

NOWE TECHNOLOGIE W PODATKOWYM POSTĘPOWANIU DOWODOWYM – WYBRANE ZAGADNIENIA

Piotr Pietrasz, Ilona Szczepańska

1. Referat został poświęcony wybranym problemom związanym z wykorzystaniem w podatkowym postępowaniu dowodowym technologii informacyjnych i komunikacyjnych. Technologie informacyjne i komunikacyjne (*Information and Communication Technology* – ICT), nazywane też technologiami informacyjnymi (IT), są technologiami związanymi ze zbieraniem, przechowywaniem, przetwarzaniem, przesyłaniem, rozdzielaniem i prezentacją informacji (tj. tekstów, obrazów, dźwięku). Obejmują one w szczególności technologie komputerowe (sprzęt i oprogramowanie) i technologie komunikacyjne. Technologie informacyjne to także dziedzina wiedzy obejmująca: informatykę, telekomunikację i inne technologie powiązane z informacją. Dostarczają narzędzi, za pomocą których można pozyskiwać informacje, selekcjonować je, analizować, przetwarzać i przekazywać odbiorcom.¹

Technologie informacyjne i komunikacyjne aktualnie mogą znaleźć zastosowanie w postępowaniu podatkowym w sferze komunikacji pomiędzy organem podatkowym a stroną postępowania oraz innymi podmiotami, które biorą udział w tym postępowaniu. Oprócz komunikacji technologie te w coraz szerszym zakresie znajdują również zastosowanie w postępowaniu dowodowym w związku z ustalaniem sta-

1 K.B. Matusiak (red.), *Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć*, Warszawa 2008, s. 339.

nu faktycznego sprawy. Zapisywanie i utrwalanie informacji w postaci pism, dźwięku czy obrazu na informatycznych nośnikach danych, dostępność do rejestrów publicznych *on-line* mogą wpływać na przebieg postępowania dowodowego w toku postępowania podatkowego.

Istotne znaczenie w możliwości wykorzystania technologii informacyjnych i komunikacyjnych w postępowaniu podatkowym, w tym także w fazie postępowania dowodowego, odegrała ustawa z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw,² wprowadzająca kolejny etap informatyzacji postępowania podatkowego uregulowanego w ordynacji podatkowej. Przepisy noweli, w części odnoszącej się do postępowania podatkowego, weszły w życie w dniu 11 maja 2014 r.

2. Zgodnie z art. 126 o.p. sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Należy zwrócić uwagę na to, że kodeks postępowania administracyjnego, w odróżnieniu do ordynacji podatkowej, w art. 14 § 1 k.p.a. przewidywał zasadę załatwiania spraw w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego już wcześniej, a mianowicie od 17 czerwca 2010 r. Zgodnie z tym przepisem sprawy należy załatwiać w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, doręczanego środkami komunikacji elektronicznej. Ordynacja podatkowa w art. 126, w brzmieniu obowiązującym do 11 maja 2014 r., stanowiła natomiast, że sprawy podatkowe załatwiane są w formie pisemnej, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej. Takie sformułowanie nie zamykało zatem możliwości załatwienia sprawy podatkowej w formie dokumentu elektronicznego, gdyż pisemna forma załatwiania spraw nie była jedynie dopuszczalną w postępowaniu podatkowym. Ponadto, jeżeli dokument elektroniczny zawiera tekst (jest to tzw. dokument tekstowy), to w zasadzie można dojść do wniosku, że jest on wyrazem zasady pisemności.

2 Ustawa z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183), dalej: nowela.

Zgodzić należy się z twierdzeniem, że pisemność oznacza warunek wyrażenia pismem, czyli tekstem składającym się między innymi z liter, cyfr i innych znaków specjalnych, utrwalonych na każdym nośniku umożliwiającym odtworzenie treści i formy tekstu.³ Innymi formami jest np. forma ustna, audiowizualna czy graficzna, w której przekaz informacji następuje za pomocą obrazu. Potwierdza to zresztą ustawodawca w art. 143 § 1a o.p. oraz w przepisach regulujących doręczanie przez organ podatkowy pism w formie dokumentu elektronicznego (art. 144a, 152 § 3 i art. 152a o.p.). W przepisach tych ustawa posługuje się bowiem określeniem „pismo w formie dokumentu elektronicznego”, które ma znaczenie węższe od określenia „dokument elektroniczny”.

W języku polskim słowo „pismo” ma wiele znaczeń, a mianowicie: 1) zespół znaków graficznych będących znakami dźwięków lub pojęć, a także ogół liter składających się na dany alfabet, 2) właściwy komuś sposób kreślenia liter i cyfr, 3) wyrażanie myśli za pomocą znaków graficznych, umiejętność pisania, 4) tekst napisany ręcznie lub maszynowo na kartce lub kartkach papieru, 5) zebrane utwory literackie, publicystyczne itp., 6) publikacja wydawana w stałych terminach, a także egzemplarz tej publikacji.⁴ Dokonując jednak wykładni pojęcia pisma, którym posługuje się ustawodawca w ordynacji podatkowej, i to zarówno przed nowelizacją, jak i po nowelizacji, należy uwzględnić aspekt wykładni systemowej. Zauważyć bowiem trzeba, że w art. 143 § 1a o.p. ustawodawca posługuje się zwrotem „podpisywanie pism w formie dokumentu elektronicznego podpisem elektronicznym”, w art. 144a o.p. jest mowa o „doręczaniu pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej”, w art. 152a o.p. użyto sformułowania „w celu doręczenia pisma w formie dokumentu elektronicznego” oraz „nieodebrania pisma w formie dokumentu elektronicznego”. Oczywiście staje się zatem, że w tym akcie prawnym nie można pisma utożsamiać wyłącznie z tekstem utrwalonym na kartce papieru. Pod pojęciem pisma, w rozumieniu ordynacji podatkowej, należy zatem rozumieć zespół znaków graficznych będących znakami dźwięków lub pojęć, utrwalonych w formie dokumentu elektronicznego lub też na innym nośniku, w tym na kart-

3 Zob. G. Szpor, *Administracyjne problemy informatyzacji*, [w:] *Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, red. J. Supernat, Wrocław 2009, s. 721.

4 <http://sjp.pwn.pl/>.

ce papieru. Przy tym w przypadku dokumentu elektronicznego chodzi tu o tzw. dokument tekstowy.

Zastosowanie technologii informacyjnych i komunikacyjnych, a w szczególności środków komunikacji elektronicznej w postępowaniu podatkowym stało się możliwe dzięki wykorzystaniu bezpiecznego podpisu elektronicznego weryfikowanego przy pomocy ważnego kwalifikowanego certyfikatu oraz podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP. Zastosowanie wskazanych wyżej mechanizmów umożliwia identyfikację użytkownika systemu teleinformatycznego.⁵

W ordynacji podatkowej nie zdefiniowano terminu „środek komunikacji elektronicznej”. W art. 144a § 1 pkt 1 o.p. zawarto odesłanie, z którego wynika, że określenie to należy rozumieć zgodnie z definicją zawartą w ustawie z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną.⁶ Zgodnie z treścią art. 2 pkt 5 tego aktu prawnego, użyte w tej ustawie określenie „środki komunikacji elektronicznej” oznacza rozwiązania techniczne, w tym urządzenia teleinformatyczne i współpracujące z nimi narzędzia programowe, umożliwiające indywidualne porozumiewanie się na odległość przy wykorzystaniu transmisji danych między systemami teleinformatycznymi, a w szczególności pocztę elektroniczną. Do środków komunikacji elektronicznej zalicza się m.in.: sieci komputerowe, Internet, SMS, a także inne urządzenia elektroniczne.⁷

Uwzględniając powyższe rozważania, analiza art. 126 o.p. może doprowadzić do zaskakujących wniosków. Skoro bowiem obok formy pisemnej wyodrębniono formę dokumentu elektronicznego, to oznacza, że pismo w formie dokumentu elektronicznego nie wiąże się z zasadą pisemności, ale jest wyrazem funkcjonowania nowej zasady – załatwiania spraw w formie dokumentu elektronicznego. Gdyby nie wyodręb-

5 Postanowienia art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 18 września 2001 r. o podpisie elektronicznym, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 262 oraz art. 20b ust. 1 i 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 235 ze zm., dalej: ustawa o informatyzacji, zawierają rozwiązania zrównujące bezpieczny podpis elektroniczny weryfikowany za pomocą kwalifikowanego certyfikatu oraz podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP z podpisem własnoręcznym.

