

WZNOWIENIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

w przypadku nowych
okoliczności faktycznych
lub nowych dowodów

Dariusz Strzelec

ZAGADNIENIA PODATKOWE

WZNOWIENIE POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

w przypadku nowych
okoliczności faktycznych
lub nowych dowodów

Dariusz Strzelec

ZAGADNIENIA PODATKOWE

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

Stan prawny na 1 listopada 2019 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Adam Choiński

Opracowanie redakcyjne

Katarzyna Rybczyńska

Projekt okładek serii

Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni


SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ
Więcej na www.legalnakultura.pl
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2020

ISBN 978-83-8187-164-8

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

| | |
|---|-----------|
| Wykaz skrótów | 11 |
| Wstęp | 15 |
| Rozdział I | |
| Weryfikacja decyzji podatkowej | 21 |
| 1. Uwagi wstępne | 21 |
| 2. Weryfikacja decyzji podatkowej w trybie administracyjnym | 24 |
| 2.1. Weryfikacja decyzji podatkowej w postępowaniu odwoławczym | 24 |
| 2.2. Weryfikacja decyzji podatkowej ostatecznej w trybach nadzwyczajnych | 42 |
| 3. Sądowa kontrola decyzji podatkowej | 53 |
| 3.1. Sądowa kontrola dokonywana przez wojewódzkie sądy administracyjne | 55 |
| 3.2. Sądowa kontrola dokonywana przez Naczelny Sąd Administracyjny | 68 |
| 4. Relacje między środkami prawnymi służącymi weryfikacji decyzji podatkowej | 74 |
| 4.1. Niekonkurencyjność środków służących weryfikacji decyzji podatkowej w trybie administracyjnym | 74 |
| 4.2. Niekonkurencyjność środków służących weryfikacji decyzji podatkowej w trybie administracyjnym i sądowej kontroli | 75 |
| 4.2.1. Wniesienie skargi do sądu administracyjnego po uruchomieniu trybu nadzwyczajnego | 76 |

| | |
|---|----|
| 4.2.2. Uruchomienie trybu nadzwyczajnego po wniesieniu skargi do sądu administracyjnego | 77 |
| 4.2.3. Uruchomienie trybu nadzwyczajnego po wyroku sądu administracyjnego..... | 81 |
| 5. Uwagi końcowe | 84 |

Rozdział II

Przesłanki i podstawy wznowienia postępowania

| | |
|--|-----|
| podatkowego | 89 |
| 1. Uwagi wstępne | 89 |
| 2. Przesłanki wznowienia postępowania | 90 |
| 2.1. Klasyfikacja przesłanek wznowienia postępowania | 90 |
| 2.2. Ostateczny charakter rozstrzygnięcia | 91 |
| 2.3. Katalog podstaw uzasadniających wznowienie postępowania | 94 |
| 3. Podstawy wznowienia postępowania | 95 |
| 3.1. Uwagi ogólne..... | 95 |
| 3.1.1. Systematyka podstaw uzasadniających wznowienie postępowania..... | 95 |
| 3.1.2. Interpretacja przepisów o podstawach wznowienia postępowania..... | 97 |
| 3.2. Uwagi szczegółowe..... | 100 |
| 3.2.1. Fałszerstwo dowodów, na podstawie których ustalono istotne okoliczności faktyczne | 100 |
| 3.2.2. Decyzja wydana w wyniku przestępstwa..... | 107 |
| 3.2.3. Decyzja wydana przez pracownika lub organ podlegający wyłączeniu | 110 |
| 3.2.4. Brak udziału strony w postępowaniu | 117 |
| 3.2.5. Nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody ... | 124 |
| 3.2.6. Nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody związane z czynnościami zmierzającymi do uszczuplenia zobowiązań podatkowych..... | 126 |
| 3.2.7. Decyzja wydana bez wymaganego stanowiska innego organu..... | 128 |

| | |
|--|-----|
| 3.2.8. Decyzja wydana na podstawie decyzji lub orzeczenia sądu wyeliminowanych z obrotu prawnego..... | 131 |
| 3.2.9. Decyzja wydana na podstawie przepisu uznanego za niekonstytucyjny | 136 |
| 3.2.10. Ratyfikowana umowa międzynarodowa wpływająca na treść decyzji..... | 142 |
| 3.2.11. Zakończona procedura wzajemnego porozumiewania lub procedura arbitrażowa wpływająca na treść decyzji..... | 144 |
| 3.2.12. Orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wpływające na treść wydanej decyzji | 147 |
| 3.2.13. Decyzja w sprawie unikania opodatkowania wpływająca na prawo do korekty rozliczeń dla uczestnika zakwestionowanej transakcji ... | 152 |
| 4. Uwagi końcowe | 155 |

