

MARIA TSIMA

Uniwersytet Wrocławski

maria.tsima@uwr.edu.pl

ORCID: 0000-0003-2784-7941

Sytuacja osób fizycznych w zakresie wzruszenia decyzji ostatecznej i wiedza podatnika o dowodzie lub fakcie jako przesłanka negatywna w podatkowej procedurze wznowieniowej

**Situation of individuals regarding rescission of a final
decision and the taxpayer's knowledge about evidence
or fact as a negative premise in the tax resumption procedure**

Streszczenie. Publikacja skupia się też na problematyce stosowania zasady prawdy materialnej w kontekście zauważalnej tendencji w orzecznictwie. Analiza dotyczy zwrotu „wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody” z art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej. W myśl najnowszych rozstrzygnięć judykatura orzeka w analizowanym zagadnieniu zgodnie z zasadą trwałości decyzji z „uszczerbkiem” na zasadzie praworządności i zasady prawdy obiektywnej. Może to budzić wątpliwości.

Słowa kluczowe: podatek od nieruchomości; Ordynacja podatkowa; decyzja ostateczna; wznowienie postępowania podatkowego.

Abstract. This article focuses on a problem of a noticeable trend in case law regarding an application of a principle of material truth. The analysis concerns a phrase “new facts or new evidence relevant to the case come to light” from Article 240(1)(5) of the Tax Ordinance. According to recent decisions, the analyzed issue is decided in the jurisprudence in accordance with the principle of permanence of decisions with “prejudice” to the rule of law and the principle of objective truth. This may raise doubts.

Keywords: real estate tax; Tax Ordinance Act; final decision; resumption of tax proceedings.

1. Uwagi wstępne

Jedną z podstaw do wszczęcia dopuszczalnych ustawowo trybów nadzwyczajnych umożliwiających uchylenie ostatecznej decyzji, a dokładniej trybu wznowieniowego, została uregulowana w treści normatywnej art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 z późn. zm.; dalej: Ordynacja podatkowa). Zgodnie z tą regulacją w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję. Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu, jest to jedna z najczęściej wykorzystywanych podstaw prawnych¹. Analiza orzecznicza sformułowania pojęcia „wyjdą na jaw” miała już niejednokrotnie w przeszłości miejsce². Na przestrzeni lat, jak się okazuje, nie udało się orzecznictwu wypracować jednolitego stanowiska

¹ D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Warszawa 2020, s. 207 i n.

² Ł. Rogowski, *Wznowienie postępowania w obsłudze wymiaru podatku od nieruchomości osób fizycznych. Stosowanie procedury wznowieniowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 10, s. 25–31; A. Ziółkowska, *Wznowienie postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ordynacji podatkowej w świetle judykatury*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 3, s. 64–73.

w zakresie właściwej interpretacji tego sformułowania. Niniejszy artykuł broni tezy, że sytuacja osób fizycznych w kontekście możliwości „sprostowania”/ „skorygowania” decyzji ostatecznej i wszczęcia procedury wzruszenia decyzji ostatecznej dotyczącej podatku od nieruchomości budzi wątpliwości w przedmiocie realizacji zasady praworządności i zasady prawdy obiektywnej. Celem niniejszej publikacji jest zobrazowanie sytuacji osób fizycznych w zakresie możliwości wzruszenia decyzji ostatecznej ustalającej obciążenie podatkiem od nieruchomości oraz towarzyszącej równolegle tendencji organów podatkowych i sądów administracyjnych do niekorzystnego dla podatników interpretowania jednej z przesłanek procedury wznowienia postępowania podatkowego.