6 Ustawa z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną, tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1422. Zob. też rozważania na temat znaczenia pojęcia środka komunikacji elektronicznej w przepisach k.p.a. – M. Jachowicz, M. Kotulski, *Forma dokumentu elektronicznego w działalności administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 89 i n.

7 X. Konarski, *Komentarz do ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną*, Warszawa 2004, s. 74.

nienie sposobu załatwiania spraw w formie dokumentu elektronicznego, wydaje się, że zasadne byłoby przyjęcie, że ujęta w art. 126 o.p. zasada załatwiania spraw w formie pisemnej obejmuje zarówno pisma „tradycyjne”, czyli papierowe oraz pisma utrwalone na innych nośnikach niż papier, w tym także na informatycznym nośniku danych, a zatem dokumenty elektroniczne. Niezależnie jednak od powyższego wniosku w art. 126 o.p. wskazano na zasadę załatwiania spraw w formie dokumentu elektronicznego obok formy pisemnej. Wydaje się, że zabieg ten ma przede wszystkim znaczenie porządkujące, a ponadto – co jest istotne – akcentuje znaczenie technologii informacyjnych i komunikacyjnych w postępowaniu podatkowym.

Zauważyć należy, że art. 126 o.p. wprowadza równoważność zasady załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej oraz w formie dokumentu elektronicznego. Ponadto łącznik „lub”, oznaczający alternatywę nierozłączną, upoważnia do zajęcia stanowiska, że dana sprawa podatkowa może być załatwiana zarówno w jednej z tych dwóch równorzędnych form, jak również możliwe będzie zastosowanie w jednej sprawie obu tych form. Konsekwencją takiego stanu rzeczy jest to, że akta sprawy podatkowej będą mogły zawierać wyłącznie dokumenty na nośniku tradycyjnym – papierowym, ewentualnie wyłącznie dokumenty elektroniczne, jak również możliwe będzie prowadzenie akt hybrydowych, czyli zawierających dokumenty elektroniczne i dokumenty utrwalone w innej postaci, najczęściej papierowe.

Wprowadzenie w zasadzie ogólnej postępowania podatkowego możliwości posłużenia się formą dokumentu elektronicznego, a nie formą pisma utrwalonego w dokumencie elektronicznym, jako w pełni równoważną dla realizacji czynności postępowania podatkowego w formie pisemnej, oznacza możliwość szerokiego zastosowania w tym postępowaniu nowoczesnych technologii informacyjnych, zarówno w płaszczyźnie komunikacyjnej obejmującej wnoszenie podań oraz doręczanie pism, jak i w płaszczyźnie dowodzenia, a konkretnie w przeprowadzaniu niektórych czynności w tym postępowaniu. Ponadto, jak wskazuje się w literaturze, możliwe jest zastosowanie formy dokumentu elektronicznego w tych przypadkach, gdy ustawa nie wprowadza żadnej kwalifikacji formy. Natomiast niedopuszczalność formy dokumentu elektronicznego ma miejsce wtedy, gdy ustawodawca wprost za-

strzegł jako wyłączną formę pisemną,⁸ ewentualnie wykluczył formę dokumentu elektronicznego. Zauważyć bowiem należy, że choć art. 126 o.p. stanowi o „załatwieniu sprawy”, to zwrotu tego nie można odnosić wyłącznie do sporządzenia aktu kończącego sprawę, tj. wydania decyzji podatkowej, gdyż obejmuje ono również ogół pozostałych czynności dokonywanych w toku postępowania podatkowego,⁹ w tym przede wszystkim czynności poprzedzających wydanie decyzji podatkowej.

Powyższe spostrzeżenia dają podstawę do zajęcia stanowiska, mimo wszystko, o doniosłym znaczeniu nowelizacji art. 126 o.p., które nie zmienia charakteru prawnego postępowania podatkowego i jego istoty, ale modyfikuje i modernizuje, i to w sposób istotny, to postępowanie.

Dokonując każdorazowo wykładni art. 126 o.p., warto pamiętać o tym, że zasady ogólne postępowania podatkowego są podstawowymi regułami tego postępowania, uznanymi za takie przez ustawodawcę. Zasady ogólne są zasadami prawa. Jako zasady prawa należy rozumieć obowiązujące normy prawa pozytywnego, od których należy odróżniać reguły niebędące takimi zasadami. Zasady ogólne wyznaczają model danej procedury, a jednocześnie stanowią linie przewodnie do szczegółowych rozwiązań proceduralnoprawnych.¹⁰ Mają one zatem znaczenie fundamentalne dla całego postępowania podatkowego.

Mając na uwadze podobieństwo zasad ogólnych postępowania podatkowego z zasadami ogólnymi postępowania administracyjnego, odwołując się do poglądów zaprezentowanych przez S. Rozmaryna,¹¹ można wskazać, iż „ogólność” zasad postępowania podatkowego wiąże się z określonymi konsekwencjami prawnymi. Otóż zasady te można określić jako regulacje wspólne dla całości postępowania podatkowego, niejako wyjęte przed nawias. Obowiązują one we wszystkich fazach postępowania podatkowego, stanowiąc przy tym wiążącą wytyczną dla wszystkich przepisów regulujących postępowanie podatko-

8 M. Jachowicz, M. Kotulski, *Forma dokumentu elektronicznego w działalności administracji publicznej*, Warszawa 2012, s. 87.

9 Tak na gruncie postępowania administracyjnego: *ibidem*.

10 K. Jandy–Jendrońska, J. Jendrońska, *System jurysdykcyjnego postępowania administracyjnego*, [w:] T. Rabska, J. Łętowski (red.), *System prawa administracyjnego*, t. III, Wrocław 1978, s. 171.

11 S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, nr 12, s. 887 i n.

we. Zasady ogólne współlistnieją z innymi przepisami uregulowanymi w dziale IV o.p. Oznacza to, że jeżeli organ podatkowy stosuje określony przepis działu IV o.p., winien stosować jednocześnie zasady ogólne. Cechą zasad ogólnych postępowania podatkowego jest to, że nie wprowadzają nowych, samoistnych instytucji w postępowaniu podatkowym. Zasady ogólne są natomiast realizowane przez instytucje istniejące. W konsekwencji przepisy szczegółowe muszą być interpretowane zgodnie z zasadami ogólnymi. Zasady ogólne są zatem punktem odniesienia dla wskazań interpretacyjnych w toku stosowania wszystkich norm składających się na poszczególne instytucje postępowania podatkowego. Zasady ogólne postępowania podatkowego mogą być wykorzystane do wypełniania ewentualnych luk w przepisach regulujących postępowanie podatkowe.¹²

3. Zgodnie z art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Wskazany przepis kreuje zasadę otwartego systemu dowodów w postępowaniu podatkowym.

