



Warszawa, 31-07-2025 r.

RZECZNIK PRAW OBYWATELSKICH

Marcin Wiącek

V.511.344.2025.ŁK

Naczelny Sąd Administracyjny

Izba Finansowa

via ePUAP

sygn. II FPS 3/25

Pismo procesowe Rzecznika Praw Obywatelskich

Działając na zasadzie art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 1264 ze zm.) oraz art. 8 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.),

- 1) wstępuję do postępowania z wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego o podjęcie uchwały wyjaśniającej „Czy na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała?” (II FPS 3/25) i
- 2) wnoszę o podjęcie uchwały o treści: „Przesłanką wznowienia na wniosek strony na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111) postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną są nowe okoliczności lub dowody, które nie były znane organowi, niezależnie od tego, czy były one znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego”.

Uzasadnienie

A. Co do zasygnalizowanych we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego rozbieżności

1. Wnioskiem z 25 maja 2025 r., nr B0.511.15.2025, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wystąpił o podjęcie przez skład siedmiu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały wyjaśniającej rozbieżności, występujące w orzecznictwie sądów administracyjnych odnośnie do stosowania art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej. Zidentyfikowanym we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego przedmiotem rozbieżności jest to, „czy na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała?”. W uzasadnieniu wniosku, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał na ukształtowane w orzecznictwie dwie przeciwstawne linie orzecznicze dotyczące przedstawionego zagadnienia.
2. Pierwsza z linii orzeczniczych, opowiadająca się za brakiem możliwości wznowienia postępowania na wniosek strony z powodu ujawnienia nowych okoliczności lub dowodów, jeżeli okoliczności te lub dowody były znane stronie w toku postępowania podatkowego, ale nie powołała ich ona. Argumentując na rzecz takiego stanowiska, optujące za nim składy orzekające akcentują jego zgodność z zasadą trwałości decyzji ostatecznych (art. 128 Ordynacji podatkowej – dalej jako „O.p.”). Wykładając art. 240 § 1 pkt 5 O.p., podkreślają posłużenie się w nim przez ustawodawcę sformułowaniem „wyjścia na jaw” okoliczności lub dowodów, za które nie mogą być uznane okoliczności lub dowody znane stronie postępowania podatkowego. Jako reprezentatywne dla tej linii orzeczniczej, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 13 lipca 2021 r., sygn. akt II FSK 3333/18; 28 stycznia 2021 r., sygn. akt II FSK 2676/18; 26 stycznia 2021 r., sygn. akt II FSK 2636/18; 13 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 2974/19; 4 grudnia 2019 r., sygn. akt II FSK 85/18; 9 grudnia 2015 r., sygn. akt II FSK 2701/13; 13 listopada 2013 r., sygn. akt II FSK 2675/12; 13 maja 2020 r., sygn. akt II FSK 2974/19; 15 stycznia 2019 r., sygn. akt II FSK 2699/18; 28 września 2021 r., sygn. akt II FSK 3 G 725/21; 7 grudnia 2021 r., sygn. akt II FSK 1129/21; 23 czerwca 2022 r., sygn. akt I FSK 2303/21; 29 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 698/21; 5 kwietnia 2022 r., sygn.

akt III FSK 1580/21; 17 maja 2022 r., sygn. akt II FSK 2460/19; 17 maja 2022 r., sygn. akt II FSK 2461/19; 2 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 221/22; 2 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 222/22; 29 czerwca 2022 r., sygn. akt III FSK 694/21; 12 lipca 2022 r., sygn. akt I FSK 978/19; 7 października 2022 r., sygn. akt II FSK 830/22; 7 grudnia 2022 r., sygn. akt II FSK 974/20; 1 sierpnia 2024 r., sygn. akt II FSK 1304/21).

