Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

Artykuły

Studia Iuridica Lublinensia vol. XXV, 4, 2016

DOI: 10.17951/sil.2016.25.4.191

Justyna Różycka
Uniwersytet MariiCurie-Skłodowskiej w Lublinie
rozycka.justyna@wp.pl

Brak udziału strony w postępowaniu podatkowym jako przesłanka wznowienia postępowania

Lack of Participation of a Party in Tax Proceedings as a Premise for Re-instituting the Proceedings

STRESZCZENIE

Przedmiotem niniejszych rozważań jest wznowienie postępowania podatkowego w oparciu o przesłankę braku udziału strony w postępowaniu (art. 240 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej). Przyczyna, jaką jest niezawiniony brak udziału strony w postępowaniu, ma istotne znaczenie z punktu widzenia ogólnej zasady postępowania podatkowego – zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Instytucja wznowienia postępowania w oparciu o omawianą przesłankę umożliwia weryfikację ostatecznego rozstrzygnięcia w sytuacji, gdy strona bez swej winy zostanie pozbawiona możliwości udziału w postępowaniu. W artykule analizie poddano zarówno przesłanki wznowienia postępowania w oparciu o poglądy doktryny i orzecznictwa, jak i sposób wznowienia postępowania oraz jego przebieg.

Słowa kluczowe: postępowanie podatkowe; wznowienie postępowania; brak udziału strony; przesłanki wznowienia

WPROWADZENIE

Wznowienie postępowania podatkowego jest jednym z tzw. nadzwyczajnych trybów postępowania umożliwiających weryfikację decyzji z powodu kwalifikowanych wad postępowania. Przesłanki umożliwiające wznowienie postępowania zostały wyczerpująco określone w art. 240 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa[1]. Z uwagi na obszerność zagadnienia, jakim jest wznowienie

[1] Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm., dalej jako: o.p.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

postępowania, przedmiotem niniejszych rozważań jest przesłanka wznowienia postępowania określona w art. 240 § 1 pkt 4 o.p., zgodnie z którym wznowienie może nastąpić, jeśli strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu podatkowym. Prawo strony do uczestnictwa w postępowaniu w każdym jego stadium zostało wyrażone w art. 123 o.p. i obejmuje postępowanie podatkowe zarówno w I, jak i II instancji. Jest to jedna z naczelnych zasad postępowania podatkowego. Prawidłowa realizacja tej zasady umożliwia stronie udział w kształtowaniu przebiegu postępowania podatkowego oraz gwarantuje ochronę interesów strony. Z tego powodu organy mają obowiązek przestrzegania tej zasady na każdym etapie postępowania. Nieprzestrzeganie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu może skutkować wznowieniem postępowania.

Przedmiotem opracowania jest analiza braku udziału strony w postępowaniu jako przesłanki wznowienia postępowania w oparciu o poglądy doktryny i orzecznictwa z punktu widzenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, która – jak zostało wskazane – stanowi jedną z fundamentalnych zasad postępowania podatkowego. Naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu jest kwalifikowaną wadą procesową. Jeśli w wyniku naruszenia tej zasady przez organ strona nie będzie uczestniczyła w postępowaniu podatkowym, wówczas będzie to stanowić podstawę do uchylenia decyzji, nawet jeśli stwierdzone uchybienie nie miało wpływu na wynik sprawy.

Celem artykułu jest natomiast zbadanie wpływu braku udziału strony w postępowaniu podatkowym na możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej przez wznowienie postępowania. Zadaniem opracowania jest ustalenie, czy naruszenie przez organ przepisów postępowania dotyczących czynnego udziału strony w postępowaniu (tj. takich, jak np. brak poinformowania strony o terminie czynności dowodowych, skutkujących w efekcie naruszeniem zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym) może prowadzić do wznowienia postępowania. Wybór tej materii jest podyktowany faktem, iż omawiana przyczyna jest o tyle istotna, że – jak wskazano wyżej – stanowi pewnego rodzaju gwarancję zapewniającą stronie czynny udział w postępowaniu podatkowym. Przesłanka ta umożliwia stronie wzruszenie decyzji ostatecznej, wydanej w wyniku postępowania, w którym strona nie uczestniczyła nie ze swojej winy. Zasadniczą tezą artykułu jest założenie, iż naruszenie przez organ przepisów postępowania podatkowego, skutkujące brakiem udziału strony w postępowaniu podatkowym bez jej winy, a zatem nieprzestrzeganie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu, jest wystarczającą przesłanką do wznowienia postępowania.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

