

Sygn. akt II FPS 3/25

U C H W A Ł A

Dnia 13 października 2025 r.

Naczelny Sąd Administracyjny w składzie:

Przewodniczący Sędzia NSA	Jan Rudowski (sprawozdawca)
Sędzia NSA	Stanisław Bogucki
Sędzia NSA	Beata Cieloch
Sędzia NSA	Małgorzata Niezgódka-Medek (współsprawozdawca)
Sędzia NSA	Roman Wiatrowski
Sędzia NSA	Krzysztof Winiarski
Sędzia NSA	Tomasz Zborzyński
Protokolant	starszy asystent sędziego Magdalena Gródecka

po rozpoznaniu w dniu 13 października 2025 r.

na posiedzeniu jawnym w Izbie Finansowej

z udziałem **prokuratora Prokuratury Krajowej, Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców oraz Fundacji Praw Podatnika**
wniosku **Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego**

z dnia 8 maja 2025 r., znak sprawy **BO.511.15.2025**

o podjęcie na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. - Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1267, ze zm.) oraz art. 264 § 2 w związku z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935, ze zm.) 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?”

podjął następującą uchwałę:

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.



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

ZASTĘPCA KIEROWNIKA
Sekretariatu Wydziału II

Justyna Błaszczyk-Biernacka

UZASADNIENIE

1. Przedmiot postępowania.

1.1. Wnioskiem z 8 maja 2025 r., nr BO.511.15.2025, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, działając na podstawie art. 36 § 1 i 2 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. — Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz. U. z 2024 r. poz. 1267, ze zm.) oraz na podstawie art. 264 § 2 w zw. z art. 15 § 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. — Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2024 r. poz. 935, ze zm., dalej: p.p.s.a.), wniósł 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?”

We wniosku Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał, że w sprawie stosowania w praktyce orzeczniczej art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. — Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111; dalej: o.p.) wyodrębniły się dwa odmienne zapatrywania co do dopuszczalności wznowienia postępowania z uwagi na nowe okoliczności lub dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała. Jak podkreślono we wniosku, rozbieżne poglądy w tej materii posiadają podobną reprezentację w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, zapadłym w porównywalnym czasie.

1.2. W pierwszym nurcie orzeczniczym przyjmuje się, że strona może powoływać się w postępowaniu wznowieniowym w trybie wnioskowym tylko na takie okoliczności faktyczne lub dowody, co do których istnienia nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania podatkowego prowadzonego w trybie zwykłym, zatem nie mogła żądać ich uwzględnienia w jego toku.

Naczelny Sąd Administracyjny w reprezentatywnym dla tej linii orzeczniczej wyroku z 28 lutego 2023 r., II FSK 2198/20 (publik. w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>, dalej: CBOSA), wskazał, że pojęcie nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów powinno być interpretowane przez pryzmat określenia „wyjdą na jaw”, co oznacza, że można

powoływać się w postępowaniu wznowieniowym tylko na takie okoliczności faktyczne bądź na takie dowody, co do których istnienia strona nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania podatkowego prowadzonego w trybie zwykłym, nie mogła zatem żądać ich uwzględnienia w toku tego postępowania. Jeśli natomiast jakieś okoliczności były stronie znane, lecz ich nie ujawniła, to nie można przyjąć, iż posiadają one przymiot okoliczności, które „wyszły na jaw”, co oznacza, że nie mogą one stanowić podstawy wznowienia postępowania.

W ocenie Sądu, niezbadanie określonych dowodów w toku zwykłego postępowania instancyjnego, jeżeli dowody te mogły być powołane przez stronę, nie może być podstawą wznowienia postępowania w myśl art. 240 § 1 pkt 5 o.p., gdyż naruszałoby to zasadę trwałości decyzji ostatecznych. Przyjęcie odmiennego stanowiska byłoby sprzeczne z istotą zwrotu „wyjdą na jaw”, który należy rozumieć jako jawne, znane stronie, a więc nie mogące mieć waloru nowych okoliczności.

Z kolei w wyroku z 13 lipca 2021 r., II FSK 3333/18 (publik. CBOSA), Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił, że postępowanie uruchamiane na skutek wznowienia postępowania nie jest kontynuacją postępowania instancyjnego, a wobec tego brak jest w nim podstaw do pełnej merytorycznej kontroli decyzji, którą zakończono sprawę w postępowaniu zwykłym. Instytucja wznowienia postępowania nie jest też środkiem, za pomocą którego można wzruszać każdą wadliwą decyzję ostateczną, niezależnie od stopnia tej wadliwości. Instytucja ta ma na celu stworzenie prawnej możliwości ponownego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego i podjęcia rozstrzygnięcia sprawy zakończonej ostateczną decyzją podatkową tylko wówczas, gdy postępowanie podatkowe przed organami podatkowymi było dotknięte wadami procesowymi enumeratywnie wskazanymi w art. 240 o.p.

NSA stwierdził, 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 podatkowego. Zatem strona może powoływać się w postępowaniu wznowieniowym tylko na takie okoliczności faktyczne bądź dowody, co do których istnienia nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania zwykłego, a więc nie mogła żądać ich uwzględnienia w jego toku (por. wyroki NSA z: 28 stycznia 2021 r., II FSK 2676/18; 26 stycznia 2021 r., II FSK 2636/18; 13 maja 2020 r., II FSK 2974/19; 4 grudnia 2019 r., II FSK 85/18; 9 grudnia 2015 r., II FSK 2701/13; 13 listopada 2013 r., II FSK 2675/12; publik. CBOSA).

Z kolei w wyroku z 13 maja 2020 r., II FSK 2974/19 (publik. CBOSA), NSA dodał, że za takim rozumieniem omawianej przesłanki wznowieniowej przemawiają też istotne względy aksjologiczne, do których należy wzgląd na trwałość decyzji ostatecznych (art. 128 o.p.) oraz wywodzony z art. 123 § 1 o.p. obowiązek współdziałania strony z organem podatkowym w trakcie prowadzonego przez niego postępowania. Wyklucza to możliwość powoływania się przez stronę na okoliczności faktyczne, o których wiedziała, ale na które nie wskazała w toku postępowania zakończonego decyzją ostateczną, jako że zaakceptowanie takiej możliwości nie tylko niweczyłoby zasadę trwałości decyzji ostatecznych, ale regułę tę czyniłoby wręcz iluzoryczną. Sankcjonowałoby także zatajanie przez strony okoliczności faktycznych lub dowodów w postępowaniu zwykłym celem pozyskania podstaw do późniejszego inicjowania postępowań nadzwyczajnych.

Powyższą linię orzecznictwą reprezentują również wyroki NSA z: 15 stycznia 2019 r., II FSK 2699/18; 28 września 2021 r., II FSK 725/21; 7 grudnia 2021 r., II FSK 1129/21; 23 czerwca 2022 r., I FSK 2303/21; 29 czerwca 2022 r., III FSK 698/21; 5 kwietnia 2022 r., III FSK 1580/21; 17 maja 2022 r., II FSK 2460/19; 17 maja 2022 r., II FSK 2461/19; 2 czerwca 2022 r., III FSK 221/22; 2 czerwca 2022 r., III FSK 222/22; 29 czerwca 2022 r., III FSK 694/21; 12 lipca 2022 r., I FSK 978/19; 7 października 2022 r., II FSK 830/22; 7 grudnia 2022 r., II FSK 974/20; 1 sierpnia 2024 r., II FSK 1304/21 (publik. CBOSA).

1.3. Omawiając drugą linię orzecznictwą Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazał na odmienne stanowisko, zgodnie z którym pojęcia „nowe okoliczności faktyczne” i „nowe dowody” należy interpretować w ten sposób, że okoliczności faktyczne i dowody, o których mowa w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. muszą być nieznane organowi wydającemu decyzję, natomiast nie jest istotne, czy dowody te były znane stronie postępowania.