3. Przeciwna do opisanej powyżej linia orzecznicza, opowiadająca się za dopuszczalnością wznowienia postępowania w zadanych w rozpatrywanym zagadnieniu okolicznościach, koncentruje się na literalnym brzmieniu art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Stanowi on bowiem o wznowieniu postępowania w warunkach ujawnienia nowych okoliczności lub dowodów istniejących w dacie wydawania decyzji a „nieznanych organowi”, a nie stronie postępowania. W orzeczeniach tego nurtu podkreśla się również argumenty natury systemowej (w analogicznych regulacjach innych ustaw procesowych ustawodawca wprost ogranicza dopuszczalność wznowienia na podstawie okoliczności lub dowodów, którymi strona mogła się posłużyć w toku postępowania, ale tego nie zrobiła). Wskazywane są także historyczne uwarunkowania obecnej redakcji art. 240 § 1 pkt 5 O.p. (okoliczność, że uprzednio obowiązujące regulacje procesowe wskazywały wprost na obowiązek wykazania przez podatnika we wniosku o wznowienie, że dowody nie mogły być powołane przez niego w toku postępowania zwyczajnego bez jego winy). Jako reprezentatywne dla tej grupy orzeczeń, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 9 lutego 2022 r., sygn. akt I FSK 1556/18; 24 sierpnia 2022 r., sygn. akt III FSK 679/22 i III FSK 692/22; 28 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 108/21; 27 lutego 2020 r., sygn. akt II FSK 1299/19; 21 kwietnia 2020 r., sygn. akt II FSK 45/20; 24 sierpnia 2022 r., sygn. akt; III FSK 680/22, III FSK 681/22, III FSK 736/22 i III FSK 735/22; 9 września 2022 r., sygn. akt I FSK 1256/19; 24 sierpnia 2023 r., sygn. akt I FSK 907/22; 10 listopada 2023 r., sygn. akt I FSK 1123/23; 31 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3729/21; 16 maja 2024 r., sygn. akt I FSK 173/23.
4. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, przedstawione przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego rozbieżności w orzecznictwie na gruncie stosowania art. 240 § 1 pkt 5 O.p. stanowią dostateczną podstawę do podjęcia przez skład powiększony Naczelnego Sądu Administracyjnego uchwały, o której mowa w art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. Liczba prawomocnych orzeczeń przedstawionych we wniosku i daty ich podejmowania dowodzą występowania aktualnych rozbieżności odnośnie do wykładni konkretnego, obowiązującego

przepisu prawa. Przywołany art. 240 § 1 pkt 5 O.p. miał zastosowanie w sprawach, które zostały rozstrzygnięte naprowadzonymi we wniosku wyrokami. Rozbieżności w orzecznictwie są przy tym rozbieżnościami rzeczywistymi, niezależnymi od stanu faktycznego konkretnych rozstrzyganych spraw.