2. Od informacji o nieruchomościach po tryb nadzwyczajny – sytuacja składających informacje o nieruchomościach

Nie można na podstawie ustawy regulującej podatek od nieruchomości stosować tych samych reguł w zakresie płatności podatku od nieruchomości przy osobach fizycznych co przy osobach prawnych. Na podstawie ustawy osoby fizyczne są zobligowane składać do właściwego organu podatkowego informacje o nieruchomościach i obiektach budowlanych³. Natomiast zupełnie inaczej wygląda sytuacja normatywna w zakresie obowiązków sprawozdawczych i dokumentacyjnych w przypadku osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej⁴. Wskazując choćby na grupę osób prawnych – są to podatnicy, którzy powinni składać deklaracje na podatek od nieruchomości. Z poziomu obowiązku rozliczenia podatku od nieruchomości można odnieść wrażenie, że możliwość składania informacji na podatek jest swoistego rodzaju preferencją. W przypadku podatku od nieruchomości osób fizycznych, bazując na danych z informacji podatkowej, to organ podatkowy

³ Więcej na ten temat w: K. Koślicki, *Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości*, Warszawa 2022, s. 26 i n.

⁴ Więcej na ten temat w: B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Warszawa 2017, s. 144 i n.

oblicza wysokość należnego podatku i wydaje decyzję, w której ustala wysokość zobowiązania podatkowego⁵. Taki podatnik nie musi samodzielnie obliczać podatku, jak to ma miejsce w przypadku przykładowo osób prawnych. Idąc jednak dalej, tj. analizując przepisy pod kątem możliwości „korygowania” rozliczeń w podatku od nieruchomości, wydaje się, że te role „bardziej” i „mniej” preferencyjnie traktowanych ustawowo ulegają odwróceniu.

W przypadku osób prawnych złożenie korekty deklaracji wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty powinno skutecznie doprowadzić do zwrócenia nadpłaty podatku od nieruchomości⁶. Jak widać, prawodawca bardzo łagodnie uregulował kwestię korygowania przez osoby prawne swoich rozliczeń. Zupełnie inaczej omawiana kwestia „korekty” rozliczenia w podatku od nieruchomości rysuje się w przypadku osób fizycznych. Po doręczeniu decyzji podatnik – osoba fizyczna, który kwestionuje jego wysokość, nie może dokonać tego w drodze korekty wcześniej złożonej deklaracji, ale jedynie poprzez odwołanie od decyzji lub poddanie weryfikacji w ramach nadzwyczajnych trybów przewidzianych Ordynacją podatkową⁷.

Postępowanie podatkowe zastrzega tryby nadzwyczajne weryfikacji decyzji ostatecznych – procedurę wznowienia postępowania (art. 240 i n. Ordynacji podatkowej), procedurę stwierdzenia nieważności (art. 247 i n. Ordynacji podatkowej), a w końcu procedurę uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej (art. 253 i n. Ordynacji podatkowej)⁸.

⁵ Więcej na ten temat w: P. Mańczyk, *Wójt (burmistrz, prezydent miasta) jako organ podatkowy* [w:] B. Dolnicki (red.), *Pozycja ustrojowa organów jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2019, s. 338 i n.

⁶ Więcej na ten temat w: M. Popławski, *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Warszawa 2014, s. 160 i n.

⁷ R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Komentarz do art. 6* [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021.

⁸ D. Strzelec, *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych w sprawach podatkowych* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020, s. 626 i n.

Przyjmijmy kasus, w ramach którego doszło do wystawiania na rzecz podatnika podatku od nieruchomości (osoby fizycznej prowadzącej działalność gospodarczą) przez x lat decyzji wymiarowych z niewłaściwą stawką, tj. niezgodną względem stanu faktycznego, w ramach którego przedmiotowa nieruchomość nie jest ani związana z działalnością gospodarczą, ani zajęta na działalność gospodarczą podatnika. Dodajmy, że okoliczność faktyczna przesądzająca o braku związania nieruchomości z działalnością gospodarczą oraz braku zajęcia na działalność gospodarczą u tegoż podatnika nie była organowi podatkowemu znana ani podnoszona przez stronę (niemniej istniała w dniu wydania decyzji). Powstaje pytanie, w jaki sposób taka osoba fizyczna może doprowadzić do „sprostowania”/ „skorygowania” takiej decyzji. Zaznaczyć należy, że ustawa nie przewiduje dla osób fizycznych możliwości „sprostowania”/ „skorygowania” decyzji ostatecznych „nieprzedawnionych” i dla takich podmiotów pozostaje rozważenie możliwości zastosowania dopuszczalnych prawem trybów nadzwyczajnych.

