

ORDYNACJA PODATKOWA

DOWODY W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

ORDYNACJA PODATKOWA

DOWODY W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Pod redakcją Rafała Dowgiera



Temida2

Białystok 2013

© Copyright by Temida 2
Białystok 2013

Redaktor Naukowy Wydawnictwa Temida 2: Cezary Kosikowski

Rada Naukowa Wydawnictwa Temida 2:

Przewodniczący Rady Naukowej Wydawnictwa Temida 2: Emil W. Pływaczewski

Członkowie z Uniwersytetu w Białymstoku: Stanisław Bożyk, Leonard Etel, Ewa M. Guzik-Makaruk, Adam Jamróz, Dariusz Kijowski, Cezary Kosikowski, Cezary Kulesza, Agnieszka Malarewicz-Jakubów, Maciej Perkowski, Stanisław Prutis, Eugeniusz Ruśkowski, Walerian Sanetra, Joanna Sieńczyło-Chlabicz, Ryszard Skarzyński, Halina Święczkowska, Jaroslav Volkonovski, Mieczysława Zdanowicz

Członkowie z Polski: Marian Filar (Uniwersytet Mikołaja Kopernika w Toruniu), Edward Gniewek (Uniwersytet Wrocławski), Lech Paprzycki (Sąd Najwyższy)

Członkowie zagraniczni: Lidia Abramczyk (Państwowy Uniwersytet im. Janki Ku-pały w Grodnie, Białoruś), Vladimir Babčak (Uniwersytet w Koszycach, Słowacja), Renata Almeida da Costa (Uniwersytet La Salle, Brazylia), Chris Eskridge (Uniwersytet w Nebrasce, USA), Jose Luis Iriarte Angél (Uniwersytet Navarra, Hiszpania), Marina Karasjewa (Uniwersytet w Woroneżu, Rosja), Bernhard Kitous (Uniwersytet w Rennes, Francja), Martin Krygier (Uniwersytet w Nowej Południowej Walii, Australia), Petr Mrkvka (Uniwersytet Masaryka, Czechy), Marcel Alexander Niggli (Uniwersytet we Fryburgu, Szwajcaria), Andrej A. Novikov (Państwowy Uniwersytet w Sankt Petersburgu, Rosja), Sławomir Redo (Uniwersytet Wiedeński, Austria), Bernd Schünemann (Uniwersytet w Monachium, Niemcy), Sebastiano Tafaro (Uniwersytet w Bari, Włochy), Wiktor Trinczuk (Kijowski Narodowy Handlowo-Ekonomiczny Uniwersytet, Ukraina)

Żadna część tej pracy nie może być powielana i rozpowszechniana w jakiegokolwiek formie i w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny), włącznie z fotokopio-waniem – bez pisemnej zgody wydawcy.

ISBN 978–83–62813–30–8

Recenzent: *Leonard Etel*

Opracowanie graficzne i typograficzne: *Jerzy Banasiuk*

Projekt okładki: *Jerzy Banasiuk*

Redakcja techniczna: *Jerzy Banasiuk*

Korekta: *Bogumiła Mancewicz*

Wydawca: Temida 2

Przy współpracy i wsparciu finansowym

Wydziału Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

Spis treści

Wykaz skrótów..... 7

Wprowadzenie..... 9

HIERONIM SĘK, PIOTR PIETRASZ

Zeznanie, wyjaśnienie, oświadczenie jako dowód
w postępowaniu podatkowym – wybrane zagadnienia
na tle orzecznictwa sądów administracyjnych 11

STEFAN BABIARZ

Dowód z opinii biegłego, czynny udział strony w przeprowadzeniu
tego dowodu, ekspertyza a opinia biegłego..... 51

ANDRZEJ MELEZINI

Problematyka pozyskiwania dokumentów obcojęzycznych
oraz wydruków z sieci informatycznej w trakcie prowadzonych
postępowań podatkowych 80

DARIUSZ ZALEWSKI

Dowód z czynności sprawdzających w praktyce działania organów
kontroli skarbowej..... 90

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK, JACEK SKONIECZNY

Pełnomocnik świadka w postępowaniu dowodowym..... 109

PIOTR KIERES

Metryka sprawy a radca prawny w urzędzie..... 126

JANUSZ BONARSKI

Zakazy dowodowe w Ordynacji podatkowej 137

STANISŁAW BOGUCKI

Dowodzenie niezaewidencjonowanego przychodu
w ryczałcie ewidencjonowanym..... 143

JACEK BROLIK

Postępowanie podatkowe w przedmiocie ulg w spłacie
zobowiązań podatkowych z art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej 174

EWELINA BOBRUS

Dowodzenie związku kosztu z przychodem na przykładzie
usług marketingowych 188

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

Dowody w odwoławczym postępowaniu podatkowym oraz
w procedurach nadzwyczajnych wzruszeń decyzji podatkowych..... 198

KRZYSZTOF TESZNER

Czynności dowodowe
w podatkowym postępowaniu odwoławczym..... 212

MAREK SZYMAŁA

Decyzja kasacyjna organu drugiej instancji jako konsekwencja
uchybień postępowania dowodowego 232

Bibliografia..... 245

Informacje o autorach opracowania 252

Wykaz skrótów

CBOSA	– Centrala Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych
Konstytucja RP	– ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
kks.	– ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (tekst jedn. Dz.U. z 2007 r. Nr 111, poz. 765 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2000 r. Nr 98, poz. 1071 ze zm.)
kpc.	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.)
kpk.	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz.U. Nr 89, poz. 555 ze zm.)
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 749 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270)
u.g.n.	– ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 102, poz. 651 ze zm.)
u.j.p.	– ustawa z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 43, poz. 224 ze zm.)
u.k.s.	– ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 41, poz. 214 ze zm.)
u.o.m.f.p.	– ustawa z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (Dz.U. Nr 34, poz. 173)
u.o.r.	– ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 152, poz. 1223 ze zm.)

- u.p.a. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 108, poz. 626 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 ze zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 361 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 74, poz. 397 ze zm.)
- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 95, poz. 613 ze zm.)
- u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 93, poz. 768 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn. Dz.U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 ze zm.)
- u.r.p. – ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 10, poz. 65 ze zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447 ze zm.)
- u.z.p.d.f. – ustawa z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 144, poz. 930 ze zm.)
- SN – Sąd Najwyższy
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny

WPROWADZENIE

Opracowanie niniejsze stanowi wymierny efekt spotkania, jakie już po raz szósty zostało zorganizowane przez Katedrę Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku, Izbę Skarbową w Białymstoku, Izbę Celną w Białymstoku oraz Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku. Przewodnim tematem konferencji, która w dniach 28–29 maja 2012 r. odbyła się w Augustowie, była problematyka postępowania dowodowego. Hasłowe ujęcie tego tematu odpowiada podtytułowi tej publikacji – „Dowody w postępowaniu podatkowym”. Zaznaczyć przy tym należy, iż takie – dość ogólne – jego sformułowanie było zabiegiem celowym. W założeniu bowiem miało być przyczynkiem do jak najszerszej dyskusji na temat samych dowodów, ale i środków dowodowych oraz dowodzenia. Mając więc pełną świadomość pewnego braku terminologicznej poprawności tytułu opracowania w kontekście zawartych w nim rozważań, jest on na tyle pojemny, że pozwala spiąć je wspólną klamrą.

Podstawowym założeniem organizatorów corocznych konferencji dotyczących Ordynacji podatkowej jest zebranie w jednym miejscu kilku środowisk, z których każde – w różnym zakresie – stosuje regulacje tej ustawy. W jednym miejscu spotykają się więc przedstawiciele nauki, pracownicy organów podatkowych (państwowych i samorządowych), sędziowie sądów administracyjnych oraz reprezentanci podatników (przede wszystkim doradcy podatkowi). Zróżnicowanie to wyraźnie widać w zamieszczonych w niniejszej publikacji tekstach. Te same problemy – z punktu widzenia różnych podmiotów – mogą mieć zupełnie inny wymiar. Z tego względu doświadczenia, jakimi dzielą się

uczestnicy konferencji i które znajdują wyraz w corocznych monografiach będące ich pokłosiem, są bezcenne.

Opublikowane w książce opracowania cechuje szeroki aspekt problemów. Na pierwszy plan wysuwa się tematyka środków dowodowych (opinii biegłego, zeznań, wyjaśnień, dokumentów). W tym miejscu znalazło się także opracowanie dotyczące dokumentu, który stosunkowo niedawno, z początkiem marca 2012 r., stał się częścią akt sprawy, to jest metryki sprawy.

W dalszej kolejności w monografii zaprezentowano rozważania dotyczące czynności dowodowych związanych z ustalaniem okoliczności faktycznych w poszczególnych postępowaniach, z uwzględnieniem ich przedmiotu oraz instancji, w której są prowadzone, a także odnoszące się do konsekwencji uchybień w tym zakresie.

W obu wskazanych aspektach Autorzy w swych wywodach nie unikają zagadnień trudnych i nawiązują do praktyki, co jest dodatkową zaletą opracowania. W konsekwencji mamy do czynienia, co do zasady, z wnikliwą analizą wybranych zagadnień związanych z szeroko pojętą tematyką dowodów w postępowaniu podatkowym. Mam nadzieję, że będzie ona stanowiła istotny głos w dyskusji nad jakością przepisów regulujących to zagadnienie.

Rafał Dowgier

ZEZNANIE, WYJAŚNIENIE, OŚWIADCZENIE JAKO DOWÓD W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM – WYBRANE ZAGADNIENIA NA TLE ORZECZNICTWA SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH

HIERONIM SĘK, PIOTR PIETRASZ

Wstęp

Zeznania, wyjaśnienia, oświadczenia to instytucje prawa podatkowego, w znacznej mierze procesowego, o doniosłym znaczeniu zwłaszcza na etapie dowodzenia, także praktycznym. Są to instytucje charakterystyczne dla procedury podatkowej, a zatem dla czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego. Ustalenie znaczenia wskazanych instytucji w procedurze podatkowej wymaga ich uprzedniego zdefiniowania oraz uplasowania w katalogu środków dowodowych przewidzianych w procedurze podatkowej. Powyższym kwestiom poświęcona została pierwsza część opracowania. Natomiast w drugiej jego części przedstawiono stanowiska sądów administracyjnych odnoszące się do wskazanej materii. Zakres naszych rozważań odnosi się do regulacji ujętych w o.p. i instytucji przewidzianych w tym akcie prawnym. Zauważyć natomiast należy, że przede wszystkim konstrukcje oświadczeń, jak również wyjaśnień zwierają akty prawne regulujące poszczególne podatki.¹

1 W szczególności stosunkowo rozbudowany katalog oświadczeń przewidują przepisy ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym. Z kolei konstrukcję prawną swoich wyjaśnień (ustawy nie posługują się tym pojęciem) przewidują w szczególności regulacje dotyczące określenia: przychodu z odpłatnego zbycia rzeczy i praw majątkowych na podstawie ich wartości rynkowej w podatkach dochodowych (art. 19 ust. 4 u.p.d.o.f.), art. 14 ust. 3 u.p.d.o.f., wartości rynkowej przedmiotu czynności cywilnoprawnych w podatku od czynności cywilnoprawnych (art. 6 ust. 3 u.p.c.c.) oraz wartości rynkowej nabytych rzeczy i praw majątkowych w podatku od spadków i darowizn (art. 8 ust. u.p.s.d.).

1. Podstawy prawne zeznań, wyjaśnień i oświadczeń oraz ich kwalifikacja dowodowa w świetle Ordynacji podatkowej

1.1. Zeznania

1.1.1. Uwagi ogólne

Ordynacja podatkowa wielokrotnie nawiązuje zarówno do okoliczności oraz czynności odnoszących się do składania zeznań, jak i do samych zeznań jako wyniku tych czynności, mających przy tym określoną formę udokumentowania.² W tym ostatnim ujęciu treść zeznań, będąca kluczowym elementem podlegającym ocenie organu podatkowego (lub organu kontroli skarbowej), jest wynikiem albo zaprotokołowania czynności przesłuchania danej osoby w charakterze świadka lub strony, albo złożenia przez taką osobę zeznania na piśmie. Trzon omawianych regulacji zawarty został w przepisach obejmujących postępowanie jurysdykcyjne (postępowanie podatkowe *sensu stricto*, ujęte w Dziale IV o.p.), ale znalazło się dla nich miejsce także w przepisach regulujących kontrolę podatkową (ujętą w dziale VI o.p.). Natomiast nie mają one racji bytu w zakresie czynności sprawdzających (ujętych w Dziale V o.p.). Równocześnie prawodawca wprost wskazał, że „dowodami w postępowaniu podatkowym” mogą być w szczególności „zeznania świadków”, a „dowodami zgromadzonymi w toku postępowania” w szczególności są „zeznania stron” (odpowiednio art. 181 i art. 199a § 3 o.p.). W obu przypadkach zeznania świadka i zeznania strony przybierają materialną postać w formie zaprotokołowanych ustnych wypowiedzi (protokoły przesłuchań sporządzone przez pracownika organu) lub wyrażenia ich od razu na piśmie (pisma zawierające zeznania sporządzone przez świadka lub stronę, aczkolwiek w odniesieniu do składania zeznań w taki sposób pod znakiem zapytania staje kwestia zagwarantowania czynnego udziału strony). Protokoły takie oraz pisma wchodzi w poczet materiału dowodowego danej sprawy, który podlega wyczerpującemu rozpatrzeniu i ocenie (art. 187 § 1 i art. 191 o.p.).

2 Zob. art. 155, art. 157, art. 159, art. 172–175, art. 181, art. 190, art. 195, art. 196, art. 199, art. 262 § 1 i § 4, art. 267 § 1 pkt 5, art. 268 § 1, art. 286 § 1 pkt 9, art. 289 i art. 290 § 2 i § 4 o.p.

1.1.2. Wezwanie świadka lub strony w celu złożenia zeznań

W celu pozyskania dowodów w postaci zeznań świadka lub strony organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia zeznań (albo przyjąć je w miejscu pobytu osoby wezwanej – gdy z ważnej przyczyny nie może ona stawić się na wezwanie) osobiście lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy, a w przypadku nieposiadania przez organ prowadzący postępowanie siedziby na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa osoba wzywana – zwraca się on do organu podatkowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania lub pobytu tej osoby o wezwanie jej w celu złożenia zeznań związanych z prowadzonym postępowaniem, określając jednocześnie okoliczności, które mają być przedmiotem zeznań (art. 155 i art. 157 o.p.). Dokonując czynności procesowej wezwania, organ podatkowy musi w szczególności określić sprawę, charakter i cel, w jakich dana osoba jest wzywana, wskazać czy konieczne jest stawiennictwo osobiste, czy też możliwe jest złożenie zeznania na piśmie, a także pouczyć o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania (art. 159 § 1 pkt 3, 4 i 6 o.p.).

Jeśli przesłuchana ma być strona, wówczas należy ją dodatkowo poinformować o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i w konsekwencji o braku obowiązku stawienia się na takie wezwanie (art. 159 § 1a o.p.). Sposób wzywania strony na przesłuchanie jest więc odmienny od sposobu wzywania świadka. Musi bowiem uwzględniać, że uznanie przez organ podatkowy, iż zachodzi potrzeba przesłuchania strony, nie zawsze będzie skutkowało uzyskaniem dowodu w postaci jej zeznań (o odmowie składania zeznań przez stronę wprost wspomina art. 199a § 3 o.p.).

1.1.3. Przesłuchanie i zeznania strony

Strona postępowania decyduje o tym, czy poddać się przesłuchaniu. Zgoda strony jest więc prawnym warunkiem dopuszczalności przeprowadzenia takiego dowodu na jej osobie (dowodu z przesłuchania strony – art. 199 *ab initio* o.p.). Przyjąć przy tym należy, że wyrażona zgoda ma charakter odwoławny. Strona może zatem w dowolnej chwili zrezygnować z udziału w przesłuchaniu, cofając uprzednio wyrażoną zgodę, bez narażenia się na negatywne konsekwencje z tego

tytułu.³ Zeznania złożone do tego momentu, jako uzyskane w sposób niesprzeczny z prawem, będą jednak mogły stanowić dowód w sprawie (art. 180 § 1 o.p.). Przesłuchanie strony odbywa się w reżimie prawnym przewidzianym dla przesłuchania świadka, ale z jednym istotnym zastrzeżeniem, które w istocie stanowi o ograniczeniu organu podatkowego. Mianowicie organ ten, respektując uzależnienie możliwości przesłuchania strony od decyzji jej samej, nie jest władny w żaden sposób zobowiązać strony do udziału w takiej czynności, w szczególności nie może zastosować środków przymusu w postaci kary porządkowej (art. 199 *in fine* w związku z art. 262 § 4 o.p.). Jeżeli natomiast strona zdecyduje się zeznawać i złoży zeznania niezgodne z prawdą, a wskutek nich wynikną określone koszty, to na zasadzie winy obciążają one stronę (art. 267 § 1 pkt 5 lit. c o.p.). Złożenie fałszywych zeznań może także rzutować na sferę odpowiedzialności karnej. Nie zawsze jednak złożenie takich zeznań będzie penalizowane (zob. też pkt 1.1.4.).

1.1.4. Przesłuchanie i zeznania świadka

W postępowaniu podatkowym przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka wymaga poinformowania strony o miejscu i terminie tej czynności z co najmniej 7-dniowym wyprzedzeniem; w ten sposób strona ma sposobność czynnego udziału przy przesłuchaniu świadka, w szczególności przez zadawanie mu pytań (art. 190 o.p.). Odrębną natomiast kwestią jest możliwość wykorzystania w takim postępowaniu zeznań świadka złożonych w postępowaniu innym niż dotyczące strony, czyli dowodu tam przeprowadzonego (np. w postępowaniu podatkowym innego podatnika, postępowaniu karnym, czy postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe). Nie wikłając się w pewne wątpliwości, jakie na tym tle mogą powstawać (o czym będzie mowa przy okazji analizy orzecznictwa sądów administracyjnych), w tym miejscu wystarczy jedynie zwrócić uwagę, że przepisy o.p. jako dowód dopuszczają wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem, w szczególności zaś mogą to być zeznania świadków oraz materiały zgromadzone w toku wskazanych wyżej postępowań karnego i karnego skar-

3 Czym innym jest jednak to, jak wskazane zachowanie strony może rzutować na ogólną ocenę zgromadzonego w jej sprawie materiału dowodowego.

bowego (art. 180 § 1 i art. 181 o.p.). W tym ujęciu mieszczą się więc zeznania świadków z innych postępowań.

Decydując się na przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka, organ podatkowy musi respektować wyłączenia wynikające ze stanu psychofizycznego danej osoby bądź okoliczności lub faktów mających być przedmiotem zeznań. Świadkiem nie może być bowiem osoba niezdolna do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń, a także dana osoba w zakresie objętym tajemnicą informacji niejawnych, z której jej nie zwolniono i tajemnicą spowiedzi (art. 195 o.p.). Prawidłowo wezwany świadek ma natomiast obowiązek zeznawać. Obowiązek ten może być jednak całkowicie zniesiony w przypadkach wynikających z określonych prawem bliskich relacji świadka ze stroną (małżeństwa, więzów krwi obejmujących wstępnych, zstępnych i rodzeństwo, powinowactwa pierwszego stopnia, przysposobienia, opieki lub kurateli) albo też ograniczony przez zwolnienie z odpowiadania na pytania, co do których odpowiedź mogłaby wywołać skutek w postaci narażenia samego świadka lub wskazane wyżej bliskie mu osoby na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo wywołać naruszenie tajemnicy zawodowej (art. 196 § 1 i § 2 o.p.).

Składając zeznania, świadek powinien mówić prawdę. Zeznanie bowiem nieprawdy lub zatajenie prawdy przy składaniu zeznania mającego służyć za dowód w postępowaniu sądowym lub w innym postępowaniu prowadzonym na podstawie ustawy podlega karze pozbawienia wolności do lat 3, ale warunkiem takiej odpowiedzialności jest uprzedzenie zeznającego o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznanie; złożenie zaś fałszywego zeznania z obawy przed odpowiedzialnością karną osoby zeznającej lub jego najbliższych z uwagi na brak wiedzy o prawie odmowy zeznania lub odpowiedzi na pytania nie powoduje odpowiedzialności karnej tej osoby.⁴ W warunki te wpisuje się ciężący na organie podatkowym obowiązek uprzedzenia świadka, przed odebraniem od niego zeznania, o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, a także obowiązek pouczenia świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania (art. 196 § 3 o.p.).

4 Zob. art. 233 § 1 – 3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.).

Jednym ze środków dyscyplinujących świadka jest możliwość nałożenia na niego kary porządkowej. Przesłanką nałożenia takiej kary jest prawidłowe wezwanie przez organ podatkowy określonej osoby w charakterze świadka. Sama zaś kara może być nałożona za brak osobistego stawiennictwa bez uzasadnionej przyczyny, bezzasadne odmówienie złożenia zeznań oraz opuszczenie bez zgody organu miejsca przeprowadzenia przesłuchania przed jego zakończeniem (art. 262 § 1 o.p.). Jeśli przy tym niewykonanie wskazanych obowiązków powoduje dodatkowe koszty postępowania, możliwe jest także obciążenie nimi świadka (art. 268 § 1 o.p.).

1.1.5. Dokumentowanie zeznań

Czyniąc zadość wywodzonej z art. 126 o.p. zasadzie pisemności, z czynności urzędowej przesłuchania świadka lub strony sporządza się protokół, który jest odczytywany i podpisywany przez osoby biorące udział w tej czynności, przy czym wobec osoby zeznającej dokonuje się tego niezwłocznie po złożeniu zeznania, omawiając ewentualny brak podpisu lub odmowę jego złożenia. W przypadku zeznań złożonych w języku obcym konieczne jest dokonanie ich przekładu na język polski wraz z podaniem danych tłumacza i opatrzeniem ich jego podpisem (art. 172 § 2 pkt 2, art. 173 § 2 i art. 174 o.p.). Istnieje również możliwość nieco odmiennego pozyskania zeznań przez organ podatkowy. Stanowiąc one mogą bowiem także formę załącznika do protokołu. Dzieje się tak wtedy, gdy organ podatkowy wyrazi na to zgodę, zezwalając na dołączenie do protokołu zeznania na piśmie podpisanego przez zeznającego (art. 175 o.p.).

1.1.6. Przesłuchanie świadka w toku kontroli podatkowej

Zeznania świadków mogą być uzyskane w toku kontroli podatkowej, w ramach sprawdzenia wywiązywania się podatników, płatników i inkasentów oraz następców prawnych z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Przesłuchiwanie świadków przez kontrolujących jest wówczas możliwe w zakresie wynikającym z imiennego upoważnienia, ale także w tym przypadku – co do zasady – konieczne jest zawiadomienie kontrolowanego (lub osoby go reprezentującej lub przez niego wskazanej do reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej albo podczas jego nieobecności w trakcie kontroli)

o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków; minimalny termin takiego zawiadomienia jest jednak krótszy niż w postępowaniu podatkowym i wynosi nie mniej niż 3 dni (art. 286 § 1 pkt 6 i art. 289 § 1 o.p.). Dowód z zeznań świadków może zostać przeprowadzony bez wskazanego zawiadomienia tylko wtedy, gdy okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe jego przeprowadzenie, a kontrolowany i wymienione wyżej osoby są nieobecne (art. 289 § 2 o.p.). Przebieg kontroli podatkowej dokumentowany jest protokołem kontroli, który zawiera między innymi dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów, a jego załącznikiem jest również protokół przesłuchania świadków, dokumentujący przebieg przeprowadzenia dowodu w postaci zeznań świadków (art. 290 § 1, § 2 pkt 6 oraz § 4 o.p.). Do czynności tej stosuje się także odpowiednio przepisy dotyczące wezwań, protokołów, dowodów, kar porządkowych i kosztów (art. 292 o.p.).

1.2. Wyjaśnienia

1.2.1. Uwagi ogólne

Kwalifikacja prawna wyjaśnień w płaszczyźnie dowodowej nie jest tak jednoznaczna jak w przypadku zeznań świadków lub stron. Prawodawca nie jest konsekwentny w tym zakresie, posługując się pojęciem wyjaśnień raz w znaczeniu czasownikowym, innym razem rzeczownikowym. Z jednej strony traktuje je w sposób bliski samodzielności, służący pozyskiwaniu informacji niezbędnych do wydania rozstrzygnięcia czy mających wpływ na kształt określonego aktu procesowego organu podatkowego lub jego czynności, z drugiej zaś wymienia je obok dowodów albo też w wielu przypadkach „łączy” bezpośrednio z zeznaniami poprzez zastosowanie do tych instytucji tych samych regulacji prawnych w zakresie podejmowania czynności związanych z pozyskaniem wyjaśnień oraz zeznań. Instytucja wyjaśnień (w obu zresztą formach) pojawia się zarówno w przepisach regulujących postępowania dotyczące zawarcia porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych, postępowanie podatkowe, jak również czynności sprawdzające oraz kontrolę podatkową. Przyjąć trzeba, że niezależnie od miejsca, w którym się znajduje, stanowi ona co najmniej dopełnienie różnych sposobów legalnego pozyskiwania infor-

macji koniecznych lub przydatnych w procesie ustalania stanu faktycznego w zakresie niezbędnym dla danego przedmiotu w ramach władczego działania organu.

1.2.2. Wyjaśnienia w postępowaniu prowadzonym w celu zawarcia porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych

Konstrukcja prawna wyjaśnień występuje w regulacjach dotyczących porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (jedno-, dwu- lub wielostronnych). Postępowania takie uruchamiane są na wniosek, którego rozpatrzenie prowadzi do wydania decyzji w sprawach o uznanie prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalenia ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi. Jednym z elementów wskazanego wniosku jest wykaz podmiotów powiązanych wraz z ich zgodą na przedłożenie organowi właściwemu w sprawie porozumienia wszelkich dokumentów dotyczących transakcji i złożenia niezbędnych wyjaśnień (art. 20f pkt 6 o.p.). Od podmiotów tych możliwe jest zatem uzyskiwanie przez organ wyjaśnień w zakresie zależnym od potrzeb danej sprawy. Organ może także żądać od wnioskującego o zawarcie porozumienia wyjaśnienia wątpliwości dotyczących wybranej przez niego metody ustalania ceny transakcyjnej i zasad jej stosowania lub wątpliwości do treści dokumentów dołączonych do wniosku (art. 20g § 1 o.p.). Natomiast w przypadku zawiadomienia wnioskodawcy o przeszkodach niepozwalających na zaakceptowanie wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej przedstawionej we wniosku, wnioskodawca ten może złożyć organowi dodatkowe wyjaśnienia (art. 20h § 2 o.p.). Do wyjaśnień w zakresie nieuregulowanym w przepisach dotyczących porozumień stosuje się odpowiednio przepisy obejmujące wyjaśnienia z postępowania podatkowego zawarte w dziale IV „Postępowanie podatkowe” o.p. (art. 20q o.p.).

1.2.3. Wyjaśnienia w postępowaniu podatkowym

Zauważyć należy, że w postępowaniu podatkowym na organie podatkowym spoczywa obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, przy czym jako dowód dopuszcza się wszystko, co jest legalne i może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy (art. 122

i art. 180 § 1 o.p.). W tak ujętych „wszelkich niezbędnych działaniach” mogą więc mieścić się działania nakierowane na uzyskanie od określonych osób wyjaśnień, w rozumieniu przedmiotowym, a więc tego, co wyjaśnia elementy składające się na stan faktyczny danej sprawy, służąc w konsekwencji także jej załatwieniu. Jeśli przy tym w konkretnym przypadku przyczyniają się one do „wyjaśnienia sprawy”, to we wskazanym zakresie należy je traktować jako dowód.

Z przedstawionymi powyżej rozwiązaniami korespondują przepisy obejmujące zasady wzywania przez organ podatkowy strony lub innych osób do złożenia wyjaśnień osobiście lub na piśmie, który jest identyczny jak w przypadku zeznań (zob. pkt 1.1.2.; w powołanych tam przepisach bezpośrednio obok zeznań występują bowiem wyjaśnienia). Podkreślić należy, że wezwanie do złożenia wyjaśnień następuje wtedy, gdy „jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy”, a „okoliczności, które mają być przedmiotem wyjaśnień” są „związane z prowadzonym postępowaniem” (art. 155 § 1 *in fine* i art. 157 o.p.). Wyjaśnienia, obok zeznań, mogą zatem również służyć wskazanym celom faktycznym (naświetleniu stanu faktycznego) lub prawnym (załatwieniu sprawy). W przypadku wezwania do osobistego stawienia się w celu złożenia wyjaśnień z czynności tej, jako czynności postępowania mającej „istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy”, sporządza się protokół (art. 172 § 1 i art. 173 o.p.). Identyczna jak w przypadku składania zeznań może być przyczyna nałożenia kary porządkowej (między innymi bezzasadna odmowa złożenia wyjaśnień), obciążenie kosztami wynikłymi wskutek złożenia wyjaśnień niezgodnych z prawdą oraz obciążenie dodatkowymi kosztami postępowania spowodowanymi niewykonaniem obowiązków związanych z realizacją wezwania do złożenia wyjaśnień (art. 262 § 1 pkt 2, art. 267 § 1 pkt 5 lit. c i art. 268 § 1 o.p.). W przeciwieństwie do zeznań, w przypadku wyjaśnień na osobie je składającej nie spoczywa powinność mówienia prawdy. Ewentualne wyjaśnienia nieprawdziwe lub też zatajenie prawdy nie naraża osoby składającej wyjaśnienia na odpowiedzialność karną z tego powodu.

Możliwe jest również pojawienie się w postępowaniu podatkowym wyjaśnień złożonych z własnej inicjatywy strony lub innej osoby je składającej. Wyjaśnienia stanowią bowiem jeden z rodzajów po-

dania, które wnosi się pisemnie lub ustnie do protokołu (art. 168 o.p.), czyli analogicznie jak w przypadku wyjaśnień składanych na wezwanie. Dobrowolne, ustne złożenie wyjaśnień wymaga obligatoryjnego zaprotokołowania ich przyjęcia (art. 172 § 2 pkt 1 o.p.). W szczególności strona ma prawo do złożenia wyjaśnień w związku z braniem udziału w przeprowadzaniu dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin, a także w związku z braniem udziału w rozprawie prowadzonej z urzędu ze względu na potrzebę „wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy” przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin, jak również w rozprawie prowadzonej na wniosek strony w celu „wyjaśnienia okoliczności sprawy” wskazanych we wniosku (art. 190 § 2, art. 200a i art. 200d § 1 *ab initio* o.p.).

Prawodawca, wypowiadając się w postępowaniu podatkowym o wyjaśnieniach, nie jest jednak spójny w ich ujęciu dowodowym. Niekiedy wskazuje bowiem, że w sprawach, obok zbierania dowodów, zbiera się także wyjaśnienia (*a contrario* art. 125 § 1 o.p.), a obok składanych wyjaśnień wspomina o przedstawianiu dowodów na ich poparcie (art. 200d § 1 o.p.). Z takiego ujęcia można więc wyprowadzić wniosek, że wyjaśnienia nie są dowodem. Podobna dystynkcja pojawia się też w przypadku wyjaśnień składanych w toku kontroli podatkowej (zob. pkt 1.2.5.).

1.2.4. Wyjaśnienia w toku czynności sprawdzających

Czynności sprawdzające przeprowadzają co do zasady organy podatkowe pierwszej instancji, a służą one między innymi sprawdzaniu terminowości składania i badaniu formalnej poprawności deklaracji (tj. deklaracji podatkowych, zeznań podatkowych, wykazów oraz informacji), do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci, a także ustalaniu stanu faktycznego w zakresie, w jakim jest to niezbędne do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami (art. 272 w związku z art. 3 pkt 5 o.p.). Realizacja tych czynności może odbywać się z wykorzystaniem instytucji wyjaśnień.

Dzieje się tak wówczas, gdy w zakresie informacji zawartych w deklaracji lub jej załącznikach u organu podatkowego powstaną wątpliwości, które wiążą się ze stwierdzonymi w nich błędami rachun-

kowymi i innymi oczywistymi omyłkami lub wypełnieniem niezgodnym z wymaganiami prawnymi. W takiej sytuacji organ może zwrócić się do składającego deklarację i załączniki o złożenie niezbędnych wyjaśnień obejmujących te kwestie, podając w wezwaniu do złożenia wyjaśnień przyczyny powstałych wątpliwości (art. 274 § 1 pkt 2 i § 5 o.p.).

W sposób zbliżony wygląda usuwanie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji w zakresie rzetelności danych w niej zawartych. Organ podatkowy posiada wtedy uprawnienie do wezwania do udzielenia niezbędnych wyjaśnień i zakreślenia terminu ich wykonania, któremu to uprawnieniu towarzyszy jednocześnie obowiązek wskazania przyczyn podania w wątpliwość rzetelności takich danych (art. 274a § 2 o.p.). Natomiast w przypadku stwierdzenia zaniechania złożenia deklaracji przez podmiot do tego zobowiązany, organ podatkowy może domagać się od tego podmiotu złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji (art. 274a § 1 o.p.).

Z powyższego wynika, że wyjaśnienia składane w ramach czynności sprawdzających mają na celu przede wszystkim rozwianie wątpliwości organu podatkowego i to takich wątpliwości, których źródłem są dane lub informacje zawarte w deklaracjach (ich załącznikach). Wspomnieć też należy, że do tego rodzaju wyjaśnień stosuje się również odpowiednio regulacje prawne dotyczące wezwań, protokołów i kosztów, ujęte w przepisach dotyczących postępowania podatkowego (art. 280 o.p.).

1.2.5. Wyjaśnienia w toku kontroli podatkowej

Ostatnim miejscem w o.p., w którym pojawia się instytucja wyjaśnień, są przepisy dotyczące kontroli podatkowej.

W trakcie prowadzenia takiej kontroli kontrolowany, jak również wyznaczona przez niego osoba fizyczna upoważniona do jego reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej, mają obowiązek udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli w terminie, który wyznaczają kontrolujący (art. 287 § 3 w związku z art. 281a § 3 o.p.). Podobnie, osoby upoważnione do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownicy oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są obowiązani udzielić wyjaśnień dotyczących

przedmiotu kontroli, w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań (art. 287 § 4 o.p.).

Z kolei już po zakończeniu kontroli podatkowej (tj. po dniu doręczenia protokołu kontroli dokumentującego jej przebieg), jeśli kontrolowany nie zgadza się z jej ustaleniami zawartymi w protokole, może je kwestionować, przedstawiając wyjaśnienia i wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe; w przypadku zaś niezłożenia wyjaśnień w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu (i niezłożenia także zastrzeżeń w tym terminie) przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli (art. 291 § 1 i § 3 o.p.). Jak z tego wynika, wyjaśnienia do protokołu kontroli nie są same w sobie dowodem i mogą także wymagać dla potwierdzenia ich treści przeprowadzenia adekwatnych do nich dowodów, o co – jeśli jest taka potrzeba – kontrolowany powinien wnioskować. Dla pełniejszej realizacji prawa do złożenia wyjaśnień do protokołu kontroli przewidziany został również wymóg pouczenia o takim prawie w protokole kontroli, co wpisuje się w zasadę informowania (art. 290 § 2 pkt 7 i art. 121 § 2 w związku z art. 292 o.p.). Wskazać też trzeba, że uprawniona do złożenia wyjaśnień do protokołu kontroli może być także wyznaczona przez kontrolowanego osoba fizyczna upoważniona do jego reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej (art. 281a § 2 o.p.).

Jeżeli natomiast kontrolujący uwzględni w całości wyjaśnienia złożone przez kontrolowanego (lub wyznaczoną przez niego osobę fizyczną) w stosunku do ustaleń zawartych w protokole kontroli ujawniających nieprawidłowości w zakresie wywiązywania się przez niego z obowiązków podatkowych, wówczas odpada podstawa do wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej (art. 165b o.p.).

Do wyjaśnień składanych w kontroli podatkowej stosuje się także odpowiednio przepisy dotyczące wezwań, protokołów i kosztów zawarte w dziale IV „Postępowanie podatkowe” o.p. (art. 280 o.p.).

1.3. Oświadczenia

1.3.1. Uwagi ogólne

Oświadczenia w o.p. pojawiają się w przepisach regulujących postępowanie podatkowe i kontrolę podatkową oraz w regulacjach dotyczących wydawanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego i wydanie zaświadczeń. Zależnie od sytuacji mogą one obejmować różne kwestie przedmiotowe (faktyczne lub prawne), być wynikiem żądania organu podatkowego albo własnej inicjatywy podmiotu składającego oświadczenie. Ich składaniu może towarzyszyć co do zasady rygor odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania lub też brak takiego rygoru.

1.3.2. Oświadczenia w postępowaniu podatkowym i w kontroli podatkowej

W postępowaniu podatkowym oświadczenie może dotyczyć określonych faktów lub stanu prawnego. Składanie tego rodzaju oświadczeń zostało uregulowane wprost w przepisie dotyczącym dowodów (art. 180 § 2 umieszczony w rozdziale 11 „Dowody” działu IV o.p.). Stanowią więc one dowód w rozumieniu przepisów o postępowaniu podatkowym. Z punktu widzenia dokumentacyjnego oświadczenia znajdują swój wyraz w sporządzonym przez organ podatkowy protokole z tej czynności (art. 172 § 1 o.p.). Za dopuszczalną należałoby przy tym uznać możliwość pisemnego sporządzenia samego oświadczenia bezpośrednio przez stronę, choć jego odebranie przez organ i tak będzie wymagało protokolarnego potwierdzenia i wcześniejszego (przed przyjęciem oświadczenia) uprzedzenia strony o odpowiedzialności karnej w przypadku jego fałszywości.

Dowód powyższy może zostać przeprowadzony (dopuszczony) wtedy, gdy prawnie nie jest wymagane zaświadczenie potwierdzające w sposób urzędowy określone fakty lub stan prawny. Zamiast niego organ podatkowy może odebrać od strony oświadczenie w tym przedmiocie (oświadczenie odnoszące się do sfery faktów lub oświadczenie odnoszące się do sfery stanu prawnego). Odbywa się to wyłącznie na wniosek strony. Decydując się na złożenie oświadczenia, strona ma obowiązek podawania prawdziwych treści. Jest ono bowiem składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

Przed odebraniem oświadczenia organ podatkowy ma z kolei obowiązek uprzedzić stronę o tej odpowiedzialności. Wskazany wymóg informacyjny współgra z przepisami dotyczącymi penalizacji złożenia fałszywego oświadczenia, gdyż do osoby, która je złoży, stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, jeśli tylko przepis ustawy przewiduje możliwość odebrania oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej, a tak właśnie jest w omawianym przypadku (art. 233 § 6 w związku z § 1–3 oraz § 5 kodeksu karnego).

W grupie oświadczeń odnoszących się do sfery faktów mieszczą się oświadczenia o tzw. wyjawieniu majątku na zabezpieczenie. Dotyczą one wprost określonych przez prawodawcę przedmiotów, a mianowicie oświadczenie o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej i oświadczenie o rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego (art. 39 o.p.). Te z kolei oświadczenia mogą być składane zarówno w toku postępowania podatkowego, jak i kontroli podatkowej. Powodem ich składania jest wystąpienie uzasadnionej obawy niewykonania zobowiązania podatkowego. W przypadku takiej obawy organ podatkowy wzywa stronę postępowania lub kontrolowanego w trybie przepisów o wezwaniach (rozdział 6 dział IV, stosowanych wprost lub odpowiednio – gdy chodzi o kontrolę podatkową) do złożenia oświadczenia według wzoru formularza ustalonego w drodze rozporządzenia.⁵ Strona lub kontrolowany nie mają jednak obowiązku zastosowania się do takiego wezwania. Biorąc zatem pod uwagę, że skoro jest to uprawnienie wzywanych podmiotów, to już na etapie wezwania powinno znaleźć się w nim uprzedzenie o prawie odmowy złożenia żadanego oświadczenia (art. 159 § 1 pkt 6 o.p. jako element wezwania wymienia bowiem wskazanie skutków prawnych niezastosowania się do wezwania). Natomiast zdecydowanie się strony lub kontrolowanego na złożenie powyższych oświadczeń wiąże się z rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, o czym organ podatkowy ma obowiązek pouczyć te oso-

5 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 2 grudnia 2011 r. w sprawie wzoru oświadczenia o nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej, i rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego (Dz.U. Nr 274, poz. 1618).

by. Odpowiedzialność w tym zakresie opiera się na takich samych zasadach kodeksu karnego, jakie już wyżej omówiono. Z tego punktu widzenia istnieje zatem obowiązek podawania w oświadczeniu danych wymienionych we wzorze formularza zgodnych z rzeczywistością. Jedynie podanie wartości nieodpowiadającej rzeczywistej wartości ujawnionych rzeczy lub praw albo niepodanie szacunkowej wartości rzeczy lub praw majątkowych wyłączone są z takiej odpowiedzialności. Jeśli uznać, że prawodawca jest racjonalny, to z wprowadzenia wyłączenia odpowiedzialności karnej z tytułu niepodania tylko jednego z elementów oświadczenia (szacunkowej wartości rzeczy lub praw majątkowych) wyprowadzić należy wniosek, że złożone oświadczenie zawsze musi być pełne (kompletne). Jeśli zaś takowe nie jest, to oznacza, że jest nieprawdziwe. Podmiot je składający może zatem wybierać tylko między złożeniem albo niezłożeniem oświadczenia. Nie jest natomiast uprawniony do modyfikowania zakresu składanego oświadczenia, a tym samym ograniczenia się np. do wskazania niektórych składników majątkowych. Nie działa tu więc wnioskowanie *a maiori ad minus* (jeśli można w ogóle nie ujawnić składników majątkowych, to tym bardziej można ich nie ujawnić w części).

Oświadczeniem odnoszącym się do sfery faktów jest także oświadczenie o stanie majątkowym, które występuje w ramach przepisów o kontroli podatkowej (art. 285a § 3 o.p.). Podstawowym warunkiem, który musi się ziścić, aby procedura jego uzyskania mogła zostać uruchomiona, jest wystąpienie w toku kontroli podatkowej uzasadnionego przypuszczenia, że kontrolowany nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Jeżeli taka sytuacja wystąpi, wówczas kontrolujący może zwrócić się do kontrolowanego o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień. Zwracając się o jego złożenie, powinien uprzedzić kontrolowanego o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Oświadczenie takie składane jest bowiem pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, podobnie jak ma to miejsce przy oświadczeniach wyżej już omówionych. Adresatem wystąpienia kontrolującego o złożenie oświadczenia może być kontrolowany będący osobą fizyczną. W tym zakresie kontrolowanego nie może zastąpić wyznaczona osoba fizyczna, upoważ-

niona do jego reprezentowania w zakresie kontroli podatkowej (art. 281a § 3 o.p.). Ponadto, omawianego oświadczenia można domagać się także wtedy, gdy podmiotem kontrolowanym jest spółka nieposiadająca osobowości prawnej. Wówczas jednak kontrolujący zwraca się o oświadczenie do współnika tej spółki będącego osobą fizyczną (art. 285a § 4 o.p.).

W kontroli podatkowej pojawia się także oświadczenie o rezygnacji z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych (art. 285 § 1 i § 2 o.p.). Zasadą jest, że czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego lub osoby przez niego wskazanej. Kontrolowany może jednak zrezygnować z tego prawa. Jeśli tak zadecyduje, powinien na tę okoliczność złożyć pisemne oświadczenie o rezygnacji ze wskazanego prawa. Ze swej istoty oświadczenie tego rodzaju nie może być składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. W przypadku odmowy jego złożenia, kontrolujący ma obowiązek dokonania odpowiedniej adnotacji w tym przedmiocie, dołączając ją do protokołu.

1.3.3. Oświadczenie w postępowaniu o wydanie interpretacji indywidualnej

W sprawie o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego podmiot, który wnioskuje o jej wydanie, ma obowiązek złożyć oświadczenie, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, postępowania kontrolnego organu kontroli skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej (art. 14b § 4 o.p.). Oświadczenie takie składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Oprócz odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia, prawodawca przewidział także w tym zakresie wprost dodatkowy jeszcze negatywny skutek, a mianowicie, że w takim przypadku interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych. Nie daje więc ochrony w sytuacji zastosowania się do niej przez wnioskodawcę.

1.3.4. Oświadczenia w postępowaniu o wydanie zaświadczenia

Z przepisów regulujących wydawanie zaświadczeń wynikają dla organu podatkowego ograniczenia i wymogi w zakresie żądania oświadczeń.