WZNOWIENIE POSTĘPOWANIA – UWAGI WSTĘPNE

Wznowienie postępowania jest instytucją procesową umożliwiającą weryfikację decyzji ostatecznej z powodu wadliwości postępowania podatkowego. Należy ono do tzw. nadzwyczajnych trybów wzruszania decyzji ostatecznych. Decyzje ostateczne to – zgodnie z art. 128 o.p. – takie, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym. Do tego rodzaju decyzji należą decyzje podatkowe wydane przez organ II instancji w wyniku przeprowadzonego postępowania odwoławczego, a także decyzje wydane przez organ I instancji, od których nie wniesiono odwołania i upłynął termin do jego wniesienia.

Należy wskazać, że instytucja wznowienia postępowania ma również zastosowanie do niektórych postanowień. Zgodnie z art. 219 o.p. środek ten może być zastosowany w celu weryfikacji postanowień, na które przysługuje zażalenie, a także ostatecznych postanowień, o których jest mowa w art. 228 § 1 o.p., tj. wydanych przez organ II instancji w wyniku wstępnej kontroli odwołania, w których organ odwoławczy stwierdził: niedopuszczalność odwołania (z przyczyn podmiotowych lub przedmiotowych), uchybienie terminowi do wniesienia odwołania bądź pozostawił odwołanie bez rozpatrzenia z uwagi na niespełnienie warunków, które wynikają z art. 222 o.p.

Uzasadnieniem dla wznowienia postępowania jest istnienie ściśle określonych w art. 240 o.p. kwalifikowanych wad postępowania, nie zaś wadliwość samej decyzji. Podstawy wznowienia postępowania podatkowego stanowią katalog zamknięty. Nie jest zatem możliwe wznowienie postępowania w oparciu o inną przesłankę niż określona w art. 240 o.p.

„Przedmiotem wznowionego postępowania nie jest powtórne merytoryczne rozpoznanie sprawy, jak to ma miejsce w postępowaniu odwoławczym, lecz zbadanie i ocena, czy przeprowadzone wcześniej postępowanie zakończone decyzją ostateczną nie było dotknięte którąś z wad wymienionych w art. 240 o.p., oraz ewentualna weryfikacja tej decyzji”[2]. W orzecznictwie występuje podobne do wyżej przedstawionego rozumienie instytucji wznowienia postępowania. W jednym z orzeczeń Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że z uwagi na fakt, iż postępowanie wznowieniowe jest postępowaniem nadzwyczajnym, w pierwszej kolejności należy zbadać, czy w danej sprawie zachodzi przesłanka wznowienia z art. 240 § 1 o.p. Stwierdzenie, że któraś z wymienionych w tym przepisie przesłanek istnieje, pozwala na weryfikację ostatecznej decyzji. Postępowanie wznowieniowe nie może być wykorzystywane w celu pełnej merytorycznej kontroli decyzji ostatecznej, ponieważ postępowanie to nie jest kontynuacją postępowania zwykłego. Ma ono na celu ocenę, czy zachodzą prze-

[2] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s. 1036.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

słanki wznowienia określone w art. 240 § 1 o.p.[3] W wyroku z dnia 13 stycznia 2012 r. NSA stwierdził, iż wznowienie postępowania jest instytucją procesową, która stwarza prawną możliwość ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej zakończonej decyzją ostateczną w sytuacji, gdy postępowanie, w którym decyzja ta zapadła, dotknięte było kwalifikowaną wadą procesową określoną w art. 240 § 1 o.p.[4]

WZNOWIENIE POSTĘPOWANIA W OPARCIU O PRZESŁANKĘ Z ART. 240 § 1 PKT 4 O.P.

Wznowienie postępowania podatkowego z uwagi na niezawiniony brak udziału strony w postępowaniu możliwe jest przy zaistnieniu jednocześnie dwóch okoliczności: strona nie brała udziału w postępowaniu i nieuczestniczenie w postępowaniu nie było przez stronę zawinione.