Za reprezentatywny dla tej linii orzecznictwej uznano wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 lutego 2022 r., I FSK 1556/18 (publik. CBOSA). W uzasadnieniu tego wyroku powołując się na wykładnię literalną art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Sąd zauważył, że wznowia się postępowanie i ewentualnie uchyla decyzję ostateczną oraz orzeka co do meritum sprawy (gdy zachodzi przesłanka tzw. istotności dowodu), jeśli wyjdą na jaw nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznane organowi, który wydał decyzję. Według NSA przepis art. 240 § 1 pkt 5 o.p. jasno wskazuje, że nowe okoliczności lub nowe

dowody mają doprowadzić do usunięcia stanu niewiedzy organu, a nie podatnika („nieznane organowi”). A *contario* 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.

W kolejnych wyrokach z tej grupy orzeczeń z 24 sierpnia 2022 r., III FSK 679/22 i III FSK 692/22 (publik. CBOSA), NSA uznał, że nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, aby pewne ich fragmenty okazały się zbędne. Skoro przyjmuje się, że zwrot „wyjść na jaw” 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 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.

Również w uzasadnieniach tych wyroków zwrócono uwagę na kontekst językowy, w jakim używa się zwrotu „wyjść na jaw”. Otóż są to sytuacje, w których to co ma wyjść na jaw jest jednak komuś znane, ale nie jest znane powszechnie, publicznie. W przypadku procedury prawnej należy przyjąć, że nie zostało ujawnione w aktach sprawy. Zatem w świetle regulacji zawartej w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. możliwe jest, że nowy dowód lub nowa okoliczność faktyczna nie ujawniona w aktach sprawy jest znana organowi podatkowemu, stronie postępowania, innemu podmiotowi albo nie jest znana nikomu. Ustawodawca zdecydował, że wyjście na jaw nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych istniejących w dacie wydania decyzji ostatecznej, istotnych dla sprawy uzasadnia co do zasady wznowienie postępowania z wyłączeniem sytuacji, gdy wiedzę o nowych okolicznościach faktycznych lub nowych dowodach posiadał sam organ. Podkreślono, że w odniesieniu do strony postępowania w Ordynacji podatkowej brak jest obowiązku przedstawienia wszystkich znanych dowodów lub okoliczności faktycznych. Ustawodawca w sytuacji, w której chce ograniczać w czasie możliwość zgłaszania nowych dowodów czyni to wprost, jak choćby w art. 381 Kodeksu postępowania cywilnego.

W wyroku z 28 lipca 2023 r., II FSK 108/21 (publik. CBOSA), Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że za jego stanowiskiem zgodnie z którym, z art. 240 § 1

pkt 5 o.p. nie wynika, aby „nieznajomość” nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych w dacie wydania decyzji ostatecznej dotyczyła także podatnika przemawia zarówno wykładnia językowa, jak i systemowa, a także historyczna cytowanego przepisu.

Dokonując wykładni systemowej NSA zauważył, że w procedurze cywilnej w odróżnieniu od procedury podatkowej wprost zaznaczono, że wykryte później dowody nie mogą być znane stronie. 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. NSA wskazał także, że podobnie jak w Ordynacji podatkowej przesłanka wznowienia z art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. stanowi o nowych dowodach nieznanymi organowi, a nie stronie.

Podsumowując swoją analizę w zakresie wykładni systemowej NSA stwierdził, że omawianą przesłankę wznowienia postępowania odmiennie uregulowano w poszczególnych procedurach, przy czym w postępowaniu administracyjnym oraz podatkowym nie stawia się warunku, aby nowe okoliczności czy dowody nie były znane stronie w trakcie postępowania objętego wznowieniem.

Odwołując się z kolei do wykładni historycznej, według NSA, nie bez powodu ustawodawca nie ujął w treści przepisu art. 240 § 1 pkt 5 O.p. warunku, który ujęty był w treści art. 177 pkt 2 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz. U. Nr 27, poz. 174 z późn. zm.). Ustawodawca usunął z treści przepisu fragment, który nakładał obowiązek wykazania, że dowody nie mogły być powołane w postępowaniu zwyczajnym bez winy podatnika. Ustawodawca otworzył zatem podatnikom możliwość wznowiania postępowania, jeśli tylko wyjdą na jaw nowe dowody lub nowe okoliczności faktyczne istotne dla sprawy, istniejące w chwili wydawania decyzji, a nieznanymi organowi, który ją wydał. Usunięcie z treści przepisu zwrotu „nie mogły być powołane przez stronę bez jej winy” oznacza, że obecnie nowe dowody mogą być powołane nawet wówczas, gdy nie zostały powołane przez stronę z przyczyn przez nią zawnionych, a także wówczas gdy podatnicy mieli o tych dokumentach jakąkolwiek wiedzę.

Powyższą linię orzecniczą reprezentują również m. in. wyroki NSA z: 27 lutego 2020 r., II FSK 1299/19; 21 kwietnia 2020 r., II FSK 45/20; 24 sierpnia 2022 r.,

III FSK 680/22, III FSK 681/22, III FSK 736/22 i III FSK 735/22; 9 września 2022 r., I FSK 1256/19; 24 sierpnia 2023 r., I FSK 907/22; 10 listopada 2023 r., I FSK 1123/23; 31 stycznia 2024 r., III FSK 3729/21; 16 maja 2024 r., I FSK 173/23 (publik. CBOSA).

1.4. Zdaniem Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zaprezentowane orzecznictwo pozwala stwierdzić, że została spełniona podstawowa przesłanka z art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie uchwały abstrakcyjnej, tj. powstanie sytuacji, w której stosowanie określonych przepisów wywołało rozbieżności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego i to rozbieżności o charakterze istotnym.

2. Stanowiska przedstawione w sprawie wyjaśnienia powstałych rozbieżności w interpretacji art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

2.1. Pismem z 7 października 2025 r. stanowisko w sprawie zajął prokurator Departamentu Postępowania Sądowego Prokuratury Krajowej, wnosząc o podjęcie uchwały o następującej treści: „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 nie mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.”

Zdaniem prokuratora, zawarte w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. określenie „wyjdą na jaw” oznacza, że nie mogą one być znane nie tylko organowi podatkowemu, lecz także stronie. Nie chodzi tu tylko o nieobecność takich dowodów czy też informacji o takich okoliczności w aktach sprawy podatkowej, a o sytuację, gdy z dowodami tymi czy też okolicznościami nie zetknęli się w ogóle organ podatkowy, jak również strona. Tylko w taki sposób można interpretować określenie „wyjdą na jaw”, zachowując jego właściwe rozumienie w kontekście nie tylko samego brzmienia przepisu, lecz również wykładni celowościowej. Gdyby przyjąć, iż podstawą wznowienia postępowania podatkowego mogą być okoliczności, które były znane stronie, lecz ta ich nie ujawniła, dopuszczono by w toku postępowania podatkowego do sytuacji, w których strona może osiągać różnego rodzaju korzyści procesowe, prawne czy też faktyczne z zatajania okoliczności o istotnym znaczeniu dla postępowania podatkowego, a następnie czynić z nich użytek podczas inicjowania trybu nadzwyczajnego kontroli decyzji ostatecznych. Nie da się tego pogodzić nie

tylko z zasadą trwałości decyzji ostatecznych, lecz także celem postępowania podatkowego. Przyjęcie odmiennej koncepcji, zgodnie z którą tego rodzaju okoliczności lub dowody, niepowołane przez stronę, a więc zatajone przez nią przed organem podatkowym, mogą stanowić podstawę wznowienia postępowania podatkowego na wniosek strony, nie tylko stanowiłoby wyłom w zasadzie trwałości decyzji ostatecznych, ale wręcz zasadę tę by całkowicie unicestwiło.

2.2. Pismem z 31 lipca 2025 r. Rzecznik Praw Obywatelskich zawiadomił Naczelny Sąd Administracyjny o wstąpieniu do postępowania w niniejszej sprawie, wnosząc jednocześnie o podjęcie uchwały o następującej 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”.

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 przychylił się zatem do drugiej z zaprezentowanych we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego linii orzeczniczej. Zdaniem Rzecznika 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.

2.3. Pismem z 11 września 2025 r. opinię w sprawie analizowanego zagadnienia wyraził Minister Finansów i Gospodarki, wnosząc o wydanie uchwały o treści: „Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony nie mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.”