I tak, organowi temu nie wolno domagać się oświadczenia na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, jeżeli są mu znane z urzędu lub może je ustalić na podstawie posiadanych ewidencji, rejestrów lub innych danych, dokumentów urzędowych przedstawionych do wglądu przez zainteresowanego, rejestrów publicznych innych podmiotów, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej, informacji otrzymanych od innego podmiotu publicznego na zasadach określonych we właściwych przepisach (art. 306d § 1 o.p.).

Domagać się zaś takiego oświadczenia organ podatkowy może tylko wtedy, gdy istnieje przepis prawa wymagający urzędowego potwierdzenia faktów lub stanu prawnego w drodze oświadczenia. W żądaniu oświadczenia organ ma obowiązek wskazania owego przepisu (art. 306d § 2 o.p.).

Z kolei w zakresie zaświadczeń o wysokości zaległości podatkowych podatnika wydawanych na żądanie jego małżonka przewidziano, że do jego wydania nie jest wymagana zgoda podatnika, jeżeli z żądaniem występuje małżonek podatnika pozostający z nim we wspólności majątkowej. W takim jednak przypadku ów małżonek składa oświadczenie o pozostawaniu z podatnikiem we wspólności majątkowej, według wzoru przewidzianego w drodze rozporządzenia,⁶ pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

2. Zeznania, wyjaśnienia, oświadczenia na tle wybranego orzecznictwa sądów administracyjnych

Analiza orzecznictwa sprowadzona została do omówienia wybranych judykatów zapadłych w ramach postępowań uregulowanych w o.p..

6 Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 2011 r. w sprawie zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe (Dz.U. Nr 293, poz. 1726).

2.1. Zeznania stron i zeznania świadków

2.1.1. W wyroku z dnia 5. stycznia 2011 r., II FSK 1594/09,⁷ NSA przyjął, że:

- istnieje wyraźnie rozgraniczenie dowodu z zeznań świadka, wynikające z art. 190 w związku z art. 195 i art. 196 i dowodu z przesłuchania strony, ujęte w art. 199 o.p.;
- niedopuszczalne jest mieszanie ról procesowych świadka i strony postępowania choćby z uwagi na niemożliwość zrealizowania obowiązków określonych w art. 172 § 2 pkt 1, art. 190 § 1 i § 2 oraz art. 196 § 2 o.p.;
- żądania ponownego przesłuchania osoby fizycznej w charakterze świadka jest zasadne, gdy ma sprowadzać się do wskazania konkretnych okoliczności zmienionego stanu faktycznego, albo gdy uprzednio złożone zeznania były niejasne, niekompletne bądź wywoływały sprzeczności z dotychczas zebrany materiał dowodowy (zob. wyroki NSA z: 6. września 2007 r., II FSK 110/07; 17. listopada 2006 r., I FSK 1239/05 i 15. grudnia 2005 r., I FSK 250/05);
- art. 55 ust. 7 ustawy o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej, odmiennie niż art. 180, art. 187 § 1 i art. 188 o.p. zawiera wskazanie jakimi środkami dowodowymi może być udowodniony fakt poniesienia wydatku z tytułu darowizny, stąd trafne jest stanowisko organów podatkowych żądające pisemnych dokumentów dotyczących rozdysponowania darowizn na konkretne cele charytatywno–opiekuń-

7 Sprawa dotyczyła określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2005 r. Organ podatkowy zakwestionował podatknicze odliczenie od dochodu darowizn na działalność charytatywno–opiekuńczą dla jednej z parafii Kościoła katolickiego, uznając przedstawione pisma proboszcza dotyczące wydatkowania darowizny na tę działalność za niespełniające wymogów określonych w art. 55 ust. 7 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. o stosunku Państwa do Kościoła Katolickiego w Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1989 r. Nr 29, poz. 154 z późn. zm.) dla sprawozdań z tego tytułu (nie zawierały dat wykorzystania darowizn, ani nie wykazywały osób, którym zostały darowizny przekazane oraz innych szczegółowych danych potwierdzających cele i okoliczności czynionych wydatków). Ponadto, odmówił przeprowadzenia dowodu z przesłuchania w charakterze świadka proboszcza ww. parafii w sprawie przekazania darowizny i jej wykorzystania, podkreślając, że nie mogą one zastąpić sprawozdania, którego obowiązek przedstawienia wynika z ustawy. Sąd pierwszej instancji podzielił powyższe zapatrywania organów. Skargę kasacyjną od jego wyroku NSA oddalił.

cze, zasadzające się na twierdzeniu, że okoliczność ta nie może być uzupełniająco wykazana także zeznaniami świadka.

2.1.2. Sprawa zakończona wyrokiem NSA z dnia 3. marca 2010 r., I FSK 1605/08, dotyczyła określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2000 r. Na kanwie okoliczności faktycznych tej sprawy⁸ NSA, uchylając wyrok Sądu pierwszej instancji, wyraził następujące zapatrywania:

- ustawodawca przewidział posłużenie się dla celów prowadzonego postępowania podatkowego dowodami zgromadzonymi w innych postępowaniach, jednakże, w przypadku informacji podatkowych i innych dokumentów zgromadzonych w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, możliwość taką obwarował pewnymi zastrzeżeniami wynikającymi z zawartego w art. 181 o.p. odesłania do art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2 tej ustawy;
- brzmienie art. 181 o.p. nie pozostawia zatem najmniejszych wątpliwości co do tego, co jest zasadą, a co wyjątkiem od zasady;
- wydając zaskarżoną decyzję, wzięto pod uwagę jedynie dokumenty dopuszczone jako dowody zgromadzone w toku odrębnego postępowania (kontroli skarbowej), pominięto zaś inne, wskazane przez stronę dokumenty, jak również zaniechano przeprowadzenia wnioskowanych przez nią dowodów;
- w tej sytuacji za dotknięte wewnętrzną sprzecznością trzeba uznać żądanie od strony przedstawienia pisemnych dowodów potwierdzających wykonanie spornych usług, bez jednoczesne-

8 W tej sprawie organy podatkowe zakwestionowały część kosztów uzyskania przychodów (wydatki za usługi uznane za nieistniejące), opierając się na pisemnych odpowiedziach kontrahentów oraz zeznaniach świadków. Ich zdaniem dowody zgromadzone w trakcie odrębnych postępowań, dotyczące spornych kosztów, w momencie ich dopuszczenia stały się dowodami w omawianej sprawie w rozumieniu art. 180 § 1 i art. 181 o.p., i strona mogła się z nimi zapoznać, powoływać przeciwdowody i wypowiadać się w tym zakresie w trybie art. 24 ust. 2 ustawy o kontroli skarbowej. Sąd pierwszej instancji oddalił skargę. Odnosząc się do zarzutów dotyczących korzystania z dopuszczonych jako dowód w tej sprawie, zeznań złożonych przez świadków w postępowaniach, w którym podatnik nie brał – jako strona – udziału, przez co nie uczestniczył, ani nie mógł uczestniczyć w przeprowadzeniu tych czynności, stwierdził, że z przepisów art. 123, art. 120 w związku z art. 180 § 1 i art. 181 o.p. nie wynika „bezwzględny” obowiązek ponownego przeprowadzenia przez organ dowodów uzyskanych w toku odrębnych postępowań, w tym dowodów z zeznań świadków przesłuchanych w ramach innego postępowania, jeżeli strona nie miała możliwości uczestniczenia w ich przesłuchaniu.

go wskazania rodzaju wymaganych dokumentów, a także podstawy prawnej tego żądania;

- istota rozważanego problemu tkwi w tym, że wydając decyzję w stosunku do skarżących, oparto się na dowodach, w których przeprowadzeniu oni nie uczestniczyli i uczestniczyć nie mogli, a co więcej, dokonane wobec innych osób (wspólników) ustalenia mechanicznie przeniesiono na grunt ich sprawy. Konsekwencją tego było zredukowanie do zera wymagań narzuconych przez zasadę bezpośredniości, a mówiąc inaczej – przyznanie absolutnego prymatu zasadzie pośredniości (potraktowanie jej jako bezwzględnie obowiązującej w postępowaniu podatkowym czy też wyłączającej stosowanie zasady bezpośredniości);
- pomijając kwestię zakresu wyjątku od zasady, wyznaczonego przepisem art. 181 o.p., w odniesieniu do czynności podjętych w postępowaniu sprawdzającym i kontrolnym, trzeba podkreślić, że w stosunku do strony odrębnego postępowania podatkowego dowód z zeznań świadka byłby nowym dowodem, a nie dowodem „ponownie przeprowadzonym”;
- uzupełniając to spostrzeżenie, należy zauważyć, jak przyjmuje się w doktrynie, że dowodami przeprowadzanymi w postępowaniu sprawdzającym lub w ramach kontroli podatkowej, które – przy spełnieniu pewnych warunków mogą zostać wykorzystane dla celów prowadzonego postępowania podatkowego – są jedynie dokumenty (informacje podatkowe i inne dokumenty).⁹

2.1.3. Z kolei w wyroku z dnia 7. stycznia 2010 r., II FSK 3/09,¹⁰ NSA stwierdził, że:

9 Tak m.in. B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2009, s. 749.

10 W omawianej sprawie przedmiotem skargi była decyzja w przedmiocie zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2001 r. od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu. W ramach kontroli skarbowej stwierdzono, że podatnik poniósł wydatki, które wedle jego twierdzeń miały być sfinansowane otrzymaną od syna darowizną pieniężną, a środki na nią pochodziły z kradzieży samochodów na przełomie 1993/1994 r. W oparciu o materiały uzyskane z postępowania karnego, tj. protokoły przesłuchania podejrzanych oraz postanowienia o wydaniu dowodu rzeczowego, ustalono, że istotnie syn podatnika brał udział w kradzieżach, ale mógł z nich uzyskać kilkakrotnie niższą kwotę niż wysokość rzekomej darowizny, przy czym środki te przeznaczano na bieżące utrzymanie. Sąd pierwszej instancji oddalił skargę, wywodząc, że: organy podatkowe prawidłowo zebrały i rozpatrzyły cały materiał dowodowy, w tym nie naruszono art.

- w stanie prawnym obowiązującym w dacie wydania decyzji przez organ pierwszej instancji (tj. 12. marca 2007 r.) dowodami w postępowaniu podatkowym mogły być w szczególności zeznania świadków, dokumenty zgromadzone w toku kontroli podatkowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego (w brzmieniu obowiązującym od dnia 1. września 2005 r. do dnia 5. maja 2006 r. dodano, że chodzi o prawomocnie zakończone postępowanie karne), o czym stanowi art. 181 o.p.;
- w świetle art. 180 § 1 i art. 181 o.p. nie istnieje prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego koniecznym było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w postępowaniu karnym. W konsekwencji, jak słusznie stwierdził Sąd pierwszej instancji, korzystanie z tak uzyskanych zeznań samo w sobie nie narusza zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ani też nie może naruszać jakichkolwiek innych przepisów o.p. Twierdzenie przeciwne jest wadliwe chociażby z punktu widzenia zasady racjonalności prawodawcy i wewnętrznej niesprzeczności prawa. Jeśli bowiem jeden przepis prawa dopuszcza możliwość określonego działania, to skorzystanie z tej możliwości nie może być jednocześnie uznane za naruszające inne normy prawne, a w każdym razie nie jest dopuszczalna taka wykładnia, która mogłaby prowadzić do wniosków o istnieniu takich naruszeń.

2.1.4. Poglądy przedstawione w pkt 2.1.3. są zbieżne z wcześniej wyrażonymi przez NSA w wyroku z dnia 25. marca 2009 r., II FSK 1309/08.¹¹ W orzeczeniu tym stwierdzono, że dowody przeprowadzo-

188 o.p. przez odmowę przeprowadzenia dowodu z zeznań wskazanych przez stronę skarżącą świadków, albowiem wiarygodność wyjaśnień przez nich składanych została oceniona w uzasadnieniach wyroków karnych, a ponowne przesłuchanie tych świadków w toku postępowania podatkowego było zbędne. NSA oddalił skargę kasacyjną wywiedzioną od tego wyroku.

11 Sprawa dotyczyła zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. Organy podatkowe zakwestionowały podatnikowi po stronie kosztowej wydatki wynikające z faktur dokumentujących czynności, które – wedle ich ustaleń – w rzeczywistości nie miały miejsca. Uznał, że nie narusza art. 188 o.p. odmowa przesłuchania w charakterze świadków osób wskazanych we wniosku strony, albowiem okoliczności, na jakie mieli zeznawać, zostały już wyjaśnione w trakcie przesłuchań przeprowadzonych przez organ podatkowy oraz prokuraturę. Sąd pierwszej instancji oddalił skargę, konstatując, że nie doszło do na-

ne w postępowaniu karnym mogą być również wykorzystane w postępowaniu podatkowym, dotyczy to także zeznań świadków. Procedura podatkowa nie przewiduje obowiązku ponownego przesłuchania osobowego źródła dowodowego wysłuchanego już zgodnie z prawem w postępowaniu karnym, jeżeli dowód z utrwalającego treść przesłuchania protokołu został dopuszczony w sprawie podatkowej. Podniesiono przy tym, że strona, w realizacji ustanowionej w art. 123 § 1 o.p. zasady czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, może z dowodami przejętymi z postępowania karnego się zapoznać i do nich się ustosunkowywać. Zdaniem Sądu zaniechanie bezpośredniego przeprowadzenia w postępowaniu podatkowym dowodu z uprzedniego lub równoległego postępowania karnego, to jest z niego się wywodzącego oraz pozyskanego, jest niedopuszczalne i prawnie nieuzasadnione tylko w przypadku, jeżeli może mieć istotny wpływ na ocenę tego dowodu i ustalanych oraz rozważanych na jego podstawie okoliczności stanu faktycznego, a przez to na wynik sprawy.

2.1.5. Sprawa zakończona wyrokiem NSA z dnia 29. października 2009 r., II FSK 811/08, dotyczyła odmowy uchylenia kary porządkowej nałożonej na świadka, który nie stawiał się na wezwanie organu podatkowego (art. 262 § 6 o.p.) Usprawiedliwiając przyczyny niestawienia się, ukarany świadek powoływał się na problemy zdrowotne, uniemożliwiające mu przemieszczanie się. Organy podatkowe odmówiły uchylenia kary, podnosząc między innymi, że nie udokumentował swojego niestawiennictwa stosownym zwolnieniem lekarskim. Sąd pierwszej instancji uchylił zaskarżone postanowienie, podnosząc, że jeśli organ miał wątpliwości co do zasadności argumentacji świadka, to powinien wezwać go do złożenia stosownych wyjaśnień bądź przedłożenia dokumentów, tak aby je rozwiązać.

Wyrok Sądu pierwszej instancji uprawomocnił się wskutek oddalenia skargi kasacyjnej. NSA w wydanym wyroku podniósł, że:

ruszenia art. 180 § 1 i art. 181 o.p., gdyż nie istnieje jakkolwiek prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego koniecznym było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznał w postępowaniu karnym. Korzystanie z tak uzyskanych zeznań samo w sobie nie narusza zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ani też nie może naruszać jakichkolwiek innych przepisów o.p.. Sąd ten uznał za legalne włączenie do akt niniejszej sprawy wyciągu z aktu oskarżenia sporządzonego przez prokuraturę. NSA oddalił skargę kasacyjną od powyższego wyroku, co po części wynikało z braku adekwatnych zarzutów kasacyjnych.

- w postępowaniu o uchylenie kary porządkowej mają zastosowanie zasady ogólne postępowania podatkowego i inne przepisy dotyczące tego postępowania;
- przepisy zawarte w art. 262 § 6 i art. 263 § 1 o.p. nie ograniczają możliwych do skorzystania, a wskazywanych w art. 180 § 1 o.p. środków dowodowych, którymi można usprawiedliwiać niestawienie lub niewykonanie obowiązków określonych w art. 262 § 1 pkt 1–3 o.p.;
- nieprawidłowe jest ich zawężanie tylko do zaświadczenia lekarskiego obejmującego okres i termin wezwania;
- wszelkie okoliczności mające wpływ na stawienie świadka należy wyjaśniać stosownie do art. 122, art. 180 § 1 i art. 191 o.p.;
- nie ma też przeszkód, aby jednym ze środków dowodowych w tym zakresie było przesłuchanie strony zgodnie z art. 199 o.p.

2.1.6. W prawomocnym wyroku z dnia 1. grudnia 2010 r., I SA/Gd 778/10,¹² WSA w Gdańsku przyjął, że nie można skutecznie podważyć mocy dowodowej aktu notarialnego, mającego walor dokumentu urzędowego, przy pomocy innych dowodów o charakterze osobowym, w tym przesłuchaniem w charakterze świadka jednej ze stron czynności objętej tym aktem notarialnym (zbywcy).

2.1.7. WSA we Wrocławiu również w prawomocnym wyroku z dnia 10. października 2006 r., I SA/Wr 99/06,¹³ uchylając decyzję do-

12 Sprawa dotyczyła zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych ze sprzedaży w 2007 r. spółdzielczego własnościowego prawa do lokalu mieszkalnego. Organy podatkowe ustaliły, że podatnik sprzedał ww. prawo przed upływem 5 lat od daty nabycia, składając oświadczenie o przeznaczeniu kwoty uzyskanej ze sprzedaży na cele mieszkaniowe objęte zwolnieniem. Podatnik, w ramach czynności sprawdzających wydatkowanie środków, przedłożył akt notarialny z 2. września 2009 r., z którego wynikało, że cena została wpłacona w dniu jego podpisania. Organ uznał, że nie cała kwota została w terminie wydatkowana i wszczął postępowanie podatkowe, a następnie wydał decyzję. W toku postępowania podatnik podnosił, że wbrew zapisowi w ww. akcie notarialnym kwotę na zakup nieruchomości nim objętej zapłacił wcześniej (przed upływem dwuletniego okresu przewidzianego na wydatkowanie kwot uzyskanych ze sprzedaży nieruchomości) i na tę okoliczność wniósł o przesłuchanie zbywcy w charakterze świadka. Sąd pierwszej instancji oddalił skargę, podnosząc, że organ odwoławczy zasadnie odmówił przeprowadzenia dowodu z zeznań wskazanego świadka na ww. okoliczność.

13 Z relacji Sądu o stanie faktycznym sprawy wynika, że organy podatkowe ustaliły zawyżenie przez podatnika kosztów uzyskania przychodów z uwagi na brak dowodów rzeczywistego wykonania usług mających generować te koszty. W ramach przeprowadzonych u niektó-

tycząca podatku dochodowego od osób prawnych za 2002 r., stwierdził, że zarówno Kodeks postępowania administracyjnego, jak i Ordynacja podatkowa nie znają dowodu z „oświadczeń kontrahentów”. Dowodem natomiast mogą być zeznania tych osób (kontrahentów) w charakterze świadków złożone przed organem podatkowym w określonym trybie i przy zachowaniu zasad ustalonych w o.p. W takim ujęciu oświadczenia kontrahentów nie mogą zastępować zeznań osób połączonych z zadawaniem pytań; przesłuchanie świadka nie może być zastępowane informacją. W sytuacji zatem, gdy oświadczenia kontrahentów są niepełne i niejasne należy przeprowadzić dowody z przesłuchań kontrahentów, a nie poprzestawać na samych oświadczeniach. Natomiast oświadczenia składane przez stronę w postępowaniu administracyjnym korzystają z domniemania prawdziwości, jeżeli nie są sprzeczne z innymi dowodami.

2.1.8. Z kolei WSA w Warszawie w prawomocnym wyroku z dnia 16. października 2009 r., III SA/Wa 260/09,¹⁴ odniósł się do kwestii pozbawienia prawa podatnika do udziału w przesłuchaniu świadków z uwagi na zmianę godziny dokonania tej czynności. W wyroku stwierdzono, że podatnik, który nie został poinformowany o zmianie godziny przesłuchania świadka, nie może być uznany za stronę, której zapewniono możliwość wzięcia udziału w tej czynności. Jeśli bowiem z różnych względów, także z przyczyn niezależnych od organu, następuje jakakolwiek zmiana w zakresie miejsca lub czasu dokonania czynności procesowej w postaci przesłuchania świadka, wówczas warunkiem skutecznego jej przeprowadzenia jest dokonanie zawiadomienia strony o zaistniałych zmianach. Z obowiązku tego nie zwalnia organu okoliczność niestawienia się strony w pierwotnie wyznaczonym miejscu czy czasie. Zdaniem Sądu, skoro podatnik nie został poinformowany o przesunięciu godziny przesłuchania świadka, tym samym organ podatkowy dopuścił się naruszenia przepisu procesowego art. 190 § 1 i § 2 o.p. W jego ocenie pozyskanie zatem zeznań nastąpiło z naruszeniem prawa, co oznacza, że nie mogły one stanowić dowodu

rych kontrahentów podatnika czynności sprawdzających uzyskano od nich oświadczenia. Na podstawie tychże oświadczeń przyjęto, że nie świadczyły one o faktycznym wykonywaniu usług.

14 Sprawa dotyczyła określenia zobowiązania w podatku od towarów i usług za poszczególne miesiące 2003 r.

w sprawie. Tymczasem zeznania te, mimo iż były dowodem sprzecznym z prawem, posłużyły organom orzekającym do dokonania ustaleń faktycznych.

2.1.9. WSA w Warszawie w swoim orzecznictwie (zob. np. prawomocny wyrok z dnia 20. kwietnia 2006 r., III SA/Wa 1837/05) przypominał także, że organy podatkowe nie mogą z góry założyć, że przesłuchanie świadka będzie bezcelowe z uwagi na jego niewiarygodność. Niewiarygodność zeznań może być stwierdzona dopiero po przesłuchaniu. Na kanwie okoliczności faktycznych tej sprawy¹⁵ Sąd podkreślił, że ewentualne skutki rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu podatkowym nie mogą być przesłanką przemawiającą za odrzuceniem wniosku o przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka.

2.1.10. Natomiast w prawomocnym wyroku z dnia 14. lutego 2007 r., III SA/Wa 3318/06,¹⁶ tenże WSA poruszył kwestię dotyczącą etapu, na którym możliwe jest przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka, stwierdzając, że przepisy o.p. nie przewidują, aby organ odwoławczy mógł zaniechać przeprowadzenia takiego dowodu tylko z tej przyczyny, iż był on zgłoszony dopiero w postępowaniu przed tym organem. Takiemu podejściu przeczy wprost choćby art. 229 o.p., który stanowi, że organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję.

Już tylko na marginesie pragniemy zaznaczyć, że przepisy regulujące procedurę podatkową nie zawierają konstrukcji prekluzji dowodowej, która wymusza na stronach postępowania aktywność procesową w sferze wyjaśnienia stanu faktycznego.

15 W sprawie dotyczącej określenia zobowiązania w podatku dochodowym od osób prawnych za 1999 r. organy podatkowe uznały, że przeciwwskazaniem do przeprowadzenia żądane-go przez stronę dowodu z zeznań świadka był fakt, iż osoba ta, jako prezes spółki skarżącej, jest zainteresowana korzystnym dla niej rozstrzygnięciem, a przez to stanowiłby dowód nieobiektywny. Rozumowanie takie Sąd ocenił jako zupełnie chybione i sprzeczne nie tylko z zasadami przeprowadzania dowodów, ale przede wszystkim z zasadami ich oceny.

16 W sprawie dotyczącej podatku do towarów i usług za wybrane miesiące 2005 r. strona na etapie postępowania odwoławczego podniosła, że nie przesłuchano określonej osoby w charakterze świadka. Z akt sprawy nie wynikało i organ tego nie próbował nawet dowodzić, że był to dowód niemożliwy do przeprowadzenia. Organ odwoławczy uzasadnił nieprzeprowadzenie wskazanego dowodu okolicznością, że spółka nie wysuwała go na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego.

2.2. Wyjaśnienia

2.2.1. W zakresie problematyki wyjaśnień i oświadczeń przywołać należało sprawę zakończoną wyrokiem NSA z dnia 27. maja 2009 r., II FSK 221/08,¹⁷ uchylającym wyrok sądu pierwszej instancji.

Sąd pierwszej instancji uchylił zaskarżoną decyzję, wskazując, że:

- dowody pozyskano w sposób sprzeczny z prawem, ponieważ wykorzystano wyjaśnienia złożone przez skarżącą oraz jej męża przed wszczęciem postępowania podatkowego;
- wyjaśnienia nie zostały odebrane w toku przesłuchania strony w rozumieniu art. 199 o.p., lecz w toku czynności sprawdzających, gdyż organ podatkowy powołał się na art. 272 o.p. Wyjaśnienia złożone przez podatników przekraczały zakres zagadnień określonych w art. 272 o.p., ponieważ dotyczyły kwestii źródeł finansowania wydatków dokonanych przez skarżących w latach 2001–2003;
- w sprawie organy podatkowe nie dały wiary złożonym przez Skarżących w toku postępowania podatkowego oświadczeniom o stanie majątkowym, w sytuacji, kiedy Ordynacja podatkowa przewiduje możliwość odbierania oświadczeń o stanie majątkowym tylko w toku kontroli podatkowej na podstawie art. 285a § 3 o.p.;
- sprzeczne z prawem było uznanie za dowody oświadczeń o wysokości i źródłach przychodów w latach 2001–2003 oraz o ponoszonych wydatkach w latach 2001–2003, bo podatników nie poinformowano o możliwości wyrażenia zgody na złożenie oświadczeń, lecz zostali oni wezwani do ich złożenia pod rygorem odpowiedzialności porządkowej za niezastosowanie się do wezwania;

17 Wyrok został wydany w sprawie ustalenia zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2003 r. od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Ze stanu faktycznego sprawy wynika, że podatnicy zostali zobowiązani do wypełnienia, podpisania i złożenia oświadczeń o stanie majątkowym na dzień 31 grudnia 2000 r., 2001 r. i 2002 r. o wysokości i źródłach przychodów w latach 2001–2003 oraz o ponoszonych wydatkach w tych latach. W wezwaniach pouczone podatników o zagrożeniu karą porządkową wynikającą z art. 262 o.p., w tym w związku z bezzasadnym odmówieniem złożenia wyjaśnień i zeznań. Nie pouczone natomiast o prawie odmowy złożenia wyjaśnień.

- Sąd zwrócił uwagę na to, że stanowiące przedmiot postępowania podatkowego ustalenia co do przychodu nieznajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych, należą do zadań prowadzącego to postępowanie organu podatkowego, natomiast na podatniku nie spoczywa ciężar dowodzenia tego, jakie w roku podatkowym poniósł wydatki lub mienie jakiej wartości zostało przez niego w tymże roku zgromadzone;
- Powodem natomiast uchylecia wyroku sądu pierwszej instancji przez NSA było wadliwe uzasadnienie orzeczenia, a nie dezaprobatą dla powyższych zapatrywań jako takich. NSA:
 - √ co do zasady podzielił stanowisko Sądu pierwszej instancji, że zakres uregulowania art. 272 o.p. i dotyczącego czynności sprawdzających nie obejmuje przeprowadzania przesłuchania strony lub świadków albo czynności dowodowych pozytywne do wymienionych porównywalnych, w prawie znaczącym dla art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych zakresie ustalania wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
 - √ wskazał, że czynności sprawdzających nie można utożsamiać z postępowaniem dowodowym w postępowaniu podatkowym, a ponadto, że swej istoty albo definicji, przychody, o których mowa w art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (nie zaś w art. 272 o.p., jak omyłkowo podał Sąd – przyp. autora), nie są objęte deklaracjami wymienionymi w art. 272 o.p., a postępowanie w ich przedmiocie nie jest tożsame ze sprawdzeniem prawidłowości i terminowości składania tych dokumentów i płacenia wynikających z nich podatków, czy też odnoszącego się do nich stanu faktycznego;
 - √ podzielił pogląd, że jeśli organ podatkowy, zamiast przesłuchać stronę z uwzględnieniem treści art. 199 o.p., wzywa ją, pod rygorem odpowiedzialności porządkowej i bez pouczenia co do prawa wyrażenia zgody na przesłuchanie, do prze-

kazywania oświadczeń wiedzy, danych i informacji, które mogą zostać uznane za pozytywnie porównywalne do przesłuchania strony, to postępowanie takie narusza art. 199 o.p., w szczególności zagwarantowane w nim prawa strony;

- √ wyjaśnił końcowo, że zasygnalizowane uchybienia odnoszące się do przepisów postępowania mogły, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit c p.p.s.a., stanowić podstawę uchylenia przez sąd administracyjny zaskarżonej decyzji, jeżeli te uchybienia mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy administracyjnej. Wpływu tego Sąd pierwszej instancji precyzyjnie, dokładnie i wszechstronnie nie uzasadnił, co w szczególności ma znaczenie w świetle stanowiska wnoszącego skargę kasacyjną, że materiał dowodowy w sprawie nie sprowadzał się tylko do przywołanych powyżej kategorii dowodów.

2.3. Oświadczenia

2.3.1. W wyroku z dnia 12. listopada 2009 r., II FSK 1088/07,¹⁸ uchylającym wyrok sądu pierwszej instancji i postanowienie organu

18 Wyrok NSA został opublikowany w zbiorze urzędowym ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 119. W relacji NSA stan faktyczny sprawy przedstawiał się następująco. W 2004 r. dyrektor urzędu kontroli skarbowej wszczął wobec strony kontrolę. Na podstawie art. 155 § 1 o.p. wezwał ją do złożenia wypełnionych druków „Oświadczenia o stanie majątkowym” na dzień 1 stycznia 2001 r. i 31 grudnia 2001 r. oraz dokumentów potwierdzających wiarygodność danych zawartych w tych oświadczeniach. W odpowiedzi na to wezwanie strona przedstawiła swoje stanowisko w sprawie, nie składając jednak żądanych oświadczeń i dokumentów. Poinformowała, że nie może udzielić żądanych przez organ informacji z przyczyn od siebie niezależnych. Organ na podstawie art. 262 § 1 pkt 2, § 5 i § 5a oraz art. 263 § 1 o.p., w związku z art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, nałożył na stronę karę porządkową. Sąd pierwszej instancji, oddalając skargę na postanowienie o nałożeniu kary porządkowej, stwierdził, że: – ustawodawca nie określił *expressis verbis*, jaki jest zakres przedmiotowy oświadczenia składanego w trybie art. 285a § 3 o.p. Dokonując wykładni celowościowej, należy uznać, że w oświadczeniu tym podatnik powinien wskazać, jakie posiada nieruchomości, ruchomości, prawa majątkowe, stan rachunków bankowych, rachunków papierów wartościowych, dzieła sztuki i inne przedmioty o znacznej wartości; – należało uznać, że strona pomimo prawidłowego wezwania organu do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym bezzasadnie odmówiła jego złożenia, czym wypełniła dyspozycję art. 262 § 1 pkt 2 o.p. W skardze kasacyjnej wyrokowi Sądu pierwszej instancji zarzucono naruszenia przepisów art. 262 § 1 pkt 2 w związku z art. 285a § 3 o.p. polegające na zaakceptowaniu stanowiska organu sprowadzającego się do uznania, że wezwanie do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym na dany dzień jest wezwaniem do złożenia wyjaśnień. Zdaniem strony prawidłowa wykładnia przytoczonych przepisów prowadzi do wniosku, że wezwanie do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień nie jest wezwaniem do złożenia wyjaśnień, ale wezwaniem do złożenia szczególnego środka dowodowego, jakim jest właśnie oświadczenie o stanie majątkowym na określony dzień.

podatkowego w przedmiocie nałożenia kary porządkowej, NSA sformułował tezę, że: „Odmowa złożenia przez stronę postępowania podatkowego oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień (art. 258a § 3 o.p.) nie stanowi przesłanki nałożenia na nią kary porządkowej na podstawie art. 262 § 1 pkt 2 o.p.”

Oceniając jako zasadny postawiony przez stronę zarzut naruszenia ww. przepisów, NSA wyjaśnił, że środek dowodowy (oświadczenie o stanie majątkowym na dany dzień) nie został wprowadzony w dziale IV o.p. – Postępowanie podatkowe, w ramach którego zastosowanie mają przepisy o karach porządkowych. Zastosowanie tego środka dowodowego przewidziano w art. 285a § 3 (dział VI Kontrola podatkowa) i tylko tam (w tym postępowaniu) ten środek dowodowy ma zastosowanie. NSA argumentował, że:

- organ kontroli skarbowej, prowadząc postępowanie kontrolne, którego przedmiotem jest wyjaśnienie źródeł pokrycia ponoszonych przez kontrolowanego wydatków, tj. ustalenie źródeł przychodów, jest zobowiązany do przestrzegania zasad postępowania podatkowego uregulowanych w dziale IV o.p., do których odesłano w art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej. Oznacza to, że sytuacja prawna kontrolowanego w tym zakresie nie może być inna niż sytuacja strony postępowania podatkowego;
- nie można na stronę postępowania podatkowego nakładać obowiązków nieprzewidzianych w ustawie (Ordynacja podatkowa) i to jeszcze pod groźbą kary za składanie fałszywych zeznań;
- w innym przypadku regulacja art. 285a § 3 o.p. musiałaby zostać uznana za próbę obejścia gwarancji procesowych dla strony postępowania wprowadzonej w art. 199 o.p. (strona za jej zgodą może zostać przesłuchana w toku postępowania podatkowego);
- dostrzegając tego rodzaju różnicowanie, z dniem 1 września 2005 r. znowelizowano przepis art. 285a § 3 o.p., dopuszczając w zakresie w nim uregulowanym „możliwość” zwrócenia się do kontrolowanego o złożenie oświadczenia majątkowego;
- zatem nawet gdyby dopuścić stosowanie tego środka dowodowego w postępowaniu podatkowym, to należało uznać, że

obecnie kontrolowany nie jest zobligowany do zadośćuczynienia wezwaniu kontrolującego do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym i może nie wyrazić zgody na złożenie takiego oświadczenia, podobnie jak strona w oparciu o przepis art. 199 o.p.;¹⁹

- nie można na stronę przerzucać obowiązków ciężących na organie podatkowym w zakresie wykazania okoliczności uzasadniających wszczęcie postępowania ze względu na wykazanie wysokości wydatków i zgromadzonego mienia w tym roku podatkowym;
- w takim zakresie strona postępowania, składając żądane oświadczenie pod groźbą odpowiedzialności karnej, była zobowiązana nawet wtedy, gdyby wiązało się to z samooskarżeniem i narażało ją lub jej bliskich na odpowiedzialność karną. W przepisie art. 285a § 3 o.p. nie przewidziano bowiem wyłączeń, o których mowa w art. 199 i art. 196 § 2 o.p. Tego rodzaju rozkład ciężaru dowodzenia pozostaje w oczywistej sprzeczności z ogólnymi regułami postępowania dowodowego w postępowaniu podatkowym;
- z uwagi na to, iż podstawę wezwania skarżącej do złożenia oświadczenia o stanie majątkowym stanowił art. 285a § 3 o.p., należało również zwrócić uwagę na konstrukcję tego przepisu. W tym zakresie trzeba było zgodzić się z krytycznymi uwagami formułowanymi wobec niego w doktrynie.²⁰ Występujące w powołanym przepisie wady są tak istotne, że mogą prowadzić do wniosku o braku zgodności tej regulacji z art. 122 ust. 3 Konstytucji RP (por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 20 listopada 2002 r. sygn. akt K 41/02, OTK–A 2002, nr 6, poz. 83);
- przepis art. 285a § 3 o.p., obok już poprzednio podniesionych uwag co do jego usytuowania, jest nieprecyzyjny i nie daje gwarancji osobie, która rzetelnie będzie starała wywiązać się z tego

19 Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006, s. 1013–1015.

20 Por. B. Adamiak, *op. cit.*, s. 900.

obowiązku, że nie narazi się na naruszenie tego przepisu, a tym samym przewidziane w nim sankcje karne. Nie wskazano bowiem, jaki ma być przedmiot tego oświadczenia, jaki stopień jego szczegółowości, czy wartość majątku ma być określona kwotowo czy wyłącznie poprzez wskazanie jego składników, jakie składniki majątku powinny zostać wymienione i według jakich kryteriów. Braku tej precyzji nie można zastępować posługiwaniem się wzorami oświadczeń majątkowych wprowadzonych w innym celu niż postępowanie podatkowe;

- za przesłankę umożliwiającą nałożenie kary porządkowej w oparciu o przepis art. 262 § 1 pkt 2 o.p. nie mogło zostać uznane niezłożenie przez stronę oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień na podstawie art. 285a § 3 tej ustawy. Ostatnio wymieniony przepis nie mógł mieć zastosowania w postępowaniu podatkowym.

2.3.2. Z kolei w wyroku z dnia 14. stycznia 2011, II FSK 1303/10,²¹ NSA wyraził następujące zapatrywania co do znaczenia art. 285a § 3 o.p.

- przewidziane w art. 285a § 3 o.p. oświadczenie zostało wprowadzone jako szczególny środek dowodowy w postępowaniu kontrolnym, niewystępujący w postępowaniu podatkowym;
- kontrolowany ma obowiązek złożenia takiego oświadczenia nawet gdyby związane było to z samooskarżeniem i narażało go lub jego bliskich na odpowiedzialność karną. Nie przewidziano bowiem w tym wypadku wyłączenia, jakie ma zastosowanie do świadka, któremu przyznano prawo do odmowy odpowiedzi na pytanie (por. zdanie drugie art. 199 w związku z art. 196 § 2 o.p.);
- powołany przepis nie wymaga również, w przeciwieństwie do przesłuchania strony w trybie art. 199 o.p., potrzeby wyrażenia przez nią zgody na przeprowadzenie dowodu. Brak odesłania do

21 Przedmiotem kontroli instancyjnej NSA w tej sprawie był wyrok oddalający skargę na decyzję w przedmiocie zobowiązania podatkowego w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych z tytułu dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów lub niezajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach za 2003 r.

przepisów normujących kwestię przesłuchania strony przesądza o odmiennym charakterze tego środka dowodowego;

- różni się on również od składanego, także pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, oświadczenia strony w trybie art. 180 § 2 o.p., które może nastąpić jedynie na jej wniosek.

2.3.3. Problematyki związanej ze stosowaniem art. 285a § 3 o.p., w tym także w aspekcie zgodności z wzorcami konstytucyjnymi, dotyczy wyrok NSA z dnia 5. stycznia 2007 r., II FSK 1324/05.²² Orzeczeniem tym NSA oddalił skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji, w którym oddalając skargę podatnika, wyrażono następujące poglądy:

- przepis art. 285a § 3 o.p. nie ogranicza możliwości żądania złożenia oświadczenia tylko w przypadku kontroli dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Wystarczy jedynie, aby w trakcie prowadzonej już kontroli zachodziło uzasadnione przypuszczenie, że kontrolowany nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego;
- jeżeli podatnik złożył oświadczenie o stanie majątkowym, mogło ono być wykorzystane jako dowód w postępowaniu w zakresie ustalenia wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
- brak uprzedzenia podatników o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, przy złożeniu oświadczeń o stanie majątkowym na podstawie art. 285a § 3 o.p., uznać należy

22 Przedmiotem skargi do sądu pierwszej instancji była decyzja dotycząca ustalenia zobowiązania w zryczałtowanym podatku dochodowym od osób fizycznych za 2000 r. od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Ze stanu faktycznego sprawy wynikało, że dyrektor urzędu kontroli skarbowej wszczął postępowanie kontrolne, a następnie rozszerzył zakres kontroli o kontrolę dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów za lata 1999–2001 i ustalił zobowiązanie w zryczałtowanym podatku od tych dochodów. Podatnicy przedłożyli oświadczenia o uzyskanych dochodach i poniesionych wydatkach za każdy rok w latach 1994–2001 oraz oświadczenie o „stanie środków pieniężnych na 31. grudnia 1993 r.”

jedynie jako przesłankę uniemożliwiającą pociągnięcie kontrolowanych do odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, a oświadczenia takie nie tracą jednak mocy dowodowej ze względu na treść art. 180 § 1 o.p., chyba że wystąpiłaby przesłanka z art. 284b § 3 o.p.

Z kolei NSA zaprezentował następujące zapatrywania:

- z przepisu art. 285a § 3 o.p., w brzmieniu obowiązującym w dniu złożenia przez podatnika oświadczenia o stanie majątkowym, tj. 7. lipca 2003 r., nie wynika, by zakres żądania złożenia oświadczenia o stanie majątkowym był ograniczony wyłącznie do postępowań, przedmiotem których jest opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
- przeciwnie, skoro przepisy art. 285a § 1–3 o.p. wprost nie określają przedmiotu postępowania, w którym żądanie takie będzie uzasadnione, a przepis § 3 odwołuje się do „obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego”, to wskazuje on wyraźnie, że żądanie takie kontrolujący może zgłosić zawsze wtedy, gdy przedmiotem kontroli będzie wysokość zobowiązania podatkowego i zajdzie uzasadnione podejrzenie nieujawnienia wszystkich obrotów lub przychodów;
- powstaje jednak pytanie, czy takie żądanie ujawnienia nie tylko stanu majątkowego, ale i wydatków nie naruszało przepisów konstytucyjnych art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 1 ust. 1 Konstytucji RP;
- z przepisu art. 285a § 3 o.p. wynika, że przedmiotem żądania powinno być oświadczenie o stanie majątkowym. Ustawodawca nie zdefiniował tego pojęcia, aczkolwiek powołuje się na niego w szeregu przepisach, np. w art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości,²³ w których przykładowo określono, co powinno obejmować sprawozdanie finansowe z działalności jednostki, jeżeli chodzi o jej stan majątkowy; w art. 10 ust. 4, 5 i art. 11 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu

prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne,²⁴ a także w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 31 grudnia 1997 r. w sprawie ustalenia wzorów formularzy oświadczeń o prowadzeniu działalności gospodarczej i o stanie majątkowym.²⁵ Przepisy te ujmują pojęcie „stan majątkowy” w znaczeniu szerokim, obejmującym nie tylko aktywa, a więc tylko posiadane składniki majątkowe, ale także i wydatki;

- skoro tego rodzaju oświadczenie o stanie majątkowym jest przedmiotem kontroli skarbowej w trybie art. 14a ust. 1–4 ustawy o kontroli skarbowej, a przepis art. 285a § 3 o.p. ma zastosowanie do tego postępowania (art. 14a ust. 3 ustawy o kontroli skarbowej), to niewątpliwym jest, że przedmiotem oświadczenia majątkowego w rozumieniu art. 285a § 3 o.p., w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r., będą nie tylko aktywa majątkowe, ale i wydatki;
- nie można więc zgodzić się z poglądem, by pojęcie to nie obejmowało wydatków;²⁶
- istotą ochrony obywateli z art. 51 ust. 1 Konstytucji RP jest zakaz wkraczania w autonomię informacyjną jednostki w sposób zbędny z punktu widzenia standardów demokratycznego państwa prawnego; zasada proporcjonalności z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP nakazuje, by wkraczanie w autonomię spełniało określone przesłanki niezbędności i było środkiem najmniej uciążliwym;
- nie sposób też zgodzić się, by autonomię informacyjną naruszał przepis art. 285a § 3 o.p. zobowiązujący podatnika do składania w wyjątkowych sytuacjach, gdy zajdzie podejrzenie i to uzasadnione, że podatnik nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia zobowiązania podatkowego, skoro użycie w nim takich kwalifikatorów, jak „uzasadnione przypuszczenie”, „nieujawnienie wszystkich

24 Dz.U. Nr 106, poz. 679 z późn. zm.

25 Dz.U. Nr 162, poz. 1106.

26 Np. C. Kosikowski, (w:) Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, (praca zbiorowa), Warszawa 2003.

obrotów lub przychodów” skutecznie ogranicza dostępność tego środka dowodowego;

- podatnik ma wprawdzie obowiązek złożenia tego oświadczenia i nie jest ono uzależnione od jego zgody tak jak dowód z przesłuchania strony (art. 199 o.p.), co wskazywałoby na pewną niesymetryczność tych dowodów;
- jednakże nie przesądza to o niekonstytucyjności art. 285a § 3 o.p. Należy bowiem uwzględnić to, że na innym etapie postępowania przeprowadza się dowód z przesłuchania strony, a więc najczęściej na końcowym etapie postępowania, a dowód z oświadczenia majątkowego na początkowym, gdy zgoda strony częstokroć uniemożliwiałaby organowi zebranie informacji o przychodach i wydatkach sprzed okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Poza tym, zeznanie strony i oświadczenie o stanie majątkowym jako dowody mogą i powinny dotyczyć różnych faktów dowodowych. Wskazuje na to choćby to, że przystępująca do składania zeznań strona w istocie jest dobrze zorientowana w przeprowadzonym postępowaniu dowodowym;
- nie można także podzielić argumentacji,²⁷ że za sprzecznością oświadczeń o stanie majątkowym z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 51 ust. 1 Konstytucji RP przemawia zastępowanie przez nie organów podatkowych przy wymiarze zobowiązań podatkowych. Treść art. 285 § 3 o.p. nie upoważnia do przyjęcia poglądu, że oświadczenie majątkowe zastępuje decyzyjną formę wymiaru zobowiązania podatkowego od przychodów ze źródeł nieujawnionych. W oświadczeniu podatnik bowiem nie określa wysokości przychodu, lecz aktywa majątkowe oraz nie wysokość zobowiązania, ale wydatki. Dopiero szczegółowa analiza tychże oraz postępowanie dowodowe musi wykazać, czy wydatki i wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia znajdują pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz latach poprzednich, a pochodzącym z przychodów opodatk-

27 Por. np. H. Dzwonkowski, (w:) Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – wybrane zagadnienia, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 4, s. 18.

wanych lub wolnych od opodatkowania (art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych);

- twierdzenie, że oświadczenia majątkowe są niezgodne z powołanymi przepisami konstytucyjnymi z tych samych powodów co i deklaracje majątkowe z ustawy abolicyjnej (zob. wyrok TK z dnia 20. listopada 2002 r. K 41/2002, OTK–ZU 2002, nr 6A, poz. 83), jest uproszczeniem, albowiem w żadnym miejscu uzasadnienia wyroku Trybunał Konstytucyjny nie powołał się na porównanie deklaracji majątkowych do oświadczeń o stanie majątkowym. Wręcz przeciwnie, dlatego że deklaracje podatkowe były kolejnym środkiem dowodowym do walki z szarą strefą, to tym samym nie mogłyby być środkiem wyjątkowym, najmniej uciążliwym, a przez to niezbędnym, skoro istniały już oświadczenia o stanie majątkowym z art. 285a § 3 o.p.