Zgodnie z art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej, zawierającym podstawy stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej, organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która:

- 1) została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości,
- 2) została wydana bez podstawy prawnej,
- 3) została wydana z rażącym naruszeniem prawa,
- 4) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną,
- 5) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie,
- 6) była niewykonalna w dniu jej wydania i jej niewykonalność ma charakter trwały,
- 7) zawiera wadę powodującą jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa,
- 8) w razie jej wykonania wywołałaby czyn zagrożony karą.

Procedura stwierdzenia nieważności w oparciu o art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej dopuszczalna jest jedynie w razie ustalenia kwalifikowanej wady prawnej. Nie ma w ustawach podatkowych definicji przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji – „rażącego naruszenia prawa”,

co rodzi spory interpretacyjne w sądownictwie i w doktrynie⁹. Niemniej co do zasady z kwalifikowanym naruszeniem prawa z art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej mamy do czynienia – zgodnie z orzecznictwem – w przypadku, gdy rozstrzygnięcie sprawy jest ewidentnie sprzeczne z wyraźnym i niebudzącym wątpliwości przepisem prawa¹⁰. Jak rozstrzygnięto w jednym z wyroków: „Wady decyzji, które decydują o stwierdzeniu nieważności, są wadami przede wszystkim o charakterze materialno-prawnym, zaś wady o charakterze proceduralnym usuwane są w osobnym trybie wznowienia postępowania. (...) Dlatego całkowicie bezpodstawne są zarzuty skargi, jakoby organy nie przeanalizowały pełnego materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu głównym”¹¹. W innym orzeczeniu wskazano natomiast, że: „Rażąco naruszenie prawa ma miejsce wówczas, gdy jest oczywiste, tzn. da się je ustalić na podstawie prostego zestawienia treści konkretnej normy prawa z treścią podjętego przez organy rozstrzygnięcia, przy czym zastosowany do rozstrzygnięcia sprawy przepis prawa musi być rozumiany jednolicie. Występowanie rozbieżności w zakresie jego wykładni, sporów czy wątpliwości interpretacyjnych nie pozwala na uznanie aktu za rażąco naruszającego prawo, z uwagi na brak oczywistości takiego naruszenia (...)”¹². Widoczne jest zatem, że podatnik ma podstawy do uznania, że w analizowanej sprawie tryb z art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej może być uznany za niewłaściwy.

Oczywiście każdą sprawę należy oceniać *ad casum*. Niemniej zakładając, że tryb z art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej byłby uznany za niewłaściwy, należy rozważyć następną dostępną procedurę. Decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepi-

⁹ H. Dzwonkowski, *Stwierdzenie nieważności podatkowej decyzji wymiarowej z powodu rażącego naruszenia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 9, s. 11–15.

¹⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 października 2014 r., III SA/Wa 960/14, LEX nr 1611042.

¹¹ Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 15 marca 2022 r., I SA/Rz 970/21, LEX nr 3339610.

¹² Wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 lutego 2021 r., I SA/Łd 532/20, LEX nr 3164642.

sach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji (art. 254 § 1 Ordynacji podatkowej). W kazusie zatem, w ramach którego ma miejsce pominięcie pewnej okoliczności stanu faktycznego, która istniała w dacie wydania decyzji, nie można zastosować trybu z art. 254 Ordynacji podatkowej.