Minister Finansów i Gospodarki, dzieląc pierwszy ze wskazanych nurtów orzecznictwa stoi na stanowisku, że strona nie może powoływać się na „nowe” okoliczności lub „nowe” dowody, o których wiedziała podczas postępowania

zwykłego i nie mogą one stanowić podstawy do wznowienia postępowania na wniosek strony w trybie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. W jego ocenie na poparcie zasługuje pogląd wyrażony w wyroku NSA z 7 grudnia 2021 r., II FSK 1129/21 (publik. CBOSA), w którym wskazano, że strona postępowania powinna współdziałać z organem podczas postępowania i brać w nim czynny udział, a co za tym idzie powoływać dowody i okoliczności na poparcie swoich twierdzeń (art. 123 § 1 i art. 200 § 1 o.p.). W związku z czym wyklucza to możliwość powoływania się przez stronę na okoliczności i dowody, o których istnieniu wiedziała, ale ich nie powoływała, z uwagi na brak ich „nowości”, tj. nie może stanowić to przesłanki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

2.4. Pismem z 18 września 2025 r. Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców zawiadomił o wstąpieniu do postępowania na podstawie art. 9 ust. 1 pkt 8 w związku z art. 1 ust. 1 i art. 10 ust. 1 ustawy z dnia 2018r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 1668), w związku z art. 8 § 3 p.p.s.a. wnosząc o podjęcie uchwały następującej treści: „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 ocenie Rzecznika obok wykładni językowej i systemowej za podjęciem uchwały w zaproponowanej treści przemawia również wykładnia historyczna odnosząca się do kształtowania po 1945r. procedury podatkowej i administracyjnej. W ramach kolejnych nowelizacji instytucji wznowienia postępowania doszło do zmian, które doprowadziły do jednolitego obecnie brzmienia art. 240 § 1 pkt 5 o.p. oraz art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a., zrezygnowano z tej ich części, która odwoływała się do braku winy strony w przedstawieniu dowodów dopiero na etapie postępowania wznowieniowego.

2.5. Dopuszczona, na podstawie art. 33 § 2 p.p.s.a., w charakterze uczestnika postępowania Fundacja Praw Podatnika, pismem z 6 października 2025 r. wniosła o podjęcie uchwały o następującej treści: „Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2025 r. poz. 111, z późn. zm.) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą być uznane nowe okoliczności lub nowe

dowody, niezależnie od tego czy znane były stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale nieznane były organowi prowadzącemu postępowanie w ramach jego kompetencji.” Zdaniem Fundacji zagadnienie dotyczące wznowienia postępowania w oparciu o nowe dowody bądź nowe okoliczności w sprawie, w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p. należy postrzegać w trzech rozdzielnych płaszczyznach: (1) ingerencja przez prawo podatkowe w prawo własności podatnika (zapewnienie, w zakresie tej ingerencji, zasad: demokratycznego państwa prawa, proporcjonalności i adekwatności regulacji dla podmiotów gospodarczych), (2) ochrona prawa własności przed Państwem w zakresie przekroczenia, przy poborze podatku reguł prawa materialnego, (3) ochrona podatnika przed niezgodnym z prawem materialnym działaniem organu państwa w celu wynagrodzenia mu ewentualnej szkody. Popierając w pełni stanowisko Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, Fundacja podkreśliła, że zasada skuteczności prawa podatkowego nakłada na strony obowiązek uwzględnienia ich wszystkich w stopniu pozwalającym określić rozmiar podatku, jako świadczenia ingerującego w mienie, najprecyzyjniej. Precyzja tego ustalenia - zasada skuteczności prawa podatkowego - jest istotna gdyż tylko takie działanie w sposób proporcjonalny ogranicza prawo własności, które jest prawem chronionym w płaszczyźnie konstytucyjnej.

2.6. Pismem z 8 października 2025 r. opinię w sprawie analizowanego zagadnienia wyraziła Krajowa Izba Doradców Podatkowych, wnosząc o podjęcie uchwały w brzmieniu: „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.” Zdaniem Izby, z treści tego przepisu w sposób jednoznaczny wynika wprost, że mają one być nieznane organowi podatkowemu. Strona w toku prowadzonego postępowania może być bowiem przekonana, że przedstawiła wszystkie dowody, które były wymagane przez organ podatkowy jako wystarczające do wydania ostatecznego rozstrzygnięcia, jednak po doręczeniu decyzji może się okazać, że zostały one zinterpretowane w sposób jednoznacznie odmienny niż przez stronę, dlatego może ona chcieć przedstawić inne dowody (spełniające wszystkie przesłanki analizowanego przepisu), które uzasadniałyby jej stanowisko. Dodatkowo, jeżeli

zamysłem ustawodawcy byłoby, aby nowe okoliczności faktyczne oraz dowody były nieznane zarówno organowi podatkowemu, jak i stronie - to powinien wprost zapisać to w ustawie. Gdyby ograniczać się do sytuacji, w których nowe okoliczności lub dowody nie są znane nikomu, art. 240 § 1 pkt 5 o.p. byłby praktycznie martwym przepisem.

3. Rozpatrując przedstawione zagadnienie prawne Naczelny Sąd Administracyjny w składzie siedmiu sędziów zważył, co następuje:

3.1. W pierwszej kolejności należało zbadać, czy zostały spełnione przesłanki podjęcia uchwały abstrakcyjnej.

Uchwały wydawane na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. są podejmowane w celu wyjaśnienia przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Dopuszczalność wydania takiej uchwały uzależniona jest więc od wystąpienia łącznie dwóch przesłanek. Po pierwsze - ustawowo legitymowany podmiot złoży stosowny wniosek. Po drugie - wnioskodawca wykaże, że w orzecznictwie sądów administracyjnych istnieje rozbieżność.

W niniejszej sprawie wniosek o podjęcie uchwały abstrakcyjnej złożył 8 maja 2025 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, a więc podmiot, który - zgodnie z art. 264 § 2 p.p.s.a. - jest legitymowany do inicjowania podjęcia uchwały na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a.

Przedstawione przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego zagadnienie prawne odpowiada również drugiemu warunkowi dla wystąpienia z wnioskiem o podjęcie przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały abstrakcyjnej, tj. wystąpienie sytuacji, gdy stosowanie przepisu, który ma być wyjaśniany, wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przejawem rozbieżności jest sytuacja, w której zagadnienie prawne wynikające z określonych przepisów nie było w dotychczasowym orzecznictwie rozstrzygane w sposób jednolity, w konsekwencji wydawane są przez sądy różne rozstrzygnięcia na tej samej podstawie prawnej i w analogicznym stanie faktycznym (por. A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004, s. 122). Pod pojęciem rozbieżności należy rozumieć nie tylko różnice poglądów prawnych wyrażanych w orzecznictwie, ale także tendencję do utrwalania się określonych stanowisk interpretacyjnych (por. postanowienie Naczelnego Sądu Administracyjnego z

30 października 2007 r., sygn. akt II GPS 1/07, ONSAiWSA, nr 1/2008, poz. 6). Rozbieżność, która daje podstawę do zastosowania art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a., musi mieć charakter rzeczywisty i trwały. Wskazane we wniosku z 8 maja 2025 r. orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego odzwierciedlają istnienie rozbieżności w procesie stosowania przepisów prawa przez sądy administracyjne.

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 wskazanymi we wniosku wyrokami. Rozbieżności w orzecznictwie są przy tym rozbieżnościami rzeczywistymi, niezależnymi od stanu faktycznego konkretnych rozstrzyganych spraw.

3.2. Przechodząc do zagadnienia objętego wnioskiem Prezesa NSA należy zauważyć, że wskazywane rozbieżności w orzecznictwie ujawnione zostały na tle przepisów regulujących tryb wzruszania ostatecznych w administracyjnym toku instancji decyzji wydawanych przez organy podatkowe. Zgodnie z powołanym we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 240 § 1 pkt 5 o.p. 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 nieznanne organowi, który wydał decyzję.

