

MATERIALNOPRAWNE PRZESŁANKI WZNOWIENIA POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO

MAŁGORZATA JAŚKO

I. Uwagi ogólne

Uzasadnieniem dla postępowania podatkowego są normy prawa materialnego, czyli postępowanie podatkowe jest uzależnione od materialnego prawa podatkowego. Tę tezę potwierdza w sposób wyraźny decyzja podatkowa, która jest co prawda wydawana i uchylana w ramach postępowania podatkowego, lecz o jej treści i zakresie obowiązywania organ podatkowy decyduje na podstawie prawa materialnego.

Postępowanie podatkowe zostało unormowane w dziale IV Ordynacji podatkowej, w którym zostały zamieszczone instytucje znane też w procedurze administracyjnej, czyli: zasady ogólne, wyłączenie z postępowania pracownika organu, wyłączenie organu, strona, załatwianie spraw, doręczenia, wezwania, terminy wszczęcia postępowania itd.¹ Analizując przepisy o.p. oraz przepisy k.p.a., można wyodrębnić w Ordynacji trzy rodzaje regulacji:

- 1) przepisy brzmiące identycznie zarówno w Ordynacji jak i w k.p.a.,
- 2) przepisy różniące się pod względem terminologicznym lub redakcyjnym od unormowań w k.p.a.,
- 3) przepisy regulujące instytucje nie występujące w k.p.a.²

Jednakże kluczowe znaczenie dla postępowania podatkowego mają przepisy wymienione w pkt 1 i 2, a trawestacja przepisów k.p.a. w Or-

1 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2010, s. 14 i n.

2 A. Chruścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, (w:) *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź–Toruń 1999, s. 64.

dynacji podatkowej ma najczęściej na celu zbudowanie korzystniejszej pozycji prawnej organom podatkowym w porównaniu z pozycją organu administracji wynikającą z przepisów k.p.a.³ Dlatego też w dalszej części rozważań będą wykorzystywać orzecznictwo i dorobek doktryny z zakresu ogólnego postępowania administracyjnego.

Postępowanie podatkowe możemy sklasyfikować jako postępowanie zwykłe⁴ i postępowanie nadzwyczajne. W postępowaniu nadzwyczajnym wyróżnia się trzy tryby :

- 1) postępowanie w sprawie wznowienia postępowania,
- 2) postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności,
- 3) postępowanie w sprawie uchylecia, zmiany decyzji dotkniętych wadami niekwalifikowanymi bądź decyzji prawidłowej.

Na użytek niniejszego opracowania rozważania skoncentrowane zostaną na instytucji wznowienia postępowania podatkowego, która ma na celu stworzenie możliwości prawnej prowadzącej do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego i ponownego rozstrzygnięcia sprawy⁵.

II. Inicjatywa wszczęcia postępowania w sprawie wznowienia postępowania

Wszczęcie postępowania w sprawie wznowienia postępowania podatkowego następuje z urzędu lub na wniosek strony. Na podstawie prawa materialnego określone są kwalifikacje procesowe stron postępowania. Definicja strony zakłada, że status strony uzyskuje podmiot, który powołuje się na służące mu z mocy prawa materialnego uprawnienie lub obowiązek. To regulacja prawa materialnego określa status podatnika, płatnika i inkasenta. Dlatego też na etapie wszczęcia postępowania musi istnieć podstawa prawnomaterialna do wydania decyzji. Uznaje, że żądanie wszczęcia postępowania pochodzi od podmiotu, który

3 J. Borkowski, *Ordynacja podatkowa a kontrola sadu administracyjnego*, (w:) Studia nad Ordynacją podatkową, Łódź–Toruń 1999, s. 224.

4 W.F. Dąbrowski, *Procedura wznowienia postępowania*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1965, nr 3, s. 51.

5 W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne, Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 242.

nie ma kwalifikacji materialnej strony, stwarza przesłankę uniemożliwiającą prowadzenie postępowania⁶.

Pojęcie strony jest jednym z najbardziej spornych zagadnień w postępowaniu administracyjnym. W doktrynie wykształciły się dwie podstawowe koncepcje legitymacji procesowej strony. Koncepcja obiektywna zakłada, że jednostka jest stroną postępowania, jeżeli ma chroniony przepisami prawa materialnego interes prawny, przy czym o tym, czy jednostka ma obiektywnie istniejący interes prawny, organ decyduje przed wszczęciem postępowania. Koncepcja subiektywna legitymacji procesowej strony zakłada, że jednostka, składając żądanie wszczęcia postępowania, staje się stroną, a dopiero w trakcie postępowania organ ustala, czy jednostka ma interes prawny. W razie gdy stwierdzi, że jednostka nie ma w sprawie interesu prawnego, podejmuje decyzję o umorzeniu postępowania. Uzależniając kwalifikację procesową strony od spełnienia kryterium interesu prawnego, należy wspomnieć o triadzie Bernatzika, jednego z twórców austriackiej nauki prawa administracyjnego, który zaproponował pojęcie strony oparte na założeniach subiektywistycznych⁷. Zgodnie z teorią Bernatzika, na tle stosunków prawnych zachodzących między państwem a jednostką wyróżnia się trzy kategorie więzów prawnych⁸:

1. sfera praw podmiotowych – możliwość domagania się przez jednostkę działania zgodnego z prawem,
2. sfera interesów prawnych – jednostce służy prawo udziału w postępowaniu oraz prawo otrzymania decyzji administracyjnej (nie posiada jednak prawa domagania się, aby decyzja miała określoną treść),
3. sfera interesów faktycznych – jednostka nie ma możliwości prawnej domagania się określonej czynności, lecz może być zainteresowana w podjęciu przez administrację pewnych działań i może co do nich zgłaszać postulaty lub wnioski.

Za subiektywnym ujęciem strony opowiadali się także:

6 M. Szubiakowski, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2005, s. 271 inast.

7 J. Filipek, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1979, z. 11, s. 40.

8 M. Szubiakowski, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2005, s. 49 i n.

- E. Iserzon ”strona jest pojęciem procesowym, a nie kategorią prawa materialnego”⁹,
- F. Longchamps ”może być zawiązany stosunek procesowy, gdy nie wiadomo jeszcze, czy jest odpowiedni stosunek merytoryczny”.¹⁰

Inni autorzy nie przyjęli powyższych założeń. T. Bigo twierdził, iż sam wniosek strony nie wystarcza do wszczęcia postępowania¹¹. Według W. Dawidowicza przed wszczęciem postępowania organ administracyjny powinien stwierdzić, czy interes przedstawiony przez stronę można kwalifikować jako „prawny”¹². J. Filipek twierdził, że „w definicji strony używanej w postępowaniu administracyjnym można ograniczyć się do stwierdzenia, że jest nią podmiot, którego prawa lub obowiązki mogą być wiążąco określone w postępowaniu.”¹³ Według mojej opinii na gruncie postępowania podatkowego należy stosować obiektywną koncepcję legitymacji prawnej strony, bowiem jest to szczególne postępowanie administracyjne dotyczące spraw, co do których jednostka bez uzasadnionych racji nie będzie domagała się wszczęcia postępowania. Ponadto stosowanie przedmiotowej koncepcji na gruncie procedury podatkowej usprawni działanie administracji – daje możliwość kwalifikowania podmiotu do procesu podatkowego w jego początkowej fazie. Na uwagę zasługuje również fakt, iż w przypadku ustalenia, że żądanie wszczęcia postępowania nie pochodzi od strony bądź też zachodzą inne przyczyny uniemożliwiające wszczęcie postępowania, obowiązkiem organu podatkowego jest wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania, które jest zaskarżalne w drodze zażalenia. Artykuł 165a § 2 o.p. nie ogranicza legitymacji do złożenia zażalenia tylko do strony, takie prawo posiada osoba, której organ odmówił

9 E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1970, s. 90.

10 F. Longchamps, *O pojęciu stosunku procesowego między organem państwa a jednostką. Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa dla uczczenia pracy naukowej K. Przybyłowskiego*, Kraków 1964, s. 167.

