

PRZEGLĄD PRAWA ADMINISTRACYJNEGO

(4)2021 • DOI: 10.17951/ppa.2021.4.145-152

UNIwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu

JĘDRZEJ OWOC

jedrzej.owoc@gmail.com

ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8706-9497>

Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2019 r. (II FSK 3436/18)

*Commentary on the Judgement of the Supreme Administrative
Court of February 26, 2019 (II FSK 3436/18)*

I.

Stan faktyczny głosowanego wyroku został odtworzony z orzeczenia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach¹ i przedstawia się następująco. Spółka wniosowała do naczelnika urzędu skarbowego m.in. o wznowienie postępowania podatkowego i uchylenie decyzji w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania spółki z tytułu podatku dochodowego od osób prawnych za rok 2006. Spółka motywowała ten wniosek okolicznościami faktycznymi, które miały wyjść na jaw przy okazji prowadzonego postępowania karnoskarbowego

¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 6 czerwca 2018 r., I SA/Gl 320/18, LEX nr 2520373.

przeciwko prezesowi jej zarządu. W postępowaniu tym brał udział biegły rzeczoznawca, który wydał opinię co do wartości nieruchomości będącej przedmiotem sprzedaży przez spółkę w 2006 r. Zwrócił on w treści opinii uwagę na obciążenia prawne nieruchomości, w tym na hipotekę. Jej wartość rynkowa była więc według biegłego dziesięciokrotnie niższa niż ta przyjęta przez organ podatkowy za podstawę opodatkowania. Organ podatkowy stał na stanowisku, że cena sprzedaży nieruchomości znacznie odbiegała od jej wartości rynkowej, posługując się przy jej ocenie kryteriami wynikającymi z art. 14 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych². W decyzji wymiarowej określił więc przychód z odpłatnego jej zbycia wyższy niż zadeklarowany przez podatnika. Według spółki opinia wydana przez biegłego w postępowaniu karnoskarbowym stanowi – zgodnie z art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej³ – podstawę wznowienia postępowania i uchylenia decyzji ostatecznej określającej wysokość zobowiązania podatkowego. Biegły w swojej ocenie wziął bowiem pod uwagę istniejące obciążenia prawne na nieruchomości, co zdaniem spółki stanowi nowe okoliczności faktyczne, które nie zostały uwzględnione przez organ podatkowy przy wydawaniu decyzji. Do takiej oceny prawnej nie przychylił się ani organ podatkowy I instancji, ani organ odwoławczy. Spółka zaskarżyła decyzję organu II instancji do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach, który skargę oddalił podobnie jak organy podatkowe, uznając, że w przedmiotowej sprawie nie została spełniona przesłanka wznowienia postępowania. Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach został zaskarżony przez spółkę skargą kasacyjną.

II.

Naczelnny Sąd Administracyjny skargę kasacyjną oddalił. Bezasadne okazały się zarzuty strony co do naruszenia art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Naczelnny Sąd Administracyjny podniósł, że nie mogą zostać uznane za „nowe”, w rozumieniu tego przepisu, takie okoliczności, które były znane organom podatkowym w chwili wydawania decyzji ostatecznej. Za nową okoliczność faktyczną nie można uznać także procesów myślowych, wnioskowań, związków pomiędzy okolicznościami faktycznymi czy wykładni prawa. Ponadto nie można przyjąć, że wyrok karny, który nie rozstrzygał jakiegokolwiek sprawy podatkowej, a ponadto skończył się uniewinnieniem, wiąże sądy administracyjne i organy podatkowe co do ustaleń

² T.j. Dz.U. 2020, poz. 1406, z późn. zm., dalej: u.p.d.o.p.

³ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2020, poz. 1325, z późn. zm.), dalej: o.p.

stanu faktycznego i ich oceny przez sąd powszechny na mocy art. 11 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁴.

