

DOWODY W ODWOŁAWCZYM POSTĘPOWANIU PODATKOWYM ORAZ W PROCEDURACH NADZWYCZAJNYCH WZRUSZEŃ DECYZJI PODATKOWYCH

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

Wprowadzenie

Problematyka dowodów oraz postępowania dowodowego (wyjaśniającego), w tzw. zwyczajnym oraz nadzwyczajnych trybach wzruszeń decyzji podatkowych coraz częściej staje się przedmiotem licznych sporów w orzecznictwie oraz w doktrynie prawa. Celem niniejszego opracowania jest próba odniesienia się do jedynie wybranych zagadnień „problematyki dowodowej” budzących, jak się wydaje, najwięcej kontrowersji w praktyce. Ramy tej publikacji nie pozwoliły na szersze ujęcie zawartych w tytule zagadnień.

1. Dowody w odwoławczym postępowaniu podatkowym (tzw. zwyczajnym)

W jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym obowiązuje zasada dwuinstancyjności tego postępowania (art. 127 o.p.). Zasada ta poprzez swoje umocowanie w art. 78 Konstytucji RP stanowi ważną gwarancję oraz środek ochrony praw i wolności stron postępowania.¹ Oznacza to, iż strona postępowania podatkowego niezadowolona z rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji może zwrócić się w odwołaniu (zażaleniu) do organu podatkowego wyższego stopnia w terminie 14 (7) dni od dnia doręczenia decyzji (postanowienia) o rozpatrzenie swojej sprawy. Odwołanie od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej

1 Zob. W. Skrzydło, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2007, s. 75.

instancji służy tylko do jednej wyższej instancji (art. 220 o.p.). Z kolei na wydane w toku postępowania postanowienia zażalenie służy wówczas, gdy ustawa tak stanowi (art. 236 § 1 o.p.). Postanowienia, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji (art. 237 o.p.). W modelu tego postępowania (odwoławczego) można wyróżnić dwie fazy²: (1) postępowanie odwoławcze (zażaleniowe) przed organem pierwszej instancji oraz (2) postępowanie odwoławcze (zażaleniowe)³ przed organem podatkowym wyższego stopnia. Podział taki wynika z istoty normatywnego ujęcia procedury wnoszenia odwołania (zażalenia) od rozstrzygnięć podatkowych (art. 223 o.p.). Zarówno bowiem odwołanie od decyzji podatkowej, jak i zażalenie na postanowienie podatkowe wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał rozstrzygnięcie. Odwołanie oraz zażalenie zaliczane są do zwyczajnych środków zaskarżenia w postępowaniu podatkowym, gdyż przysługują na rozstrzygnięcia nieostateczne.⁴ Podstawową cechą wyróżniającą odwołanie, jako zwyczajnego środka zaskarżenia, jest jego dewolutywność. Pod pojęciem dewolutywności będziemy rozumieli sytuację, kiedy poprzez wniesienie odwołania dochodzi do przeniesienia rozpoznania sprawy podatkowej przed inny, wyższego stopnia organ podatkowy.⁵ Mając na uwadze powyższe wywody, należy przyjąć, że odwołanie w postępowaniu podatkowym co do zasady ma charakter względnie dewolutywny, z jednym wyłączeniem (bez skutku dewolutywnego).⁶

1.1. Postępowanie odwoławcze (zażaleniowe) przed organem podatkowym pierwszej instancji

W pierwszej fazie postępowania odwoławczego, tj. przed organem podatkowym pierwszej instancji, organ ten może zetknąć się z „kwestią dowodu” już w samej treści odwołania. W tym miejscu należy przypo-

2 Taki model ujęcia postępowania odwoławczego został w doktrynie prawa zaproponowany przez B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2009, s. 269 i n.

3 W dalszej części opracowania jego autor uwagi o postępowaniu odwoławczym odnosi również do postępowania zażaleniowego.

4 Do obalania rozstrzygnięć ostatecznych służą tzw. tryby nadzwyczajne (wznowienie postępowania podatkowego; stwierdzenie nieważności decyzji; zmiana bądź uchylene decyzji).

5 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 255.

6 S. Presnarowicz, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 783.

mnieć, że w myśl art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Stosownie do treści art. 181 o.p. dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2 oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Zgodnie z treścią art. 222 o.p. odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Niewątpliwie w odwoławczym postępowaniu podatkowym ten środek zaskarżenia ma charakter wysoce sformalizowany.