Wskazany przepis jest odmiennie interpretowany na potrzeby rozstrzyganych spraw przez sądy administracyjne, w tym Naczelny Sąd Administracyjny. W tym zakresie, jak trafnie zauważono w złożonym wniosku o podjęcie uchwały, ukształtowały się dwie dominujące linie orzecznicze. W pierwszej wskazuje się, że strona może powoływać się w postępowaniu wznawieniowym w trybie wnioskowym tylko na takie okoliczności faktyczne lub dowody, co do których istnienia nie posiadała wiedzy w trakcie toczącego się postępowania podatkowego prowadzonego w trybie zwykłym, zatem nie mogła żądać ich uwzględnienia w jego toku. Według drugiej linii orzeczniczej pojęcia „nowe okoliczności faktyczne” i „nowe dowody” należy interpretować w ten sposób, że okoliczności faktyczne i dowody, o których

mowa w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. muszą być nieznane organowi wydającemu decyzję, natomiast nie jest istotne, czy dowody te były znane stronie postępowania.

Na tle tego przepisu istota tak zakreślonego sporu sprowadza się do rozstrzygnięcia, jak należy interpretować przesłankę wznowienia postępowania z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w przypadku złożenia wniosku o wznowienie postępowania - czy mogą być uznane za „nowe” okoliczności lub dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.

3.3. Przechodząc do oceny prawnej istoty rozpoznawanej sprawy w pierwszej kolejności należało przypomnieć treść art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Przepis ten stanowi, że „w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji 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.

Wznowienie postępowania należy do nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji ostatecznej i na zasadzie wyjątku od zasady trwałości decyzji ostatecznej, pozwala na ponowne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w sytuacji, gdy się okaże, że postępowanie podatkowe przed organem podatkowym było dotknięte kwalifikowanymi wadami procesowymi wymienionymi w art. 240 § 1 o.p. Wznowienie postępowania z art. 240 § 1 pkt 5 o.p., dotyczy przesłanki stanowiącej o ujawnieniu („wyjściu na jaw”) istotnych dla sprawy nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów istniejących w dniu wydania decyzji nieznanymi organowi, który decyzję wydał. O zaistnieniu omawianej podstawy można mówić wówczas, gdy łącznie zostaną spełnione cztery przesłanki:

- 1) wyszły na jaw nowe okoliczności faktyczne lub dowody;
- 2) nowe okoliczności faktyczne lub dowody są istotne dla sprawy, tzn. mogą mieć wpływ na jej odmienne rozstrzygnięcie;
- 3) nowe okoliczności faktyczne lub dowody nie były znane organowi, który wydał decyzję;
- 4) nowe okoliczności faktyczne lub dowody istniały w dniu wydania decyzji.

Użyty w art. 240 § 1 pkt 5 zwrot „wyjdą na jaw” oznacza, że istotny jest moment ujawnienia danego dowodu lub okoliczności, czyli udostępnienia ich organowi, a nie

moment faktycznego zapoznania się z nimi przez pracownika organu. Na tle art. 240 § 1 pkt 5 o.p. odróżnić należy pojęcia „okoliczność faktyczna” i „dowód”. Okoliczność faktyczna to fakt podlegający stwierdzeniu, natomiast dowód to środek dowodowy służący dokonaniu ustaleń faktycznych. Wskazać przy tym należy, że wznowienie postępowania powinno następować nie tylko z uwagi na wyjście na jaw nowych dowodów, ale także i nowych okoliczności faktycznych istotnych dla sprawy, przy czym ujawnienie się tych okoliczności może być rezultatem przeprowadzenia dowodów (ujawnienia się dowodów) po wydaniu decyzji, byleby tylko rzecz dotyczyła faktów, które są istotne dla sprawy, a nie były znane organowi w momencie jej podejmowania.

Aby uznać przedłożony dowód za istotny w znaczeniu użytym w art. 240 § 1 pkt 5 o.p., powinien on spowodować wydanie, po wznowieniu postępowania, odmiennego rozstrzygnięcia niż to zawarte w decyzji ostatecznej. Istotna dla wyniku sprawy okoliczność faktyczna, udokumentowana dowodem znajdującym się w aktach sprawy administracyjnej, nie może zostać uznana za okoliczność nową, o której mowa w art. 240 § 1 pkt 5 o.p., jeśli wznowiający postępowanie organ, prowadząc wcześniej postępowanie, dysponował wiedzą o stanowiącej podstawę wznowienia okoliczności wywiedzionej nawet z innego dokumentu. Także odmienna, a nawet błędna ocena dowodu (okoliczności), który istniał i był znany organowi wydającemu decyzję, nie uzasadnia żądania wznowienia postępowania. Błędna bowiem ocena okoliczności faktycznej nie jest tym samym, co brak wiedzy o tej okoliczności. Nowe okoliczności w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p. to nic innego jak nowe ustalenia dotyczące stanu faktycznego sprawy podatkowej, który stał się podstawą pierwotnego rozstrzygnięcia i subsumpcji przepisów prawa materialnego.

Podsumowując tę część rozważań stwierdzić należało, że w postępowaniu wznowieniowym nie każdy dowód może zostać uznany za przesłankę wynikającą z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Przez pojęcie nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów, o których mowa w powyższym przepisie, należy rozumieć zarówno okoliczności lub dowody nowo odkryte, jak również po raz pierwszy zgłoszone przez stronę. Istotne jest jednak, aby ujawnione w sprawie nowe okoliczności lub nowe dowody istniały w dniu wydania decyzji. Przez nową okoliczność istotną dla sprawy należy rozumieć taką, która mogła mieć wpływ na odmiennie rozstrzygnięcie sprawy, co oznacza, że w sprawie zapadłaby decyzja co do swej istoty odmienna od rozstrzygnięcia dotychczasowego. W każdym przypadku obowiązkiem organu

podatkowego jest ustalenie, czy zaistniała podstawa wznowienia w postaci nowych okoliczności faktycznych oraz czy ujawnił się nowy dowód w sprawie, w rozumieniu art. 240 § 1 pkt 5 o.p., i czy jest on na tyle istotny, że może to być uznane za podstawę do przystąpienia do merytorycznej weryfikacji decyzji ostatecznej.

3.4. Na tle przedstawionej regulacji należy zgodzić się z tą linią orzecniczą w której uznano, że strona może się powoływać w postępowaniu wznowieniowym na takie okoliczności faktyczne bądź dowody, o których posiadała wiedzę w trakcie toczącego się postępowania zwykłego, ale ich nie powołała. Za takim stanowiskiem przemawia w pierwszej kolejności wykładnia językowa art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

Trafnie w drugiej linii orzeczniczej odwołując się do wykładni językowej tego przepisu akcentowano, że wznowia się postępowanie i ewentualnie uchyla decyzję ostateczną oraz orzeka co do meritum sprawy (gdy zachodzi przesłanka tzw. istotności dowodu), jeśli wyjdą na jaw nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznane organowi, który wydał decyzję. Już w tym właśnie fragmencie przepisu ujawnia się trafność wyników jego wykładni – przepis jasno przecież wskazuje, że nowe okoliczności lub nowe dowody mają doprowadzić do usunięcia stanu niewiedzy organu, a nie podatnika („nieznane organowi”). *A contrario* 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. W art. 240 § 1 pkt 5 o.p. nie ujęto warunku, że nowe okoliczności lub dowody nie mogły być przedstawione czy też wykorzystane przez podatnika z przyczyn od niego niezależnych.

Naczelny Sąd Administracyjny zwraca także uwagę, że odmienna wykładnia analizowanego przepisu prowadzi do naruszenia zasady wykładni, według której nie wolno jest interpretować przepisów prawnych tak, by pewne ich fragmenty okazały się zbędne. Skoro bowiem przyjmuje się, 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 powinna mieć inne brzmienie. 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.

Należy także zwrócić uwagę na kontekst językowy w jakim używa się zwrotu „wyjść na jaw”. Otóż są to sytuacje, w których to co ma wyjść na jaw jest jednak komuś znane, ale nie jest znane powszechnie, publicznie; w przypadku procedury prawnej należy przyjąć, że nie zostało ujawnione w aktach sprawy. Zatem w świetle regulacji zawartej w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. możliwe jest, że nowy dowód lub nowa okoliczność faktyczna nie ujawniona w aktach sprawy jest znana organowi podatkowemu, stronie postępowania, innemu podmiotowi albo nie jest znana nikomu. Ustawodawca zdecydował, że wyjście na jaw nowych dowodów lub nowych okoliczności faktycznych istniejących w dacie wydania decyzji ostatecznej, istotnych dla sprawy uzasadnia co do zasady wznowienie postępowania z wyłączeniem sytuacji, gdy wiedzę o nowych okolicznościach faktycznych lub nowych dowodach posiadał sam organ.