III.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w tej sprawie zasługuje na uwagę ze względu na poruszenie problematyki wznowienia postępowania podatkowego, istotnej zarówno dla podatników, jak i dla organów skarbowych. Warto w tej sprawie zagłębić się w argumentację Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz w kontrargumenty pełnomocnika skarżącej, który prezentował jednolite stanowisko, poczynawszy od postępowania przed organem podatkowym I instancji.

Przy analizie przesłanek wznowienia postępowania podatkowego należy wziąć pod uwagę całościowość tej instytucji i jej istotę. Jedną z kluczowych zasad rządzących postępowaniem podatkowym jest zasada trwałości decyzji ostatecznych wyrażona w art. 128 o.p. Wskazuje się, że ma ona na celu ochronę porządku prawnego i jego stabilizację, nawet jeśli ma to oznaczać funkcjonowanie w obrocie decyzji wadliwych⁵. Trwałość decyzji ostatecznych ma chronić przed wielokrotnym rozstrzygnięciem tych samych spraw⁶, co znajduje też uzasadnienie w zasadzie dwuinstancyjności postępowania zawartej w art. 127 o.p. Jak słusznie podnosi także Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym orzeczeniu, postępowanie wznowieniowe nie może służyć jako kolejna instancja odwoławcza. Jego celem nie jest kontynuacja uprzedniego postępowania jurysdykcyjnego i merytoryczne, pełne rozpatrzenie sprawy od początku, lecz nadzwyczajna kontrola ostatecznej decyzji⁷. Zakres tej kontroli jest ograniczony. Decyzja może ulec uchyleniu w całości lub w części tylko wtedy, gdy obarczona jest wadą wynikającą z przyczyn enumeratywnie wymienionych w art. 240 § 1 o.p. Zawarty w tym przepisie zamknięty katalog prowadzi do stwierdzenia, że tylko kwalifikowana wadliwość postępowania podatkowego prowadzącego do wydania decyzji może prowadzić do wznowienia postępowania⁸. Nie wszystkie uchybienia proceduralne będą mogły zatem zostać poddane korekcie w tym trybie⁹.

⁴ T.j. Dz.U. 2019, poz. 2325, z późn. zm.

⁵ Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2009 r., II FSK 920/08, LEX nr 550106.

⁶ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2012 r., II FSK 822/11, LEX nr 1367083.

⁷ Wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2013 r., II FSK 1212/11, LEX nr 1269916.

⁸ J. Rudowski, [w:] S. Babiarez, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, s. 1261.

⁹ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 lutego 2008 r., I SA/Wr 1589/07, LEX nr 493255.

Wykładnia przesłanek umożliwiających wzruszenie ostatecznej decyzji ze względu na wyjątkowy charakter wznowienia postępowania musi być w kontekście normy-zasady z art. 128 o.p. dokonywana wąsko¹⁰. Jedną z tych przesłanek stanowi wyjście na jaw istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji, nieznanymi organowi, który wydał decyzję¹¹. Jest to jednocześnie przesłanka, która jest najczęściej wykorzystywana w praktyce do wznowienia postępowania podatkowego¹². Umożliwia ona realizację zasady prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym, ponieważ daje sposobność, by poprawnie ustalić stan faktyczny w sprawie podatkowej¹³. W przedmiotowej skardze spółka zamierzała wykazać, że opinia biegłego rzeczoznawcy w procesie karnoskarbowym rzuciła światło na nowe okoliczności faktyczne, czyli obciążenia prawne gruntu, które nie były znane organowi podatkowemu. Kluczowa jest więc odpowiedź na pytanie, czy rzeczywiście te okoliczności faktyczne mogły stanowić podstawę wznowienia postępowania.