5. Wniosku takiego nie zmienia zasadniczo fakt, że – jak się wydaje – w zaprezentowanym we wniosku orzecznictwie mamy do czynienia *de facto* z trzema, a nie dwoma nurtami (względnie na łonie drugiego z tych nurtów także występuje rozbieżność). Wśród orzeczeń opowiadających się za dopuszczalnością wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 O.p. w sytuacji, w której strona posiadała w toku postępowania zwykłego wiedzę o okolicznościach lub dowodach, które następnie powołała we wniosku o wznowienie, występują bowiem takie, które uzależniają wznowienie postępowania od sfery motywacyjnej niepowołania znanych stronie w toku postępowania zwykłego okoliczności lub dowodów. W wyroku z 16 maja 2024 r., sygn. akt I FSK 173/23, Naczelny Sąd Administracyjny zgadzając się „zasadniczo” z poglądem o braku świadomości w postępowaniu zwykłym organu, a nie strony, o okolicznościach lub dowodach, poczynił jednak istotne zastrzeżenie, że „powyższe nie oznacza jednak, że art. 240 § 1 pkt 5 O.p. może być wykorzystywany przez podatników w warunkach wskazujących na jego nadużycie, a więc przez świadome i celowe przedstawianie jedynie części znanych im dowodów, aby następnie przez "rozszerzenie ich listy" oczekiwać (w ramach omawianego trybu nadzwyczajnego) ponownego załatwienia sprawy z uwzględnieniem tych kolejnych dowodów jako rzekomo "nowych". Przeciwno temu ostatniemu rozumieniu i stosowaniu art. 240 § 1 pkt 5 O.p. skład Naczelnego Sądu Administracyjnego orzekający w niniejszej sprawie wyraźnie oponuje”. Podobne stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 16 maja 2024 r., sygn. akt I FSK 173/23, stwierdzając, że „natomiast za przyznaniem w omawianej sytuacji prymatu zasady trwałości decyzji ostatecznych z pominięciem skutków wynikających z zasady prawdy materialnej, skutkującym odmową uchylecia decyzji wydanej w trybie zwykłym i odmową w[y]dania nowej decyzji, pomimo wystąpienia w sprawie nowych okoliczności i dowodów, przemawiać będą okoliczności świadczące o tym, że strona w sposób świadomy nie zgłosiła ich w postępowaniu w trybie zwykłym, wychodząc z założenia, że nie musi się martwić perspektywą wydania decyzji w trybie zwykłym, gdyż zawsze może "wrócić" do postępowania podatkowego, zgłaszając wniosek o wznowienie postępowania w chwili, którą uzna za odpowiednią. Dotyczyć to będzie sytuacji, w których strona zaniecha zgłoszenia

okoliczności i dowodów mających znacznie dla sprawy bez wystąpienia obiektywnych przeszkód w tym zakresie, podejmując decyzję opartą na względach na przykład osobistych, w ogóle niezwiązanych z toczącym się postępowaniem, dla którego wyniku niezgłoszone okoliczności i dowody miały istotne znaczenie. Wznowienie postępowania w takich wypadkach traci charakter środka prawnego o charakterze nadzwyczajnym, gdyż następuje w skutek zamierzonego wykreowania przez stronę przesłanek zastosowania tego środka. Takie podejście do instytucji wznowienia postępowania jest oczywiście niedopuszczalne, gdyż w istocie stanowi zaprzeczanie tej instytucji jako nadzwyczajnego środka prawnego i nosi znamiona nadużycia prawa.". Gros składów Naczelnego Sądu Administracyjnego, opowiadających za dopuszczalnością wznowienia postępowania w oparciu o art. 240 § 1 pkt 5 O.p. niezależnie od świadomości strony w toku postępowania zwykłego co do istnienia okoliczności lub dowodów stanowiących podstawę wznowienia, nie czyni jednakże rozróżnienia co do motywacji, czy winy strony w „nieujawnieniu” tych okoliczności lub dowodów w postępowaniu zakończonym decyzją ostateczną.

B. Stanowisko Rzecznika

6. Rzecznik Praw Obywatelskich stoi na stanowisku, że **wznowienie na wniosek strony postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 O.p. następuje niezależnie od tego, czy powołane we wniosku strony nowe okoliczności lub dowody były stronie znane w toku postępowania zwykłego**. Rzecznik przychyliła się zatem do drugiej z zaprezentowanych we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego linii orzeczniczej.

C. Co do literalnego brzmienia art. 240 § 1 pkt 5 O.p.

7. Artykuł 240 § 1 pkt 5 O.p. stanowi, że „w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznane organowi, który wydał decyzję”. Literalne brzmienie przytoczonej regulacji stanowi bez wątpienia naczelny argument, który przemawia przeciwko przyznaniu świadomości strony w postępowaniu zwykłym co do istnienia okoliczności lub dowodów powołanych we wniosku o wznowienie postępowania statusu determinanty dopuszczalności wznowienia. Artykuł 240 §