2.3.4. W nieprawomocnym wyroku z dnia 21. czerwca 2011 r., I SA/Bk 156/11,²⁸ WSA w Białymstoku poruszył kwestię oceny legalności decyzji podatkowej, opartej na dowodach pozyskanych z naruszeniem przepisów prawa. WSA w Białymstoku oddalił skargę, wywodząc, że:

- w postępowaniu dotyczącym przychodów ze źródeł nieujawnionych organy skarbowe dowodzą istnienia i wysokości przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, zaś podatnik powinien wskazać dochody jako źródła pokrycia swoich wydatków i wartości zgromadzonego mienia. Na podatniku spoczywa zatem ciężar wykazania, że ustalona przez organ suma poniesionych w roku podatkowym wydatków i wartość zgromadzonych w tymże roku zasobów finansowych znajdują pokrycie w opo-

28 Wskazany wyrok, od którego wywiedziono skargę kasacyjną, sąd oddalił skargę na decyzję dotyczącą zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych za 2004 r. z tytułu osiągnięcia przychodów z nieujawnionych źródeł przychodów. W skardze zarzucano organom podatkowym naruszenie m.in.: – art. 285a § 3 o.p. przez uznanie za dowód w sprawie oświadczeń o stanie majątkowym na określony dzień, pomimo braku przesłanek ustawowych do zastosowania tego przepisu; – art. 180 § 1 o.p. w związku z art. 285a § 3 o.p. przez odebranie oświadczenia o stanie majątkowym od strony w toku postępowanie podatkowego, a nie w toku kontroli podatkowej, zatem nie mogły one stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym, co doprowadziło w konsekwencji do nieprawidłowego ustalenia stanu faktycznego.

- datkowanych lub wolnych od opodatkowania źródłach przychodu oraz w posiadanych przedtem zasobach majątkowych;
- wprawdzie organ pierwszej instancji w postanowieniu dotyczącym wszczęcia z urzędu postępowania w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2004 r. z nieujawnionych źródeł przychodów nieprawidłowo wezwał podatnika do złożenia, na podstawie art. 155 o.p., oświadczenia o wysokości i źródłach uzyskanych dochodów, przychodów w 2004 r., oświadczenia o stanie majątkowym na dzień 31. grudnia 2004 r. oraz na dzień 31. grudnia 2003 r., pod rygorem nałożenia kary porządkowej, to jednak z zeznań podatnika do protokołu przesłuchania strony z dnia 6. marca 2009 r. (którą to czynność procesową przeprowadzono za jego zgodą i przy prawidłowym pouczeniu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań) wynika, że potwierdził on dane dotyczące wydatków za 2004 r. wymienione w oświadczeniach wstępnych. Protokół ten jest zatem istotnym środkiem dowodowym w przedmiotowej sprawie;
 - nawet sprzeczne z prawem przeprowadzenie dowodu nie oznacza, że czynność dowodowa nie wywołuje żadnych skutków, w tym faktycznych w postaci uzyskania określonego materiału, z którego wynikają pewne informacje. Czynność taka nie jest bowiem bezskuteczna w sensie faktycznym. Jedynym zaś prawnym skutkiem bezprawności pozyskania materiału jest to, że stosownie do postanowień art. 180 § 1 o.p. nie może być on dopuszczony jako dowód w sprawie;
 - odebranie oświadczenia o stanie majątkowym od strony w toku postępowania podatkowego, nie zaś w toku kontroli podatkowej, stanowiło o naruszeniu art. 285a § 3 o.p., które nie miało istotnego wpływu na rozstrzygnięcie sprawy, ponieważ organy przyjęły odmiennie, niż wynika to z oświadczenia, wyższy stan zasobów finansowych podatników, ustalając tzw. „bilans otwarcia”. Wykorzystały zatem inne dowody niż oświadczenie podatników; zakwestionowały faktycznie treść oświadczenia w tym zakresie, ale na ich korzyść.

2.3.5. Prawomocny wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13. marca 2007 r., I SA/Gd 341/06,²⁹ odnosi się natomiast do kwestii dopuszczalności nałożenia kary porządkowej na pełnomocnika strony za niezłożenie przez stronę oświadczenia o stanie majątkowym.

WSA w Gdańsku, uchylając postanowienie o nałożeniu kary porządkowej, stwierdził, że:

- żądanie złożenia oświadczenia o stanie majątkowym może być skierowane tylko do kontrolowanego będącego osobą fizyczną oraz tylko wtedy, gdy zachodzą okoliczności wymienione w § 3 art. 285a o.p.;
- złożenia oświadczenia nie można żądać od osób reprezentujących osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, tj. od wspólników, członków zarządu itp.;³⁰
- oświadczenia takiego nie można również żądać od pełnomocnika strony, gdyż złożenie oświadczenia majątkowego ma ściśle osobisty charakter.

Tym samym Sąd uznał, że nałożenie kary porządkowej na pełnomocnika strony za niedopełnienie ww. czynności nie znajduje oparcia w obowiązujących przepisach prawa.

2.3.6. W nieprawomocnym wyroku z dnia 29. grudnia 2010 r., I SA/Bk 506/10,³¹ WSA w Białymstoku uchylił decyzje organów podatkowych obu instancji, stwierdzając, że:

29 Wyrok uprawomocnił się bez kontroli instancyjnej. Ze stanu faktycznego sprawy wynika, że na podstawie upoważnienia do kontroli z 2004 r. dyrektor urzędu kontroli skarbowej wszczął wobec określonego podmiotu kontrolę w zakresie rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków. Na podstawie art. 155 § 1 o.p. wystosował do tego podmiotu, reprezentowanego przez pełnomocnika, wezwania do złożenia wypełnionych druków „Oświadczenia o stanie majątkowym” oraz dokumentów potwierdzających wiarygodność danych zawartych w tych oświadczeniach. W odpowiedzi pełnomocnik kontrolowanego kolejnymi pismami przedstawił swoje stanowisko w sprawie, nie składając jednak żądanych oświadczeń i dokumentów. Działając na podstawie m.in. 262 § 1 pkt 2, § 5 i § 5a oraz art. 263 § 1 o.p. w związku z art. 31 ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej, organ nałożył na pełnomocnika karę porządkową za „bezzasadną odmowę złożenia wyjaśnień w formie oświadczeń o stanie majątkowym [...]”, pomimo wielokrotnych wezwań urzędu kontroli skarbowej do ich złożenia w związku z prowadzonym przez ten organ postępowaniem kontrolnym”.

30 Tak: C. Kosikowski, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006.

31 Wskazanym wyrokiem, od którego wywiedziono skargę kasacyjną, została poddana sądowej kontroli decyzja dotycząca zryczałtowanego podatku dochodowego od osób fizycznych

- organy podatkowe nie ustaliły, w jakim zakresie przyrost majątku podatnika nastąpił w 2005 r.;
- w podatku od dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów wartość zgromadzonego mienia stanowi element podstawy opodatkowania tego roku, w którym mienie zostało zgromadzone. Dlatego tak ważne w tego typu sprawach jest ustalenie stanu majątkowego podatnika zarówno na początek, jak i na koniec roku podatkowego, a następnie poprzez porównanie tych wielkości ustalenie przyrostu majątku w danym roku. Służy temu instytucja oświadczeń majątkowych określona w art. 285a § 3 o.p.;
- organ pierwszej instancji odebrał od podatnika jedynie oświadczenie o jego stanie majątkowym na koniec 2005 r., lecz i to uczynił z naruszeniem przepisów prawa, ponieważ miało to miejsce w toku postępowania podatkowego, bez wszczęcia i przeprowadzenia wobec podatnika kontroli podatkowej;
- odbieranie poza procedurą kontroli podatkowej oświadczenia majątkowego, o którym mowa w art. 285a § 3 o.p., stanowi naruszenie art. 180 § 1 o.p. w związku z art. 285a § 3 o.p.;
- odebrane od podatnika oświadczenie z uwagi na jego charakter, sposób i cel złożenia, nie może być uznane za oświadczenie, o którym mowa w art. 39 o.p. lub oświadczenie, o którym stanowi art. 180 § 2 o.p. W pierwszym przypadku, oświadczenie dotyczy aktualnej sytuacji majątkowej i służy zabezpieczeniu wykonania zobowiązań podatkowych, w drugim przypadku oświadczenie składane jest na wniosek strony.

Podsumowanie

Ordynacja podatkowa posługuje się trzema odrębnymi konstrukcjami, a mianowicie: wyjaśnieniami, oświadczeniem oraz zeznaniem. Związane z wykładnią językową domniemanie różnoznaczności różnokształtnych wyrażań tekstu prawnego oznacza natomiast, że różnokształtnym wyrażeniom tekstu prawnego należy przypisywać od-

za 2005 r. z tytułu osiągnięcia przychodów z nieujawnionych źródeł przychodów.

mienne znaczenie. Domniemanie to może być uchylone dostatecznie mocnymi argumentami przeciwnymi.³² Jednakże w przedstawionym przypadku takich argumentów nie jesteśmy w stanie wskazać. W dalszej kolejności, o ile nie ma wątpliwości co do dowodowego charakteru oświadczeń oraz zeznań, w kontekście art. 180 o.p., to istotne wątpliwości w tej mierze można mieć w odniesieniu do wyjaśnień. Przeprowadzona w referacie analiza prowadzi do wniosku, że wyjaśnienia nie są dowodem w rozumieniu przepisów o.p..

Z kolei analiza orzecznictwa sądów administracyjnych prowadzi do wniosku, że nie zawsze i nie wszystkie treści wypływające z przedstawionych w referacie regulacji o.p. są aprobowane w orzecznictwie sądów administracyjnych. Wydaje się, że przynajmniej w części, przyczyna takiego stanu rzeczy tkwi w charakterze regulacji prawnych odnoszących się do wyjaśnień, zeznań i oświadczeń, ich funkcji oraz skutków ich naruszenia przez organy podatkowe. Należy bowiem pamiętać, że przepisy o.p. dotyczące oświadczeń, zeznań i wyjaśnień mają charakter procesowy. Są to przepisy o charakterze instrumentalnym, które umożliwiają realizację norm prawa podatkowego materialnego. Zgodnie zaś z postanowieniami art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. sąd, uwzględniając skargę na decyzję lub postanowienie, uchyla decyzję lub postanowienie w całości albo w części, stwierdza inne naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Do uchylecia decyzji podatkowej nieodzowne jest zatem nie tylko naruszenie przepisu prawa procesowego, ale naruszenie takie, które mogło w sposób znaczący wpłynąć na rozstrzygnięcie sprawy podatkowej.

32 B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 49.

DOWÓD Z OPINII BIEGŁEGO, CZYNNY UDZIAŁ STRONY W PRZEPROWADZENIU TEGO DOWODU, EKSPERTYZA A OPINIA BIEGŁEGO

STEFAN BABIARZ

1. Pojęcie i rola biegłego. Biegły a inni uczestnicy postępowania

Instytucję biegłego przewidują przepisy postępowania cywilnego,¹ karnego,² administracyjnego,³ a także podatkowego. Zgodnie z art. 197 § 1 op., biegły jest istotną częścią środka dowodowego, jakim jest dowód z opinii biegłego. W języku potocznym przez biegłego rozumie się osobę posiadającą bogate doświadczenie zawodowe i uznaną za eksperta w zakresie swojej działalności⁴ albo specjalistę w danej dziedzinie, rzeczoznawcę, eksperta, mającego dużą wprawę, doświadczenie w jakiejś dziedzinie, osobę sprawną, wyrobioną.⁵ Jednakże w piśmiennictwie podkreśla się, że biegłym w znaczeniu proceduralnym jest osoba powołana na biegłego przez sąd lub organ orzekający.⁶ O tym, że biegłym może być tylko osoba dysponująca wiadomościami specjalnymi, wskazuje już art. 197 § 1 o.p. Zatem przez biegłego uznać należy każdą taką osobę dysponującą takimi wiadomościami i powołaną do tej roli przez organ podatkowy. Przepis ten, w odróżnieniu od przepisów postępowania cywilnego⁷ czy postępowania karnego,⁸ nie wskazuje wprost, że biegłym może być także osoba prawna czy instytut naukowy lub na-

1 Art. 278–291 kpc.

2 Art. 193–206 kpk.

3 Art. 84 k.p.a.

4 Wikipedia: <http://pl.wikipedia.org/wiki/Biegły>.

5 Słownik języka polskiego, t. I., red. M. Szymczak, Warszawa 1978, s. 160.

6 E. Iserzon, (w:) E. Iserzon, J. Starościak, Kodeks postępowania administracyjnego (teksty, wzory, formularze), Warszawa 1970, s. 176.

7 Art. 278 § 1 i art. 290 kpc.

8 Art. 193 § 1 i 2 oraz art. 196 § 1 kpk.

ukowo–badawczy. To jednak nie oznacza, by podmioty takie nie mogły być biegłymi. Możliwość ich powołania na biegłego wynika z art. 180 § 1 w zw. z art. 197 § 1 o.p., o ile tylko dowód z opinii osoby prawnej, instytutu naukowego czy naukowo–badawczego może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Nie byłby to dowód sprzeczny z prawem, gdyż żaden przepis prawa nie zakazuje powołania takiego dowodu. W rozumieniu art. 197 § 1 o.p. nie ma więc żadnych przeszkód prawnych, aby zadania biegłego powierzyć osobie prawnej albo instytutowi naukowemu czy naukowo–badawczemu, albowiem i tak jest oczywiste, że faktyczne czynności eksperckie są wykonywane przez odpowiednio do tego przygotowane osoby fizyczne. Jednakże opinia sporządzona przez osobę prawną, instytut naukowy czy naukowo–badawczy powinna być podpisana przez osoby uprawnione do ich reprezentacji, a w dodatku powinna wskazywać osoby, które prowadziły ewentualne badania i wydawały opinię.⁹ W piśmiennictwie¹⁰ przyjmuje się wówczas, że w przypadku, gdy opinię wydała osoba prawna lub instytut, wydana ekspertyza nie będzie opinią biegłego w rozumieniu art. 197 o.p., lecz dowodem nienazwanym, a w charakterze biegłego może wystąpić pracownik tej osoby prawnej lub instytutu, który może być przesłuchany jako biegły. Pogląd ten nie zasługuje na akceptację, gdyż nie należy mylić podmiotu, który był autorem opinii i osoby, która wyraziła w niej swoje poglądy i która istotnie podlega przesłuchaniu oraz którą uprzedza się o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywej opinii (art. 197 § 3 zd. 2 w zw. z art. 196 § 3 o.p.). Podmiotem, który podejmuje się opracowania opinii, czyli wyraża zgodę na jej opracowanie (art. 262 § 2 o.p.), jest w takich sytuacjach osoba prawa lub instytut. O tym, czy powołać na biegłego osobę fizyczną, osobę prawną czy instytut naukowy lub naukowo–badawczy, decyduje zawsze zakres niezbędnej wiedzy specjalistycznej koniecznej do zastosowania w sprawie, czas i koszty sporządzenia opinii. Nie można zgodzić się z poglądem,¹¹ że biegły co do zasady nie może odmówić wydania opinii, z wyjątkiem sytuacji określonych w art. 196 § 1 i 2 o.p. Przepis art. 196 § 1 i 2 o.p. do biegłego

9 M. Masternak, Biegły w postępowaniu podatkowym, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2001, nr 2, s. 117.

10 *Ibidem*, s. 117.

11 Zob. B. Dauter, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 811.

stosuje się, ale o ile dana kwestia nie jest wprost uregulowana w odniesieniu do biegłego inaczej. Zgodnie z art. 262 § 2 o.p. osoba powołana na biegłego musi wcześniej wyrazić na to zgodę. W odniesieniu do świadka sytuacja jest odmiennie uregulowana właśnie w art. 196 § 1 i 2 o.p.

Zatem pojęcie osoba, o którym mowa w art. 197 § 1 o.p., należy rozumieć jak najszerszej. Status biegłego może być w postępowaniu podatkowym przyznany tylko przez organ podatkowy i to bez względu na to, czy jest on powoływany z urzędu (art. 197 § 2 o.p.), czy na wniosek (art. 197 § 1 o.p.). To zaś oznacza, że biegły w postępowaniu pełni rolę organu pomocniczego organu podatkowego w sytuacjach, gdy występujące w sprawie problemy faktyczne przekraczają możliwości percepcyjne i wiedzę przeciętnego człowieka. Ten status biegłego, który przedstawia organowi podatkowemu wiedzę specjalistyczną niezbędną dla rozstrzygnięcia sprawy, sytuuje go na innym miejscu wśród podmiotów postępowania, niż świadek czy strona. Rolą biegłego jest pomóc organowi w wyjaśnieniu stanu faktycznego, dokonanie jego oceny. Zadania biegłego wyznaczają granice zakresłone jego wiadomościami specjalnymi. Biegły wspiera więc organ w realizacji jego obowiązku wszechstronnego i rzetelnego kształtowania przekonania o prawdziwości twierdzeń i faktów.

Niemniej jednak czynności biegłego i sporządzenie przez biegłego opinii czy to na zlecenie sądu, czy organu podatkowego nie są i nie mogą być traktowane jako forma doradztwa. Biegły w rozumieniu powołanych wyżej przepisów ustaw procesowych jest rzeczoznawcą, gdyż tylko osoba posiadająca wiedzę w określonej dziedzinie może być powołana do pełnienia funkcji biegłego. W wyniku zlecenia sporządzenia opinii przez organ (sąd) nie dochodzi też do przeniesienia odpowiedzialności na organ za wyniki działania biegłego, zobowiązanego do samodzielnego sporządzenia opinii. Czynności biegłego stanowią działalność gospodarczą jako świadczenie usług.¹² Oznacza to, że stosunek między biegłym a organem zlecającym mu sporządzenie opinii jest sto-

12 Wyrok NSA z dnia 14 maja 2009 r., I FSK 1860/08 Lex nr 551659; wyrok NSA z dnia 7 kwietnia 2009 r., I FSK 172/09 Lex nr 551669; uchwała NSA z dnia 12 stycznia 2009 r., I FPS 3/08, ONSA i WSA 2009, nr 3, poz. 46; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 18 sierpnia 2009 r., I SA/Wr 349/09 Lex nr 513063.

sunkiem między organem władzy publicznej a podmiotem będącym przedsiębiorcą. Organ władzy publicznej wykonuje tu zadania z zakresu prawa publicznego.¹³ Z tego też powodu źródłem powołania biegłego nie jest stosunek cywilnoprawny dwóch równoprawnych podmiotów, gdyż jest to stosunek publicznoprawny zawiązany na podstawie norm procesowych. To, że w praktyce funkcjonują umowy cywilnoprawne, nie zmienia postaci i charakteru tego stosunku. O jego charakterze świadczy też ograniczona możliwość uwolnienia się osoby od wykonania obowiązku biegłego, w sytuacji gdy biegły wyraził zgodę na sporządzenie opinii. Zgodnie z art. 197 § 3 o.p. osoba powołana na biegłego (art. 197 § 2 o.p.) może odmówić wykonania sporządzenia opinii tylko w razie zaistnienia takich przyczyn, które uprawniają świadka do odmowy złożenia zeznań oraz odpowiedzi na pytania (art. 197 § 3 o.p.). W ustawie Ordynacja podatkowa brak jest natomiast przepisu, który tak jak art. 280 kpc. umożliwiałyby biegłemu odmowę sporządzenia opinii z powodu innej przeszkody, jak: choroba, brak wystarczającej wiedzy, brak narzędzi lub aparatury niezbędnej do przeprowadzenia badań czy analiz. Mimo to są to przypadki umożliwiające biegłemu także na gruncie przepisów postępowania podatkowego prawo odmowy sporządzenia opinii.¹⁴ Powstaje wątpliwość, dlaczego wśród przyczyn wyłączających biegłego od sporządzenia opinii nie zostały wskazane „inne przyczyny, o których mowa w art. 130 § 3 o.p.” a więc te, wskazane przez stronę, które mogą wpływać na bezstronność biegłego. Wydaje się, że ustawodawca założył, że te przyczyny powinny być znane biegłemu przed powołaniem, co jest tylko częściowo trafne. Można bowiem wyobrazić sobie sytuacje, w których biegły dowie się o takich przyczynach już po powołaniu go na to stanowisko, tym bardziej gdy jest biegłym powołanym *ad hoc*. Jest to typowa luka prawna, uprawniająca do przyjęcia dopuszczalności stosowania odpowiednio także art. 130 § 3 o.p. Uprawnienie do wyłączenia biegłego trwa aż do ukończenia czynności biegłego i do tego też czasu strona może żądać jego wyłączenia.

13 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 lutego 2009 r. I SA/Sz 582/08 Lex nr 484105; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 28 listopada 2008 r., III SA/GI 1028/08 Lex nr 524628.

14 H. Masternak, *Biegły... op. cit.*, s. 117.

Analizując ten dowód na tle innych osobowych środków dowodowych (zeznań świadków, wyjaśnień strony), Sąd Najwyższy stwierdził, że dowód ten wyróżnia jego przedmiot, cel, charakter oraz specyficzne, właściwe tylko jemu kryteria oceny,¹⁵ a łączy z tymi dowodami to, że także podlega ocenie. Kryteria ocen są w przypadku opinii biegłego inne niż tych dowodów, gdyż – prócz zgodności z zasadami logiki i wiedzy powszechnej – istotny jest też poziom wiedzy biegłego, podstawy teoretyczne opinii, sposób motywowania i stopień stanowczości wyrażonych w niej wniosków. Nie podlega ona zatem weryfikacji jak dowód na stwierdzenie faktów na podstawie kryterium prawdy i fałszu. Nie są miarodajne dla oceny tego dowodu niekonkurencyjne z nim oceny świadków i stron (uczestników) postępowania co do faktów będących przedmiotem opinii. To zaś oznacza, że świadek i biegły pełnią różne role procesowe i w zasadzie są to role niezastępowalne. Rolą biegłego nie jest ustalanie faktów, lecz udzielenie organowi podatkowemu wyjaśnień niezbędnych do rozstrzygnięcia sprawy. Opinia biegłego ma na celu ułatwienie organowi podatkowemu należytej oceny zebranego w sprawie materiału faktycznego sprawy, gdy potrzebne są do tego wiadomości specjalne. Jeżeli biegły ma własną wiedzę o faktach, to powinien zeznawać jako świadek, a czynności biegłego powinna wykonać wówczas inna osoba.¹⁶ Przepisy postępowania podatkowego nie ustanawiają hierarchii ważności środków dowodowych, jednakże z uwagi na specyfikę opinii biegłego nie jest ona przedmiotem oceny z punktu widzenia tej wiarygodności jak przy zeznaniach świadków, lecz wartości rozumowania, fachowości, rzetelności i logiczności.

Aktualnie przepis art. 197 § 1 o.p. nie wskazuje wprost, czy możliwe jest powołanie na biegłych do wydania opinii dwóch lub więcej osób, aczkolwiek art. 197 § 3 o.p. mówi o biegłych w liczbie mnogiej. To, że ustawodawca używa w przepisie liczby pojedynczej lub mnogiej w zasadzie niczego nie przesądza, a więc także i tego, że niedopuszczalne jest powołanie dwóch osób do wydania opinii wspólnej. Wydanie opinii wspólnej przez dwóch bądź więcej biegłych byłoby uzasadnione tylko wtedy, gdy ze względu na wyjątkowo kontrowersyjny i sporny przedmiot, zakres badań połączony np. z elementem między-

15 Postanowienie SN z dnia 7 listopada 2000 r., I CKN 1170/98, OSNC 2001, nr 4, poz. 64.

16 Wyrok SN z dnia 8 listopada 1976 r., I CR 374/76, OSNCP 1977, nr 10, poz. 187.

narodowym czy obszernością materiału badawczego, przyspieszyłoby to wydanie opinii i załatwienie sprawy.

Z faktu, że to organ podatkowy powołuje biegłego i przyznaje mu ten status, wynikają dalsze konsekwencje, a mianowicie, że organ podatkowy nie jest związany wnioskiem strony o przeprowadzenie tego dowodu, chyba że chodzi o dowód z opinii biegłego przeprowadzony w przypadkach wskazanych w ustawie. Co więcej, organ podatkowy nie ma obowiązku powoływania biegłego z określonej listy biegłych, np. z listy biegłych prowadzonej przez prezesa sądu okręgowego, z jednym wyjątkiem, który został wskazany w art. 4 ust. 7 i 8 u.p.p.l. Wyjątek ten dotyczy sytuacji, w których podatnik nie określił wartości budowli lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej. Wówczas organ podatkowy powinien powołać biegłego spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami. Rzeczoznawcy majątkowi podlegają zarejestrowaniu w centralnym rejestrze rzeczoznawców majątkowych, pośredników w obrocie nieruchomościami oraz zarządców nieruchomości w oparciu o świadectwa nadania tych uprawnień i licencji, prowadzonym przez ministra właściwego do spraw budownictwa, gospodarki przestrzennej i mieszkaniowej.¹⁷ W piśmiennictwie podkreśla się jednak, że obowiązek dopuszczenia dowodu z opinii biegłego – rzeczoznawcy majątkowego w tych przypadkach nie jest automatyczny, gdyż powołanie biegłego nie powinno nastąpić bez uprzedniego zachowania trybu przewidzianego w art. 274a o.p., a więc dopiero po bezskutecznym wezwaniu podatnika do określenia wartości budowli albo podaniu jej wartości odpowiadającej wartości rynkowej.¹⁸ W sprawach z zakresu opodatkowania budowli dowód z opinii biegłego ma szczególne znaczenie. Ustalenie bowiem, czy mamy do czynienia w określonej sytuacji z obiektem, który może być uznany za budowlę, wymaga w większości przypadków posiadania szczególnej wiedzy.¹⁹ Jednakże należy mieć na uwadze to, że powołanie biegłego czy to z listy prezesa

17 Art. 193 u.g.n.; § 45–49 rozporządzenia Ministra Infrastruktury z dnia 15 lutego 2008 r. w sprawie nadawania uprawnień i licencji zawodowych w dziedzinie gospodarowania nieruchomościami (Dz.U. Nr 31, poz. 189 ze zm.).

18 L. Etel, Uprawnienia gminnych organów podatkowych, cz. 3, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1, s. 52.

19 Wyrok NSA z dnia 18 marca 2010 r., II FSK 1764/08, OSP 2010, nr 12, poz. 120 z glosą B. Pahla, OSP 2010, nr 12, s. 859 i nast.

sądu okręgowego, czy to z listy rzeczoznawców majątkowych powoduje ten skutek, że organ podatkowy nie ma obowiązku badania, czy dany biegły ma wiadomości specjalistyczne z tej gałęzi wiedzy, którą reprezentuje na liście. Natomiast powołanie biegłego spoza listy tzw. *ad hoc* zobowiązuje organ do uprzedniego sprawdzenia, czy i jaki poziom wiadomości specjalnych reprezentuje dana osoba. Wiązać się to powinno z zażądaniem od takiej osoby udokumentowania posiadanych wiadomości specjalnych, a więc przedłożenia stosownych dyplomów, świadectw, certyfikatów, zaświadczeń o odbytych praktykach, szkoleniach, a nawet kopii opinii sporządzonych przez taką osobę. W każdym przypadku biegłego powinna cechować fachowość, rzetelność, bezstronność i terminowość wykonania zadania.

2. Pojęcie wiadomości specjalnych, przedmiot i ocena opinii biegłego

Z przepisu art. 197 § 1 o.p. wynika, że warunkiem powołania biegłego i zlecenia mu sporządzenia opinii jest wymóg, by w sprawie zachodziła konieczność wyjaśnienia wiadomości specjalnych. W piśmiennictwie pojęcie to określa się jako przypadki, w których dla rozstrzygnięcia sprawy potrzebna jest szczególna wiedza²⁰ albo przypadki, w których rozstrzygnięcie sprawy wymaga wyjaśnienia zagadnienia mającego znaczenie dla rozstrzygnięcia, a wyjaśnienie którego przekracza zakres wiadomości i doświadczenia życiowego osób mających wykształcenie ogólne z zakresu nauki, rzemiosła, techniki, stosunków gospodarczych i z którymi dane zagadnienie się łączy.²¹ W orzecznictwie zaś przyjmuje się, że wiadomości specjalne to wiedza wykraczająca poza zakres wiadomości i doświadczenie życiowe ogółu przeciętnie inteligentnych i ogólnie wykształconych osób, z różnych dziedzin nauki, techniki, sztuki, rzemiosła, obrotu gospodarczego oraz doświadczenia zawodowego.²² Na użytek postępowania podatko-

20 K. Kołakowski, (w:) Komentarz do kpc. t. I, praca zbiorowa pod red. K. Piaseckiego, Warszawa 1996, s. 870.

21 E. Wengerek, (w:) Kodeks postępowania cywilnego z komentarzem, praca zbiorowa pod red. J. Jodłowskiego i K. Piaseckiego, Warszawa 1989, s. 458.

22 Uzasadnienie uchwały SN z dnia 30 października 1985 r., III CZP 59/85, OSNC 1986, nr 9, poz. 140; wyrok SN z dnia 18 lipca 1975 r., I CR 331/75, Lex nr 7729; wyrok NSA z dnia 19

wego w orzecznictwie podkreśla się, że wiadomości specjalne z zakresu prawa podatkowego to takie, które mają zobiektywizowaną w stosunku do twierdzeń i stanowisk stron treść i niewątpliwie takie, których nie posiadają pracownicy organów podatkowych, a więc niestanowiące wiedzy powszechnie dostępnej i łatwej do opanowania.²³ Wiadomości specjalne to szczególna wiedza z zakresu: budownictwa, geodezji i kartografii, rolnictwa, telekomunikacji, ochrony przyrody, przemysłu, medycyny, obrotu gospodarczego, ekonomii i finansów, rachunkowości itp. Oznacza to, że w istocie nie istnieje *numerus clausus* umiejętności, w jakich mogą być powoływani biegli, a co więcej, rozwój nauki i techniki we wszystkich dziedzinach życia, skomplikowanie procesów występujących w strukturze i funkcjonowaniu gospodarki rynkowej, złożoność przedsięwzięć produkcyjnych i inwestycyjnych, a także handlowych uzasadniają postulat coraz szerszego korzystania z instytucji biegłego i opiniowania w postępowaniu podatkowym.

W przepisach prawa podatkowego ustawodawca niejednokrotnie wskazuje wprost, w jakich przypadkach występuje konieczność posiadania wiadomości specjalnych, a to oznacza obowiązek organu podatkowego powołania biegłego z urzędu. Nie zachodzi wówczas obowiązek ustalania, wykazywania, czy w sprawie niezbędna jest wiedza specjalistyczna. Ustawodawca wówczas wprost stwierdza, że obowiązkiem organu jest, dla oceny danej okoliczności faktycznej, z reguły wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych, powołanie biegłego lub biegłych. Tak jest w przypadku:

- art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p.,
- art. 19 ust. 4 u.p.d.o.f.,
- art. 6 ust. 4 u.p.c.c.,
- art. 8 ust. 4 u.p.s.d.,
- art. 104 ust. 8 u.p.a.

Nie można przy tym zgodzić się z poglądem, jakoby nie było tu konieczne stwierdzenie istnienia wiadomości specjalnych, konieczność

listopada 2008 r., I GSK 12/08, Lex nr 542520; wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 stycznia 2009 r., I SA/Kr 1460/08 Lex nr 481555; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 maja 2010 r., I SA/Bd 209/10 Lex nr 673009.

23 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 8 września 2011 r., I SA/Ke 372/11, Lex nr 966059; wyrok WSA w Gorzowie Wilkp. z dnia 25 listopada 2008 r., I SA/Go 717/08, Lex nr 518954.

istnienia w tych przypadkach wiadomości specjalnych zakłada ustawodawca.²⁴ Obowiązek przeprowadzania albo rezygnację z przeprowadzania dowodu z opinii biegłego ustawodawca akcentuje także w ten sposób, że nakazuje przyjąć określone dane i ocenę stanu faktycznego zgodnie np. z danymi z ewidencji gruntów. Tak jest w przypadku art. 1 a ust. 3 u.p.o.l. W takim przypadku nie jest dopuszczalne przeprowadzanie przeciwdowodu na treść danych z ewidencji gruntów lub budynków, gdyż dowód taki nie prowadziłby do uchylecia wpisu, a tylko stwierdzenia, że jest on niezgodny z rzeczywistością. Pogląd ten nie dotyczy takich dokumentów, które zawierają dane odmienne, ale które mogą być podstawą wpisu do ewidencji gruntów. Podobny charakter ma przepis art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 17 maja 1989 r. Prawo geodezyjne i kartograficzne.²⁵ Zatem w przypadku, gdy budynek nie został wpisany do ewidencji gruntów i budynków, to organy podatkowe są uprawnione, a zarazem zobowiązane do ustalenia jego charakteru dla celów podatkowych, także dowodem z opinii biegłego.²⁶

Przedmiotem opinii biegłego nie powinno być ustalanie stanu faktycznego, czy też jego oceny prawnej, lecz wyjaśnienie okoliczności faktycznych z punktu widzenia posiadanych przez biegłego wiadomości specjalnych przy uwzględnieniu zebranego i udostępnionego biegłemu materiału dowodowego. Konsekwencją tego powinno być to, że przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym powinno być jedną z ostatnich czynności procesowych, a więc wówczas, gdy stan faktyczny sprawy został ustalony w sposób wyczerpujący. Takie prowadzenie postępowania zapobiegnie uzupełnieniu opinii, czy sporządzaniu opinii niejasnych bądź niepełnych. Opinia jest niepełna, jeżeli nie udziela odpowiedzi na wszystkie postawione biegłemu pytania, na które zgodnie z zakresem wiadomości specjalnych i udostępnionych materiałów dowodowych może oraz powinien udzielić odpowiedzi lub jeżeli nie uwzględnia wszystkich istotnych dla rozstrzygnięcia konkretnej kwestii okoliczności, albo też nie zawiera uzasadnienia wyrażonych w niej ocen i poglądów.²⁷ Z kolei opinia jest

24 Zob. P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Przesnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006, s. 700.

25 Tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 193, poz. 1287 ze zm.

26 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 1 sierpnia 2007 r., I SA/Sz 299/07, Lex nr 289411.

27 Wyrok SN z dnia 7 października 2009 r., III KK 122/09, Lex nr 532391.

niejasna, jeżeli jej sformułowania nie pozwalają na zrozumienie wyrażonych w niej ocen i poglądów, a także sposobu dochodzenia do nich albo jeżeli zawiera wewnętrzne sprzeczności, czy posługuje się nielogicznymi argumentami.²⁸

Nie do końca trafny jest pogląd NSA,²⁹ że nie jest konieczne powołanie biegłego, gdy przedmiotem sporu w sprawie nie są ustalenia dotyczące technologii, jakości materiałów budowlanych, a zakres robót można ustalić na podstawie faktur, gdyż brak kosztorysów ofertowych i powykonawczych, a także istnienie robót zakrytych uzasadniają pogląd o konieczności powołania biegłego.

Biegły jest więc źródłem informacji z zakresu wiedzy specjalistycznej i może wypowiedzieć się tylko w odniesieniu do okoliczności wchodzących w zakres jego wiadomości specjalnych. Zauważyć jednak należy, że opinia biegłego w pewnym ograniczonym zakresie może być źródłem ustaleń faktycznych, np. w zakresie oszacowania rzeczy, zbadania stanu rzeczy, jej opisu, autentyczności, prawidłowości konserwacji, stopnia zużycia, cech fizycznych.³⁰ Jest charakterystyczne, że w wyroku z dnia 22 maja 1978 r., CR 177/78,³¹ Sąd Najwyższy dopuścił możliwość zasięgnięcia opinii biegłego, czy i w jakim zakresie należałoby uzupełnić postępowanie dowodowe, tak aby zebrany w sprawie materiał i ustalenia faktyczne stanowiły wystarczającą podstawę do wydania prawidłowej opinii, wolnej od niepewności związanej z niejasnym stanem faktycznym, do którego ta opinia ma się odnieść. Mimo to istotą opiniowania jest analiza i ocena faktów. Jednakże przekroczenie przez biegłego zakresu powierzonego mu zadania nie jest okolicznością dyskwalifikującą opinię biegłego w całości, a tym samym nie pozbawia jej charakteru środka dowodowego do tych stwierdzeń, co do których wyjaśnienia biegły został powołany, a które wymagały wiadomości specjalnych.³² Dość powszechne jest stanowisko uzna-

28 Wyrok SA w Lublinie z dnia 30 marca 2010 r., II AKa 39/10, Lex nr 583685; wyrok SA w Krakowie z dnia 14 października 2008 r., II AKa 133/08, KZS 2008, nr 11, poz. 51.

29 Wyrok NSA z dnia 23 lutego 2010 r., II FSK 1850/08, Lex Polonica nr 2226884.

30 Wyrok SN z dnia 20 czerwca 1984 r., II CR 197/84, OSN 1985, nr 2–3, poz. 37; wyrok SN z dnia 6 maja 1957 r., III CR 38/57, OSN 1958, nr 2, poz. 47; wyrok SN z dnia 17 listopada 1967 r., I PR 355/67, OSNCP 1968, nr 6, poz. 109.

31 OSPiKA 1978, nr 5, poz. 83.

32 Tak w uzasadnieniu wyroku SN z dnia 17 listopada 1967 r., I PR 355/67, OSNC 1968, nr 6, poz. 109 z glosą Cz. Jackowiaka, PiP 1969, nr 2, s. 426 oraz uzasadnienie wyroku SN z dnia

jące za niedopuszczalne przeprowadzanie dowodu z opinii biegłego w celu ustalenia treści obowiązującego prawa oraz zasad jego stosowania i wykładni.³³ Jednakże od pewnego czasu w piśmiennictwie³⁴ podkreśla się, że w nauce prawa procesowego można zauważyć tendencję do korzystania z opinii biegłych w szerokim zakresie, także w odniesieniu do ekspertyz uzupełniających wiedzę prawniczą organów podatkowych (sądów). Wprawdzie podkreśla się w nich, że trudno tolerować u osób, które rozstrzygają spory prawne, nieznaną obowiązuje prawo, to jednak lepiej uczyni ten organ podatkowy (sędzia), który mając wątpliwości co do pewnej mało znanej dziedziny prawa, zasięgnie rady specjalisty, aniżeli ten, który ukrywając wstydliwie swoje wątpliwości, przejdzie nad nimi do porządku dziennego. Poza tym podkreśla się, że w niektórych rodzajach spraw występują trudności w rozgraniczeniu wiadomości specjalnych od zagadnień natury prawnej, np. ekonomicznych z zakresu obrotu papierami wartościowymi od zagadnień z zakresu prawa bankowego, obrotu giełdowego itp. Zauważyć tutaj trzeba, że także często biegły, wyjaśniając w opinii skomplikowane stany faktyczne i dokonując ich oceny, musi nawiązywać do obowiązujących przepisów prawa, przedstawiać ich rozumienie. Jest to stosunkowo częste w sprawach opiniowania wypadków drogowych, w których biegły musi być też specjalistą z zakresu Prawa o ruchu drogowym. W jednym z orzeczeń³⁵ Sąd Najwyższy podkreślił, że w przypadku umowy, której przedmiotem są nietypowe i wyspecjalizowane przedsięwzięcia techniczne, informatyczne – zawierające określenia odnoszące się do obowiązków stron, czy zwroty specjalistyczne, nie można wykluczyć konieczności dopuszczenia przez sąd dowodu z opinii biegłego w celu pozyskania wiedzy specjalistycznej niezbędnej do dokonania przez sąd prawidłowej wykładni oświadczeń woli zawartych

6 lutego 2003 r., IV CKN 1763/00 Lex nr 78280.

33 Wyrok SN z dnia 4 listopada 1966 r., II PR 445/66 Lex nr 13913; wyrok SN z dnia 12 września 2000 r., I PKN 10/00, OSNP 2002, nr 7, poz. 156; wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2005 r., FSK 1527/04, Lex Polonica nr 412882; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 26 lutego 2008 r. I SA/Bd 5/08, Lex nr 574631.

34 Zob. W. Maruczyński, Dowód z biegłych. Uwagi na marginesie analizy pracy sądów okręgu gdańskiego, BMS 1965, nr 4, s. 39–48; K. Kołakowski, Wybrane zagadnienia z zakresu spraw rolnych (sprawność postępowania, dowód z opinii biegłego, zabezpieczenia), ZP–A 1970, nr 18, s. 139–181; W. Siedlecki, glosa do uchwały SN z dnia 30 października 1985 r., III CZP 59/85, OSPIKA 1986, nr 7–8, poz. 139; glosa T. Wiśniewskiego do uchwały SN z dnia 30 października 1985 r., III CZP 59/85, NP 1987, nr 10, s. 127.

35 Zob. wyrok SN z dnia 25 lutego 2010 r. V CSK 297/09, Lex nr 585907.

w takiej umowie. Zatem jeżeli organ podatkowy może, na podstawie art. 199a § 1 o.p., dokonywać ustaleń treści czynności prawnej, to niewątpliwie teza tego wyroku ma do niego także zastosowanie. Zauważyć w tym zakresie trzeba, że ustawodawca zrezygnował w przepisach prawa procesowego (art. 197 o.p., art. 84 k.p.a., art. 278 kpc., art. 193 kpk.) ze wskazania i sprecyzowania okoliczności, w jakich należy powołać biegłego. Rozwój stosunków gospodarczych i stopień komplikacji stosunków społeczno-ekonomicznych wpływa na liczebność wypadków pogranicznych, w których rodzą się wątpliwości co do powołania biegłego o ustalonym i sprawdzonym poziomie wiadomości specjalnych, w tym także z zakresu wiedzy specjalistycznej prawniczej.³⁶ Z tego też powodu w orzecznictwie coraz częściej dopuszcza się jako dowód z opinii biegłego ekspertyzy prawne zawierające objaśnienia prawa obcego,³⁷ wyjaśnienia i oceny prawne tzw. kontraktów lokalnych, a więc umów o pracę zawieranych z pracownikami oddelegowanymi przez zagranicznych akcjonariuszy,³⁸ wyjaśnienie i przedstawienie rzetelnego obrazu rachunkowości prowadzonej przez podatnika przez biegłego z zakresu rachunkowości i księgowości.³⁹ Jednakże uwzględniając wykładnię art. 197 § 1 i art. 120 o.p. i stwierdzając, że organy podatkowe obowiązane są działać na podstawie przepisów prawa (podatkowego, cywilnego, handlowego itp.), nie można przyjąć, by mogły powołać biegłego, który przedstawiłby opinię co do rozumienia obowiązującego prawa krajowego i jego stosowania. W przypadku, gdy konieczne jest rozstrzygnięcie danego problemu prawnego z zakresu prawa krajowego i braku stosownej wiedzy prawnej z danego zakresu (nie każdy urzędnik skarbowy jest prawnikiem), należy umieć uzupełnić brakujące wiadomości z odpowiednich naukowych publikacji prawniczych.