Jak wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny w głosowanym wyroku, nowe okoliczności faktyczne stanowią podstawę do wznowienia postępowania, gdy spełniają łącznie cztery cechy: są nowe (wyszły na jaw po wydaniu decyzji ostatecznej), istniały w dniu wydania decyzji, są istotne dla sprawy oraz nie były znane organowi, który wydał decyzję. Zostały one wyinterpretowane przez doktrynę i orzecznictwo z treści art. 240 § 1 pkt 5 o.p.¹⁴. Naczelny Sąd Administracyjny w swoim wyroku wykazał, że okoliczności faktyczne przywołane w opinii biegłego rzeczoznawcy tych kryteriów nie spełniały. Warto omówić każdą z wyżej wymienionych cech, aby wskazać, gdzie ocena prawna pełnomocnika spółki i sądów administracyjnych się rozbiega.

Jako pierwszą należy rozważyć czwartą przesłankę, ponieważ to ona miała w tej sprawie kluczowe znaczenie. Okoliczności faktyczne lub dowody nie są znane organowi podatkowemu, gdy organ ten w dniu wydawania decyzji nimi nie dysponuje, nie znajdują się one w materiale dowodowym i organ nie ma wiedzy o ich istnieniu¹⁵. Taka sytuacja ma miejsce, gdy okoliczności faktyczne nie były w dniu wydawania decyzji znane ani stronie, ani organowi lub też gdy były znane stronie, ale nie zostały przedstawione w postępowaniu zwykłym or-

¹⁰ Zob. wyrok NSA z dnia 14 marca 2017 r., I FSK 1397/15, LEX nr 2271797.

¹¹ Zob. art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

¹² D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020, s. 207.

¹³ T. Nowak, *Komentarz do art. 240, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.

¹⁴ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007, s. 543.

¹⁵ K. Dura, *Komentarz do art. 240, [w:] Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021.

ganowi podatkowemu¹⁶. Należy dodać, że niezapoznanie się organu z dowodem lub okolicznością faktyczną przez przeoczenie, pominięcie itp. nie jest powodem do wznowienia postępowania, jeśli dany dowód lub okoliczność znajdowały się w materiale dowodowym¹⁷. Takie zaniedbanie organu podatkowego może natomiast stanowić podstawę cywilnoprawnej odpowiedzialności za szkodę¹⁸. W świetle powyższego nową okolicznością faktyczną lub dowodem jest tylko to, co „wychodzi na jaw” po wydaniu decyzji ostatecznej. Zwrot ten jest tłumaczony jako udostępnienie danego dowodu lub okoliczności organowi podatkowemu¹⁹. Istotny dla wznowienia postępowania jest moment, w którym to się stanie – nie jest jednak ważny moment zapoznania się z okolicznościami przez pracownika organu²⁰. Dowód lub okoliczność faktyczna, która wychodzi na jaw, musi przy tym istnieć w dniu wydawania decyzji ostatecznej. Spółka właśnie z tego względu nie kwestionowała oceny, że opinia biegłego – sformułowana po wydaniu decyzji – nie może stanowić nowego dowodu. W jej ocenie była ona jedynie nośnikiem nieznanych organowi okoliczności faktycznych, które istniały już w chwili wymiaru podatku. Komplet przesłanek uzupełnia zaś istotność nowej okoliczności lub dowodu dla rozstrzygnięcia sprawy. Dowód lub okoliczność są istotne wtedy, gdy mogą mieć wpływ na odmienną ocenę i rozstrzygnięcie niż to zawarte w decyzji ostatecznej²¹. Wnioskując *a contrario*, nie będą one istotne w sytuacji, gdy ich uwzględnienie przez organ podatkowy nie będzie mogło mieć wpływu na zmianę decyzji.