Brak udziału strony w postępowaniu

Przesłanka z art. 240 § 1 pkt 4 o.p. jest spełniona wówczas, gdy strona nie brała udziału w całym postępowaniu oraz wtedy, gdy nie uczestniczyła jedynie w niektórych istotnych czynnościach. Dotyczy to udziału w takich czynnościach, które mają istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy albo w takich, w których udział strony jest przewidziany wprost przez przepisy Ordynacji podatkowej[5]. Nie ma jednak znaczenia, czy brak udziału strony w postępowaniu miał wpływ na wynik sprawy i treść rozstrzygnięcia czy nie, ponieważ sam niezawiniony brak udziału strony w postępowaniu jest wystarczającą przesłanką wznowienia postępowania[6]. Pogląd ten jest prezentowany w orzecznictwie, lecz wniosek taki można wyprowadzić również z literalnej wykładni przepisu art. 240 § 1 pkt 4 o.p., w którym ustawodawca nie określa żadnych dodatkowych wymagań umożliwiających wznowienie postępowania, wskazując jedynie, iż podstawą wznowienia jest sytuacja, w której strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu[7].

Przesłanka wznowienia postępowania, określona w art. 240 § 1 pkt 4 o.p., spełniona jest także wówczas, gdy w postępowaniu zostanie pominięty pełnomocnik ustanowiony przez stronę. Inaczej mówiąc, wznowienie postępowania możliwe jest nie tylko wtedy, gdy sama strona zostaje pominięta w postępowaniu, ale też gdy organ pominie pełnomocnika strony. W sytuacji zatem, gdy organ do-

[3] Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2010 r., I FSK 1848/08, Lex nr 558849.

[4] II FSK 1337/10, Lex nr 1109723.

[5] Wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 1999 r., SA/Rz 282/99, Lex nr 42510.

[6] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2005 r., III SA/Wa 919/04, Lex nr 164039; B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 559.

[7] D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 279.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

ręczy pismo bezpośrednio stronie, która ustanowiła pełnomocnika, okoliczność ta stanowi przesłankę wznowienia postępowania. Zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie powszechny jest pogląd, zgodnie z którym pominięcie pełnomocnika jest równoznaczne z pominięciem strony, co daje podstawę do wznowienia postępowania[8]. „Przez brak strony w ujęciu art. 240 § 1 pkt 4 o.p. rozumie się również brak udziału wyznaczonego przez nią pełnomocnika"[9]. Podobnie podejmowanie czynności z udziałem podmiotu, który nie posiada pełnomocnictwa do reprezentowania strony, skutkuje brakiem udziału strony w postępowaniu i stanowi przesłankę wznowienia postępowania podatkowego[10].

Brak udziału strony w postępowaniu, skutkujący wznowieniem postępowania, występuje również wówczas, gdy organ prowadzi czynności w obecności strony, która nie ma zdolności do czynności prawnych (np. osoby małoletniej). Niezawiadomienie przedstawiciela ustawowego takiej strony o terminie czynności procesowej skutkuje zaistnieniem przesłanki z art. 240 § 1 pkt 4 o.p.[11]

Należy podkreślić, że jeśli przedmiotem postępowania jest zobowiązanie podatkowe ciążące solidarnie na dwóch lub większej liczbie podatników, wówczas każdy z nich powinien uczestniczyć w postępowaniu w charakterze strony. W przeciwnym wypadku postępowanie jest dotknięte wadą, która jest przesłanką wznowienia postępowania lub uchylenia decyzji przez sąd administracyjny[12].

Brak zawinienia strony w nieuczestniczeniu w postępowaniu

Sam brak udziału strony w postępowaniu nie jest wystarczającą przesłanką wznowienia postępowania. Jak zostało wyżej wskazane, musi być spełniony jeszcze drugi warunek, mianowicie brak strony musi być przez nią niezawiniony. Są to zatem takie sytuacje, w których strona nie brała udziału w postępowaniu z przyczyn od niej niezależnych. Okoliczności takie mogą zaistnieć z powodu wystąpienia niemożliwych do usunięcia przeszkód (jak np. zdarzenia losowe) lub z przyczyn leżących po stronie organu prowadzącego postępowanie.

Odnosząc się do przyczyn leżących po stronie organu podatkowego, które skutkują niezawinionym nieuczestniczeniem strony w postępowaniu, należy wskazać, że chodzi tu przede wszystkim o błędy proceduralne (np. brak zawiadomienia

[8] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2007 r., III SA/Wa 4161/06, Lex nr 347713; wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2010 r., I FSK 460/09, Lex nr 593993; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 lutego 2014 r., I SA/Ol 133/14, Lex nr 1440403.