Dość częsta jest w postępowaniu podatkowym praktyka dokonywania ocen czy mamy w sprawie do czynienia z robotami o charakterze remontowym, czy ulepszeniowym (adaptacja, modernizacja, przebudowa, rozbudowa, rekonstrukcja), co ma istotne znaczenie dla sposobu

36 T. Żywnowski, (w:) Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz t. I art. 1–366, praca zbiorowa pod red. H. Doleckiego, Warszawa 2011, s. 847.

37 B. Brzeziński, W. Nykiel, Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 9.

38 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 stycznia 2004 r., III SA 719/02 Lex nr 149167.

39 Wyrok NSA z dnia 20 maja 1997 r., I SA/Łd 345/96, Lex nr 29820.

ustalania wysokości kosztów uzyskania przychodów, przez przesądzenie tych kwestii przez organ podatkowy z powołaniem się na rozumienie tych pojęć utrwalone w stanowiskach Ministerstwa Finansów,⁴⁰ orzecznictwa sądowoadministracyjnego,⁴¹ w których do powołania biegłego dochodzi zupełnie wyjątkowo⁴² i to tylko wtedy, gdy postęp technologiczny powoduje, że zaciera się granica między pracami remontowymi a ulepszeniowymi. Stanowisko takie wspiera także piśmiennictwo.⁴³ Jednakże, jak się wydaje, zakres „wiadomości specjalnych z tego zakresu, jakie posiadają urzędnicy skarbowi” w tych kwestiach, jest nadmierny, o czym przekonują stanowiska zawarte w szeregu orzeczeniach sądów administracyjnych.⁴⁴

Nie jest możliwe natomiast przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego w celu określenia podstawy opodatkowania w podatku dochodowym czy obrotowym⁴⁵ albo też oszacowania podstawy opodatkowania, chyba że wyjątkowo potrzebne są w tym przypadku dodatkowe wiadomości specjalne np. z zakresu piekarnictwa, przetwórstwa mięsnego.⁴⁶ Nie należy do wiadomości specjalnych kwestia, czy dany wydatek stanowi koszt uzyskania przychodu, czy nie.⁴⁷ Dowód z opinii biegłego nie jest przydatny, jeżeli z opisu towaru wynika możliwość zastosowania właściwej klasyfikacji towarowej. Nie jest też dopuszczalny dowód z opinii biegłego na okoliczność klasyfikacji towarowej, gdyż w tym zakresie wyłącznie właściwe są organy celne.⁴⁸ Nie są „opiniami” biegłych opinie Ośrodka Badawczo-Rozwojowego Statystyki Głównego Urzędu Statystycznego, jako że przyjmuje się, iż klasyfikacje, do których one się odnoszą, są tzw. normami technicznymi, a opinie są do-

40 Zob. np. pismo MF z dnia 13 marca 1995 r., P03-722-160/94, „Serwis Podatkowy” 1996, nr 3, s. 5.

41 Zob. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 maja 2004 r., III SA 197/03 Lex nr 147102; wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 1997 r., SA/Gd 159/96, Lex nr 315593; wyrok NSA z dnia 11 grudnia 1996 r., I SA/Lu 219/96, Lex nr 28954.

42 Wyrok NSA z dnia 4 marca 2003 r., III SA 2014/01, Lex nr 84049.

43 Zob. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT, Komentarz, Warszawa 2010, s. 756.

44 Zob. wyrok NSA z dnia 29 maja 1998 r., I SA/Gd 1264/96, Lex nr 37556; wyrok NSA z dnia 1 marca 2000 r., I SA/Wr 2915/98, „Monitor Podatkowy” 2000, nr 11, s. 34; wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2004 r., FSK 77/04, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 10, s. 60; wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2004 r., III SA 2081/02, „Rzeczpospolita” 2006, nr 165, s. 75.

45 Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2008 r., II FSK 1539/06, Lex nr 468782.

46 Wyrok NSA z dnia 21 marca 2000 r., I SA/Po 2948/98, Lex nr 40674; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 13 stycznia 2009 r., I SA/Gd 410/08 Lex nr 475272.

47 Wyrok NSA z dnia 27 kwietnia 2010 r., II FSK 1995/08, Lex nr 596144.

48 Wyrok NSA z dnia 25 września 2007 r., I GSK 2188/06, Lex nr 375221.

kumentami urzędowymi⁴⁹ i podważać je można w trybie i na zasadach określonych w przepisach o statystyce publicznej. Zarówno opinia organów statystycznych, jak i opinia powołanego w sprawie biegłego mają tę samą moc dowodową i podlegają ocenie przez organy podatkowe na takich samych zasadach.⁵⁰ Zadaniem biegłego w takim razie powinno być dokonanie charakterystyki (w tym np. komponentu decydującego o charakterze wyrobu) towaru, a nie jego kwalifikacji celnej, gdyż ta charakterystyka powinna pozwolić organowi celnemu na prawidłowe zakwalifikowanie towaru do właściwego kodu PCN.⁵¹ Zakwestionowanie mocy dowodowej i rzetelności prowadzonych przez podatnika ewidencji oraz deklaracji podatkowych nie powoduje konieczności powoływania biegłego, jeżeli dokonanie ustaleń faktycznych w tym zakresie nie wymaga wiadomości specjalnych.⁵² Wiadomości z branży samochodowej dotyczące współczynników obniżających wartość uszkodzonego samochodu należą do wiedzy specjalistycznej.⁵³ Jeżeli w sprawie niezbędne są wiadomości specjalne, uzasadniające powołanie biegłego i dopuszczenie dowodu z jego opinii, to nieuczynienie zadość art. 197 § 1 o.p. stanowi naruszenie przepisów postępowania mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy (art. 174 pkt 2 p.p.s.a.).

Jednakże czasem do zastosowania właściwej stawki podatkowej karty podatkowej należy mieć wiadomości specjalne np. z zakresu ustalenia czy usługi fotograficzne świadczone są z wykorzystaniem urządzeń do samoczynnego, automatycznego naświetlania odbitek, czy są one świadczone bez wykorzystania tych urządzeń, a takie zagadnienie może przesądzić tylko biegły znający budowę aparatów fotograficznych.⁵⁴ Okoliczność taka nie przesądza, że to biegły ustala stawkę podatkową. Można uznać, że czyni to tylko pośrednio. Nie jest konieczne powoływanie biegłego dla ustalenia daty powstania niewypłacalności,

49 K. Baran, glosa do wyroku TK z dnia 3 kwietnia 2001 r., K 32/99, „Doradca Podatnika” 2001, nr 5, s. 46.

50 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 września 2010 r., I SA/Wr 828/10, Lex Polonica nr 2555938.

51 Wyrok SN z dnia 6 listopada 2003 r., III RN 55/03, Lex Polonica nr 364477.

52 Wyrok NSA z dnia 21 marca 2000 r., I SA/Po 2949/98 Lex Polonica nr 350514.

53 Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 maja 2010 r., I SA/Bd 106/10, Lex Polonica nr 2809910.

54 Wyrok NSA z dnia 26 lutego 1999 r., I SA/Gd 1957/98, Lex nr 38677.

jeżeli materiał dowodowy jest wystarczający do stwierdzenia tej okoliczności innymi dowodami.⁵⁵

Przepisy ustawy Ordynacja podatkowa nie określają wprost wymagań, jakim powinna odpowiadać opinia biegłego. Nie używają, tak jak inne przepisy postępowania,⁵⁶ pojęcia „opinia niepełna” lub „niejasna”. Jednakże, jeżeli uwzględnić obowiązki, jakie ciążyą na organie podatkowym w postępowaniu podatkowym, wynikające z art. 122 o.p. – obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, – z art. 123 o.p. – obowiązek zapewnienia stronom na każdym etapie postępowania, a więc i na etapie opiniowania, czynnego udziału w opiniowaniu, – z art. 124 o.p. obowiązek wyjaśniania stronom zasadności przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, – z art. 126 o.p. o obowiązku załatwiania spraw w formie pisemnej, – z art. 197 § 1 o.p. o niedopuszczalności rozstrzygnięcia, przez urzędników aparatu skarbowego i podatkowego, zagadnień wymagających wiadomości specjalnych bez powołania biegłego, można wyprowadzić z nich wymogi, jakim powinna odpowiadać opinia biegłego. Wszak biegły ma wspierać organ podatkowy w realizacji obowiązku wszechstronnego i wyczerpującego zebrania i oceny tego materiału dowodowego pod ściśle określonym kątem – rozstrzygnięcia wiadomości specjalnych. Nie ma więc przeszkód, by przepisy te, jako mające charakter ogólny, mogły mieć zastosowanie do opinii biegłego. Zatem opinia powinna zawierać: a) imię, nazwisko, stopień i tytuł naukowy, specjalność i stanowisko biegłego, b) jeżeli opinię wydał instytut naukowy lub naukowo-badawczy, to jego nazwę oraz dane osób, które uczestniczyły w wydaniu opinii ze wskazaniem czynności dokonanych przez każdą z nich, c) sprawozdanie z przeprowadzonych czynności, elementy stanu faktycznego związane z opisem przedmiotu opiniowania oraz oparte na nich wnioski, d) wnioski i ich uzasadnienie, e) podpisy osób uczestniczących w wydaniu opinii i podpisy osób reprezentujących instytut naukowy lub naukowo-badawczy.

Jeżeli chodzi o wnioski, to co do zasady powinny one być jednoznaczne i stanowcze, jednakże wskazanie w nich tylko stopnia prawdo-

55 Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2009 r., II FSK 1072/07, Lex nr 517191.

56 Zob. art. 201 kpk.

podobieństwa, z uwagi na aktualny stan wiedzy, nie czyni opinii niepełnej. Także pożądane jest ustosunkowanie się w opinii przez biegłego do różnych możliwych sytuacji, wynikających ze stanu faktycznego sprawy.⁵⁷ Brak w opinii wniosków i ich fachowego, logicznego uzasadnienia uniemożliwia prawidłową ocenę mocy dowodowej opinii, a to oznacza, że uzasadnienie opinii powinno zawierać wskazanie przesłanek, które doprowadziły biegłego do przedstawionych wniosków.⁵⁸ Z samej istoty dowodu z opinii biegłego wynika, że powinna ona zawierać uzasadnienie zajętogo stanowiska z jednoczesnym ustosunkowaniem się biegłego do innych wydanych w sprawie opinii, w tym także opinii prywatnych, zwłaszcza gdy są w nich prezentowane odmienne wnioski i ich uzasadnienie. Jeżeli organ dysponuje rozbieżnymi opiniami biegłych dopuszczonych do wydania tych opinii oraz złożonymi przez stronę, a materiał dowodowy zebrany w sprawie, także konfrontacja biegłych nie daje podstaw do oparcia się na jednej z nich, to organ podatkowy powinien zażądać nowej opinii innych biegłych. Zatem zasadą w przypadku rozbieżnych opinii biegłych powinno być dążenie organu podatkowego do wyjaśniania i zlikwidowania rozbieżności w drodze wzajemnego skonfrontowania biegłych lub uzupełnienia opinii o wzajemne stanowiska, a nie powoływanie kolejnego biegłego.⁵⁹ Żaden przepis prawa nie nakłada na organy podatkowe obowiązku przeprowadzania kolejnego dowodu z opinii biegłego, tylko dlatego, że w sprawie zostały wydane dwie przeciwstawne opinie. W świetle art. 181 o.p. opinia biegłego stanowi dowód w postępowaniu podatkowym, a w związku z tym ocena jej wartości dowodowej i przydatności dla rozstrzygnięcia sprawy należy do obowiązków organu podatkowego. Zasięgnięcie dowodu z kolejnej opinii biegłego jest uzasadnione jedynie wówczas, gdy w oparciu o zebrany materiał dowodowy organ nie jest w stanie usunąć zachodzących w opinii kwestii niejasnych czy wątpliwych. Odmienne poglądy

57 Wyrok SN z dnia 5 lipca 1967 r., I PR 174/67, OSNC 1968, nr 2, poz. 26; wyrok SN z dnia 9 listopada 1972 r., II CR 470/72, Lex nr 7180; wyrok SN z dnia 18 stycznia 1966 r., II PR 481/65, Lex nr 5927; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 stycznia 2009 r., III SA/Gd 324/08, Lex nr 485886; wyrok NSA z dnia 23 października 2008 r., I GSK 1116/07, Lex nr 969672.

58 Wyrok SN z dnia 7 grudnia 1994 r., II URN 43/94, OSNAPIUS 1995, nr 8, poz. 102; wyrok NSA z dnia 15 czerwca 1999 r., IV SA 1061/97, Lex nr 47251; wyrok NSA z dnia 1 lutego 2007 r., II OSK 1445/06, Lex nr 344617.

59 Zob. podobnie w wyroku NSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2007 r., I SA/Lu 645/06, Lex nr 519378; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 września 2010 r., I SA/Wr 840/10, Lex Polonica nr 2555982.

kreowałby obowiązek przeprowadzania kolejnych ekspertyz tylko dlatego, że pomiędzy opiniami zarysowały się rozbieżności.⁶⁰ Opinia biegłego nie może ograniczać się tylko do zdania, poglądu biegłego, gdyż musi przekonywać jako logiczna całość.⁶¹

3. Sposób powołania biegłego, obowiązek przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego i udział strony w akcie powołania

Ustawa Ordynacja podatkowa nie zawiera też wprost przepisów, które regulowałyby powoływanie biegłych. Zgodnie z art. 216 § 1 o.p. w toku postępowania organ podatkowy wydaje postanowienia, a te (art. 216 § 2, art. 217 § 1 i 2 i art. 180 § 1 o.p.) mogą dotyczyć poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, a w tym i co do dopuszczenia dowodu z opinii biegłego. Także przepisy tej ustawy – w odróżnieniu od przepisów innych postępowań⁶² – nie wskazują treści postanowienia o dopuszczeniu dowodu z opinii biegłego. Mimo to w piśmiennictwie⁶³ dość zgodnie przyjmuje się, że postanowienie o powołaniu biegłego (dopuszczenie dowodu z opinii biegłego) powinno zawierać wskazanie osoby biegłego (a więc ewentualnie i biegłych bądź instytutu naukowego, naukowo-badawczego), wskazanie przedmiotu i zakresu opinii. W postanowieniu organ powinien wskazać, czy w sprawie będzie konieczne przeprowadzenie oględzin, czy powinien w nich wziąć udział biegły, czy i kiedy biegły powinien zapoznać się z aktami sprawy, a w końcu czy opinię powinien sporządzić ustnie, czy na piśmie.⁶⁴ W postanowieniu o powołaniu biegłego organ nie powinien, w zasadzie, przesądzać wyboru przez biegłego

60 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 września 2007 r., III SA/Wa 402/07, Lex Polonica nr 2215739.

61 Wyrok NSA z dnia 23 października 2008 r., I GSK 1116/07, Lex nr 969672.

62 Zob. art. 278 § 1, art. 279 kpc., art 194 pkt 1–3 k.p.h.

63 Zob. B. Dauter, *op. cit.*, s. 810; P. Pietrasz, *op. cit.*, s. 698; M. Masternak, (w:), B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2002, s. 652.

64 Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 listopada 2005 r., I SA/Po 2528/03, Lex Polonica nr 404399.

metody badawczej. Wyjątkowo przepisy wprost⁶⁵ wskazują, że wartość rynkową nieruchomości należy określać z zachowaniem podejść porównawczego lub dochodowego. Zastosowanie więc obu podejść będzie także uzasadnione.

Do elementów istotnych postanowienia o powołaniu biegłego należy zaliczyć wskazanie osoby biegłego. Z uwagi na zasadę zaufania do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.) i możliwość złożenia wniosku przez stronę o jego wyłączenie (art. 130 § 1–3 o.p.), jest pożądane by osoba biegłego nie budziła zastrzeżeń co do bezstronności i rzetelności.⁶⁶

Podanie w postanowieniu terminu do sporządzenia opinii przez biegłego ma istotne znaczenie, gdyż wpływa na termin załatwienia sprawy (art. 139 § 1 i 4 oraz art. 140 o.p.).

Na wagę postanowienia o powołaniu biegłego zwrócił trafnie uwagę sąd, podnosząc,⁶⁷ że brak formalnie powołanego biegłego, uprawnionego do wglądu i dostępu do wszystkich materiałów (a nie tylko udostępnionych przez stronę) i korzystającego ze wsparcia organu, nie daje możliwości wszechstronnego, zgodnego ze stanem rzeczywistym wyjaśnienia wszystkich istotnych dla sprawy okoliczności w sytuacji, gdy wymaga to wiadomości specjalnych. Ważne jest to, że treść postanowienia o powołaniu biegłego ma istotne znaczenie z punktu widzenia zapewnienia stronie nie tylko czynnego udziału w postępowaniu (art. 123 § 1 o.p.), ale przede wszystkim informacji i przesłanek, którymi organy kierują się przy załatwieniu sprawy (art. 124 o.p.), względnie z punktu widzenia udzielenia stronie informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania (art. 121 § 2 o.p.). Z tego powodu postanowienie o powołaniu biegłego może też zawierać szczegółowe pytania, na które biegły powinien odpowiedzieć w opinii.⁶⁸

65 Zob. np. art. 152 ust. 2 u.g.n., który wskazuje, że wyceny nieruchomości dokonuje się przy zastosowaniu podejść: porównawczego, dochodowego lub kosztowego, albo mieszanego zawierającego elementy podejść poprzednich.

66 Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2010 r., I GSK 398/09, Lex nr 744760.

67 Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 5 lutego 2010 r., I SA/OI 664/09, Lex Polonica nr 2246281.

68 Wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 kwietnia 2009 r., I SA/Kr 381/09, Lex nr 511359.

Z przepisu art. 197 § 1 o.p., w szczególności w związku z użyciem w nim słowa „może”, wynika, że organ podatkowy, nawet gdy w sprawie występuje konieczność posiadania wiadomości specjalnych, nie ma obowiązku powoływania (dopuszczania) dowodu z opinii biegłego. Z poglądami tymi należy się zgodzić tylko pod warunkiem, że zagadnienie wymagające wiadomości specjalnych może być rozstrzygnięte za pomocą innych dowodów, w szczególności dowodu z przesłuchania strony, która sama, bez wątpliwości organu podaje, np. wartość rynkową rzeczy lub prawa majątkowego albo np. za pomocą dowodu z dokumentu (opinia biegłego rewidenta).⁶⁹ W wyroku z dnia 27 maja 2011 r., II FSK 112/2010,⁷⁰ NSA wyraził pogląd, że „z art. 197 § 1 o.p. nie wynika obowiązek powoływania biegłego celem wyjaśnienia każdej wątpliwości wymagającej rozważenia przez organ podatkowy. Jeżeli zgromadzony w sprawie materiał dowodowy będzie pozwalał, bez uchybienia zasadzie prawdy materialnej, ocenić charakter określonych czynności z zachowaniem określonych norm prawa podatkowego, to niezasadne staje się powoływanie w tym przedmiocie biegłego”. Trafnie zwrócono w tym poglądzie uwagę na wiedzę wynikającą z materiału dowodowego, a nie wiedzę urzędnika podatkowego czy skarbowego. Rezygnacji z przeprowadzenia dowodu nie może więc uzasadniać samo tylko użycie w art. 197 § 1 o.p. słowa „może powołać na biegłego”, gdyż powołanie to jest zdeterminowane koniecznością dysponowania wiadomościami specjalnymi oraz zasadą prawdy materialnej z art. 122 o.p.⁷¹ Niemożność ustalenia innego biegłego lub trudności w jego ustaleniu, z uwagi na brak personaliów osoby mogącej wykonać opinię w sprawie, nie stanowi wystarczającej podstawy do zaniechania przeprowadzenia tego dowodu.⁷² Powołanie biegłego i dopuszczenie dowodu z jego opinii może nastąpić bądź na wniosek (art. 197 § 1 o.p.), bądź z urzędu (art. 197 § 1 i 2 o.p.). Organ podatkowy, rozpoznając taki wniosek strony,

69 Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2012 r., II FSK 1235/10, Lex nr 1107577; postanowienie SA w Krakowie z dnia 16 grudnia 1998 r., II AKz 191/98, KZS 1998, nr 12, poz. 37; wyrok WSA w Kielcach z dnia 8 września 2011 r., I SA/Ke 372/11, Lex nr 966059.

70 Lex Polonica nr 2561432.

71 Wyrok NSA z dnia 11 lutego 2010 r., II FSK 1528/08, Lex nr 595811; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 17 maja 2010 r., I SA/Bd 106/10, Lex nr 672994; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 29 października 2007 r., III SA/GI 639/07, Lex nr 361217; wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 września 2007 r., III SA/Lu 306/07, Lex nr 456921; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 grudnia 2002 r., I SA/Gd 2317/01, Lex nr 76396.

72 Wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 1 grudnia 2010 r., I SA/Go 863/10, Lex nr 748765.

nie jest nim związany, a postanowienie czy to o dopuszczeniu dowodu z opinii biegłego lub oddalające wniosek o dopuszczenie tego dowodu nie podlega zaskarżeniu zażaleniem. Postanowienie takie strona może jednak zaskarżyć w odwołaniu od decyzji (art. 237 o.p.).

Przepisy ustawy – Ordynacja podatkowa wprost nie formułują obowiązku doręczenia stronie postanowienia o powołaniu (dopuszczeniu dowodu z opinii) biegłego. Jednakże postanowienie takie jest pismem w rozumieniu art. 144 o.p., a to oznacza, że organ podatkowy powinien to postanowienie doręczyć stronom. Przepisy o doręczeniach są bowiem także rozwinięciem zasad ogólnych postępowania, a mianowicie zapewniają stronie wiedzę o biegu postępowania, o tym, na jakim etapie postępowania sprawa się znajduje, a także zapewniają określone informacje wskazujące na konieczność skorzystania albo nie z określonych uprawnień procesowych. Tym samym wpływają pośrednio na realizację zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym (art. 123 o.p.).

Powstaje jednak pytanie, czy to jest najwcześniejszy etap, na którym strona może dowiedzieć się o powołaniu bądź niepowołaniu biegłego. Przepisy ustawy Ordynacja podatkowa na ten temat milczą.

Przepisy kodeksu postępowania cywilnego⁷³ w art. 278 § 1 stwierdzają natomiast, że obowiązkiem sądu jest wysłuchanie wniosków stron co do liczby biegłych i ich wyboru. Zatem przepisy postępowania cywilnego wprost dają stronom możliwość wpływania nie tylko na wybór, ale i liczbę biegłych. Wydaje się, że także na gruncie postępowania podatkowego takie działanie byłoby zgodne z prawem i miało umocowanie w art. 197 § 1, art. 181 oraz art. 123 § 1 o.p. Niejednokrotnie takie zachowanie organu podatkowego byłoby pożądane, szczególnie w sprawach o skomplikowanych stanach faktycznych i zapobiegałoby poza tym wnioskowi o wyłączenie biegłych i kwestionowaniu wartości merytorycznej późniejszych opinii. Nie ma przy tym przeszkód, aby takie działania przedsięwziąć także w sprawach, w których organ podatkowy ma obowiązek przeprowadzić dowód z opinii biegłego, o których mowa w art. 197 § 2 o.p., a także w sprawach, w których przepisy nakazują organowi podatkowemu powołać biegłych określonej specjalności,

73 Podobnie nie regulują tej kwestii przepisy k.p.a., jak i kpk.

np. art. 4 ust. 8 u.p.o.l. Powoływanie biegłych w tym przypadku jest obligatoryjne, albowiem ewidencja gruntów i budynków nie zawiera danych dotyczących budowli ani co do ich rodzaju, ani wartości. Wówczas do zadań biegłego należałoby także dokonanie rozróżnienia, czy mamy do czynienia z budynkiem, czy z budowlą. Za spełnienie tego postulatu należałoby uznać także takie zachowanie organu, który z góry określi liczbę biegłych, a stronie pozostawi możliwość wskazania np. listy biegłych, z których organ dokona wyboru bądź wskazania kilku, czy nawet kilkunastu osób z takiej listy.

Opinia biegłego nie wiąże organu podatkowego, który jest obowiązany poddać ją ocenie tak jak każdy dowód, jednakże kryteria oceny takiego dowodu muszą być inne niż np. dowodu z zeznań świadka, czy dowodu z przesłuchania stron. Podlega ona ocenie na podstawie właściwych dla jej przedmiotu kryteriów zgodności z zasadami logiki i wiedzy powszechnej, poziomu wiedzy biegłego, podstaw teoretycznych opinii, a także sposobu motywowania oraz stopnia stanowczości wyrażonych w niej poglądów.⁷⁴ Błędne są zatem te poglądy, które nakazują oceniać opinię biegłego z punktu widzenia tylko jej wiarygodności i zgodności z innymi dowodami czy doświadczeniem życiowym.⁷⁵ Nie można też podzielić jako trafnego poglądu, że brak zarzutów podważających wiarygodność opinii biegłego jest dostatecznym i wystarczającym argumentem przesądzającym jej wartość i moc dowodową, gdyż o tej wartości decydują inne kryteria ocenne i stanowisko organu podatkowego, który powinien je uwzględnić.⁷⁶

W orzecznictwie dopuszcza się możliwość wykorzystania, jako opinii biegłego, opinii sporządzonej przez biegłego w innym postępowaniu podatkowym, o ile opinię tę sporządził biegły powołany przez organ podatkowy.⁷⁷ Warunkiem jednak jest, by przedmiot i zakres takiej opinii odnosił się do wiadomości specjalnych, które są niezbędne w danej sprawie. W takim przypadku organ podatkowy powinien

74 Postanowienie SN z dnia 7 listopada 2000 r., I CKN 1170/98, OSNC 2001, nr 4, poz. 64.

75 Tak np. postulowaną w wyroku WSA w Warszawie z dnia 18 lutego 2009 r., III SA/Wr 595/08, Lex nr 519948; wyrok NSA z dnia 6 maja 1998 r., I SA/Ka 1604/96, Lex nr 33410; wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 lutego 2007 r., I SA/Lu 645/06, Lex nr 519378.

76 Takie stanowisko zajął WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 7 października 2008 r., III SA/Wr 334/08, Lex nr 499099.

77 Wyrok NSA z dnia 14 kwietnia 2004 r., FSK 77/04, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 10, s. 60.

jednak wydać postanowienie, które należy doręczyć stronie i uzgodnić z biegłym problem wynagrodzenia za wykorzystanie opinii w innym postępowaniu, a ewentualnie także przesłuchać biegłego (art. 190 § 1 i 2 o.p.).

Za niedopuszczalne natomiast uznać należy przesłuchiwanie w takiej sytuacji biegłego jako świadka. To, że w art. 197 § 3 zd. drugie o.p. ustawodawca odesłał, w zakresie nieregulowanym do biegłego, do przepisów dotyczących przesłuchania świadków, nie oznacza, że przepisy te należy stosować wprost. Natomiast dopuszczalne jest wykorzystywanie opinii złożonych i sporządzonych przez biegłego w innym postępowaniu jako dokumentu urzędowego, zwłaszcza jeżeli przedmioty i zakresy wiadomości specjalnych w obu sprawach są identyczne. Mimo że dokument taki nie został sporządzony przez organ władzy publicznej to będzie korzystał z przymiotu dokumentu urzędowego, gdyż został on sporządzony z udziałem takiego organu i przez jednostkę uprawnioną do jego sporządzenia, o której mowa w art. 194 § 2 o.p.⁷⁸

4. Opinia (ekspertyza) prywatna prawna, jej przedmiot i moc dowodowa

Jak wcześniej podkreślono, ekspertyza prawna złożona przez stronę i również dopuszczona przez organ podatkowy może być dowodem z opinii biegłego w ściśle określonych okolicznościach.

Już art. 8 ust. 4 u.p.s.d. przewiduje możliwość uznania za opinię biegłego wycenę wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych przedłożoną przez nabywcę (podatnika) – stronę postępowania. Podobne rozwiązanie przewiduje art. 6 ust. 4 u.p.c.c. Rozwiązania takiego nie przewidują wprost art. 14 ust. 3 u.p.d.o.p., art. 19 ust. 4 u.p.d.o.f. i art. 4 ust. 7 i 8 u.p.o.l. Jednakże nie można wykluczyć sytuacji, że w przypadkach opisanych w tych ostatnich przepisach podatnik (nabywca), strona, podając własną wartość rynkową rzeczy lub prawa majątkowego posłuży się i przedłoży opinię rzeczoznawcy. W takim przypad-

78 Zob. M. Szablewska, M. Masternak, Rola eksperta i jego opinii w postępowaniu administracyjnym (w:) Kodyfikacja postępowania administracyjnego. Na 50-lecie K.P.A., red. I. Niczyporuk, Lublin 2010, s. 798.

ku organ podatkowy może i powinien ją wykorzystać w postępowaniu podatkowym, a powołany ewentualnie biegły powinien się do niej odnieść. Powstaje jednak pytanie, czy w tych przypadkach, a w szczególności wskazanych w art. 8 ust. 4 u.p.s.d. i art. 6 ust. 4 u.p.c.c. przedłożone przez stronę ekspertyzy zyskują przymiot opinii biegłych. Na pytanie to odpowiedzieć należy przecząco, zauważając jednak, że treść art. 8 ust. 4 u.p.s.d. i art. 6 ust. 4 u.p.c.c. wyraźnie rozróżniają pojęcie opinii biegłego i wycenę rzeczoznawcy przedłożoną przez stronę. Tym samym fakt wykorzystania tych wycen w postępowaniu, a nawet poczynienie w oparciu o nie oceny stanu faktycznego i wartości rynkowej rzeczy lub prawa majątkowego nie oznacza, że nabrały one przymiotu opinii biegłych. Tą może być tylko opinia sporządzona przez biegłego, któremu taki status nadał organ podatkowy. Wyrazić należy także pogląd, że takiej wycenie może nadać przymiot opinii biegłego organ podatkowy, powołując daną osobę na biegłego, o ile nie będą zachodziły przesłanki wyłączenia biegłego określone w art. 130 § 1–3 o.p.

W orzecznictwie przedłożoną w postępowaniu podatkowym⁷⁹ czy w postępowaniu cywilnym⁸⁰ opinię prywatną dość jednolicie traktuje się jako element materiału dowodowego, który jest dokumentem prywatnym i przez to zawiera wyjaśnienie stanowiska strony, także prawnego, jeżeli ma charakter ekspertyzy prawnej. W orzecznictwie, zwłaszcza cywilnoprawnym, zwraca się uwagę na to, że opinia (ekspertyza) prywatna powinna być udostępniona stronie przeciwnej. W jednym z wyroków⁸¹ SN wyraził pogląd, że z uwagi na to, iż prywatna opinia stanowić może tylko umotywowane stanowisko strony, nie może stanowić podstawy ustaleń wyroku. Gdyby tak się stało, stanowiłoby to istotne uchybienie procesowe, które mogłoby być nawet podstawą

79 Zob. wyrok NSA z dnia 8 lutego 2011 r., II FSK 1770/09, Lex nr 1070971; wyrok NSA z dnia 28 września 2000 r., I SA/Ka 677/99, Lex nr 72576; wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., I GSK 847/08, Lex nr 594683; wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 lutego 2011 r., I SA/Kr 1430/10, Lex nr 737355; wyrok WSA w Warszawie z dnia 18 marca 2009 r., V SA/Wa 2025/08, Lex nr 529369.

80 Zob. wyrok SA w Warszawie z dnia 27 października 2011 r., VI ACa 461/11, Lex nr 1102077; wyrok SA w Warszawie z dnia 30 marca 2011 r., VI ACa 1160/10, Lex nr 818164; wyrok SN z dnia 2 lutego 2011 r., II CSK 323/10, OSNC–ZD 2011, nr 4, poz. 86; wyrok SA w Poznaniu z dnia 15 grudnia 2010 r., I ACa 788/10, Lex nr 898655; wyrok SN z dnia 17 listopada 2010 r., I CSK 57/10, Lex nr 688661; wyrok SA w Katowicach z dnia 27 lutego 2009 r., V ACa 308/08, Lex nr 519276.

81 Zob. wyrok SN z dnia 9 maja 2007 r., II CSK 77/07, Lex nr 485864 z gloszą A. Niewęglowskiego, „Rejent” 2011, nr 7–8, s. 159–172 i D. Krekora–Zajęc, PIP 2009, nr 2, s. 134–139.

skargi kasacyjnej. Odmienne w postępowaniu podatkowym orzecznictwo, nie tylko w przypadkach określonych w art. 8 ust. 4 u.p.s.d., czy art. 6 ust. 4 u.p.c.c., traktuje prywatną opinię jako dowód w sprawie przedstawiający stanowisko strony, który może być w tym postępowaniu wykorzystany. Jeżeli natomiast w sprawie występuje konieczność wyjaśnienia kwestii zawierających wiadomości specjalne, to organ powinien dopuścić dowód z opinii biegłego.

Jeżeli natomiast chodzi o tzw. ekspertyzy prawne, to ich rola i znaczenie procesowe jest mniejsze, gdyż w istocie zawierają one tylko stanowisko strony, do którego organ powinien się odnieść w uzasadnieniu decyzji i nie może jego pominąć bez naruszenia art. 124 o.p.⁸²

5. Pojęcie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego oraz udziału strony w tej czynności

Ustawodawca w art. 190 § 1 i 2 o.p. wprowadził bezwzględny obowiązek organu podatkowego zawiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych, przynajmniej 7 dni przed terminem. Oznacza to, że strona ma prawo wzięcia udziału w przeprowadzeniu tego dowodu, prawo zadawania biegłemu pytań oraz składania wyjaśnień.⁸³ Zauważyć tylko należy, że zadawanie biegłemu pytań może nastąpić w formie ustnej lub pisemnej. Uprawnienie do zadawania pytań biegłemu jest, jak wynika z art. 190 § 2 o.p., jednym z elementów przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego, ale na tyle ważkim, że nie można odstąpić od tego uprawnienia strony, uznając, że pytanie i odpowiedź na nie są zbędne. Ponadto przepis ten statuuje obowiązek zawiadomienia strony (pełnomocnika strony) o terminie i miejscu przeprowadzania dowodu z opinii biegłego, a więc obecność strony w toku przeprowadzania tego dowodu jest jej uprawnieniem, ale nie obowiązkiem, co oznacza, że w przypadku nadzwyczajnych sytuacji organ na wniosek strony powinien ten termin przeprowadzania dowodu przedłużyć, by umożliwić stronie realizację jej uprawnienia.⁸⁴ Zawiadomienie

82 B. Brzeziński, W. Nykiel, Ekspertyza prawna w sprawach podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11, s. 9.

83 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 10 grudnia 2010 r., I SA/Lu 488/10, Lex nr 749457.

84 Wyrok NSA z dnia 29 października 2009 r., II FSK 902/08, Lex nr 550424.

strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego powinno obejmować wskazanie imienia i nazwiska biegłego przedmiotu i zakresu opinii, oczywiście wtedy, gdy organ uprzednio nie doręczył stronie postanowienia o powołaniu biegłego (na wniosek czy z urzędu).⁸⁵ Nieskorzystanie z prawa udziału w przeprowadzaniu dowodu z opinii biegłego nie daje stronie prawa do żądania powtórzenia tego dowodu.⁸⁶ Wskazany w art. 190 § 1 o.p. termin (okres) minimalny, jaki musi upłynąć między otrzymaniem przez stronę zawiadomienia o przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego a samym terminem jego przeprowadzenia, wynosi co najmniej 7 dni i jest to termin ustawowy, który nie może być skrócony przez organ podatkowy nawet za zgodą strony, chyba że strona mimo skrócenia terminu wzięła udział w przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego. W takiej sytuacji należałoby uznać, że naruszenie prawa (przepis gwarantujący uprawnienie) nie mogło mieć istotnego wpływu na wynik sprawy. Jest charakterystyczne, że pogląd taki reprezentowany jest w szeregu wyrokach sądów administracyjnych,⁸⁷ zaś w piśmiennictwie wyrażany jest pogląd odmienny, a mianowicie, że jakiegokolwiek nawet o jeden dzień skrócenie terminu, czy inna nieprawidłowość w zawiadomieniu strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego może mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Zauważa się przy tym, że w lepszej sytuacji procesowej będzie podatnik, który w przypadku nieprawidłowego zawiadomienia go świadomie nie weźmie udziału w przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego niż ten, który mimo wady zawiadomienia będzie starał się wziąć udział w tej czynności.⁸⁸ Z poglądem tym nie można się jednak zgodzić, gdyż strona, biorąc udział w przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego w opisywanej sytuacji i to udział czynny przez zadawanie biegłemu pytań bądź składanie wyjaśnień, bierze udział w przeprowadzeniu dowodu. Jeżeli przy tym sama nie oponu-

85 Zob. też na ten temat trafne wywody R. Pioterczaka, Czy organ w zawiadomieniu o przesłuchaniu świadka ma obowiązek podawania personaliów świadka, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 9, s. 47–51.

86 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 stycznia 2008 r., VIII SA/Wa 577/07, Lex nr 488557.

87 Zob. np. wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 listopada 2005 r., I SA/Lu 578/04, niepubl.; wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 listopada 2005 r., I SA/Lu 579/04 niepubl.; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 30 maja 2006 r., I SA/Gd 198/05, niepubl.

88 Tak M. Rymaszewski, Przesłuchanie w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8, s. 30.

je przeciwko przeprowadzeniu tego dowodu, to nie można twierdzić, że uchybienie terminowi bądź innemu wymogowi mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Poza tym od tego rodzaju uchybień odróżnić należy sytuację, w której strona nie brała udziału w ogóle w przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego, gdyż nie została o jego przeprowadzeniu zawiadomiona. Wówczas może być spełniona przesłanka wznowienia postępowania, gdyż nie brała ona udziału w przeprowadzeniu tego dowodu „nie z własnej winy”, jak stanowi art. 240 § 1 pkt 4 o.p.⁸⁹ W tej ostatniej sytuacji, aby nie doszło do istotnego naruszenia prawa dającego podstawę do wznowienia postępowania, czynność zawiadomienia i przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego rozumianą jako przesłuchanie biegłego należy ponowić.⁹⁰ Dla zachowania wspomnianego terminu istotnym jest, aby organ należycie zorganizował i zaplanował przeprowadzenie tego dowodu. Musi więc uwzględnić czas niezbędny do dojścia zawiadomienia do adresata, w tym także i to, że przesyłka może być awizowana i to dwukrotnie, co oznacza konieczność przechowywania jej na poczcie przez 14 dni.

Podkreślenia wymaga to, że przepis art. 190 § 1 i 2 o.p. jest szczególnym wyrazem realizacji zapewnienia stronie uprawnienia do czynnego udziału w postępowaniu na każdym jego etapie. Jednakże w zakresie zapewnienia tego czynnego udziału w przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego nie jest to uprawnienie jedyne. Ustawa Ordynacja podatkowa nie określa znaczenia słowa „przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego”. Niewątpliwym jest, że czynność przeprowadzania dowodu to czynność po pierwsze, rozciągnięta w czasie, a po drugie, może być realizowana w różnej formie: pisemnej, ustnej lub też mieszanej (pisemnej z ustnym protokołowanym uzupełnieniem opinii – art. 172 § 2 pkt 2 o.p.). Powstaje więc pytanie, jak powinna być realizowana zasada czynnego udziału strony w „procedurze przeprowadzania dowodu z opinii biegłego”, i co to znaczy przeprowadzenie dowodu, o którym mowa w art. 190 § 1 o.p.? Pojęcie „przeprowadzić” oznacza „spełnić jakąś czynność (zwykle wyrażoną w dopełnieniu), zrealizować coś, dokończyć czegoś, doprowadzić do wznowienia, zakończenia czegoś, wziąć

89 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 października 2004 r., III SA 2865/03, niepubl.

90 Tak wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2006 r., I SA/Wr 1559/05, niepubl.

czynny udział, osiągnąć postawiony cel”.⁹¹ Z wykładni językowej art. 190 § 1 i 2 o.p. wynikałoby, że „zawiadomienie strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego” obejmuje te czynności biegłego, które mają charakter „jawny”, a nie kameralny, przygotowawczy, badawczy, gdyż te z natury rzeczy nie mogą być znane organowi tak co do miejsca, jak i terminu. Na tym etapie strona może też zadawać pytania biegłemu, chyba że zadała je na piśmie wcześniej w trakcie procedury powoływania biegłego. Zauważyć trzeba, że w wyroku z dnia 7 kwietnia 2009 r., I GSK 675/08,⁹² NSA wyraził trafny pogląd, że „treść art. 190 § 1 i 2 o.p. nie daje podstaw do przyjęcia, że w przypadku przeprowadzania dowodu z opinii laboratorium celnego udział strony w tych czynnościach procesowych jest wyłączony, bądź w jakikolwiek sposób ograniczony. Nie stanowi zaś naruszenia zasad wynikających z treści tego przepisu, zachowanie organów celnych sprowadzające się do braku powiadomienia strony skarżącej o terminie i miejscu przeprowadzenia dowodu z opinii laboratorium celnego”. W innym zaś wyroku Sąd wskazał, że⁹³ „istotą dowodu z opinii biegłego jest to, iż biegły przygotowuje i opracowuje ją samodzielnie, bez udziału stron i organów podatkowych, na podstawie udostępnionego mu materiału dowodowego, zgodnie z tezą dowodową zakreśloną przez organ podatkowy. Dopiero w końcowym efekcie, a więc po jej sporządzeniu, tak strona, jak i organ podatkowy mogą wnosić stosowne uwagi do opinii, wnioskować o wyjaśnienie określonych kwestii, przeprowadzenie badań, uściślenie i wyjaśnienie wyników”. Zatem z obiektywnych przyczyn strona nie może brać udziału w każdej fazie sporządzenia i przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego.

W konsekwencji odróżnić więc należy trzy określenia: przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego, sporządzenie opinii przez biegłego oraz przesłuchanie biegłego. Wynika to z faktu, że ustawa Ordynacja podatkowa konsekwentnie rozróżnia te pojęcia. Sporządzenie to czynność techniczna (zob. np. art. 82 § 6 pkt 2 o.p., który mówi o sporządzeniu informacji podatkowej, odróżniając ją od przekazania tej informacji), przesłuchanie to czynność dowodowa polegająca na wysłuchaniu

91 Słownik języka polskiego, t. II, red. M. Szymczak, Warszawa 1979, s. 996.

92 Lex nr 541958.

93 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 19 marca 2009 r., II SA/Gd 11/09, Lex nr 493643.

ustnym biegłego i zaprotokołowaniu jego wyjaśnień (art. 172 § 2 pkt 2 o.p.), a przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego to czynność rozciągnięta w czasie obejmująca nie tylko sporządzenie opinii, ale i przesłuchanie biegłego. Nie sposób w związku z tym utożsamiać czynności przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego, o której mowa w art. 190 § 1 o.p., tylko z czynnością przesłuchania biegłego, o której mowa w art. 172 § 2 pkt 2 o.p. Przesłuchanie i sporządzenie opinii biegłego w formie protokołu jest niewątpliwie przeprowadzeniem dowodu z opinii biegłego, ale tylko wtedy, gdy taką formę przeprowadzenia tego dowodu (a mianowicie ustną) wybrał organ w postanowieniu dowodowym. Jeżeli zaś wybrał formę pisemną, to przeprowadzenie dowodu z opinii biegłego obejmuje czynność złożenia przez biegłego opinii uprzednio sporządzonej. O takim przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego, a mianowicie jej sporządzeniu i złożeniu strona powinna być zawiadomiona zgodnie z art. 190 § 1 o.p. Wówczas termin 7-dniowy to termin wyznaczony stronie na zapoznanie się z opinią od dnia otrzymania zawiadomienia. Organ podatkowy nie ma obowiązku doręczenia stronie odpisu opinii z urzędu poza trybem opisanym w art. 178 § 1–4 o.p., a więc w ramach procedury udostępnienia akt. Procedurę doręczenia reguluje zaś art. 144 i nast. o.p. Jeżeli uznamy, że pojęcie „pismo” należy rozumieć szeroko, a więc obejmuje także opinię biegłego, to art. 144 o.p. miałby tu zastosowanie. Wówczas obowiązek doręczenia następowałby z urzędu. Wydaje się, że tak rozumiana procedura przeprowadzania dowodu z opinii biegłego realizuje prawo strony do czynnego udziału w każdym stadium postępowania. Umożliwia stronie należyte przygotowanie się do przeprowadzenia tego dowodu, realne uczestniczenie w tej czynności, składanie wniosków o ponowne przeprowadzenie dowodu z innego biegłego, czy nawet zlecenie opracowania prywatnej ekspertyzy, tak aby mogła ją złożyć w danej instancji i aby mógł się do niej odnieść zarówno biegły jak i organ podatkowy. Należy przy tym podkreślić, że niedopuszczalne jest takie rozumienie zasady czynnego udziału strony w przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego, które sprowadza się do odmowy doręczenia stronie odpisu opinii i poinformowanie jej, że z opinią biegłego może się zapoznać na etapie, w którym organ zawiadomi ją o wyznaczeniu siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału do-

wodowego (art. 200 § 1 o.p.).⁹⁴ Takie prowadzenie postępowania narusza przepisy postępowania w stopniu nie tylko mogącym, ale mającym istotny wpływ na wynik sprawy, co w rezultacie prowadzi do przedłużenia postępowania i naruszenia przepisów art. 125 i art. 139 § 1–4 o.p.