3.5. Potwierdzeniem wyniku wykładni językowej art. 240 § 1 pkt 5 o.p. jest zastosowanie wykładni systemowej analizowanego przepisu.

W tym zakresie należało odwołać się przede wszystkim do art. 145 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2024r. poz. 572 z późn. zm.; dalej: k.p.a.). Przestanka wznowienia postępowania z uwagi na ujawnienie nowych dowodów i okoliczności została w analogiczny sposób sformułowana w tym przepisie. Zgodnie z art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. 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. W płaszczyźnie językowej jest to zatem regulacja identyczna z obowiązującą w Ordynacji podatkowej. W orzecznictwie dotyczącym wskazanej regulacji w Kodeksie postępowania administracyjnego podkreśla się, że przyczyną wznowienia postępowania mogą być tylko okoliczności faktyczne i dowody „nieznane organowi, który wydał decyzję”. W świetle art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. istotny jest obiektywny fakt nieznajomości, niewiedzy

organu, co do istotnych dla sprawy okoliczności faktycznych, nie zaś przyczyny tej niewiedzy (dające się np. przypisać organowi albo stronie). Nie ma znaczenia, czy ujawnione okoliczności lub dowody nie były znane organowi prowadzącemu postępowanie pierwotnie w wyniku zaniedbań, czy z innych powodów. Warunkiem wznowienia postępowania jest w tym przypadku jedynie to, aby nowa okoliczność czy dowód miały istotne znaczenie dla sprawy i istniały w dniu wydania decyzji, przy czym nie były znane organowi, który wydał decyzję (por. wyrok NSA z 19 lipca 2012 r., II OSK 768/11, publik. CBOSA). W wyroku z 2 grudnia 2021 r., II OSK 397/19 (publik. CBOSA) wyjaśniono, że przymiot „nowe” posiadają takie fakty i dowody, które są nowoodkryte lub po raz pierwszy zgłaszane przez stronę, a zatem muszą stanowić nowość w konkretnym postępowaniu. Nie spełniają zatem takich warunków, *a contrario*, takie dowody (fakty), które strona знаła i mogła się na nie powołać.

Zagadnienie dopuszczalności wznowienia postępowania z uwagi na nowe okoliczności lub dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała, nie jest przedmiotem sporu na gruncie regulacji w Kodeksie postępowania administracyjnego, bowiem kwestia ta została powiązana z terminem do złożenia wniosku o wznowienie postępowania. Zgodnie bowiem z art. 148 § 1 k.p.a. podanie o wznowienie postępowania wnosi się do organu administracji publicznej, który wydał w sprawie decyzję w pierwszej instancji, w terminie jednego miesiąca od dnia, w którym strona dowiedziała się o okoliczności stanowiącej podstawę do wznowienia postępowania. Ciężar dowodu dochowania terminu, o którym mowa w art. 148 § 1 k.p.a., spoczywa na stronie, która domaga się wznowienia postępowania w sprawie. Strona musi więc udowodnić, kiedy (w jakiej dacie) dowiedziała się o okolicznościach stanowiących podstawę do wznowienia postępowania, w sposób pozwalający organowi zweryfikować i ustalić, że jej podanie o wznowienie wpłynęło przed upływem jednomiesięcznego terminu od dnia, w którym dowiedziała się o okolicznościach stanowiących podstawę do wznowienia. Organ ma obowiązek dokonania weryfikacji twierdzeń strony i przedstawianych przez nią dowodów oraz przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w zakresie ustalenia tej okoliczności, a następnie dokonania oceny zebranego materiału dowodowego zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów (por. wyroki NSA z: 25 maja 2016r., II OSK 2343/14; 25 maja 2017r., II OSK 2449/15; publik. CBOSA). Organ administracji z urzędu bada zachowanie tego

terminu, ponieważ wszczęcie postępowania wznowieniowego na wniosek strony, pomimo uchybienia terminu, stanowi rażące naruszenie prawa, godzące w zasadę trwałości decyzji administracyjnych (art. 16 § 1 k.p.a.). Brak ustalenia okoliczności zachowania terminu do złożenia wniosku o wznowienie postępowania jest naruszeniem, które może mieć wpływ na wynik sprawy. Podkreślić należy, że organ jest zobowiązany odmówić wszczęcia postępowania wznowieniowego, gdy wykaże, iż strona dowiedziała się o okolicznościach dających podstawę do wznowienia postępowania wcześniej niż to wskazała we wniosku (por. wyrok NSA z 11 października 2016r., I OSK 2303/15, publik. CBOSA).

3.6. Zgodnie z omówionymi regulacjami na gruncie tej procedury można wznowić postępowanie administracyjne zarówno wtedy gdy strona wiedziała o okolicznościach faktycznych lub dowodach w dniu wydania przez organ decyzji ostatecznej, jak i wtedy gdy wiedzę o nich uzyskała już po jej wydaniu. Strona jest jednak w każdym z tych przypadków limitowana terminem z art. 148 § 1 k.p.a. – termin jednego miesiąca od dnia, w którym strona dowiedziała się o okoliczności stanowiącej podstawę do wznowienia postępowania. Równocześnie z treści tego przepisu nie wynika aby ten warunek dotyczył dowodów, o których mowa w art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a.

Przenosząc te rozważania na grunt rozpoznawanej sprawy stwierdzić należało, że w Ordynacji podatkowej nie zawarto regulacji o treści odpowiadającej art. 148 § 1 k.p.a. Nie oznacza to jednak, iż brak tej regulacji ma prowadzić do wniosku o braku podstaw do wznowienia postępowania podatkowego z przyczyn określonych w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w sytuacji, gdy strona w dniu wydania decyzji ostatecznej przez organ podatkowy miała wiedzę o okolicznościach faktycznych lub dowodach istniejących w dniu jej wydania. Jak wynika z treści tego przepisu cecha nowości w odniesieniu do okoliczności faktycznych lub dowodów powinna zostać oceniona ze względu na stan wiedzy organu podatkowego, a nie strony. Dodatkowo tylko w tym zakresie strona nie jest limitowana terminem złożenia wniosku, tak jak ma to miejsce w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Jedyny termin jaki wprowadzono w procedurze podatkowej wynika z treści art. 245 § 1 pkt 3 lit. b o.p. Zgodnie z tym przepisem strona nie może oczekiwać wydania nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 lub art. 118, z zastrzeżeniem art. 70d tej ustawy.

Artykuł 245 o.p. wylicza rodzaje decyzji, którymi się kończy postępowanie wznowione, tzn. postępowanie przeprowadzone na podstawie postanowienia wymienionego w art. 243 § 2 tej ustawy. Celem postępowania wznowionego jest:

- 1) ustalenie, czy zachodzą podstawy wznowienia określone w art. 240 § 1;
- 2) rozstrzygnięcie sprawy co do istoty.