W omawianej sprawie wykazano w postępowaniu dowodowym, że organy podatkowe miały wiedzę o obciążeniach prawnych na nieruchomości, wydając decyzję wymiarową, co obala czwarte kryterium uznania ich za nowe okoliczności faktyczne. Okoliczności te nie mogły też wpłynąć na określenie podstawy opodatkowania, ponieważ zgodnie z przyjętą w doktrynie i w orzecznictwie wykładnią art. 14 u.p.d.o.p. czynniki prawne, w tym ograniczone prawa rzeczowe takie jak hipoteka, nie modyfikują wartości rynkowej rzeczy²². W praktyce obrotu nieruchomościami zbywca (dłużnik) spłaca zadłużenie z ceny sprzedaży nieruchomości, powodując wygaśnięcie hipoteki, podczas gdy nabywca nabywa własność bez obciążeń. Można więc uznać korektę przychodu ze zbycia rzeczy dokonaną przez organ podatkowy za uzasadnioną, a w związku z tym orzec, że

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2015 r., II FSK 2422/13, LEX nr 1749133.

¹⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 24 października 2019 r., I SA/Ol 485/19, LEX nr 2744693.

¹⁸ Zob. art. 260 o.p.

¹⁹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 września 2010 r., I SA/Gd 446/10, LEX nr 602746.

²⁰ Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 kwietnia 2000 r., III SA 1454/99, ONSA 2001, nr 3, poz. 123.

²¹ Wyrok NSA z dnia 9 listopada 2004 r., FSK 889/04, LEX nr 799370.

²² Zob. wyrok NSA z dnia 22 marca 2013 r., II FSK 1551/11, LEX nr 1339265.

okoliczności faktyczne dotyczące obciążeń prawnych nieruchomości nie były istotne dla sprawy, tj. nie mogły wpłynąć na odmienne rozstrzygnięcie. Natomiast na podstawie faktu, że owe okoliczności były znane organowi wydającemu decyzję, można wywnioskować, że nie zostało także spełnione pierwsze kryterium prowadzące do uznania ich za podstawę wznowienia postępowania – nie były to okoliczności nowe. Nie można mówić o ich „wyjściu na jaw”, skoro były one znane organom podatkowym. Opinia biegłego – jak słusznie stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny – była jedynie określoną oceną istniejącego materiału dowodowego. Nowymi okolicznościami faktycznymi mogą być – zgodnie ze spójnym poglądem orzecznictwa – tylko fakty, zdarzenia niezależne od przepisów prawa czy jego zmieniającej się wykładni²³. Nie będą to więc też procesy myślowe, wnioski, związki pomiędzy okolicznościami²⁴.

Odmienne stanowisko mogłoby prowadzić do absurdalnych wniosków. Sama opinia podatnika (lub np. biegłego rzeczoznawcy) na temat wadliwości rozstrzygnięcia, motywowana rzekomym błędem organu w percepcji faktów, byłaby podstawą do wzruszenia decyzji. Ma też rację Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 marca 2011 r.²⁵, twierdząc, że podstawą do wznowienia postępowania nie jest błędna ocena stanu faktycznego przez organ podatkowy, lecz wadliwe jego ustalenie. Warto natomiast zauważyć, że możliwa jest sytuacja, w której nowo ujawniony dowód lub okoliczność faktyczna będzie wpływać na zmianę oceny okoliczności uprzednio znanych organowi. Nowy dowód nie musi więc koniecznie przedstawiać nowej okoliczności faktycznej, by na jego podstawie wznowić postępowanie²⁶.

Uwzględniając powyższe rozważania, należy stwierdzić, że w omawianej sprawie nie zostały spełnione trzy z czterech kryteriów koniecznych do tego, by daną okoliczność faktyczną uznać za podstawę wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Wydaje się, że dążenie pełnomocnika skarżącej do wznowienia postępowania podatkowego miało na celu przekonanie organów podatkowych do zmiany wykładni art. 14 u.p.d.o.p., co – jak wskazano wyżej – nie może być przedmiotem postępowania wznowieniowego. W przypadku gdy decyzja ostateczna została wydana z rażącym naruszeniem prawa materialnego, właściwym trybem jej wzruszenia jest stwierdzenie nieważności, o czym stanowi art. 247 o.p. Procedury nadzwyczajne, umożliwiające zmianę ostatecznej decyzji

²³ Wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2018 r., II FSK 2532/17, LEX nr 2486105.