Na tle tak sformułowanego przez ustawodawcę przepisu pojawia się pierwszy problem. Czy wszystkie wymienione tu wymogi formalne odwołania, bezwzględnie w każdym rodzaju sprawy podatkowej, powinny zostać zwerbalizowane w danym środku zaskarżenia? W szczególności, czy ostatni z wymienionych wymogów, tj. „wskazywanie dowodów uzasadniających to żądanie”, zawsze nosi znamiona obligatoryjności? Moim zdaniem pierwszy i drugi z wymienionych tu elementów tego środka zaskarżenia mają charakter obligatoryjny. Trzeci filar odwołania z istoty rzeczy nosi cechy fakultatywności. Nie zawsze bowiem istnieje możliwość „nawet wskazywania na dowody” w rozumieniu art. 180 i art. 181 o.p., a cóż dopiero ich przytoczenia. Zwłaszcza wówczas, gdy spór z organami podatkowymi toczy się w przedmiocie wykładni przepisów prawa.⁷ W praktyce niejednokrotnie popełniane są podstawowe błędy przy przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych.⁸ Podobne stanowisko prezentowane jest również w orzecznic-

7 Zob. S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1066 i n.

8 J. Brolik, Jak uniknąć błędów w przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych, „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 2.

twie sądowym. Na przykład w wyroku z dnia 8 maja 2003 r., NSA podkreślał, że „odwołujący powinien przytoczyć dowody, które dają możliwość zweryfikowania prawdziwości twierdzeń zawartych w odwołaniu oraz uzasadniających żądanie sformułowane w odwołaniu; nie oznacza to obowiązku powołania się na nowe dowody, mogą to być dowody zgromadzone w postępowaniu pierwszej instancji”⁹.

Drugie pytanie dotyczy kwestii równie zasadniczej, który z organów podatkowych: pierwszej instancji, czy organ odwoławczy powinien dokonać wezwania, o którym mowa w art. 169 § 1 o.p., jeśli odwołujący się nie „wskáže na dowody”, a zdaniem organu to wskazanie jest niezbędne w danej sprawie do wypełnienia dyspozycji art. 222 o.p.? Czy wezwania można dokonać tylko jednokrotnie? Z żadnego przepisu wprost nie wynika odpowiedź na tak postawione pytania. Należy przypomnieć, że w sytuacji gdy wniesione odwołanie nie zawiera któregoś z istotnych elementów odwołania, tj. między innymi „wskazania dowodów”, należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 o.p.). Moim zdaniem w pierwszej kolejności na organie podatkowym pierwszej instancji ciąży ów obowiązek wezwania odwołującego się w tym trybie.¹⁰ Co nie oznacza, że organ odwoławczy zostaje wówczas pozbawiony uprawnień w tym zakresie. Takie rozumienie tych unormowań znajduje również potwierdzenie wśród innych autorów.¹¹ Odmienny pogląd prezentuje H. Dzwonkowski.¹²

Dlaczego na organie podatkowym pierwszej instancji?

Po pierwsze: dlatego, że za jego pośrednictwem wnosi się odwołanie do organu odwoławczego.

9 III SA 2278/01, Lex nr 102594.

10 Zob. S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja..., s. 1071 i n.

11 Zob. L. Guzek, Postanowienie o niedopuszczalności odwołania od decyzji, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 3, s. 46; P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja..., s. 855; S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja..., s. 1065 oraz B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. 2, Toruń 2007, s. 465.

12 H. Dzwonkowski, (w:) H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa 2011, Warszawa 2011, s. 1305–1306.

Po drugie: dlatego, że to ten organ ma prawo skorzystać z instytucji samokontroli własnego rozstrzygnięcia, przewidzianej w art. 226 o.p. Brak w tym zakresie w odwołaniu, stwierdzony przez organ podatkowy pierwszej instancji, może ograniczać stosowanie samokontroli własnego rozstrzygnięcia wydanego przez ten organ podatkowy. Takim ograniczeniem samokontroli organu podatkowego pierwszej instancji byłoby pozbawienie tego organu uprawnień przewidzianych w przepisach art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.