Podatnikowi w takiej sytuacji pozostaje ostatni możliwy tryb wznowienia postępowania. Biorąc pod uwagę możliwość uchylecia decyzji ostatecznej w ramach procedury wznowieniowej w oparciu o przesłankę z art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, zwrócić szczególną uwagę należy na niejednorodną linię interpretacyjną w zakresie pojęcia „wyjść na jaw” ściśle związanego z nowymi okolicznościami faktycznymi lub nowymi dowodami, które miałyby uzasadniać wznowienie postępowania podatkowego (problematyka omówiona szerzej poniżej). Takim pojęciem posługuje się wprost prawodawca. Analiza interpretacyjna dorobku judykatury w zakresie odczytywania przesłanki „wyjścia na jaw” i wynikająca z niej niejednorodność stanowisk tylko potwierdza, że podatnikowi – osobie fizycznej, która zobowiązana jest składać informację o nieruchomości trudniej jest, jak się okazuje, „podważyć” przebieg dotychczasowego rozliczenia w podatku od nieruchomości. Osoby fizyczne nie mają prawa do skorygowania swoich deklaracji zgodnie z Ordynacją podatkową. Można rzec, że osoby fizyczne zdane są niejako na działanie organów podatkowych. W tym znaczeniu ważne jest, aby organ podatkowy wyczerpująco rozpatrzył materiał dowodowy, zebrał całość informacji dotyczących faktów mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, tak aby zapewnić realizację podstawowej zasady postępowania podatkowego, jaką jest zasada prawdy obiektywnej¹³.

¹³ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 180.

3. Problematyka pojęcia „wyjdą na jaw” w kontekście stanu wiedzy podatnika o dowodzie lub fakcie w podatkowej procedurze wznowieniowej w świetle najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych

Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie w przypadku, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję.

Prawidłowe ustalenie pojęcia „wyjdą na jaw” w podatkowej procedurze wznowieniowej jest determinujące dla ustalenia możliwości wznowienia postępowania podatkowego celem zweryfikowania przykładowo zasadności ustalenia przez organ podatkowy w decyzji najwyższej stawki podatkowej przewidzianej w podatku od nieruchomości dla nieruchomości związanych z działalnością gospodarczą lub zajętych na działalność gospodarczą.

Niestety, mimo takiej „wagi” tego ustawowego sformułowania prezentowane przez judykaturę rozstrzygnięcia nie są jednolite. Można wskazać w tym zakresie na dwa kierunki interpretacyjne powyższej przesłanki¹⁴.

W oparciu o pierwsze stanowisko – sądy administracyjne uznają, że „wyjście na jaw” nowych okoliczności i dowodów należy oceniać w kontekście stanu wiedzy organu, który wydał budzącą zastrzeżenia decyzję ostateczną. Wobec tego w oparciu o takie stanowisko podatnikowi wystarczyłoby ustalenie nowej okoliczności faktycznej lub nowego dowodu istniejącego w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi wydającym decyzję. W wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 19 listopada 2021 r., sygn. akt I SA/Lu 419/21 rozstrzygnięto, że „nowe dowody i nowe okoliczności muszą mieć charakter obiektywny, co oznacza, że ich ujawnienie nie daje podstaw do dokonywania ustaleń, czy i z jakich powodów nie były one znane organowi pierwotnie prowadzącemu postępowanie. Zagadnieniem drugorzędnym jest więc to, czy brak ujawnienia należy wiązać z niedopatrzeniem strony, jej niedbal-

¹⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 marca 2021 r., III SA/Wa 2141/20, LEX nr 3172842.

stwem, czy wprost z zawinionym nieujawnieniem tych okoliczności czy dowodów. Za takim rozumieniem podstawy wznowienia przemawia przede wszystkim zasada prawdy obiektywnej, a także interes społeczny”. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 14 października 2021 r., sygn. akt II GSK 1405/2 wskazał, że „warunek «ujawnienia» nowych okoliczności lub dowodów odnieść należy do organu, a nie do strony, co oznacza, że organ nimi nie dysponował i nie były mu one znane”. „Wiedza strony o tych okolicznościach nie przekreśla możliwości wznowienia postępowania” – zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego z 14 października 2021 r., sygn. akt II GSK 1422/2. Analogiczne zdanie przy omawianym zagadnieniu zaprezentował Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 27 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 1300/19, orzekając, że: „w świetle art. 240 § 1 pkt 5 o.p. istotne jest to, czy ujawnione okoliczności faktyczne były znane organowi podatkowemu przy wydawaniu decyzji. Wiedza strony o tych okolicznościach nie przekreśla możliwości wznowienia postępowania. Przyjęcie odmiennej interpretacji tego przepisu prowadziłoby do sytuacji, w której organ podatkowy pozbawiony byłby możliwości wznowienia postępowania podatkowego z urzędu w przypadku ujawnienia nowych okoliczności lub nowego dowodu, które nie były znane organowi w dniu wydawania decyzji, ale znane były stronie postępowania”. Podobnie orzeczono w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 1299/19: „Wznowienie postępowania może mieć miejsce także wtedy, gdy wprowadzicie nowe dowody zostaną ujawnione po wydaniu decyzji, lecz równocześnie zostaną ujawnione nowe istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, o których nie wiedział organ w chwili wydawania decyzji. Nowa okoliczność istotna dla sprawy to taka okoliczność, która mogła mieć wpływ na odmienne rozstrzygnięcie sprawy”.