Ordynacja podatkowa nie definiuje pojęcia „dowód”. W języku polskim słowo „dowód” ma wiele znaczeń. Dowodem może być bowiem okoliczność, rzecz dowodząca czegoś, przemawiająca za czymś, świadcząca o czymś, wskazująca na coś, oznaka czegoś, potwierdzenie, uzasadnienie, świadectwo.¹³ W języku nauki prawa dowodowego, a także w potocznym języku prawniczym, wyraz „dowód” utożsamiany jest zwykle ze środkiem dowodowym lub w nieco innym znaczeniu – źródłem dowodu (np. w wyrażeniu „dowód ze świadka”). W wyrażeniu „dowód ze świadka” akcentuje się nie tyle samą informację (treść zeznań), co osobę świadka zdarzenia, będącego „źródłem” tych zeznań. Mianem środka dowodowego określa się natomiast najczęściej treść jego zeznań dotyczących tego zdarzenia („dowód z zeznań świadka”). Takie pojmowanie „dowodu” (jako „środka dowodowego”) ma charakter o tyle uniwersalny, że znajduje zastosowanie w każdej procedurze dowodowej, niezależnie od charakteru sprawy.¹⁴

12 P. Pietrasz, Funkcje i istota zasad ogólnych postępowania podatkowego według polskiej Ordynacji podatkowej, [w:] *Days of public law. Collection of abstracts*, Brno 2007, s. 85.

13 M. Szymczak (red.), *Słownik języka polskiego*, t. I, Warszawa 1978–1981, s. 443.

14 R. Kmieciak (red.), *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Kraków 2005, s. 26.

W art. 180 § 1 o.p. pojęcia dowodu użyto w znaczeniu środka dowodowego.¹⁵ Niezależnie jednak od tego, w jakim znaczeniu pojęcie dowodu przyjmiemy, to w obu przypadkach poza zainteresowaniem tych definicji pozostaje kwestia technologii zastosowanej do utrwalenia informacji (przekazu), który z tego dowodu ma wynikać. Z art. 180 § 1 o.p. wynika, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem – co należy podkreślić – niezależnie od technologii stosowanej do utrwalenia informacji oraz technologii stosowanej do jej przekazania. Wniosek ten znajduje dodatkowe potwierdzenie w postanowieniach art. 126 o.p., regulującym zasadę załatwiania spraw w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego. Otwartość systemu dowodów odnosi się zatem również do szeroko pojętej strony technologicznej dowodu.

Przedstawione powyżej stanowisko koresponduje z przepisami materialnego prawa podatkowego, a w szczególności z regulacjami dotyczącymi obowiązków podatkowych o instrumentalnym charakterze. Należy bowiem zwrócić uwagę, że przepisy podatkowego prawa materialnego przewidują w szczególności możliwość wystawiania faktur w formie elektronicznej,¹⁶ prowadzenia urzędów księgowych przy zastosowaniu technik informatycznych¹⁷ oraz przesyłania do organów podatkowych deklaracji podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.¹⁸ Są to tylko przykładowe obowiązki podatkowe o instrumentalnym charakterze, których realizacja wiąże się z wykorzystaniem technologii informacyjnych i komunikacyjnych. Skoro zatem ustawodawca na gruncie przepisów materialnych prawa podatkowego dopuszcza tworzenie dokumentacji w formie elektronicznej, to w kon-

15 P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 1004 i n.

16 W art. 2 pkt 31 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług fakturę zdefiniowano jako dokument w formie papierowej lub w formie elektronicznej zawierający dane wymagane ustawą i przepisami wydanymi na jej podstawie.

17 W § 31 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152, poz. 1475 ze zm.) dopuszczono, pod pewnymi warunkami, możliwość prowadzenia księgi przy zastosowaniu technik informatycznych.

18 Zgodnie z art. 3a § 1 o.p., jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, deklaracje mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Natomiast zgodnie z art. 3d o.p. składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa regulują odrębne przepisy.

sekwencji należy przyjąć, że w postępowaniu podatkowym takie dokumenty mogą być dowodami w rozumieniu art. 180 o.p.

Doktryna prawa podatkowego przyjmuje dopuszczalność stosowania analogii w zakresie procedury podatkowej.¹⁹ W odniesieniu do zasad przeprowadzenia określonych czynności dowodowych można zatem sięgnąć po rozwiązania przewidziane w innych procedurach, np. w procedurze cywilnej uregulowanej w kodeksie postępowania cywilnego.

Zgodnie z art. 235 § 2 kpc., jeżeli charakter dowodu się temu nie sprzeciwia, sąd orzekający może postanowić, że jego przeprowadzenie nastąpi przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających dokonanie tej czynności na odległość. Sąd orzekający przeprowadza dowód w obecności sądu wezwanego lub referendarza sądowego w tym sądzie. Brak jest odpowiednika wskazanej wyżej regulacji w ordynacji podatkowej. Nie można jednak z góry wykluczyć sytuacji, w której pomimo braku takich regulacji w postępowaniu podatkowym organ podatkowy mógłby przeprowadzić czynność dowodową, np. przesłuchać biegłego przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających dokonanie tej czynności na odległość.

Zasadnie przyjmuje się, że do środków dowodowych w procedurze administracyjnej należy zaliczyć takie, które z biegiem czasu wytwarza postęp nauki i techniki, jeżeli tylko okazują się przydatne ze względu na cel postępowania administracyjnego.²⁰ Stanowisko to jest upoważnione również na gruncie postępowania podatkowego. Najczęściej dowody takie zaliczane są do kategorii środków dowodowych nienazwanych. Trzeba mieć jednak świadomość, że korzystanie z nowoczesnych technologii w toczącym się postępowaniu może rodzić określone trudności związane z uwiarygodnieniem dowodu, czego ciekawym przykładem może być strona internetowa, a w zasadzie wydruk ze strony internetowej (zapis na informatycznym nośniku danych).

Należy bowiem dostrzec niską wiarygodność wydruku ze strony internetowej (także zapisu na informatycznym nośniku danych). Dlatego też tak istotne wydaje się uwiarygodnienie wydruku lub innego spo-

19 L. Etel (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2005, s. 71.

20 Zob. G. Łaszczycza, B. Wartenberg–Kempka, Środki dowodowe nienazwane w ogólnym postępowaniu administracyjnym, „Roczniki Administracji i Prawa. Teoria i Praktyka” 2000, s. 58–59.

sobu utrwalenia strony internetowej. Z uwagi na fakt, że niebezpieczeństwo manipulacji odnosi się w szczególności sposób nie tylko do treści strony internetowej, ale i czasu pojawienia się na niej zmian, konieczność uwiarygodnienia jej wydruku lub zapisu na informatycznym nośniku danych wydaje się zatem zagadnieniem kluczowym.²¹ Ze względu na powyższe spostrzeżenia wydaje się, że organ podatkowy, ilekroć wykorzystuje w postępowaniu podatkowym wydruk ze strony internetowej, powinien uwiarygodnić zgodność takiego wydruku ze stroną internetową. Podkreślić należy, że problem ten dotychczas nie został zauważony w orzecznictwie sądów administracyjnych.