Po trzecie wreszcie: organ podatkowy pierwszej instancji, przekazując sprawę, jest obowiązany nie tylko ustosunkować się do przedstawionych zarzutów,¹³ ale także poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich.¹⁴ Taki zapis § 2 art. 227 o.p. obowiązuje od 10 maja 2010 r.¹⁵ Organ podatkowy nie powinien zwlekać z przekazaniem akt organowi odwoławczemu (nie oczekiwać na otrzymanie zwrotnego potwierdzenia odbioru powyższego pisma), gdyż jest ustawowo zobligowany do przesłania całości akt sprawy w terminie 14-dniowym (skutki materialnoprawne wynikające z art. 54 § 1 pkt 2 o.p.). Powinien natomiast po otrzymaniu potwierdzenia doręczenia zwrotnego potwierdzenia odbioru powyższego pisma niezwłocznie przesłać je do organu odwoławczego. Dokument ten (zwrotne potwierdzenie odbioru) stanowi bowiem część akt przekazanej sprawy organowi odwoławczemu. Ponadto dowodzi wykonania przez organ podatkowy pierwszej instancji obowiązków określonych w przepisie art. 227 § 2 o.p. Niewykonanie przez organ podatkowy pierwszej instancji powyższego obowiązku

13 Moim zdaniem błędnie w tym miejscu ustawodawca wprowadza obowiązek ustosunkowania się wyłącznie do „przedstawionych zarzutów” w odwołaniu, pomijając pozostałe elementy odwołania – w tym oczywiście „wskazywanych dowodów” – jeśli zostały faktycznie wskazane.

14 Taki zapis § 2 art. 227 o.p. obowiązuje od 10 maja 2010 r. (Dz.U. Nr 57, poz. 355). Więcej na ten temat zob.: S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 1076–1077.

15 Przed terminem wejścia w życie tej nowelizacji taki obowiązek nie spoczywał na organie podatkowym pierwszej instancji. Powyższe w praktyce oznacza, że organ podatkowy pierwszej instancji drugi egzemplarz (nie kopię) tzw. „pisma przekazującego akta sprawy organowi odwoławczemu” powinien za zwrotnym potwierdzeniem odbioru przesłać stronie postępowania podatkowego lub jej pełnomocnikowi. Pełnomocnikowi przesyła się także wówczas dane pismo, jeżeli pełnomocnictwo obejmowało uprawnienia do reprezentowania strony nawet wyłącznie przed organem pierwszej instancji. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że poinformowanie strony o sposobie ustosunkowania się do przedstawionych w odwołaniu zarzutów jest czynnością techniczną. (R. Dowgier, *Obowiązek ustosunkowania się do zarzutów podniesionych w odwołaniu*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 6, s. 26).

wprowadzonego przez ustawodawcę 10 maja 2010 r. nie może stanowić podstawy do uchylenia rozstrzygnięcia tego organu. W każdym razie, nie może to być wyłączną przesłanką do kasacyjnego orzekania w tym przedmiocie przez organ odwoławczy. Ustosunkowanie się organu pierwszej instancji do zarzutów odwołania stanowi część składową materiału dowodowego i podlega ocenie organu odwoławczego na równi ze wszystkimi innymi dowodami ujawnionymi w postępowaniu. Przepis art. 227 § 2 o.p. jest wyrażony w sposób kategoriyczny, co oznacza, że ustosunkowanie się na piśmie organu podatkowego do przedstawionych zarzutów ma charakter obligatoryjny (uchwała 5 sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FPK 5/03, ONSA 2004, nr 2, poz. 46).

Oczywiście organ podatkowy pierwszej instancji co do zasady powinien przekazać akta sprawy organowi odwoławczemu w 14-dniowym terminie, bo naraża się na skutki materialnoprawne wynikające z art. 54 § 1 pkt 2 o.p. (nienaliczanie odsetek) oraz procesowe określone w art. 227 § 1 o.p. (przewlekłość postępowania). Skutki te zostają jednak zniesione, jeżeli organ podatkowy pierwszej instancji zasadnie zastosuje tryb przewidziany w przepisie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p. Należy bowiem poprzez unormowania zawarte w art. 235 o.p. zastosować odpowiednio przepisy art. 139 § 4 o.p. W myśl tej regulacji do terminów określonych w przedmiocie terminów załatwiania spraw nie wlicza się między innymi terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności. Niewątpliwie w pojęciu „terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności” mieści się termin, o którym mowa w przepisie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.¹⁶

Do jakiego momentu organ podatkowy pierwszej instancji może wzywać o uzupełnienie odwołania (art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.)? W mojej ocenie nie może być wątpliwości, że do czasu przekazania sprawy organowi odwoławczemu.