W art. 245 § 1 pkt 3 o.p. wskazano sytuacje, w których pomimo wystąpienia przesłanki wznowienia, organ podatkowy odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej (ostatecznej). Dopuszczalność uchylenia decyzji ostatecznej w efekcie wznowienia postępowania uzależniona jest więc od istnienia przesłanki pozytywnej i braku przesłanek negatywnych. Przesłanką pozytywną jest istnienie jednej z podstaw wznowienia określonych w art. 240 § 1 o.p., a przesłanki negatywne określone zostały właśnie w art. 245 § 1 pkt 3 o.p. Dokonując zatem wykładni art. 245 § 1 pkt 3 lit. b o.p., wskazać należy, że z regulacji tej wynika dopuszczalność uchylenia decyzji ostatecznej w efekcie wznowienia postępowania pod warunkiem istnienia przesłanki pozytywnej (jednej z podstaw wznowienia określonych w art. 240 § 1 o.p.) i braku przesłanek negatywnych (w tym przypadku – upływ terminów przedawnienia określonych w art. 68, 70 i 118 o.p.). Zarówno wykładnia gramatyczna, jak i systemowa wewnętrzna świadczą o tym, że istnienie przesłanki pozytywnej nie zawsze skutkuje uchyleniem decyzji dotychczasowej. Musi być bowiem jednocześnie brak przesłanek negatywnych. Ustawodawca założył więc, że ze względu na upływ terminów przewidzianych w art. 68, art. 70 i art. 118 o.p. nie ma już w ogóle możliwości orzekania merytorycznie w sprawie. Gdyby podzielić odmienną wykładnię art. 245 § 1 pkt 3 lit. b o.p., to uznać należałoby, że przepis ten jest zbędny, gdyż wystarczająca w takiej sytuacji byłaby regulacja zawarta w art. 245 § 1 pkt 1 o.p. W tym ostatnim przepisie przewidziano bowiem – w razie zaistnienia przesłanek wznowienia określonych w art. 240 § 1 o.p. – także możliwość uchylenia w całości lub w części decyzji dotychczasowej i umorzenia postępowania w sprawie (por. wyrok NSA z 8 września 2017 r., I FSK 2250/15, publik. CBOSA).

3.7. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego należy również mieć na uwadze to, że w odniesieniu do omawianej przesłanki wznowienia zgodnie z art. 241 o.p. zasadą jest, że wznowienie postępowania następuje zarówno z urzędu, jak i na żądanie strony. W odróżnieniu od art. 148 k.p.a. przepisy Ordynacji podatkowej nie ograniczają w czasie uprawnienia do zgłoszenia żądania wznowienia postępowania. Żądanie takie można zgłosić w każdym czasie. Jedynie oparcie go na

podstawach wynikających z art. 240 § 1 pkt 4, 8, 11 i 12 o.p. musi nastąpić w terminie miesięcznym. Prawidłowe wznowienie postępowania na wniosek uprawnionego podmiotu bądź z urzędu (w zakresie wskazanym w ustawie) otwiera możliwość badania, czy wskazane podstawy wznowienia rzeczywiście istnieją. Dopiero w następnej kolejności istnieje możliwość merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy zakończonej już decyzją ostateczną. W takiej sytuacji nie ma podstaw prawnych do różnicowania uprawnień organu do wszczęcia postępowania wznowieniowego z urzędu (okoliczności lub dowody były nowe dla tego organu) od sytuacji strony, która w tych samych okolicznościach nie była by uprawniona do skutecznego zainicjowania tego postępowania. Tym bardziej, że jak wynika z orzecznictwa sądowego w sytuacji gdy organ podatkowy wydał decyzję konstytutywną 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. w części zawierającej odesłanie do terminu określonego w art. 68 o.p. miałby zastosowanie jedynie w przypadku, gdyby wznowione postępowanie uzasadniało podwyższenie kwoty podatku wymierzonego w postępowaniu zwyczajnym. Tylko wtedy bowiem można by mówić o powstaniu zobowiązania nowego w stosunku do tego, które zostało ukształtowane decyzją ostateczną. Tym samym nie ma przeszkód, aby po upływie terminu, o którym mowa w art. 68 o.p., wydać decyzję obniżającą wysokość podatku ukształtowanego decyzją konstytutywną w postępowaniu zwyczajnym. Decyzja obniżająca nie kreuje bowiem nowego zobowiązania, lecz jedynie koryguje wysokość zobowiązania już istniejącego (por. wyrok NSA z 11 marca 2014 r., II FSK 879/13, publik. CBOSA).

3.8. Potwierdzeniem zgodnego wyniku wykładni językowej i systemowej jest również wykładnia historyczna odwołująca się do ukształtowania w czasie obecnie obowiązującej treści art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

W ramach takiej wykładni art. 240 § 1 pkt 5 o.p. należy wskazać, że po 1945 r. kwestie proceduralne dotyczące spraw podatkowych normował dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (Dz.U. nr 27 poz. 174 z późn. zm.). Zgodnie z jego przepisami w sprawie zakończonej decyzją ostateczną mogło nastąpić wznowienie postępowania, jeżeli wyszły na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne, które istniały już przy wydaniu decyzji, lub nowe środki dowodowe, o ile okoliczności te i środki w toku postępowania nie były znane rozstrzygającemu organowi finansowemu lub nie mogły wówczas być powołane przez stronę

zainteresowaną bez jej winy. W dniu 14 czerwca 1960 r. uchwalono Kodeks postępowania administracyjnego, jednak przepisy tej ustawy nie obejmowały postępowania podatkowego - było ono nadal normowane dekretem o postępowaniu podatkowym. Zgodnie z pierwotnym brzmieniem art. 127 § 1 pkt 5 k.p.a., w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli „wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne, które istniały już przy wydaniu decyzji, lub nowe dowody o ile te okoliczności i dowody nie były w toku postępowania znane organowi, który wydał decyzję, i nie mogły być wówczas powołane przez stronę zainteresowaną we wznowieniu bez jej winy”. Z dniem 28 marca 1980 r. analizowana przesłanka została przeniesiona z art. 127 § 1 pkt 5 k.p.a. do art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a. i otrzymała brzmienie: „wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji, nie znane organowi, który wydał decyzję”. Dekret o postępowaniu podatkowym obowiązywał do końca 1980 r., kiedy to przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego zaczęły obejmować również postępowanie podatkowe. Natomiast od 1 stycznia 1998 r. do postępowania podatkowego mają zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej, której art. 240 § 1 pkt 5 o.p. jest odwzorowaniem art. 145 § 1 pkt 5 k.p.a.

Gdyby ustawodawca zamierzał warunek braku winy strony pozostawić w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. z pewnością redakcja przepisu byłaby zbliżona do pierwotnego z art. 177 pkt 2 dekretu z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym, a tak przecież nie jest. Co więcej, ustawodawca wręcz usunął z treści przepisu ten fragment, który nakładał obowiązek wykazania, że dowody nie mogły być powołane w postępowaniu zwyczajnym bez winy podatnika. Ustawodawca stworzył zatem podatnikom możliwość wznawiania postępowania jeśli tylko wyjdą na jaw nowe dokumenty istotne dla sprawy, istniejące w chwili wydawania decyzji, a nieznane organowi, który ją wydał. Usunięcie z treści przepisu zwrotu „nie mogły być powołane przez stronę bez jej winy” oznacza, że obecnie nowe dowody mogą być powołane nawet wówczas gdy nie zostały powołane przez stronę z przyczyn przez nią zwinionych, a także wówczas gdy podatnicy mieli o tych dokumentach jakąkolwiek wiedzę.

3.9. Tezy niniejszej uchwały nie podważa wyrażona w art. 128 o.p. zasada trwałości decyzji ostatecznej wydanej w toku postępowania podatkowego.

Stosownie do postanowień powyższej normy decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych

decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w Ordynacji podatkowej oraz w ustawach podatkowych. Przepis powyższy normuje zasadę trwałości ostatecznych decyzji administracyjnych. Omawiana zasada służy przede wszystkim realizacji pewnych wartości i ich ochronie. Chodzi tu o takie wartości jak: ochrona porządku prawnego, ochrona praw nabytych, pewność, stabilność i bezpieczeństwo obrotu prawnego, zaufanie do prawa i organów państwa. Wobec powyższego, wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji ostatecznej może nastąpić jedynie poprzez zastosowanie odpowiednich trybów nadzwyczajnych. Dopóki jednak to nie nastąpi, tj. decyzja nie zostanie wyeliminowana z obrotu prawnego, będzie ona wywoływać skutek wiążący. Wszelkie decyzje ostateczne organów podatkowych, zgodnie z zasadą ich trwałości, mogą być weryfikowane zupełnie wyjątkowo. Norma ta oznacza zatem, że wydanie przez organ podatkowy decyzji ostatecznej uniemożliwia dalsze procedowanie w tej sprawie w tzw. trybach podstawowych. Możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej, jak wprost wynika z przywołanego przepisu, ograniczona jest do tzw. trybów nadzwyczajnych, których uruchomienie wymaga zaistnienia szczególnych przesłanek wynikających z przepisów prawa.