6. Podsumowanie

W świetle przepisów ustawy Ordynacja podatkowa biegłym może być tylko osoba, której funkcję tę powierzył organ podatkowy, przez to nie jest biegłym osoba, której strona zleciła opracowanie opinii. Wyjątkowo taka osoba może być biegłym, jeżeli nie zachodzą w stosunku do niej przesłanki z art. 130 § 1–3 o.p. i organ podatkowy powierzył jej sporządzenie opinii, oczywiście jeżeli osoba ta posiada wymagane wiadomości specjalne. Wiedza z zakresu obowiązującego prawa, nie tylko obecnego, może być tylko wyjątkowo przedmiotem opinii biegłego, ale za to może być bez ograniczeń przedmiotem ekspertyz prawnych, szczególnie gdy odnosi się do skomplikowanych, różnie (rozbieżnie) interpretowanych zagadnień prawnych, w tym także podatkowych. Organ podatkowy tylko wyjątkowo może zastąpić opinię biegłego innymi dowodami i tylko wtedy, gdy na podstawie innego materiału dowodowego wynikają dane i oceny, które stanowią wiadomości specjalne. Pojęcie „wiadomości specjalne” nie jest stałe i niezmienne, gdyż ich zakres zależy od postępu nauki, techniki, sztuki, rzemiosła oraz umiejętności. Wiadomości specjalne to wiedza z zakresu różnych dziedzin życia gospodarczego, społecznego i zawodowego, nauki, techniki, sztuki i rzemiosła. Realizacja zasady czynnego udziału strony w przeprowadzaniu dowodu z opinii biegłego wymaga co najmniej zawiadomienia strony o miejscu, terminie, imieniu i nazwisku, przedmiocie i zakresie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego, a także doręczeniu stronie odpisu opinii, nie tylko jeżeli tego zażądała.

94 Tak wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 12 sierpnia 2008 r., I SA/Go 280/08, Lex nr 485925; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 24 listopada 2006 r., I SA/Gd 1473/03, niepubl.

PROBLEMATYKA POZYSKIWANIA DOKUMENTÓW OBCOJEZYCZNYCH ORAZ WYDRUKÓW Z SIECI INFORMATYCZNEJ W TRAKCIE PROWADZONYCH POSTĘPOWAŃ PODATKOWYCH

ANDRZEJ MELEZINI

Wprowadzenie

Zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej, wyrażoną w art. 122 o.p., organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Do momentu unormowania granic czasowych przeprowadzania kontroli podatkowej wobec przedsiębiorców w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej, organy podatkowe i kontroli skarbowej pozyskiwały materiał dowodowy w sprawie, stosując schemat działania wynikający wprost z przepisów o.p. W przypadku organów podatkowych materiał dowodowy był gromadzony i weryfikowany na etapie kontroli podatkowej, poprzedzającej procedurę postępowania podatkowego. Natomiast w przypadku organów kontroli skarbowej kontrola podatkowa najczęściej wszczynana była wraz z rozpoczęciem procedury postępowania kontrolnego.¹ Tylko w nielicznych sprawach, w których czy to na etapie postępowania podatkowego, czy też postępowania kontrolnego (po zakończeniu kontroli podatkowej) należało przeprowadzić dodatkowy dowód, organy kontrolne sięgały po instrumenty prawne dostępne w dziale IV o.p.

Tymczasem wprowadzenie limitów czasu trwania kontroli podatkowej spowodowało konieczność przekształcenia sposobu gromadze-

1 Zob. A. Melezini, Problematyka zawiadomienia oraz fakultatywności kontroli podatkowej przedsiębiorców, (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, Białystok, 2012, s. 270.

nia i weryfikowania materiału dowodowego w taki sposób, aby kontrolowany miał pewność, że decyzje organów skarbowych będą wydawane w oparciu o zupełny materiał dowodowy w sprawie, który poddany zostanie w myśl art. 187 o.p. wyczerpującemu wyjaśnieniu. Szczególnie w stosunku do przedsiębiorców (z uwagi na normy u.s.d.g.) organy kontrolne zmuszone zostały do pozyskiwania części z dowodów na etapie postępowania podatkowego, czego jednak do końca nie przewidział ustawodawca w o.p., zastrzegając przeprowadzenie wielu czynności wyłącznie w procedurze kontroli podatkowej. Tym samym organy podatkowe i kontroli skarbowej zaczęły próbować, działając zgodnie z literą prawa, pozyskiwać dowody za pomocą istniejących norm prawnych, ale nie zawsze wprost uprawniających do zweryfikowania dowodów będących w posiadaniu podatników. Dobitym tego przykładem jest pozyskiwanie w postępowaniu podatkowym dokumentów obcojęzycznych oraz wydruków z sieci informatycznej.

1. Dokument obcojęzyczny jako dowód w postępowaniu podatkowym

1.1. Ogólne zasady posługiwania się przez organy podatkowe dokumentem obcojęzycznym

Nie ulega wątpliwości, że z punktu widzenia technicznego pozyskiwanie dokumentów obcojęzycznych, jak też innych dowodów źródłowych w sprawie powinno odbywać się co do zasady na etapie kontroli podatkowej. Zgodnie z art. 287 o.p. do obowiązków kontrolowanego należy m.in. udzielanie w wyznaczonym terminie wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli oraz dostarczanie kontrolującemu żądanych dokumentów. Dodatkowo kontrolowany, osoba upoważniona do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw, pracownik oraz osoba współdziałająca z kontrolowanym są obowiązani na podstawie ww. artykułu do przedstawienia, na żądanie kontrolującego, tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli, która to czynność winna być dokonana nieodpłatnie. Oczywiście jest, że żądanie organu kontrolnego uaktywni się dopiero wtedy, kiedy strona po pierwsze, bę-

dzie w posiadaniu dokumentów obcojęzycznych, po drugie, będą one w zakresie przedmiotowym kontroli podatkowej, po trzecie, będą nieprzetłumaczone.

Należy przy okazji podkreślić, że jedyną przesłanką niedopuszczenia dowodu jest jego sprzeczność z prawem (art. 180 § 1 o.p.). Gdy podatnik przekaze organowi podatkowemu dowód w sprawie, który nie będzie przetłumaczony, to kontrolujący będą zobowiązani włączyć taki dowód do akt sprawy. Dopiero po jego przetłumaczeniu będzie można stwierdzić, czy aby z pewnością dowód ten będzie mógł być wykorzystany na dalszym etapie postępowania podatkowego. Także dowód obcojęzyczny musi być dopuszczony w sprawie jeszcze przed poddaniem go procedurze tłumaczenia, a do czasu jego translacji pozostaje w aktach sprawy jako nieprzetłumaczony.² Warto też zauważyć, że dowodem w sprawie, nawet po jego tłumaczeniu, pozostanie dokument w jego wersji pierwotnej (obcojęzycznej). W decyzji organ podatkowy powinien powoływać się zatem na nazwy dokumentów (dowodów) nieprzetłumaczonych, przyporządkowanych do odpowiedniej pozycji w aktach sprawy (oraz metryce) wraz z opisem dokonanego tłumaczenia przez kontrolowanego, czy też przez organ kontrolny.³

Należy przy tym podkreślić, że obowiązek przedstawienia tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli wynika z art. 27 Konstytucji RP⁴ oraz art. 4 u.j.p, ustanawiających językiem urzędowym język polski. Zgodnie też z art. 9 u.o.r., podatnicy są zobowiązani do prowadzenia ksiąg rachunkowych w języku polskim.⁵ Czyli z jednej strony mamy do czynienia z obowiązkiem organu prowadzenia akt sprawy w języku polskim, z drugiej z obowiązkiem podatnika do prowadzenia ksiąg i gromadzenia dowodów księgowych w języku polskim.

Aby pogodzić oba te obowiązki, w procedurach kontrolnych organów podatkowych i kontroli skarbowej zdarzają się przypadki, w których organ kontrolny będzie zobowiązany do wyegzekwowania nało-

2 Zob. wyrok NSA z 14 września 2010 r., II FSK 792/09, Lex nr 745865.

3 Zob. B. Brzeziński, M. Masternak, Dokument sporządzony w języku obcym jako dowód w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 5, s. 46.

4 Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

5 Zob. H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa, Warszawa 2011, s. 1520.

zonych przepisami prawa obowiązków strony. W sytuacji, gdy organ skarbowy nie wezwie strony do translacji dokumentu, to on poniesie negatywne skutki wynikające z tego faktu w postaci naruszenia normy art. 187 o.p. i pominięcia tego dowodu z powodu braku jego tłumaczenia.⁶

1.2. Wezwanie do przetłumaczenia dokumentów

W procedurach kontrolnych możemy spotkać się z trzema sytuacjami. Po pierwsze, gdy organ podatkowy lub kontroli skarbowej pozyska w ramach prowadzonych czynności dowodowych dokument obcojęzyczny, np. od organu obcego państwa. W takiej sytuacji sam będzie zobowiązany do dokonania translacji i nie będzie mógł obciążyć strony kosztami tego typu tłumaczenia. Po drugie, gdy to podatnik przedkłada dokumenty już przetłumaczone. W takiej sytuacji organ kontrolny może nawet nie zdawać sobie sprawy z tego, że pierwotnie dokument sporządzony był w języku polskim. Oczywiście powinien poddać analizie treść dokumentu w kontekście jego wiarygodności, a dopiero w przypadku pojawienia się wątpliwości co do wiarygodności jego treści wyjaśnić sprawę z kontrolowanym bądź zobowiązać go do ponownego – tym razem wiarygodnego przetłumaczenia dokumentu. Po trzecie, gdy podatnik przedkłada organowi dokumenty nieprzetłumaczone i organ kontrolujący będzie w takiej sytuacji zobowiązany do wezwania podatnika do dokonania tłumaczenia dokumentów sporządzonych w języku obcym.

Nie ulega wątpliwości, że dokumenty obcojęzyczne mogą zostać dopuszczone do materiału dowodowego w sprawie na każdym etapie procedury kontrolnej (kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe). Należy jednak zauważyć, że dokonanie wezwania do przetłumaczenia dokumentów przez stronę postępowania jedynie na podstawie art. 155 o.p. będzie rozwiązaniem błędnym, z uwagi na to iż przepis ten nie ma w tym przypadku samodzielnego znaczenia prawnego,⁷ co zresztą zauważa Trybunał Konstytucyjny⁸ w odniesieniu do uchylonego art.

6 Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 kwietnia 2008 r., III SA/Wa 983/07, Lex nr 369305.
7 Zob. P. Pietrasz, W. Stachurski, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011, s. 366.
8 Wyrok TK z dnia 13 lutego 2001 r., K 19/99, Dz.U. Nr 14, poz. 143.

17 ust. 1 pkt 7 i ust. 2 u.k.s. W trakcie kontroli podatkowej podstawą do wyegzekwowania obowiązku przetłumaczenia dokumentu będzie art. 155 o.p. w zw. z art. 287 § 1 pkt 2 o.p. Organ podatkowy czy też kontroli skarbowej może żądać w tym przypadku dokonania tłumaczenia w zasadzie każdego dokumentu będącego w posiadaniu podatnika, który ma związek z prowadzoną sprawą.⁹

Natomiast w trakcie postępowania podatkowego czy kontrolnego (poza kontrolą podatkową) organ kontrolny uprawniony jest do wezwania podatnika do przetłumaczenia dokumentów obcojęzycznych na podstawie art. 155 o.p. w zw. z art. 21 ust. 5 u.o.r., zgodnie z którym na żądanie organów kontroli lub biegłego rewidenta należy zapewnić wiarygodne przetłumaczenie na język polski treści wskazanych przez nich dowodów, sporządzonych w języku obcym. W tym drugim przypadku organ podatkowy czy kontroli skarbowej będzie mógł żądać przetłumaczenia tylko określonej kategorii dokumentów – wynikających z u.o.r.

1.3. Osoba uprawniona do tłumaczenia dokumentów obcojęzycznych

Nie ulega też wątpliwości, że zgodnie z zasadą pisemności, tłumaczenie dokumentu obcojęzycznego musi zostać dokonane w formie pisemnej i znaleźć swoje odzwierciedlenie w aktach sprawy. Z pewnością tłumaczenie dokonane przez tłumacza przysięgłego (posiadającego wiadomości specjalne w tym zakresie) daje gwarancję dla strony, ale i organu kontrolnego oraz ewentualnie sądu administracyjnego co do wiarygodności takiego tłumaczenia (poprzez domniemanie prawdziwości treści zawartych w piśmie).¹⁰ Jednak należy też mieć na uwadze, że dokonanie translacji przez tłumacza przysięgłego wiąże się z koniecznością poniesienia dodatkowych kosztów, które mogą być znacznym obciążeniem zarówno dla organów kontrolnych, jak i dla strony postępowania w przypadku dużej liczby dokumentów koniecznych do przetłumaczenia.

9 Zob. A. Mariański, D. Strzelec, *Kontrola podatkowa*, „Serwis Monitora Podatkowego” 2012, nr 2, s. 12.

10 Zob. D. Zalewski, *Dokument obcojęzyczny jako dowód w postępowaniu*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 5, s. 22.

Należy więc poddać analizie obowiązujące przepisy o.p. i u.o.r. w kontekście obowiązku dokonywania tłumaczenia jedynie przez tłumacza przysięgłego, które swoją drogą w procedurze cywilnej jest normą, z uwagi na brzmienie art. 256 kpc., tj.: „sąd może zażądać, aby dokument w języku obcym był przełożony przez tłumacza przysięgłego”.

Moim zdaniem w procedurze podatkowej tłumaczenia dokumentów obcojęzycznych poza tłumaczem przysięgłym może też dokonać zarówno strona czy też osoba upoważniona przez stronę, jak i pracownik organu podatkowego czy kontroli skarbowej (zależy na kim będzie ciążył ten obowiązek). Ważne jest przy tym, żeby organ kontrolny oraz strona mogły stwierdzić wiarygodność takiego tłumaczenia (np. na podstawie dodatkowych dowodów jak chociażby certyfikat językowy osoby tłumaczącej). Także czy w przypadku np. konieczności przetłumaczenia kilkudziesięciu faktur VAT, otrzymanych przez kontrolowanego od podmiotu zagranicznego, których treść zawiera jedno sformułowanie w języku obcym, powszechnie znane, tłumaczenia tych dowodów może dokonać sam podatnik bez ponoszenia dodatkowych kosztów? Moim zdaniem odpowiedź na to pytanie powinna być pozytywna. Dodatkowo trzeba zauważyć, że tłumacz przysięgły musiałby dokonać tłumaczenia każdego dokumentu z osobna, co z pewnością nie byłoby rozwiązaniem obojętnym finansowo dla strony. Tak jak już wspominałem, może też się zdarzyć, że kontrolowany dokona tłumaczenia po wszczęciu procedury kontrolnej i ani organ podatkowy, ani sąd administracyjny nie będzie mógł wypowiedzieć się co do wiarygodności tekstu danego dokumentu, bo nie będzie posiadał informacji, że taki dokument został przetłumaczony.

Oczywiście w przypadku, gdy organ podatkowy czy kontroli skarbowej będzie miał wątpliwości co do poprawności dokonanego tłumaczenia bądź co do wiarygodności wiadomości specjalnych posiadanych przez stronę albo osobę przez nią wskazaną, to wtedy wydaje się być odpowiedni moment do dokonania translacji przez tłumacza przysięgłego.

Podstawowym argumentem przemawiającym za poprawnością postawionej tezy jest fakt, iż z żadnego obowiązującego przepisu prawa podatkowego nie wynika norma prawna nakazująca organowi podatkowemu czy kontroli skarbowej dokonywania bądź wzywania do do-

konywania tłumaczenia dokumentów obcojęzycznych przez tłumaczy przysięgłych,¹¹ które z pewnością jest gwarancją wiarygodnego tłumaczenia (do czego swoją drogą organ kontrolny powinien się ustosunkować w decyzji).

W przypadku wezwania w trybie art. 287 § 1 pkt 2 o.p. wykładnia gramatyczna zwrotu „tłumaczenie na język polski” pozwala stwierdzić, iż jest to każde przełożenie na język polski. W sytuacji wezwania do tłumaczenia w oparciu o przepisy u.o.r. ustawodawca co prawda posługuje się sformułowaniem „wiarygodne przetłumaczenie na język polski”, jednak powoduje to jedynie konieczność oceny dokonanego przetłumaczenia przez kontrolujących w kontekście wiarygodności, a dopiero w przypadku pojawiających się wątpliwości – wezwanie do dokonania tłumaczenia przez tłumacza przysięgłego.

Należy też zgodzić się z argumentami pojawiającymi się w piśmiennictwie,¹² które mówią o „silniejszej” mocy dowodowej takiego tłumaczenia, jednak ta „silniejsza” moc dowodowa moim zdaniem nie przekreśla możliwości dokonania tłumaczenia przez np. funkcjonariusza publicznego, który zobowiąże się na podstawie odrębnej umowy cywilnoprawnej do dokonania tłumaczenia dokumentów z uwagi chociażby na posiadanie adekwatnego certyfikatu językowego. Należy przy tym zauważyć, że funkcjonariusz publiczny również ponosi odpowiedzialność za wykonywanie swoich obowiązków zgodnie z obowiązującym prawem i wyrażając zgodę na translację dokumentów, może ponieść negatywne konsekwencje wynikające z błędnego tłumaczenia. Jeżeli dokument będzie na tyle skomplikowany, że żaden z funkcjonariuszy publicznych, pracowników organu podatkowego nie zobowiąże się do stosownej translacji, wtedy oczywiście należałoby powołać tłumacza przysięgłego.

Automatyczne odrzucenie tłumaczenia dokonanego przez funkcjonariusza publicznego na etapie procedury sądowej z uwagi na brak możliwości zweryfikowania wiarygodności takiego tłumaczenia, jest moim zdaniem, naruszeniem zasady zaufania do organów państwa. Skoro or-

11 Zob. B. Brzeziński, M. Masternak, Dokument sporządzony w języku obcym jako dowód w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 5, s. 48.

12 Zob. B. Pahl, Dowód z dokumentu obcojęzycznego w postępowaniu podatkowym, (w:) L. Etel, (red.) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008, s. 171.

gan podatkowy bierze na siebie odpowiedzialność za dane tłumaczenie, to dłaczego w przypadku, gdy strona nie podważa takiego tłumaczenia, sąd miałby mieć wątpliwości w tej kwestii i uchylić decyzję.

2. Wydruki z sieci informatycznej jako dowód w postępowaniu podatkowym

Należy podkreślić, że każdy fakt może być wykazywany za pomocą każdego zgodnego z prawem dowodu.¹³ Także wydruki z sieci informatycznej jako dokumenty mogą stanowić składową materiału dowodowego. Jednakże brak podpisu i jednocześnie niemożliwość identyfikacji autora wydruku stanowiącego dokument wyklucza prowadzenie dowodu z takiego dokumentu w postępowaniu podatkowym. W orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany jest pogląd, że sama odbitka ksero lub inna kopia reprograficzna nie jest dokumentem i nie może dokumentu zastąpić. Odbitka ksero nie zawiera bowiem oryginalnego podpisu wystawcy, który stanowi *conditio sine qua non* istnienia dokumentu. Natomiast własnoręczne poświadczenie (podpis) pracownika organu autoryzujące treść zapisów zawartych w odbitych dokumentach pełni funkcję analogiczną do podpisu, przesadzając o miarodajności dowodowej tych dokumentów.¹⁴

Przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera, zgodnie z art. 13 ust. 5 u.o.r., należy zapewnić automatyczną kontrolę ciągłości zapisów, przenoszenia obrotów lub sald. Wydruki komputerowe ksiąg rachunkowych powinny składać się z automatycznie numerowanych stron, z oznaczeniem pierwszej i ostatniej oraz być sumowane na kolejnych stronach w sposób ciągły w roku obrotowym. Jak zauważa się w piśmiennictwie,¹⁵ systemy informatyczne spełniają ustawowy warunek automatycznej kontroli ciągłości zapisów poprzez wbudowanie algorytmów, które sterują procesem przenoszenia danych, tak aby zachowana była ich ciągłość (np. automatyczne przeniesienie bilansu otwarcia do nowego roku, automatyczne sumowanie obrotów miesiąca

13 Zob. wyrok NSA z dnia 24 sierpnia 2010 r., II FSK 602/09, Lex nr 745760.

14 Zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 września 2008 r., III SA/Wa 420/08, Lex nr 491891.

15 Zob. J. Gad, A. Walińska, Ustawa o rachunkowości. Komentarz, Lex 2011.

poprzedniego i uwzględnianie ich w miesiącu następnym) lub też użytkownik ma możliwość kontroli zachowania ciągłości np. poprzez funkcję automatycznej kontroli numeracji dziennika, przenoszenia podsumowania.

Pozyskanie wydruków z sieci teleinformatycznej od strony może się odbywać zarówno w kontroli podatkowej (jako zasada), jak i w postępowaniu podatkowym (jako wyjątek).

W kontroli podatkowej podstawą do pozyskania tego typu dowodów będzie wezwanie skierowane do strony na podstawie art. 155 w zw. z art. 286 § 1 pkt 4 o.p., na mocy którego kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, są m.in. uprawnieni do żądania udostępnienia akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w formie elektronicznej.

W postępowaniu podatkowym organ podatkowy tego typu dowody może pozyskać na podstawie art. 155 w zw. z art. 13 ust. 2 u.o.r., zgodnie z którym przy prowadzeniu ksiąg rachunkowych przy użyciu komputera za równoważne z nimi uważa się odpowiednio zasoby informacyjne rachunkowości, zorganizowane w formie oddzielnych komputerowych zbiorów danych, bazy danych lub wyodrębnionych jej części, bez względu na miejsce ich powstania i przechowywania.

Należy przy tym mieć na uwadze, że podatnicy zobowiązani są mocą art. 13 ust. 6 u.o.r. do wydrukowania ksiąg rachunkowych nie później niż na koniec roku obrotowego. Za równoważne z wydrukiem uznaje się przeniesienie treści ksiąg rachunkowych na informatyczny nośnik danych, zapewniający trwałość zapisu informacji, przez czas nie krótszy od wymaganego dla przechowywania ksiąg rachunkowych. Zobowiązanie to powoduje, że w przypadku procedur kontrolnych, które najczęściej dotyczą zaszłości podatkowych z minionych lat, organ kontrolny powinien najpierw zweryfikować poprawność realizacji obowiązku wynikającego z powołanego artykułu, a dopiero w przypadku braku nośnika informacji wezwać stronę do udostępnienia danych w formie elektronicznej.

Wnioski

Wprowadzenie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej przyczyniło się do konieczności poszukiwania przez organy podatkowe i kontroli skarbowej instrumentów prawnych adekwatnych do stosowanej procedury. Limity czasu trwania kontroli spowodowały konieczność przeprowadzania postępowania dowodowego także na etapie postępowania podatkowego. Próba dostosowania się do panujących realiów przez organy skarbowe pokazuje, jaki wpływ na procedurę unormowaną w o.p. może mieć ustawa, która przecież nie dotyczy procedury jurysdykcyjnej, a jedynie kontroli podatkowej.

Należy podkreślić, że niezależnie od narzuconych limitów trwania czasu kontroli podatkowej, szczególnie wobec przedsiębiorców, organy kontrolne nie mają prawa poprzestać na zebranych materiałach dowodowych wyłącznie w trakcie kontroli podatkowej. Są zatem zobowiązane do pełnego zebrania materiału dowodowego i poddania go swobodnej ocenie zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej. Zasada szybkości postępowania nie może przełożyć się na obniżenie jakości wydawanych decyzji.

Rolą ustawodawcy jest stworzenie skutecznych i transparentnych instrumentów prawnych, których zastosowanie przyczyniłoby się do możliwości poddania weryfikacji obowiązków podatkowych nałożonych przez prawo podatkowe. W przeciwnym razie realizacja tych obowiązków będzie iluzoryczna, a podatnicy będą je traktować z „przyzwyczajeniem oka” zarówno organ podatkowy, jak i kontroli skarbowej powinny być zatem wyposażone w instrumenty prawne w kontroli podatkowej, jak i postępowaniu podatkowym, które uprawniją go do zweryfikowania realizacji wszystkich obowiązków wynikających z ustaw podatkowych.

Opisane przykłady pokazują wyraźnie, że granice pomiędzy kontrolą podatkową a postępowaniem podatkowym są coraz bardziej płynne. Może nadszedł więc czas na próbę podjęcia prac nad nową procedurą, która maksymalnie uproszczona i jednolita dla wszystkich organów podatkowych i kontroli skarbowej spowodowałaby skupienie się organów kontrolnych na postępowaniu dowodowym i rzetelnym ustaleniu stanu faktycznego, a nie na technikach pozyskiwania dowodów.

DOWÓD Z CZYNNOCI SPRAWDZAJĄCYCH W PRAKTYCE DZIAŁANIA ORGANÓW KONTROLI SKARBOWEJ

DARIUSZ ZALEWSKI

Wprowadzenie

Czynności sprawdzające stanowią odrębny rodzaj procedury podatkowej, odmienny od kontroli podatkowej, czy też postępowania kontrolnego o najmniej sformalizowanym charakterze. W praktyce, organy skarbowe często stosują czynności sprawdzające organy podatkowe, rzadziej i w niepełnym zakresie czynią to organy kontroli skarbowej.

Czynności sprawdzające z uwagi na swoją odmienność od kontroli podatkowej nie są w doktrynie i orzecznictwie traktowane jednolicie. W piśmiennictwie czynności sprawdzające uważa się czasem za część kontroli podatkowej, różniącą się od niej tylko techniką postępowania.¹ W związku z tym określa się je z reguły jako wstępną kontrolę podatkową o charakterze formalnym.² Część doktryny uważa je natomiast za rodzaj postępowania odrębnego, prowadzonego poza jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym i stanowiącego odmienny typ postępowania quasi-kontrolnego.³

W szeregu orzeczeń sądów administracyjnych zwrócono z kolei uwagę na konsekwencje odrębnego charakteru czynności sprawdzających w porównaniu ze specyfiką kontroli podatkowej. W wyroku WSA w Gliwicach z dnia 9 lutego 2010 r.,⁴ stwierdzono, że czynności sprawdzające uregulowane zostały w dziale V, a kontrola podatkowa w dzia-

1 Por. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2008, s. 316.

2 Por. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Leksykon Ordynacji podatkowej, Wrocław 2007, s. 31.

3 B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa, Toruń 2002, s. 867.

4 I SA/GI 1026/09, Lex nr 559419.

le VI o.p. jako odrębne instytucje prawa odnoszące się do różnych stanów faktycznych i prawnych, z własną procedurą i odmiennymi celami.

Z kolei w wyroku WSA w Łodzi z dnia 13 kwietnia 2004 r.,⁵ stwierdzono, że czynności sprawdzające prowadzone są w trybie przepisów zawartych w dziale V o.p. (art. 272–280 o.p.) i nie są tożsame z kontrolą podatkową, o której mowa w dziale VI o.p. (art. 281–292 o.p.). Na tej podstawie Sąd uznał, że czynności sprawdzające nie są przeszkodą do dokonania korekty deklaracji w podatku od towarów i usług (dotyczącej zobowiązania podatkowego za niektóre miesiące 2000 r. na podstawie art. 81 § 1 o.p. – obecnie kwestię tę reguluje art. 81a o.p.).

Czynności sprawdzające na podstawie przepisów o.p. mogą dotyczyć sprawdzenia przez organy skarbowe u podatnika jedynie trzech okoliczności. Po pierwsze, zgodnie z art. 272 pkt 1 o.p. służą dokonaniu oceny, czy podatnicy, płatnicy i inkasenci terminowo wywiązują się ze swoich podstawowych obowiązków: składanie dokumentów, przede wszystkim deklaracji, wpłacanie zadeklarowanych podatków, w tym pobieranych przez płatników i inkasentów. Literalna wykładnia tego przepisu sugeruje, że czynności sprawdzające nie dotyczą wywiązywania się ze zobowiązań podatkowych powstających na mocy decyzji ustalających ich wysokość.

Po drugie, celem czynności sprawdzających stosownie do art. 272 pkt 2 o.p. jest zbadanie formalnej poprawności deklaracji, jak również dokumentów niezbędnych do sprawdzenia terminowego wpłacania podatków przez podatników, płatników i inkasentów. Ocena ta ma na celu sprawdzenie, czy dokument nie zawiera błędów lub oczywistych omyłek i został sporządzony zgodnie z wymaganiami, jakie wynikają z przepisów prawa.

Po trzecie, celem czynności sprawdzających będzie również ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami. Do jego realizacji służą środki dowodowe określone w art. 275 i 276 o.p. (prawo organu do zażądania od podatnika okazania dokumentów lub składania ich fotokopii, jeśli podmiot skorzystał z ulg podatkowych, ponadto uzyskiwanie informacji z banków, zakładów ubezpieczeń i funduszy inwestycyjnych w za-

5 I SA/Łd 620/2003, Lex nr 127017.

kresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską i towarzystw funduszy inwestycyjnych również w zakresie ulg wykazanych przez podatnika, wreszcie prawo do oględzin lokalu mieszkalnego lub obiektu, z którym związane były ulgi inwestycyjne).⁶

Podsumowując rozważania o charakterze prawnym, z art. 272 i n. o.p. wynika, że czynności sprawdzające są traktowane jako osobna instytucja, mająca charakter formalny i wstępny. Z drugiej strony nie ulega wątpliwości, iż są one elementem postępowania podatkowego i rodzajem czynności kontrolnych organów skarbowych. Pod względem formalnym nie utożsamia się ich jednak ani z kontrolą podatkową, ani z czynnościami dowodowymi w postępowaniu podatkowym czy postępowaniu kontrolnym. Konsekwencją ustaleń poczynionych przez organy skarbowe w wyniku czynności sprawdzających może być wszczęcie postępowania podatkowego, postępowania kontrolnego lub postępowania egzekucyjnego (por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 21 października 2008 r.,⁷). Prowadzenie kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających w odniesieniu do danego podatku za określony rok podatkowy nie wyłącza możliwości jednoczesnego podjęcia przez organ podatkowy czynności sprawdzających w odniesieniu do podatku za inne lata podatkowe (por. wyrok NSA OZ w Łodzi z dnia 30 stycznia 2002 r.,⁸).

Należy zauważyć, że dokonywanie czynności sprawdzających nie jest ograniczone czasowo i może być podejmowane wielokrotnie, nawet w tym samym zakresie przedmiotowym i podmiotowym. Działania organu skarbowego unormowane w dziale V o.p. nie tworzą bowiem powagi rzeczy osądzonej. Dlatego też ich podjęcie nie stwarza gwarancji dla przedsiębiorcy czy też innego podatnika, którego dotyczą, że poddane ocenie działania czy dokumenty były prawidłowe. Zdaniem M. Niezgodki-Medek organ skarbowy, podejmując po raz kolejny czynności sprawdzające u tego samego podmiotu, dotyczące tych jego działań, które już były sprawdzane, musi pamiętać, że obowiązują

6 C. Kosikowski, Komentarz do art. 272 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009.

7 I SA/Rz 557/08, Lex nr 589862.

8 I SA/Łd 693/00, Lex nr 589856.

ją go zasady ogólne postępowania podatkowego i kontrolnego, do których odsyła się w art. 280 o.p. Szczególnie istotne jest w tym aspekcie prowadzenie czynności sprawdzających zgodnie z prawem (art. 120 o.p.), w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych (art. 121 § 1 o.p.).⁹ W tym aspekcie można by postawić tezę, że zbyt częste stosowanie wobec tego samego podmiotu w tym samym zakresie czynności sprawdzających może być skutecznym zarzutem nieprawidłowości działania organu w postępowaniu podatkowym lub kontrolnym.

1. Zakres czynności sprawdzających dokonywanych przez organy kontroli skarbowej

Organy kontroli skarbowej na podstawie art. 31 ust. 1 u.k.s. – mają prawo do stosowania w zakresie nieuregulowanym w postępowaniu kontrolnym odpowiednich przepisów ordynacji podatkowej. Teoretycznie pozwala więc to na wykorzystywanie przez organy kontroli skarbowej przepisów działu V o.p., który normuje zasady prowadzenia czynności sprawdzających. W praktyce działania tych organów przepisy te jednak nie są wykorzystywane. Jedynym wyjątkiem jest prowadzenie przez organy kontroli skarbowej tzw. kontroli krzyżowej (ma charakter czynności sprawdzającej), która jest odrębnie uregulowana w art. 13b u.k.s. dla organów kontroli skarbowej, a dla organów podatkowych w art. 274c o.p. (wcześniej oba rodzaje organów stosowały dla kontroli krzyżowej ten sam art. 288a o.p.). Specyfiką art. 13b u.k.s. jako formy czynności sprawdzających jest to, że nie może on być stosowany samodzielnie, ale jego użycie zawsze powinno mieć związek z postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową prowadzoną u kontrolowanego. Dopiero w takiej sytuacji jest możliwość przeprowadzenia czynności sprawdzających (nazywane są one potocznie kontrolą krzyżową lub „krzyżówką”) u jego kontrahenta (instytucja ta zostanie omówiono szczegółowo w dalszej części opracowania).

W związku z tym, że czynności sprawdzające stwarzają organom kontroli skarbowej dodatkowe możliwości w zakresie weryfiko-

9 M. Niezgódka–Medek, Komentarz do art. 272, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009.

wania podatników, narzuca się pytanie, dlaczego mimo istnienia formalnej podstawy prawnej organy te praktycznie nie stosują czynności sprawdzających poza tzw. kontrolą krzyżową? Przede wszystkim wynika to z charakteru samych czynności. Organy skarbowe, a w praktyce wyłącznie organy podatkowe, stosują je jako rodzaj wstępnej weryfikacji deklaracji podatkowych składanych przez podatnika. Deklaracje te składane są do urzędów skarbowych i z tego tytułu to właśnie one zajmują się ich wstępną weryfikacją. Organy podatkowe na podstawie art. 272 o.p. sprawdzają, czy podatnicy, płatnicy i inkasenci terminowo wywiązują się ze swoich podstawowych obowiązków: składania dokumentów, przede wszystkim deklaracji, wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym pobieranych przez płatników i inkasentów. Weryfikują również, czy dokumenty składane przez podatnika nie zawierają błędów lub oczywistych omyłek i zostały sporządzone zgodnie z wymaganiami, jakie wynikają z przepisów prawa. Tymczasem głównym zadaniem kontroli skarbowej jest, zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 i 2 u.k.s., kontrola rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, a także innych należności pieniężnych budżetu państwa lub państwowych funduszy celowych oraz ujawnianie i kontrola niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, a także dochodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów. Celem kontroli skarbowej jest więc sama kontrola i wykrywanie nieprawidłowości w zakresie wywiązywania się przez podatników ze swoich zobowiązań podatkowych, a nie weryfikacja poprawności wypełnienia przez podatnika dokumentów podatkowych.¹⁰

2. Charakter prawny regulacji z art. 13b u.k.s.

Czynności organu kontroli skarbowej opisane w art. 13b u.k.s. powszechnie określane są mianem kontroli krzyżowej. Nazwa ta jest powszechnie stosowana nie tylko przez samych pracowników organów skarbowych, ale także w doktrynie i orzecznictwie, mimo iż nie są to czynności kontrolne *sensu stricte*. Kontrola krzyżowa w rozumie-

10 Zob. więcej D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 336–348.

niu przepisów ustawy o kontroli skarbowej, jak i art. 274c o.p. wcale nie jest kontrolą, ale zalicza się ją do czynności sprawdzających. Stosowanie określenia „kontrola krzyżowa” wynika z faktu, iż przed dniem 21 sierpnia 2004 r. tzw. kontrola krzyżowa unormowana była w art. 288a o.p. Zgodnie z ówczesnym brzmieniem przepisu stanowiła ona kontrolę kontrahenta podmiotu kontrolowanego i jej istotą było sprawdzenie prawidłowości i rzetelności badanych dokumentów u kontrahentów kontrolowanego. W praktyce kontrola ta polegała na ustaleniu, czy dokumenty znajdujące się w dokumentacji księgowej kontrolowanego (z reguły faktury VAT) znajdują swoje odzwierciedlenie w dokumentacji i księgach podatkowych jego kontrahenta. Instytucja ta miała dwójaki charakter. Posiadała zarówno cechy czynności sprawdzających, jak i kontroli podatkowej *sensu stricte*.

Przedsiębiorcy postulowali konieczność zapewnienia podmiotom gospodarczym ochrony prawnej przed zbędnymi kontrolami. W ich opinii znaczna liczba organów kontrolujących, ich szerokie kompetencje, częsty zbieg kilku niezależnych kontroli w jednym czasie nie sprzyjały rozwojowi przedsiębiorczości i postulowali zmianę takiego stanu rzeczy. W rezultacie kontrola krzyżowa straciła swój charakter czynności w ramach kontroli podatkowej. Obecnie sprawdzenie prawidłowości i rzetelności dokumentów podatnika u jego kontrahentów odbywa się w ramach czynności sprawdzających.¹¹

Dokonywana czynność sprawdzająca nie wymaga wydania szczególnego upoważnienia. Czynności sprawdzające nie stanowią czynności kontroli podatkowej, a zatem okres oczekiwania na protokół z czynności sprawdzających nie jest wliczany do czasu trwania kontroli, ani też nie wymaga zawieszenia kontroli podatkowej. Kontrola krzyżowa nie musi mieścić się w ramach właściwej kontroli. Kontrolę krzyżową, w ramach czynności sprawdzających, można uzupełnić już po zakończeniu kontroli podatkowej, a w ramach trwającego postępowania kontrolnego prowadzonego przez organy kontroli skarbowej.¹² Dzięki umiejscowieniu kontroli krzyżowej w ramach czynności sprawdzają-

11 D. Zalewski, A. Melezini, *Kontrola podatkowa przedsiębiorców*, Warszawa 2012, s. 292–293.

12 Pismo z dnia 12 lipca 2005 r. Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów, SP1/768/033–235/1584/04/AA, „Biuletyn Skarbowy” 2005, nr 4, s. 14.

cych możliwe jest sprawdzenie kontrahentów podatników bez konieczności wszczęcia u nich kontroli i wliczania okresu tego sprawdzania do czasu kontroli u podatnika. Jest to zasadne z punktu ekonomiki postępowania kontrolnego i jego szybkości, a jednocześnie nie są naruszane gwarancje procesowe kontrolowanego podatnika. Wszystkie czynności organu podatkowego dotyczą wtedy wyłącznie dokumentów. Podatnik nie musi być o nich wcześniej powiadamiany i nie bierze w nich udziału. Analizowane dokumenty zostaną włączone do akt sprawy i wtedy podatnik będzie miał możliwość ustosunkowania się do ich treści.¹³

Czynności kontrolne, które wykonywane są u danego podmiotu, pozostają formalnie rzecz biorąc czynnościami, które wykonywane są w ramach postępowania kontrolnego prowadzonego względem innego podmiotu. Czynności kontroli krzyżowej nie są więc kontrolą u tego podmiotu, u którego są prowadzone. Są one elementem postępowania prowadzonego u innego podmiotu, którego kontrahentem jest podmiot, gdzie prowadzona jest kontrola krzyżowa. W związku z takim ukształtowaniem czynności kontroli krzyżowej, nie obowiązuje tu zasada prowadzenia u przedsiębiorcy jednej kontroli (art. 82 u.s.d.g.) oraz nie liczą się one do maksymalnego czasu trwania kontroli (art. 83 u.s.d.g.). U tego podmiotu, którego faktycznie dotyczą czynności kontrolne, stanowią tzw. czynności sprawdzające.

3. Zasady prowadzenia kontroli krzyżowej

Artykuł 13b u.k.s. pozwala organowi kontroli skarbowej w związku z prowadzonym postępowaniem kontrolnym u danego podatnika (a więc już po wszczęciu postępowania) na sprawdzenie prawidłowości i rzetelności dokumentów, będących w posiadaniu jego kontrahentów, w zakresie objętym prowadzonym postępowaniem. Warunkiem zastosowania tej instytucji jest wykonywanie przez kontrahentów kontrolowanej działalności gospodarczej. Przepis nie ma zastosowania do kontrahentów podatnika, którzy nie prowadzą działalności gospodarczej zdefiniowanej w art. 3 pkt 9 o.p., a więc o charakterze zarobkowym,

13 D. Zalewski, Kontrola krzyżowa w procedurze podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 4, s. 37–38.

np. do różnych organizacji *non-profit*, takich jak fundacje lub stowarzyszenia, a także kościelnych osób prawnych, chyba że podejmują one także działalność zarobkową i z tego tytułu są kontrahentami kontrolowanego. Należy także uznać, że czynność kontroli krzyżowej może być podjęta tylko u takiego przedsiębiorcy, którego transakcje z podmiotem kontrolowanym mają związek z wykonywaną przez ten podmiot działalnością gospodarczą. Jeśli zatem kontrahent podmiotu kontrolowanego wprawdzie prowadzi działalność gospodarczą, lecz dokonuje u niego zakupów i występuje wyłącznie jako konsument, nie będzie możliwe podjęcie wobec niego czynności kontroli krzyżowej. Rozróżnienia statusu kontrahenta będzie możliwe przede wszystkim na podstawie rodzaju dokumentacji, jaką zastała potwierdzona dana transakcja (paragon fiskalny albo faktura).

W związku z ograniczonym zakresem przedmiotowym kontroli krzyżowej „prawidłowość i rzetelność” – a więc zgodność ze stanem faktycznym – dokumentów odzwierciedlających związku pomiędzy podatnikiem a jego kontrahentami wykonującymi działalność gospodarczą, przewidziano uproszczony sposób działania organów kontroli skarbowej, które od kontrahenta kontrolowanego mogą żądać przedstawienia wyłącznie dokumentów.

W praktyce procedura stosowania kontroli krzyżowej jest prowadzona zgodnie z zasadami zawartymi w Ordynacji podatkowej. W ustawie o kontroli skarbowej ta kwestia nie jest bowiem unormowana i poprzez art. 31 ust. 1 u.k.s. w zakresie nieuregulowanym stosuje się do niej przepisy ordynacji podatkowej. W związku z tym, że kontrola krzyżowa jest w ordynacji uregulowana w Dziale V Czynności sprawdzające, to mają dla niej odpowiednio zastosowanie procedury przewidziane dla postępowania podatkowego (art. 280 o.p.).

Wobec powyższego, według stanowiska Ministra Finansów,¹⁴ przed wszczęciem kontroli krzyżowej istnieje możliwość wezwania kontrahenta, stosownie do art. 155 o.p. do przedłożenia dokumentów będących przedmiotem czynności sprawdzających. W wezwaniu należy wskazać, czy powinien to zrobić osobiście, czy też może uczynić

14 Pismo Dyrektora Departamentu Systemu Podatkowego w Ministerstwie Finansów z dnia 17 sierpnia 2004 r., SP1/592/8012–128/1200/04/AA, „Biuletyn Skarbowy” 2004, nr 5, s. 20.

to za pośrednictwem pełnomocnika lub też przesłać je do organu kontroli skarbowej. Ponadto w wezwaniu tym należało wyraźnie określić zakres dokumentów, które będą przedmiotem czynności sprawdzających, np. wszystkie faktury sprzedaży za miesiąc maj 2009 r. dla kontrolowanego X bądź też precyzyjnie określić te dokumenty, np. faktura z dnia 15 stycznia 2010 r. Nr 23/2010.

Zauważyć należy, że kierowanie powyższego żądania na podstawie zarówno art. 13b u.k.s., jak i art. 155 o.p. nie jest konieczne. Prawo do żądania takich dokumentów wynika bowiem z normy art. 13b ust. 1 u.k.s. i odwoływanie się do Ordynacji nie jest zasadne. Niemniej jednak art. 155 o.p. może mieć zastosowanie bezpośrednio po zakończeniu czynności kontroli krzyżowej, o czym w dalszej części artykułu.