1 pkt 5 O.p. „wyraźnie wskazuje, że nowe okoliczności lub nowe dowody mają doprowadzić do usunięcia stanu niewiedzy organu, a nie podatnika («nieznane organowi»). A contrario zatem - te okoliczności lub dowody wcale nie muszą być nowe dla podatnika, aby wznowić postępowanie i ewentualnie uchylić decyzję pierwotną, jeśli zachodzi cecha istotności. Gdyby w art. 240 § 1 pkt 5 O.p. rzeczywiście chodziło o nowość także dla podatnika, w omawianym przepisie ustawodawca wyraźnie by to zastrzegł wskazując, że aby podważyć decyzję pierwotną nowe fakty lub dowody muszą być nieznane organowi oraz podatnikowi, a nie jedynie organowi” (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 31 stycznia 2024 r., sygn. akt III FSK 3729/21). Wykładnia akcentująca użycie w omawianej regulacji zwrotu „wyjście na jaw”, jako argumentu na rzecz niedopuszczalności wznowienia w warunkach świadomości strony w postępowaniu zwykłym o istnieniu okoliczności i dowodów powołanych we wniosku o wznowienie, nie wytrzymuje krytyki biorąc pod uwagę zasadę wykładni głoszącą, że nie można interpretować tekstu prawnego w taki sposób, aby określone jego elementy okazywały się zbędne. Tymczasem gdyby przyjąć, „że zwrot «wyjdą na jaw» którym posłużono się w art. 240 § 1 pkt 5 O.p. charakteryzuje sytuację, w której okoliczności te nie były znane nikomu - zarówno organowi podatkowemu jak i stronie postępowania to nie bardzo jest jasne w jakim celu ustawodawca w treści tego samego przepisu in fine ponownie formułuje warunek, że dowody te nie mogły być znane organowi podatkowemu. Przyjmując, że zwrot «wyjdą na jaw» charakteryzuje sytuację, w której okoliczności te nie były znane nikomu - zarówno organowi podatkowemu jak i stronie postępowania to treść tego przepisu otrzymuje następujące brzmienie: wznowia się postępowanie podatkowe jeżeli zostaną ujawnione nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, nie znane stronie i nie znane organowi podatkowemu, istotne dla sprawy nie znane organowi podatkowemu, który wydał decyzję” (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyrokach z 24 sierpnia 2022 r., sygn. akt III FSK 679/22 i III FSK 692/22).

8. Argumenty te zasługują w ocenie Rzecznika na pełną aprobatę.

D. Co do systemowej wykładni pojęcia „wyjścia na jaw” okoliczności lub dowodów

9. Składy orzekające sądów administracyjnych uznające za niedopuszczalne wznowienie postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 O.p. w sytuacji, w której strona miała w postępowaniu zwykłym świadomość istnienia okoliczności lub dowodów powołanych następnie we wniosku o wznowienie postępowania,

- akcentują – jak zostało to zasygnalizowane – użyty w przywołanym przepisie zwrot „wyjdą na jaw”, jako argument, mający świadczyć o tym, że skuteczne powołanie się we wniosku o wznowienie na nowe okoliczności lub dowody wymaga, by ujawniły się one po zakończeniu postępowania zwykłego także dla strony. Abstrahując od tego, że poglądu takiego nie wspierają zasady wykładni językowej tekstu prawnego (vide pkt 7 uzasadnienia niniejszego pisma), budzi on także istotne zastrzeżenia z perspektywy konstrukcji procedury podatkowej.
10. W pewnym uproszczeniu, postępowanie podatkowe można określić jako postępowanie, które zmierza do rozstrzygnięcia w drodze decyzji o zobowiązaniach podatkowych strony tego postępowania. Rozstrzygnięcie to jest podejmowane w oparciu o zebrany (zgromadzony) **przez organ** (art. 187 § 1 O.p., art. 191 O.p.) materiał dowodowy. W świetle regulacji postępowania podatkowego, prawne znaczenie dla wyniku tego postępowania mają zatem tylko i wyłącznie okoliczności i dowody **ujawnione w postępowaniu przed organem**. Tylko one wpływają na rozstrzygnięcie o prawach i obowiązkach strony. Biorąc pod uwagę konstrukcję postępowania podatkowego, nie sposób zatem, w ocenie Rzecznika, inaczej rozumieć użycia w art. 240 § 1 pkt 5 O.p. sformułowania „wyjścia na jaw”, jak ujawnienie okoliczności lub dowodów przed organem, który na ich podstawie ustala stan faktyczny sprawy i podejmuje rozstrzygnięcie.