W możliwym do zidentyfikowania drugim podejściu interpretacyjnym podkreśla się natomiast, że „wyjście na jaw” jest przesłanką, którą należy odnosić tak do organu podatkowego, jak do samej strony postępowania. W ramach tego stanowiska, jeśli dane dowody mogły być powołane przez strony w toku zwykłego postępowania (czyli innymi słowy strona o nich wiedziała), to nie mogą takie dowody być podstawą wznowienia

w oparciu o art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej, ponieważ naruszałyby to zasadę stałości decyzji¹⁵. Zgodnie z wyrokiem Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gorzowie Wielkopolskim z 9 lipca 2020 r., sygn. akt I SA/Go 142/20 „pod pojęciem nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów rozumieć należy zarówno okoliczności lub dowody nowo odkryte, które nie były znane organowi podatkowemu oraz stronie, jak również po raz pierwszy zgłoszone przez stronę okoliczności i dowody jej znane, ale nieprzedstawione organowi orzekającemu w postępowaniu zwykłym”. Z kolei w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach z 28 marca 2022 r., sygn. akt I SA/Gl 790/21 rozstrzygnięto, że „strona nie może powoływać się na «nowe» okoliczności, o których wiedziała podczas postępowania zwykłego i nie mogą one stanowić podstawy do wznowienia postępowania na wniosek strony, ale mogą stanowić podstawę do wznowienia postępowania z urzędu – zgodnie z regulacją zawartą w art. 241 § 1 Ordynacji podatkowej”. Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 5 kwietnia 2022 r., sygn. akt III FSK 1580/21 potwierdza powyższe, rozstrzygając, że „znaczenie zastosowanego w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. zwrotu «wyjdą na jaw» nowe okoliczności faktyczne, należy zauważyć, że, po pierwsze, formuła «wyjdą na jaw» charakteryzuje sytuację, w której okoliczności te nie były znane nikomu – zarówno organowi podatkowemu, jak i stronie postępowania podatkowego.” W analogicznym trendzie wypowiedział się skład orzekający Naczelnego Sądu Administracyjnego w wyroku z dnia 7 grudnia 2021 r., sygn. akt II FSK 1129/21 czy w wyroku z dnia 28 września 2021 r., sygn. akt II FSK 725/2.

Drugie stanowisko jest wysoce niekorzystne dla strony postępowania – oznacza bowiem, że strona może powoływać się w postępowaniu wznowieniowym tylko na takie okoliczności faktyczne bądź dowody, o których nie wiedziała w trakcie toczącego się postępowania zwykłego, a tym samym nie mogła żądać ich uwzględnienia w jego toku.

¹⁵ Wyrok NSA z dnia 9 grudnia 2015 r., II FSK 2701/13, LEX nr 1988572.

4. Procedura wznowieniowa jako obszar kolizji zasady trwałości decyzji ostatecznych z zasadą praworządności i prawdy obiektywnej w postępowaniu podatkowym

Jeżeli budzi wątpliwości, w jaki sposób stosować daną normę procedury, to wskazane jest zastosowanie w akcie interpretacji zasad ogólnych postępowania podatkowego¹⁶. Podkreśla się w doktrynie, że podatkowa regulacja dotycząca wznowienia postępowania tworzy obszar, w ramach którego ścierają się zasady trwałości decyzji ostatecznych oraz zasady praworządności¹⁷. Skorzystanie przez podatnika z nadzwyczajnego trybu postępowania możliwe jest w sytuacjach tak poważnych naruszeń, że zasada trwałości decyzji ostatecznych może ustąpić zasadzie praworządności¹⁸. W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wyraźnie zaznacza się, że postępowanie wznowieniowe jest wyjątkiem od obowiązującej w ramach regulacji prawa podatkowego zasady trwałości decyzji wynikającej z art. 128 Ordynacji podatkowej¹⁹. Jest to bardzo ważna konstatacja, która wiąże się bezpośrednio z koniecznością ścisłego interpretowania przesłanek umożliwiających wszczęcie postępowania na podstawie art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej.

