

NEGATYWNE PRZESŁANKI WYDANIA NOWEJ DECYZJI,  
PO WZNOWIENIU POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO  
– ART. 245 § 1 PKT 3 ORDYNACJI PODATKOWEJ

GRZEGORZ DUDAR

## 1. Uwagi ogólne

Jedną z podstawowych zasad postępowania podatkowego jest uregulowana w art. 128 o.p. zasada trwałości decyzji ostatecznej. Zasada ta ma służyć pewności obrotu prawnego, której celem jest zapewnienie podmiotom stosunku prawnopodatkowego ochrony praw nabytych. NSA w wyroku z dnia 16 marca 2011 r.<sup>1</sup> podkreślił, że określona w art. 128 o.p. zasada trwałości ostatecznych decyzji podatkowych, służąca ochronie ogólnego porządku prawnego i chroniąca przed wielokrotnym rozstrzygnięciem tych samych spraw, w konsekwencji może prowadzić do nieważności decyzji dotyczących spraw już poprzednio rozstrzygniętych innymi decyzjami ostatecznymi.

Zawarta w art. 128 o.p. zasada trwałości decyzji wskazuje, iż w przypadku rozstrzygnięć, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, stają się one ostateczne. Nie oznacza to jednak, że są one bezwzględnie niewzruszalne. Zapewnienie bezpieczeństwa obrotu prawnego nie może bowiem być celem samym w sobie. Ustawodawca dopuszcza zatem możliwość zaistnienia sytuacji wyjątkowych, w których będzie możliwość wyeliminowania rozstrzygnięć wadliwych. Jednym z takich trybów jest wznowienie postępowania podatkowego, zakończonego decyzją ostateczną.

---

1 II FSK 708/10, Lex nr 898004.

Wskazać przy tym należy, że nie zawsze przeprowadzenie postępowania wznowieniowego, nawet w sytuacji zaistnienia przesłanek do wznowienia postępowania, będzie umożliwiało wydanie nowej decyzji merytorycznej. Ustawodawca przewidział kilka okoliczności egzoneracyjnych, których zaistnienie skutkować będzie brakiem możliwości uchylecia decyzji dotychczasowej i wydania nowej. W niniejszej publikacji chciałbym przybliżyć powyższe sytuacje, uregulowane w art. 245 § 1 pkt 3 o.p., bowiem jak pokazuje doktryna i orzecznictwo sądowoadministracyjne, istnieje rozbieżność rozumienia powyższych przesłanek.

## 2. Istota postępowania wznowieniowego

Wznowienie postępowania jest instytucją procesową stwarzającą możliwość prawną ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej (podatkowej) zakończonej decyzją ostateczną, jeżeli postępowanie, w którym ona zapadła, było dotknięte kwalifikowaną wadliwością wyliczoną wyczerpująco w przepisach prawa procesowego. Jak wskazał NSA w wyroku z 19 stycznia 2010 r.,<sup>2</sup> granica postępowania w sprawie wznowienia jest wyznaczana zakresem sprawy administracyjnej zakończonej decyzją ostateczną. Prowadząc postępowanie w sprawie wznowienia można rozstrzygać wyłącznie sprawę tożsamą pod względem podmiotowym i przedmiotowym co sprawa zakończona uprzednią decyzją ostateczną. Postępowanie wznowieniowe toczy się w bardzo zawężonych ramach i na co należy zwrócić szczególnie uwagę, przedmiotem tego postępowania nie jest ponowne rozpoznanie sprawy we wszystkich jej aspektach, a jedynie zbadanie, czy zasły wyjątkowe okoliczności, ściśle wyliczone w art. 240 § 1 o.p. Niedopuszczalne jest zatem wykorzystanie postępowania wznowieniowego do pełnej merytorycznej kontroli decyzji ostatecznej wydanej w postępowaniu zwykłym, bowiem nie jest to kontynuacja postępowania zwykłego. Dlatego też uchylene w całości lub w części decyzji podatkowej w tym trybie może nastąpić tylko wówczas, gdy spełnione zostaną przesłanki wznowienia postępowania enumeratywnie wymienione w art. 240 § 1 o.p. Charakter tych przesłanek wskazuje na to, że okre-

---

2 I FSK 1848/08, Lex nr 558849.

śląją one istotne uchybienia proceduralne, których zaistnienie, wedle ustawodawcy, wymaga wyeliminowania takiej decyzji z obiegu prawnego. Przyjąć zatem należy, iż wznowienie postępowania jest instytucją postępowania podatkowego, a nie podatkowego prawa materialnego.