11 T. Bigo, *Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1960, z. 3, s. 466–467.

12 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne, Zarys systemu*, Warszawa 1962, „Państwo i Prawo” 1963, z. 1, s. 71.

13 J. Filipek, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, „Państwo i Prawo” 1979, z. 11, s. 47.

udzielenia ochrony w postępowaniu przez odmowę wszczęcia postępowania w sprawie.

Prawo materialne reguluje również zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych podmiotów, które mają być stronami w postępowaniu podatkowym. Dlatego też przepisy o.p., w zakresie, w jakim tematyka ta nie jest uregulowana w prawie administracyjnym, odsyłają do przepisów materialnego prawa cywilnego, a nie do przepisów postępowania cywilnego, chociaż koncepcje zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych wypracowane na użytek postępowania cywilnego nie pokrywają się w pełni z koncepcjami zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych na gruncie prawa cywilnego.¹⁴

Zdolność prawna, będąca zdolnością do tego, aby być podmiotem praw i obowiązków, musi przysługiwać odpowiednim podmiotom, zanim wejdą one w stosunki materialnoprawne. Zdolność prawna i zdolność do czynności prawnych musi znajdować swoje uregulowanie w materialnym stosunku administracyjnoprawnym. Tam na tle upoważnień i obowiązków wobec władzy publicznej oraz upoważnień i obowiązków władzy publicznej do podjęcia względem jednostki autorytatywnie sankcjonowanej formy działania możemy mówić ostatecznie o zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych w postępowaniu administracyjnym.¹⁵

Przez zdolność prawną w ścisłym cywilistycznym znaczeniu należy rozumieć zdolność do tego, aby być podmiotem praw i obowiązków. Zdolność prawną nabywa osoba z chwilą urodzenia, a kończy z chwilą śmierci, osoba prawna zaś – z chwilą powstania, a kończy z chwilą ustania osoby prawnej. Określenie zdolności prawnej strony ma istotne znaczenie dla określenia statusu jednostki jako strony. Oznacza, iż stroną nie może być jednostka nieistniejąca, np. osoba fikcyjna czy osoba fizyczna, która zmarła.¹⁶

Zdolność do czynności prawnej to zdolność do tego, aby za pomocą czynności prawnych nabywać prawa i zaciągać zobowiązania. Oso-

14 J. Filipek, *Sprawa odmowy wszczęcia i sprawa umorzenia postępowania administracyjnego*, (w:) *Institucje procesu administracyjnego i sądownoadministracyjnego* (red.) J. Posuszny, Z. Czowczik, R. Suwałcz, Przemysł–Rzeszów 2009 r., s. 94.

15 J. Filipek, *Prawo administracyjne. Institucje ogólne. Część II*, Kraków 2001, s. 170.

16 B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, *Acta Universitatis Wratislaviensis* 1986, Nr 955, *Prawo CLVI*, s. 88.

ba fizyczna ma pełną zdolność do czynności prawnych po osiągnięciu pełnoletności. Osoby fizyczne niemające pełnej zdolności do czynności prawnych podejmują czynności procesowe przez swych przedstawicieli.

Każdy podmiot, który jest stroną postępowania, może udzielić pełnomocnictwa do działania w jego imieniu. Przedstawiciel strony może samodzielnie ustanowić pełnomocnika, korzystając z tych samych uprawnień co strona.

W nauce prawa cywilnego procesowego rozważa się zagadnienie charakteru czynności ustanowienia pełnomocnika: czy jest to czynność z zakresu prawa materialnego, czy też czynność o charakterze procesowym, czy ma charakter aktu jednostronnego, czy też umowy. Udzielenie pełnomocnictwa poza procesem będzie miało charakter materialnoprawny, ale wykazanie jego istnienia w toku postępowania będzie już czynnością procesową.

Jak się wydaje, podobnie trzeba potraktować pełnomocnictwo w szczególnym postępowaniu administracyjnym. Udzielenie pełnomocnictwa poza postępowaniem administracyjnym powinno być dokonane z zachowaniem wymagań stawianych prawem cywilnym. W przypadku udzielenia go w trakcie czynności postępowania należy fakt ten utrwalić w protokole, jako mający znaczenie dla sprawy.¹⁷ Ordynacja podatkowa wymienia dwie grupy pełnomocników. Pierwszą stanowią osoby fizyczne o pełnej zdolności do czynności prawnych (art. 137 § 1 o.p.). Drugą grupę stanowią profesjonalni przedstawiciele procesowi, tj. adwokat, radca prawny, a także doradca podatkowy (art. 137 § 3 o.p.). Wymienieni profesjonalni przedstawiciele procesowi zostali wyposażeni w uprawnienie do samodzielnego poświadczania udzielonego im pełnomocnictwa.

Przepisy Ordynacji podatkowej wprowadzają tzw. pełnomocnictwo domniemane – czyli organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa w sytuacji łącznego spełnienia następujących przesłanek:

- 1) pełnomocnikiem strony w toczącym się postępowaniu jest jej małżonek,

17 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, 10 wyd., Warszawa 2009, s. 214.

- 2) kwestie procesowe są mniejszej wagi,
- 3) nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu upoważnienia małżonka do występowania w imieniu strony.¹⁸

Pełnomocnicy mogą realizować różne cele, bowiem może powstać sytuacja, że w jednej sprawie podatkowej będzie konieczna wiedza nie tylko z zakresu prawa podatkowego ale też karnego skarbowego, w związku z tym strona może ustanowić kilku pełnomocników. W tym wypadku strona wskazuje pełnomocnika do spraw doręczeń. Jeżeli zaś strona nie dopełni tego obowiązku, organ podatkowy doręcza pismo jednemu z pełnomocników i to już czyni doręczenie skutecznym (art. 145 § 3 o.p.). Zgodnie z obowiązującą w postępowaniu podatkowym zasadą pisemności (art. 126 o.p.), pełnomocnictwo jest udzielane na piśmie, a jeżeli udziela się go ustnie, to do protokołu zgodnie z art 173 o.p. W aktach powinien być oryginał lub odpis pełnomocnictwa urzędowo poświadczony.¹⁹ Strona określa zakres pełnomocnictwa – „o ustanowieniu pełnomocnictwa przez stronę świadczy treść pisma, zawierającego elementy umocowania do działania w cudzym imieniu, a nie użycie stosownego blankietu czy fakt dołączenia tego pisma do akt przez stronę, a nie przez jej pełnomocnika”.²⁰ Uprawnienie do działania strony przez pełnomocnika jest elementem prawa do obrony i korzysta ze szczególnej ochrony procesowej i co więcej „pominięcie przez organ administracji pełnomocnika strony jest równoznaczne z pominięciem strony w postępowaniu administracyjnym i uzasadnia wznowienie postępowania”.²¹ „Strona postępowania administracyjnego, ustanawiająca pełnomocnika, chroni się przed skutkami niezajomości prawa, a jeżeli organ administracji pomija pełnomocnika w toku czynności postępowania administracyjnego, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony swych praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa.”²² Ochrona instytucji pełnomocnika jest bardzo daleka, bowiem np. niedołączenie pełnomocnictwa do odwołania nie stanowi podstawy do odrzucenia od-

18 Z. Zgierski, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa, s. 703.

19 Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2009 r. (II FSK 690/08); Lex 513210.