W ślad za wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego można rzec, że krytyki postępowania zwykłego nie można mylić z przesłankami art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej²⁰. Z drugiej jednak strony – naruszenie zasady zupełności postępowania dowodowego jest równoznaczne z tym,

¹⁶ D. Zalewski, *Prawa i obowiązki stron wynikające z podstawowych zasad Ordynacji podatkowej* [w:] D. Zalewski (red.), *Kontrola podatkowa działalności gospodarczej*, Warszawa 2019, s. 122 i n.

¹⁷ D. Strzelec, *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych w sprawach podatkowych* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Warszawa 2020, s. 626 i n.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 8 maja 2018 r., II FSK 1137/16, LEX nr 2502428.

¹⁹ Zgodnie z art. 128 Ordynacji podatkowej: „Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w niniejszej ustawie oraz w ustawach podatkowych”.

²⁰ Wyrok NSA z dnia 18 kwietnia 2007 r., I FSK 597/06, LEX nr 935967.

że decyzję podatkową organ podatkowy oparł na ustaleniach, które nie mają odzwierciedlenia w okolicznościach stanu faktycznego. Dodatkowo podatnik powinien w toku zwykłej procedury zgłaszać organowi podatkowemu swoje zastrzeżenia w zakresie dotyczącym przedmiotu lub podstawy opodatkowania, niemniej nawet jeśli podatnik nie wykaże się taką aktywnością, to na organach podatkowych ciąży obowiązek właściwego, zgodnego z rzeczywistością ustalenia stanu faktycznego celem wydania prawidłowego rozstrzygnięcia w sprawie²¹. Wynika to z zasady prawdy obiektywnej wyrażonej w art. 122 Ordynacji podatkowej²².

Prezentowany jest także postulat przeciwdziałaniu nadużywaniu przez podatników procedury wznowieniowej z uwagi na ryzyko wygenerowania w przeciwnym razie sytuacji, gdzie strona może wielokrotnie inicjować postępowanie wznowieniowe, powołując się na ujawnienie kolejnych nowych okoliczności lub dowodów (art. 240 § 1 5 Ordynacji podatkowej)²³. W tym zakresie wydaje się zasadne wskazanie, że nie powinna mieć miejsca sytuacja, w ramach której dochodzi niejako do przerzucenia z organu podatkowego na stronę ciężaru potencjalnych braków w postępowaniu dowodowym²⁴.

5. Podsumowanie

Analiza wydawanych ostatnimi czasy wyroków Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego prowadzi do wniosku, że w tak ważnej kwestii jak możliwość wszczęcia nadzwyczajnej procedury wzruszenia decyzji ostatecznej z uwagi na braki w ustaleniach stanu faktycznego będących podstawą jej wydania widoczna jest rozbieżność interpretacyjna.

²¹ A. Nita, *Komentarz do art. 17(a)* [w:] P. Borszowski, K.J. Musiał, K. Stelmaszczyk, J. Wantoch-Rekowski, A. Nita, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, LEX (dostęp: 15.07.2022 r.).

²² Tamże.

²³ Wyrok NSA z dnia 11 października 2016 r., II FSK 2351/14.

²⁴ K. Radzikowski, *Błędy w postępowaniu dowodowym w świetle możliwości wznowienia postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1, s. 23–27.

Ponadto w ramach nowszych rozstrzygnięć wskazać należy na wzrostową tendencję do orzekania w analizowanym zagadnieniu zgodnie z zasadą trwałości decyzji z „uszczerbkiem” na zasadzie praworządności i zasadzie prawdy obiektywnej. Może to budzić wątpliwości.