[9] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 marca 2007 r., II FSK 423/06, www.nsa.gov.pl [dostęp: 10.09.2016].

[10] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2004 r., III SA 2393/02, „Monitor Podatkowy" 2004, nr 7, s. 49.

[11] B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 1019.

[12] S. Presnarowicz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2013, s. 1269.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

strony o czynnościach postępowania), które w konsekwencji skutkują naruszeniem zasady ogólnej postępowania określonej w art. 123 § 1 o.p. Przepis ten nakłada na organ podatkowy obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwia im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Realizacji komentowanej zasady służą przepisy szczególne.

Jednym z elementów obowiązującej zasady czynnego udziału strony w postępowaniu jest prawo strony do uczestniczenia w czynnościach dowodowych. Art. 190 o.p. nakłada na organ obowiązek informowania strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem. Naruszenie przez organ obowiązku wynikającego z omawianego przepisu może mieć wpływ na treść rozstrzygnięcia organu podatkowego oraz może stanowić podstawę wznowienia postępowania. „Naruszenie przez organ podatkowy obowiązków wypływających z art. 190 Ordynacji podatkowej, a więc gwarantujących stronie udział w czynnościach postępowania dowodowego, poprzez pozbawienie jej możliwości uczestniczenia w badaniu wszystkich jego istotnych okoliczności faktycznych, uznać należy, w świetle analizowanych przepisów Ordynacji, za naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym”[13]. Błędy proceduralne organu, w postaci niezawiadomienia strony o terminie przeprowadzenia dowodu, skutkują niezawinionym nieuczestniczeniem strony w postępowaniu, co stanowi podstawę wznowienia postępowania. Strona ma prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu, lecz nie jest to jej obowiązkiem. Jeśli jednak strona nie skorzysta ze swego uprawnienia, pomimo prawidłowego zawiadomienia, nie będzie posiadała uzasadnionych podstaw do żądania ponownego przeprowadzenia dowodu.

Brak zawiadomienia o terminie przesłuchania świadka stanowi naruszenie art. 190 § 1 o.p., jeśli dotyczy przesłuchania przeprowadzanego w ramach toczącego się postępowania podatkowego. Jeśli natomiast świadek został przesłuchany w ramach innego postępowania (np. postępowania karnego lub karnego skarbowego), wówczas – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem – treść tych zeznań jest wykorzystywana przez organ jako dowód z dokumentu, a nie jako dowód z zeznań świadka. Organ podatkowy jest zwolniony z obowiązku zawiadamiania strony o miejscu i terminie przeprowadzania dowodu innego niż wymieniony w art. 190 o.p. Z tego powodu brak zawiadomienia strony oraz brak jej obecności przy przesłuchaniu świadka, od którego zeznania zostały odebrane w ramach innego postępowania, nie stanowi naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu. W uzasadnionych przypadkach możliwe jest powtórzenie czynności dowodowych. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 5 grudnia 2012 r. stwierdził, że „powtórzenie określonych czynności

[13] A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 146.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

dowodowych przeprowadzonych w toku postępowania karnego, będzie konieczne jedynie wówczas, kiedy ocena tych dowodów, dokonana w powiązaniu z materiałem dowodowym zebranym w postępowaniu podatkowym, uniemożliwia jednoznaczne i prawidłowe ustalenie stanu faktycznego w konkretnej sprawie podatkowej”[14]. Powtórzenie czynności (w tym przesłuchanie świadka) będzie konieczne także wtedy, gdy „strona wskaże na konkretne, istotne okoliczności faktyczne, niezbędne do wyjaśnienia sprzeczności w tych zeznaniach w porównaniu z dotychczasowym zebranym materiałem dowodowym”[15].

Należy zauważyć, że organ w zawiadomieniu ma obowiązek wskazać jedynie miejsce i termin przeprowadzenia dowodu, nie musi podawać danych personalnych świadka i okoliczności, na które dowód ma być przeprowadzony.