Rozdział III

Postępowanie w sprawie wznowienia postępowania

| | |
|--|------------|
| podatkowego..... | 159 |
| 1. Uwagi wstępne | 159 |
| 2. Przedmiot wznowienia | 160 |
| 3. Okoliczności uzasadniające wznowienie postępowania..... | 161 |
| 4. Inicjowanie postępowania..... | 162 |
| 4.1. Wznowienie postępowania na wniosek strony | 162 |
| 4.2. Wznowienie postępowania z urzędu z inicjatywy organu podatkowego..... | 164 |
| 4.3. Wznowienie postępowania z urzędu z inicjatywy podmiotów innych niż organ podatkowy..... | 165 |
| 5. Termin na wznowienie postępowania..... | 167 |
| 6. Etapy postępowania w sprawie wznowienia postępowania | 174 |
| 6.1. Wstępne badanie dopuszczalności wznowienia | 174 |
| 6.1.1. Wszczęcie postępowania w sprawie wznowienia postępowania..... | 177 |

| | |
|--|-----|
| 6.1.2. Odmowa wszczęcia postępowania w sprawie wznowienia postępowania..... | 178 |
| 6.2. Czynności postępowania wznowionego | 182 |
| 6.2.1. Badanie wystąpienia podstawy wznowienia wskazanej w postanowieniu | 183 |
| 6.2.2. Związanie organu podstawą wznowienia wskazaną w postanowieniu..... | 184 |
| 6.2.3. Rozpoznanie istoty sprawy..... | 186 |
| 6.3. Rodzaje rozstrzygnięć podejmowanych po przeprowadzeniu wznowionego postępowania | 188 |
| 6.3.1. Odmowa uchylecia decyzji ostatecznej | 189 |
| 6.3.1.1. Odmowa uchylecia decyzji z uwagi na nieistnienie podstawy do wznowienia postępowania | 189 |
| 6.3.1.2. Odmowa uchylecia decyzji, jeżeli zostałaby wydana decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak jak decyzja dotychczasowa..... | 190 |
| 6.3.1.3. Odmowa uchylecia decyzji ostatecznej z uwagi na brak możliwości wydania nowej ze względu na upływ terminów przedawnienia | 192 |
| 6.3.2. Uchylenie decyzji ostatecznej..... | 197 |
| 6.3.2.1. Uchylenie decyzji ostatecznej w całości lub w części i orzeczenie co do istoty sprawy | 198 |
| 6.3.2.2. Uchylenie decyzji ostatecznej w całości lub w części i umorzenie postępowania w sprawie | 199 |
| 7. Właściwość organów podatkowych w sprawie wznowienia postępowania | 199 |
| 8. Wstrzymanie wykonalności decyzji ostatecznej z uwagi na prawdopodobieństwo jej uchylecia | 203 |
| 9. Uwagi końcowe | 204 |