Zakaz ponownego procedowania w tej samej sprawie można wyprowadzić także z treści przepisu art. 247 § 1 pkt 4 o.p. Norma ta stanowi, że organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną. Jak wynika z treści ww. przepisu sankcją za wydanie rozstrzygnięcia, w sprawie która była już przedmiotem procedowania zakończonego ostatecznym rozstrzygnięciem jest stwierdzenie nieważności takiego orzeczenia. Niewątpliwie zatem powołane przepisy procedury podatkowej wykluczają możliwość wydania dwóch tożsamyh orzeczeń w tej samej sprawie (przy czym, co oczywiste, teza ta nie odnosi się do kontroli instancyjnej).

Powyższa zasada ogólna dopuszcza jednak wyjątki polegające na wzruszeniu decyzji ostatecznej. Jednym z trybów wzruszenia takiej decyzji jest wznowienie postępowania uregulowane w art. 240-246 o.p. Mając na względzie fakt, że postępowanie wznowieniowe stanowi wyjątek od zasady trwałości decyzji ostatecznych, przesłanki zastosowania tego trybu, jak i każdego trybu nadzwyczajnego, wiążą się z koniecznością ich stosowania z uwzględnieniem wykładni ścisłej. Jak każdy wyjątek od zasady, również i ten przypadek zmusza do ścisłego stosowania przepisów art. 240-246 o.p., gdyż stosowanie wykładni

rozszerzającej pogłębia odejście od zasady prawnej, co jest niedopuszczalne. Ustawodawca wskazał w art. 240 § 1 pkt 1-12 o.p. enumeratywny katalog przesłanek umożliwiających wzruszenie decyzji ostatecznej. Wystąpienie którejkolwiek z tych przesłanek skutkuje wznowieniem postępowania, a następnie oceną ich wpływu na wydaną decyzję ostateczną. Za niedopuszczalne zatem uznaje się wykorzystanie postępowania wznowieniowego do pełnej merytorycznej kontroli decyzji ostatecznej wydanej w postępowaniu zwykłym, bowiem nie jest to kontynuacja postępowania zwykłego. Właściwa wykładnia przepisu art. 240 § 1 pkt 5 o.p. prowadząca do jego prawidłowego zastosowania nie stanowi o podważeniu zasady trwałości decyzji ostatecznych. To właśnie procedowanie w trybie nadzwyczajnym uregulowanym w tym przepisie przez organ administracji jest jednym z dopuszczalnych prawnie wyjątków od ogólnej zasady trwałości ostatecznych decyzji administracyjnych, wyrażonej w art. 128 o.p.

To właśnie wznowienie postępowania z podstawy unormowanej w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w odpowiednim do tego przepisu zakresie służy nadzwyczajnej weryfikacji zakończonego decyzją ostateczną postępowania podatkowego, nie zaś ponawianiu czy też uzupełnianiu wcześniejszego postępowania wymiarowego.

3.10. Na przeszkodzie do przyjęcia za prawidłowy wynik przedstawionej wykładni art. 240 § 1 pkt 5 o.p. nie stoi powoływana w pierwszej z omówionych linii orzeczniczych argumentacja wskazująca, że strona postępowania powinna współdziałać z organem podczas postępowania i brać w nim czynny udział, a co za tym idzie powoływać dowody i okoliczności na poparcie swoich twierdzeń (art. 123 § 1 i art. 200 § 1 o.p.). Wbrew tej argumentacji zasada czynnego udziału strony w postępowaniu nie wyklucza możliwości powoływania się przez nią na okoliczności i dowody, o których istnieniu wiedziała, ale ich nie powoływała, z uwagi na brak ich „nowości”. Zasada uregulowana w art. 122 o.p. została skonkretyzowana w art. 187 § 1 tej ustawy i nakłada na organ podatkowy obowiązek zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego. Wynikający z tych przepisów obowiązek organów podatkowych gromadzenia materiału dowodowego nie jest nieograniczony i bezwzględny. Obciąża on organy tylko do chwili uzyskania pewności co do stanu faktycznego sprawy. Postępowanie dowodowe nie jest celem samym w sobie, lecz stanowi poszukiwanie odpowiedzi, czy w określonym stanie faktycznym sytuacja strony podpada pod hipotezę (a w konsekwencji i dyspozycję) określonej normy prawa materialnego. Należy podkreślić,

że organ ma obowiązek wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa. Ale nie oznacza to, że obowiązek poszukiwania i przedstawiania dowodów co do okoliczności istotnych w sprawie spoczywa wyłącznie na organie. W określonych stanach faktycznych, w których ustawodawca uzna to za celowe, a więc uzasadnione interesem podatnika lub interesem publicznym, ciężar dowodzenia obciążać może również stronę postępowania. Ciężar dowodu nakładany jest na strony postępowania podobnie jak na organy podatkowe, tj. w sposób wyraźny bądź dorozumiany.

Równocześnie zgodnie z art. 191 o.p. organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Wynikająca z tego ostatniego przepisu zasada swobodnej oceny dowodów oznacza, że organ podatkowy w ocenie materiału dowodowego nie jest skrzepowany żadnymi regułami dowodowymi, a ustaleń faktycznych dokonuje według własnego przekonania, na podstawie wszechstronnie zebranego i przeanalizowanego materiału dowodowego, wając jednocześnie wartość dowodową poszczególnych środków dowodowych, wpływ udowodnienia jednej okoliczności na inne okoliczności. Aby w ramach owej swobody oceniania nie zostały przekroczone jej granice w kierunku dowolności, organ podatkowy winien m.in. kierować się zasadami logiki, zgodnością oceny z prawami nauki i doświadczenia życiowego, traktowania zebranych dowodów jako zjawisk obiektywnych, oceniania dowodów wyłącznie z punktu widzenia ich znaczenia i wartości dla toczącej się sprawy, wszechstronności oceny. Rozpatrzeniu podlegają więc nie tylko poszczególne dowody odrębnie, ale wszystkie dowody łącznie - w ich wzajemnym powiązaniu. Zgodnie natomiast z art. 124 o.p. organy podatkowe powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu.

Dopiero w kontekście zasad postępowania uregulowanych w omówionych przepisach odnoszących się do obowiązków organów podatkowych w zakresie gromadzenia materiału dowodowego oraz jego oceny można odnosić się do wyprowadzanej z art. 123 o.p. zasady współdziałania strony w zakresie wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Należy pamiętać, że art. 123 § 1 o.p. ustanawia przede wszystkim zasadę czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym. Zgodnie z

jego brzmieniem organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. W takiej sytuacji, jak trafnie to zauważono w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 r., SK 18/09 (publik. OTK-A 2013/6/80), „zasada współdziałania z organem administracji publicznej, w tym z organem administracji podatkowej, w toku postępowania dowodowego nie została wyrażona wprost ani w k.p.a., ani w o.p., pozostając przede wszystkim tworem judykatury. Mając na uwadze, iż wskazana zasada ma bardzo istotne znaczenie z punktu widzenia sytuacji prawnej jednostek, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, ustawodawca jest obowiązany jednoznacznie ustosunkować się do kwestii jej obowiązywania, co powinno znaleźć odzwierciedlenie w treści przepisów prawnych. Należy podkreślić, że nie jest dopuszczalne, by w demokratycznym państwie prawnym, opierającym się na zasadzie podziału władzy, prawa i obowiązki jednostek były wyznaczane nie przez normy prawne ustanowione przez upoważnione do tego organy prawodawcze, ale przez orzecznictwo sądowe. Tym samym ustawodawca, przez odpowiednią nowelizację k.p.a. i o.p., powinien uregulować precyzyjnie treść zasady współdziałania i określić konsekwencje jej naruszenia przez uczestnika postępowania albo wprost wykluczyć jej stosowanie”.