Postępowanie w przedmiocie wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną można podzielić na dwie fazy: pierwszą, polegającą na badaniu formalnych przesłanek wznowienia, kończącą się wydaniem postanowienia o wznowieniu postępowania (art. 243 § 1 o.p.) lub decyzją o odmowie wznowienia postępowania (art. 243 § 3 o.p.) oraz drugą, polegającą na zbadaniu, czy przeprowadzona procedura, zakończona wydaniem decyzji ostatecznej, faktycznie dotknięta została wadą wymienioną w art. 240 § 1 o.p., która stanowiła podstawę wznowienia postępowania. Drugi etap postępowania kończy się wydaniem decyzji na podstawie art. 245 § 1 o.p., odmawiającą uchylenia dotychczasowej decyzji lub uchylającej uprzednio wydaną decyzję i rozstrzygającą co do istoty sprawy.

Ustawodawca w art. 245 § 1 pkt 3 o.p. przewidział dwie okoliczności powodujące, że mimo zaistnienia przesłanek wymienionych w art. 240 § 1 o.p. brak jest podstawy do uchylenia w całości lub w części dotychczasowej decyzji. Pierwszą z nich jest sytuacja, w której mogłaby zostać wydana decyzja wyłącznie rozstrzygająca sprawę co do istoty jak decyzja dotychczasowa, zaś drugą, sytuacja w której wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70. Przyjąć zatem należy, że uchylenie decyzji dotychczasowej jest możliwe, gdy zaistniała jedna z przesłanek wymienionych w art. 240 § 1 o.p., a ponowne rozpatrzenie sprawy, w której została wydana decyzja dotychczasowa, doprowadziłoby do innego rozstrzygnięcia niż w decyzji dotychczasowej, a nie nastąpił jeszcze upływ terminów przedawnienia, o których mowa w art. 68 lub art. 70 o.p.

### **3. Nowa decyzja identyczna jak decyzja dotychczasowa**

Z regulacji instytucji wznowienia postępowania wynika generalny wniosek, że ponowne merytoryczne rozpoznanie sprawy jest dopuszczalne jedynie w takim zakresie, w jakim stwierdzone wady prze-

prowadzonego postępowania mają wpływ na zmianę rozstrzygnięcia. Oznacza to, że wydanie decyzji na podstawie art. 245 § 1 pkt 3 lit. a) o.p. jest dopuszczalne wówczas, gdy wszystkie okoliczności sprawy ustalone na podstawie całokształtu materiału dowodowego przemawiają za tym, że nie ma żadnych podstaw do wydania innej decyzji niż dotychczasowa. Jakże to mogą być sytuacje? Niewątpliwie będzie tak wówczas, gdy strona powołała się na nowe dowody lub okoliczności w sprawie nieznanie organowi, który wydał decyzje (art. 240 § 1 pkt 5 o.p.), które jednakże, mimo że istotne dla sprawy, nie miały wpływu na poprawność rozstrzygnięcia. Innym przykładem takiej sytuacji jest prowadzenie postępowania podatkowego przez osobę lub organ, który podlegał wyłączeniu, jednakże ponowne przeprowadzenie postępowania wykazało, że powyższe uchybienie nie miało żadnego wpływu na treść i poprawność rozstrzygnięcia. Także w sytuacji, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 6 o.p., jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania wznowieniowego okaże się, że wymagana prawem zgoda innego organu została wydana po wydaniu decyzji dotychczasowej, a jej treść nie miała wpływu na prawidłowość pierwotnej decyzji, organ odmówi uchylenia decyzji dotychczasowej.

Sprawa nie jest już tak oczywista w odniesieniu do przesłanki z art. 240 § 1 pkt 4 o.p., tj. sytuacji, w której strona, nie z własnej winy, nie brała udziału w postępowaniu. Jeżeli strona nie brała udziału w jakimś fragmencie postępowania, np. nie została zawiadomiona o przeprowadzonym dowodzie z zeznań świadka, którego zeznania nie miały istotnego wpływu na wynik sprawy, wówczas niewątpliwie organ powinien odmówić uchylenia decyzji dotychczasowej z powołaniem się na art. 245 § 1 pkt 3 lit. a) o.p. Natomiast w sytuacji, gdy strona nie brała udziału w istotnych czynnościach postępowania dowodowego, wówczas przyjąć należałoby, że organ powinien ponownie przeprowadzić postępowanie wyjaśniające z udziałem takiej strony i dopiero po tym ocenić, czy nowo przeprowadzone dowody uzasadniają uchylenie decyzji dotychczasowej i wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy czy też nie. Z kolei w sytuacji, gdy strona została całkowicie pominięta przez organ w prowadzonym postępowaniu (np. organ błędnie założył, że nie jest jednym z podatników a w konsekwencji nie została doręczona jej decyzja ustalająca lub określająca zobowiązanie podat-

kowe), wówczas niewątpliwie zaistnieje konieczność uchylecia decyzji dotychczasowej i wydania nowej decyzji, orzekającej co do istoty sprawy. Zmiany podmiotowe po stronie czynnej stosunku prawnopodatkowego niewątpliwie modyfikują w istotnym stopniu treść rozstrzygnięcia nawet w sytuacji, gdy wysokość samego zobowiązania podatkowego nie uległaby zmianie.