Rozdział IV**Nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody**

| | |
|---|------------|
| jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego | 207 |
| 1. Uwagi wstępne | 207 |
| 2. Pojęcie okoliczności faktycznych lub dowodów..... | 208 |
| 3. Alternatywa wystąpienia okoliczności faktycznych lub dowodów..... | 216 |
| 4. Warunki dopuszczalności wznowienia postępowania z uwagi na okoliczności faktyczne lub dowody..... | 217 |
| 4.1. Nowe okoliczności faktyczne lub dowody | 218 |
| 4.1.1. Brak wiedzy strony o okolicznościach faktycznych lub dowodach | 218 |
| 4.1.2. Wyjście na jaw nowych okoliczności faktycznych lub dowodów | 221 |
| 4.2. Okoliczności faktyczne lub dowody istniejące w dniu wydania decyzji | 223 |
| 4.2.1. Okoliczności faktyczne powstałe po wydaniu decyzji..... | 223 |
| 4.2.2. Dowody przeprowadzone po wydaniu decyzji dotyczące okoliczności faktycznych nieznanymi organowi a istniejących na dzień jej wydania | 224 |
| 4.2.3. Dowody przeprowadzone po wydaniu decyzji dotyczące oceny okoliczności faktycznych znanych organowi na dzień wydania decyzji | 235 |
| 4.3. Okoliczności faktyczne lub dowody nieznanymi organowi | 239 |
| 4.3.1. Potencjalna wiedza o dowodzie a rezygnacja z jego przeprowadzenia..... | 240 |
| 4.3.2. Brak wiedzy o dowodzie lub okoliczności faktycznej a błędna ich ocena | 241 |
| 4.4. Okoliczności faktyczne lub dowody istotne w sprawie.... | 245 |
| 4.4.1. Ocena istotności dowodu lub okoliczności faktycznej dla sprawy | 245 |
| 4.4.2. Dowody i okoliczności faktyczne niemające istotnego znaczenia dla sprawy..... | 249 |

| | |
|---|------------|
| 5. Warunki dopuszczalności wznowienia postępowania z uwagi na okoliczności faktyczne lub dowody związane z czynnościami zmierzającymi do uszczuplenia zobowiązań podatkowych..... | 251 |
| 5.1. Warunki ogólne dopuszczalności wznowienia postępowania z uwagi na nowe okoliczności faktyczne lub dowody | 251 |
| 5.2. Warunki szczegółowe dopuszczalności wznowienia związane z czynnościami zmierzającymi do uszczuplenia zobowiązań podatkowych | 252 |
| 6. Wybrane kwestie procesowe w postępowaniu wszczynanym z uwagi na nowe okoliczności faktyczne lub dowody | 258 |
| 6.1. Obowiązki strony składającej wnioski o wznowienie postępowania | 258 |
| 6.2. Obowiązki organu na etapie wszczynania postępowania | 259 |
| 6.3. Dopuszczalność wznowienia postępowania a realizacja sądowej kontroli decyzji ostatecznej | 261 |
| 6.4. Zakres postępowania wznowionego..... | 262 |
| 6.5. Czynności organu podatkowego w toku wznowionego postępowania..... | 264 |
| 6.6. Przeprowadzanie dowodów w toku wznowionego postępowania | 266 |
| 7. Uwagi końcowe | 268 |
| Podsumowanie | 273 |
| Bibliografia..... | 283 |
| Orzecznictwo | 295 |

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- k.k. – ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2019 r. poz. 1950)
- k.k.s. – ustawa z 10.09.1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2018 r. poz. 1958 ze zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- k.p.a. – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 ze zm.)
- k.p.c. – ustawa z 17.11.1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2019 r. poz. 1460 ze zm.)
- o.p. – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2019 r. poz. 900 ze zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325)
- p.u.s.a. – ustawa z 25.07.2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2019 r. poz. 2167)
- u.k.a.s./ustawa o KAS – ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2019 r. poz. 768 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2019 r. poz. 1387 ze zm.)
- u.p.e.a – ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2019 r. poz. 1438 ze zm.)
- u.p.t.u./ustawa o VAT – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2018 r. poz. 2174 ze zm.)