20 Wyrok NSA z dnia 5 maja 2000 r. (I SA/Ka 2080/98).

21 Wyrok NSA z dnia 10 lutego 1987 r. (SA/Wr 875/86), ONSA 1987, nr 1, poz. 13.

22 Postanowienie SN z dnia 9 września 1993 r. (III ARN 45/93), OSNC 1994, nr 5, poz. 112.

wołania, lecz wymaga wezwania podatnika do usunięcia tego braku.²³ Pełnomocnik, według orzecznictwa, posiada w postępowaniu podatkowym pierwszeństwo przed podatnikiem. Doręczenie pisma podatkowego nie jest wystarczające do uznania, że doręczenie to jest skuteczne.²⁴

III. Materialnoprawne wymogi ważności decyzji

Decyzja administracyjna jest kwalifikowanym aktem administracyjnym, cechującym się zewnętrznym charakterem, władczym rozstrzygnięciem sprawy administracyjnej, skierowanym do konkretnego adresata. Akt administracyjny w postaci decyzji administracyjnej musi mieć odpowiednią formę, jaką wyznaczają przepisy prawa. Co najmniej winna zawierać oznaczenie organu, wskazanie adresata, rozstrzygnięcie sprawy oraz podpis osoby działającej w imieniu organu. Jej wydanie następuje po wszczęciu postępowania, zebraniu materiału dowodowego i dokonaniu subsumcji stanu faktycznego do norm prawa materialnego, znajdujących zastosowanie w sprawie.²⁵

Jurysdykcyjne postępowanie administracyjne uzasadnione jest w obrębie określonego materialnego stosunku administracyjnoprawnego, opartego bezpośrednio na normach prawa przedmiotowego, w sytuacjach, w których upoważniają lub zobowiązują administrację publiczną do wydania aktu. Przedmiotowy akt określa uprawnienia lub obowiązki jednostki, a także uprawnienia lub obowiązki samej administracji publicznej w sferze rzeczywistości.

Decyzja w ramach normatywnie ustanowionego stosunku administracyjnoprawnego powinna autorytatywnie określać materialnoprawne uprawnienia lub obowiązki jednostek wobec administracji publicznej i w relacji do nich również autorytatywnie materialnoprawne uprawnienia lub obowiązki administracji publicznej wobec jednostki.²⁶

Zgodnie z treścią art. 210 o.p. decyzja powinna zawierać „powołanie podstawy prawnej” – niewątpliwie chodzi tu o przepisy prawa

23 Wyrok SN z 29 marca 1988 r. (III ARN 7/88), OSNC 1990, nr 9, poz. 117.

24 Wyrok NSA z 25 czerwca 1997 r. (I SA/Lu 157/96), Legalis.

25 Wyrok WSA Wrocław z 9 września 2009 r. (III SA /Wr 210/09), Legalis.

26 J. Filipek, Sprawa odmowy wszczęcia i sprawa umorzenia postępowania administracyjnego, s. 89.

materialnego. Decyzja winna też zawierać „uzasadnienie faktyczne i prawne” rozumiane jako uzasadnienie w obliczu przepisów prawa materialnego.

Przepisy Ordynacji podatkowej stanowią podstawę prawną jedynie do rozstrzygania kwestii procesowych. Przepisy prawa materialnego, stanowiące podstawę rozstrzygnięcia sprawy decyzją, powinny należeć do kategorii powszechnie obowiązujących, a więc stanowionych przez ustawy i akty wydawane w wykonaniu delegacji ustawowej.²⁷

Na organie administracyjnym spoczywa obowiązek wyboru prawidłowej podstawy prawnej decyzji pod względem jej mocy prawnej i zgodności z całym porządkiem prawnym.²⁸

Podstawa prawna decyzji administracyjnej musi być powołana dokładnie, a więc ze wskazaniem mających zastosowanie w sprawie przepisów określonego aktu prawnego wraz z powołaniem źródła jego publikacji. Należy podać zmiany aktu prawnego, które miały miejsce do daty wydania decyzji, ponieważ wskazuje to na stan prawny obowiązujący w czasie orzekania w sprawie.

Postawa prawna decyzji administracyjnej musi pozostawać w pełnej zgodności z jej prawnym charakterem, a więc z tym, że jest ona indywidualnym aktem administracyjnym. Podstawę prawną takiego aktu, jak wspomniano powyżej, stanowią przepisy prawa administracyjnego. Podstawy takiej nie mogą stanowić przepisy prawa cywilnego, pozostające domeną sądowego stosowania prawa. Organ administracyjny nie jest powołany do rozstrzygania spraw cywilnych ani do oceny stanu faktycznego lub prawnego na podstawie przepisów prawa cywilnego, a wobec tego nie mogą one być podstawą rozstrzygnięcia sprawy w decyzji administracyjnej.²⁹

Do tych elementów procesu administracyjnego, które wpływają w sposób bezpośredni na wynik prowadzonego przez organ administracji publicznej postępowania i warunkują prawidłowość tego postępowania, należy również instytucja faktycznej podstawy prawnej.

27 E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1970, s. 207 i n.

28 M. Jaśkowska, *Związanienie decyzji administracyjnej ustawą*, Toruń 1998, s. 58 i n.

29 B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, 10 wyd., Warszawa 2009, s. 414.

Nadrzędnym celem postępowania administracyjnego jest dokonanie autorytatywnej konkretyzacji normy prawa materialnego, czego jednym z głównych elementów jest ustalenie stanu faktycznego zaistniałego w danej sprawie, tak by w konsekwencji wskazać właściwy stan prawny strony. Dlatego też gdy podstawa faktyczna decyzji jest skomplikowana, postępowanie administracyjne winno być odpowiednio rozbudowane. W sytuacji gdy podstawa faktyczna decyzji jest prosta, postępowanie może rozpocząć się, a jednocześnie zakończyć wydaniem decyzji, co może mieć miejsce zwłaszcza w przypadku decyzji wydawanych w pierwszej instancji.³⁰

W praktyce określenie podstawy faktycznej znajduje miejsce w uzasadnieniu finalnej decyzji organu administracji publicznej. Organ jest zobowiązany do ujawnienia w uzasadnieniu wszelkich okoliczności, na jakich została oparta decyzja, co powoduje, że podstawa faktyczna rozstrzygnięcia zaczyna funkcjonować jako niezbędny element orzeczenia, a co za tym idzie, może ona podobnie jak samo orzeczenie stać się przedmiotem późniejszej weryfikacji.

Pominięcie w uzasadnieniu decyzji oceny okoliczności faktycznych, mogących mieć istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, stwarza przesłankę do uznania naruszenia przez organ przepisów w stopniu wywierającym istotny wpływ na wynik sprawy.³¹

Na podstawę faktyczną rozstrzygnięcia składa się przede wszystkim "wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione". Organ administracji publicznej ma obowiązek nie tylko wymienienia tych faktów, ale również zaprezentowania przyczyn, dla których dane fakty uznano za prawdziwe, a innym nie dano wiary, przy czym obowiązkiem organu jest przytoczenie dowodów na poparcie swoich rozważań co do wiarygodności rozpatrywanych okoliczności. Organ musi zatem wyjaśnić, dlaczego opiera decyzję finalną na jednych faktach i dlaczego odrzuca pozostałe jako nieprawdziwe. Postawa faktyczna rozstrzygnięcia stanowić ma wyczerpujące wyjaśnienie powodów podjęcia takiej, a nie innej decyzji. Obowiązkiem organu jest przekonanie uczestników

30 J. Filipek, *Sprawa odmowy wszczęcia i sprawa umorzenia postępowania administracyjnego*, s. 88.

31 R. Firlej, *Podstawa faktyczna decyzji administracyjnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis 1997, Nr 1973, Przegląd Prawa i Administracji XXXVII, s. 98.

postępowania do zasadności decyzji poprzez usunięcie wszelkich nasuwających się w związku z brzmieniem decyzji wątpliwości.

Przy ustalaniu podstawy faktycznej rozstrzygnięcia organ winien kierować się następującymi przesłankami:

- 1) uzasadnienie rozstrzygnięcia musi być wyczerpujące – oznacza to, że należy rozpatrywać wszystkie okoliczności sprawy,
- 2) organ w uzasadnieniu musi koncentrować się tylko i wyłącznie na elementach istotnych dla sprawy, winien unikać rozważań typowo teoretycznych, niewnoszących niczego do sprawy.

Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia pozostaje w funkcjonalnym związku z podstawą prawną decyzji, bowiem dopiero obie podstawy połączone ze sobą pozwalają uzyskać pełen obraz badanej sprawy. Organ w postępowaniu gromadzi i ocenia nie tylko elementy natury faktycznej, ale również prawnej, przy czym jednocześnie łączy i ocenia prawne i faktyczne aspekty problemu.