Podkreślenia wymaga fakt, że inny skutek ma sytuacja, w której dana czynność została przeprowadzona bez udziału strony, a inny, gdy czynność w ogóle nie została przeprowadzona. Jeśli przeprowadzono czynność (np. dowód z zeznań świadka) bez udziału strony, wystąpiłby przypadek określony w art. 240 § 1 pkt 4 o.p. Możliwe byłoby wówczas wznowienie postępowania w oparciu o wskazaną przesłankę. Jeśli natomiast dana czynność nie zostałaby w ogóle przeprowadzona (np. pominięto dowód z zeznań świadka), byłby to zupełnie inny rodzaj naruszenia prawa, który nie stanowi podstawy do wznowienia postępowania.

Konkretyzację zasady ogólnej wyrażonej w art. 123 § 1 o.p. stanowi również art. 200 § 1 o.p. Mając na uwadze fakt, iż z zasadą zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu wiąże się prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji, określone w art. 200 o.p., istotne znaczenie przy wznowieniu postępowania ma kwestia naruszenia przez organ obowiązku, który wynika z tego przepisu. Mianowicie przepis ten nakłada na organ obowiązek wyznaczenia stronie 7-dniowego terminu wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego. W orzecznictwie prezentowane były dwa odmienne stanowiska dotyczące interpretacji i stosowania art. 200 o.p. Kontrowersje dotyczyły tego, czy wydanie decyzji zawsze powinno być uzależnione od wyznaczenia stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego czy też możliwe są jakieś wyjątki, poza wskazanymi w art. 200 § 2 o.p. Wątpliwości dotyczyły tego, czy organ odwoławczy zawsze musi wyznaczyć stronie termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego czy tylko wówczas, gdy zgromadził dodatkowe dowody. Według pierwszego z poglądów naruszenie przez organy podatkowe tego przepisu przez niewyznaczenie stronie terminu na wypowiedzenie się w sprawie zebranego materiału dowodowego nie ma wpływu na rozstrzygnięcie sprawy, jeżeli organ odwoławczy nie dokonywał żadnych uzupełniających czyn-

[14] I SA/Bk 259/12, Lex nr 1233210.

[15] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11 października 2012 r., II FSK 384/11, Lex nr 1233832.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

ności procesowych[16]. Według drugiego poglądu art. 200 § 1 o.p. dotyczy jednego z ważniejszych uprawnień podatnika, a mianowicie prawa do zajęcia stanowiska w postępowaniu dowodowym i próby obrony swoich racji przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy. Zwolennicy tego poglądu wskazywali, że niezastosowanie się przez organ do dyspozycji tego przepisu jest istotnym uchybieniem proceduralnym i pociąga za sobą konieczność uchylenia przez sąd decyzji wydanej w wyniku postępowania obarczonego tą wadą. W wyroku z dnia 15 września 2004 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie stwierdził, że naruszenie tego przepisu może być traktowane jako pozbawienie strony prawa do czynnego udziału w postępowaniu, a w konsekwencji stanowi podstawę do wznowienia postępowania na podstawie art. 240 § 1 pkt 4 o.p.[17]

Pojawiające się w orzecznictwie liczne kontrowersje w tym zakresie skutkowały podjęciem przez NSA uchwały składu 7 sędziów z dnia 25 kwietnia 2005 r., w której stwierdzono, że niezastosowanie w danej sprawie trybu wskazanego w art. 200 § 1 o.p. nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że jest podstawa wznowienia postępowania określona w art. 240 § 1 pkt 4 o.p. W omawianej uchwale NSA wskazał również, że naruszenie przez organ odwoławczy art. 200 § 1 o.p. jest naruszeniem postępowania, które może skutkować uchyleniem zaskarżonej decyzji w oparciu o art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi[18], jeżeli to naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy[19].

Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu powyższej uchwały wskazuje, że art. 123 § 1 o.p. odrębnie wymienia prawo strony do udziału w każdym stadium postępowania i odrębnie prawo do wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji co do zebranych dowodów. Tylko do pierwszego z tych uprawnień odnosi się art. 240 § 1 pkt 4 o.p. Ustawodawca wyżej zatem stawia prawo strony do udziału w każdym stadium postępowania od prawa do wypowiedzenia się w trybie art. 200 § 1 o.p. Nie można tracić z pola widzenia faktu, że czym innym jest sytuacja, w której strona nie brała w ogóle udziału w postępowaniu lub w jego istotnych czynnościach, a czym innym sytuacja, gdy strona brała udział w postępowaniu, a jedynie nie doszło do zastosowania art. 200 § 1 o.p. Zdaniem sądu naruszenie tego przepisu może doprowadzić do uchylenia zaskarżonej decyzji, jednak brak jest racjonalnych podstaw do uznania, że możliwe jest wzruszenie z tego powodu każdej ostatecznej decyzji w trybie wznowienia postępowania. Dlatego sąd uznał, że naruszenie tego przepisu może doprowadzić do uchylenia decyzji wyłącznie wówczas, jeśli to miało wpływ na wynik sprawy. W związku z tym należy przyjąć, iż w każdej sprawie konieczne jest indywidualne zbadanie przez sąd, czy na-

