

- **Wznowienie postępowania w oparciu o nowe nieznane organowi (ale znane stronie) dowody – Paweł Chrupek Akademia Leona Koźmińskiego**

Wyrok WSA w Krakowie z 22 listopada 2024 r., I SA/Kr 697/24

Uchylenie decyzji wydanej w trybie zwykłym jest możliwe także wtedy, gdy podatnik wiedział o tych faktach lub dowodach, ale z jakichś przyczyn nie przedstawił ich organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie podatkowe. W ocenie Sądu z art. 240 § 1 pkt 5 OP nie wynika, aby "nieznajomość" nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych w dacie wydania decyzji ostatecznej dotyczyła także podatnika.

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

Pismem (...) Spółka złożyła (...) wniosek o wznowienie postępowania w sprawie zakończonej ostateczną (...) wskazała, że w sprawie pojawiły się nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznane organowi. (...) Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków – Podgórze (dalej Naczelnik US) (...) odmówił uchylenia decyzji. (...) Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Krakowie (dalej: Dyrektor), utrzymał w mocy decyzję Naczelnika US (...).

Dyrektor wskazał, że Spółka może się powoływać w postępowaniu wznowieniowym tylko na takie okoliczności faktyczne bądź dowody, co do których istnienia nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania zwykłego, nie mogła zatem żądać ich uwzględnienia w jego toku. Powoływanie się przez Spółkę na okoliczności i dowody, o których wiedziała, ale których nie przedstawiła w toku postępowania zakończonego decyzją ostateczną, niweczyłoby zasadę trwałości decyzji ostatecznych. Sankcjonowałyby także zatajanie przez strony okoliczności faktycznych lub dowodów w postępowaniu zwykłym celem pozyskania podstaw do późniejszego inicjowania postępowań nadzwyczajnych.(...)

W sprawie za niesporną uznać należy okoliczność, że Spółka w trakcie postępowania "zwykłego", zakończonego wydaniem decyzji ostatecznej, mogła przedstawić dowody oraz wskazać na okoliczności, które jej zdaniem na obecnym etapie uznaje jako "nowe". Niespornym jest również, że wydając decyzję wymiarową, Naczelnik nie miał wiedzy o powołanych we wniosku o wznowienie postępowania dowodach oraz okolicznościach, które istniały w dniu wydania przez niego decyzji ostatecznej.

Spór prawny koncentruje się na odpowiedzi na pytanie, czy jeżeli Spółka miała obiektywną możliwość przedstawienia w trakcie postępowania zwykłego (i wcześniej na etapie kontroli podatkowej) takich dowodów oraz wskazania na takie okoliczności, lecz tego zaniechała, możemy mówić o wystąpieniu przesłanki wznowieniowej z art. 240 § 1 pkt 5 OP. W kwestii tej brak jest jednoznacznego stanowiska, zaś orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jest rozbieżne. Świadczy o tym choćby fakt powoływania się przez strony postępowania na judykaty tego Sądu prezentujące odmienne poglądy. Dyrektor powołał się w uzasadnieniu decyzji na wyroki NSA z 13 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 2974/19 oraz z 29 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 2974/19 – powoływane orzeczenia dostępne są na stronie: orzeczenia.nsa.gov.pl. Z kolei Spółka przywołała w skardze wyroki NSA z 28 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 108/21 oraz z 31 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3729/21.(...)

W ocenie Sądu zacytowanego wcześniej art. 240 § 1 pkt 5 OP nie wynika, aby "nieznajomość" nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych w dacie wydania decyzji ostatecznej dotyczyła także podatnika. Za takim stanowiskiem przemawia zarówno wykładnia językowa, jak i systemowa, a także historyczna cytowanego przepisu.

O prawidłowości poglądu Spółki świadczy przede wszystkim językowa wykładnia art. 240 § 1 pkt 5 OP. Zgodnie z treścią tego przepisu wznowia się postępowanie i ewentualnie uchyla decyzję ostateczną oraz orzeka co do meritum sprawy (gdy zachodzi przesłanka tzw. istotności dowodu), jeśli wyjdą na jaw nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznane organowi, który wydał decyzję. Już w tym właśnie fragmencie przepisu ujawnia się wadliwość stanowiska Dyrektora, gdyż przepis wprost wskazuje, że nowe

okoliczności lub nowe dowody mają doprowadzić do usunięcia stanu niewiedzy organu, a nie podatnika ("nieznane organowi"). Wnioskując a contrario, te okoliczności lub dowody wcale nie muszą być nowe dla podatnika, aby wznowić postępowanie i ewentualnie uchylić decyzję pierwotną, jeśli zachodzi cecha istotności. Gdyby w art. 240 § 1 pkt 5 OP rzeczywiście chodziło o "nowość" także dla podatnika, w omawianym przepisie ustawodawca wyraźnie by to zastrzegł wskazując, że aby podważyć decyzję pierwotną nowe fakty lub dowody muszą być nieznane organowi oraz podatnikowi, a nie jedynie organowi.