Wynikający z art. 180 § 1 o.p. otwarty system dowodów w postępowaniu i związana z nim określona swoboda technologii w sferze dowodzenia (technologii utrwalenia informacji oraz technologia przekazania informacji) pozwalają na zajęcie stanowiska, że dowody w postaci dokumentów elektronicznych oraz inne dane w postaci elektronicznej mogą być utrwalone na informatycznym nośniku danych, a następnie przekazane organowi podatkowemu. Zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy o informatyzacji informatyczny nośnik danych jest materiałem lub urządzeniem służącym do zapisywania, przechowywania i odczytywania danych w postaci cyfrowej. Mogą to być w szczególności: pamięć USB (pendrive), karta pamięci, płyta kompaktowa CD albo też dysk optyczny DVD. Podkreślenia wymaga to, że w odniesieniu do dowodów, w tym w postaci elektronicznej, nie ma zastosowania art. 168 § 1 o.p., zgodnie z którym podania (żądania, wyjaśnienia, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wnioski) mogą być wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej²² przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, utworzoną na podstawie ustawy o informatyzacji lub portal podatkowy. Podaniem w rozumieniu art. 168 o.p. § 1 o.p. może być bowiem wniosek dowodowy, ale nie konkretny dowód utrwalony na informatycznym no-

21 Zob. szerzej: Sz. Pawelec, B. Trędowski, Strona internetowa jako źródło dowodowe, „Przeгляд Prawa Handlowego” 2011, nr 7, s. 40–44.

22 Zgodnie z treścią art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 8 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (tekst jedn. Dz.U. z 2013 r. poz. 1422) użyte w tym akcie prawnym określenie „środki komunikacji elektronicznej” oznacza rozwiązania techniczne, w tym urządzenia teleinformatyczne i współpracujące z nimi narzędzia programowe, umożliwiające indywidualne porozumiewanie się na odległość przy wykorzystaniu transmisji danych między systemami teleinformatycznymi, a w szczególności pocztę elektroniczną.

śniku danych. W odniesieniu do tego typu „elektronicznych” dowodów nie istnieje obowiązek wnoszenia ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy.

4. W art. 3 pkt 13 o.p. zawarto definicję dokumentu elektronicznego. Zgodnie z tym przepisem dokumentem elektronicznym jest dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Ten ostatni przepis pojęcie dokumentu elektronicznego definiuje jako stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych. Z kolei zgodnie z art. 3 pkt 1 ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne informatyczny nośnik danych jest materiałem lub urządzeniem służącym do zapisywania, przechowywania i odczytywania danych w postaci cyfrowej.

W literaturze podkreśla się, że podstawę utworzenia formy dokumentu elektronicznego, podobnie jak formy pisemnej czy też formy ustnej, stanowi potrzeba adaptacji współczesnych metod komunikacyjnych w ramy komunikacji prawnie relewantnej.²³ Jednocześnie, trafnie zwraca się uwagę, że funkcjonalność formy dokumentu elektronicznego nie została normatywnie ograniczona wyłącznie do danych elektronicznych znajdujących się w projekcji znaków graficznych pisma, co oznacza, że forma dokumentu elektronicznego nie ogranicza się wyłącznie do postaci elektronicznego utrwalenia znaków graficznych pisma.²⁴ Dokument elektroniczny może bowiem zawierać również dane służące do projekcji obrazu, a także dźwięku. W ramach formy dokumentu elektronicznego oprócz dokumentów zawierających tekst, czyli pism w formie dokumentów elektronicznych, trzeba wskazać również na dokumenty elektroniczne inne niż dokumenty tekstowe, w tym np. audiowizualne.

Mając na uwadze powyższe spostrzeżenia, można dojść do wniosku, że dokumenty elektroniczne można podzielić na dokumenty zawierające tekst, czyli tzw. dokumenty tekstowe, zawierające informacje

23 M. Jachowicz, M. Kotulski, *Forma dokumentu...*, *op. cit.*, s. 41.

24 Zob. szerzej: *ibidem*.

utrwalone za pomocą znaków alfabetu i reguł językowych oraz inne dokumenty elektroniczne.

Należy zauważyć, że w przepisach ordynacji podatkowej określenie „dokument elektroniczny” pojawiło się obok funkcjonującego już określenia „dokument”. Niewątpliwie to drugie określenie jest szersze i – co należy podkreślić – jak się wydaje, mieści w sobie również zawartość merytoryczną pojęcia „dokument elektroniczny”. Spostrzeżenie to jest istotne przede wszystkim ze względu na postanowienia art. 181 o.p. i art. 194 o.p.

Zgodnie z art. 181 o.p. dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2, oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Z treści tego przepisu, w zestawieniu z przedstawionymi wyżej spostrzeżeniami, wynika, że dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe – także w przypadku, gdy dokumenty te i materiały mają postać dokumentów elektronicznych.

Z kolei zgodnie z art. 194 § 1 o.p. dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Mając na uwadze przedstawione wyżej rozważania, nie można zaprzeczyć istnienia dokumentów urzędowych w formie elektronicznej.

5. Zgodnie z art. 194a § 1 o.p., jeżeli dokument znajduje się w aktach organu lub jednostki, o których mowa w art. 194 § 1 i 2, wystarczy przedstawić urzędowo poświadczony przez ten organ lub jednost-

kę odpis lub wyciąg z dokumentu. Organ podatkowy zażąda udzielenia odpisu lub wyciągu, jeżeli strona sama uzyskać ich nie może. Gdy organ podatkowy uzna za konieczne przejrzanie oryginału dokumentu, może wystąpić o jego dostarczenie. Natomiast w myśl postanowień art. 194a § 2 o.p., zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym. Zgodnie natomiast z obowiązującym od 11 maja 2014 r. art. 194a § 2a o.p., jeżeli odpis dokumentu został sporządzony w formie dokumentu elektronicznego, poświadczenie jego zgodności z oryginałem, o którym mowa w § 2, dokonuje się przy użyciu mechanizmów określonych w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Odpisy dokumentów poświadczane elektronicznie sporządzane są w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 tej ustawy.

Artykuł 194a § 2a o.p. odnosi się przede wszystkim do poświadczania odpisów sporządzonych w formie dokumentu elektronicznego dokumentów sporządzonych w innej formie niż forma dokumentu elektronicznego. Problem poświadczania takich dokumentów wiąże się zatem z tym, że ich oryginały mają postać inną niż forma dokumentu elektronicznego, np. papierową. Odpis dokumentu sporządzony w formie dokumentu elektronicznego jest odwzorowaniem cyfrowym dokumentu sporządzonego w innej postaci.²⁵

Art. 194a § 2a o.p. należy interpretować w powiązaniu z art. 194a § 1 i 2 o.p. Oznacza to, że w postępowaniu podatkowym można posługiwać się odpisem dokumentu sporządzonym w formie dokumentu elektronicznego, także w przypadku, gdy oryginał dokumentu sporządzony w innej postaci jest dokumentem urzędowym. Ponadto podmiotami, które są uprawnione do dokonania poświadczania zgodności z orygina-

25 Zgodnie z § 2 pkt 6 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 18 stycznia 2011 r. w sprawie instrukcji kancelaryjnej, jednolitych rzeczowych wykazów akt oraz instrukcji w sprawie organizacji i zakresu działania archiwów zakładowych (Dz.U. Nr 14, poz. 67) odwzorowanie cyfrowe to dokument elektroniczny będący kopią elektroniczną dowolnej treści zapisanej w postaci innej niż elektroniczna, umożliwiający zapoznanie się z tą treścią i jej zrozumienie, bez konieczności bezpośredniego dostępu do pierwowzoru.