[16] Wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 maja 2004 r., FSK 111/04.
[17] FSK 467/04, Lex nr 142058.
[18] Dz.U. z 2012 r., poz. 270.
[19] FPS 6/04, ONSAiWSA 2005, nr 4, poz. 66.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

ruszenie dyspozycji wynikającej z art. 200 § 1 o.p. mogło mieć wpływ na wynik sprawy. Nie można z góry zakładać, że każde naruszenie mogło taki wpływ wywrzeć. Nie wystarczy jedynie wskazanie przez stronę na naruszenie omawianego przepisu; niezbędne jest wykazanie wpływu tego uchybienia na wynik sprawy.

SPOSÓB I TERMIN WZNOWIENIA POSTĘPOWANIA

Wznowienie postępowania w oparciu o przesłankę z art. 240 § 1 pkt 4 o.p. możliwe jest jedynie na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia powzięcia wiadomości o wydaniu decyzji (art. 241 § 2 pkt 1 o.p.). Informacja o wydanej decyzji nie musi pochodzić od organu wydającego decyzję, może pochodzić z każdego źródła. Istotne jest tylko to, aby do strony dotarła wiadomość o wydaniu decyzji i treści rozstrzygnięcia.

Wskazać należy również, że z żądaniem wznowienia postępowania mogą wystąpić także następcy prawni (spadkobiercy) strony zmarłej po zakończeniu sprawy decyzją ostateczną, jeśli strona została pominięta w postępowaniu.

Zgodnie z art. 244 o.p. organem właściwym w sprawie wznowienia postępowania jest organ, który wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji. Jeśli przyczyną wznowienia postępowania jest działanie organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji, o wznowieniu postępowania rozstrzyga organ wyższego stopnia, który równocześnie wyznacza organ właściwy w sprawie.

Postępowanie wznowieniowe składa się z dwóch etapów: formalnego i merytorycznego[20]. Po wniesieniu przez stronę pisma zawierającego żądanie wznowienia postępowania organ właściwy w sprawie rozpoczyna etap pierwszy, tzw. postępowanie wstępne – wznowieniowe. Etap ten ma na celu zweryfikowanie formalnych podstaw wznowienia. Organ bada, czy wznowienie postępowania jest dopuszczalne. Faza ta jest ograniczona jedynie do sprawdzenia, czy żądanie wznowienia pochodzi od osoby uprawnionej, czy został zachowany termin wniesienia żądania o wznowienie postępowania, czy wniosek dotyczy postępowania zakończonego ostatecznym rozstrzygnięciem oraz czy wskazano jedną z podstaw wznowienia[21]. Stadium wstępne kończy się wydaniem postanowienia o wznowieniu postępowania w przypadku, gdy zostały spełnione warunki formalne lub decyzją o odmowie wznowienia postępowania w przypadku niespełnienia przesłanek. Drugi etap postępowania to tzw. postępowanie wznowione, w którym organ ustala, czy zachodzą podstawy wznowienia postępowania oraz rozstrzyga sprawę co do istoty.

---

[20] M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 581.

[21] M. Szubiakowski, [w:] M. Wierzbowski (red.), M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2015, s. 220.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

Postępowanie wznowione kończy się wydaniem jednej z decyzji wymienionych w art. 245 o.p. Jest to katalog zamknięty, co oznacza, że organ nie może wydać innej decyzji niż określona w tym przepisie.

W przypadku, gdy organ podatkowy stwierdzi istnienie przesłanek z art. 240 § 1 o.p. i nie zachodzi żadna z przesłanek negatywnych uniemożliwiających uchylenie decyzji, wydaje decyzję uchylającą w całości lub w części decyzję dotychczasową i w tym zakresie orzeka co do istoty lub umarza postępowanie w sprawie.