Publikatory i czasopisma

| | |
|---------------|--|
| AUW PPiA | - Acta Universitatis Wratislaviensis. |
| AUW Prawo | - Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo |
| CBOSA | - Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, http://orzeczenia.nsa.gov.pl |
| Dz.U. | - Dziennik Ustaw |
| Dz.Urz. UE/WE | - Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej / Wspólnot Europejskich |
| GAIiPP | - Gazeta Administracji i Policji Państwowej |
| KPP | - Kwartalnik Prawa Podatkowego |
| LEX | - System Informacji Prawnej LEX |
| M. Pod. | - Monitor Podatkowy |
| M. Praw. | - Monitor Prawniczy |
| ONSA | - Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego |
| ONSAiWSA | - Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych |
| OSNAPiUS | - Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych |
| OSNP | - Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych |
| OSP | - Orzecznictwo Sądów Polskich |
| OTK-A | - Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A |
| PiP | - Państwo i Prawo |
| POP | - Przegląd Orzecznictwa Podatkowego |
| PPP | - Przegląd Prawa Publicznego |
| Pr. i Pod. | - Prawo i Podatki |
| Prz. Pod. | - Przegląd Podatkowy |
| RPEiS | - Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny |
| SP-E | - Studia Prawno-Ekonomiczne |
| ST | - Samorząd Terytorialny |
| ZNSA | - Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego |
| ZNUJ | - Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego |
| ZNUŁ | - Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego |
| ZNWPIAG | - Zeszyty Naukowe Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Gdańskiego – Prawo |

Inne

| | |
|------|-------------------------------------|
| NSA | - Naczelny Sąd Administracyjny |
| KAS | - Krajowa Administracja Skarbowa |
| KRDp | - Krajowa Rada Doradców Podatkowych |
| SN | - Sąd Najwyższy |

| | |
|------|--|
| TK | - Trybunał Konstytucyjny |
| TSUE | - Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej |
| WSA | - Wojewódzki Sąd Administracyjny |

WSTĘP

Problematyka wzruszania rozstrzygnięć ostatecznych w trybie wznowienia postępowania w każdej dziedzinie prawa procesowego (karnego, cywilnego, administracyjnego) to obszar niedostatecznie zbadany. Wydaje się, że akurat w ramach ogólnego postępowania administracyjnego materia nadzwyczajnych środków zaskarżenia, w tym wznowienia postępowania, została przedstawiona najszerszej¹. W zakresie spraw podatkowych konstrukcja tego trybu opiera się na kształcie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, choć wykazuje swoją specyfikę szczególnie w praktyce stosowania. Na gruncie prawa podatkowego problematyka wznowienia postępowania była podejmowana w kontekście wybranych podstaw do uruchomienia tego trybu. Ponadto dość wycinkowo analiza tego trybu przedstawiona została przy okazji omawiania problematyki naruszenia przepisów postępowania podatkowego² oraz mankamentów postępowania dowodowego³. Fakt, że nie była ona dotychczas przedmiotem odrębnych rozważań, a do tego można odnieść wrażenie, iż w sprawach podatkowych sposoby rozwiązywania problemów tożsamych z tymi występującymi na grun-

¹ Zob. B. Adamiak, *Wznowienie postępowania administracyjnego*, AUW PPIA 1990/XXVI; B. Adamiak, *Koncepcja nadzwyczajnych trybów postępowania administracyjnego*, AUW Prawo 1985/CXII; J. Borkowski, *Nieważność decyzji administracyjnej*, SP-E 1986/37, s. 68; J. Borkowski, *Nieważność decyzji administracyjnej*, Łódź–Zielona Góra 1997; M. Kamiński, *Nieważność decyzji administracyjnej. Studium teoretyczne*, Kraków 2006; K. Sobieralski, *Praktyczne problemy wznowienia postępowania administracyjnego*, Wrocław 2005.

² Zob. D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.

³ Zob. D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015.

cie Kodeksu postępowania administracyjnego w kontekście przepisów o wznowieniu postępowania wykazują istotne odmienności, skłania do bliższego przyjrzenia się tej instytucji.

Przedmiotem szerszego zainteresowania należy uczynić szczególnie jedną z podstaw pozwalających na wznowienie postępowania, tj. ujawnienie się nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów (art. 240 § 1 pkt 5 o.p.), co wynika przynajmniej z dwóch powodów.

Po pierwsze, wskazana podstawa wznowienia postępowania ma duże znaczenie praktyczne i zdaje się być jedną z częściej wykorzystywanych, a jak pokazują doświadczenia, rodzi wiele wątpliwości. W sprawach podatkowych ze szczególnym natężeniem ujawniają się one w związku z pewną dwutorowością sporów w zakresie danin publicznych, związaną z prowadzeniem postępowania podatkowego i postępowania karnoskarbowego za ten sam okres i jednoczesnego funkcjonalnego powiązania obu tych postępowań, w szczególności w zakresie materiału dowodowego. Choć także relatywnie dość często pojawia się w kontekście uruchamiania tego trybu postępowania z urzędu, w celu naprawienia przez organ błędów, jakie zostały popełnione w postępowaniu wymiarowym.