łem, są notariusz albo występujący w sprawie pełnomocnik strony będący adwokatem, radcą prawnym, doradcą podatkowym lub rzecznikiem patentowym.

W dalszej kolejności zasadne jest zwrócenie uwagi na postanowienia art. 306d § 3–5 o.p. oraz ustalenie relacji pomiędzy normami ujętymi w tym przepisie oraz w art. 194a o.p. Otóż zgodnie z art. 306d § 3 o.p., jeżeli strona lub inny uczestnik postępowania nie może uzyskać w formie dokumentu elektronicznego zaświadczenia wymaganego na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, lub innego dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, strona lub inny uczestnik postępowania może złożyć elektroniczną kopię takiego dokumentu, po uwierzytelnieniu jej przez wnoszącego, przy użyciu mechanizmów określonych w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Zgodnie z kolejnym przepisem w tym artykule (§ 4) organ podatkowy może żądać przedłożenia oryginału zaświadczenia, innego dokumentu lub potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, o ile złożona kopia nie pozwala na weryfikację autentyczności oraz integralności lub jeżeli jest to uzasadnione innymi okolicznościami sprawy. Natomiast zgodnie z art. 306d § 5 o.p. strona lub inny uczestnik postępowania przechowują zaświadczenie, inny dokument lub potwierdzenie uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, do dnia, w którym decyzja kończąca postępowanie stała się ostateczna.

Zasadne jest zwrócenie uwagi, że art. 306d znajduje się w dziale VIIa ordynacji podatkowej, który poświęcono zaświadczeniom. Analiza postanowień art. 306d § 3–5 o.p. może natomiast budzić pewne zastrzeżenia co do trafności ujęcia wskazanych regulacji w tym dziale, gdyż w rzeczywistości do instytucji zaświadczeń odnoszą się one w ten sposób, że regulują sytuację, w której podmiot nie może uzyskać zaświadczenia w formie dokumentu elektronicznego. Ponadto przepis ten dotyczy również przypadku, gdy podmiot nie może uzyskać innego niż zaświadczenie dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności

podmiotów realizujących zadania publiczne, jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania. Przepis ten wykracza zatem poza problematykę „elektronicznych zaświadczeń”. W założeniach projektodawców zmiana polegająca na dodaniu w art. 306d § 3–5 miała „zapobiegać sytuacji, gdy obowiązek załączenia do podania oryginału dokumentu *de facto* uniemożliwia obywatelowi wniesienie podania drogą elektroniczną. Dzieje się tak, gdy dokument ten istnieje jedynie w postaci papierowej i nie ma możliwości jego wydania obywatelowi w formie dokumentu elektronicznego. Taka sytuacja występuje bardzo często i niweczy cele elektronicznej administracji, ponieważ obywatel i tak pozostaje zobligowany do dostarczania dokumentów w postaci papierowej. Mamy do czynienia z pozorną informatyzacją usług administracji, ponieważ nie zastępuje ona w pełni dotychczasowego tradycyjnego papierowego obiegu dokumentów. Dodatkowo nieefektywność administracji, która nie wydaje jeszcze e–dokumentów (a jedynie dokumenty papierowe), obciąża obywatela, który w kontaktach ze z informatyzowanymi organami musi i tak korzystać z jedynie dostępnych w oryginale dokumentów utrwalonych tradycyjnie.

Nowa regulacja wprowadza możliwość wnoszenia elektronicznych kopii dokumentów papierowych uwierzytelnionych przez wnoszącego pismo. W razie uzasadnionych wątpliwości co do kopii dokumentu organowi pozostawiono możliwość żądania papierowego oryginału dokumentu, co zabezpiecza potrzeby wymogu prawidłowego prowadzenia postępowania dowodowego.

Jednocześnie strona lub inny uczestnik postępowania został zobowiązany do przechowywania oryginału dokumentu, którego elektroniczną kopią posłużył się w kontaktach z organem administracji publicznej, do dnia, w którym decyzja kończąca postępowanie stała się ostateczna.²⁶

Pomimo wskazanych wyżej wątpliwości odnośnie do zasadności umieszczenia przedmiotowych regulacji w dziale VIIa o.p., trafne wydaje się nieujęcie ich w przepisach działu IV o.p. poświęconego postępowaniu podatkowemu, co jednak nie oznacza, że nie mogą one zna-

26 Z uzasadnienia projektu noweli w zakresie zmian art. 220 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, które to zmiany były merytorycznie tożsame ze zmianami w art. 306d o.p., Lex.

leżć zastosowania także w tym postępowaniu. Przepisy te w istocie umożliwiają podmiotom biernym stosunków podatkowoprawnych tworzenie odwzorowania cyfrowego dokumentów papierowych zarówno w toku postępowania, jak również przed jego wszczęciem, które w dalszej kolejności mogą być wykorzystane w postępowaniu przed organem podatkowym. Zauważyć należy, że jeżeli wraz z pismem wszczynającym postępowanie wnioskodawca wnieśnie załącznik będący odwzorowaniem cyfrowym dokumentu, o którym mowa w art. 306d § 3 o.p., to czynność sporządzenia takiego odwzorowania w takim przypadku zawsze będzie miała miejsce jeszcze przed wszczęciem postępowania podatkowego. Pewne wątpliwości w odniesieniu do takiego stanowiska nasuwają się w związku z posługiwaniem się w art. 306d § 3–5 o.p. przez ustawodawcę zwrotem „strona lub inny uczestnik postępowania”. Pomijając pewną nieprecyzyjność takiego sformułowania, gdyż strona postępowania (podatkowego) jest podmiotem tego postępowania, a nie jego uczestnikiem,²⁷ właściwsze byłoby sformułowanie „strona lub uczestnik postępowania”. Zastanawiające jest to, że ustawodawca katalog podmiotów, które mogą posługiwać się skutecznie przed organem podatkowym cyfrowym odwzorowaniem dokumentu określonego w art. 306d § 3 o.p., zawęził do strony oraz uczestników postępowania. Jeżeli uwzględnimy, że określenie strony w ordynacji podatkowej, zgodnie z art. 133, zarezerwowane zostało dla strony postępowania podatkowego uregulowanego w dziale IV tego aktu prawnego, można dojść do wniosku, że cyfrowym odwzorowaniem dokumentu określonego w art. 306d § 3 o.p. wskazane wyżej podmioty mogą posługiwać się tylko w toku postępowania podatkowego. Tak zawężająca wykładnia nie wydaje się jedna być zasadna i należy dojść do wniosku, że cyfrowe odwzorowanie wskazanych dokumentów powinno być uwzględniane przez organy podatkowe w każdej z procedur uregulowanych w ordynacji podatkowej, a także poza tymi procedurami, np. na etapie samoobliczenia podatku. Przedstawione rozważania ukazują wadliwość wewnętrzej konstrukcji ordynacji podatkowej.

Można dostrzec, że postanowienia art. 306d § 3–5 o.p. w pewnym zakresie regulują materię tożsamą z tą, którą reguluje art. 194a

27 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2010, s. 27.

o.p. Obie regulacje dotyczą bowiem możliwości sporządzania i posługiwania się w procesie realizacji zobowiązań podatkowych uwierzytelnionymi kopiami dokumentów sporządzonych w innej postaci niż elektroniczna. Dlatego też istotne wydaje się rozgraniczenie wskazanych wyżej regulacji.