Druga z decyzji, jaką może wydać organ, to decyzja odmawiająca uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części. Może ona zostać wydana w następujących przypadkach. Przede wszystkim w sytuacji, gdy organ nie stwierdzi istnienia przesłanek z art. 240 § 1 o.p. Ponadto organ podatkowy wydaje decyzję odmawiającą uchylenia decyzji dotychczasowej w sytuacji, gdy wprawdzie stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 o.p., lecz jednocześnie zachodzi jedna z przesłanek negatywnych, które uniemożliwiają uchylenie decyzji dotychczasowej. Pierwsza z przesłanek negatywnych została określona w art. 245 § 1 pkt 3 lit. a o.p. i zachodzi wówczas, gdy w wyniku uchylenia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy, tak jak decyzja dotychczasowa. Druga negatywna przesłanka występuje w sytuacji, gdy wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub 70.

W rozstrzygnięciu zawartym w decyzji odmawiającej uchylenia decyzji dotychczasowej w oparciu o art. 245 § 1 pkt 3 o.p. organ podatkowy ma obowiązek stwierdzić istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1 o.p. oraz wskazać okoliczności uniemożliwiające uchylenie decyzji.

Wniesienie żądania wznowienia postępowania nie wstrzymuje z mocy prawa wykonania decyzji ostatecznej. Organ podatkowy właściwy w sprawie wznowienia wstrzyma jednak z urzędu lub na wniosek wykonanie decyzji, gdy okoliczności sprawy wskazują na prawdopodobieństwo uchylenia decyzji w wyniku wznowienia postępowania. Ocena prawdopodobieństwa należy do organu. Nie musi on udowadniać wystąpienia wad uzasadniających uchylenie decyzji. Nie ma również znaczenia stopień prawdopodobieństwa uchylenia decyzji. Wystarczającą podstawą wstrzymania wykonania decyzji jest stwierdzenie, że okoliczności sprawy wskazują na możliwość jej uchylenia w wyniku wznowienia postępowania[22].

W sprawie wstrzymania wykonania decyzji organ rozstrzyga w drodze postanowienia. Zarówno na postanowienie o wstrzymaniu wykonania, jak i na postanowienie o odmowie wstrzymania wykonania decyzji przysługuje stronie zażalenie, chyba że postanowienie zostało wydane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, dyrektora izby skarbowej, dyrektora izby celnej lub samorządowe kolegium odwoławcze.

[22] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, *op. cit.*, s. 1063.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

PODSUMOWANIE

Wznowienie postępowania jest postępowaniem nadzwyczajnym. Stanowi ono odstępstwo od zasady trwałości decyzji i jest instytucją pozwalającą na weryfikację ostatecznych rozstrzygnięć z powodu kwalifikowanych wad postępowania podatkowego. Z uwagi na fakt, że w wyniku wznowienia może dojść do uchylenia bądź zmiany dotychczas funkcjonującego rozstrzygnięcia, wznowienie postępowania może nastąpić jedynie w ściśle określonych w art. 240 § 1 o.p. przypadkach. Postępowanie w przedmiocie wznowienia postępowania jest skomplikowane, składa się bowiem z dwóch odrębnych etapów. Pierwszy to etap wstępny, który dotyczy dopuszczalności samego wznowienia, natomiast drugi etap to właściwe postępowanie kończące się wydaniem jednej z decyzji określonych w przepisach Ordynacji podatkowej.

Omawiana w niniejszym artykule przesłanka wznowienia, jaką jest brak udziału strony w postępowaniu, jest szczególnie istotna, ponieważ stanowi dla strony gwarancję zasady ogólnej postępowania podatkowego, jaką jest konieczność zapewnienia stronie czynnego udziału w postępowaniu na każdym jego etapie. Zasada ta – z uwagi na fakt, iż w postępowaniu podatkowym występuje przewaga władztwa administracyjnego i brak jest kontradyktoryjności – stanowi jedną z najistotniejszych gwarancji praw podatnika. Konsekwencją naruszenia przez organ tej fundamentalnej zasady postępowania jest brak zapewnienia stronie możliwości czynnego udziału w postępowaniu, co może skutkować wznowieniem postępowania. Inaczej mówiąc, brak udziału strony w postępowaniu, bez winy strony, niezależnie od wpływu tego uchybienia na treść rozstrzygnięcia, stanowi przesłankę wznowienia postępowania.