E. Co do analogicznych do art. 240 § 1 pkt 5 O.p. przepisów w innych procedurach

11. W orzeczeniach należących do drugiej z przedstawionych we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego linii wskazuje się, że za przyjęciem możliwości wznowienia postępowania w oparciu o art. 240 § 1 pkt 5 O.p. niezależnie od świadomości strony odnośnie do istnienia „nowych” okoliczności lub dowodów już w trakcie postępowania zwykłego przemawia brzmienie analogicznych regulacji zawartych w innych procedurach. W szczególności w wyroku z 28 lipca 2023 r., sygn. akt II FSK 108/21, Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił, że „w procedurze cywilnej analogiczny przepis wyraźnie wskazuje, że «Później wykryte środki dowodowe, o których mowa w art. 403 § 2, nie mogą być znane stronie w trakcie prowadzenia postępowania objętego skargą o wznowienie postępowania.» (por. O. M. Piaskowska [w:] M. Kuchnio, A. Majchrowska, K. Panfil, J. Parafianowicz, A. Partyk, A. Rutkowska, D. Rutkowski, A. Turczyn, O. M. Piaskowska, Kodeks postępowania cywilnego. Postępowanie procesowe. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2023, teza 17 do komentarza do

art. 403.) Określa się je mianem «nieujawnialnych», czyli nieznanym stronie i dla niej niedostępnym. [...] W procedurze cywilnej w odróżnieniu od procedury podatkowej wprost zaznaczono, że wykryte później dowody nie mogą być znane stronie, co wynika przecież z charakteru sporów cywilnych, w odróżnieniu od sporów podatkowych. [...] Przenoszenie tez z postępowania cywilnego do postępowania podatkowego przy odmiennym stanie prawnym jest zatem zawodne, w tym przypadku również wobec odmiennej treści przepisów niedopuszczalne. Ponadto podobnie jak w procedurze cywilnej omawianą przesłankę wznowienia postępowania uregulowano w art. 273 § 2 p.p.s.a., zgodnie z którym można żądać wznowienia w razie późniejszego wykrycia takich okoliczności faktycznych lub środków dowodowych, które mogłyby mieć wpływ na wynik sprawy, a z których strona nie mogła skorzystać w poprzednim postępowaniu”.