Podstawą decyzji powinny bowiem być wyłącznie te okoliczności faktyczne, które pozostają w zgodzie z zasadą praworządności i zasadą prawdy obiektywnej i tylko wtedy możemy mówić o podstawie prawidłowych rozstrzygnięć²⁵. Z tej perspektywy – prawo do wznowienia postępowania jest gwarancją poprawnego ustalenia podatkowego stanu faktycznego²⁶. A to ustalenie decyduje o tym, czy mamy ostatecznie właściwe rozliczenie podatku od nieruchomości nierzadko na przestrzeni nie jednego roku, a kilku lat. Postulując *de lege ferenda*, należałoby zmodyfikować treść art. 240 § 1 5 Ordynacji podatkowej. Doprecyzowanie rozumienia pojęcia „wyjścia na jaw” nowych okoliczności i dowodów usunęłoby powyższe wątpliwości interpretacyjne. Wskazana jest oczywiście zmiana korzystna dla podatników, tj. zakładająca, że pod pojęciem „wyjścia na jaw” nowych okoliczności i dowodów rozumieć należy wyjawienie okoliczności nieznanych wyłącznie organowi podatkowemu w toku postępowania zwykłego. Takie brzmienie przepisu zagwarantuje podatnikowi możliwość skorzystania z trybu wznowieniowego.

Bibliografia:

- Charkiewicz M., *Istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody jako przesłanka wznowienia postępowania podatkowego* [w:] T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Dowgier R., Etel L., Liszewski G., Pahl B., *Komentarz do art. 6* [w:] R. Dowgier, L. Etel, G. Liszewski, B. Pahl, *Podatki i opłaty lokalne. Komentarz*, LEX/el. 2021.

²⁵ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 46–47.

²⁶ M. Charkiewicz, *Istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody jako przesłanka wznowienia postępowania podatkowego* [w:] T.D. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Kierunki przeobrażeń i zmian*, Warszawa 2014, s. 23 i n.

- Dzwonkowski H., *Stwierdzenie nieważności podatkowej decyzji wymiarowej z powodu rażącego naruszenia prawa*, „Monitor Podatkowy” 2004, nr 9, s. 11–15.
- Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Zakamycze, Kraków 2004.
- Koślicki K., *Opodatkowanie budowli podatkiem od nieruchomości*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Mańczyk P., *Wójt (burmistrz, prezydent miasta) jako organ podatkowy* [w:] B. Dolnicki (red.), *Pozycja ustrojowa organów jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Nita A. [w:] P. Borszowski, K. J. Musiał, K. Stelmaszczyk, J. Wantoch-Rekowski, A. Nita, *Ustawa o podatku od spadków i darowizn. Komentarz*, Warszawa 2018, art. 17(a) (dostęp: LEX 15.07.2022).
- Pahl B., *Podatki i opłaty lokalne. Teoria i praktyka*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Popławski M., *Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego*, Wolters Kluwer, Warszawa 2014.
- Radzikowski K., *Błędy w postępowaniu dowodowym w świetle możliwości wznowienia postępowania podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 1, s. 23–27.
- Rogowski Ł., *Wznowienie postępowania w obsłudze wymiaru podatku od nieruchomości osób fizycznych. Stosowanie procedury wznowieniowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2020, nr 10, s. 25–31.
- Strzelec D., *Wznowienie postępowania podatkowego w przypadku nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Strzelec D., *O zasadzie trwałości decyzji ostatecznych w sprawach podatkowych* [w:] P. Borszowski (red.), *Regulacje prawa finansów publicznych i prawa podatkowego. Podsumowanie stanu obecnego i dynamika zmian. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Wiesławie Miemiec*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Zalewski D., *Prawa i obowiązki stron wynikające z podstawowych zasad Ordynacji podatkowej* [w:] D. Zalewski (red.), *Kontrola podatkowa działalności gospodarczej*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.
- Ziółkowska A., *Wznowienie postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ordynacji podatkowej w świetle judykatury*, „Samorząd Terytorialny” 2011, nr 3, s. 64–73.