Wobec powyższych ustaleń oczywiste jest, że podstawa faktyczna rozstrzygnięcia pełni doniosłą rolę – jest niezbędną podstawą do wydania trafnej decyzji merytorycznej, jest ponadto niezbędnym składnikiem tej decyzji. Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia stanowi w procesie administracyjnym konstrukcję o złożonym, kompleksowym charakterze. Składają się na nią bowiem punkty styczne pomiędzy treścią stanu faktycznego przedstawionego w procesie przez strony a treścią stanu faktycznego ujętego w normie prawnej i w końcu autentyczną treścią rzeczywistości.

Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia, funkcjonując w postępowaniu w połączeniu z tegoż rozstrzygnięcia podstawą prawną, jest nadzwyczaj istotnym elementem współtworzącym spójną i logiczną całość, pozwalającą na rzetelne umotywowanie powodów rozstrzygnięcia.³² Podstawa faktyczna ma stanowić możliwie najdokładniejsze i najbardziej wyczerpujące wyjaśnienie powodów i okoliczności, które miały wpływ na wydanie decyzji.³³ Na uzasadnienie prawne decyzji składa się zaś

32 R. Firliej, *Podstawa faktyczna decyzji administracyjnej*, Acta Universitatis Wratislaviensis 1997, Nr 1973, *Przegląd Prawa i Administracji* XXXVII, s. 100 i n.

33 P., *Rola decyzji administracyjnej w nadzorze nad polskim systemem finansowym*, Warszawa 2009, s. 222.

wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji, z przytoczeniem konkretnych przepisów prawa, na których została oparta.³⁴ Dopiero przedstawienie połączonych ze sobą podstawy faktycznej i prawnej pozwoli stwierdzić, czy nie doszło do naruszenia sfery praw i interesów strony postępowania będącej adresatem zapadłego w nim rozstrzygnięcia. Obowiązek jak najpełniejszego uzasadnienia wynika z zawartej w art. 124 o.p. zasady przekonywania. Zasada ta ma doniosłe znaczenie z punktu widzenia strony postępowania i z punktu widzenia ogólnospołecznego. Po pierwsze, gwarantuje, iż w sytuacji, gdy strona postępowania zostanie przekonana co do zasadności zapadłego rozstrzygnięcia, to najprawdopodobniej zaakceptuje je w całości i nie będzie korzystała ze środków prawnych, a tym samym nie będzie angażowała organów administracji publicznej w dalsze stadia postępowania.³⁵ Takie rozwiązanie równocześnie stwarza wysokie prawdopodobieństwo, że decyzja zostanie wykonana samodzielnie przez stronę, bez konieczności stosowania wobec niej środków przymusu. Powyższe ma szczególne znaczenie w przypadku decyzji uznaniowych, gdzie organ podatkowy winien szczególnie zwrócić uwagę na uzasadnienie swego rozstrzygnięcia – dlaczego wybrał takie, a nie inne rozwiązanie. Brak prawidłowego uzasadnienia takiej decyzji uniemożliwi ustalenie, czy organ nie przekroczył granic przyznanego mu uznania administracyjnego.³⁶

Podsumowując, należy podkreślić, że do wydania decyzji konieczne jest szczegółowe upoważnienie zawarte w materialnym prawie przedmiotowym, określające zarówno adresata, do którego może lub powinna być skierowana. Ta sama podstawa prawna powinna określać stan faktyczny, w którym decyzja może lub powinna obowiązywać. Organ powołany do wydania decyzji administracyjnej rozstrzyga sam na podstawie prawa materialnego o jej treści i zakresie obowiązywania. Rozstrzygnięcia dotyczą postępowań wszczętych zarówno z urzędu, jak i na wniosek. W sytuacji gdy wniosek strony jest konieczny, aby organ

34 J. Świątkiewicz, Podstawa prawna uprawniającej decyzji administracyjnej, „Państwo i Prawo” 1985, z. 5, s. 17.

35 P. Wajda, Rola decyzji administracyjnej w nadzorze nad polskim systemem finansowym, Warszawa 2009, s. 223.

36 Wyrok NSA z dnia 23 października 1998 r. (I SA/Ka 225/97), „Biuletyn Skarbowy” 1999, nr 1, s. 20.

mógł wydać decyzję – wniosek ten jest traktowany jako element podstawy faktycznej decyzji.³⁷

IV. Zasada trwałości rozstrzygnięć administracyjnych jako instytucja materialnego prawa administracyjnego

Decyzja po uzyskaniu przymiotu ostateczności może być wzruszona tylko w specjalnych trybach postępowania i do czasu jej skutecznego wzruszenia dokonane w niej rozstrzygnięcie danej sprawy ma charakter trwały.³⁸ Trwałość rozstrzygnięć administracyjnych jest jedną z konsekwencji charakteru prawnego postępowania administracyjnego. Polega ona na stabilności skutków prawnych rozstrzygnięć administracyjnych. Celem tej zasady jest nie tylko ochrona praw nabytych strony, ale również zabezpieczenie organów administracji publicznej przed wielokrotnym rozstrzygnięciem tych samych spraw.

Trwałość ostatecznych decyzji administracyjnych jest kategorią materialnego prawa administracyjnego, regulowaną także przepisami procesowego prawa administracyjnego.³⁹

W ogólnym postępowaniu administracyjnym konstrukcja prawna trwałości rozstrzygnięć ostatecznych została oparta na dwóch elementach: cechach trwałości decyzji i warunkach ich obowiązywania⁴⁰. Trwałe są decyzje, które spełniają następujące warunki: są decyzjami ostatecznymi i prawidłowymi, strony nabyły na ich podstawie prawa i nie godzą się na ich zmianę, jak również za ich zmianą nie przemawia interes społeczny lub słuszny interes strony, a przepisy szczegółowe sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie. Decyzje, które spełniają równocześnie wszystkie te warunki, nie mogą być zmienione ani przez stronę ani przez organ administracji państwowej. Przymiot trwałości przysługuje wyłącznie decyzjom ostatecznym, tj. takim, od których nie służy odwołanie w administracyjnym toku instancji.

37 J. Filipek, *Sprawa odmowy wszczęcia i sprawa umorzenia postępowania administracyjnego*, s. 87.

38 Wyrok WSA Kielce z dnia 6 sierpnia 2009 r. (I SA/Ke 118/09), Legalis.

39 J. Filipek, *Normy prawa materialnego a normy postępowania*, (w:) *Administracja publiczna w państwie prawa*, Wrocław 1999, s. 100.

40 J. Jendrośka, *Trwałość rozstrzygnięć administracyjnych*, (w:) *Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa profesora Józefa Filipka*, Kraków 2001, s. 297.

Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej oraz przepisami szczególnymi, w toku instancji nie służy odwołanie:

- 1) od decyzji wydanych w drugiej instancji,
- 2) od decyzji wydanych w jednoinstancyjnym postępowaniu,
- 3) od decyzji, jeżeli strona uchybiła termin do wniesienia odwołania i nie przywrócono jej tego terminu.

Powyższe decyzje korzystają z domniemania legalności, obowiązują i podlegają wykonaniu. W postępowaniu administracyjnym przyjęto ogólną zasadę, w myśl której dla organu administracji publicznej decyzja obowiązuje od chwili jej prawidłowego doręczenia lub ogłoszenia, zaś dla strony od chwili, gdy decyzja stała się ostateczna.⁴¹ Uchylenie lub zmiana takich decyzji bądź stwierdzenie ich nieważności może nastąpić tylko w przypadku wystąpienia enumeratywnie określonych w Ordynacji przesłanek.

Ustawodawca nie przewiduje natomiast na gruncie procedury administracyjnej bezwzględnej nieważności decyzji ostatecznych z mocy prawa⁴². Dopuszcza tym samym możliwość funkcjonowania w obrocie prawnym wadliwych decyzji ostatecznych, które ze względu na upływ czasu nie mogą być wzruszone w trybach nadzwyczajnych.

Nie pozbawia mocy obowiązującego ostatecznego rozstrzygnięcia także samo wniesienie środka prawnego, mające na celu jego weryfikację. Istnienie bowiem podstawy do zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności ostatecznej decyzji zostanie dopiero stwierdzone po przeprowadzeniu postępowania w trybie nadzwyczajnym.