16 Tak też: P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 725.

1.2. Postępowanie odwoławcze (zażaleniove) przed organem podatkowym odwoławczym

W drugiej fazie postępowania odwoławczego, tj. przed organem odwoławczym, organ który otrzymał odwołanie wraz z aktami sprawy podatkowej, ma obowiązek dokonać wstępnych ustaleń, czy nie zachodzą powody wyłączające możliwość załatwienia sprawy co do istoty. Mając na uwadze treść komentowanego art. 228 o.p., organ odwoławczy ocenia, czy:

- 1) odwołanie jest dopuszczalne,
- 2) odwołanie zostało wniesione w ustawowym terminie,
- 3) odwołanie spełnia warunki wynikające z art. 222 o.p.

W orzeczeniu z dnia z dnia 3 lipca 2008 r. WSA w Rzeszowie podkreślał, że „organ odwoławczy przeprowadza postępowanie wstępne, w trakcie którego bada w pierwszej kolejności dopuszczalność odwołania, a następnie terminowość jego wniesienia. Kolejność taka jest uzasadniona tym, iż w przypadku stwierdzenia niedopuszczalności odwołania, ocena zachowania terminu do wniesienia odwołania jest zbędna”¹⁷.

Czy organ odwoławczy może wzywać w trybie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.? Tak, ale po wezwaniu i odpowiedzi odwołującego się (jego pełnomocnika) powinien zwrócić sprawę organowi podatkowemu pierwszej instancji w celu ewentualnego zastosowania art. 226 o.p. (samokontroli organu). W przeciwnym przypadku można byłoby narazić się na zarzut ograniczania stosowania samokontroli rozstrzygnięcia wydanego przez organ podatkowy pierwszej instancji.

Który organ podatkowy powinien rozstrzygnąć o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia? Tu nie ma wątpliwości, gdyż wyraźnie o tym stanowi przepis art. 228 § 1 pkt 3 i § 2 o.p.

Nieusunięcie braków przez stronę postępowania spowoduje, iż organ podatkowy odwoławczy wyda postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, na które nie przysługuje zażalenie. Postanowienie wydane w tej sprawie jest bowiem ostateczne (art. 228 § 1 pkt 3 i § 2 o.p.). Na taki sposób procedowania wskazuje również orzecznic-

17 I SA/Rz 461/08, Lex nr 499932.

two sądów administracyjnych. W orzeczeniu z dnia 30 stycznia 2009 r. WSA w Gliwicach podkreślał, że „organ odwoławczy ma obowiązek w fazie wstępnej postępowania odwoławczego zbadać, czy wniesione odwołanie zawiera elementy niezbędne do jego rozpatrzenia, wskazane w treści art. 222 o.p. oraz czy odwołanie zostało wniesione w 14-dniowym terminie, wynikającym z art. 223 § 2 pkt 1 o.p. W tej fazie postępowania nie może podlegać ocenie zgodność z prawem decyzji, na którą odwołanie wniesiono”.¹⁸ Czy organy podatkowe (pierwszej instancji, organ odwoławczy) mogą wzywać wielokrotnie do uzupełnienia odwołania, na przykład w przedmiocie wskazania dowodu, w trybie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.? Moim zdaniem tak, ale nie w zakresie tego samego braku odwołania (na przykład tego samego dowodu).

W postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) przed organem podatkowym odwoławczym pojawia się problem wzajemnych relacji instytucji przewidzianych w art. 229 o.p. i art. 233 § 2 o.p. Stosownie do treści organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję. W myśl art. 233 § 2 o.p. organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części.

