ustroju sądów administracyjnych) wraz z ustawą z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270, dalej: Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) oraz ustawą z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1271).
- ¹² J. Zimmermann, *Z problematyki reformy sądownictwa administracyjnego*, w: *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. Józefa Filipka*, I. Skrzydło-Niżnik (red.), Kraków 2001, s. 798.
- ¹³ Wyroki TK:
 1) z dnia 20 września 2006 r., SK 63/05, OTK ZU 2006, seria A, nr 8, poz. 108;
 2) z dnia 26 października 2005 r., K 31/04, OTK ZU 2005, seria A, nr 9, poz. 103;
 3) z dnia 13 grudnia 2005 r., SK 53/04, OTK ZU 2005, seria A, nr 11, poz. 134;
 4) z dnia 28 lutego 2006 r., P 13/05, OTK ZU 2006, seria A, nr 2, poz. 20;
 5) z dnia 7 marca 2006 r., SK 11/05, OTK ZU 2006, seria A, nr 3, poz. 27;
 6) z dnia 12 września 2006 r., SK 21/05, OTK ZU 2006, seria A, nr 8, poz. 103.
- ¹⁴ Uchwała NSA z dnia 16 stycznia 2006 r., I OPS 4/05, ONSAiWSA 2006, nr 2, poz. 39; uchwała pełnego składu NSA z dnia 26 października 2009 r., I OPS 10/09, ONSAiWSA 2010, nr 1, poz. 1.
- ¹⁵ Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, *Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego a realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 7, s. 23-29.
- ¹⁶ B. Adamiak, w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2001, s. 269.
- ¹⁷ B. Adamiak, *Uwagi o roli nadzwyczajnych trybów postępowania administracyjnego*, „Causus” 2002, nr 25, s. 7.
- ¹⁸ Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., I FSK 530/13, LEX nr 1449711.
- ¹⁹ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm., dalej: Konstytucja RP.
- ²⁰ Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2007 r., I FSK 1470/06, LEX nr 313951.
- ²¹ Por. P. Daniel, *Prawa i obowiązki organu administracji w postępowaniu sądowniczym*, Wrocław 2014, s. 166.
- ²² Wyrok NSA z dnia 9 października 2013 r., II FSK 2497/13, LEX nr 1441258; wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Warszawie z dnia 19 maja 2016 r., III SA/Wa 1498/15, LEX nr 2137610.
- ²³ Z. Kmiecik, *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, Warszawa 2014, s. 383-385.
- ²⁴ Tamże, s. 385.
- ²⁵ Wyrok NSA z dnia 9 października 2013 r., II FSK 2497/13, dok. cyt.
- ²⁶ Uchwała NSA z dnia 5 czerwca 2017 r., II GPS 1/17, ONSAiWSA 2017, nr 5, poz. 73.
- ²⁷ B. Dauter, *Postępowania nadzwyczajne a wszczęcie postępowania sądowego*, w: tegoż, *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2014, s. 208-209.
- ²⁸ „Sformułowany w art. 170 p.p.s.a. [tj. Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – przyp. red.] pozytywny skutek prawomocności orzeczeń sądowych statujący ich moc *erga omnes*, wyłącza możliwość uruchomienia wewnątrzadministracyjnego postępowania kontrolnego przez organy administracji publicznej także z urzędu. Nie mogłaby bowiem w tym postępowaniu zapaść inna decyzja (postanowienie) niż orzeczenie sądu administracyjnego rozstrzygające skargę na ostateczną decyzję/postanowienie” (wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2007 r., I FSK 1259/06, LEX nr 285277).
- ²⁹ Wyrok NSA z dnia 12 maja 2005 r., FSK 2045/04, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 3, s. 45.
- ³⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2006 r., I FSK 518/05, LEX nr 187551.
- ³¹ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2015 r., III SA/Wa 3911/14, LEX nr 1941137.
- ³² Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., I FSK 530/13, dok. cyt.
- ³³ Zob. wyroki NSA:
 1) z dnia 6 stycznia 1999 r., III SA 4728/97, OSP 2000, nr 1, poz. 16;
 2) z dnia 23 września 2004 r., FSK 641/04, LEX nr 133764;
 3) z dnia 23 maja 2003 r., III SA 2411/01, LEX nr 146088.
 To stanowisko jest również aprobowane w piśmiennictwie. Zob. J. Zimmermann, *Glosa do wyroku NSA z 6.01.1999 r. (III SA 4728/97)*, OSP 2000, nr 1, s. 51, która choć dotyczy starych przepisów o postępowaniu przed NSA, zachowuje swoją aktualność; A. Kabat, w: B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 336.
- ³⁴ Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., I FSK 445/14, LEX nr 1772793.
- ³⁵ W. Chróścielewski, J.P. Tarno, *Z problematyki wznowienia postępowania administracyjnego oraz sądowniczoadministracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 1996, nr 5, s. 25.
- ³⁶ Zob. L. Etel i in., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.