Naruszenie zasady trwałości ostatecznych rozstrzygnięć administracyjnych należy zakwalifikować jako rażące naruszenie prawa, ze względu na fakt, iż zasada ta podniesiona została do rangi zasad ogólnych postępowania administracyjnego.⁴³ Nieusprawiedliwione uchybienie zasadzie trwałości rozstrzygnięć ostatecznych narusza zasadę pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa. Działanie orga-

41 T. Woś, Glosa do wyroku SN z dnia 3 czerwca 1995 r. (III ARN 27/93), OSP 1995, nr 3, poz. 50.

42 M. Szewczyk, Glosa do uchwały SN z dnia 2 kwietnia 1993 r. (III CZP 34/93), „Samorząd Terytorialny” 1994, nr 11, s. 60.

43 M. Kopacz, *Wznowienie ogólnego postępowania administracyjnego na podstawie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*. Olsztyn 2008, s. 19.

nu administracji publicznej, który wbrew treści ostatecznej decyzji administracyjnej ustala odmienny niż wynikający z decyzji stan prawny, czyniąc to przy okazji wydania własnego rozstrzygnięcia w innej sprawie, burzy stabilizację stworzoną przez uprzednią decyzję ostateczną i wpływa zdecydowanie negatywnie na pewność prawa w państwie oraz przekonanie o stałości rozstrzygnięć jego organów⁴⁴.

Ustawa Ordynacja podatkowa uznaje za wady istotne tylko materialnoprawne wady, z którymi decyzja nie powinna obowiązywać. Przepisy zaliczają do nich z jednej strony wady, które powinny powodować uznanie decyzji za nieważną, bo nie spełnia niezbędnych prawnych wymagań normatywnych, które do niej się odnoszą (art. 247 o.p.), albo z drugiej strony przewidują dopuszczalność ponownego zbadania stanu rzeczywistości, w którym decyzja ma obowiązywać (art. 240 o.p.). Rozwiązania prawne przyjęte w Ordynacji podatkowej zarówno w wypadku wznowienia postępowania, jak i stwierdzenia nieważności są oparte co do zasady na tych samych założeniach co k.p.a. (art. 145 k.p.a. i art. 156 k.p.a.).

VI. Materialnoprawne przesłanki wznowienia postępowania

Wznowienie postępowania jest instytucją stwarzającą możliwość prawną ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy, rozstrzygniętej już decyzją ostateczną. Jest nadzwyczajnym trybem postępowania podatkowego służącym wyeliminowaniu z obrotu prawnego ostatecznych decyzji, których zmianę lub obalenie uzasadnia interes stron, ciężkie wady decyzji lub ich dezorganizujący wpływ na stosunki prawne⁴⁵. Wznowienie postępowania zmierza do usunięcia ciężkich wad postępowania podatkowego, które ujawniły się już po wydaniu decyzji ostatecznej⁴⁶. W instytucji wznowienia postępowania występują dwa zasadnicze elementy:

44 J. Łętowski, *Zasada zaufania w stosunkach między obywatelem a administracją*, (w:) *Państwo, prawo, obywatel*, red. J. Łętowski, W. Sokolewicz, Warszawa 1989, s. 562.

45 J. Borkowski, *Decyzja administracyjna*, Zielona Góra 1997, s. 125.

46 J. Borkowski, *Decyzja administracyjna...*, s. 128.

- 1) element materialny, tj. prawo do żądania ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej,
- 2) element procesowy – weryfikacji prawidłowości postępowania, w którym rozpoznano i rozstrzygnięto sprawę administracyjną decyzją ostateczną.

W postępowaniu tym rozstrzygnięcia wymagają dwie odmienne kwestie prawne. Po pierwsze, istnienie przesłanek wznowienia postępowania, po drugie zaś ponowne merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy będącej już przedmiotem postępowania, które teraz zostało uznane za wadliwe⁴⁷. „Jeżeli organ ustali, że nie ma podstaw do wznowienia postępowania, to nie przechodzi do merytorycznego rozpoznania sprawy administracyjnej będącej przedmiotem weryfikacji decyzji. Nawet bowiem wtedy, gdy stwierdzi innego rodzaju wadliwość decyzji, to nie będzie mógł jej uchylić w tym trybie, albowiem podstawy wznowienia postępowania są wyliczone w k.p.a. wyczerpująco i wyjście poza nie byłoby rażącym naruszeniem prawa dającym podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji”⁴⁸. Należy zauważyć, że przedmiotowe orzeczenie zapadło na gruncie k.p.a., jednak z uwagi na fakt, iż art. 240 o.p. stanowi odpowiednik art. 145 k.p.a., można je odnosić również do postępowania podatkowego.

Uchylenie lub zmiana decyzji z urzędu lub na wniosek strony w drodze wznowienia postępowania następuje w sytuacji, gdy decyzja została wydana z istotnym naruszeniem wymagań jej podstawy faktycznej. Należą tu przypadki, gdy dowody, na których oparto istotne dla sprawy okoliczności, okazały się fałszywe albo decyzja została wydana w wyniku przestępstwa (art. 240 § 1 pkt 1 i 2 o.p.).

Ustalenie istotnych okoliczności na podstawie fałszywych dowodów to przyczyna wznowienia, która umieszczona została na pierwszym miejscu, podobnie jak w art. 145 k.p.a. Nie świadczy to jednak o nadrzędności tej przesłanki wobec innych wymienionych w dalszej treści art. 240 o.p. Miejsce wynika z pewnej konwencji, a mianowicie rozwiązania prawne dotyczące wznowienia postępowania przyjęte w Ordynacji oparte są co do zasady na tych samych założeniach co w k.p.a.,

47 T. Kielkowski, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 144–146.

48 Wyrok NSA z dnia 3 kwietnia 2001 r., VSA 12/00.

a już w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnym⁴⁹ – czyli pierwszej kodyfikacji postępowania administracyjnego na gruncie polskim – taka regulacja znalazła się na samym początku. Art. 95 wyżej cytowanego rozporządzenia stanowił: „w sprawie zakończonej decyzją, od której nie służy środek prawny, może nastąpić wznowienie postępowania, jeżeli decyzja została spowodowana przez sfalszowanie lub przedstawienie sfalszowanego dokumentu, przez fałszywe świadectwo [...]” Wznowienie postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 1 o.p. jest ograniczone wystąpieniem łącznie następujących warunków:

- 1) w postępowaniu dowodowym prowadzonym w danej sprawie podatkowej miało miejsce wystąpienie fałszywego dowodu,
- 2) sfalszowanie dowodu musi być stwierdzone prawomocnym orzeczeniem sądu⁵⁰.

Ordynacja podatkowa stanowi w art. 180 § 1, iż „Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem”. System dowodów uregulowany w Ordynacji nie jest zamknięty, dopuszczalne są też inne dowody, a niekiedy uregulowane w Ordynacji. Podstawą wznowienia postępowania może być fałsz dowodów, np. fałszywe zeznania świadka, fałszywa opinia biegłego rzeczoznawcy, fałszywe zeznania strony, czyli przedmiotem fałszerstwa może być każdy z dowodów wykorzystany w postępowaniu.⁵¹ Jeżeli chodzi o dokumenty, to przyjmuje się, że za prawdziwy dokument uważa się dokument, który nie budzi wątpliwości co do tego, że posiada trzy cechy występujące łącznie:

- 1) został wystawiony przez osobę lub instytucję, która powinna go wystawić,
- 2) treść dokumentu odpowiada rzeczywistości,
- 3) dokument posiada treść nie zmienioną.