Po drugie, problematyka ta wpisuje się w problem nowości dowodów w sprawach podatkowych w kontekście nieprawidłowości w stosowaniu przepisów o postępowaniu dowodowym. W ramach różnych gałęzi prawa procesowego⁴ było to przedmiotem analizy – częstokroć przy okazji formułowania wniosków co do wadliwości podjętego rozstrzygnięcia w sytuacji, gdy przy jego podejmowaniu naruszono przepisy proceduralne, ewentualnie omawiania podstaw do wnoszenia środków zaskarżenia, zazwyczaj w postępowaniu administracyjnym. Oczywiście byłoby pewnym zakłamaniem rzeczywistości, gdyby kwestię ujawnienia się nowych dowodów w trakcie postępowania lub po jego zakończeniu wiązać tylko z rozmaitego rodzaju mankamentami w zakresie postępo-

⁴ W. Siedlecki, *Uchybienia procesowe w sądowym postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1971; J. Turek, *Czynności dowodowe sądu w procesie cywilnym*, Kraków 2003, s. 140–186; S. Hanausek, *Wady orzeczeń sądowych i ich przyczyny w postępowaniu cywilnym* [w:] *Księga pamiątkowa ku czci Kamila Stefki*, Warszawa 1967, s. 91–103.

wania dowodowego w trybie zwykłym. Wymaga to uporządkowania rozważań w tym zakresie i oddzielenia sytuacji, gdy może być to kwestia obiektywna od takich, gdy uruchomienie tego trybu postępowania (szczególnie z urzędu) jest konsekwencją błędów organu popełnionych w toku postępowania w trybie zwykłym. Powyższe ma istotne znaczenie, jeśli dostrzeżemy wielokrotnie akcentowany w orzecznictwie pogląd, że wznowienie postępowania jest trybem nadzwyczajnym⁵, w którym nie ma miejsca na uzupełnianie wszelkiego rodzaju zaniedbań w zakresie dowodów popełnionych w postępowaniu wymiarowym⁶, lecz jedynie na kierunkowe działanie dotyczące określonych w przepisach nieprawidłowości.

Wielokrotnie w literaturze przedmiotu wskazywano, że na stan praktyki stosowania prawa podatkowego wpływa szereg czynników⁷. Niewątpliwie jakość i wewnętrzna poprawność regulacji prawnej⁸ oraz chęć zapewnienia zrównoważonej ochrony interesów – zarówno podatników, jak i budżetu państwa⁹ – jest istotnym czynnikiem wyjściowym, który może determinować ogólną jej ocenę. Niemniej jednak wydaje się, że równie ważne (jeśli nawet nie ważniejsze, szczególnie w ostatnim okresie) staje się to, w jaki sposób obowiązujące regulacje są stosowane¹⁰ oraz w jaki sposób z ujawniającymi się problemami radzi sobie

⁵ Wyrok NSA z 19.11.2009 r., II FSK 933/08, LEX nr 579725.

⁶ Wyrok NSA z 13.08.2010 r., II FSK 2069/09, LEX nr 745719.

⁷ L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami konstytucji RP*, Warszawa 2006; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.

⁸ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, KPP 2006/1, s. 110; B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego* [w:] *Konstytucja. Ustrój. System finansowy państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 333; J. Glumińska-Pawlic, *Wadliwa legislacja przyczyną sporów w sprawach podatkowych* [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice, 2008, s. 31–42; A. Gomułowicz, *Stanowienie a jakość prawa podatkowego* [w:] W. Miemiec (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Warszawa 2009.

⁹ W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, Pr. i Pod. 2005/12; W. Nykiel, *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, Pr. i Pod. 2008/1, s. 1–5.