Nie można w ramach czynności sprawdzających prowadzonych na podstawie tego przepisu prowadzić postępowania dowodowego, np. powoływać biegłych do oceny tych dokumentów. Wyklucza to możliwość stosowania w przypadku czynności sprawdzających przepisów Rozdziału 11, z Działu IV o.p. (Dowody). Nie ma również podstaw do zabezpieczenia takich dokumentów. Kontrahent kontrolowanego ma je jedynie przedstawić, a organ podatkowy nie może żądać ich wydania, tak jak ma to miejsce w toku kontroli podatkowej.

Po przeprowadzeniu czynności sprawdzających u kontrahenta kontrolowanego organ ma obowiązek sporządzić protokół, stosując odpowiednio przepisy dotyczące protokołów w postępowaniu podatkowym – tj. art. 172, 173 i 176 (rozdział 9 dział IV o.p. w zw. z art. 280 o.p.). Protokół sporządzony z czynności sprawdzających przeprowadzonych u kontrahenta, zgodnie z art. 181 o.p., stanowi dowód w postępowaniu kontrolnym i kontroli podatkowej (por. art. 292 o.p.) prowadzonym u podatnika.

Protokół wraz z załącznikami w postaci dokumentów zgromadzonych w ramach czynności sprawdzających mogą stanowić odpowiednio załącznik do protokołu kontroli lub jeden z dowodów w postępowaniu kontrolnym, odrębny od dowodów zgromadzonych w toku kontroli podatkowej, w zależności do tego, czy czynności te zostaną przeprowadzone w trakcie kontroli podatkowej, czy też po jej zakończeniu, ale w ramach postępowania kontrolnego.

4. Wątpliwości prawne co do zakresu stosowania art. 13b u.k.s.

Praktyka organów kontroli skarbowej odnośnie do stosowania kontroli krzyżowej bywa różna. Ich pracownicy mają czasem wątpliwości, jakie dokumenty mogą weryfikować w toku czynności sprawdzających, a więc odnośnie do zakresu przedmiotowego prowadzonych czynności. Skoro kontrahent kontrolowanego poddawany czynnościom sprawdzającym nie jest stroną ani kontroli podatkowej, ani postępowania podatkowego, które dotyczą kontrolowanego i jego związek z nim polega jedynie na tym, że u niego znajdują się kopie – przy sprzedaży (lub oryginały przy zakupie) – dokumentów, których odpowiednie egzemplarze ma podatnik, powstaje pytanie, czy kontrola krzyżowa nie powinna ograniczyć się do sprawdzenia jedynie prawidłowości i rzetelności tych właśnie dokumentów? Pozytywna odpowiedź na to pytanie oznaczałaby, że praktyka niektórych organów skarbowych, żądających od kontrahentów nie tylko dokumentów dotyczących transakcji z kontrolowanym podatnikiem, ale również np. ewidencji VAT, jest pozbawiona podstawy prawnej.¹⁵

Z art. 13b u.k.s. i art. 274c o.p. wynika, że kontrolujący może żądać od kontrahentów kontrolowanego podatnika (przedsiębiorców) przedstawienia dokumentów (w zakresie objętym kontrolą). Dokument to jakikolwiek przedmiot mający wartość dowodową lub informacyjną. Natomiast zbiór dokumentów mających wartość dowodową, informacyjną lub opisową określa się mianem dokumentacji.¹⁶ Moim zdaniem nie ma więc przeszkód, aby w toku czynności sprawdzających (kontroli krzyżowej) oprócz dokumentów – kopii faktury czy też umowy kontrahenta kontrolowanego podatnika – zażądać pozostałej dokumentacji, czyli także ewidencji i ksiąg, czy też dokumentów magazynowych świadczących np. o wysłaniu towaru do kontrahenta, jeżeli zawiera ona informacje (dokumenty), które mieszczą się w zakresie kontroli krzyżowej. Ich sprawdzenie musi mieć na celu zweryfikowanie prawidłowości i rzetelności transakcji pomiędzy kontrahentem a kontrolowanym podatni-

15 A. Biedacha, Kontrola krzyżowa w firmie kontrahenta, „Rzeczpospolita” z 16 marca 2006 r.
16 Słownik języka polskiego PWN, Warszawa 2009, wydanie internetowe dostępne na stronie <http://sjp.pwn.pl/>

kiem. Zatem zakres sprawdzanej dokumentacji kontrahenta zależy od metody przyjętej przez kontrolującego. Niekiedy można potwierdzić, że transakcja miała miejsce wyłącznie na podstawie samej faktury. Dokładne sprawdzenie transakcji – czy ją zaewidencjonowano, opłacono i wydano towar, można przeprowadzić tylko na podstawie pozostałej dokumentacji kontrahenta.

Z przepisów o kontroli krzyżowej wynika, że możliwy jest jej szerszy zakres niż tylko przedłożenie kopii bądź oryginałów faktur dokumentujących transakcje między podatnikiem i jego kontrahentem. Kontrola innej dokumentacji jest możliwa, ale tylko pod warunkiem, że ograniczy się do sprawdzenia i porównania transakcji wyłącznie między kontrolowanym a jego kontrahentem i tylko informacji o tych transakcjach ma prawo żądać kontrolujący. Powinien więc on otrzymać wgląd nie do całej ewidencji, a jedynie w opisywanym zakresie. To samo dotyczy dowodów dokumentujących takie transakcje oraz towarów bądź usług występujących w tej transakcji, np. dowód magazynowy wydania towaru sprzedanego później przez kontrahenta kontrolowanemu, czy też dowodów dokumentujących płatności w związku z zakupem lub sprzedażą. Nie ma natomiast podstaw prawnych do zabezpieczenia takich dokumentów. Kontrahent kontrolowanego ma je jedynie przedstawić, a organ podatkowy nie może żądać ich wydania, tak jak ma to miejsce w toku kontroli podatkowej u danego kontrolowanego; może jednak sporządzić z nich kopie i włączyć je jako załącznik do protokołu.

Prawidłowość takiego stanowiska potwierdza najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych. WSA w Szczecinie¹⁷ uznał, że w świetle przepisu art. 13b oraz art. 33a ustawy z 1991 r. kontrola krzyżowa może dotyczyć dokumentów obrazujących zapłatę prowizji za prowadzone na portalu internetowym transakcje, a także dokumentów obrazujących również te transakcje, w których administrator portalu pośredniczył.

Podobne stanowisko zajął we wcześniejszym orzeczeniu WSA w Gliwicach,¹⁸ który uznał, że art. 274c o.p. wskazuje na uprawnienie organów podatkowych do żądania od kontrahentów podatnika wyko-

17 Wyrok z dnia 16 czerwca 2009 r., I SA/Sz 172/09, Lex nr 511148.

18 Wyrok z dnia 25 czerwca 2008 r., I SA/GI 97/08, Lex nr 494301.

nujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów w zakresie objętym kontrolą, a nie jedynie faktur VAT. Zdaniem Sądu samo sprawdzenie istnienia kopii faktury VAT u wystawcy, bez weryfikacji, czy VAT należny wynikający z tej faktury został rozliczony przez kontrahenta (i ewentualnie dokonania innych niezbędnych czynności), jest niewystarczające do ustalenia niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego w kwestii rzetelności faktury – czyli tego, czy faktura ta dokumentuje rzeczywistą transakcję.

Tożsamy stanowisko zajął w tej kwestii również WSA w Warszawie.¹⁹ Zdaniem Sądu wyrażonym w uzasadnieniu wyroku ustawodawca nie wprowadził ograniczenia co do rodzaju dokumentów, które nie mogą być objęte czynnościami sprawdzającymi, zastrzegł natomiast, iż organ może żądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą dokumentów w zakresie objętym kontrolą u podatnika, wskazując przy tym na cel tego postępowania (postępowania sprawdzającego), tj. sprawdzenie prawidłowości i rzetelności dokumentów. Sąd uznał, że kryterium wytyczającym zakres czynności sprawdzających jest związek żądanych dokumentów z kontrolą u podatnika (również z postępowaniem podatkowym i kontrolnym) i cel postępowania, a nie rodzaj dokumentów, jakich organ może żądać w ramach czynności sprawdzających. Podsumowując, organ w ramach czynności sprawdzających może żądać od kontrahenta podatnika różnych dokumentów, pod warunkiem, że w okolicznościach danej sprawy są spełnione kryteria wynikające z art. 274c § 1 o.p. i art. 13b ust. 1 u.k.s.

Druga kwestia, która wzbudza wątpliwości organów kontroli skarbowej w zakresie stosowania przepisu art. 13b u.k.s., dotyczy rodzaju przeprowadzanych czynności w ramach kontroli krzyżowej. Czy od kontrahenta kontrolowanego można żądać nie tylko przedstawienia dokumentacji, ale także przeprowadzić u niego dodatkowe postępowanie dowodowe, np. zebranie wyjaśnień, przesłuchanie świadków, dokonanie oględzin?

Odpowiedź na to pytanie będzie negatywna. Przeprowadzenie w toku kontroli krzyżowej innych dowodów, jak np. zebranie wyjaśnień, przesłuchanie świadków, dokonanie oględzin jest oczywiście

19 Wyrok z dnia 4 września 2009 r., III SA/Wa 542/09, niepubl.

niedozwolone, ponieważ wymienione czynności dowodowe nie mieszczą się w zakresie czynności sprawdzających z o.p., a są to typowe czynności kontrolne.

Pozbawione podstawy prawnej jest także spotykane niekiedy w praktyce organów skarbowych żądanie od kontrahenta sporządzenia oświadczeń na daną okoliczność. Argumentacja, że owe oświadczenia to także dokumenty, których przedstawienia może domagać się organ, prowadzi w prostej drodze do omińnięcia przepisów o czynnym udziale strony w postępowaniu oraz bez podstawy prawnej nakłada na kontrahentów dodatkowe obowiązki. Nie oznacza to jednak, że organ kontroli skarbowej w ogóle nie może przesłuchać w charakterze świadka kontrahenta kontrolowanego albo dokonać innej czynności procesowej wykraczającej poza analizę dokumentów. W takim przypadku nie mówimy już jednak o kontroli krzyżowej (czynnościach sprawdzających). Tego rodzaju działania mogą zostać podjęte w zwykłym trybie kontroli podatkowej, z zachowaniem wszystkich gwarancji procesowych podatnika. Oznacza to, że musi on odpowiednio wcześniej zostać zawiadomiony o przeprowadzeniu czynności dowodowych, a organ powinien umożliwić mu czynny w niej udział, np. prawo do zadawania pytań przesłuchiwanemu kontrahentowi.²⁰

W praktyce działania organów kontroli skarbowej wątpliwości budzi również możliwość pozyskania w kontroli krzyżowej dowodów potwierdzających dalszy rozchód zakupionych u kontrolowanego towarów (dowody sprzedaży, dowody zapłaty, ewidencja sprzedaży). Czynności te przekraczają zakres przedmiotowy i podmiotowy art. 13b u.k.s. i dotyczą innych przedmiotowo transakcji niż pomiędzy kontrolowanym podatnikiem a jego kontrahentem, a więc sprawdzenie tej kwestii nie jest możliwe na podstawie art. 13b u.k.s.

20 J. Kędzior, Jak wyglądają kontrole krzyżowe w praktyce, „Gazeta Prawna” 2005, nr 208, s. 11.

5. Konsekwencje naruszenia procedury w zakresie kontroli krzyżowej

Konsekwencją naruszenia procedury podczas czynności kontroli krzyżowej dokonywanych przez organy podatkowe może być zgodnie z art. 180 o.p. uchylenie decyzji podatkowych. Potwierdzenie tej tezy znajdziemy w orzecznictwie sądów administracyjnych.²¹

Przykładem takiego naruszenia są wyjaśnienia kontrahentów skarżącego podatnika, złożone przez nich w toku czynności sprawdzających. Nie mogą stanowić one dowodu w postępowaniu podatkowym, gdyż jak stanowi powołany wyżej przepis art. 274c § 1 o.p. dowodem z tych czynności jest jedynie protokół sporządzony na podstawie przedstawionych przez kontrahentów dokumentów związanych z przedmiotem i zakresem kontroli lub postępowania podatkowego prowadzonego u podatnika. Takie wyjaśnienia mogą być składane tylko przez kontrolowanego podatnika na podstawie przepisu art. 287 § 3 o.p., w toku prowadzonej u niego kontroli podatkowej, której celem jest sprawdzenie, czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego (art. 281 § 2 o.p.), a nie przeprowadzenie czynności sprawdzających.²²

W przedmiotowym wyroku Sąd słusznie zauważył również, że nawet gdyby założyć, że organy podatkowe przeprowadziły w tej sprawie w stosunku do kontrahentów podatnika kontrolę podatkową, o jakiej mowa jest w art. 281 § 2 o.p., to i tak wyjaśnienia składane przez kontrolowanych kontrahentów, na podstawie przepisu art. 287 § 3 o.p., nie mogłyby zastąpić dowodu, jakim jest przesłuchanie świadka w toku postępowania podatkowego w sytuacji, gdy taki dowód powinien zostać przeprowadzony.

Podobne stanowisko zajął WSA w Warszawie w wyroku 18 czerwca 2010 r.²³ Sąd uznał, że trafne są zarzuty naruszenia art. 274c o.p. o tyle, że przepis ten służy kontroli dokumentów u kontrahentów podatnika w celu sprawdzenia ich rzetelności i prawidłowości, a nie zbieraniu dowodów z pisemnych oświadczeń kontrahentów o stanie ich wie-

21 Por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 stycznia 2008 r., I SA/Łd 717/07, Lex nr 467288.

22 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 kwietnia 2007 r., I SA/Sz 551/06, Lex nr 589863.

23 VIII SA/Wa 204/10, CBOSA.

dzy na temat zdarzeń mających znaczenie dla sprawy, która to wiedza niekoniecznie musi mieć odzwierciedlenie w posiadanych przezeń dokumentach. Sposobem zbierania informacji o stanie wiedzy osób fizycznych przewidzianym w przepisach Ordynacji podatkowej jest używanie ich zeznań w charakterze świadków lub stron.

Nieco odmienny pogląd zaprezentował WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 3 października 2008 r.²⁴ Sąd uznał, że co prawda czynności sprawdzające mają ograniczony zakres, w szczególności mogą dotyczyć dokumentacji, a kontrolujący nie może natomiast żądać np. składania wyjaśnień przez kontrahenta. Jednakże jeżeli w trakcie czynności kontrahent wypowiada się w kwestiach związanych z tymi czynnościami, organ wypowiedzi te powinien zapisać w protokole z kontroli krzyżowej.

WSA w Warszawie w orzeczeniu z dnia 18 kwietnia 2011 r.,²⁵ stanął na stanowisku, że zgodne z prawem było to, że w o przypadku niektórych kontrahentów, w trakcie wykonywanych wobec nich czynności sprawdzających, niezależnie od okazywania żądanych dokumentów, składali oni, zwykle dosyć krótkie, oświadczenia bądź wyjaśnienia, które stanowiły następnie załączniki do sporządzanych, stosownie do wymogów art. 13b ust. 1 u.k.s., protokołów z dokonanych czynności. Niemniej jednak oświadczenia te były bardzo ściśle związane z treścią wystawianych faktur, zawierały bowiem doprecyzowanie (bliższe określenie poprzez podanie określonych cech czy parametrów) towarów wyszczególnionych na tych fakturach. Mimo zarzutów spółki, iż w świetle przepisów ustawy o kontroli skarbowej kontrolujący w ramach czynności sprawdzających mogą jedynie żądać, aby kontrahent kontrolowanego okazał posiadane dokumenty w celu weryfikacji dokumentacji odnotowanej u kontrolowanego, w ocenie Sądu nie wykraczało to poza dopuszczalne ramy czynności sprawdzających, nie dyskwalifikowało sporządzonych na tej podstawie protokołów jako dowodów w sprawie.

Moim zdaniem dwa przytoczone powyżej wyroki WSA w Białymstoku i WSA w Warszawie są słuszne, ale mogą dotyczyć jedynie sytu-

24 I SA/Bk 216/08, Lex nr 589860.

25 III SA/Wa 472/10, CBOSA.

acji, gdy złożenie wyjaśnień przez kontrahentów jest dobrowolne, niejako spontanicznie i uzupełnia przedkładane kontrolującym informacje zawarte w dokumentach. Nie może to być jednak wyjaśnienie „wymuszone” przez kontrolujących na zasadzie zadawania szczegółowych pytań związanych z daną transakcją. Wtedy będzie to już można uznać za zastępowanie dowodu z dokumentu zeznaniami i wyjaśnieniami ze źródeł osobowych. Jest to naruszenie przepisów i omijanie zasad czynności sprawdzających, co podkreślały sądy wielokrotnie w przytaczanych powyżej wyrokach. Niemniej jednak, jeśli po zakończeniu protokołu z kontroli krzyżowej pracownicy organu wezwą kontrahenta w trybie art. 155 o.p. do złożenia wyjaśnień związanych z przebiegiem transakcji pomiędzy kontrahentem a kontrolowanym podatnikiem, będzie to czynność uzasadniona i w pełni zgodna z prawem i przepisami regulującymi postępowanie dowodowe w Ordynacji podatkowej i w ustawie o kontroli skarbowej.

6. Czynności sprawdzające po nowelizacji ustawy o kontroli skarbowej

W dniu 30 lipca 2010 r. weszły w życie przepisy ustawy z dnia 25 czerwca 2010 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz o zmianie niektórych innych ustaw.²⁶ Jedną z bardziej istotnych zmian dotyczyła właśnie zakresu stosowania art. 13b u.k.s. Należy jednak mieć na uwadze, że znowelizowane przepisy mają zastosowanie wyłącznie do postępowań kontrolnych wszczętych po dniu 30 lipca 2010 r. Postępowania kontrolne, które zostały wszczęte i nie zostały zakończone do dnia wejścia w życie przedmiotowych zmian, organy kontroli skarbowej będą prowadzić na zasadach obowiązujących dotychczas.

Nowe brzmienie art. 13b ust. 1 u.k.s. przyznaje pracownikom jednostek organizacyjnych kontroli skarbowej uprawnienia do żądania od kontrahentów przedstawiania dokumentów w zakresie objętym kontrolą u kontrolowanego. Wcześniej to uprawnienie przysługiwało wyłącznie inspektorom. Obecnie art. 13b ust. 1 u.k.s. określa szerszy zakres przedmiotowy i podmiotowy kontroli krzyżowej. Stanowi on, że

26 Dz.U. Nr 127, poz. 858.

osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej będą mogły być poddane kontroli krzyżowej wyłącznie, jeżeli prowadziły działalność gospodarczą w okresie, którego dotyczy postępowanie kontrolne i w tym czasie dokonały nabycia lub sprzedaży towarów i usług kontrolowanemu. Jednocześnie przepis umożliwia występowanie do kontrahentów kontrolowanego nieprowadzących działalności gospodarczej, ale dokonujących nabycia towarów i usług w związku z realizacją swoich zadań, np. fundacji lub zakładów opieki zdrowotnej. We wcześniejszym brzmieniu warunkiem zastosowania tzw. „krzyżówki” było prowadzenie przez kontrahenta kontrolowanego działalności gospodarczej.

Bardzo istotne zmiany zawarto w art. 13b ust. 2 u.k.s. Przed nowelizacją inspektor, aby żądać dokumentacji związanej z daną transakcją od podmiotu, który nie był bezpośrednim kontrahentem kontrolowanego, musiał wszcząć w tym zakresie odrębne postępowanie. Od dnia 30 lipca 2010 r. wezwanie może zostać skierowane do takiego podmiotu w ramach toczącego się już postępowania kontrolnego lub kontroli podatkowej. Artykuł 13 ust. 2 u.k.s. rozszerzył pojęcie kontrahenta w sytuacji, w której odbywają się co najmniej dwie dostawy towaru lub usługi pomiędzy co najmniej trzema podmiotami, przy czym towar lub usługa trafia pośrednio lub bezpośrednio od pierwszego dostawcy do ostatniego nabywcy.

Celem nowelizacji w tym zakresie było zwiększenie skuteczności organów kontroli skarbowej w postępowaniach w zakresie VAT, gdzie zdarzają się oszustwa podatkowe typu karuzelowego czy znikającego podatnika (w połączeniu z firmanctwem), w których występuje łańcuch dostaw tego samego towaru i wielość uczestniczących w nim osób. Przed nowelizacją ustawy o kontroli skarbowej w przypadku tzw. transakcji łańcuchowej za kontrahenta można było uznać wyłącznie podmiot, któremu kontrolowany wystawił fakturę, natomiast pozostałe podmioty uczestniczące w dostawie towaru lub usługi (polegającej wyłącznie na przepływie dokumentów) nie mogły być uznane za kontrahentów. Z tego powodu w celu zbadania dokumentów kontrolowanego, wobec którego art. 13b ust. 2 u.k.s. nie miał zastosowania, a który brał udział w łańcuchu transakcji dotyczących tego samego towaru lub usługi, organy kontroli skarbowej zmuszone były do wszczynania odrębnego postępowania kontrolnego i ewentualnie kontroli podatkowej,

co niewątpliwie stanowiło utrudnienie jego bieżącej działalności. Nowelizacja spowodowała, że wobec kontrahentów podmiotu kontrolowanego można uniknąć wszczęcia postępowania kontrolnego w pełnym zakresie. Wcześniej było to niewątpliwie uciążliwe i dla organu, i dla kontrolowanego. Po nowelizacji sprawdzane są wyłącznie dokumenty związane z określoną transakcją w celu weryfikacji ich prawidłowości i porównania z dokumentacją księgową kontrolowanego.²⁷

Obowiązki podmiotów uznanych za kontrahentów na podstawie art. 13 ust. 2 u.k.s. w zakresie przekazywania dokumentów, po nowelizacji art. 13b u.k.s., są w znacznym stopniu ograniczone w stosunku do obowiązków bezpośrednich kontrahentów kontrolowanego. Od podmiotów, o których mowa w ust. 2, organy kontroli skarbowej mogą żądać przekazania wyłącznie dokumentów dotyczących konkretnej dostawy towaru lub usługi, w której brały udział, a będącej później w zakresie postępowania kontrolnego. Organy kontroli skarbowej nie są uprawnione do żądania od kontrahentów innych dokumentów, niezwiązanych z przedmiotową transakcją określoną w żądaniu.

Uzupełniając kontrolę krzyżową, dodano także art. 13c, który jest odpowiednikiem „krzyżówki” w zakresie audytu wykorzystania środków unijnych. Regulacja ta umożliwia w trakcie postępowań prowadzonych w zakresie, o którym mowa w art. 2 ust. 1 pkt 4 i 5 u.k.s., przeprowadzenie czynności kontrolnych we wszystkich miejscach realizacji projektu, bez konieczności wszczynania odrębnych postępowań kontrolnych. Na podstawie art. 13c u.k.s. inspektor lub pracownik jest uprawniony do żądania przedstawienia dokumentów i dokonywania oględzin we wszystkich miejscach realizacji projektu finansowanego ze środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej, w zakresie objętym postępowaniem kontrolnym lub kontrolą podatkową.

Podsumowanie

Czynności sprawdzające związane ze sprawdzeniem dokumentacji kontrahenta kontrolowanego podatnika są ważnym elementem kontroli

27 D. Zalewski, A. Melezini, Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011, s. 340–342.

skarbowej, pozwalającym na weryfikację prawidłowości rozliczeń podatkowych kontrolowanego. Nowelizacja ustawy o kontroli skarbowej znacząco rozszerzyła ich zakres. Jej celem było zwiększenie skuteczności organów kontroli skarbowej w postępowaniach w zakresie VAT, gdzie zdarzają się oszustwa podatkowe typu karuzelowego, w których występuje łańcuch dostaw tego samego towaru i wielość uczestniczących w nim osób. Nie jest już niezbędne wszczynanie oddzielnych postępowań kontrolnych u niektórych kontrahentów kontrolowanego podatnika tylko po to, by uzyskać informacje o interesujących organ kontroli skarbowej transakcjach, co wiązało się z dużą uciążliwością także dla podmiotów kontrolowanych. Obecnie, żeby uzyskać te dane, wystarczy skorzystać z szerszego zakresu możliwości kontroli krzyżowej, które daje art. 13b u.k.s.

Ponadto należy zwrócić uwagę, by organy kontroli skarbowej, jak i organy podatkowe nie przekraczały zakresu kontroli krzyżowej, przeprowadzając w jej trakcie dowody zastrzeżone dla kontroli podatkowej, czy też postępowania kontrolnego. Działanie takie jest sprzeczne z prawem i skutkować będzie uchynieniem decyzji, jeśli opiera się ona częściowo na ustaleniach zawartych w protokole z kontroli krzyżowej.

PEŁNOMOCNIK ŚWIADKA W POSTĘPOWANIU DOWODOWYM

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK, JACEK SKONIECZNY

Uwagi ogólne

W praktyce funkcjonowania organów kontroli skarbowej coraz częściej spotkać się można z sytuacją żądania przez świadka dopuszczenia do udziału w przesłuchaniu jego pełnomocnika. Żądanie to spotyka się z odmową ze strony organu, podyktowaną brakiem podstawy prawnej dla ustanowienia tego rodzaju pełnomocnictwa. Stanowisko to zdaje się zyskiwać aprobatę sądów administracyjnych.¹ Także w doktrynie prawa wskazuje się na brak możliwości ustanowienia tego rodzaju pełnomocnika.²

Niemniej wypowiedzi sądów administracyjnych oraz przedstawicieli doktryny nie zawierają uzasadnienia dla tego stanowiska, traktując to zagadnienie jako rzecz oczywistą. W niniejszym artykule postaramy się wykazać, iż teza o niedopuszczalności ustanowienia pełnomocnika świadka może budzić uzasadnione wątpliwości.

W każdym razie ujawnia się, w naszym przekonaniu, istotny problem wymagający pogłębionej analizy, gdyż świadek bez uzyskania merytorycznego wsparcia osoby legitymującej się wiedzą prawniczą może mieć trudności, np. przy skorzystaniu z uprawnienia do odmowy udzielenia odpowiedzi na pytanie. Z jednej strony konsekwencją nieprawidłowego skorzystania z tego uprawnienia będzie zastosowanie kary porządkowej. Z drugiej strony uwzględnić należy, iż typową sytuacją jest występowanie powiązań ekonomicznych między stroną postępowania a świadkiem, z którymi przepisy prawa podatkowego wiążą

1 Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r., II FSK 2217/11, CBOSA.

2 D. Zalewski, A. Melezini, Kontrola podatkowa przedsiębiorców, Warszawa 2010, s. 212.

skutki finansowe. Można więc stwierdzić, iż zakres stawianych świadkowi pytań może pozostawać w związku z jego sferą interesów.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie poglądu dotyczącego stanowiska organów i sądów związanych z dopuszczalnością ustanowienia pełnomocnika świadka w kontekście obowiązującego stanu prawnego. Dociekając istoty problemu należałoby także zastanowić się nad potrzebą i ewentualnie kierunkiem uregulowania tej kwestii.

1. Przesłuchanie świadka w procedurze podatkowej

Procedury administracyjne, przez które należy rozumieć przede wszystkim przepisy prawa regulujące tryb wydawania aktów administracyjnych,³ na podstawie których organy administracji skarbowej⁴ prowadzą postępowania,⁵ hołdują zasadzie otwartego systemu dowodów.⁶ Postępowanie dowodowe jest prowadzone przez organy podatkowe na podstawie przepisów działu IV o.p. W przypadku organów kontroli skarbowej przepisy tego działu mają odpowiednie zastosowanie w kwestiach nieuregulowanych zgodnie z normą art. 31 ust. 1 u.k.s.

Zgodnie z dominującymi poglądami doktryny wskazuje się na równą moc środków dowodowych stosowanych przez organy administracji skarbowej w prowadzonych przez nie postępowaniach.⁷ Jednakowoż część komentatorów wskazuje, że z uwagi na specyfikę materii, którą zajmują się organy administracji skarbowej, wiodącą rolę należy przypisać dowodom z dokumentów.⁸ Moc dowodowa zeznań świadków w postępowaniu podatkowym nie ma bowiem takiego znaczenia jak np.

3 Zob. B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczoadministracyjne*, Warszawa 2008, s. 97 i n.

4 Organ podatkowe oraz organy kontroli skarbowej.

5 Postępowanie podatkowe i kontrola podatkowa w przypadku organów podatkowych oraz postępowanie kontrolne i kontrola podatkowa w przypadku organów kontroli skarbowej.

6 Ordynacja podatkowa. Komentarz, pod red. H. Dzwonkowskiego, komentarz do art. 180, Warszawa 2011.

7 P. Pietrasz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, komentarz do art. 180, Lex 2009.

8 Ordynacja podatkowa. Komentarz, pod red. H. Dzwonkowskiego, komentarz do art. 180, Warszawa 2011, Legalis; odmiennie P. Pietrasz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *op. cit.*, komentarz do art. 180 oraz M. Rymaszewski, Przesłuchanie w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8, s. 29.

w postępowaniu administracyjnym. Fakty, wymagające udowodnienia, składają się niekiedy z wielu bardzo szczegółowych danych, które są niemożliwe do ogarnięcia ludzką pamięcią ze względu na upływ czasu.⁹ Skomplikowany charakter spraw podatkowych, jak również konieczność sięgania do faktów, które miały miejsce kilka lat wstecz, powodują, że dowody z dokumentów traktowane są jako pewniejsze.

Tym niemniej pojawiają się opinie, że w ramach rozwoju prawa podatkowego i obowiązywania przepisów Ordynacji podatkowej dowód z przesłuchania zyskuje na znaczeniu. Wskazuje się, że poglądy na temat uzupełniającego charakteru dowodu z przesłuchania wykształciły się w okresie stosowania k.p.a. do prowadzenia postępowań przez organy administracji skarbowej, zaś obecnie dowód ten odgrywa coraz bardziej doniosłą rolę w postępowaniu dowodowym prowadzonym przez organy administracji skarbowej.¹⁰ Również praktyka działania organów wskazuje, że jednym z powszechnie stosowanych przez pracowników organów administracji skarbowej dowodów jest dowód z przesłuchania świadka. O znaczeniu tego rodzaju środka dowodowego świadczy także skala wniosków składanych przez strony postępowania i ich pełnomocników.

Uwzględniając powyższe, należy podzielić twierdzenie o rosnącej roli dowodu z przesłuchania dla realizacji zasady wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego. Szczególnie w sytuacjach, gdy pomimo starań podejmowanych przez organ prowadzący postępowanie dowody z dokumentów pozostają niedostępne (np. z powodu ich zniszczenia lub zagubienia), dowód z przesłuchania stanowi jedyne źródło dowodowe, co jest odzwierciedleniem i potwierdzeniem równorzędności środków dowodowych stosowanych w postępowaniu podatkowym.

W Ordynacji podatkowej zagadnieniom związanym z przesłuchaniem nie poświęcono zbyt wiele miejsca. Przepisy art. 172 i n. o.p. wprowadzają obowiązek sporządzenia protokołu z przesłuchania, określają jego części składowe i wskazują na sposób jego sporządzenia. Z art. 195 o.p. wynika jedynie, kto nie może być świadkiem, przy czym

9 Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 stycznia 2008 r., I SA/OI 531/07, CBOSA.

10 M. Rymaszewski, *op. cit.*, s. 28.

ograniczenia mają charakter bądź faktyczny (osoby niezdolne do przestrzegania lub komunikowania swoich spostrzeżeń), bądź prawny (osoby zobowiązane do przestrzegania tajemnic oraz duchowni w zakresie objętym tajemnicą spowiedzi), zaś art. 196 o.p. określa osoby i okoliczności w jakich możliwa jest odmowa zeznań lub odpowiedzi na pytania.

Jednocześnie nie ulega wątpliwości, że na podstawie art. 195 o.p., potencjalnie przesłuchany w charakterze świadka może być szeroki krąg osób, w tym biegli¹¹ oraz, wyłącznie po wyrażeniu zgody, strona postępowania,¹² a także pełnomocnik strony. Oznacza to w praktyce możliwość nieograniczonego kręgu osób, które mogą podlegać przesłuchaniu. W przypadku postępowań prowadzonych przez organy administracji skarbowej będą to w szczególności takie osoby, jak: członkowie rodziny strony, jej pracownicy, jak i jej kontrahenci. Szczególnie ci ostatni znajdują się w przypadku przesłuchania w charakterze świadka w wyjątkowej sytuacji ze względu na fakt, że treść ich zeznań rzutować może nie tylko na ich ewentualną odpowiedzialność karną lub karną skarbową, ale również na wysokość zobowiązań podatkowych zarówno strony postępowania, jak i samych kontrahentów. Zauważyć przy tym należy, że co do zasady kontrahenci nie będą mogli się uchylić od składania zeznań, chyba że są członkami najbliższej rodziny strony postępowania. Co najwyżej przysługuje im prawo do odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania.¹³ Tym bardziej istotne jest dla osoby przesłuchiwanej w charakterze świadka staranne przygotowanie się do udziału w tej czynności, gdyż jej przebieg i wynik może w znaczący sposób oddziaływać na jej interesy. Tymczasem poziom wiedzy prawniczej może niejednokrotnie nie pozwalać na samodzielną ocenę wpływu treści zeznań na ich sytuację osobistą i majątkową.

Zeznanie świadka jest oświadczeniem jego wiedzy dotyczącym określonego faktu i odtwarzającym ten fakt.¹⁴ Dla przeprowadzenia czynności przesłuchania niezbędny jest bezpośredni kontakt pomiędzy przesłuchiwanym a przesłuchującym i innymi osobami uczestni-

11 Art. 197 § 3 o.p.

12 Art. 199 o.p.

13 Art. 196 § 2 o.p.

14 B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2002, s. 294.

czącymi w przesłuchaniu (strona, pełnomocnik strony). Wynika to ze stosowania w postępowaniu podatkowym zasady bezpośredniości, rozumianej jako reguła bezpośredniego kontaktu organu procesowego ze środkiem dowodowym.¹⁵

2. Pełnomocnik i jego rola w czynności przesłuchania świadka

W toku prowadzonego przez organy administracji skarbowej postępowania strona ma możliwość powołania pełnomocnika. Strona, decydując się na działanie przez pełnomocnika, kierować się może różnymi motywami, nie ma przy tym wątpliwości, że ustanawiając go, chroni się przede wszystkim przed skutkami nieznajomości prawa.¹⁶ Pełnomocnik, występując w postępowaniu, nie ma pozycji samodzielnej i może być związany poleceniami mocodawcy. Zakres działania pełnomocnika jest uzależniony od zakresu pełnomocnictwa i może być ograniczony. Chociaż pełnomocnik zastępuje mocodawcę, nie wyklucza to możliwości osobistego działania tego ostatniego.

Uprawnienie strony do działania przez pełnomocnika jest szczególnie istotne w postępowaniu podatkowym ze względu na majątkowy charakter interesów podatnika oraz szczególną zawieszność spraw podatkowych.¹⁷ Stąd też strona chcąc uniknąć i ochronić się przed negatywnymi skutkami, jakie może wywołać prowadzone wobec niej postępowanie, decyduje się na powołanie pełnomocnika. Mocodawca, dążąc do optymalnego realizowania zasady ochrony swoich praw decyduje się na powierzenie swoich spraw osobom dającym rękojmię, tj. doradcy podatkowemu czy radcy prawnemu.

Konsekwencją udziału pełnomocnika w postępowaniu jest możliwość uczestniczenia we wszystkich czynnościach postępowania, z wyjątkiem sytuacji, w której charakter czynności wymaga osobistego działania strony (np. przesłuchanie strony). Nawet w takiej sytuacji

15 R. Kmieciak, *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2008, s. 80.

16 P. Pietrasz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarrowicz, *op. cit.*, komentarz do art. 136.

17 H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, pod red. H. Dzwonkowskiego, komentarz do art. 137, Warszawa 2011, Legalis.

nie jest jednak wykluczony udział pełnomocnika w przeprowadzonej czynności, tym bardziej że pełnomocnik pełni rolę nie tylko zastępcy, ale także pomocnika i obrońcy procesowego.¹⁸ Pełnomocnik powinien więc być zawiadamiany o zamiarze przeprowadzania czynności w toku postępowania, jak również jest uprawniony do aktywnego uczestnictwa w takich czynnościach w imieniu strony. Pominięcie pełnomocnika przez organ administracji jest równoznaczne z pominięciem strony i może skutkować wznowieniem postępowania.¹⁹ Na skutki pominięcia przez organ pełnomocnika w postępowaniu wskazał WSA w Opolu: „Jeżeli organ skarbowy pomija pełnomocnika w toku czynności kontrolnych, to niweczy skutki staranności strony w dążeniu do ochrony swych praw i interesów oraz otrzymania takiej ochrony prawnej, jaką powinna ona uzyskać w państwie prawa”.²⁰

Jedną z najistotniejszych kategorii czynności, w których pełnomocnik może odgrywać szczególnie doniosłą rolę, jest jego udział w przesłuchaniach świadków. Pełnomocnikowi biorącemu udział w czynności przesłuchania przysługują wszelkie uprawnienia strony. Może więc zadawać pytania, wpływać na kolejność i sposób zadawania pytań, reagować w przypadku, gdy w pytaniach sugeruje się odpowiedź świadkowi, składać dodatkowe wyjaśnienia i wnioski, współdecydować o treści protokołu przesłuchania. Pełnomocnik może reagować szczególnie w przypadku, gdy pojawiają się wątpliwości co do prawidłowości przesłuchania. Wskazać tu można na trzy rodzaje możliwych do podjęcia działań.²¹ Po pierwsze, pełnomocnik może ściśle egzekwować zapisywanie w protokole z przesłuchania wszystkich pytań i wypowiedzi osób biorących udział w przeprowadzaniu dowodu. Po drugie, może wnosić uwagi i zastrzeżenia zarówno co do treści przesłuchania, jak i jego przebiegu jako takiego. Wreszcie może sugerować stronie odmowę podpisania protokołu przesłuchania w przypadku szczególnie drastycznych naruszeń zasad postępowania przy przeprowadzaniu przesłucha-

18 W. Stachurski, Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi – wybrane zagadnienia, (w:) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji., pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 243.

19 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 18 maja 2010 r., I SA/Łd 1/10, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 września 2008 r., I SA/Po 750/08, CBOSA.

20 Wyrok z dnia 30 lipca 2008 r., I SA/Op 135/08; także wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 kwietnia 2008 r., I SA/Łd 142/08, CBOSA.

21 M. Rymaszewski, *op. cit.*, s. 33.

nia. To wszystko, w połączeniu ze znaczeniem dowodów z przesłuchania świadka w postępowaniu sprawia, że udział pełnomocnika wydaje się być w pewnych sytuacjach nieodzowny dla prawidłowości przeprowadzenia dowodu z przesłuchania i ochrony przy tym interesów strony postępowania.

Biorąc pod uwagę powyższe, nie sposób nie doceniać roli, jaką pełnomocnik może odgrywać przy przesłuchaniu świadka i jego wpływu na sposób i efekty przeprowadzenia takiego dowodu.

3. Pełnomocnik świadka w procedurze karnej

Podobnie jak to jest w postępowaniu podatkowym, również normy prawa administracyjnego²² nie regulują wprost kwestii powołania pełnomocnika dla świadka. Także przepisy normujące możliwość ustanowienia pełnomocnika w postępowaniu cywilnym²³ nie przewidują możliwości powołania pełnomocnika dla świadka.

Jedyną procedurą w polskim systemie prawnym, dopuszczającą możliwość reprezentowania świadka przez pełnomocnika jest procedura karna. Przepis art. 87 § 2 kpk. dopuszcza wprost możliwość ustanowienia pełnomocnika dla osób niebędących stronami, jeżeli wymagają tego ich interesy w prowadzonym postępowaniu. Ustawa nie precyzuje, kiedy interesy takiego uczestnika postępowania wymagają ustanowienia pełnomocnika,²⁴ ale nie powinno ulegać wątpliwości, że dopuszczalne jest powołanie pełnomocnika również przez świadka. Osobami, które są uprawnione do powołania pełnomocnika w przedmiotowym trybie, są m.in.: świadek w zakresie realizacji przysługujących mu uprawnień, np. w kwestii złożenia zażalenia na postanowienie w sprawie zachowania w tajemnicy okoliczności umożliwiających ujawnienie jego tożsamości,²⁵ czy świadek ukarany za nieusprawiedliwione niestawiennictwo na wezwanie.²⁶ Przykładowe wskazanie moż-

22 Art. 32 i art. 33 k.p.a.

23 Art. 86 i art. 87 kpc.

24 J. Grajewski, (w:) J. Grajewski, L.K. Paprzycki, S. Steinborn, Komentarz bieżący do kodeksu postępowania karnego, komentarz do art. 87, Lex/el. 2011.

25 Art. 184 § 5 kpk.

26 R.A. Stefański, Pełnomocnik w procesie karnym, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2, s. 48–49.

liwości ustanowienia pełnomocnika przez świadka nie wyklucza powołania go do ochrony własnych interesów również przy samej czynności przesłuchania.

Ocena, czy ochrona interesów osoby niebędącej stroną postępowania wymaga ustanowienia pełnomocnika, w pierwszej kolejności należy do osoby zamierzającej skorzystać z pomocy pełnomocnika, a następnie decyzja ta jest weryfikowana przez sąd lub prokuratora.²⁷ Pełnomocnik taki nie może brać udziału w postępowaniu tylko w razie odmowy dopuszczenia go do udziału w nim, co wskazuje na przyjęcie domniemania istnienia potrzeby obrony interesów osoby niebędącej stroną postępowania przy pomocy pełnomocnika.²⁸

Skoro w kpk. przyznano uprawnienie do ustanowienia pełnomocnika osobom niebędącym stroną, to przesądza to o istnieniu potencjalnego interesu mogącego wskazywać na konieczność skorzystania z pomocy pełnomocnika. Jednocześnie interesy te nie mogą mieć charakteru abstrakcyjnego, identyfikującego się z określonym interesem społecznym, lecz powinien to być interes skonkretyzowany.²⁹ Osoba pozbawiona możliwości skorzystania z pomocy pełnomocnika nie będzie miała możliwości samodzielnej oceny co do skorzystania z prawa do odmowy odpowiedzi na pytanie.

Ze względu na często występującą zależność pomiędzy prowadzonym postępowaniem podatkowym i postępowaniem karnym możliwość ustanowienia pełnomocnika dla świadka w tym drugim postępowaniu wydaje się szczególnie istotna. Ta kategoria postępowań jest zaś niejednokrotnie bądź efektem zakończonego postępowania przez organ administracji skarbowej, bądź też może być prowadzona równoległe do tego postępowania. W rezultacie w zależności od rodzaju prowadzonego postępowania albo organu prowadzącego to postępowanie świadek może być reprezentowany przez pełnomocnika albo takiego uprawnienia nie posiadać. Co prawda cele obydwu postępowań, tj. podatkowego i karnego (karnego skarbowego) są różne, ale nie zmienia to faktu, że świa-

27 *Ibidem*, s.46.

28 *Ibidem*, s.47.

29 J. Grajewski, (w:) J. Grajewski, L.K. Paprzycki, S. Steinborn, Komentarz bieżący do kodeksu postępowania karnego, komentarz do art. 87, Lex/el. 2011.

dek w obu postępowaniach może być przesłuchiwany na okoliczność tych samych zdarzeń i faktów.

Możliwość ustanowienia pełnomocnika przez świadka przewiduje również art. 11b ust. 1 ustawy z dnia 21 stycznia 1999 r. o sejmowej komisji śledczej,³⁰ który posługuje się określeniem „osoba wezwana”. Zgodnie z ust. 6 tego przepisu w zakresie nieuregulowanym w ustawie stosuje się do pełnomocnika przepisy kpc. Również w tym przypadku intencją ustanowienia pełnomocnika jest ochrona interesów osoby wyzwanej.