Fałszywe dowody przyczyniają się do ustalenia faktów prawotwórczych, okoliczności istotnych dla sprawy, naruszają prawo materialne

49 Dz.U. Nr 36, poz. 341 ze zm.

50 B. Adamiak, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2010, s. 240.

51 M. Szubiakowski, *Wznowienie postępowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 12, s. 57.

i podstawę faktyczną aktu. Organ musi więc prześledzić całe dotychczasowe postępowanie dowodowe, zbadać poprzednio ustalony stan faktyczny i ewentualnie ustalić go na nowo, opierając się na prawdziwych dowodach. Ustalenie danych okoliczności w określonym postępowaniu jest konieczne ze względu na obowiązującą zasadę prawdy obiektywnej.⁵² Drugim warunkiem, od którego uzależnione jest wznowienie postępowania, jest potwierdzenie przez sąd prawomocnym orzeczeniem sfalszowanie dowodu. Naruszenie tego warunku stanowi rażąco naruszenie prawa będące podstawą do stwierdzenia nieważności decyzji wydanej we wznowionym postępowaniu (art. 247 § 1 pkt 3 o.p.). Jednak w przypadku, gdy sfalszowanie dowodu jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego, może być wznowione postępowanie przed stwierdzeniem tego faktu orzeczeniem sądowym.

Wydanie decyzji w wyniku przestępstwa (art. 240 § 1 pkt 2 o.p.) to kolejna przesłanka do wznowienia postępowania. Jej znaczenie wynika z faktu, że „przestępstwo nie może być zdarzeniem, które byłoby czynnością prawną w jakiegokolwiek dziedzinie prawa, w tym w prawie administracyjnym mogłoby ustanawiać uprawnienia lub obowiązki władzy publicznej wobec jednostki, albo jednostki wobec władzy publicznej”⁵³. Należy również przyjąć, że pod pojęciem przestępstwa jako przesłanki wznowienia postępowania należy rozumieć przestępstwo w rozumieniu prawa karnego, przesłanka ta nie obejmuje więc wykroczeń⁵⁴. Warunkiem powołania się na omawianą przyczynę wznowienia postępowania jest więc:

- 1) fakt popełnienia przestępstwa,
- 2) przestępstwo jest stwierdzone prawomocnym orzeczeniem sądu,
- 3) pomiędzy wydaniem decyzji a popełnieniem przestępstwa istnieje związek przyczynowy.

52 G. Krawiec, *Wydanie decyzji w wyniku fałszywych dowodów lub przestępstwa jako podstawa wznowienia ogólnego postępowania administracyjnego*, Sosnowiec 2006, s. 45.

53 J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*. Część II. Kraków 2001, s. 96.

54 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa, Komentarz, Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 320.

Od warunku konieczności potwierdzenia przestępstwa orzeczeniem sądowym są wyjątki, a więc gdy popełnienie przestępstwa jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego (art. 240 § 2 o.p.) oraz w razie, gdy postępowanie przed sądem nie może być wszczęte na skutek upływu czasu lub z innych przyczyn określonych przepisami prawa (art. 240 § 3). Do istotnych wad w zakresie podstawy faktycznej decyzji mogło dojść ze względu na fakt, że decyzja była wydana przez pracownika lub organ, który podlega wyłączeniu albo też strona bez własnej winy nie brała udziału w postępowaniu (art. 240 § 1 pkt 3 i 4).

Analizując wadliwą działalność organu podatkowego jako podstawę wznowienia postępowania, należy stwierdzić, iż umieszczenie jej w katalogu przyczyn umożliwiających weryfikację ostatecznego rozstrzygnięcia jest bezpośrednim skutkiem obowiązywania w postępowaniu podatkowym ogólnych zasad dochodzenia prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) oraz pogłębiania zaufania obywateli do organów podatkowych (art. 121 o.p.). Niewątpliwie bowiem instytucja wyłączenia pracownika i organu podatkowego stanowi konkretyzację wskazanych zasad ogólnych. Jeżeli mówimy o wyłączeniu pracownika lub organu, mamy na myśli przypadki obligatoryjnego wyłączenia. „Zachodzi bowiem podejrzenie stronniczego prowadzenia postępowania przez pracownika lub organ, ze względu na jego stosunek do strony. Co prawda jest to podejrzenie, które w równej mierze może się odnosić do ustalenia tak podstawy faktycznej, jak prawnej, ale na pierwszy plan wysuwa się podejrzenie co do ustalenia podstawy faktycznej...”⁵⁵. Przepisy o wyłączeniu mają na celu zapewnić bezstronność przy podejmowaniu rozstrzygnięć podatkowych i z istoty rzeczy obejmują szeroki zakres przyczyn wyłączenia. Analizując jednak treść art. 130, 131 a i art. 240 § 1 pkt 3 o.p., można stwierdzić, że podstawa wznowienia będzie zachodzić tylko wówczas, gdy decyzję wyda pracownik lub organ podlegający wyłączeniu. Istotne jest zawężenie przyczyn wyłączenia w zestawieniu z regulacją procesową tej instytucji. Zgodnie bowiem z art. 130 o.p. pracownik podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu, tj. od każdego jego stadium, zarówno od wyjaśniającego, jak i rozstrzygają-

55 J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*. Część II. Kraków 2001, s. 96.

cego. Tym samym nie będą mogły być uwzględnione, jako podstawa do wznowienia postępowania, zarzuty strony dotyczące wyłączenia pracownika, który tylko uczestniczył w postępowaniu poprzedzającym wydanie decyzji, nawet wówczas, gdyby w sposób ewidentny podlegał wyłączeniu z mocy prawa. Podsumowując, jeżeli całe postępowanie dowodowe przeprowadził pracownik organu podlegający wyłączeniu, natomiast decyzję wydał inny pracownik, który nie podlegał wyłączeniu i nie można do tego podnieść żadnych zarzutów, to w zasadzie nie będzie można wznowić postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 3.⁵⁶ Bardziej przejrzysta jest sytuacja w przypadku wyłączenia organu administracji publicznej. Na mocy art. 131 o.p. organ podlega wyłączeniu od załatwienia sprawy, co faktycznie oznacza wygaśnięcie z mocy prawa jego właściwości do załatwienia konkretnej sprawy podatkowej. Nie są więc tutaj oceniane indywidualne zdolności poszczególnych pracowników do rozstrzygnięcia sprawy, ale organu jako całości organizacyjnej. Wydanie zatem decyzji przez któregośkolwiek z pracowników organu podlegającego wyłączeniu może stanowić podstawę do wznowienia postępowania.⁵⁷

Następną podstawą wznowienia postępowania jest to, że „strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu”. Umieszczenie kwalifikowanego braku udziału strony w postępowaniu, jako podstawy wznowienia postępowania, należy traktować jako swoistą sankcję za naruszenie zasady ogólnej czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym.⁵⁸ Ta podstawa wznowienia opiera się na dwóch przesłankach:

- 1) fakt niebrania udziału przez stronę w postępowaniu,
- 2) brak udziału w postępowaniu wynikał nie z winy strony.

Przez udział strony w postępowaniu należy rozumieć jej udział w ciągu czynności przygotowawczych postępowania podatkowego prowadzonych przez organ podatkowy, w czynnościach „które mają istot-

56 B. Adamiak, *Przesłanki wznowienia postępowania*, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Małstalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Wrocław 2010, s. 980.

57 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 90–91.

58 H. Knysiak–Molczyk, *Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2004, s. 85.

ne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy i udział w których jest przewidywany w kodeksie”⁵⁹.

Brak udziału strony nie z własnej winy występuje, gdy strona została niedopuszczona do uczestnictwa lub gdy strona prawidłowo zawiadomiona o wszczęciu postępowania oraz o czynnościach wyjaśniających nie mogła wziąć udziału z powodu przeszkód nie do przewyciężenia. Jako nieuczestniczenie w postępowaniu przez stronę będzie traktowane pominięcie pełnomocnika strony⁶⁰. Należy zaznaczyć, że wina jest podstawową instytucją prawa karnego i na niej opiera się odpowiedzialność za przestępstwo. W prawie cywilnym na winie opiera się odpowiedzialność za zobowiązania. W prawie podatkowym rola winy jest ograniczona, ponieważ podstawą prawną dla podatkowoprawnych uprawnień lub obowiązków jest prawo przedmiotowe. „Natomiast wina jest czynnikiem, który jest uwzględniany dla określenia zakresu wykonywania obowiązków lub zakresu korzystania z uprawnień przez jednostkę, gdy prawo przedmiotowe tak stanowi. Po stronie osób pełniących funkcje organów administracyjnych jest ona zwykle przesłanką odpowiedzialności dyscyplinarnej”⁶¹.