¹⁰ Z. Kmiecik, *Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym. (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki)*, PiP 1994/10, s. 62; J. Małecki, *Refleksje*

orzecznictwo¹¹. Badając instytucję wznowienia postępowania podatkowego, dostrzeżemy istotną rolę sądów administracyjnych, które kreują sposoby interpretowania poszczególnych podstaw do uruchomienia tej procedury oraz kształtują standardy samego postępowania. Tym samym, zakresem rozważań objęto nie tylko obowiązujące regulacje prawne odnoszące się do wznowienia postępowania podatkowego, ale także najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych, w którym sposób stosowania tych regulacji przez organy podatkowe poddawany jest kontroli. Posłużyć to może do postawienia diagnozy w zakresie funkcjonowania tej instytucji, szczególnie w zakresie wskazanej podstawy wznowienia postępowania przewidzianej w art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

W maju 2018 r. Rada Ministrów przyjęła projekt nowej ordynacji podatkowej. W zakresie wznowienia postępowania kształt przepisów w znakomitej większości bazuje na dotychczasowych rozwiązaniach, choć z pewnymi zmianami będącymi reakcją na stwierdzone braki w aktualnym kształcie regulacji. W chwili obecnej trudno jest przesądzić jaki będzie los tego projektu i w jakim horyzoncie czasowym nastąpią zmiany w zakresie ogólnego prawa podatkowego. Stąd też jedynie w ograniczonym zakresie przedmiotem analizy objęto przepisy projektu nowej ordynacji podatkowej, koncentrując się przede wszystkim na wskazaniu odmienności względem przepisów aktualnie obowiązujących i to zmian, które mogłyby zwiększyć efektywność tej procedury.

Mając świadomość istotnego znaczenia badań prawno-porównawczych w obszarze procedur¹², na potrzeby niniejszego opracowania zrezygnowano jednocześnie z analiz w tym zakresie. Powód przyjęcia takiego założenia wynikał z faktu, że tryby nadzwyczajne w ramach różnych systemów prawnych to kwestia, która wymagałaby poczynienia wielu

o tworzeniu i stosowaniu prawa podatkowego [w:] T. Juja, J. Kotlińska (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów publicznych. Pani Profesor Emilii Denek w pięćdziesięciolecie pracy naukowo-dydaktycznej*, Poznań 2007, s. 67–80.

¹¹ Zob. A. Gomułowicz, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008; J. Małecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa NSA w sprawach podatkowych*, RPEiS 1993/4.

¹² D. Strzelec, *O potrzebie badań prawno-porównawczych w obszarze procedury podatkowej*, Prz. Pod. 2015/8, s. 37–41.

wprowadzeń o charakterze niekiedy konstytucyjnym, innym razem systemowym. W ramach niniejszego opracowania ważniejszym celem prowadzonych rozważań było przedstawienie sposobu funkcjonowania tej instytucji przez pryzmat orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych. Znaczny stopień szczegółowości wyводу prowadzonego w oparciu o rozwiązania rodzime stwarzałby ponadto ryzyko nieadekwatności odniesień komparatystycznych – z natury rzeczy prowadzonych na wyższym poziomie ogólności.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie instytucji wznowienia postępowania podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji, w której jako podstawa jej uruchomienia wskazywane są nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody. Dokonując analizy, wskazano kluczowe problemy, jakie na gruncie obowiązujących przepisów – zarówno gdy chodzi o podstawy wznowienia, jak i w obrębie samej procedury – powstają; przedstawiono, w jaki sposób sądy administracyjne z tymi problemami sobie radzą; a jednocześnie sformułowano pewne wskazówki co do tego, w jaki sposób należałoby odnosić się do pojawiających się wątpliwości, zwłaszcza gdy chodzi o poddaną szczególnej analizie podstawę wznowienia postępowania. Pozwoli to rozważyć, czy kształt aktualnie obowiązujących przepisów dotyczących wznowienia postępowania podatkowego jest optymalny, gdy chodzi o sprawy podatkowe.

Co prawda od 1.01.2019 r. w przepisach pojawiła się jeszcze jedna przesłanka wznowienia związana z nowymi okolicznościami i nowymi dowodami (art. 240 § 1 pkt 5a o.p.), lecz jest ona związana ze zjawiskiem uszczelniania systemu podatkowego i powiązana z takimi problemami, jak: klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, nadużycie prawa podatkowego w obszarze podatku od towarów i usług oraz eliminowanie korzyści umownych w obszarze międzynarodowego prawa podatkowego, stąd nie jest ona pierwszoplanowym obszarem zainteresowania w niniejszej monografii.