3.11. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym nie można wyprowadzać bezwzględnego obowiązku powołania przez stronę wszystkich dowodów, którymi rozporządza i to pod rygorem utraty ich mocy dowodowej. Przede wszystkim nie wynika to z omówionych przepisów nakładających na organ podatkowy obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego rozstrzyganej sprawy. Przeniesienie na stronę ciężaru dowodzenia musi wprost wynikać z przepisów. Tytułem przykładu należało wskazać wprowadzone po wyrokach Trybunału Konstytucyjnego z 18 lipca 2013 r., SK 18/09 oraz z 29 lipca 2014r., P 49/13 w rozdziale 5a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2025r. poz. 163, dalej: u.p.d.o.f.) opodatkowanie przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W art. 25g ust. 1 tej ustawy uregulowano wprost ciężar dowodu stanowiąc, że w toku postępowania podatkowego albo w toku kontroli celno-skarbowej ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów)

nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku. Z przepisu tego jednoznacznie wynika, że ciężar dowodu spoczywa na podatniku nie tylko w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub nieopodatkowanych ale także „stanowiących pokrycie wydatku”. Nawet jednak w tym przypadku w samej ustawie wprowadzono wyjątek od tej zasady, dotyczący przychodów (dochodów) opodatkowanych i nieopodatkowanych, które znane są organowi z urzędu lub są możliwe do ustalenia przez organ na podstawie posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych a także rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp drogą elektroniczną (art. 25g ust. 1 u.p.d.o.f.). Na okoliczności te zwrócił również uwagę Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniach przywołanych wyroków z 18 lipca 2013 r. i z 29 lipca 2014 r., uwypuklając w postępowaniu dotyczącym nieujawnionych źródeł przychodów zasadę współdziałania, z której wynika, że organ podatkowy powinien wykazać wysokość poniesionych w danym roku wydatków bądź zgromadzonego mienia, a także wysokość przychodów uprzednio opodatkowanych bądź zwolnionych od opodatkowania, z których wydatki te lub mienie można było sfinansować. Podatnika obciąża natomiast obowiązek uprawdopodobnienia, że poniesione przez niego wydatki znajdują pokrycie w określonych źródłach przychodów lub w zgromadzonym mieniu.

Brak podobnej regulacji w procedurze podatkowej jako ogólnej zasady dla każdego postępowania podatkowego oznacza tylko tyle, że wynikający z art. 122 i art. 187 § 1 o.p. obowiązek organów podatkowych co do gromadzenia materiału dowodowego nie jest nieograniczony i bezwzględny. Obciąża on organy tylko do chwili uzyskania pewności co do stanu faktycznego sprawy. Postępowanie dowodowe nie jest celem samym w sobie, lecz stanowi poszukiwanie odpowiedzi, czy w określonym stanie faktycznym sytuacja strony mieści się w hipotezie (a w konsekwencji i dyspozycji) określonej normy prawa materialnego. Dlatego też obowiązki organu w ramach tego pierwszego zakresu wyznaczonego pojęciem całego materiału dowodowego będą realizowane do momentu uzyskania przez organ pewności co do stanu faktycznego danej sprawy. Nie ogranicza to jednak wskazywania przez stronę nowych dowodów, które nie były znane organowi przed wydaniem decyzji zarówno przed ostatecznym zakończeniem postępowania w sprawie, jak i jego zakończeniu przy uwzględnieniu regulacji z art. 240 § 1 pkt 5 o.p.

3.12. Przy ocenie omawianej przesłanki wznowienia postępowania

podatkowego należy również uwzględnić wynikający z obowiązujących przepisów sposób powstawania zobowiązań podatkowych.

Ordynacja podatkowa przewiduje dwa sposoby powstania zobowiązań podatkowych. Pierwszy sposób to powstanie zobowiązania podatkowego z mocy przepisów prawa przez zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Drugi sposób to powstanie zobowiązania podatkowego z mocy wydanej decyzji przez doręczenie decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 2 o.p.).

Zobowiązania podatkowe w podatku od towarów i usług, podatku akcyzowym jak i w podatku dochodowym od osób prawnych oraz podatku dochodowym od osób fizycznych powstają z mocy prawa, z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.). Mimo istnienia wynikającego z art. 21 § 2 o.p. swoistego domniemania, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, nie można przyjąć, że wysokość zobowiązania wykazanego w deklaracji ma charakter ostateczny i niezmienny, zważywszy na możliwość skorygowania deklaracji czy też wynikające z art. 21 § 3 o.p. uprawnienie organu podatkowego do określenia wysokości zobowiązania podatkowego w kwocie innej, niż wynikała z deklaracji podatkowej. Zobowiązanie powstaje z mocy prawa i jeżeli zostanie prawidłowo obliczone i zapłacone przez podatnika, organ nie podejmuje jakichkolwiek działań związanych z jego realizacją. Natomiast podatnik jest zobowiązany do samodzielnego obliczenia (z reguły w deklaracji) kwoty podatku w drodze tzw. samoobliczenia. Decyzja wydana na podstawie art. 21 § 3 o.p. ma charakter deklaratoryjny, ponieważ określa wysokość zobowiązania, które już powstało wcześniej z mocy prawa. Wydanie takiej decyzji oznacza jedynie, że organ podatkowy zakwestionował samoobliczenie podatku dokonane przez podatnika i w ramach przysługujących mu uprawnień i obowiązków - określił wysokość zobowiązania podatkowego powstałego z mocy prawa. W większości tego rodzaju spraw w ogóle nie dochodzi do wszczęcia postępowania podatkowego i wydania tego rodzaju decyzji. Zatem przykładowo zatajenie przez podatnika przedmiotu opodatkowania lub innych danych związanych z samoobliczeniem podatku nie wymaga uruchomienia trybu postępowania wznowieniowego z uwzględnieniem przesłanki z art. 240 § 1 pkt 5 o.p. W takiej sytuacji organ będzie limitowany jedynie okresem przedawnienia zobowiązania podatkowego wynikającego z art. 70 § 1 o.p. do wszczęcia postępowania i określenia

zobowiązania w drodze decyzji, o której mowa w art. 21 § 3 tej ustawy.

Odmienne przedstawia się sytuacja w przypadku zobowiązań powstających z mocy wydanej decyzji (podatek od nieruchomości dla osób fizycznych, podatek rolny, podatek leśny, podatek od spadków i darowizn). W odniesieniu do decyzji wydawanych na podstawie art. 21 § 1 pkt 2 o.p. ugruntowany jest pogląd, że obowiązek podatkowy przekształca się w zobowiązanie podatkowe w dacie doręczenia podatnikowi decyzji organu pierwszej instancji. Decyzja ustalająca osobom fizycznym zobowiązanie w tych podatkach mają charakter decyzji konstytutywnej, co oznacza, że dopiero jej wydanie decyzji kreuje zobowiązanie podatkowe w podatku od nieruchomości. W takiej sytuacji, jeżeli na etapie wydawania tej decyzji organ podatkowy nie stwierdzi, że dane zawarte w deklaracji podatnika są niezgodne ze stanem faktycznym (art. 21 § 5 o.p.), to do jej wzruszenia może doprowadzić wyłącznie uruchomienie jednego z trybów nadzwyczajnych. Jeżeli okoliczności lub dowody były znane stronie, to prowadziłyby to - według pierwszej linii orzeczniczej - do nie dającego się zaakceptować wniosku o braku podstaw do wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Tymczasem jest odmiennie, w każdym przypadku powinien decydować stan wiedzy organu o tych nowych w sprawie okolicznościach lub dowodach, jak to wynika z treści tego przepisu.

4. Z powyższych względów Naczelny Sąd Administracyjny na podstawie art. 15 § 1 pkt 2 p.p.s.a. w zw. z art. 264 § 1 i 2 p.p.s.a. wyjaśniając powstałe wątpliwości prawne podjął uchwałę uznając, że: „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.”

Jan Rudowski

Stanisław Bogucki

Beata Cieloch

Małgorzata Niezgódka-Medek

Roman Wiatrowski

Krzysztof Winiarski

Tomasz Zborzyński



Na oryginale właściwe podpisy
Za zgodność z oryginałem

ZASTĘPCA KIEROWNIKA
Sekretariatu Wydziału II

Justyna Bluszczo-Biernacka