4. Poszukiwanie podstawy prawnej dla ustanowienia pełnomocnika świadka w postępowaniu podatkowym

WSA w Gdańsku stwierdził, iż organ podatkowy trafnie postąpił, uznając, iż ustanowiony przez świadka pełnomocnik do spraw doręczeń nie jest uprawniony do występowania w jego imieniu przed organami podatkowymi, tym samym jego pismo nie wywołuje żadnych skutków proceduralnych.³¹ Niemniej w uzasadnieniu wyroku nie wskazano argumentów na rzecz tego rozstrzygnięcia. Można więc jedynie przypuszczać, iż zakaz ustanowienia pełnomocnika świadka wprowadzony został w drodze rozumowania *a contrario* z przepisów określających zasady udziału pełnomocnika w postępowaniu. Otóż zgodnie z art. 136 o.p. to strona może działać przez pełnomocnika. W doktrynie prawa uważa się, iż zastosowanie rozumowania *a contrario* w prawie podatkowym ma ograniczone znaczenie. Wnioskowanie tego rodzaju jest uzasadnione przede wszystkim w przypadku tych przepisów, w których brzmieniu występuje termin „wyłącznie”, „jedynie” albo „tylko”.³²

30 Tekst jedn. Dz.U. z 2009 r. Nr 151, poz. 1218 ze zm.

31 W uzasadnieniu wyroku z dnia 12 stycznia 2010 r., I SA/Gd 777/09, CBOSA, Sąd stwierdził „Z akt sprawy wynika także, iż organy podatkowe podjęły próbę przesłuchania w charakterze świadka M.K. Jednak pomimo wystosowania wezwań pod dwa wskazane przez stronę skarżącą adresy M.K. nie zgłosiła się na przesłuchanie. Pismem z dnia 17 października 2007 r. pełnomocnik świadka do odbioru korespondencji powiadomił, iż M.K. przebywa za granicą i nie przewiduje do końca roku pojawienia się w kraju. Pismem z dnia 13 listopada 2007 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego przesłał informację, iż pełnomocnik M.K. prosi o wyznaczenie nowego terminu przesłuchania, gdyż świadek pojawi się w kraju w dniu 21 grudnia 2007 r.

32 Zob. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 118.

Zanim omówione zostaną powiązania art. 136 o.p. z innymi przepisami prawa, a także ich znaczenie dla uzasadnienia tezy o dopuszczalności zastosowania wniosku *a contrario*, odpowiedzi wymaga pytanie o konieczności występowania podstawy prawnej dla ustanowienia pełnomocnika świadka i jego udziału w czynnościach przesłuchania świadka. Odpowiedź na to pytanie związana jest ze sposobem rozumienia zasady działania organów na podstawie prawa. Zasada ta rozumiana jest jako konieczność wskazania konkretnego przepisu prawa, który uzasadniałby czynności podejmowane przez organ.³³ Za taką czynność moglibyśmy uznać zgodę organu na obecność pełnomocnika w trakcie przesłuchania. Powstaje więc konieczność wskazania konkretnych przepisów, które przyznają organowi prawo do podejmowania tego rodzaju decyzji. Analiza tego zagadnienia jest o tyle utrudniona, o ile uznamy iż pełnomocnik świadka nie podejmuje żadnych czynności, a jedynie udziela rad mocodawcy. Wszelkie oświadczenia składa wyłącznie świadek.

Przy tak specyficznej roli pełnomocnika ujawniają się istotne wątpliwości co do konieczności istnienia podstawy prawnej dla ustanowienia tego rodzaju pełnomocnictwa. Natomiast za uzasadnieniem na rzecz możliwości powoływania pełnomocnika może przemawiać pogląd o braku konieczności wskazywania podstawy prawnej dla działań jednostek niebędących organami publicznymi.³⁴ Uznaje się, iż jednostka dysponuje swobodą działania, zgodnie z którą co nie jest wyraźnie zabronione, jest dozwolone.³⁵

Natomiast możliwe jest także uznanie, iż pełnomocnik świadka byłby upoważniony w stopniu szerszym, nieograniczonym jedynie do udzielania wskazówek mocodawcy w toku czynności przesłuchania, lecz również do otrzymywania wezwania do złożenia wyjaśnień, składania wniosków związanych z ustaleniem terminu przesłuchania, a także do ochrony interesów świadka związanych z procedurą dotyczącą nałożenia kary porządkowej.

33 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3, s. 10; P. Witkowski, *Zasady ogólne postępowania administracyjnego w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 7, s. 25.

34 Art. 7 Konstytucji RP.

35 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2010 r., V SA/Wa 22/10, Lex nr 686347.

Źródłem rekonstrukcji podstawy prawnej dla udziału pełnomocnika świadka w toku przesłuchania mogłaby stać się zasada zaufania do prawa wyrażona w art. 121 o.p. Także w literaturze podkreśla się szczególnie znaczenie tej zasady w relacjach obywatela z administracją.³⁶

Zaufanie należy traktować jako wartość społeczną.³⁷ Stanowi bowiem relację między ludźmi. Będąc wartością społeczną, jest jednocześnie powiązana z aspektem psychologicznym, gdyż dotyczy sfery motywacji ludzkich zachowań. Człowiek żywi bowiem potrzebę posiadania wpływu na swoje sprawy. Zaufanie dotyczy więc przyszłych zachowań, pozwala na redukcję niepewności i wprowadza poczucie przewidywalności.

Zaufanie do prawa zostaje sformalizowane. Następuje wkomponowanie tej wartości w system prawny. System prawny stanowi ważny kontekst rozważań. Mówiąc o systemie prawnym, wskazuje się, że jest to zbiór norm logicznie uporządkowanych i spójnych. Jednocześnie twierdzi się, że elementy systemu prawa pozostają względem siebie w ciągłym napięciu. Kolizyjność nie może zostać w pełni wyeliminowana. Nie sposób jednak tolerować takiego stopnia kolizyjności, który doprowadziłby do dysfunkcjonalności prawa. Jeżeli traktujemy zaufanie jako czynnik konieczny dla kształtowania wspólnoty, to konsekwentnie należałoby przyjąć, iż zaufanie jest niezbędne dla funkcjonowania systemu prawnego. Stąd duże znaczenie zasady zaufania do prawa jako czynnika integrującego.

W piśmiennictwie zasada zaufania do prawa wiązana jest z zaufaniem do państwa³⁸ oraz zaufaniem do linii orzeczniczej. Także w orzecznictwie podkreśla się związek tej zasady z pojęciem państwa prawnego. I tak TK stwierdza, że zasada zaufania do prawa ma utrwaloną pozycję. „W uzasadnieniach orzeczeń Trybunał wielokrotnie podkreślał, że w demokratycznym państwie prawnym stanowienie i stosowanie prawa nie może być pułapką dla obywateli”.³⁹ Podobnie w innym wyroku TK zauważa, że „zasada lojalności państwa względem obywa-

36 W. Jakimowicz, Wykładnia w prawie administracyjnym, Kraków 2006, s. 74.

37 M. Borucka–Arctowa, Zaufanie do prawa jako wartość społeczna i rola sprawiedliwości proceduralnej, (w:) Teoria prawa. Filozofia prawa. Współczesne prawo i prawoznawstwo, Toruń 1998, s. 15.

38 Zob. W. Jakimowicz, *op. cit.*, s. 73.

39 Wyrok TK z dnia 27 listopada 2007 r., 39/06, OTK-A 2007 nr 10, poz. 127.

teli, zwana tradycyjnie zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, jest jedną z najważniejszych zasad pochodnych, wynikających z zasady demokratycznego państwa prawnego”.⁴⁰

Stanowisko TK zostało zaakceptowane i potwierdzone w orzecznictwie innych sądów. Sąd Najwyższy stwierdza, że „zaufanie obywatela do utrwalonej linii orzeczniczej podlega konstytucyjnej ochronie, stanowiąc element ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez to państwo prawa. Owo zaufanie dotyczy także trwałości skutków prawnych wynikających ze stosowania prawa i jego wykładni w zgodzie z dominującą linią orzeczniczą. Dotyczy to w szczególności skutków prawnych ukształtowanych przez prawomocne orzeczenia sądowe. Stabilność owych orzeczeń jest podstawową zasadą państwa prawnego. Zatem sąd, dokonując wykładni określonych przepisów, powinien brać pod uwagę całość systemu prawnego, w tym w szczególności fakt, że przyjęty przez niego rezultat wykładni stanowiłby odejście od ustabilizowanej linii orzeczniczej”.⁴¹ Także WSA w Białymstoku stwierdza, że z zapisanej w art. 2 Konstytucji RP zasady demokratycznego państwa prawa urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej TK wywiódł szereg zasad szczegółowych, w tym: zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa, zasadę bezpieczeństwa prawnego i zasadę sprawiedliwości społecznej. Stwierdził między innymi, że ochrona zaufania obywatela do państwa i prawa opiera się na pewności prawa, czyli takim zespole jego cech, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne - umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o możliwie pełną znajomość przesłanek działania.⁴²

Zasada zaufania do prawa jest więc wartością konstytucyjną. W literaturze podkreśla się szczególne znaczenie tej zasady w relacjach obywatela z administracją.⁴³ Trybunał Konstytucyjny słusznie zauważa, iż jednostka powinna mieć realną możliwość decydowania o swojej sytuacji prawnej w oparciu o znajomość przesłanek. Tego rodzaju postulat może być trudny do realizacji przede wszystkim w przypadku powoły-

40 Wyrok TK z dnia 1 kwietnia 2008 r., SK 96/06, OTK-A 2008 nr 3, poz. 40.

41 Uchwała SN z dnia 14 listopada 2007 r., OSNC 2008 r., nr 4, poz. 42.

42 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 25 czerwca 2008 r., I SA/Bk 84/08, CBOSA.

43 W. Jakimowicz, *op. cit.*, s. 74.

wania się na prawo świadka do odmowy odpowiedzi na pytanie, które mogłoby narazić jego lub bliskich na odpowiedzialność karną. Ocena prawidłowości skorzystania z tego uprawnienia przez świadka wymaga bowiem wiedzy prawniczej i to często z różnych gałęzi prawa.

Należy w tym miejscu ponownie zwrócić uwagę na wzajemne powiązanie postępowania podatkowego i postępowania przygotowawczego prowadzonego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.⁴⁴ Ponieważ do postępowań przygotowawczych zastosowanie znajdują przepisy kpk. może się okazać, iż świadek skorzysta z przysługującego mu na mocy art. 87 tej ustawy uprawnienia do ustanowienia pełnomocnika. O możliwości zastosowania tego przepisu przesądza treść art. 113 kks., w myśl którego „w postępowaniu w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania karnego, jeżeli przepisy niniejszego kodeksu nie stanowią inaczej.”. Przepisy kpk. przewidują także kompetencję dla sądu i prokuratora do odmówienia dopuszczenia do udziału w postępowaniu pełnomocnika, jeżeli nie wymaga tego obrona interesów osoby niebędącej stroną. Art. 122 § 1 pkt 1 kks. wprost stanowi, iż uprawnienie prokuratora określone w art. 87 § 3 kpk. przysługuje finansowemu organowi postępowania przygotowawczego.

Nie istnieją więc wątpliwości co do możliwości ustanowienia pełnomocnika świadka w postępowaniu przygotowawczym prowadzonym przez organy finansowe. Zatem pozycja prawna świadka uzależniona jest od rodzaju stosowanych przepisów proceduralnych. W większości przypadków to postępowanie podatkowe poprzedza przeprowadzenie postępowania przygotowawczego. Mimo że tego rodzaju taktyka postępowania jest uzasadniona innymi względami, to w efekcie czyni uprawnienie do ustanowienia pełnomocnika iluzorycznym. Przy tej okazji warto też zastanowić się nad tym, czy przesłuchujący nie będzie chciał skorzystać z okazji do zadawania pytań, których zakres będzie wykraczał poza konieczny dla ustalenia odpowiedzialności podatkowej

44 Na kwestie dowodowe związane z wzajemnym powiązaniem postępowania kontrolnego z postępowaniem karnym, w tym zagadnienia związane z przesłuchaniem świadka, zwraca uwagę D. Zalewski, *Kontrowersje wokół wykorzystania dowodów z innych postępowań*, „Przeгляд Podatkowy” 2010, nr 7, s. 40 i n.

stan faktyczny, a będzie przydatny do ustalenia także odpowiedzialności karnej świadka.

Dlatego też pomoc pełnomocnika w takich przypadkach może się okazać uzasadniona. Nie sposób bowiem wykluczyć, iż w szczególności kontrahent kontrolowanego⁴⁵ może występować kolejno w roli świadka,⁴⁶ a następnie podejrzanego.⁴⁷ Tego rodzaju sytuacja może być oceniona jako utrudnienie prawa do obrony.⁴⁸ Być może obecność pełnomocnika świadka pozwoliłaby na uniknięcie tego rodzaju zarzutów.

Powyżej wskazano, iż zakaz ustanawiania pełnomocnika świadka opiera się na rozumowaniu *a contrario* z przepisów określających zasady udziału pełnomocnika w postępowaniu. Wydaje się jednak, iż ze względu na zasadę ogólną postępowania podatkowego, tj. zasadę zaufania do prawa, uprawnione jest twierdzenie o dopuszczalności zastosowania analogii, a nie rozumowania *a contrario* z normy zakodowanej w art. 136 o.p. Oznaczałoby to, iż z uwagi na podobieństwo celów, którym jest ochrona interesów strony lub świadka, dopuszczalne jest ustanowienie pełnomocnika świadka. Tezę tę wzmacnia potrzeba zachowania spójności prawa związana w tym przypadku z regulacją prawnokarną, tak mocno powiązaną z procedurą podatkową.

W doktrynie prawniczej i w orzecznictwie dopuszcza się także zastosowanie do przepisów proceduralnych rozumowania *per analogiam*.⁴⁹ Przyjmuje się, iż uzasadnieniem na rzecz dopuszczalności za-

45 Pod pojęciem kontrahenta kontrolowanego należy rozumieć podmioty prowadzące działalność gospodarczą.

46 Por. D. Lerman, Współsprawca jako świadek w postępowaniu karnym, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 3, s. 100 i n.

47 Wobec kontrahenta mogą zostać także podjęte czynności tzw. kontroli krzyżowej prowadzonej na podstawie art. 13 b ustawy o kontroli skarbowej. W toku tej kontroli sprawdzeniu podlegają wszelkie dokumenty związane z transakcją, której drugą stroną jest kontrolowany, w tym dokumenty związane z prawidłowym rozliczeniem tej transakcji. Zatem dopuszczenie do udziału pełnomocnika działającego w imieniu kontrahenta kontrolowanego na tym etapie postępowania kontrolnego, a następnie w toku przesłuchania kontrahenta w charakterze świadka jest w pełni uzasadnione.

48 Ostatnio na znaczeniu zyskuje także dyskusja nad znaczeniem wzrostu odsetek osób w podeszłym wieku przesłuchiwanym w charakterze świadka. Być może i ta okoliczność przyczyni się do zwiększenia oczekiwania społecznego na zapewnienie odpowiedniej pomocy tym osobom w ich kontaktach z administracją, Zob. A. Biderman-Zaręba, Wywiad poznawczy a przesłuchanie świadka w podeszłym wieku, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 7–8, s. 34 i n.

49 O ewolucji poglądów dotyczących stosowania analogii w prawie podatkowym B. Brzeziński, *op. cit.*, s. 126 i n.

stosowania analogii jest wystąpienie luki w prawie, której wypełnienie jest konieczne. Poszukując głębszego uzasadnienia dla zastosowania rozumowania *per analogiam*, często odwoływano się do zasad ogólnych postępowania podatkowego, w szczególności do zasady nakazującej zapewnić stronie czynny udział w każdym stadium postępowania.⁵⁰

Stosowanie analogii w wykładni prawa podatkowego dopuszcza się pod pewnymi warunkami. Do warunków tych zalicza się m.in. zakaz poszerzania obowiązków lub ograniczania uprawnień jednostki, zakaz wykładni rozszerzającej wyjątków, takich jak ulgi i zwolnienia podatkowe, a także zakaz stosowania analogii na niekorzyść podatnika.⁵¹ W analizowanym przypadku żaden ze wspomnianych warunków nie zaistnieje. Wręcz przeciwnie, zastosowanie analogii sprzyja poszerzeniu uprawnień jednostek w ich relacjach z administracją,⁵² tym samym sprzyja wolności jednostek. Można więc uznać, iż za dopuszczeniem analogii przemawia także funkcja gwarancyjna prawa.

Pozostaje do omówienia jeszcze kwestia organizacyjno-prawna związana z uczestniczeniem pełnomocnika świadka w postępowaniu. Wydaje się, iż o możliwości udziału pełnomocnika w przesłuchaniu organ prowadzący postępowanie może poinstruować świadka w wezwaniu. Zgodnie z art. 155 o.p. „organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy.” Użyty w tym przepisie zwrot „przez pełnomocnika” należy odnieść nie tylko do strony, ale także do drugiej kategorii osób wymienionych w tym przepisie, tj. „innych osób”. Taka wykładnia prawa opiera się oczywiście na uznaniu, iż nie występuje zakaz ustanowienia pełnomocnika i znajduje także oparcie w treści art. 121 § 2 o.p., w myśl którego „organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępo-

50 Art. 123 o.p.

51 Por. B. Brzeziński, W. Nykiel, *op. cit.*, s. 10.

52 Zob. A. Mariański, Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8, s. 22 i n.

wania”. Obowiązek ten organy podatkowe powinny realizować wobec każdej osoby, a nie tylko wobec strony.⁵³

5. Ustanowienie pełnomocnika świadka a tajemnica skarbową

Dla przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka może okazać się konieczne ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową. Po pierwsze, już w treści stawianych świadkowi pytań zakodowane są informacje chronione tego rodzaju tajemnicą. Po drugie, nie sposób także wykluczyć, iż przeprowadzenie tego dowodu będzie wymagało okazania świadkowi określonych dokumentów, choćby celem potwierdzenia ich autentyczności. Dlatego też wniosek z analizy przepisów dotyczących tajemnicy skarbowej będzie stanowił wskazówkę interpretacyjną dla rozstrzygnięcia analizowanego zagadnienia.

Ustawodawca nie uregulował wprost kwestii udostępniania informacji objętych tajemnicą skarbową świadkom. Z drugiej strony przepis art. 34 ust. 5 u.k.s. nakłada na wszelkie osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą, obowiązek jej przestrzegania.⁵⁴ Użyty w tym przepisie zwrot „również innym osobom” w kontekście katalogu podmiotów wymienionych w art. 34 ust. 2 u.k.s. jednoznacznie wskazuje na otwarty krąg osób, na których ciąży ten obowiązek. Ponadto użyty w tym przepisie zwrot „którym udostępniono” należy rozumieć jako sytuacje, w której informacje zostały przekazane przez organ administracji.

Zatem obowiązek ten spoczywałby zarówno na świadku, jak i na jego pełnomocniku. Oznacza to, że przepisy dotyczące zachowania tajemnicy skarbowej nie stoją na przeszkodzie do uznania tezy o dopuszczalności ustanowienia pełnomocnika świadka. Organ administracji, dopuszczając do udziału w przesłuchaniu świadka jego pełnomocnika, mógłby z ważnych powodów ograniczyć jego udział do tych czynności, które wiązałyby się z ujawnieniem tajemnicy skarbowej. Takie roz-

53 Odmienny pogląd zaprezentowany został przez S. Presnarowicza, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Poptawski, *op. cit.*, komentarz do art. 121.

54 Podobnie art. 294 § 4 o.p.

wiązanie znajduje uzasadnienie w treści art. 87 § 3 kpk., na podstawie którego finansowy organ postępowania przygotowawczego jest uprawniony do niedopuszczenia do udziału w postępowaniu pełnomocnika, jeżeli nie wymaga tego obrona interesów świadka. Otóż skoro organ uprawniony jest do odmówienia dopuszczenia do udziału w przesłuchaniu świadka, to tym bardziej może ograniczyć obecność pełnomocnika jedynie do poszczególnych jego etapów.

6. Podsumowanie

Wydaje się, iż wyraźne brzmienie art. 136 o.p. przemawia na rzecz tezy o zakazie ustanowienia pełnomocnika. Niemniej, jak wykazano powyżej możliwe jest odnalezienie podstawy prawnej uzasadniającej dopuszczalność ustanowienia pełnomocnika świadka w postępowaniu podatkowym.

Ponieważ wykładnia przepisów prawa pozwala na dojście do sprzecznych wyników, to uzasadnione wydaje się postulowanie uregulowania tej kwestii. Ze względu na potrzebę zachowania spójności prawa pożądanym byłoby skorzystanie ze wzorca zastosowanego w procedurze karnej. Wydaje się, iż rozwiązanie obowiązujące na gruncie procedury karnej w odpowiednim stopniu gwarantuje ochronę interesu prawnego świadka przy utrzymaniu w racjonalnych granicach swobody funkcjonowania organu. Natomiast obowiązujący stan prawny sprzyja poszerzeniu zakresu dyskrecjonalności organów i może w efekcie budzić wątpliwości w przypadku różnego traktowania osób przesłuchiowanych w charakterze świadka.

METRYKA SPRAWY A RADCA PRAWNY W URZĘDZIE

PIOTR KIERES

Wstęp

Niniejsze opracowanie jest głosem w dyskusji na temat zakresu podmiotowego regulacji statuującej, na gruncie ustawy z Ordynacja podatkowa oraz ustawy z 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego, obowiązek prowadzenia metryki sprawy. Szczupłość regulacji (w obu ustawach) – jeden przepis – oraz ogólność przepisu wzbudza wątpliwości co do zakresu jego zastosowania. Autor poprzez rozważania na temat kręgu osób, które winny zostać wymienione w metryce sprawy, skoncentruje się na analizie celowości umieszczenia w takiej metryce osoby radcy prawnego, świadczącego pomoc prawną na rzecz urzędu w formie umowy o pracę lub umowy cywilnoprawnej.

1. Geneza i podstawa prawna metryki

Ustawodawca zdecydował się w sposób odrębny uregulować odpowiedzialność majątkową osób zatrudnionych przez Skarb Państwa, samorząd terytorialny, inne podmioty wykonujące władzę publiczną wobec jednostek je zatrudniających przez przyjęcie ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa. Nie wdając się w rozważania co do celu wspomnianej ustawy, wystarczającym wydaje się wskazanie na jej uzasadnienie. Podkreślano w nim: „wykonując prawo, aparat administracyjny zbyt często działa z jego naruszeniem. Przez wadliwe rozstrzygnięcia, działania podejmowane poza postępowaniem administracyjnym lub nieuzasadnioną bierność urzędnicy wyrządzają obywatelom, w tym i przedsiębiorcom wymierne, niejednokrotnie bardzo poważne, szkody. W najbardziej drastycznych przypadkach dochodzi do

spektakularnych bankructw i likwidacji setek miejsc pracy. Dalszą konsekwencją tego stanu rzeczy jest oczywisty uszczerbek na autorytecie państwa i jego instytucji. Lekceważone przez funkcjonariuszy publicznych prawo nie znajduje także zrozumienia i aprobaty w społeczeństwie. W coraz większym stopniu wiąże się to także z odpowiedzialnością cywilną Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, które zmuszone są naprawiać wyrządzone obywatelom i przedsiębiorcom szkody”. Ustawa miała w skutkach prowadzić do zahamowania i odwrócenia niekorzystnych trendów w tym zakresie.

Istotą ustawy stało się zatem zobowiązanie Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego, które wypłaciły odszkodowanie za wadliwe wykonywanie władzy publicznej, do dochodzenia od urzędników (bezpośrednich sprawców szkód) należnych kwot – zgodnie z ujednoliconą, zbiektywizowaną i skuteczną procedurą. Realizacja owej procedury została powierzona prokuraturze – instytucji niezależnej od administracji publicznej, a realizacja obowiązku jej zainicjowania obwarowana została sankcją karną¹. Odpowiedzialność funkcjonariusza publicznego została oparta na zasadzie winy,² przy czym ustawa nie precyzowała, w jaki sposób należy indywidualizować i identyfikować osobę odpowiadającą na gruncie ustawy, tj.: „osobę działającą w charakterze organu administracji publicznej lub z jego upoważnienia albo jako członek kolegiального organu administracji publicznej lub osobę wykonującą w urzędzie organu administracji publicznej pracę w ramach stosunku pracy, stosunku służbowego lub umowy cywilnoprawnej, biorącą udział w prowadzeniu sprawy rozstrzyganej w drodze decyzji lub postanowienia przez taki organ”.³

Narzędziem identyfikującym miała być w zamyśle prawodawcy właśnie metryka sprawy, bowiem: „[...] w obecnym stanie prawnym w Polsce bardzo trudno jest ustalić odpowiedzialność poszczególnych urzędników za szkody spowodowane wydaniem sprzecznych z prawem decyzji administracyjnych, gdyż osoby rzeczywiście kształtujące treść decyzji zwykle pozostają anonimowe, a założenie o osobistym kształto-

1 A. Bielska–Brodziak (red.), J. Gęsiak, G. Krawiec, A. Matan, S. Tkacz, Z. Tobor, A. Wentowska, A. Wołowicz, Odpowiedzialność majątkowa funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa. Komentarz, Lex 2011, komentarz 8583.

2 Art. 5 pkt 2 u.o.m.f.p.

3 Art. 2 ust. 1 pkt 1 u.o.m.f.p.

waniu treści wszystkich decyzji przez osobę piastującą funkcję piastuna organu administracji (np. wojewodę) jest fikcją. [...] Dzięki prowadzeniu na bieżąco metryki sprawy w sprawach administracyjnych i podatkowych będzie można nawet po upływie długiego czasu precyzyjnie ustalić, jacy urzędnicy (oprócz osoby podpisanej pod decyzją) uczestniczyli w przygotowaniu decyzji, przygotowywali jej projekt, udzielali wskazówek co do sposobu załatwienia sprawy i opiniowali lub zatwierdzali decyzję oraz w jaki sposób konkretni urzędnicy wpływali na treść decyzji.”⁴

Ustawą z dnia 15 lipca 2011 r. o zmianie ustawy Kodeks postępowania administracyjnego oraz ustawy Ordynacja podatkowa⁵ wprowadzono więc (poza zmianami dostosowującymi) przepisy:

- art. 171a o.p.,
- art. 66a k.p.a.,

traktujące o metryce sprawy. Stosownie do brzmienia obu przepisów w „treści metryki sprawy wskazuje się wszystkie osoby, które uczestniczyły w podejmowaniu czynności w postępowaniu podatkowym/administracyjnym oraz określa się wszystkie podejmowane przez te osoby czynności wraz z odpowiednim odesłaniem do dokumentów zachowanych w formie pisemnej lub elektronicznej określających te czynności.”⁶

Ministrowie finansów oraz administracji i cyfryzacji skorzystali z delegacji zawartych odpowiednio w art. 171a § 4 i § 5 o.p., art. 66a § 4 i § 5 k.p.a. i wydali akty wykonawcze do regulacji nakładającej obowiązek prowadzenia metryki sprawy:

- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 5 marca 2012 r. w sprawie wzoru i sposobu prowadzenia metryki sprawy,⁷
- rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 1 marca 2012 r. w sprawie rodzajów spraw, w których jest wyłączony obowiązek prowadzenia metryki sprawy,⁸

4 Z uzasadnienia projektu ustawy o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa, druk sejmowy nr 3362.

5 Dz.U. Nr 186, poz. 1100.

6 Art. 171a § 2 o.p. i art. 66a § 2 k.p.a.

7 Dz.U. poz. 246.

8 Dz.U. poz. 245.

- rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 6 marca 2012 r. w sprawie wzoru i sposobu prowadzenia metryki sprawy,⁹
- rozporządzenie Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 9 marca 2012 r. w sprawie wzoru i sposobu prowadzenia metryki sprawy.¹⁰

Z uwagi na oczywisty związek przepisów o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych z przepisami dotyczącymi metryki sprawy, niniejsza analiza odnosi się do obu grup regulacji.

2. Radca prawny – pracownik, zleceniobiorca, członek korpusu służby cywilnej, ale też zawód zaufania publicznego, którego wykonywanie polega na świadczeniu pomocy prawnej

Radca prawny wykonuje swój zawód poprzez świadczenie pomocy prawnej,¹¹ przy czym wykonywanie zawodu radcy prawnego odbywa się w ramach stosunku pracy, na podstawie umowy cywilnoprawnej, w kancelarii radcy prawnego lub w określonego rodzaju spółkach.¹² Niewątpliwie więc w przypadku zatrudnienia radcy prawnego „na etacie” w instytucji państwowej jest on pracownikiem służby cywilnej, która to służba wspólnie z odrębną kategorią urzędników służby cywilnej tworzy korpus służby cywilnej.¹³ Natomiast w przypadku radcy prawnego zatrudnionego w samorządzie kwalifikowany jest do pracowników samorządowych.¹⁴

Status członka korpusu służby cywilnej, czy też pracownika samorządowego jest zarezerwowany dla radcy prawnego wykonującego zawód radcy prawnego w jednostkach państwowych/samorządowych wyłącznie na podstawie umowy o pracę. Stan taki jednakże nie zmienia

9 Dz.U. poz. 250.

10 Dz.U. poz. 269.

11 Art. 2, art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2010 r. Nr 10, poz. 65 ze zm.).

12 Art. 8 ust. 1 i ust. 2 ustawy o radcach prawnych

13 Art. 3 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o służbie cywilnej (Dz.U. Nr 227, poz. 1505 ze zm.).

14 Art. 4 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 21 listopada 2008 r. o pracownikach samorządowych (Dz.U. Nr 223, poz. 1458 ze zm.).

faktu, że nadal jest to specyficzny zawód, którego wykonywanie zostało uregulowane autonomicznymi przepisami ustawy o radcach prawnych. Świadczenie pomocy prawnej przez radców prawnych prawodawca uznał za działalność o szczególnie doniosłym charakterze, przez co zawód radcy prawnego został zakwalifikowany do zawodów zaufania publicznego, a jego wykonywanie podlega ochronie na gruncie wspomnianej ustawy z 6 lipca 1982 r., ale przede wszystkim wprost na podstawie przepisu Konstytucji RP – art. 17 ust. 1. Specyfikę zawodu radcy prawnego, jako zawodu zaufania publicznego, oddają wyraźnie zwłaszcza te przepisy, które wskazują na wymogi (merytoryczne i etyczne), jakie musi spełnić osoba nie tylko aspirująca do uzyskania tytułu radcy prawnego, ale już ten zawód wykonująca. O tej specyfice świadczy także ustanowienie samorządu zawodowego radców prawnych oraz niezależność radcy prawnego przy świadczeniu pomocy prawnej. Świadczenie pomocy prawnej przez radcę prawnego stanowi o istocie tego zawodu, którego wykonywanie ma na celu ochronę prawną interesów podmiotów, na których rzecz pomoc prawna jest wykonywana.¹⁵

Ustawodawca w ustawie o radcach prawnych nie zawarł zamkniętego katalogu form wykonywania pomocy prawnej; wskazano przykładowo (w szczególności) na udzielanie porad i konsultacji prawnych, sporządzanie opinii prawnych, opracowywanie projektów aktów prawnych oraz występowanie przed sądami i urzędami, zastępstwo prawne i procesowe.¹⁶ Jak ustalono wyżej, radcowie prawni mogą wykonywać zawód m.in. na podstawie umowy o pracę (świadczyć pomoc prawną na podstawie umowy cywilnoprawnej), mogą więc być zatrudniani (być zleceniobiorcą) w podmiotach, które z racji swojej struktury, kompetencji i przedmiotu działalności obowiązane są stosować przepisy Ordynacji podatkowej, czy też Kodeksu postępowania administracyjnego, w tym regulacje dotyczące metryki sprawy z art. 171a o.p. czy też art. 66a k.p.a.

15 Art. 2 u.r.p.

16 Art. 6 ust. 1, art. 7 u.r.p.

3. Odpowiedzialność radcy prawnego a odpowiedzialność funkcjonariusza publicznego, osoba biorąca udział w postępowaniu podatkowym/administracyjnym a osoba radcy prawnego zatrudnionego w organie prowadzącym postępowanie podatkowe/administracyjne

Analiza przedstawionych wyżej form pomocy prawnej świadczonej przez radcę prawnego, w kontekście przepisów ustawy o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa, czy też przepisów o metryce sprawy, prowadzi do wniosku, że przepisy te mogłyby mieć zastosowanie do takich szczególnych czynności radcy prawnego, jak: porady, konsultacje czy sporządzanie opinii prawnych. Patrząc na treść przesłanek, od których spełnienia uzależniona jest możliwość pociągnięcia do odpowiedzialności majątkowej funkcjonariusza publicznego, należy jednak odpowiedzieć na pytanie, czy radca prawny świadczący pomoc prawną na rzecz zatrudniającego go instytucji wydającej rozstrzygnięcia na podstawie ordynacji podatkowej, czy też kodeksu postępowania administracyjnego jest funkcjonariuszem publicznym w rozumieniu art. 2 ust. 1 pkt 1 u.o.m.f.p. lub osobą podejmującą czynności w postępowaniu podatkowym (art. 171a o.p.), czy też w postępowaniu administracyjnym (art. 66a k.p.a.)?

Pojęcie funkcjonariusza publicznego na gruncie ustawy o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych obejmuje osobę, która działa w charakterze organu administracji publicznej lub z jego upoważnienia albo jako członek kolegialnego organu administracji publicznej lub osobę wykonującą w urzędzie organu administracji publicznej pracę w ramach stosunku pracy, stosunku służbowego lub umowy cywilnoprawnej. Osoba taka uczestniczy zarazem (bierze udział) w prowadzeniu sprawy rozstrzyganej w drodze decyzji lub postanowienia przez taki organ. Z kolei w metryce sprawy winni zostać ujawnieni wszyscy biorący udział w podejmowaniu czynności w postępowaniu podatkowym/administracyjnym, przy czym dotyczy to nie tylko zatrudnionych w oparciu o umowę o pracę, lecz także na podstawie umowy zlecenia.

Mając na uwadze pierwszą część przedstawionej autonomicznej definicji funkcjonariusza publicznego oraz fakt, że zakres pomocy praw-

nej świadczonej przez radcę prawnego w przypadku stosunku pracy jest precyzowany w umowie, regulacjach wewnętrznych obowiązujących u pracodawcy, ale przede wszystkim kształtowany jest przez ustawę z 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych, w mojej ocenie, radca prawny:

- nie jest osobą działającą w charakterze organu administracji publicznej, a jeśli chodzi o udzielane mu upoważnienie, to zwykle jest to pełnomocnictwo procesowe do reprezentowania w postępowaniu sądowym, które nie zostało objęte zakresem ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r.,
- nie jest członkiem kolegialnego organu administracji publicznej
– może być radcą prawnym zatrudnionym w takim organie.

Wydaje się, że kontrowersje wzbudza druga część definicji funkcjonariusza publicznego na gruncie ustawy o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznej, czy też przepisu art. 171a o.p. lub art. 66a k.p.a. poprzez możliwość zakwalifikowania sytuacji radcy prawnego wykonującego pracę w ramach stosunku pracy, umowy cywilnoprawnej, jako osoby, która bierze udział w postępowaniu prowadzonym przez organ w celu załatwienia sprawy w drodze decyzji lub postanowienia. Wprawdzie radca prawny może być osobą zatrudnioną w urzędzie organu w ramach umowy o pracę lub umowy cywilnoprawnej, jednakże nie można zgodzić się z tezą, że poprzez takie związanie umową radca prawny automatycznie staje się osobą biorącą udział w postępowaniu w celu rozstrzygnięcia sprawy w formie decyzji lub postanowienia. Podkreślić w szczególności należy, że w urzędzie organu zatrudnieni są, prócz osoby (lub osób) pełniących funkcję organu, inni pracownicy, tzw. „merytoryczni”, a celem ich zatrudnienia jest prowadzenie konkretnych spraw i przygotowanie projektów rozstrzygnięć w formie decyzji/postanowienia w oparciu o obowiązujące przepisy prawa. Nie można więc uznać za zasadne twierdzenie, by zatrudnienie radcy prawnego również miało na celu prowadzenie spraw, które leżą w kompetencji danego organu. Gdyby tak było, radca prawny winien, uczestnicząc w postępowaniu (załatwianiu sprawy), ustalać stan faktyczny, zbierać dowody i proponować rozstrzygnięcie na podstawie przepisów prawa, czym zastępowałby organ i „merytoryczne” osoby w nim zatrudnione. Żądanie od radcy prawnego zatrudnionego w organie, „na etacie” (na podstawie umowy cywilnoprawnej), konkretnego

rozstrzygnięcia sprawy nie mieści się w zakresie pomocy prawnej w rozumieniu ustawy o radcach prawnych¹⁷ i stanowi naruszenie ustawowe- go zakazu zlecenia radcy prawnemu wykonywania czynności spoza zakresu pomocy prawnej.¹⁸ „Nie jest zatem wykonywaniem zawodu radcy prawnego świadczenie innych usług lub dokonywanie innych czynności – nieobjętych ogólną definicją pomocy prawnej. Należałoby więc przyjąć, że np. zasiadanie w organie zarządzającym lub kontrolnym osoby prawnej nie jest świadczeniem pomocy prawnej, nawet gdy niektóre z wykonywanych – w związku z tą funkcją – czynności związane byłyby ze stosowaniem prawa, jego interpretacją na użytek organu bądź nawet reprezentacją przed sądem.”¹⁹

Oczywiście nie jest możliwe świadczenie pomocy prawnej w postaci: sporządzenia opinii, udzielenia porady czy konsultacji prawnej w całkowitym oderwaniu od stanu faktycznego. Pogląd ten uzasadnia sama konstrukcja normy prawnej, co do której rozumienia czy też stosowania wypowiada się radca prawny w ramach wykonywania obowiązku świadczenia pomocy prawnej (w klasycznym ujęciu trójelementowym normy prawnej – hipoteza, dyspozycja, sankcja – hipoteza wskazuje na stan faktyczny, do którego norma prawna ma zastosowanie). Nie należy jednak utożsamiać pomocy prawnej – w przypadku, gdy jest świadczona na rzecz organu na podstawie umowy o pracę/ umowy cywilnoprawnej – z czynnościami podejmowanymi w konkretnej sprawie (podatkowej/administracyjnej).

Wprawdzie zdarza się w praktyce działania instytucji publicznych, że raz wydana przez radcę prawnego opinia prawna jest powielana i wykorzystywana w wielu sprawach. Czy należałoby więc przyjąć, że poprzez powielanie poglądu z opinii prawnej przez pracownika „merytorycznego” radca prawny brał udział w prowadzeniu każdej ze spraw prowadzonych przez takiego pracownika? Wydaje się, że opinia prawna, porada, konsultacja – z uwagi na osobę jej autora – ma charakter poglądu doktryny, komentarza fachowego odnoszącego się do danej kwestii, a więc opinii zewnętrznej opartej na niezależności radcy prawnego.

17 Art. 2, art. 4 ust. 1, art. 6 ust. 1, art. 7 u.r.p.

18 Art. 9 ust. 4 u.r.p.

19 A. Bereza, W. Bujko, S.W. Ciupa, Z. Klatka, E. Kwiatkowska-Fałęcka, T. Pietrzykowski, T. Stecyk, K. Stoga, Zawód radcy prawnego. Historia zawodu i zasady jego wykonywania, pod red. A. Berezy, Warszawa 2010, s. 46.

Myślę, że taką opinię, konsultację lub poradę należy traktować podobnie do dowodu z opinii biegłego, a brak jest podstaw, by biegłego uznać za funkcjonariusza publicznego czy też osobę, którą należy umieścić w metryce sprawy. Podkreśla się również, że „trudno jest wskazać instytucjonalne różnice w stopniu zależności od mocodawcy między zawodowym prawnikiem na etacie sporządzającym opinię prawną a profesjonalnym prawnikiem sporządzającym opinię prawną w tej samej materii w oparciu o umowę o stałą obsługę prawną”,²⁰ a więc brak jest różnic między świadczeniem pomocy prawnej przez radcę prawnego „etatowego” a pomocą prawną otrzymywaną z kancelarii zewnętrznej.

Przepisy ustawy o radcach prawnych gwarantują niezależność przy wykonywaniu tego zawodu zaufania publicznego. Niezależność wyraża się m.in. w tym, że ocena jakości świadczonej pomocy prawnej zastrzeżona jest – co do zasady – dla samorządu radcowskiego. Wynika to wprost z art. 221 u.r.p., a także z konieczności zasięgnięcia opinii samorządu radcowskiego: przy rozwiązywaniu umowy o pracę przez pracodawcę z radcą prawnym z uwagi na nienależyte wykonywanie obowiązków radcy prawnego,²¹ przy ocenie pracy zawodowej radcy prawnego.²² Oczywiście nie wyłącza to kontroli sądowej pracy radcy prawnego na gruncie prawa pracy czy prawa cywilnego.

Istotny argument, który przemawia za wyłączeniem odpowiedzialności radcy prawnego zatrudnionego w organie/z umowy cywilnoprawnej spod regulacji ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa, czy też spod regulacji odnoszących się do metryki sprawy na gruncie ordynacji podatkowej i kodeksu postępowania administracyjnego, znajdujemy również w treści regulacji ustawy o radcach prawnych, która reguluje zagadnienie odpowiedzialności radcy prawnego z tytułu świadczenia pomocy prawnej.²³ Ustawa przewiduje bowiem obowiązkowe ubezpieczenie od odpowiedzialności cywilnej z tytułu szkody powstałej w wyniku świadczenia pomocy prawnej, a zakres ubezpieczenia obejmuje zarówno działanie, jak i zaniechanie radcy prawnego podczas

20 <http://www.kirp.pl/Osrodek-Badan-Studiow-i-Legislacji/Wiadomosci/Swiadczenie-pomocy-prawnej-w-ramach-stosunku-pracy>

21 Art. 19 ust. 1 u.r.p.

22 Art. 16 ust. 1 u.r.p.

23 Art. 227, art. 228 u.r.p.

wykonywania zawodu radcy prawnego.²⁴ Ubezpieczenie radcy prawnego w przypadku umowy o pracę nie wyłącza zarazem stosowania ogólnej zasady z art. 120 ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeksu pracy,²⁵ zgodnie z którą pracodawca odpowiada za szkodę wyrządzoną przez pracownika osobie trzeciej.²⁶ W mojej opinii radca prawny odpowiadać będzie wprost ze swojego ubezpieczenia wobec pracodawcy/zleceńiodawcy za wyrządzoną mu szkodę związaną ze świadczoną pomocą prawną. Natomiast w przypadku, gdy szkoda dotyczy nie pracodawcy/zleceńiodawcy, lecz osoby trzeciej, odpowiada pracodawca zatrudniający radcę prawnego. W sytuacji naprawienia przez pracodawcę szkody wyrządzonej osobie trzeciej może on dochodzić zwrotu tego, co świadczył poszkodowanemu – również z ubezpieczenia radcy – na zasadach wskazanych w art. 120 § 2 Kodeksu pracy z uwzględnieniem przepisów prawa cywilnego i ustawy o radcach prawnych. Odpowiedzialność radcy prawnego na gruncie przepisów ustawy o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych byłaby zdublowaniem odpowiedzialności zawodowej już ponoszonej z tytułu świadczonej pomocy prawnej na gruncie prawa cywilnego.

Oprócz wskazanej wyżej odpowiedzialności za szkodę jako następstwa niewykonania lub nienależytego wykonania pomocy prawnej, na radcy prawnym może ciążyć „odpowiedzialność za wykonywanie zawodu (odpowiedzialność deliktowa, karna i dyscyplinarna). [...] Prawo dopuszcza także zbieg odpowiedzialności kontraktowej z odpowiedzialnością mającą swoje źródło zarówno w prawie powszechnie obowiązującym (odpowiedzialność deliktowa – art. 443 kc. i karna), jak i kodeksie etyki (odpowiedzialność dyscyplinarna)”.²⁷ Są to jedyne formy odpowiedzialności radcy prawnego z tytułu świadczenia pomocy prawnej.

24 § 2 ust. 1 Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 11 grudnia 2003 r. w sprawie obowiązkowego ubezpieczenia odpowiedzialności cywilnej radców prawnych (Dz.U. Nr 217, poz. 2135).

25 Tekst jedn. Dz.U. z 1998 r. Nr 21, poz. 94 ze zm.

26 Art. 227 ust. 2 u.r.p.

27 A. Bereza, W. Bujko, S. W. Ciupa, Z. Klatka, E. Kwiatkowska-Fałęcka, T. Pietrzykowski, T. Stecyk, K. Stoga, Zawód radcy prawnego. Historia zawodu i zasady jego wykonywania pod red. A. Berezy, Warszawa 2010, s. 81–82.

Podsumowanie

Mając na uwadze powyższe rozważania, istnieje wątpliwość co do stosowania wobec radców prawnych wykonujących zawód radcy prawnego na rzecz organu (urzędu) na podstawie umowy o pracę (umowy cywilnoprawnej) przepisów ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa oraz pomocnych przy jej stosowaniu przepisów art. 171a o.p. oraz art. 66a o.p. Status radcy prawnego jako zawodu zaufania publicznego reguluje ustawa o warunkach i zasadach wykonywania zawodu radcy prawnego, która stanowi o wymogu obowiązkowego ubezpieczenia się radcy prawnego od odpowiedzialności cywilnej. Należałoby rozważyć, czy do pogodzenia z art. 17 ust. 1 Konstytucji RP jest stosowanie wspomnianej ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. oraz przepisów art. 171a o.p. oraz art. 66 k.p.a. do statusu radcy na etacie/związanego umową cywilnoprawną w urzędzie bez wyraźnego wskazania w przepisach ustawy o radcach prawnych, że radca prawny ponosi odpowiedzialność nie tylko cywilną za świadczoną pomoc prawną, ale również z tytułu ustawy o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa, a także że świadcząc pomoc prawną jest osobą, do której stosuje się przepisy o metryce sprawy.

