

**Okoliczność wykluczająca „rażące naruszenie prawa” - wyrok NSA****Marcin Muchowski, [doradca podatkowy Warszawa](#), Rödl & Partner**

**Nie można mówić o rażącym naruszeniu prawa w sytuacji, gdy w zakresie stosowania lub wykładni określonej regulacji prawnej mają miejsce kontrowersje, spory i wątpliwości interpretacyjne.**

**Tak orzekł Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku II FSK 1728/17 z 10 maja 2019 r.**

Wojewódzki Sąd Administracyjny oddalił skargę J.O. na decyzję dyrektora izby skarbowej dotyczącą odmowy stwierdzenia nieważności decyzji w sprawie zryczałtowanego podatku PIT za 2011 r. Spór pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym dotyczył tego, czy powinno dojść do stwierdzenia nieważności decyzji organu podatkowego, ustalającej skarżącemu zryczałtowany podatek PIT za 2011 r. od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów.

W skardze kasacyjnej, podatnik zarzucił WSA błędną wykładnię art. 20 ust. 3 ustawy o PIT dotyczącą nieujawnionych źródeł przychodów, nieuwzględniającą orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego. W następstwie przyjętej interpretacji WSA przyjął, że w sprawie nie zaistniały przesłanki do zastosowania art. 247 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, a więc stwierdzenia nieważności decyzji wskutek rażącego naruszenia prawa.

Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną podatnika. Skarżący argumentował, że rażącym naruszeniem prawa było wydanie przez organ podatkowy decyzji na podstawie art. 20 ust. 3 ustawy o PIT, który został uznany za niezgodny z konstytucją przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem P49/13. NSA zwrócił uwagę na to, że we wskazanym wyroku TK zdecydował, że art. 20 ust. 3 ustawy o PIT przestanie obowiązywać w ciągu osiemnastu miesięcy od ogłoszenia orzeczenia. TK wskazał, że w okresie przejściowym przepis ten obowiązuje i może być stosowany, a zatem mógł być podstawą rozstrzygnięcia organu I instancji w indywidualnej sprawie podatnika.

NSA wskazał, że orzeczenie TK o niezgodności z konstytucją, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe czy ostateczna decyzja administracyjna, stanowiło podstawę do wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia. NSA wyraził utrwalony pogląd dotyczący wykluczenia możliwości stwierdzenia nieważności decyzji w tego typu sprawach. Za wystarczającą możliwość uznano wznowienie postępowania w przypadku zakwestionowania przez TK przepisów aktu normatywnego, na podstawie którego została wydana decyzja administracyjna.

NSA wskazał, że skarżący miał nie tylko możliwość wniesienia odwołania, ale gdy zapadła decyzja ostateczna, mógł zawnieść o wznowienie postępowania. Skarżący wybrał jednak drogę zmierzającą do stwierdzenia nieważności decyzji z uwagi na rażące naruszenie prawa. NSA podkreślił, że zachodzi ono wtedy, gdy istnieje oczywista sprzeczność pomiędzy treścią przepisu, a rozstrzygnięciem objętym decyzją, gdy prawo przekracza się w sposób jasny i niedwuznaczny. W ocenie sądu II instancji taka sytuacja sprawie tej nie wystąpiła, choć nie ulegało wątpliwości, że art. 20 ust. 3 ustawy o PIT budził w orzecznictwie liczne wątpliwości interpretacyjne, był przepisem niejednoznacznym.

Zdaniem NSA, nie można było w niniejszej sprawie stwierdzić nieważności decyzji tylko na tej podstawie, że organ podatkowy wybrał na potrzeby rozstrzygnięcia jeden z kilku, funkcjonujących w orzecznictwie, możliwych rezultatów wykładni.

**KOMENTARZ EKSPERTA****Marcin Muchowski, doradca podatkowy w warszawskim biurze Rödl & Partner**

Komentowany wyrok jest słuszny. Dotyczy praktycznego problemu zdefiniowania, kiedy decyzja została wydana z rażącym naruszeniem prawa, co konsekwencji może prowadzić do skutecznego usunięcia jej z obrotu prawnego w procedurze stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej. W komentowanym orzeczeniu, występuje też kwestia stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjny niezgodności przepisu prawa podatkowego z konstytucją.

NSA podkreślił, że orzeczenie przez Trybunał Konstytucyjny o niekonstytucyjności przepisu prawa, przy jednoczesnym pozostawieniu go w obrocie prawnym przez czas wskazany w wyroku TK, nie przesądza o tym, że organy podatkowe mają tego przepisu nie stosować. Przeciwnie, do momentu usunięcia z obrotu prawnego, zakwestionowana regulacja może być podstawą rozstrzygnięcia.

W sprawie, podstawą rozstrzygnięcia był przepis nie tylko niekonstytucyjny, ale też niejasny, budzący wątpliwości. NSA stwierdził, że w przypadku gdy dany przepis jest niejasny i istnieją spory w orzecznictwie, i doktrynie co do jego wykładni, to możliwa jest sytuacja, w której decyzja podatkowa zostanie wydana z uwzględnieniem jednej z dróg wykładni, z pominięciem pozostałych – choćby równoległe występowały w orzecznictwie i doktrynie.

Istnieje wiele możliwych wykładni danego przepisu, choć nie jest to sytuacja pożądana, nie powoduje automatycznie nieważności decyzji podatkowej. Jeśli organ podatkowy zastosuje wykładnię zgodną z zasadami rozumowania prawniczego (poprawną logicznie, spójną systemowo, zgodną z celami ustawy) i jednocześnie nie uwzględni innych możliwych wykładni przepisu lub wprost wskaże że się z nimi nie zgadza, to nie dojdzie do rażącego naruszenia prawa.

NSA w wielu orzeczeniach podkreśla, że z rażącym naruszeniem prawa mamy do czynienia w sytuacjach, w których organ podatkowy działa wbrew przepisom prawa lub bez podstawy prawnej. W takich sytuacjach naruszenie ma charakter rażący, widoczny, niemożliwy do uzasadnienia w sposób zgodny z regułami logiki.

Niewątpliwie, nie są korzystne dla podatników sytuacje, w których obowiązujące przepisy pozwalają na wielorakie interpretacje. Można im zaradzić poprzez prawidłowy proces legislacyjny, zmierzający do poprawy jakości prawa. Do momentu jednak, gdy obowiązują przepisy niejasne, same rozbieżności w doktrynie czy orzecznictwie nie przesądzą o nieważności decyzji podjętej w oparciu o jeden z możliwych wyników wykładni.

W komentowanej sprawie zaistniała kwestia uchylecia przepisu prawa podatkowego wskutek orzeczenia o jego niezgodności z Konstytucją przez Trybunał Konstytucyjny. Z tego względu NSA słusznie zwrócił podatnikowi uwagę na możliwość wznowienia postępowania podatkowego, w przypadku stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia. Wznowienie w konsekwencji może doprowadzić do nowego rozstrzygnięcia, korzystniejszego dla podatnika niż decyzja pierwotna, bądź do umorzenia postępowania. W sprawie podatek wybrał jednak drogę stwierdzenia nieważności, co nie znalazło aprobaty NSA.

**Źródło:** <https://www.rp.pl/Postepowanie-podatkowe/308029995-Okolicznosc-wykluczajaca-razace-naruszenie-prawa--wyrok-NSA.html>