W pierwszej kolejności można wskazać, że poświadczenie zgodności z oryginałem na zasadach określonych w art. 194a § 2 i 2a o.p. zastrzeżono wyłącznie notariuszowi oraz występującemu w sprawie pełnomocnikowi strony będącym adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym. Z kolei z art. 306d § 3–5 o.p. wynika, że to „strona lub inny uczestnik postępowania” zostali wyposażeni w możliwość samodzielnego uwierzytelnienia elektronicznej kopii dokumentu. Zauważyć należy, że takie rozwiązanie stanowi w istocie przełamanie zasady uwierzytelniania kopii dokumentów (odpisów) wyłącznie przez osoby wykonujące określone zawody zaufania publicznego.²⁸ Na marginesie należy zwrócić uwagę na to, że w odniesieniu do kopii elektronicznej uwierzytelnionej przez „stronę lub innego uczestnika postępowania” nie odnosi się reguła określona w art. 194a § 3 o.p., zgodnie z którą zawarte w odpisie dokumentu poświadczenie zgodności z oryginałem przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym ma charakter dokumentu urzędowego. Oznacza to, że złożone na odpisie dokumentu (odwzorowaniu cyfrowym) poświadczenie zgodności z oryginałem cieszy się dobrodziejstwami, jakie łączą się z uznaniem dokumentu za urzędowy, tj. domniemaniem prawdziwości i autentyczności.²⁹ Waleru takiego nie ma natomiast uwierzytelnienie elektronicznej kopii dokumentu

28 Sporządzanie poświadczeń zgodności odpisu, wyciągu lub kopii z okazanym dokumentem jest czynnością notarialną (zob. art. 79 pkt 2 i art. 96 pkt 2 w związku z art. 2 § 2 ustawy z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie, tekst jedn.: Dz.U. z 2008 r. Nr 189, poz. 1158 z późn. zm.). Ponadto czynność taka może być dokonana także przez konsula (zob. art. 19 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 19 ust. 5 ustawy z dnia 13 lutego 1984 r. o funkcjach konsułów Rzeczypospolitej Polskiej). W prawo sporządzania poświadczeń odpisów dokumentów za zgodność z okazanym oryginałem w zakresie określonym odrębnymi przepisami wyposażono również adwokatów – zob. art. 4 ust. 1b ustawy z dnia 26 maja 1982 r. o adwokaturze (tekst jedn.: Dz.U. z 2009 r. Nr 146, poz. 1188 z późn. zm.), radców prawnych – zob. art. 6 ust. 3 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (tekst jedn.: Dz.U. z 2010 r. Nr 10, poz. 65 z późn. zm.) oraz doradców podatkowych – zob. art. 41 ust. 4 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (tekst jedn.: Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 213).

29 P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 1074.

przez „stronę lub innego uczestnika postępowania”, gdyż ustawa w tej kwestii milczy. Nie stoi to jednak na przeszkodzie możliwości posługiwania się w postępowaniu podatkowym i poza nim elektroniczną kopią dokumentu, gdyż w przeciwnym razie pod znakiem zapytania stałby sens rozwiązań prawnych art. 306d § 3–5 o.p. Nie bez znaczenia są również uprawnienia organów podatkowych przewidziane w art. 306d § 4o.p., zgodnie z którym organ podatkowy może żądać przedłożenia oryginału zaświadczenia, innego dokumentu lub potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 3, o ile złożona kopia nie pozwala na weryfikację autentyczności oraz integralności lub jeżeli jest to uzasadnione innymi okolicznościami sprawy. Z jednej strony rozwiązanie przewidziane w art. 306d § 3 o.p. niewątpliwie ułatwi podmiotom biernym stosunków podatkowoprawnych udział w postępowaniach prowadzonych przez organy podatkowe. Z drugiej jednak strony nie można tracić z pola widzenia ryzyka posługiwania się fałszywymi kopiami.

Art. 194a § 1 o.p. dotyczy dokumentów znajdujących się w aktach organów władzy publicznej oraz innych jednostek, które są uprawnione do wydawania dokumentów urzędowych. Przepis ten nie ogranicza się tylko do dokumentów urzędowych wydawanych przez organy władzy publicznej oraz inne jednostki, o których mowa w art. 194 § 2 o.p. Stanowi ogólnie o dokumentach znajdujących się w aktach tych organów i jednostek. Nie ma znaczenia, czy są to dokumenty wystawione przez te organy i jednostki, czy też przez inne podmioty. Nie ma również znaczenia, czy są to dokumenty urzędowe, czy też prywatne.³⁰ Z kolei art. 306d § 3 o.p. dotyczy zaświadczeń wymaganych na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego lub innych dokumentów wydanych przez podmioty publiczne w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne,³¹ jak również potwierdzenie uiszczenia opłat i kosztów postępowania.

30 *Ibidem*, s. 1071.

31 Zgodnie z art. 2 ust. 1 ustawy o informatyzacji z zastrzeżeniem ust. 2–4, przepisy ustawy stosuje się do realizujących zadania publiczne określone przez ustawy: 1) organów administracji rządowej, organów kontroli państwowej i ochrony prawa, sądów, jednostek organizacyjnych prokuratury, a także jednostek samorządu terytorialnego i ich organów, 2) jednostek budżetowych i samorządowych zakładów budżetowych, 3) funduszy celowych, 4) samodzielnych publicznych zakładów opieki zdrowotnej oraz spółek wykonujących działalność leczniczą w rozumieniu przepisów o działalności leczniczej, 5) Zakładu Ubezpieczeń Społecznych, Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego, 6) Narodowego Funduszu Zdro-

Uwzględniając powyższe rozważania, można dojść do wniosku, że postanowienia art. 306d § 3–5 o.p. zawierają rozwiązania szczegółowe w stosunku do reguł przewidzianych w art. 194a o.p.

Już tylko na marginesie należy zwrócić uwagę, że ordynacja podatkowa milczy w kwestii walorów dowodowych kserokopii dokumentu. W orzecznictwie sądów administracyjnych zaprezentowane stanowiska skłaniają się raczej do ograniczania mocy dowodowej kserokopii. W jednym z orzeczeń sąd wskazał, że niepoświadczona kserokopia dokumentu nie może być uznana za dowód w sprawie.³² Z kolei w innym orzeczeniu sąd wskazał, że nie jest dopuszczalne i nie znajduje oparcia w procedurze unormowanej w ordynacji podatkowej odmówienie mocy dowodowej dokumentom (np. fakturze) z tej przyczyny, że dokumenty te przedstawiono w kserokopii, skoro organ orzekający nie zwrócił się do strony o dostarczenie oryginałów.³³ Kserokopia faktury korygującej, która jest jedynym dokumentem stwierdzającym datę jej otrzymania, może być dowodem w sprawie. Gołosłowne stwierdzenie podatnika, że w świetle przepisów prawa podatkowego kserokopia nie może być dowodem, jest błędne.³⁴ Różnica w mocy dowodowej polega na tym, że kserokopia właściwie uwierzytelniona korzysta z mocy dokumentu oryginalnego, natomiast brak właściwego uwierzytelnienia powoduje, że taki dokument musi być oceniany w świetle całego materiału dowodowego³⁵

Wydaje się, że zmiana wynikająca z postanowień art. 306d § 3–5 o.p., a dotycząca możliwości posługiwania się w procesie realizacji zobowiązań podatkowych kopiami elektronicznymi dokumentów, w żadnej mierze nie może stanowić uzasadnienia dla rozpowszechnienia posługiwania się w tym postępowaniu także kserokopiami dokumentów uwierzytelnianymi przez podmioty inne niż wymienione w art. 194a § 1 o.p. Zauważyć bowiem należy, że art. art. 306d § 3–5 o.p. umożliwia wykorzystywanie elektronicznych kopii, ale tylko w przypadku,

wia, 7) państwowych lub samorządowych osób prawnych utworzonych na podstawie odrębnych ustaw w celu realizacji zadań publicznych – zwanych dalej „podmiotami publicznymi”.

