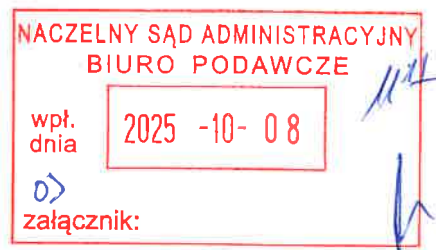


KI
DP

KI KRAJOWA IZBA
DP DORADCÓW
PODATKOWYCH
WYŚLANO - *ścisze*

2025 -10- 08

Ilość kart.....
Lp.....Podpis.....



Warszawa, 8 października 2025 r.

sygn. akt II FPS 3/25

Data posiedzenia: 13.10.2025 r.

OPINIA AMICUS CURIAE
KRAJOWEJ IZBY DORADCÓW PODATKOWYCH
w związku z planowanym podjęciem przez
Naczelny Sąd Administracyjny uchwały
w sprawie o sygn. akt II FPS 3/25

Działając w imieniu Krajowej Izby Doradców Podatkowych [dalej: **KIDP** lub **Izba**] w związku z planowanym podjęciem przez Naczelny Sąd Administracyjny uchwały w sprawie o sygn. akt II FPS 3/25, wnoszę o przyjęcie opinii KIDP jako *amicus curiae*.

UZASADNIENIE

Dnia 8 maja 2025 r. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego skierował wniosek (znak: BO.511.15.2025) o rozstrzygnięcie zagadnienia prawnego¹: 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.

Zagadnienie będące przedmiotem uchwały doczekało się w chwili obecnej diametralnych rozbieżności interpretacyjnych w orzecznictwie, co zostało słusznie zauważone przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i należy pozytywnie ocenić chęć uregulowania przedmiotowego zagadnienia.

W pierwszej kolejności należy wskazać, że zgodnie z art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej: „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”. Przeprowadzenie wykładni językowej prowadzi do wniosku, że owa okoliczność faktyczna lub dowód muszą spełniać kumulatywnie kilka przesłanek, a mianowicie muszą:

1. wyjść na jaw,
2. być istotne dla sprawy,
3. charakteryzować się przymiotem nowości,
4. istnieć w dniu wydania decyzji,
5. być nieznanne organowi, który wydał decyzję.

¹ Komunikat Biura Orzecznictwa nr 20/25 z dn. 12 maja 2025 r.

Przed wszystkim sformułowanie „wyjść na jaw” należy odnieść do materiału, który został zebrany w ramach toczącego się postępowania przez organ podatkowy. To właśnie organ jest gospodarzem postępowania i jest zobowiązany, aby dotrzeć do prawdy materialnej dysponując określonymi instrumentami prawnymi, które zapewnione mu są na podstawie przepisów proceduralnych. Stan wiedzy organu podatkowego w oficjalny sposób wyznacza więc zakres materiału, który znajduje się w aktach sprawy, a który został do nich włączony z poszanowaniem przepisów. Każda więc okoliczność faktyczna lub dowód, które pojawiają się, a nie znajdują odzwierciedlenia w zgromadzonym w sposób legalny materiale dowodowym powinny być uznane za te, które „wyszły na jaw”.

Ustawodawca wymaga również, aby okoliczność faktyczna lub dowód, który wyszedł na jaw był istotny dla sprawy. Jak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dn. 23 maja 2003 r. (sygn. akt III SA 2484/01): „Okoliczności faktyczne lub dowody dla sprawy istotne, to te, które dotyczą przedmiotu sprawy i mają znaczenie prawne, a więc mają w konsekwencji wpływ na zmianę treści decyzji w kwestiach zasadniczych”. Co więcej – w wyroku z dn. 14 czerwca 2018 r. (sygn. akt I FSK 583/18) Naczelny Sąd Administracyjny rozwinął tę myśl i orzekł, że: „<<Istotność>> oznacza cechę, która sprawia, że nowe dowody lub okoliczności mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, czyli doprowadzić do wydania orzeczenia innego, niż wydane w postępowaniu toczącym się w zwykłym trybie. Innymi słowy o <<istotności>> decyduje ich waga, doniosłość, wartość dla końcowego załatwienia sprawy. To, czy dowody i okoliczności są istotne, ocenia się nie według subiektywnego przekonania strony, tylko w powiązaniu z pozostałym zebrany w sprawie materiałem dowodowym”. W sposób jednoznaczny należy stwierdzić, że art. 240 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi jedynie o przesłankach wznowieniowych. Okoliczność faktyczna lub dowód mają więc na tym etapie charakteryzować się znacznym prawdopodobieństwem wpływu na zmianę ostatecznego rozstrzygnięcia decyzji.