Zgodny wynik z wykładnią językową otrzymamy przy zastosowaniu wykładni systemowej zewnętrznej analizowanego przepisu. Zgodnie z art. 403 § 2 KPC (...) można żądać wznowienia w razie późniejszego wykrycia prawomocnego wyroku, dotyczącego tego samego stosunku prawnego, albo wykrycia takich faktów lub środków dowodowych, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy, a z których strona nie mogła skorzystać w poprzednim postępowaniu.

W procedurze cywilnej analogiczny przepis wyraźnie zatem wskazuje, że "Później wykryte środki dowodowe, o których mowa w art. 403 § 2, nie mogą być znane stronie w trakcie prowadzenia postępowania objętego skargą o wznowienie postępowania." (...) Określa się je mianem "nieujawnialnych", czyli nieznanymi stronie i dla niej niedostępnymi. Z treści art. 403 § 2 KPC wprost wynika, że niepowołanie dowodów, o których strona wiedziała, nie stanowi podstawy wznowienia, o której mowa w tym przepisie.

W procedurze cywilnej w odróżnieniu od procedury podatkowej wprost więc zaznaczono, że wykryte później dowody nie mogą być znane stronie, co wynika przecież z charakteru sporów cywilnych, w odróżnieniu od sporów podatkowych. Te ostatnie toczą się na etapie postępowania podatkowego przed organem, przy braku równowagi procesowej pomiędzy organem i podatnikiem. Przenoszenie też z postępowania cywilnego do postępowania podatkowego przy odmiennym stanie prawnym jest zatem zawodne, w tym przypadku również wobec odmiennej treści przepisów niedopuszczalne.

Ponadto podobnie jak w procedurze cywilnej omawianą przesłankę wznowienia postępowania uregulowano w art. 273 § 2 PPSA (...) zgodnie z którym można żądać wznowienia w razie późniejszego wykrycia takich okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy, a z których strona nie mogła skorzystać w poprzednim postępowaniu.

Podsumowując, omawianą przesłankę wznowienia postępowania odmiennie uregulowano w poszczególnych procedurach, przy czym w postępowaniu podatkowym nie stawia się warunku, by nowe okoliczności czy dowody nie były znane stronie w trakcie postępowania objętego wznowieniem. Brak jest bowiem analogicznego stwierdzenia "z których strona nie mogła skorzystać".

Odwołując się z kolei do wykładni historycznej, nie bez powodu ustawodawca nie ujął w treści przepisu art. 240 § 1 pkt 5 OP warunku, który ujęty był w treści art. 177 pkt 2 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. Nr 27, poz. 174 ze zm.). Ustawodawca usunął z treści przepisu fragment, który nakładał obowiązek wykazania, że dowody nie mogły być powołane w postępowaniu zwyczajnym bez winy podatnika. Ustawodawca stworzył zatem podatnikom możliwość wznowienia postępowania, jeśli tylko wyjdą na jaw nowe dowody lub nowe okoliczności faktyczne istotne dla sprawy, istniejące w chwili wydawania decyzji, a nieznane organowi, który ją wydał. Usunięcie z treści przepisu zwrotu "nie mogły być powołane przez stronę bez jej winy" oznacza, że obecnie nowe dowody (jak również nowe okoliczności) mogą być powołane nawet wówczas, gdy nie zostały powołane przez stronę z przyczyn przez nią zwinionych, a także wówczas gdy podatnicy mieli o tych dowodach lub okolicznościach jakąkolwiek wiedzę.

Sąd zwraca także uwagę, że wykładnia analizowanego przepisu przyjęta przez Dyrektora narusza zasadę wykładni, wedle której nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne. Skoro bowiem przyjmuje się, że zwrot "wyjdą na jaw" którym posłużono się w art. 240 § 1 pkt 5 OP charakteryzuje sytuację, w której okoliczności te nie były znane nikomu – zarówno organowi podatkowemu jak i stronie postępowania – to nie bardzo jest jasne w jakim celu ustawodawca w treści tego samego

przepisu in fine ponownie formułuje warunek, że dowody te nie mogły być znane organowi podatkowemu.

Prezentowanej przez Dyrektora wykładni art. 240 § 1 pkt 5 OP nie da się uzasadnić odwołaniem do zasad ogólnych postępowania. Zasada trwałości decyzji administracyjnych (art. 128 OP) nie jest wartością absolutną. W rozdziałach 17-22 Działu IV Ordynacji podatkowej uregulowano postępowania nadzwyczajne, gdzie właśnie zasada trwałości doznaje wyjątku, gdyż podstawową cechą każdego nadzwyczajnego postępowania jest eliminowanie z obrotu prawnego decyzji ostatecznych.(...)

Wyroki powiązane

wyrok NSA z 13 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 2974/19

wyrok NSA z 29 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 2974/19

wyrok NSA z 28 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 108/21

wyrok NSA z 31 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3729/21

Przepisy

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2025 r. poz. 111)

Art. 240 § 1 W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który wydał decyzję.

Główne problemy

1. Czym są nowe okoliczności faktyczne/dowody nieznanymi organowi który wydał decyzję?
2. Czy „nowy dowód” musi być dowodem nieznanym stronie?
3. Granice wykładni normy prawnej.
4. Rozbieżność w orzecznictwie.