32 Wyrok NSA z dnia 20 maja 2003 r., sygn. akt III SA 110/03.

33 Wyrok NSA z dnia 20 marca 2001 r., sygn. akt V SA 1520/00.

34 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 lutego 2004 r., sygn. akt III SA 1452/02.

35 Por. uchwała SN z 29 marca 1994 r., sygn. akt III CZP 37/94, wyrok NSA z 6 października 2010 r., sygn. akt II OSK 1508/09.

gdy podmiot posługujący się taką kopią dysponuje oryginałem dokumentu, co wynika pośrednio z postanowień art. 306d § 4 i 6 o.p.

6. Informatyzacji poddano przepisy dotyczące wezwania w postępowaniu podatkowym oraz umożliwiono zastosowanie technologii informacyjnych w niektórych czynnościach postępowania wyjaśniającego. Zgodnie z nowym brzmieniem art. 155 § 1 o.p. organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika, na piśmie lub w formie dokumentu elektronicznego, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Jednocześnie zgodnie z art. 159 § 1 pkt 4 o.p. w wezwaniu należy wskazać, czy osoba wezwana powinna stawić się osobiście lub przez pełnomocnika, czy też może złożyć wyjaśnienie lub zeznanie na piśmie, lub w formie dokumentu elektronicznego. Zgodnie zaś z art. 159 § 2 o.p. wezwanie powinno być podpisane przez pracownika organu podatkowego, z podaniem jego imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, a jeżeli jest sporządzone w formie dokumentu elektronicznego, powinno być opatrzone bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu.

Z postanowień art. 159 § 2 o.p. wprost zatem wynika, że wezwanie sporządzone w formie dokumentu elektronicznego powinno być podpisane bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu. Ten sposób podpisania dokumentu elektronicznego stanowi identyfikację osoby wystawiającej wezwanie i jest odpowiednikiem podpisu własnoręcznego. Dokumentu elektronicznego podpisać własnoręcznie nie sposób.

Nasuwa się wątpliwość, komu oraz w jaki sposób doręcza się wezwania sporządzone w formie dokumentu elektronicznego. Tego przepisy ordynacji podatkowej dotyczące wezwań nie regulują. Wprost nie odsyłają także do przepisów o doręczeniach pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej (w tym do art. 144a i art. 152a o.p.). Pomimo jednak barku takiego odesłania należy przyjąć, że doręczenie wezwania powinno nastąpić w taki sam sposób jak każdego innego pisma w toku postępowania podatkowego. Stąd też doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej wezwania sporządzonego w formie dokumentu elektronicznego możliwe będzie stronie postępowania,

co wynika z art. 144a § 1 o.p., o ile oczywiście zostanie spełniona którakolwiek z przesłanek określonych w tym przepisie. Pomimo że nie wynika to wprost z przepisów ustawy, można również dopuścić możliwość doręczania pism, w tym także wezwań, pełnomocnikom, innym podmiotom reprezentującym stronę oraz podmiotom na prawach strony – po spełnieniu przesłanek określonych w art. 144a § 1 o.p.³⁶

W dalszej kolejności należy zwrócić uwagę, że organ może wezwać określoną osobę do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności w formie dokumentu elektronicznego, a nie wyłącznie na piśmie w formie dokumentu elektronicznego. W braku zatem wyraźnego zastrzeżenia organu podatkowego osoba wezwana do złożenia wyjaśnień w formie dokumentu elektronicznego może utrwalić swoje wyjaśnienia np. w formie dokumentu audiowizualnego, który jest zaliczany do katalogu dokumentów elektronicznych.

Warto również podkreślić, że nie wprowadzono żadnych zmian w art. 160 § 1 o.p., który stanowi, że w sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga, wezwania można dokonać telegraficznie lub telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 159 § 1 i 1a. W pojęciu „inne środki łączności” mieszczą się w szczególności środki komunikacji elektronicznej, przy czym wezwanie dokonywane w ten sposób nie musi czynić zadość przewidzianym w o.p. wymogom odnoszącym się do wezwań w formie dokumentu elektronicznego oraz do doręczania takich dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Można zastanowić się nad tym, czy wezwanie na rozprawę w postępowaniu podatkowym można doręczyć za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W przepisach ordynacji podatkowej, w przeciwieństwie do przepisów k.p.a., ustawodawca milczy w tej kwestii.³⁷ Podkreślenia jednak wymaga, że w przepisach poświęconych rozprawie (art. 200a–200d o.p.) w ogóle nie uregulowano zasad wzywania na rozprawę, a w tym zasad doręczania takiego wezwania. Mają w tym

36 Zob. P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 861.

37 Zgodnie z art. 91 § 2 k.p.a. stronom, świadkom, biegłym oraz państwowym i samorządowym jednostkom organizacyjnym, organizacjom i innym osobom, wezwanym do udziału w rozprawie doręcza się wezwanie na piśmie lub w formie dokumentu elektronicznego.

przypadku zastosowanie ogólne zasady doręczania pism w postępowaniu podatkowym, co oznacza, że stronie postępowania, pełnomocnikom, innym podmiotom reprezentującym stronę oraz podmiotom na prawach strony, po spełnieniu przesłanek określonych w art. 144a § 1 o.p., można doręczać wezwanie na rozprawę za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zgodnie z art. 177 § 2 o.p. adnotacja może być sporządzona w formie dokumentu elektronicznego. Podkreślić należy, że nowelizacja nie wprowadziła wprost możliwości sporządzenia w formie dokumentu elektronicznego protokołu. Nasuwa się zatem wątpliwość, czy z jednej strony brak wyraźniej podstawy prawnej do sporządzenia protokołu w formie dokumentu elektronicznego, a z drugiej zaś strony wprowadzenie zasady ogólnej załatwiania spraw podatkowych w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego wyklucza rzeczywiście taką możliwość. Jeszcze raz przypomnieć należy, że w literaturze wyrażono trafne stanowisko, zgodnie z którym tam, gdzie nie jest to wyraźnie stwierdzone przepisami, dopuszczalne jest dokonywanie czynności w postaci elektronicznej, chyba że przepis wyraźnie się temu przeciwstawia.³⁸

Jeżeli zaś chodzi o podpisywanie adnotacji (protokołu) sporządzonej w formie dokumentu elektronicznego, to ze względu na brak regulacji w tym zakresie należy przyjąć rozwiązania przewidziane w odniesieniu do wezwań (art. 155 § 2 o.p.), decyzji (art. 210 § 1 pkt 8 o.p.) oraz postanowień (art. 217 § 1 pkt 7 o.p.), które sporządzone w formie dokumentu elektronicznego powinny być podpisane bezpiecznym podpisem elektronicznym weryfikowanym za pomocą ważnego kwalifikowanego certyfikatu.