W orzecznictwie sądowym podkreśla się, iż zgodnie z art. 229 o.p. organ drugiej instancji może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie. Oznacza to, jak podkreślił NSA, obowiązek oceny nie tylko dokonanych przez organ pierwszej instancji ustaleń, lecz i rozpoznania sprawy w pełnym zakresie, w szczególności z uwzględnieniem zarzutów podniesionych dopiero na etapie postępowania odwoławczego.¹⁹ Jednocześnie zwraca się uwagę, iż przepis art. 229 o.p. nie może służyć do uzupełniania stanowiska organu pierwszej instancji

18 Wyrok WSA w Gliwicach, III SA/GI 770/08, Lex nr 487289.

19 Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2004 r., III SA 2150/03.

w sprawie zarzutów zawartych w odwołaniu; odpowiednim instrumentem prawnym do załatwiania tej kwestii jest bowiem art. 227 § 2 o.p.²⁰

Przepis 229 o.p. nie daje podstawy do faktycznego przekazania kompetencji organu odwoławczego organowi pierwszej instancji.²¹ Niemniej, jak zauważał NSA w orzeczeniu z dnia 21 sierpnia 2009 r. ocena, czy postępowanie dowodowe stanowić będzie jedynie dopełnienie już przeprowadzonego, czy też będzie ono postępowaniem przeprowadzonym w znacznej części, zależy od okoliczności danej sprawy.²² Z kolei w innym wyroku z dnia 12 września 2008 r. NSA podkreślał, że o tym, czy postępowanie przeprowadzone jest w znacznej części, czy stanowi tylko dopełnienie postępowania przeprowadzonego przez organ I instancji, nie świadczy ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.²³

Dowody w procedurach nadzwyczajnych wzruszeń decyzji podatkowych

Zasada trwałości decyzji (postanowień) wskazuje, iż rozstrzygnięcia, od których nie służy odwołanie (zażalenie) w postępowaniu podatkowym, stają się ostateczne (art. 128 o.p.). Uchylenie lub zmiana tych decyzji (postanowień), stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w o.p. oraz w ustawach podatkowych. Decyzja podatkowa (postanowienie) jest ostateczna, jeżeli w pierwszej instancji strona nie złożyła od niej odwołania (zażalenia) bądź decyzję (postanowienie) tę wydał organ wyższej instancji w toku postępowania odwoławczego. Zasada ta ma służyć pewności obrotu prawnego, ponieważ chodzi o zapewnienie podmiotom stosunku prawnopodatkowego ochrony praw nabytych. W doktrynie prawa podkreśla się również, że wprowadzono pojęcie „decyzji ostatecznej” do ustawodawstwa w celu „zapewnienia niezbęd-

20 Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2001 r., III SA 2339/99.

21 Wyrok WSA z dnia 23 kwietnia 2004 r., II SA 2958/02, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, z. 2, poz. 36.

22 II FSK 455/08, Lex nr 524596.

23 II FSK 885/07, Lex nr 492423.

nej stabilizacji porządku prawnego”.²⁴ Możliwość podważenia decyzji ostatecznej narusza ład systemu prawnego, gdyż stanowi odstępstwo od zasady dwuinstancyjności postępowania oraz stabilności decyzji ostatecznych (art. 127 i 128 o.p.). Z powyższego założenia ogólnego, odnoszącego się do rodzaju decyzji poddanej sądowej kontroli legalności oraz z treści art. 128 o.p., wynika, iż tylko wyraźnie określone przyczyny, stanowiące o najdalej idących wadliwościach decyzji (postanowienia) lub poprzedzającego ją postępowania, mogą prowadzić do wzruszenia decyzji (postanowienia) ostatecznej.²⁵

Zapewnienie jednak bezpieczeństwa obrotu prawnego nie może bowiem być celem samym w sobie. Ustawodawca dopuszcza zatem możliwość zaistnienia sytuacji wyjątkowych, w których będzie można dokonać wyeliminowania rozstrzygnięć wadliwych. Celowi temu służą tzw. nadzwyczajne środki wzruszeń decyzji ostatecznych. Zostały one enumeratywnie wymienione w Ordynacji podatkowej. Są to:

- 1) uchylene w całości lub w części decyzji ostatecznej w trybie wznowienia postępowania podatkowego (art. 240–246 o.p.),
- 2) stwierdzenie w całości lub w części nieważności decyzji ostatecznej (art. 247–252 o.p.),
- 3) uchylene w całości lub w części decyzji ostatecznej, dotkniętej innymi wadami niż w trybach wyżej określonych (art. 253–256 o.p.).