²⁴ Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2017 r., I GSK 1356/16, LEX nr 2220280.

²⁵ I FSK 398/10, LEX nr 1079517.

²⁶ K. Radzikowski, *Błędy w postępowaniu dowodowym w świetle możliwości wznowienia postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1, s. 23–27.

podatkowej, są według powszechnego poglądu niekonkurencyjne i nie mogą być stosowane zamiennie²⁷.

Wznowienie postępowania podatkowego jest więc instytucją absolutnie wyjątkową i w tym świetle należy rozpatrywać wypełnienie przesłanek z art. 240 § 1 o.p. Nowe okoliczności faktyczne lub dowody, by stanowić podstawę dla wznowienia postępowania, muszą zgodnie z tym przepisem: 1) wyjść na jaw po wydaniu decyzji ostatecznej; 2) być istotne dla sprawy; 3) istnieć w dniu wydawania decyzji; 4) być nieznane organowi podatkowemu. Dopiero wypełnienie łącznie tych czterech kryteriów stanowi o kwalifikowanej wadze postępowania podatkowego, która może prowadzić do podważenia ostatecznej decyzji. Należy zgodzić się z oceną, że postępowanie wznowieniowe nie może być wykorzystywane jako kolejna instancja odwoławcza i niemożliwe jest jego wykorzystanie celem zmiany wykładni prawa czy też samej oceny dowodów lub okoliczności faktycznych przez organ podatkowy bez przedstawienia nowego materiału dowodowego.

Bibliografia

- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2, Toruń 2007.
- Dura K., *Komentarz do art. 240*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021.
- Nowak T., *Komentarz do art. 240*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. H. Dzwonkowski, Warszawa 2020.
- Presnarowicz S., *Komentarz do art. 240*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.
- Radzikowski K., *Błędy w postępowaniu dowodowym w świetle możliwości wznowienia postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1.
- Rudowski J., [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019.
- Strzelec D., *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020.

Abstract: This commentary on the judgment of the Supreme Administrative Court of 26 February 2019 discusses one of the premises for the reopening of tax proceedings, resulting from Article 240 § 1 (5) of the Polish Tax Ordinance. The reveal of new facts or new evidence relevant to the case, previously unknown to the tax authority, continues to be a matter of legal disputes between taxpayers and tax offices before administrative courts. The commentary analyzes four judicially and doctrinally established criteria that have to be met in order to reopen the proceedings. The Supreme Administrative Court's

²⁷ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 240*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021.

arguments given in the judgment are developed in the process. Emphasized is the exceptional nature of the discussed premise for reopening the tax proceedings and the impossibility of using it as a kind of additional instance of appeal against a decision.

Keywords: Supreme Administrative Court; tax proceedings; reopening of tax proceedings

Abstrakt: W niniejszej glosie do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 26 lutego 2019 r. omówiono jedną z przesłanek wznowienia postępowania podatkowego, wynikającą z art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej. Wyjście na jaw nowych faktów lub nowych dowodów istotnych dla sprawy, nieznanymi organowi podatkowemu, nadal stanowi przedmiot sporów pomiędzy podatnikami a organami skarbowymi przed sądami administracyjnymi. W glosie dokonano analizy czterech ukształtowanych w orzecznictwie i w doktrynie kryteriów, których spełnienie jest konieczne, by wznowić na tej podstawie postępowanie podatkowe. Przedstawiona w wyroku argumentacja Naczelnego Sądu Administracyjnego ulega przy tym rozwinięciu. Podkreślony zostaje wyjątkowy charakter przedmiotowej przesłanki wznowienia postępowania podatkowego i niemożność jej wykorzystywania jako *sui generis* dodatkowej instancji odwoławczej od decyzji.

Słowa kluczowe: Naczelny Sąd Administracyjny; postępowanie podatkowe; wznowienie postępowania podatkowego