7. Wykorzystanie nowych technologii w postępowaniu dowodowym prowadzonym w ramach postępowania podatkowego dostrzec można również w orzecznictwie sądów administracyjnych. Interesujące przykłady dostarczają orzeczenia wydane nie tylko na gruncie ordynacji podatkowej ale również na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego. Ze względu na zbieżność zasady otwartego systemu

38 D. Szostek, Zmiany w kodeksie postępowania administracyjnego w aspekcie e-administracji, „Prawo Mediów Elektronicznych” 2010, nr 1, s. 40 oraz M. Jachowicz, M. Kotulski, Forma dokumentu..., *op. cit.*, s. 87.

dowodów w obu wskazanych postępowaniach uwzględnienie orzeczeń odnoszących się do k.p.a. jest jak najbardziej zasadne.

W jednym z orzeczeń sąd wskazał, że fikcyjny obrót towarowy pomiędzy podmiotami znalazł potwierdzenie w korespondencji e-mailowej oraz sms-owej, jaką prowadziły osoby związane z tym procederem. Jej treść wskazuje na uzgadnianie kształtu dokumentów, ich zawartości treściowej, ilości oraz czasu wystawiania faktur zakupu i sprzedaży telefonów komórkowych w ten sposób, aby stwarzały pozory rzeczywistego i legalnego obrotu gospodarczego.³⁹ Coraz częściej sądy wskazują, że wartość dowodową mają także dane z portalu aukcyjnego, które powiązane z danymi wynikającymi w szczególności z rachunku bankowego mogą stanowić podstawę ustalenia wartości sprzedaży podlegającej opodatkowaniu.⁴⁰ Dane z portalu internetowego są wystarczającą podstawą do powzięcia wątpliwości co do rzetelności wartości transakcyjnej pojazdu wskazanej w rachunku, stanowiąc zobiektywizowany punkt odniesienia dla wartości wynikającej z dokumentów przedstawionych przez stronę. Posługiwanie się katalogami i wyspecjalizowanymi czasopismami, dostępnymi także w formie elektronicznej, jest bowiem nie tylko powszechnie akceptowane w orzecznictwie, lecz znajduje także oparcie w opiniach Technicznego Komitetu Ustalania Wartości Celnej Światowej Organizacji Celnej⁴¹

W orzecznictwie potwierdza się ponadto wartość dowodową: zapisu z systemu GPS,⁴² nagrania z monitoringu,⁴³ nagrania z kamer przemysłowych,⁴⁴ zdjęcia lotniczego,⁴⁵ zapisu z wideorejestratora.⁴⁶

39 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Po 269/13.

40 Wyroki: WSA w Gdańsku z dnia 23 marca 2014 r., sygn. akt I SA/Gd 158/14; WSA w Gliwicach z dnia 4 grudnia 2013 r., sygn. akt III SA/GI 1018/13; WSA w Gliwicach z dnia 12 marca 2014 r., sygn. akt III SA/GI 1532/13.

41 Wyrok NSA z dnia 4 lipca 2013 r., sygn. akt I GSK 894/12.

42 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 6 listopada 2012 r., sygn. akt II SA/Bd 752/12.

43 Wyroki: WSA w Krakowie z dnia 11 marca 2014 r., sygn. akt III SA/Kr 1117/13; WSA w Bydgoszczy z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 459/13; WSA w Olsztynie z dnia 10 grudnia 2013 r., sygn. akt II SA/OI 867/13; WSA w Bydgoszczy z dnia 9 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Bd 783/13; WSA w Bydgoszczy z dnia 15 października 2013 r., sygn. akt II SA/Bd 679/13.

44 Wyrok NSA z dnia 2 lutego 2011 r., sygn. akt II GSK 54/10.

45 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 marca 2014 r., sygn. akt IV SA/Po 1057/13.

46 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 grudnia 2009 r., sygn. akt VI SA/Wa 766/09; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 listopada 2010 r., sygn. akt II SA/Sz 496/10; wyrok NSA z dnia 10 września 2011 r., sygn. akt I OSK 370/11.

Wątpliwości w orzecznictwie budzi natomiast wykorzystywanie w postępowaniu podatkowym informacji uzyskanych z internetowej encyklopedii Wikipedia. W jednym z orzeczeń sąd wskazał, że informacje uzyskane z internetowej encyklopedii Wikipedia można uznać za dowód, ale należy podchodzić do jego oceny z dużą ostrożnością, albowiem kontrowersje budzi wiarygodność Wikipedii ze względu na możliwość wandalizowania treści artykułów i brak weryfikacji kompetencji ich autorów (informacja zaczerpnięta z <http://pl.wikipedia.org/wiki/Wikipedia>).⁴⁷ Z kolei w innym orzeczeniu sąd wskazał, że błędem organu I instancji, w istocie podtrzymanym przez organ odwoławczy, było powoływanie się na informacje zawarte w źródłach internetowych (Wikipedia, portal Onet). Powszechnie wiadomym jest, że tego typu źródła zawierają informacje niemające charakteru naukowego, a niekiedy wręcz błędne. Ważne dla rozstrzygnięcia sprawy ustalenia organu nie mogą opierać się na tak niepewnym źródle informacji.⁴⁸ Wskazano również, że Wikipedia, współtworzona przez internautów, niewątpliwie we współczesnym świecie może być traktowana jako pomocnicze źródło informacji. Nie jest jednak ani źródłem prawa, ani encyklopedycznym opracowaniem naukowym, a wyciąganie wniosków z zawartych w niej danych, zredagowanych przez anonimowych autorów, nie licuje z powagą wymaganą dla uzasadnienia prawnego, o którym mowa w art. 107 § 3 k.p.a.⁴⁹

8. Najnowsze zmiany w ordynacji podatkowej związane z pojawieniem się zasady załatwiania sprawy podatkowej w formie pisemnej lub w formie dokumentu elektronicznego (art. 126 o.p.) w powiązaniu z art. 180 § 1 o.p., który kreuje otwarty system dowodów w postępowaniu podatkowym, ale też zasadę – co należy podkreślić – określonej swobody technologii w sferze dowodzenia (technologii utrwalenia informacji oraz technologii przekazania informacji), pozwalają na zajęcie stanowiska, że postęp technologiczny w istotny sposób wpływa na kształt i przebieg postępowania dowodowego w toku postępowania podatkowego.

47 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 11 grudnia 2013 r., sygn. akt I SA/Kr 1451/13.

48 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 25 kwietnia 2013 r., sygn. akt III SA/Lu 773/12.

49 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 lutego 2011 r., sygn. akt II SA/GI 1101/10.

Ewolucji uległo znaczenie pojęcia dowodu z dokumentu, do której to kategorii zalicza się dokument elektroniczny. Ponadto coraz większe znaczenia odgrywają dowody nienazwane. Postęp technologiczny powoduje, że pojawiają się kolejne środki dowodowe zaliczane to tej właśnie kategorii.

Ponadto postęp technologiczny wpłynął na liberalizację przepisów w zakresie posługiwania się kopiami dokumentów. Można dojść do wniosku, że elektroniczna kopia dokumentu w zakresie jej uwierzytelniania oraz waloru dowodowego uzyskała w pewnym zakresie uprzywilejowaną pozycję w stosunku do kopii dokumentu w formie papierowej. Dowodzenie w sprawie jest bowiem możliwe z wykorzystaniem kopii elektronicznej uwierzytelnionej przez podmiot wnoszący taki dokument do organu podatkowego. Z orzecznictwa sądów administracyjnych wynika natomiast, że istotnie ograniczona jest możliwość dowodzenia z wykorzystaniem kserokopii dokumentów nieuwierzytelnionych przez podmioty wymienione w art. 194a § 1 o.p.