Upoważnienie lub zobowiązanie organu podatkowego do wznowienia postępowania i wydania nowej decyzji jest dalej zawarte w przepisach art. 240 § 1 pkt 5 o.p., tj. może nastąpić w przypadku, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy okoliczności faktyczne lub nowe dowody. W odróżnieniu od art. 240 § 1 pkt 1 przepis ten przewiduje uwzględnienie w wyniku wznowienia postępowania okoliczności lub dowodów, które pozwolą na ustalenie rzeczywistego stanu rzeczy. Organ podatkowy nie miał możliwości ich uwzględnienia w dotychczasowym przebiegu postępowania, ponieważ nie wiedział o ich istnieniu, chociaż postępowanie prowadzone było zgodnie z obowiązującymi przepisami. Konstrukcja przesłanki zawartej w tym przepisie zawiera w sobie dwa alternatywne elementy, tj. ujawnienie nowych okoliczności faktycznych oraz nowych dowodów, przy czym wystąpienie każdego z nich oddzielnie stanowi samoistną przesłankę wznowienia postępowania.

59 W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 232.

60 M. Masternak, (w:) B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 777.

61 J. Filipek, *Prawo administracyjne. Instytucje ogólne*. Część II, Kraków 2001, s. 96.

Nowe okoliczności faktyczne powinny być należycie udowodnione⁶². Jednak organ podatkowy na tym etapie postępowania nie posiada możliwości merytorycznej weryfikacji wniosku strony, więc zobowiązany jest wydać postanowienie o wznowieniu postępowania i w jego toku ustalić, czy powołane przez stronę nowe okoliczności faktyczne rzeczywiście zaistniały.⁶³ Jeśli jednak nowe okoliczności we wznowionym postępowaniu nie zostaną udowodnione, to organ podatkowy, na mocy przepisów art. 245 § 1 pkt 2 o.p., odmówi uchylecia decyzji dotychczasowej.

Analogicznie przepisy Ordynacji podatkowej traktują przypadki, gdy decyzja została wydana bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu (art. 240 § 1 pkt 6 o.p.). Współdziałanie organów administracji publicznej jest podejmowane wtedy, gdy sprawa znajduje się we właściwości rzeczowej jednego organu administracyjnego, przy czym równocześnie pozostaje w jakimś związku z częścią zakresu zadań i kompetencji innego organu administracyjnego. Przepisy prawa materialnego stanowią o tym, czy w określonym gatunku spraw musi być podjęte współdziałanie i z jakim skutkiem w odniesieniu do istoty sprawy. Przepisem takim jest np. art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 13 listopada 2003 r. o dochodach jednostek samorządu terytorialnego,⁶⁴ zgodnie z którym w przypadku pobieranych przez urząd skarbowy podatków i opłat stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego, naczelnik tego urzędu może umarzać, odraczać termin zapłaty lub rozkładać na raty należności oraz zwalniać płatnika z obowiązku pobrania bądź ograniczać pobór należności wyłącznie na wniosek lub za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego. Wniosek lub zgoda są wydawane w formie postanowienia, na które nie przysługuje zażalenie. W postępowaniach podatkowych w sprawie ulg w spłacie zobowiązań, dotyczących podatku od spadków i darowizn oraz podatku od czynności cywilnoprawnych brak wniosku lub zgody przewodniczącego jednostki samorządu terytorialnego uzasadnia wznowienie postępowania podatkowego w tej sprawie.

62 J. Borkowski, *Wznowienie postępowania*, (w:) J. Borkowski, J. Jendrośka, R. Orzechowski i in., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1985, s. 219.

63 M. Kopacz, *Wznowienie ogólnego postępowania administracyjnego na podstawie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, Olsztyn 2008, s. 44.

64 Dz.U. Nr 203, poz. 1966 ze zm.

Następną podstawą wznowienia postępowania jest sytuacja, gdy „decyzja została wydana w oparciu o inną decyzję lub orzeczenie sądu, które zostało następnie uchylone lub zmienione w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji” (art. 240 § 1 pkt 7 o.p.). Sytuacje takie pojawiają się gdy „...zmiany orzeczeń sądów lub organów, które miały wpływ na wynik sprawy, będą najczęściej związane z uruchomieniem trybów nadzwyczajnych w postępowaniu, nie można jednak wykluczyć także takiej sytuacji, gdy utrata mocy obowiązującej orzeczeń następuje poprzez uchwalenie stosownych aktów normatywnych”.⁶⁵ „Ustawodawca, mówiąc w art. 240 § 1 pkt 7 ustawy Ordynacja podatkowa o innej decyzji lub orzeczeniu sądu, miał na uwadze akt administracyjny lub sądowy, który stanowił podstawę prawną, a nie faktyczną wydaną decyzji podatkowej.”⁶⁶ Istota tej podstawy wznowienia odnosi się zatem do ciągu działań prawnych, w którym decyzja lub orzeczenie sądu było podstawą wydania innego rozstrzygnięcia.⁶⁷ Stąd też bezwzględny warunkiem skorzystania z tej przesłanki jest istnienie związku przyczynowego między uchylonym orzeczeniem o ostateczną decyzją.

Szczególną przesłanką w katalogu przyczyn wznowienia postępowania jest możliwość powołania się przez stronę na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową, przepisu stanowiącego podstawę prawną wydania ostatecznej decyzji podatkowej (art. 240 § 1 pkt 8 o.p.). Zgodność prawa z Konstytucją jest cechą systemu prawa i zarazem postulatem praktyki stanowienia prawa na gruncie koncepcji przyjmującej hierarchiczną budowę aktów normatywnych i ich norm za podstawę porządku prawnego.⁶⁸ Niewątpliwie podstawowym zadaniem Trybunału Konstytucyjnego jest kontrola norm prawnych. Istotą tej kontroli jest ustalenie, czy badany przez Trybunał akt normatywny jest zgodny z aktami normatywnymi wyższego rzędu, a w przypadku braku takiej zgodności, podjęcie działań

-
- 65 E. Mzyk, *Wznowienie postępowania administracyjnego*, Warszawa–Zielona Góra 1994, s. 39.
66 Wyrok NSA z dnia 9 kwietnia 2003 r. (III SA 1933/01), *Monitor Podatkowy* 2003, nr 11, s. 39.
67 Cz. Martysz, *Przesłanki pozytywne wznowienia*, (w:) G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, t. 2, Kraków 2005, s. 316.
68 K. Działocha, *Problemy zgodności prawa z Konstytucją*, (w:) Trybunał Konstytucyjny. *Materiały konferencyjne*, red. J. Trzeciński, Wrocław 1987, s. 43.

zmierzających do usunięcia nieprawidłowego aktu z systemu obowiązującego prawa.⁶⁹ Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające niezgodność przepisu z Konstytucją RP wchodzi w życie z dniem ogłoszenia i nie wywierają skutku *ex tunc*, tzn. nie obowiązują od wejścia w życie przepisu niezgodnego z Konstytucją RP. Trybunał Konstytucyjny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego.⁷⁰ W razie gdy decyzję wydano bez uwzględnienia obowiązującego w dniu wydania decyzji orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, to taka decyzja jest nieważna. Natomiast gdy orzeczenie zostało ogłoszone po dacie wydania decyzji ostatecznej, sytuacja taka stanowi podstawę do wznowienia postępowania. Taka konstrukcja „... ma zapobiegać naruszeniu zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego, jak również zabezpieczać strony przed ujemnymi następstwami wadliwego prawodawstwa. Od oceny strony zależy zatem, czy oparcie decyzji na wadliwej, z punktu widzenia Konstytucji RP, podstawie prawnej narusza jej prawa nabyte, czy też nie. Jeżeli w jej ocenie do takiego naruszenia nie doszło, nie ma podstaw prawnych do weryfikacji decyzji w trybie wznowienia postępowania.⁷¹

Prawo wznowienia postępowania na tej podstawie jest ograniczone podmiotowo oraz czasowo, ponieważ następuje wyłącznie na żądanie strony, przy czym żądanie to musi zostać wniesione wyłącznie w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego (art. 241 § 2 pkt 2 o.p.).