Praca składa się z czterech rozdziałów. W pierwszym przedstawiono środki zaskarżenia, z których może skorzystać strona, prowadząc spór z administracją podatkową, ze szczególnym uwzględnieniem relacji,

jakie zachodzą pomiędzy nimi. W rozdziale II scharakteryzowano podstawy wznowienia postępowania podatkowego. Tematyka rozdziału III koncentruje się wokół zagadnień proceduralnych związanych ze stosowaniem tego trybu wzruszenia decyzji ostatecznych. Ostatni z rozdziałów poświęcony został przesłance ujawnienia się w sprawie nowych okoliczności faktycznych i nowych dowodów.

Rozdział I

WERYFIKACJA DECYZJI PODATKOWEJ

1. Uwagi wstępne

Instytucje służące 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 prawnej². Wśród podstawowych założeń tego systemu zwraca się uwagę na konieczność istnienia administracyjnego i sądowego trybu weryfikacji, możliwość weryfikacji zarówno decyzji ostatecznych, jak i nieostatecznych, oraz skonstruowanie przesłanek weryfikacji w taki sposób, aby umożliwiły wyeliminowanie wszystkich rodzajów nieprawidłowości³.

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

¹ Por. M. Wyszomirska-Łapczyńska, *Zaskarżenie decyzji podatkowej*, Warszawa 1999, s. 21.

² B. Adamiak, *Pozycja obywatela w postępowaniu administracyjnym w świetle znowelizowanego kodeksu postępowania administracyjnego*, AUW PPIA 1981/XVI, s. 56. W nauce prawa administracyjnego niejednolicie określano te instrumenty jako: środki prawne, środki zaskarżenia, środki odwoławcze (L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym*, Warszawa 2002, s. 117).

³ Szerzej na ten temat B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986, s. 117–118.

których uprawnione (legitymowane) podmioty mogą domagać się weryfikacji rozstrzygnięć podatkowych, w celu ich kasacji bądź reformacji⁴. 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 odwołanie⁵. Inne z przewidzianych przepisami ordynacji podatkowej instytucji mają mieszany charakter (wznowienie i stwierdzenie nieważności), bowiem mogą być 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 obiektywnego porządku prawnego⁶. 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. Spełnia ona doniosłe znaczenie z dwóch powodów. Po pierwsze, „stwarza gwarancje weryfikacji przez niezawisły organ, czyli zapewnia obiektywizm”⁷. Z drugiej strony, „tworzy gwarancje prewencyjne, prawidłowości weryfikacji decyzji w trybie administracyjnym”⁸.

W ramach różnych procedur, w zakresie środków zaskarżania możliwe jest przyjęcie jednego z dwóch wariantów systemu zaskarżania, tj. systemu nieograniczonego i ograniczonego⁹. Ten drugi sposób może polegać w szczególności na taksatywnym wskazaniu podstaw zaskarżenia¹⁰. Ich

⁴ B. Adamiak, *Wznowienie...*, s. 36.

⁵ B. Adamiak, *Odwołanie w polskim systemie postępowania administracyjnego*, A UW Prawo 1980/LXXXVIII.

⁶ B. Adamiak, *Wadliwość...*, s. 37 i n.

⁷ B. Adamiak, *Wadliwość...*, s. 118.

⁸ B. Adamiak, *Wadliwość...*, s. 118.

⁹ S. Hanausek, *Orzeczenia sądu rewizyjnego w procesie cywilnym*, Warszawa 1966, s. 86.

¹⁰ S. Hanausek, *Orzeczenia...*, s. 86.

normatywne ujęcie to z jednej strony obowiązek dla skarżącego uzasadnienia wnoszonego środka zaskarżenia przy pomocy sprecyzowanych tam podstaw¹¹. Z drugiej natomiast, tym sposobem wyznacza się zakres kontroli, jaką sprawuje organ rozpatrujący dany środek zaskarżenia¹². Najczęściej w tego typu sytuacjach organ odwoławczy, z wyjątkiem określonych przypadków, nie może wykraczać poza podstawy zaskarżenia i uchylać lub zmieniać zaskarżonego orzeczenia z powodu wadliwości, które nie mieszczą się w jednej z normatywnie określonych podstaw¹³, ewentualnie które nie zostały sformułowane w środku zaskarżenia.