#### **4. Upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub 70 o.p.**

Zgodnie z art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. organ podatkowy po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 243 § 2 wydaje decyzję, w której odmawia uchylecia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 lecz wydanie nowej decyzji określającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70. Terminy te to odpowiednio termin przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art. 68 o.p.) oraz termin przedawnienia samego zobowiązania podatkowego (art. 70 o.p.).

W doktrynie wskazuje się, że redakcja powyższego przepisu nie pozostawia wątpliwości, że aby odmówić na jego podstawie uchylecia decyzji dotychczasowej, nie wystarczy stwierdzić, że upłynęły terminy z art. 68 lub 70 o.p., gdyż sam upływ terminów nie przesądza, że wydanie nowej decyzji nie mogłoby nastąpić.<sup>3</sup>

W zakresie decyzji konstytutywnej w orzecznictwie wskazuje się, że gdy organ podatkowy wydał decyzję na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p., a po uzyskaniu przez nią przymiotu ostateczności zaistniałaby jedna z podstaw wynikających z art. 240 § 1 o.p., to art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. miałby zastosowanie jedynie w wypadku, gdyby wznowione postępowanie uzasadniałoby podwyższenie kwoty podatku wymierzonego w postępowaniu zwyczajnym, bowiem tylko wtedy można by mówić o powstaniu zobowiązania podatkowego w stosunku do tego, które zo-

---

3 B. Gruszczyński, M. Niezgodka–Medek, R. Hauser, A. Kabat, S. Babiaryz, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, Warszawa 2013, wersja LexPolonica, wyrok NSA z dnia 15 września 2011 r. (II FSK 507/10).

stało ukształtowane decyzją ostateczną – zob. m.in. wyroki NSA z dnia 1 kwietnia 2008 r.<sup>4</sup> oraz z dnia 14 lipca 2010 r.<sup>5</sup> Tym samym nie ma przeszkód, aby po upływie terminu, o którym mowa w art. 68 o.p., wydać decyzje obniżającą wysokość podatku ukształtowanego decyzją konstytutywną w postępowaniu zwyczajnym.<sup>6</sup>

Niewątpliwie powyższe stanowisko powinno mieć odpowiednie zastosowanie także względem decyzji określających zobowiązanie podatkowe, a w konsekwencji również w odniesieniu do terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zwrócił na powyższe uwagę WSA w Białymstoku, w który w wyroku z dnia 21 sierpnia 2013 r.<sup>7</sup> podkreślił ochronny charakter przepisu art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. Wskazał, że zarówno instytucja przedawnienia prawa do doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, jak i przedawnienie samego zobowiązania podatkowego służą ochronie podatnika, stwarzając w założeniu bezpieczeństwo prawne polegające na tym, że po upływie określonych terminów organy podatkowe nie mogą już kreować zobowiązań podatkowych (art. 68 o.p.) lub też modyfikować i egzekwować zobowiązań powstających z mocy prawa (art. 70 o.p.). Dokonując wykładni funkcjonalnej i celowościowej art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p., sąd przyjął, że tenże przepis nie stoi na przeszkodzie, aby organ podatkowy po wznowieniu postępowania uchylił ostateczną decyzję ustalającą lub określającą wysokość zobowiązania podatkowego i umorzył postępowanie w sprawie mimo upływu terminów, o których mowa w art. 68 lub art. 70 o.p.

W pełni zgodzić się należy z powyższym poglądem. Treść przepisu art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. nie powinna stać na przeszkodzie do formalnego zakończenia postępowania, jeżeli w wyniku wznowionego postępowania organ ustali, że nie było podstawy (prawnej bądź faktycznej) do merytorycznego zakończenia sprawy i zachodziła podstawa do umorzenia postępowania jako bezprzedmiotowego. Zaznaczyć przy tym należy, że przepis ten wskazuje na niedopuszczalność wydania de-

---

4 II FSK 182/07, CBOSA.

5 II FSK 488/09, CBOSA.

6 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, wersja elektroniczna Legalis.