Jeszcze innym rodzajem możliwości wyeliminowania decyzji przez organ podatkowy w pierwszej instancji jest stwierdzenie jej wygaśnięcia. Rozstrzygnięcie zapadłe w tym trybie ma charakter deklaratoryjny. Regulują tę instytucję przepisy art. 258 i 259 o.p. W doktrynie prawa podkreśla się, że system nadzwyczajnych środków weryfikacji rozstrzygnięć ostatecznych opiera się na zasadzie niekonkurencyjności. Oznacza to, że poszczególne wyżej wymienione nadzwyczajne środki weryfikacji służą do wyeliminowania z obrotu prawnego tylko określonego rodzaju wadliwości decyzji (postanowienia), bez możliwości sto-

24 Zob. Z. Kmiecik, *Koncepcja decyzji ostatecznej* (w ujęciu Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 2, s. 9 i n.

25 S. Presnarowicz, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 797 i n.

sowania ich zamiennie.²⁶ We wszystkich wyżej wymienionych procedurach nadzwyczajnych wzruszeń decyzji podatkowych (z wyjątkiem stwierdzenia nieważności rozstrzygnięć podatkowych) ustawodawca w sposób jednoznaczny wskazuje na przesłankę „dowodu” jako elementu będącego podstawą do ewentualnego wyeliminowania z obrotu prawnego ostatecznych rozstrzygnięć podatkowych.

W myśl art. 240 § 1 pkt 1 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe. Powyższe może odnosić się do każdego dowodu, który był istotny w sprawie, na przykład dowód z dokumentów, ze świadków, z opinii biegłych itd. W orzecznictwie sądowym panuje zgodność poglądów, iż w kwestii fałszywości dowodu powinny wypowiadać się właściwe sądy. I tak na przykład WSA w Warszawie stwierdził, iż strona, która domaga się wznowienia postępowania na tej podstawie, że dowód okazał się fałszywy, musi przedłożyć właściwemu organowi dowód w postaci orzeczenia sądowego stwierdzającego, że dokument był sfałszowany. Nie jest bowiem rzeczą organu podatkowego przeprowadzanie takiego dowodu we własnym zakresie.²⁷ Natomiast w orzeczeniu z dnia 19 listopada 2009 r. WSA w Kielcach zauważał, że «oczywistość sfałszowania dowodu» dotyczy przypadków, gdy z prostego zestawienia dowodu ze stanem faktycznym wynika, że dowód został sfałszowany. Są to sytuacje, gdy aby dostrzec fałsz, nieprawdę, nie zachodzi konieczność przeprowadzania dowodów, wiedzy specjalistycznej. Ponadto zarzut wadliwości musi dotyczyć dowodów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia. Sfałszowanie dokumentu może polegać na zamachu na jego autentyczność, tj. jego podrobieniu, przerobieniu lub poświadczeniu w dokumencie nieprawdy. Poświadczenie nieprawdy, fałsz intelektualny polega na potwierdzeniu okoliczności, które nie miały miejsca lub też na ich przeinaczeniu lub zatajeniu.²⁸

Zgodnie natomiast z przepisem art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli wy-

26 Zob. B. Adamiak, (w.) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2009, s. 299.

27 Wyrok WSA z dnia 23 marca 2004 r., III SA 2545/02, niepubl.

28 I SA/Ke 456/09, Lex nr 549789.

dą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję. Powyższe unormowanie pozostaje w korelacji z treścią przepisu art. 254 § 1 pkt 1 o.p. W myśl bowiem art. 254 § 1 o.p. 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 przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji.

W praktyce orzeczniczej pojawił się problem odnoszący się do zmiany decyzji w podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego. Mianowicie, który z przepisów powyższych trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji ostatecznych powinien być zastosowany, jeżeli w trakcie roku podatkowego – po doręczeniu decyzji, zaistniała zmiana w ewidencji gruntów, mająca wpływ na wysokość podatku od nieruchomości. Ten zaprezentowany wyżej krótki stan faktyczny nie pozostawia wątpliwości, że w sprawie nie może mieć zastosowania tryb przewidziany w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Aby bowiem można było mówić o zaistnieniu tej przesłanki, muszą łącznie wystąpić następujące okoliczności:

- 1) muszą wyjść na jaw nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody,
- 2) musimy mieć do czynienia z nowymi okolicznościami lub nowymi dowodami,
- 3) nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody powinny istnieć w dniu wydania decyzji,
- 4) nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nie mogą być znane organowi, który wydał decyzję.