W postępowaniu podatkowym rzecz przedstawia się odmiennie niż w przypadku procedur sądowych (karnej czy cywilnej). W przypadku odwołania od decyzji podatkowej nie ma sprecyzowanych podstaw do jego wniesienia, choć powinno ono zawierać zarzuty (art. 222 o.p.). Wprowadzenie ich do postępowania podatkowego stanowiłoby ograniczenie zasady dwuinstancyjności postępowania, przejawiającej się w prawie do dwukrotnego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy przez dwa organy. O swoistych podstawach zaskarżenia można mówić w przypadku tzw. nadzwyczajnych środków zaskarżenia, tj. wznowienia postępowania (art. 240 o.p.) oraz stwierdzenia nieważności (art. 247 o.p.). Z kolei stosowanie podstaw zaskarżenia w przypadku skargi na decyzję organu odwoławczego godziłoby w równorzędną, wobec organów podatkowych, pozycję strony w postępowaniu sądownoadministracyjnym¹⁴. Tym samym, podstawy zaskarżenia w postępowaniu sądowym funkcjonują jedynie w wyjątkowych sytuacjach¹⁵, a co do zasady nie sprecyzowano ich w przypadku skargi do sądu na decyzję podatkową

¹¹ W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 169.

¹² T. Woś, *Związki postępowania administracyjnego i sądowno-administracyjnego*, ZNUJ „Prace Prawnicze” 1989/134, s. 108–109.

¹³ Zob. W. Olszowy, *Decyzja...*, s. 169.

¹⁴ W. Olszowy, *Decyzja...*, s. 170–171.

¹⁵ Zgodnie z art. 57a p.p.s.a., skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą i odmowę wydania opinii zabezpieczającej może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędów wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Dariusz Strzelec – doktor habilitowany w dziedzinie nauk prawnych; profesor Uniwersytetu Łódzkiego; doradca podatkowy; adwokat specjalizujący się w prawie podatkowym; adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego; członek Międzynarodowego Stowarzyszenia Podatkowego w Polsce (IFA), Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego powołanej przez Ministra Finansów, Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego V i VI kadencji; współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych; autor i współautor ponad 200 publikacji z dziedziny prawa podatkowego, w tym monografii poświęconych naruszeniom przepisów postępowania przez organy podatkowe, opodatkowaniu dochodów nieujawnionych, świadczeniom na rzecz pracowników oraz dowodom i postępowaniu dowodowemu w postępowaniu podatkowym.

Celem opracowania jest przedstawienie instytucji wznowienia postępowania podatkowego, ze szczególnym uwzględnieniem sytuacji, w której jako podstawa jej uruchomienia wskazywane są nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody (art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej). Ta podstawa wznowienia postępowania ma duże znaczenie praktyczne i zdaje się być jedną z częściej wykorzystywanych, a jak pokazują doświadczenia, budzi wiele wątpliwości.

Dokonując analizy omawianej instytucji, autor wskazuje kluczowe problemy, które powstają na gruncie obowiązujących przepisów – zarówno gdy chodzi o podstawy wznowienia, jak i w obrębie samej procedury. Przedstawia, w jaki sposób sądy administracyjne radzą sobie z tymi problemami, a jednocześnie formułuje pewne wskazówki co do tego, jak należałoby się odnosić do powstających wątpliwości, zwłaszcza w zakresie poddanej szczególnej analizie podstawy wznowienia postępowania. Pozwoli to czytelnikom na rozważenie, czy kształt aktualnie obowiązujących unormowań dotyczących wznowienia postępowania podatkowego jest optymalny.

Publikacja jest przeznaczona dla doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów zajmujących się prawem podatkowym, którzy reprezentują podatnika w trakcie postępowania, a także dla sędziów sądów administracyjnych oraz pracowników aparatu skarbowego.



ZAMÓWIENIA:
INFOLINIA 801 04 45 45
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**