12. Tę trafną argumentację uzupełnić można odwołaniem się do sądowej wykładni przepisów innych procedur o analogicznym do art. 240 § 1 pkt 5 O.p. brzmieniu. Artykuł 145 § 1 pkt 5 Kodeksu postępowania administracyjnego ma brzmienie w pełni tożsame z art. 240 § 1 pkt 5 O.p. Stanowi, że „sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nieznanie organowi, który wydał decyzję”. Na jego gruncie – choć, gwołi ścisłości, zdarzają się od tego odstępstwa (zob. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 grudnia 2021 r., sygn. akt II OSK 397/19) – panuje zasadnicza zgoda w orzecznictwie sądów administracyjnych co do tego, że świadomość strony w postępowaniu zwykłym istnienia okoliczności lub dowodów powołanych następnie we wniosku o wznowienie postępowania pozostaje bez znaczenia jeżeli chodzi o dopuszczalność wznowienia postępowania (por. m.in. wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 stycznia 1984 r., sygn. akt SA/Wr 649/83; z 5 listopada 1998 r., sygn. akt III SA 1226/97; z 9 kwietnia 2001 r., sygn. akt V SA 1831/00; z 26 lipca 2006 r., sygn. akt II OSK 1004/05; z 31 sierpnia 2010 r., sygn. akt I OSK 1385/09; z 19 lutego 2014 r., sygn. akt I FSK 312/13; z 13 października 2016 r., sygn. akt II GSK 742/15 i II GSK 741/15; z 24 stycznia 2018 r., sygn. akt II OSK 2246/16; z 2 lipca 2020 r., sygn. akt I OSK 20/20). Jak wyraził to Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 10 października 2024 r., sygn. akt II GSK 942/24, „pogląd [...], że nieznaną organowi okoliczność istniejąca już w dacie wydawania decyzji nie może być kwalifikowana jako przesłanka wznowieniowa z tego powodu, że strona o niej wiedziała i nie poinformowała o niej organu, a więc - jak w tej sprawie przyjął

organ i Sąd - nie skorzystała z możliwości czynnego udziału w postępowaniu, pomimo że nie została pozbawiona tego prawa i organ prawidłowo w tej sprawie zastosował art. 10 k.p.a., jest również sprzeczny z wykładnią celowościową i systemową art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. Uznanie za prawidłową wykładni przyjętej przez organ i Sąd oznaczałoby bowiem w istocie wprowadzenie dodatkowych elementów do ustawowej przesłanki wznowieniowej, nieprzewidzianych ustawą, a więc do niemającej oparcia w prawie, niedopuszczalnej, rozszerzającej wykładni tego przepisu. Po pierwsze, oznaczałoby to bowiem wprowadzenie do tej ustawowo określonej przesłanki wznowieniowej dodatkowego wymogu, że okoliczność ta była nieznana nie tylko organowi, ale również stronie. [...] Po drugie, konsekwencją stanowiska organu i Sądu, że niemożliwe jest w tej sprawie traktowanie okoliczności potwierdzonej zaświadczeniem jako przesłanki wznowieniowej z tego powodu, że zainteresowany wiedząc o niej, nie powiadomił o niej organu, wprowadza dodatkowy element do ustawowej przesłanki wznowieniowej w postaci winy strony. Tymczasem art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. odnosi się jedynie do wiedzy organu, nie ma w nim natomiast mowy nie tylko o wiedzy, ani tym bardziej o winie strony. Gdyby ustawodawca zamierzał taki warunek wprowadzić jako element przesłanki wznowieniowej z art. 145 § 1 pkt 5, zrobiłby to wyraźnie [...]". Na takiej samej zasadzie, w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich, **błędne i contra legem byłoby odmawianie stronie znajdującej się w warunkach określonych w art. 240 § 1 pkt 5 O.p. możliwości skutecznego domagania się wznowienia postępowania podatkowego z powołaniem się na argumenty nieobjęte hipotezą tej normy.**

13. Kontynuując, warto również wskazać na analogiczną do art. 240 § 1 pkt 5 O.p. regulację art. 540 § 1 pkt 2 Kodeksu postępowania karnego. Stanowi on, że „postępowanie sądowe zakończone prawomocnym orzeczeniem wznowia się, jeżeli po wydaniu orzeczenia ujawnią się nowe fakty lub dowody wskazujące na to, że [...]”. W orzecznictwie jest on bezdyskusyjnie rozumiany jako dopuszczający wznowienie postępowania sądowego jedynie wówczas, gdy fakty lub dowody były uprzednio nieznane zarówno sądowi, jak i stronie (por. m.in. postanowienie Sądu Najwyższego z 22 maja 2025 r., sygn. akt II KO 29/25, opubl. LEX nr 3881655). O takiej jego wykładni zdecydowała jednak jego nowelizacja, do której doszło z dniem 1 lipca 2015 r. (art. 1 pkt 187 ustawy z dnia 27 września 2013 r., Dz.U. poz. 1247). Przed jej dokonaniem, art. 540 § 1 pkt 2 Kodeksu brzmiał: „postępowanie sądowe zakończone prawomocnym orzeczeniem wznowia się, jeżeli po wydaniu orzeczenia ujawnią się nowe fakty