Bibliografia

Literatura

- Adamiak B., w: B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 2001.
- Adamiak B., *Odwołanie w polskim systemie postępowania administracyjnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1980, nr 503, „Prawo” t. LXXXVIII.
- Adamiak B., *Uwagi o roli nadzwyczajnych trybów postępowania administracyjnego*, „Causus” 2002, nr 25.
- Adamiak B., *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986.
- Adamiak B., *Wznowienie postępowania administracyjnego*, „Acta Universitatis Wratislaviensis” 1990, nr 1093, „Przegląd Prawa i Administracji” t. XXVI.
- Chróścielewski W., Tarno J.P., *Z problematyki wznowienia postępowania administracyjnego oraz sądowniczoadministracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 1996, nr 5.
- Daniel P., *Prawa i obowiązki organu administracji w postępowaniu sądowniczym*, Wrocław 2014.
- Dauter B., *Postępowania nadzwyczajne a wszczęcie postępowania sądowego*, w: tegoż, *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2014.
- Etel L. i in., *Nowa ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017.
- Kabat A., w: B. Dauter, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Kmiecik Z., *Zarys teorii postępowania administracyjnego*, Warszawa 2014.
- Małecki J., *O ciągłości konstrukcji podatkowych w świetle orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego*, w: *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980-2005*, J. Góral, R. Hauser, J. Trzcński (red.), Warszawa 2005.
- Małecki J., *Sędzia podatkowy a „złe” prawo i jego stosowanie*, w: *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), Lublin 2007.
- Prawo podatkowe*, L. Etel (red.) Warszawa 2008..
- Strzelec D., Łoboda M., *Odwołanie od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego a realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2020, nr 7.
- Tarno J.P. i in., *Sądowa kontrola administracji. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2006.
- Wróblewski J., *Aksjologiczne problemy sądowej kontroli administracji*, „Państwo i Prawo” 1980, z. 1.
- Wyszomirska-Łapczyńska M., *Zaskarżenie decyzji podatkowej*, Warszawa 1999.
- Zimmermann J., *Glosa do wyroku NSA z 6.01.1999 r. (III SA 4728/97)*, OSP 2000, nr 1.

Zimmermann J., *Z problematyki reformy sądownictwa administracyjnego*, w: *Institucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Prof. zw. dra hab. Józefa Filipka*, I. Skrzydło-Niżnik (red.), Kraków 2001.

Akty prawne

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych, Dz.U. Nr 153, poz. 1269.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1270.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz.U. Nr 153, poz. 1271.

Orzecznictwo

Uchwała NSA z dnia 5 czerwca 2017 r., II GPS 1/17, ONSAiWSA 2017, nr 5, poz. 73.

Uchwała NSA z dnia 16 stycznia 2006 r., I OPS 4/05, ONSAiWSA 2006, nr 2, poz. 39.

Uchwała pełnego składu NSA z dnia 26 października 2009 r., I OPS 10/09, ONSAiWSA 2010, nr 1, poz. 1.

Wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., I FSK 445/14, LEX nr 1772793.

Wyrok NSA z dnia 6 stycznia 1999 r., III SA 4728/97, OSP 2000, nr 1, poz. 16.

Wyrok NSA z dnia 9 października 2013 r., II FSK 2497/13, LEX nr 1441258.

Wyrok NSA z dnia 12 maja 2005 r., FSK 2045/04, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 3.

Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2007 r., I FSK 1470/06, LEX nr 313951.

Wyrok NSA z dnia 20 lutego 2014 r., I FSK 530/13, LEX nr 1449711.

Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2006 r., I FSK 518/05, LEX nr 187551.

Wyrok NSA z dnia 23 maja 2003 r., III SA 2411/01, LEX nr 146088.

Wyrok NSA z dnia 23 września 2004 r., FSK 641/04, LEX nr 133764.

Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2007 r., I FSK 1259/06, LEX nr 285277.

Wyrok TK z dnia 7 marca 2006 r., SK 11/05, OTK ZU 2006, seria A, nr 3, poz. 27.

Wyrok TK z dnia 12 września 2006 r., SK 21/05, OTK ZU 2006, seria A, nr 8, poz. 103.

Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2005 r., SK 53/04, OTK ZU 2005, seria A, nr 11, poz. 134.

Wyrok TK z dnia 20 września 2006 r., SK 63/05, OTK ZU 2006, seria A, nr 8, poz. 108.

Wyrok TK z dnia 26 października 2005 r., K 31/04, OTK ZU 2005, seria A, nr 9, poz. 103.

Wyrok TK z dnia 28 lutego 2006 r., P 13/05, OTK ZU 2006, seria A, nr 2, poz. 20.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 maja 2016 r., III SA/Wa 1498/15, LEX nr 2137610.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 października 2015 r., III SA/Wa 3911/14, LEX nr 1941137.