7 I SA/BK 154/13, CBOSA.

cyzji określającej co do istoty sprawy, a taką niewątpliwie nie jest decyzja umarzająca postępowanie w sprawie.

Odmierna interpretacja powyższej przesłanki, zgodnie z którą sam upływ terminów z art. 68 lub 70 o.p. stanowi przeszkodę do wydania nowej decyzji,<sup>8</sup> w zasadniczym stopniu ograniczałby możliwość zastosowania w praktyce instytucji wznowienia postępowania podatkowego. Jako przykład można powołać chociażby wydane w ostatnim okresie dwa wyroki Trybunału Konstytucyjnego. Pierwszy dotyczy niekonstytucyjności regulacji przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w związku z wszczęciem postępowania karnego lub karnego skarbowego<sup>9</sup> oraz drugi, dotyczący niekonstytucyjności art. 20 ust. 3 u.p.d.o.f. stanowiącego podstawę prawną wydawania decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe z tytułu nieujawnionych źródeł przychodów za lata 1998–2006.<sup>10</sup> Oba orzeczenia TK niewątpliwie mogły stanowić przesłankę do wznowienia postępowania podatkowego zgodnie z art. 240 § 1 pkt 8 o.p. Jednakże przyjęcie poglądu, zgodnie którym sam upływ terminów z art. 68 lub 70 o.p. uniemożliwia uchylene i zmianę dotychczasowej decyzji, skutkowałby tym, że mimo wydania pierwotnych decyzji bez podstawy prawnej bądź też po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego podatnik nie miałby możliwości skutecznego domagania uchylene nieprawidłowych decyzji, a w dalszej kolejności zwrotu nienależnie zapłaconego podatku. Wskazać należy, że szczególnie w odniesieniu do wyroku TK z 18 lipca 2013 r. (SK 18/09), który zakwestionował konstytucyjność przepisu w stanie prawnym obowiązującym do końca 2006 r., w wielu przypadkach z uwagi na upływ czasu przedawniło się prawo do doręczania decyzji ustalającej bądź też samo zobowiązanie podatkowe. Takiej, niewątpliwie niekorzystnej dla podatników, interpretacji przepisu art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. nie można pogodzić z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą równości wobec prawa i sprawiedliwości społecznej. Sam upływ czasu nie może bowiem usprawiedliwiać niezgodnego z prawem działania organów podatkowych w imię pewności obrotu prawnego i trwałości decyzji ostatecznych.

8 Pogląd wyrażony w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 23 czerwca 2009 r. (III SA/GL 346/09).

9 Wyrok z dnia 17 lipca 2012 r. (P 30/11), Dz.U., poz. 848.

10 Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r. (SK 18/09), Dz.U., poz. 928.

Powyższej oceny nie może zmienić treść art. 245 § 2 o.p., wskazujący, że organ, odmawiając uchylenia decyzji w przypadkach wymienionych w § 1 pkt 3, w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylenie decyzji. Samo zawarcie takiej klauzuli w żaden sposób nie uprawnia podatnika do domagania się zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, wynikającego z decyzji ostatecznej, która została wydana z naruszeniem prawa.

## 5. Podsumowanie

Dokonana powyżej analiza treści art. 245 § 1 pkt 3 o.p. wskazuje, że nie może być on interpretowany w oderwaniu od istoty i celu postępowania wznowieniowego, a w konsekwencji nie powinien stać na przeszkodzie wyeliminowaniu z obrotu prawnego decyzji wydanych w postępowaniach przeprowadzonych z istotnymi wadami procesowymi. O ile treść art. 245 § 1 pkt 3 lit. a) o.p. słusznie wskazuje, że mimo istnienia przesłanek wznowienia postępowania nie ma racjonalnych podstaw do wydawania po raz kolejny identycznej decyzji podatkowej (wobec niezmienionych stron postępowania), tak sam upływ terminów z art. 68 i 70 o.p. przewidziany w art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. taką okolicznością być nie powinien. Dlatego też, dokonując wykładni art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p., należy mieć na uwadze przede wszystkim gwarancyjny charakter powyższego przepisu, którego skutki powinny być skierowane przede wszystkim do podatników, a nie organów. Przepis ten powinien chronić podatników przed wzrostem wysokości zobowiązań podatkowych po upływie terminów z art. 68 i 70 o.p., a nie stanowić „furtki” dla organów do utrzymywania w mocy rozstrzygnięć naruszających prawo. Przyjąć zatem należy, że upływ terminów wskazanych w art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. nie powinien stanowić podstawy do odmowy uchylenia ostatecznej decyzji określającej zobowiązanie podatkowe i umorzenia postępowania w sprawie z uwagi na jego bezprzedmiotowość.