Kolejną przesłanką wznowienia postępowania jest sytuacja, w której ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji (art. 240 § 1 pkt 9 o.p.).

Uzasadnieniem dla tej przesłanki wznowienia postępowania podatkowego jest obowiązujący system źródeł powszechnie obowiązującego prawa. Zgodnie z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej: „Źród-

69 L. Garlicki, Uwagi o charakterze prawnym orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego, (w:) Studia nad prawem konstytucyjnym, red. J. Trzcziński, B. Banaszak, Wrocław 1997, s. 82.

70 Art. 190 ust. 3 Konstytucji RP.

71 B. Adamiak, Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego a wadliwość decyzji administracyjnej, (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga Jubileuszowa profesora Józefa Filipka, red. I. Skrzydło–Niżnik, P. Dobosz, D. Dąbek i in., Kraków 2001, s. 21.

łami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.”⁷² „Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.”⁷³ W związku z powyższym, jeżeli w dniu wydania decyzji obowiązywała umowa międzynarodowa, wydanie decyzji bez uwzględnienia postanowień ratyfikowanej umowy międzynarodowej stanowi rażące naruszenie prawa, które jest podstawą stwierdzenia nieważności decyzji. Jeżeli jednak po wydaniu decyzji umowa międzynarodowa weszła do krajowego porządku prawnego, a jej postanowienia mają moc retroaktywną, przy czym wpływają na treść decyzji, strona może żądać wznowienia postępowania. W prawie podatkowym ściśle respektowana jest zasada *lex retro non agit*, jeśli wsteczne działanie normy prawa podatkowego miałyby prowadzić do nałożenia lub zwiększenia obciążenia podatkowego. Zasada ta doznaje ograniczenia w przypadku tych przepisów prawa podatkowego, na podstawie których następuje złagodzenie ciężaru podatkowego. Podsumowując, przepis art. 240 § 1 pkt 9 o.p. mówi o sytuacjach faktycznych, w których umowa o podwójnym opodatkowaniu wywołuje wsteczne skutki korzystne dla strony postępowania. Taką tezę częściowo potwierdza treść art. 241 § 2 pkt 3 o.p., zgodnie z którym wznowienie postępowania następuje tylko na żądanie strony.⁷⁴

Następną przesłanką wznowienia postępowania jest sytuacja, gdy wynik zakończonej procedury porozumienia lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji (art. 240 § 1 pkt 10 o.p.).

Celem procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie umów międzynarodowych o unikaniu podwójnego opodatkowania, jest umożliwienie rozwiązy-

72 Art. 87 ust. 1.

73 Art. 91.

74 T. Nowak, Ratyfikowana umowa międzynarodowa jako przesłanka wznowienia postępowania, (w:) Ordynacja podatkowa, pod. red. H. Dzwonkowskiego, Warszawa 2008, s. 1033.

wania problemów, które wynikają ze stosowania tych umów. Zdarza się, że pomimo obowiązywania takiej umowy pojawiają się sytuacje, w których te same postanowienia umowy są odmiennie interpretowane przez organy podatkowe każdego z umawiających się państw, co może spowodować, że ten sam dochód podlega opodatkowaniu w obu tych państwach.⁷⁵

Czynności związanych z wymiarem podatku nie wstrzymuje uruchomiona przez strony procedura wzajemnego porozumiewania się. Omawiana procedura jest całkowicie odrębnym od wewnętrznego postępowania odwoławczego sposobem dochodzenia swych praw przez podatnika.⁷⁶ Organ jednego umawiającego się państwa może jednak oddalić wniosek strony o uruchomienie procedury wzajemnego porozumiewania się, a podatnikowi nie przysługują wówczas żadne środki zaskarżenia. Jednak w sytuacji, gdy dochodzi do procedury wzajemnego porozumiewania się, w wyniku której umawiające się państwa dokonują wspólnej wykładni postanowień umowy międzynarodowej, organy podatkowe tych państw powinny zastosować się do podjętych uzgodnień i wyeliminować podwójne opodatkowanie.

Następną podstawą wznowienia postępowania jest sytuacja, w której orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji (art. 240 § 1 pkt 11 o.p.). W polskim porządku prawnym obowiązują reguły, które są oparte na „konieczności jednolitego obowiązywania prawa europejskiego we wszystkich państwach członkowskich.”⁷⁷ „Wymóg jednolitości stosowania prawa oznacza [...], że każdy organ sądowy lub administracyjny powinien tak samo interpretować i stosować dane normy prawa europejskiego, niezależnie od tego, w którym państwie działa.”⁷⁸ Interpretacja prawa europejskiego należy do kompetencji Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. W sytuacji, gdy orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść decyzji, jest podstawą do wznowienia postępowania

75 J. Banach, Polskie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, Warszawa 2000, s. 367–368.

76 *Ibidem*, s. 368.

77 M. Ahlt, M. Szpunar, Prawo europejskie, Warszawa 2005, s. 43.

78 R. Ostrihansky, Sądy polskie a kompetencje Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich do wydawania orzeczeń wstępnych, (w:) Prawo polskie a prawo Unii Europejskiej, Warszawa 2003, s. 155.

nia. Orzeczenie Trybunału wiąże skład pytający w danej sprawie oraz ma charakter deklaratoryjny.⁷⁹

VI. Wnioski

W polskiej nauce prawa wskazuje się na związek postępowania administracyjnego z prawem materialnym. Pojawiły się poglądy, zgodnie z którymi postępowanie administracyjne spełnia tylko funkcję pomocniczą⁸⁰ wobec prawa materialnego.

Jednak takie stanowisko budzi u niektórych autorów wątpliwość, czy można mówić o służebnej roli jednego działu prawa wobec drugiego. Uważają oni bowiem, że taki stosunek zachodzi między normami różnej rangi tego samego działu prawa (np. przepisy wykonawcze wobec przepisów ustawy).⁸¹

W nauce znane także są odmienne stanowiska w powyższym zakresie, podkreślające doniosłość norm proceduralnych w stosunku do norm materialnoprawnych, polegającą na konsekwencjach prawnych ich naruszenia. Normy materialne obwarowane są sankcjami, takimi jak kara i egzekucja, natomiast przy normach proceduralnych akcent położony jest na gwarancjach prawnych, wynikających głównie z nadzoru.⁸²

Postępowanie podatkowe według mojej oceny jest uzależnione od prawa materialnego. Prawo materialne określa również podmioty, które mogą uczestniczyć w postępowaniu administracyjnym, ich obowiązki i uprawnienia, to, czym te uprawnienia i obowiązki różnią się od innych uprawnień i obowiązków, stosowane sankcje.

W niniejszym opracowaniu przedstawiono instytucję wznowienia postępowania podatkowego jako instytucję procesową, lecz ściśle związaną z prawem materialnym. Na uwagę zasługuje fakt, że całe po-

79 W. Czaplński, *Zarys prawa europejskiego*, Warszawa 2005, s. 69–70.

80 J. Filipek, *Elementy strukturalne norm prawa administracyjnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego”, DCXXVII, Prace Prawnicze, z. 99, s. 199.

81 K. Jandy–Jendrośka, J. Jendrośka, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*, (w:) *System prawa administracyjnego*, t. 3, Warszawa 1978, s. 137.

82 Tamże, s. 138.

stępowanie podatkowe spełnia służebną rolę w realizacji materialnego prawa podatkowego.

W Ordynacji podatkowej są uregulowane niektóre instytucje prawa materialnego. Dotyczy to między innymi zdolności prawnej i zdolności do czynności prawnych stron. Materialnoprawny charakter mają również przepisy Ordynacji, w których uregulowane zostały elementy strukturalne decyzji, wymogi jej ważności i jej skutki prawne.

Nie przedstawiono wszystkich zależności pomiędzy postępowaniem podatkowym a prawem materialnym, wskazano jedynie te, które według autora są kluczowe i w sposób jasny prowadzą do konkluzji – istnienie postępowania podatkowego jest warunkowane istnieniem normy prawa materialnego.