Przesłanka istotnych okoliczności lub dowodów jest spełniona wtedy, gdy:

- ujawnią się w sprawie nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody,

- okoliczności te lub dowody będą miały charakter nowych w stosunku do przeprowadzonego dotąd postępowania wyjaśniającego,
- powyższe okoliczności lub dowody muszą być istotne dla sprawy, czyli mogą mieć wpływ na odmienne rozstrzygnięcie, więc wywołują konieczność uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej w całości lub w części (zob. wyrok NSA z dnia 1 października 2003 r., III SA 2923/01, „Biuletyn Skarbowy” 2004, nr 3, s. 22).²⁹

W wyroku z dnia 22 września 2010 r. WSA w Gdańsku zauważył, że „użyte w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. sformułowanie «wyjdą na jaw» oznacza, że istotny jest moment ujawnienia danego dowodu lub okoliczności, a więc chwila udostępnienia ich organowi. Z kolei łącznik «lub» wskazuje na to, że wystąpienie co najmniej jednego z członów tej alternatywy stanowi samoistną i wystarczającą podstawę wznowienia postępowania. Jeżeli więc dany dowód nie istniał w dniu wydania decyzji, gdyż został sporządzony w okresie późniejszym, to jednak wynikająca z tego dowodu okoliczność mogła istnieć we wspomnianym dniu i może uzasadniać wznowienie postępowania. Przepisy art. 240 § 1 pkt 5 o.p. wymagają zatem kumulatywnego spełnienia następujących przesłanek: nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody muszą zostać ujawnione po wydaniu decyzji ostatecznej. Nadto te okoliczności i dowody musiały istnieć już wcześniej, to jest w chwili wydawania decyzji ostatecznej, lecz dla tego organu są one nowymi tylko dlatego, że nie były mu wcześniej znane. Z kolei przez nową okoliczność istotną dla sprawy należy rozumieć taką okoliczność, która mogła mieć wpływ na odmienne rozstrzygnięcie sprawy, co oznacza, że w sprawie zapadłaby decyzja co do swej istoty odmienna od rozstrzygnięcia dotychczasowego”.³⁰ W przywołanym przykładzie nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody nie istniały w dniu wydania decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości (pkt 3).

29 S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1127.

30 I SA/Gd 446/10, Lex nr 602746.

W tej sytuacji nie ulega wątpliwości, że zastosowanie będzie miała regulacja przewidziana w art. 254 § 1 o.p.³¹ Dopiero bowiem po doręczeniu decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości (ostatecznej) nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania (podatku od nieruchomości), a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji (prawo przewidywało możliwość zaistnienia takich skutków).

Wnioski

Zaprezentowane wyżej wybrane problemy odnoszące się do dowodów oraz postępowania dowodowego (wyjaśniającego) zarówno w tzw. zwyczajnym, jak i nadzwyczajnym trybach wzruszeń rozstrzygnięć podatkowych, pojawiają się jako istotne w praktyce orzeczniczej organów oraz sądów administracyjnych. Odnoszące się do kwestii dowodowych w trybie zwyczajnym takie zagadnienia, jak: wymogi formalne odwołania (art. 222 o.p.), ich charakter (obligatoryjność, fakultatywność), czy wskazanie na którym organie podatkowym (pierwszej instancji czy odwoławczym) ciąży obowiązek wezwania do uzupełnienia odwołania, pozostają jako bardzo ważne instrumenty zarówno ochrony praw podmiotów zobowiązanych (np. podatników), jak również właściwego wypełniania obowiązków przez podmioty uprawnione (organy podatkowe). Nie mniej ważnym elementem na tle przesłanki „dowodu” we wzajemnych relacjach trybów nadzwyczajnych wzruszeń rozstrzygnięć podatkowych jest również kwestia zastosowania właściwego danego trybu (np. wznowienie postępowania podatkowego, czy zmian na podstawie art. 254 o.p.). Powyższe sugeruje, w mojej ocenie, konieczność podjęcia „przeglądu istniejących rozwiązań prawnych” w zakresie dowodów oraz postępowania dowodowego (wyjaśniającego) w tzw. zwyczajnym oraz nadzwyczajnym trybach wzruszeń rozstrzygnięć podatkowych pod kątem ewentualnych zmian przepisów prawnych.

31 Podobnie zob. R. Dowgier, Zmiana decyzji ostatecznej w trybie art. 254 ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 10, s. 18.