lub dowody **nieznane przedtem sądowi** wskazujące na to, że [...]”. W odniesieniu do tego, już nieobowiązującego a tożsamego z brzmieniem art. 240 § 1 pkt 5 O.p. brzmieniu art. 540 § 1 pkt 2 Kodeksu, orzecznictwo było równie jednoznaczne: „nowe fakty lub dowody jako podstawa wznowienia to fakty (dowody) nieznane przedtem sądowi (tzw. noviter producta), a ujawnione dopiero obecnie, czyli nowo zgłoszone. Kodeks postępowania karnego nadal nie wymaga, aby były to fakty (dowody) w ogóle uprzednio nieznane nawet stronie, czyli jedynie fakty nowo ujawnione (tzw. noviter reperta)” (por. postanowienie Sądu Najwyższego z 4 grudnia 2014 r., sygn. akt III KO 44/14, opubl. LEX nr 1551431; zob. także postanowienie Sądu Najwyższego z 25 listopada 2015 r., sygn. akt III KO 94/15, opubl. LEX nr 1918824; postanowienie Sądu Najwyższego z 7 maja 2014 r., sygn. akt II KO 42/13, opubl. LEX nr 3528317; postanowienie Sądu Najwyższego z 13 listopada 2015 r., sygn. akt III KO 30/15, opubl. LEX nr 3531531).

14. Podsumowując tę część uzasadnienia należy jednoznacznie wskazać, że w przypadku, w którym ustawodawca ogranicza (z powodu świadomości strony) dopuszczalność zastosowania nadzwyczajnego trybu wznowienia postępowania z powołaniem się na nowości dotyczące faktycznej podstawy rozstrzygnięcia, czyni to w sposób wyraźny.

F. Co do zasady prawdy materialnej w kontekście powszechnego obowiązku ponoszenia podatków

15. Nurt orzecniczy, opowiadający się za wykładnią art. 240 § 1 pkt 5 O.p., wykluczającą skuteczne wznowienie postępowania w warunkach świadomości strony w toku postępowania zwykłego o okolicznościach lub dowodach powołanych we wniosku o wznowienie, podstaw takiego stanowiska upatruje także w zasadzie trwałości decyzji ostatecznych. W judykatach tej linii orzecniczej wskazuje się, że „procedowanie w trybie nadzwyczajnym przez organ jest wyjątkiem od ogólnej zasady trwałości decyzji ostatecznych, wyrażonej w art. 128 o.p. Zasada ta służy ochronie ogólnego porządku prawnego. Trwałość decyzji pozwala stronie polegać na rozstrzygnięciach organów państwa, a organy zabezpiecza przed wielokrotnym rozstrzyganiem tych samych spraw. Dlatego też tryby nadzwyczajne służą do weryfikacji decyzji ostatecznych wyłącznie w wyjątkowych i ściśle określonych przepisami sytuacjach. Z tego względu przesłanki uzasadniające wznowienie postępowania podlegają ścisłej wykładni i nie mogą być interpretowane w sposób

rozszerzający” (tak Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 23 czerwca 2022 r., sygn. akt I FSK 2303/21).