Podsumowując, należy podkreślić doniosłe znaczenie przesłanki wznowienia postępowania podatkowego określonej w art. 240 § 1 pkt 4 o.p. z punktu widzenia interesu obywateli i praw podatników. Zapewnia ona bowiem stronie możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej w sytuacji, gdy strona została pozbawiona możliwości wzięcia udziału w postępowaniu podatkowym. W konsekwencji jej zaistnienie stanowi podstawę do ponownego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego i ponownego rozstrzygnięcia sprawy.

Suma powyższych rozważań potwierdza postawioną we wstępie tezę, iż pozbawienie strony możliwości udziału w postępowaniu podatkowym w wyniku naruszenia przez organ podatkowy przepisów postępowania stanowi wystarczającą przesłankę wznowienia postępowania. Instytucja, jaką jest wznowienie postępowania, w oparciu o analizowaną przesłankę pozwala zabezpieczyć interes strony, która nie ze swej winy nie brała udziału w postępowaniu. Stanowi ona procesową gwarancję realizacji uprawnień strony w zakresie jej pełnego udziału w postępowaniu podatkowym.

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

Należy jednak zauważyć, jak zostało wyżej wskazane, że nie wszystkie naruszenia analizowanej zasady prowadzą do wznowienia postępowania. Z tego powodu można mówić o naruszeniach istotnych, które prowadzą do wznowienia postępowania podatkowego, oraz naruszeniach nieistotnych, które nie prowadzą do takiego skutku.

BIBLIOGRAFIA

Adamiak B., Borkowski J., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2012.
Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015.
Gruszczyński B., [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015.
Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004.
Kwietko-Bębnowski M., *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013.
Presnarowicz S., [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2013.
Strzelec D., *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009.
Szubiakowski M., [w:] M. Wierzbowski (red.), M. Szubiakowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2015.
Uchwała składu 7 sędziów z dnia 25 kwietnia 2005 r., FPS 6/04, ONSAiWSA 2005, nr 4, poz. 66.
Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2015 r., poz. 613 z późn. zm.).
Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2012 r., poz. 270).
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 maja 2004 r., FSK 111/04.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 września 2004 r., FSK 467/04, Lex nr 142058.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 21 marca 2007 r., II FSK 423/06, www.nsa.gov.pl [dostęp: 10.09.2016].
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 15 kwietnia 2010 r., I FSK 460/09, Lex nr 593993.
Wyrok NSA w Warszawie z dnia 11 października 2012 r., II FSK 384/11, Lex nr 1233832.
Wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 1999 r., SA/Rz 282/99, Lex nr 42510.
Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2010 r., I FSK 1848/08, Lex nr 558849.
Wyrok NSA z dnia 13 stycznia 2012 r., II FSK 1337/10, Lex nr 1109723.
Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 grudnia 2012 r., I SA/Bk 259/12, Lex nr 1233210.
Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 27 lutego 2014 r., I SA/Ol 133/14, Lex nr 1440403.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2004 r., III SA 2393/02, „Monitor Podatkowy" 2004, nr 7.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 lutego 2005 r., III SA/Wa 919/04, Lex nr 164039.
Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 maja 2007 r., III SA/Wa 4161/06, Lex nr 347713.

SUMMARY

The subject of these considerations is re-instituting tax proceedings on the basis of the premise that a party has not participated in the tax proceedings (Article 240 § 1 point 4 of the Tax Regula-

Pobrane z czasopisma Studia Iuridica Lublinensia **http://studiaiuridica.umcs.pl**
Data: 17/11/2026 06:33:47

tions Act). The premise of the lack of participation of a party in proceedings is significant taking into account the general rule of tax proceedings: the rule of an active participation of a party in tax proceedings. The procedure of re-instituting proceedings on the basis of the above-mentioned premise enables to verify the final decision in the case when one party has been deprived of the possibility of participating in the proceedings through no fault of their own. The article analyzes the premises of re-instituting proceedings on the basis of a doctrine and a body of rulings, the method of re-instituting proceedings and the course of such procedure.

Keywords: tax proceedings; re-instituting proceedings; lack of participation of a party; premises for re-institution

UMCS