Kolejna przesłanka odnosi się do układu chronologicznego zgodnie z którym głównym punktem jest „dzień wydania decyzji”. Pod uwagę przy wznowieniu postępowania mogą być brane tylko okoliczności faktyczne lub dowody, które istniały w dniu wydania decyzji. Wszystkie okoliczności faktyczne lub dowody, które powstały po tym dniu w sposób oczywisty nie uzasadniają wznowienia postępowania podatkowego.

W kontekście planowanej do podjęcia uchwały najwięcej wątpliwości budzi krąg podmiotów, dla których okoliczność faktyczna lub dowód miałby charakteryzować się przymiotem nowości, a co wydaje się być z tym również częściowo skorelowane – również być „nieznany”. Należy wskazać, że przymiot nowości należy pochytywać względem materiału dowodowego dotychczas zgromadzonego w sprawie przez organ podatkowy. Każda okoliczność faktyczna czy dowód nie będący włączony w sposób oficjalny do materiału postępowania charakteryzuje się nowością. Jak wskazuje D. Strzelec: „Przez pojęcie nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów należy rozumieć okoliczności lub dowody zarówno nowo odkryte (*noviter reperta*), jak

również po raz pierwszy zgłoszone przez stronę (*noviter producta*)”². W odniesieniu natomiast do tego, że owe okoliczności faktyczne lub dowody mają być nieznane należy wskazać, że absolutnie wyjątkowe są sytuacje, w których nowe okoliczności lub dowody nie są znane nikomu. Gdyby więc ograniczać się do takich sytuacji, art. 240 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej byłby praktycznie martwym przepisem. 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. W tym zakresie należy również podnieść fakt, iż „podatnik nie ma obowiązku samooskarżania się w ramach toczącego się przeciwko niemu postępowania podatkowego”³. Złamanie takiego postrzegania przez organy podatkowe prowadzić może nie tylko do naruszenia zasady demokratycznego państwa prawa, ale również do wyprowadzonej z niej zasady pewności prawa, co może powodować osłabienie zaufania podatników do organów władzy publicznej.

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. Poparciem tej tezy jest zastosowanie w sposób pomocniczy względem powyższej przeprowadzonej wykładni językowej również wykładni historycznej. Przepis dotyczący przesłanek wznowienia postępowania podatkowego obowiązywał już w przeszłości w Dekrecie z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym⁴. Zgodnie z art. 156 pkt 2 Dekretu: „W sprawie zakończonej decyzją, od której nie służy odwołanie, może nastąpić wznowienie postępowania (...) jeżeli wyjadą 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 władzy rozstrzygającej lub nie mogły być wówczas powołane przez stronę zainteresowaną we wznowieniu, bez jej winy (...)”. Bazując na tych doświadczeniach legislacyjnych ustawodawca nie zdecydował się na wprowadzenie tej przesłanki również w obowiązującej obecnie Ordynacji podatkowej, co sugeruje świadome odstępianie od konieczność wypełnienia się tego warunku względem okoliczność faktycznej lub dowodu. Brak wyraźnego zapisu odczytywany w świetle zasady *clara non sunt interpretanda* prowadzi do wniosku, że okoliczność faktyczna lub dowód mają być nieznane jedynie organowi podatkowemu.

Biorąc pod uwagę powyższe, wnosimy o podjęcie uchwały o treści:

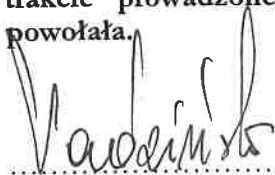
Na podstawie art. 240 § 1 pkt 5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2025 r. poz. 111) w sprawie zakończonej decyzją ostateczną za przesłankę wznowienia postępowania na wniosek strony mogą

² D. Strzelec, *Nowe okoliczności faktyczne lub dowody (nie)znane organowi jako podstawa do wznowienia postępowania podatkowego*, Przegląd Podatkowy 9/2025, s. 31.

³ Ł. Presnarowicz, *Kara porządkowa w polskim postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2025, s. 179.

⁴ Dz.U. 1946 nr 27 poz. 174 – dalej: Dekret.

być uznane nowe okoliczności lub nowe dowody, które były znane stronie w trakcie prowadzonego postępowania podatkowego, ale strona ich nie powołała.



.....
w imieniu Krajowej Izby Doradców Podatkowych