16. Niezależnie od tego, że wątpliwości budzi rozpatrywanie samej konstrukcji przesłanek wymagających („wznawia się”) wznowienia postępowania jako środka służącego ochronie trwałości decyzji ostatecznych (samo wznowienie postępowania nie jest wszakże równoznaczne z ingerencją w decyzję ostateczną, a dla ochrony jej trwałości w warunkach potwierdzenia zaistnienia przesłanki wznowieniowej ustawodawca przewidział jednoznaczne bariery wyłączające możliwość uchylecia decyzji ostatecznej – art. 245 § 1 pkt 3 O.p.), przywołane stanowisko, w opinii Rzecznika, nie wyważa odpowiednio wartości jaką jest trwałość decyzji ostatecznych z inną zasadą ogólną postępowania podatkowego, jaką jest zasada prawdy materialnej (art. 122 O.p.). Nie powinno ulegać wątpliwości, że zaprezentowanie organowi nowych istotnych okoliczności lub dowodów świadczy o tym, że postępowanie podatkowe pierwotnie przeprowadzone w sprawie, dotknięte było uchybieniem zasadzie prawdy materialnej. Organ, mimo nałożonego nań obowiązku ustalenia stanu faktycznego obrazującego rzeczywistość, nie uczynił tego, skoro, niekoniecznie w sposób zamierzony, pominął (istniejące wszakże w dacie orzekania) okoliczności lub dowody. Ochrona wartości, jaką jest zasada prawdy materialnej (a może być ta zasada uznawana za środek służący realizacji konstytucyjnej zasady powszechnego obowiązku ponoszenia podatków – z art. 84 Konstytucji RP wynika nie tylko ściśle rozumiany obowiązek ich ponoszenia, ale również „uprawnienie”, by nie były one ponoszone w stopniu wyższym niż przewiduje ustawa) jednoznacznie przemawia przeciwko „wąskiemu” ujmowaniu przesłanki wznowienia z art. 240 § 1 pkt 5 O.p.

G. Co do zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie

17. W ocenie Rzecznika, rozstrzygnięcie przedstawionego przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wniosku powinno być również dokonywane z uwzględnieniem zasady ogólnej wynikającej z art. 121 § 1 O.p., nakazującej w działalności organów podatkowych uwzględniać takie wartości, jak sprawiedliwość, równość podmiotów oraz poszanowanie reguł zachowań międzyludzkich (zob. szerzej S. Presnarowicz [w:] Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany, red. L. Etel, LEX/el. 2025, art. 121). Przyjęcie proponowanej w pierwszej z przedstawionych we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wykładni art. 240 § 1

pkt 5 O.p., będzie w praktyce skutkowało powstaniem sytuacji, w której te same okoliczności lub dowody nie będą mogły być podstawą wznowienia postępowania na wniosek strony, ale będą mogły stać się podstawą wznowienia postępowania z urzędu. Wznowienie postępowania z urzędu uzależnione jednak będzie od swoistego uznania organu podatkowego, czy podstawa wznowienia istotnie zachodzi. Decyzja organu podatkowego faktycznie uzależniona będzie od jego „dobrej woli”, skoro stronie postępowania nie przysługuje żaden środek do domagania się wznowienia postępowania z urzędu, a „oczekiwanie podjęcia przez organ działań wznowieniowych z urzędu, wyrażone kierowanym do niego żądaniem/wnioskiem, pozostawało w sensie prawnym tylko i wyłącznie niewiążącym impulsem/sygnałem do ewentualnego rozważenia przez organ potrzeby wznowienia postępowania podatkowego z urzędu” (por. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 czerwca 2023 r., sygn. akt I FSK 387/23). Taki rezultat przyjęcia wykładni wykluczającej wznowienie postępowania podatkowego na wniosek strony, która powołała w nim okoliczności lub dowody, co do których istnienia była świadoma w toku postępowania zwykłego jest, zdaniem Rzecznika, nie do pogodzenia z zasadą prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie, skoro wprost powodować może nierówne traktowanie podmiotów podobnych w zależności od niepodlegającego sądowej kontroli „uznania” organów.

18. Mając powyższe na względzie, wnoszę jak na wstępie.

Marcin Wiącek

Rzecznik Praw Obywatelskich

/-wydano i podpisano elektronicznie/