ZAKAZY DOWODOWE W ORDYNACJI PODATKOWEJ

JANUSZ BONARSKI

Uwagi wprowadzające

Wynik postępowania podatkowego czy też kontrolnego oparty jest na zgromadzonych dowodach. Uregulowania Ordynacji podatkowej wskazują, że za dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Regulacje te stanowią jednocześnie, że mogą nimi być np. księgi podatkowe, deklaracje, zeznania świadków, opinie biegłych lub złożone pod pewnymi warunkami oświadczenia strony. Dowodem będą ponadto dokumenty urzędowe.¹ Są one dowodem tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Dowodami zatem nie będą np. żądania, propozycje, zarzuty strony czy też wyjaśnienia świadka.² Dowodem nie będzie również tłumaczenie dokumentów a będą nimi właśnie te dokumenty.

Unormowania Ordynacji podatkowej przewidują jednocześnie ograniczenia w zakresie postępowania dowodowego, które można umownie nazwać zakazami dowodowymi. Pojęcie to widoczne jest w szczególności w doktrynie prawa karnego. Zgodnie z tymi poglądami zakazami dowodowymi są normy wyłączające dopuszczalność wykorzystania określonego źródła lub środka dowodowego albo ustalania określonych faktów w procesie karnym.³ Dodać można, że pojęcie to wywodzi się z doktryny niemieckiego prawa karnego.

Zgodnie z ogólną regułą wynikającą z o.p. dowód nie może być sprzeczny z prawem.⁴ Naruszenia w tym zakresie mogą mieć charakter materialny bądź procesowy. Wskazane regulacje przewidują ponadto

1 Zob. art. 194 o.p.

2 Zob. art. 155 o.p., 190 § 2 o.p., 200d § 1 o.p.

3 A. Gaberze, Dowody w sądowym procesie karnym, Warszawa 2006, s. 269.

4 Artykuł 180 § 1 o.p.

szereg dodatkowych ograniczeń w zakresie postępowania dowodowego. W wielu przypadkach kwestie te, zważając na istotność zagadnienia, wywołują poważne wątpliwości.

1. Ograniczenia dowodowe w postępowaniu podatkowym i kontrolnym

Dowodem w postępowaniu podatkowym mogą być m.in. zeznania świadków. Unormowania o.p. wprowadzają w tym zakresie pewne ograniczenia. I tak, zgodnie z tymi regulacjami,⁵ świadkami nie mogą być:

- osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń;
- osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą, o ile nie zostały zwolnione od obowiązku zachowania tej tajemnicy;
- duchowni w odniesieniu do faktów objętych tajemnicą spowiedzi.

Kolejne regulacje o.p. przewidują zakazy dowodowe w kontekście prowadzonej kontroli podatkowej.

Pierwszy przypadek dotyczy sytuacji, gdy kontrola podatkowa wszczynana jest po okazaniu legitymacji służbowej.⁶ Nie wdając się tu z uwagi na zakres opracowania w przesłanki tej kontroli, należy zauważyć, że w tym przypadku należy nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli doręczyć kontrolowanemu upoważnienie do przeprowadzenia kontroli. Zaniedbanie tego obowiązku skutkuje tym, że dokumenty z tych czynności kontrolnych nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

Drugi przypadek związany jest z przekroczeniem czasu trwania kontroli wskazanego w upoważnieniu do kontroli.⁷ Dodać należy, że regulacje o.p. przewidują jego przedłużenie. Jeżeli zatem czas trwania kontroli będzie naruszony, to dokumenty z czynności przeprowadzo-

5 Zob. art. 195, art.196 o.p.

6 Zob. art. 284a o.p.

7 Zob. art. 284b o.p.

nych po wskazaniu w upoważnieniu okresie nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym.

Kolejny przypadek ograniczenia dowodowego związany jest z uprawnieniem kontrolującego do wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu np. oględzin i przeszukania.⁸ W przypadku oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, w których prowadzona jest niezgłoszona działalność gospodarcza bądź też znajdują się tam np. księgi podatkowe, wymagana jest na te czynności zgoda prokuratora. Z tych czynności sporządza się protokół, który wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. Jeżeli nastąpi odmowa zatwierdzenia tego protokołu, materiały zebrane w toku tych czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

Zauważyć należy, że dowody gromadzone w postępowaniach są równorzędne. Nie występuje tutaj prymat nadrzędności danych dowodów nad innymi. Katalog tych dowodów jest otwarty. Istotny tu jest jedynie związek przyczynowo–skutkowy pomiędzy danym dowodem a wyjaśnianą okolicznością. Generalnie, unormowania o.p. nie wprowadzają zasady, że dane okoliczności mogą być udowodniane wyłącznie za pomocą określonego dowodu.

Jak wskazano wcześniej, dowody nie mogą być sprzeczne z prawem. Niesie to kolejne, jakże istotne ograniczenie w dowodzeniu danych okoliczności. Naruszenie zatem wymogów wynikających z Ordynacji podatkowej stawianych danym dowodom uniemożliwia ich wykorzystanie w danym postępowaniu. Sytuacja taka może mieć miejsce w odniesieniu do wyżej wskazanych przypadków, jak też do innych, niekiedy wprost niewskazanych w o.p. Sprzecznym z prawem będą zatem m.in. dowody ujawniające stronie dane stanowiące tajemnicę skarbową, a odnoszące się do innych podmiotów.⁹ Wyjątkiem są tu przypadki, gdy organ podatkowy ograniczy do nich dostęp.¹⁰ Za dowody sprzeczne z prawem uznać można również nieprzetłumaczone obcojęzyczne dokumenty. Byłoby to sprzeczne z wieloma przepisami, również rangi konstytucyjnej.¹¹ Taka sama sytuacja będzie również w przy-

8 Zob. art. 288 o.p.

9 Zob. Wyrok NSA z dnia 8 października 1999 r., I SA/Łd 1353/97 CBOSA.

10 Zob. art. 179 o.p.

11 Zob. art. 27 Konstytucji RP oraz art. 4 pkt 3 i art. 5 u.j.p.

padku naruszenia formy sporządzenia dokumentu urzędowego. Reguły w tym zakresie określają przepisy prawa. Dokumentem takim może być np. świadectwo homologacji samochodu.¹² Podobnie księgi podatkowe będą dowodem tego, co wynika z zawartych w nich zapisów, o ile będą prowadzone rzetelnie i niewadliwie.¹³ Za dowody sprzeczne z prawem uznać można ponadto dowody z przesłuchania świadka czy strony bez pouczenia świadka o prawie odmowy zeznań, czy też bez zgody strony.¹⁴

Wymogi stawiane przez przepisy prawa nie zawsze są wyznacznikiem możliwości uznania danego dokumentu za dowód. Przykładem mogą tu służyć przepisy ustawy o rachunkowości. Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny, czym innym są wymagania księgowości, w tym przypadku skutków przedłożenia kserokopii rachunku, a czym innym procedura dowodzenia faktów w postępowaniu podatkowym.¹⁵ Podobnie różnie mogą wyglądać wymagania stawiane przez ustawy podatkowe w kontekście np. ustalania kwoty podatku naliczonego¹⁶ czy też kosztów uzyskania przychodów.¹⁷ Niekiedy z tych regulacji wynika obowiązek właściwego udokumentowania danych wydatków, chociaż podejście normodawcy nie jest w tym zakresie jednolite. W pierwszym przypadku posiadanie faktury jest konieczne dla ustalenia podatku naliczonego.¹⁸ W przypadku kosztów uzyskania przychodów takich warunków już ustawodawca nie stawia.¹⁹

Sprzeczne z prawem będą również przypadki, w których następuje ominięcie prawa. Przykładem mogą tu być sytuacje uznania za dowód np. oświadczenia świadka czy pisemnego wyjaśnienia zamiast dowodu z jego przesłuchania.²⁰ Ordynacja podatkowa wyraźnie wskazuje, że dowodem w postępowaniu są zeznania świadka złożone przez or-

12 Zob. wyrok NSA z dnia 22 lipca 2004 r., GSK 351/2004, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., I SA/Ld 38/09, CBOSA

13 Zob. art. 193 o.p.

14 Zob. art. 196, art. 199 o.p.

15 Zob. Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 1999 r., III SA 7985/98, CBOSA.

16 Zob. art. 86 i nast. u.p.t.u.

17 Zob. art. 22 i nast. u.p.d.o.f oraz § 12 i nast. Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152, poz. 1475 z późn. zm.).

18 Zob. wyrok NSA z dnia 27 września 2011 r., I FSK 1223/10, CBOSA.

19 Zob. wyrok WSA z dnia 27 lipca 2011 r., I SA/Op 199/11, CBOSA.

20 Zob. wyrok NSA z dnia 10 lutego 1999 r., I SA/Lu 1956/97, CBOSA.

ganem. Za działania sprzeczne z prawem uznać należy również dowodzenie danych zdarzeń wyłącznie w oparciu o zeznania strony złożone w innym postępowaniu, gdy występowała ona w charakterze świadka. Mogą to być inne postępowania podatkowe lub postępowania karne. Byłoby to sprzeczne z prawem strony do odmowy zeznań.

2. Pozostałe ograniczenia dowodowe

Mówiąc o zakazach dowodowych, należy ponadto przywołać regulacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Przewidują one również przypadki,²¹ gdy zebrane dokumenty nie będą mogły stanowić dowodu w sprawie. Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy dowody będą przeprowadzone z naruszeniem prawa i miały istotny wpływ na wynik kontroli. Unormowanie to budzić może szereg wątpliwości. Literalnie stosując przepisy, należy zatem dokonać stopniowania wpływu tych dowodów na wynik kontroli. Nie jest wskazany tu właściwy organ. Domyślać się można, że będzie to organ kontroli. Sytuacje te dotyczyć mogą np. niezgodnego z prawem pozyskania dowodu. Pomimo takiego zapisu w ustawie, nie można zaakceptować stanowiska uznającego dowód sprzeczny z prawem za dowód w stosownym postępowaniu. Byłoby to sprzeczne z regułami wynikającymi np. z Ordynacji podatkowej, która wyraźnie stanowi, że dowód nie może być sprzeczny z prawem. Nie ma tu znaczenia, na ile miał on istotny wpływ na postępowanie.

Wnioski

Konstytucyjna zasada praworządności wymusza na organach prowadzących postępowania podatkowe czy kontrolne działania na podstawie i w granicach prawa. Zasada ta zakazuje domniemania kompetencji²² oraz nakazuje podejmowanie działań, które znajdują oparcie w treści przepisu prawa.²³ Znajduje ona również odzwierciedlenie w regulacjach o.p., która stanowi, że organy podatkowe działają na pod-

21 Zob. art. 7 ust. 6 u.s.d.g.

22 Postanowienie SN z dnia 18 stycznia 2005 r., WK 22/04, OSNKW 2005, nr 3, poz. 29.

23 Wyrok NSA z dnia 13 października 2009 r., II OSK 1080/09, CBOSA.

stawie prawa.²⁴ Skutkiem tego należy dokładać wszelkich starań, by w stosownym postępowaniu dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego w sposób przewidziany przepisami prawa. Cel postępowania czy waga postępowania nie może uzasadniać akceptacji naruszenia prawa i wywodzenia z tego skutków, np. fiskalnych. W tym zakresie należy zwrócić uwagę na wyczerpanie wszystkich możliwości dowodzenia danych faktów. Nie można koncentrować się np. na dowodach wynikających z postępowań karnych, które z jednej strony stanowią cenne źródło dowodowe, a z drugiej strony powinny zostać uzupełnione w miarę możliwości o inne dowody.²⁵ Co więcej, jeżeli dowody są sprzeczne, nie mogą one być wybiórczo wykorzystywane. Wybór musi być wyczerpująco wyjaśniony i udowodniony w uzasadnieniu rozstrzygnięcia.²⁶ Wybór ten wreszcie, należy jeszcze raz podkreślić, musi być oparty na prawidłowych dowodach.

24 Zob. art. 120 o.p.

25 Zob. wyrok WSA z dnia 14 stycznia 2011 r., I SA/Kr 567/10, CBOSA.

26 Zob. wyrok WSA z dnia 14 lipca 2009 r., I SA/Gd 274–09, CBOSA.

DOWODZENIE NIEZAEWIDENCJONOWANEGO PRZYCHODU W RYCZAŁCIE EWIDENCJONOWANYM

STANISŁAW BOGUCKI

Zagadnienia wprowadzające

Zasadniczym obowiązkiem ewidencyjnym u podatników opodatkowanych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych jest prowadzenie ewidencji przychodów, ponieważ to w oparciu o nią będzie możliwe obliczenie należnego ryczałtu za poszczególne okresy rozliczeniowe. Obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów został przewidziany przepisem art. 15 ust. 1 u.z.p.d.f. Obowiązek ten nie dotyczy jednak wszystkich podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych. Zgodnie z innym wyraźnym przepisem ustawy, obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów nie dotyczy podatników osiągających wyłącznie przychody z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy i innych umów o podobnym charakterze, których wysokość wynika z umowy zawartej w formie pisemnej.¹ Wymieniona grupa podatników jest zatem wyłączona z obowiązku ewidencjonowania przychodu w ewidencji przychodów, natomiast obowiązek ten spoczywa na pozostałych podatnikach ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, w stosunku do których może być wszczęte postępowanie mające na celu określenie wartości niezaewidencjonowanego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f.

Postępowanie dowodowe związane z określaniem wartości niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, wymienione w tytule niniejszego opracowania, jest przeprowadzane w trzech przypadkach przewidzianych w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. Pierwszym z nich jest nieprowadzenie ewidencji przycho-

1 Art. 15 ust. 3 u.z.p.d.f.

dów, drugim prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, w trzecim natomiast przypadku istotne jest stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.z.p.d.o.f. Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.o.f. reguluje również sposób określenia niezawidencjonowanego przychodu, według którego dokonuje tego organ podatkowy, „w tym również w formie oszacowania”. Wysokość w taki sposób określonego ryczałtu, zgodnie z wymienionym art. 17 ust. 2 u.z.p.d.o.f., „[...] stanowi pięciokrotność stawek, o których mowa w art. 12, które byłyby zastosowane do przychodu w przypadku jego zaawidencjonowania; ryczałt ten nie może być wyższy niż 75% przychodu, o którym mowa w ust. 1”.² Ze względu na granice wyznaczone tematem niniejszego opracowania wątek dotyczący wysokości sankcji podatkowej nie jest jego zasadniczą i niezbędną kwestią. Ścisłe wiąże się on bowiem z sankcją oraz charakterem decyzji sankcyjnej w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych i jako taki zasługuje na odrębne potraktowanie.³ Z punktu widzenia przedstawionej regulacji prawnej, uwzględniając zakres sformułowanego w tytule zagadnienia, istotne jest natomiast rozstrzygnięcie kwestii nieprowadzenia ewidencji przychodów, jej niezetelności i wadliwości w kontekście nieuznawania ewidencji przychodów za dowód w postępowaniu podatkowym. Niezbędne jest również wyjaśnienie, jakie dowody są możliwe do przeprowadzenia w tym postępowaniu, a zwłaszcza rozstrzygnięcie, czy w każdym przypadku organ podatkowy jest uprawniony określić niezawidencjonowany przychód w formie oszacowania, jak również wyjaśnienie, z którą instytucją oszacowania (nieuregulowaną odrębnie w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne) mamy w konkretnym przypadku do czynienia: uregulowaną w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, czy też w ustawie Ordynacja podatkowa. Nieodzowne jest także udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy w każdym z ww. trzech przypadków

2 Stawki ryczałtu uregulowane w art. 12 u.z.p.d.o.f. wynoszą: 20%, 17%, 8,5%, 5,5%, 3%.

3 Na temat sankcji podatkowej w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych pisałem szerzej: S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, R. Pęk, J. Pustuł, Ryczałty w prawie podatkowym, Warszawa 2012, s. 179–181, 186–193. Zob. również A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Warszawa 2011, s. 296–300; P. Majka, Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011, s. 67, 75–76, 104–105.

następuje określenie niezawidencjonowanego przychodu, które przewiduje art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f.

Od wymienionego w tytule opracowania zagadnienia należy odróżnić dwie regulacje wiążące się również z przychodami i ich ewidencjonowaniem przez podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Jedną z nich jest instytucja opodatkowania stawkami najwyższymi w sytuacji, w której podatnicy nie prowadzą ewidencji przychodów w sposób zapewniający ustalenie przychodów opodatkowanych różnymi stawkami ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Drugą zaś jest regulacja przewidująca skutki utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, która wiąże się z koniecznością zaprowadzenia właściwych ksiąg.

Jeśli chodzi o opodatkowanie stawkami najwyższymi, to odnosi się ona do podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych, osiągających przychody opodatkowane różnymi stawkami i nieprowadzących ewidencji przychodów w sposób zapewniający ustalenie przychodów opodatkowanych poszczególnymi stawkami (art. 12 ust. 3 u.z.p.d.f.). Nie wymaga ona zakwestionowania rzetelności ewidencji przychodów, a więc uprzedniego zakwestionowania ewidencji jako dowodu.⁴ W literaturze przedmiotu trafnie wskazuje się, że regulacja ta ma charakter restrykcyjny i profiskalny, ponieważ wyłączną przesłanką jej zastosowania jest wykazanie, że ewidencja jest prowadzona w sposób, który uniemożliwia ustalenie wysokości przychodów opodatkowanych różnymi stawkami podatku.⁵ Warto podkreślić, że brak jest jednak podstaw do formułowania tezy, iż w sytuacji, gdy ewidencja nie pozwala na określenie wysokości przychodów opodatkowanych różnymi stawkami, lecz możliwe jest to na podstawie dowodów zakupu, organy podatkowe nie są uprawnione do zastosowania stawki najwyższej do całości przychodów. Wskazuje się przy tym, że możliwe

4 W orzecznictwie wyrażono w związku z tym pogląd, że „Skoro z ustalonego w sprawie stanu faktycznego wynikało, że podatnik świadczył jedną kompletną usługę, to w takiej sytuacji podatnik w ewidencji przychodów błędnie rozdzielał przychód i stosował różne stawki podatkowe, a ewidencja umożliwiała określenie rzeczywistych przychodów z działalności gospodarczej według określonej stawki ryczałtu, to organy były uprawnione do zwiększenia podstawy opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych za świadczone usługi pogrzebowe według stawki 8,5%, bez obowiązku kwestionowania rzetelności ewidencji” – wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2010 r., II FSK 221/09, CBSOA.

5 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 249.

jest to na podstawie literalnej wykładni przepisów, w których wymienia się jedynie przesłankę „niemożności ustalania wysokości przychodów na podstawie ewidencji”, a nie niemożności ustalania wysokości przychodów w ogóle.⁶ Podkreślenia wymaga, że cytowanego sformułowania nie ma jednak w art. 12 ust. 3 u.z.p.d.f. Przepis ten formułuje natomiast skutek w postaci opodatkowania stawką najwyższą tylko wtedy, „jeżeli podatnik [...] nie prowadzi ewidencji w sposób zapewniający ustalenie przychodów dla każdego rodzaju działalności”. Opodatkowanie stawką najwyższą nie jest związane z „niemożnością ustalania wysokości przychodów na podstawie ewidencji”, lecz „nieprowadzeniem ewidencji w sposób zapewniający ustalenie przychodów dla każdego rodzaju działalności”, a więc niekoniecznie ewidencji prowadzonej według wzoru określonego rozporządzeniem Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych,⁷ lecz takiej, która nie pozwala na ustalenie przychodów dla każdego rodzaju działalności. Wzór ewidencji stanowiący załącznik do ww. rozporządzenia zawiera podział na kolumny dla przychodów opodatkowanych daną stawką (20%, 17%, 8,5%, 5,5%, 3%) i w związku z tym ewidencjonowanie przychodów z uwzględnieniem ich zapisów w konkretnych kolumnach ewidencji sprawia, że podatnik nie naraża się na restrykcyjne unormowanie z art. 12 ust. 3 u.z.p.d.f.⁸ Podzielić natomiast należy pogląd, co zostało również potwierdzone w orzecznictwie, że zgodnie z ogólną regułą dowodową w postępowaniu podatkowym, ciężar wykazania, iż ewidencja przychodów jest prowadzona w sposób uniemożliwiający określenie wysokości przychodów opodatkowanych poszczególnymi stawkami, spoczywa na organie podatkowym.⁹

Wystąpienie okoliczności wyłączających opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych skutkuje w myśl art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f. utratą prawa do opodatkowania w tej formie i koniecznością poddania się reżimowi opodatkowania na zasadach ogólnych

6 Powołują się na to A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 249.

7 Dz.U. Nr 219, poz. 1836 ze zm.

8 Zob. bliższe moje uwagi na ten temat: S. Babiarczy, S. Bogucki, A. Dumas, S. Presnarowicz, R. Pęk, J. Pustuł, Ryczałty..., s. 170–171.

9 Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2008 r., II FSK 1095/07, CBOSA; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 249.

nych, co oznacza podatek dochodowy od osób fizycznych, o którym mowa w art. 26 u.p.d.o.f., i skali, o której mowa w art. 27 u.p.d.o.f.¹⁰ Wskazuje to również, stosownie do art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f., na konieczność zaprowadzenia właściwych ksiąg, chyba że podatnik jest zwolniony z tego obowiązku. Skutek ten ma charakter *ex nunc*, tzn. działającego na przyszłość. Pojawienie się przesłanek utraty prawa do opodatkowania ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych nie powoduje zmian w części roku podatkowego przed utratą prawa do ryczałtu, natomiast przez pozostałą część roku podatnik jest traktowany jako podatnik opodatkowany na zasadach ogólnych. Niewykluczone są jednak sytuacje, w których podatnicy – nie rozpoznając po swojej stronie utraty prawa do ryczałtu – nadal opłacają ryczałt od przychodów ewidencjonowanych. W takiej sytuacji podatek uiszczony tytułem podatku zryczałtowanego od przychodów ewidencjonowanych powinien być uwzględniony jako uiszczona część należnego podatku dochodowego od osób fizycznych, wpływająca na wysokość zaległości podatkowej. Wymaga to jednak ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z jej konstrukcją prawną ujętą w ustawie normującej dany podatek, tj. w konkretnym przypadku ustalenie dochodu podatnika, a nie podstawy właściwej dla ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych.¹¹ Ze względu na to, że podmiot korzystający ze zryczałtowanej formy opodatkowania, jakim jest zryczałtowany podatek dochodowy w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, prowadzi uproszczoną ewidencję, stwierdzenie braku podstaw do ryczałtu lub utrata prawa do niego z reguły powoduje sytuację, w której organ podatkowy nie dysponuje danymi do określenia rzeczywistej podstawy opodatkowania na zasadach ogólnych, a zatem spełnione są przesłanki prawne do określenia jej na podstawie oszacowania.¹² Obowiązkiem organu podatkowego jest wtedy sięgnięcie po instytucję oszacowania uregulowaną w Ordynacji po-

10 Warunki, które musi spełniać podatnik opłacający podatki w formach zryczałtowanych, są uregulowane w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Dotyczą one zwłaszcza rodzaju prowadzonej działalności lub wysokości przychodów osiągniętych w roku poprzedzającym rok podatkowy (art. 1, 6 i 8 u.z.p.d.f.).

11 R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2011, s. 215.

12 B. Gruszczyński, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 6, Warszawa 2010, s. 215; R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja..., s. 215.

datkowej.¹³ W takiej sytuacji przepis art. 23 § 1 pkt 3 o.p. wyraźnie przewiduje, że naruszenie przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania jest przesłanką określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, przy zastosowaniu metod oszacowania wymienionych przykładowo w art. 23 § 3 o.p.¹⁴ Pamiętać jednak należy, że oszacowanie podstawy opodatkowania w przypadku naruszenia przez podatnika warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania (art. 23 § 1 pkt 3 o.p.) dopuszczalne jest jedynie w razie niemożności ustalenia w inny sposób rzeczywistej podstawy opodatkowania. Dotyczy to przypadku opisanego w art. 22 u.z.p.d.f., zaś oszacowanie podstawy opodatkowania może obejmować wtedy i ryczałt od przychodów ewidencjonowanych, i podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany na zasadach ogólnych zamiast ryczałtu. Oszacowanie na podstawie art. 23 o.p. nie może być jednak dokonane, jeżeli przepisy regulujące zryczałtowane formy opodatkowania przewidują, na wypadek ich naruszenia, inne zasady wymiaru. Należy zwrócić uwagę, że art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f. odwołuje się do ksiąg, które podatnik powinien założyć po utracie prawa do korzystania z formy zryczałtowanej, a których prawidłowe prowadzenie i wykorzystanie wyklucza oszacowanie.¹⁵ Takie stanowisko zajął również w jednej ze spraw wojewódzki sąd administracyjny, aprobusujący stanowisko organu odwoławczego, który wskazał, że „[...] opodatkowanie dochodów z działalności gospodarczej według zasad ogólnych nakłada na organ podatkowy prowadzący postępowanie obowiązek prawidłowego określenia podstawy opodatkowania, nie jest to możliwe bez prawidłowego określenia zarówno uzyskanych przez podatnika przychodów (art. 14 ust. 1 u.p.d.o.f.), jak i poniesionych kosztów uzyskania przychodów (art. 22 ust. 1 u.p.d.o.f.), jako elemen-

13 Na temat charakteru prawnego szacowania (procedura czy prawo materialne) – zob. np. E. Bobrus, Szacowanie podstawy opodatkowania w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości – zagadnienia wybrane, Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, pod red. M. Popławskiego, Białystok 2011, s. 272–278.

14 Dopiero wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi, że metody podstawowe oszacowania nie mogą być wykorzystane, może przejść do innych metod ustalania podstawy opodatkowania; musi to być jednak szczególnie uzasadniony przypadek, co wymaga uzasadnienia organu podatkowego, rezygnującego ze stosowania metod podstawowych – tak L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, red. C. Kosikowski, L. Etel, Warszawa 2011, s. 267.

15 A. Huchla, Komentarz do art. 23 ustawy – Ordynacja podatkowa, Lex, ABC 2003.

tów konstrukcyjnych podatku dochodowego. W przypadku braku stosownych ewidencji, prowadzonych dla celów podatkowych, [...], lub innych danych niezbędnych do ustalenia podstawy opodatkowania, organ podatkowy, stosownie do art. 23 § 1 pkt 1 o.p., określa podstawę opodatkowania w drodze szacowania. Od szacunkowego określenia podstaw opodatkowania organ podatkowy odstępuje tylko wówczas, gdy dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwolą na określenie podstawy opodatkowania (art. 23 § 2 o.p.)”¹⁶.

1. Ewidencja przychodów

Obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów został przewidziany przez przepisem art. 15 ust. 1 u.z.p.d.f. Stosownie do art. 15 ust. 2 u.z.p.d.f. „obowiązek prowadzenia ewidencji przychodów powstaje od dnia, od którego ma zastosowanie opodatkowanie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych”. W myśl przepisów ww. ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne będzie to dzień, w którym podatnik dokonuje wyboru opodatkowania w tej formie, tj. albo początek roku podatkowego, albo dzień osiągnięcia pierwszego przychodu w przypadku rozpo-

16 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 listopada 2011 r., I SA/Wr 949/11, CBOSA, nieprawomocny: „W rozpoznawanej sprawie podatkniczka nie prowadziła żadnych ewidencji dla celów podatkowych i nie posiadała żadnych dowodów księgowych potwierdzających dokonaną w okresie od grudnia 2006 r. do końca 2008 r. sprzedaż wysyłkową. [...] Pomimo braku ustaleń, jakie koszty podatkowe poniosła skarżąca w poszczególnych okresach rozliczeniowych, w szczególności wysokości kosztów zakupu towarów handlowych i kosztów wysyłki towarów do nabywców, organ I instancji odstąpił od szacowania podstaw opodatkowania, stwierdzając, że możliwe jest ustalenie faktycznych podstaw opodatkowania w oparciu o dowody uzyskane w toku postępowania. W konsekwencji organ podatkowy przyjął, że podatkniczka ze sprzedaży wysyłkowej uzyskała dochody w wysokości niemal równej wysokości przychodu (uwzględniono tylko prowizje związane ze sprzedażą wysyłkową w latach 2007 i 2008). Oznacza to, że w toku postępowania organ I instancji nie poczynił żadnych istotnych ustaleń w zakresie kosztów prowadzonej przez podatkniczkę działalności, a zatem nie wystąpiły przesłanki do zastosowania art. 23 § 2 o.p. W ocenie Sądu, w rozpoznawanej sprawie wystąpiły przesłanki do uchylecia przez organ odwoławczy decyzji organu I instancji i przekazanie sprawy temu organowi do ponownego rozpoznania. Organ odwoławczy nie mógł uzupełnić w trybie art. 229 o.p. stwierdzonych braków postępowania podatkowego, gdyż postępowanie w zakresie poniesionych przez podatkniczkę kosztów niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej należy przeprowadzić w całości, a w przypadku braku możliwości ustalenia wysokości tych kosztów, na podstawie zebranych dowodów, koniecznym może okazać się szacowanie podstaw opodatkowania”.

częcia działalności w ciągu roku podatkowego.¹⁷ W przeciwieństwie do podatkowej księgi przychodów i rozchodów nie jest możliwe zwolnienie podatnika od obowiązku prowadzenia tej księgi ze względu na rodzaj i rozmiar wykonywanej działalności, wiek oraz stan zdrowia.¹⁸ Przepisy ww. ustawy wyraźnie regulują jedną sytuację, o czym powyżej była już mowa, w której określona grupa podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych jest zwolniona od obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów. Chodzi o przepis art. 15 ust. 3 u.z.p.d.f., według którego „Obowiązek prowadzenia ewidencji nie dotyczy podatników osiągających przychody, o których mowa w art. 6 ust. 1a, jeżeli ich wysokość wynika z umowy zawartej w formie pisemnej”. Jeżeli podatnik osiąga inne jeszcze przychody opodatkowane ryczałtem i z tego tytułu jest zobowiązany do prowadzenia ewidencji przychodów, to wówczas będzie jednak zobowiązany do ewidencjonowania również przychodów z najmu, podnajmu, dzierżawy, poddzierżawy lub innych umów o podobnym charakterze, choćby ich wysokość wynikała z umowy zawartej w formie pisemnej.

Ewidencja przychodów stanowi księgę podatkową w rozumieniu art. 3 pkt 4 o.p. i wiąże się z tym faktem szczególnie obowiązki związane z jej przechowywaniem, jej mocą dowodową oraz odpowiedzialnością karną skarbową. Ewidencja przychodów nie jest księgą w rozumieniu ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Według art. 4 ust. 1 pkt 9 u.z.p.d.f. księgami w rozumieniu tej ustawy są wyłącznie księgi rachunkowe albo podatkowa księga przychodów i rozchodów, prowadzone na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Tego określenia księgi nie należy utożsamiać ze znacznie szerszą definicją ksiąg podatkowych, uregulowaną w przepisach art. 3 pkt 4 o.p. Szczegółowe warunki prowadzenia ewidencji zostały określone w przepisach ww. roz-

17 Zasadniczym warunkiem umożliwiającym korzystanie z tej formy opodatkowania jest nieprzekraczanie określonego w przepisach prawa limitu przychodów za poprzedni rok podatkowy. Na ten temat bliżej zob. R. Zieliński, Zakres i formy uproszczonego opodatkowania dochodów osób fizycznych w Polsce, rozprawa doktorska napisana pod kierunkiem prof. Alicji Pomorskiej, maszynopis dostępny w Bibliotece Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, sygn. 64.DR.Zie.2011, s. 120–121; L. Etel, Zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, (w:) Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej, pod red. L. Etela, Białystok 2006, s. 243–244.

18 Tak również A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Leksykon ryczałtu, Wrocław 2011, s. 530; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa ..., s. 278–279.

porządzenia Ministra Finansów z dnia 17 grudnia 2002 r. w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych, wydanego na podstawie delegacji ustawowej zawartej w art. 16 u.z.p.d.f.¹⁹ Można wskazać argumenty przemawiające za tym, że wprowadzenie powołanym rozporządzeniem obowiązku prowadzenia ewidencji według wzoru określonego w załączniku do rozporządzenia wykracza ponad delegację do wydania tego aktu wykonawczego, zawartą w art. 16 ust. 1 u.z.p.d.f. Minister właściwy do spraw finansów publicznych nie został upoważniony do określenia obowiązującego wzoru ewidencji. Stosownie do delegacji ustawowej rozporządzenie to winno określać jedynie sposób prowadzenia ewidencji, jak również szczegółowe warunki, jakim powinna odpowiadać ewidencja przychodów, aby stanowiła dowód w postępowaniu podatkowym, sposób dokumentowania przychodów oraz obliczania należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Ponadto w piśmiennictwie zwraca się uwagę, że określony w rozporządzeniu wzór ewidencji przychodów został skonstruowany w sposób wadliwy.²⁰ Uniemożliwia przykładowo zaewidencjonowanie odliczeń od podstawy opodatkowania ani od ryczałtu, do uwzględnienia których w ewidencji przychodów podatnik zobowiązany jest na mocy przepisów § 12 rozporządzenia MF z dnia 17 grudnia 2002 r. Jeżeli uznać przekroczenie delegacji ustawowej, jak również wadliwość obowiązującego wzoru ewidencji, określony w rozporządzeniu MF z 17 grudnia 2002 r. wzór ewidencji może mieć walor jedynie przykładowy, a nie obowiązujący. W myśl przepisów rozporządzenia MF z 17 grudnia 2002 r. (§ 11) możliwa jest sytuacja, w której inna ewidencja prowadzona przez podatnika będzie uznana za wystarczającą dla celów ryczałtu ewidencjonowanego i w związku z tym podatnik nie będzie obowiązany do prowadzenia odrębnej ewidencji dla celów samego ryczałtu. Ewidencję przychodów może zastępować uproszczona ewidencja sprzedaży VAT (prowadzona przez podatników zwolnionych) lub pełna ewidencja VAT, pod warunkiem że: 1) dane wykazane w tej ewidencji pozwolą na wyodrębnienie z obrotów, w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów

19 Dz.U. Nr 219, poz. 1836 ze zm.

20 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 248, 286, 289; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon...*, s. 511.

i usług, przychodów dla celów ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych; 2) po zakończeniu każdego miesiąca, w terminie do 20. dnia miesiąca następnego, podatnik sporządzi zestawienie, w którym wykaże przychody na podstawie danych zawartych w tej ewidencji, według poszczególnych stawek ryczałtu, z uwzględnieniem różnic między obrotem w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług a przychodem w rozumieniu przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

2. Rzetelność i niewadliwość ewidencji

Pierwsze dwie przesłanki, które upoważniają do przeprowadzenia postępowania dowodowego w celu określenia wartości niezaewidencjonowanego przychodu w myśl art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., to nieprowadzenie ewidencji bądź prowadzenie jej niezgodnie z warunkami do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym. Za nieprowadzenie ewidencji należy uznać sytuację, w której nie jest ona w ogóle prowadzona. Wydaje się, że przy przyjęciu jednak przekroczenia delegacji ustawowej i określeniu wzoru ewidencji w akcie wykonawczym, o czym jest bliżej mowa powyżej, brak jest podstaw do uznania za nieprowadzenie ewidencji, prowadzenia jej w innej formie niż określona w załączniku do rozporządzenia. Z punktu widzenia postępowania dowodowego istotny walor ma zagadnienie rzetelności i niewadliwości ewidencji przychodów. Zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej jedynie rzetelne i niewadliwe księgi podatkowe, do których zaliczane są ewidencje przychodów, mogą stanowić dowód w postępowaniu podatkowym. Zasadę tę utrzymują przepisy ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne.²¹

Przepisy dotyczące opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zawierają swoją własną definicję rzetelności oraz niewadliwości ewidencji przychodów oraz skutki jej nierzetelności. Na podstawie § 13 ust. 2 ww. rozporządzenia „za niewadliwą uważa się ewidencję prowadzoną zgodnie z przepisami ustawy i rozporządzenia. Za rzetelną uważa się ewidencję, jeżeli dokonywane w niej

21 Por. np. art. 15, 16, 17, a także art. 12 ust. 3 u.z.p.d.f.

zapisy odzwierciedlają stan rzeczy w rzeczywistości”. W jedynym z wyroków Sąd stwierdził że „pojęcie ewidencji, którym operuje prawodawca, ma jasno i precyzyjnie określone znaczenie, którego istota wyraża się w tym, że jest to ewidencja prowadzona dla celów podatkowych. Nie może być więc za taką uznana, wbrew argumentacji skargi, prowadzona przez skarżącego księga stada. Skoro więc skarżący, prowadząc działalność usługową w zakresie handlu bydłem rzeźnym, nie prowadził dla celów podatkowych ewidencji tej działalności w sposób wynikający z przywołanych przepisów obowiązującego prawa (niewykazywanie przychodu, dokonanych odliczeń, kwot należnego ryczału – brak rejestracji wszystkich zdarzeń gospodarczych i zdarzeń podatkowych), to w tym właśnie zakresie (przychodów uzyskiwanych z tego tytułu) jego księga podatkowa (ewidencja) nie mogła być uznana za rzetelną i niewadliwą, tj. innymi słowy spełniającą warunki wymagane do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym – art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. w związku z art. 193 § 4 o.p. w związku z § 13 rozporządzenia MF w sprawie prowadzenia ewidencji przychodów i wykazu środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych (na gruncie którego podatnik jest również zobowiązany prowadzić ewidencję rzetelnie i w sposób niewadliwy)”.²²

Przepisy § 13 ust. 3 ww. rozporządzenia przewidują również inne cztery przypadki, w których ewidencję przychodów uznaje się za rzetelną lub niewadliwą. Zrównuje się z tym stanem sytuacje, w których: „niewpisane lub błędnie wpisane kwoty przychodów łącznie nie przekraczają 0,5% przychodu wykazanego w ewidencji za dany rok podatkowy lub przychodu wykazanego w roku podatkowym do dnia, w którym naczelnik urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej stwierdził te błędy” (pkt 1), „brak właściwych zapisów jest związany z nieszczęśliwym wypadkiem lub zdarzeniem losowym, które uniemożliwiło podatnikowi prowadzenie ewidencji” (pkt 2), „podatnik uzupełnił zapisy lub dokonał korekty błędnych zapisów w ewidencji przed rozpoczęciem kontroli przez naczelnika urzędu skarbowego lub organ kontroli skarbowej” (pkt 3), „błędne zapisy są skutkiem oczywistej omyłki, a podatnik posiada dowody określone w § 3, 4 i 7” (pkt 4).

22 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 maja 2011 r., I SA/Lu 179/11, CBOSA.

W niektórych sytuacjach brak pewnych zapisów lub istnienie błędnych zapisów w ewidencji przychodów nie pozbawia zatem mocy dowodowej tej ewidencji, na co pozwalają cytowane przepisy rozporządzenia MF z 17 grudnia 2002 r. Dobrą ilustracją zastosowania § 13 ust. 3 pkt 4 ww. rozporządzenia jest orzeczenie, w którym sąd sformułował tezę, że „W sytuacji gdy ewidencja podatnika wprawdzie zawiera błędne zapisy, będące skutkiem oczywistej omyłki, lecz jest ona rzetelna, w rozumieniu przepisu § 13 ust. 3 pkt 4 rozporządzenia z 2002 r., a zarazem spełnia ona warunki wymagane do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, to brak jest podstaw do zastosowania w sprawie przepisu sankcyjnego, określonego w art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f. i określenia podatnikowi niezaewidencjonowanego przychodu w wysokości pięciokrotnej stawki ryczałtu”.²³ Nie powinno w praktyce sprawiać kłopotu ustalenie, kiedy niezaewidencjonowany przychód przekracza 0,5%, co będzie skutkowało uznaniem ewidencji za nierzetelną. Trafnie ocenił to Sąd w jednym z wyroków, w którym stwierdził, że „[...] w ewidencji prowadzonej dla celów zryczałtowanego podatku dochodowego (podatnik – dopisek autora) nie ujął przychodów z tytułu wykonanych usług budowlanych na kwotę 91.650,07 zł. Niezaewidencjonowany przychód przekroczył 0,5% przychodu wykazanego w prowadzonej ewidencji za 2007 r. Dlatego na podstawie art. 193 § 4 o.p. prowadzonej ewidencji nie uznano za dowód w sprawie”.²⁴ Nawiązując z kolei do błędności zapisów jako skutku oczywistej omyłki, należy stwierdzić, że dla dokonania oceny, iż popełniona została oczywista omyłka, niezbędnym jest, żeby przychody były ujęte w ewidencji w postaci nieprawidłowego „błędneho zapisu”, ponieważ tylko taki zapis może być oceniany pod kątem, czy został dokonany na skutek oczywistej omyłki. Brak zapisu w ewidencji natomiast powoduje, że nie można dokonać oceny, czy został dokonany błędnie, czy też nie. Potwierdza to brzmienie § 13 ust. 3 pkt 4 rozporządzenia MF z 17 grudnia 2002 r., który odwołuje się do posiadania przez podatnika dowodów, na podstawie których dokonano zapisów, aby można te błędne zapisy na podstawie tych dokumentów skorygować. Dokonując takiej wykładni powołanego przepisu w jednym z orzeczeń, Sąd doszedł do wniosku, że „[...]

23 Zob. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 11 marca 2009 r., I SA/Sz 642/08, CBOSA.

24 Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 grudnia 2009 r., I SA/OI 755/09, CBOSA.

dla dokonania oceny, iż popełniona została oczywista omyłka, koniecznym jest, aby przychody były ujęte w ewidencji w postaci nieprawidłowego, „błędnego zapisu”, bowiem tylko taki zapis może być oceniany pod kątem, czy został dokonany na skutek oczywistej omyłki”.²⁵ Identyczna argumentacja została zawarta w innym wyroku, w którym sąd stwierdził, że „[...] wbrew twierdzeniom skarżącego, brak w ewidencji zapisów co do rzeczywistej wielkości przychodu nie jest wynikiem oczywistej omyłki, bowiem nie można przyjąć za oczywistą omyłkę brak znaczącej części zapisów odzwierciedlających rzeczywisty przychód skarżącego”.²⁶

3. Związki gospodarcze podatnika jako przesłanka określenia przychodu

Prowadzenie postępowania dowodowego w celu określenia niezawinionego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. jest możliwe również wówczas, gdy zostanie stwierdzone istnienie związków gospodarczych podatnika: art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. wskazuje, że jest to możliwe w przypadku stwierdzenia związków gospodarczych z art. 25 u.p.d.o.f. Poprzedzać go musi jednak określenie wartości przychodu, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze. Charakter zryczałtowanych form opodatkowania sprzyja przerzucaniu dochodów (przychodów), nie ma bowiem możliwości uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów. Ponadto, niekiedy dość niskie stawki podatkowe mogą niejednokrotnie być wykorzystywane w celu korzyści podatkowych przez powiązane podmioty działające w porozumieniu, zarówno podmioty krajowe, jak zagraniczne, choć podmioty krajowe mają ku temu więcej możliwości.²⁷

W piśmiennictwie zwraca się uwagę, że wiele trudności przysparza wskazanie katalogu metod oszacowania podstawy opodatkowa-

25 Tak WSA w Gorzowie Wlkp. w wyroku z dnia 15 kwietnia 2008 r., I SA/Go 799/07.

26 Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 24 maja 2011 r., I SA/Łd 419/11.

27 Na temat powiązań gospodarczych, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f. – zob. bliżej A. Bartosiewicz, R. Kubacki, PIT. Komentarz, Warszawa 2010, s. 1012–1020; M. Ślifirczyk, Ograniczenia w zastosowaniu instytucji porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powiązanymi, (w:) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009, s. 46–60, CBOSA.

nia u podatników zaniżających osiągnane przychody na skutek transakcji z podmiotami powiązanymi. Wyrażana jest także wątpliwość, czy stosowanie niektórych metod przewidzianych w Ordynacji podatkowej jest w tym przypadku uzasadnione. Taką konkluzję można bowiem wywieść z analizy zawartego w Ordynacji podatkowej zamkniętego katalogu przesłanek uprawniających organ podatkowy do oszacowania podstawy opodatkowania (art. 23 § 1 o.p.). Nie ma wśród nich bowiem sposobów szacowania przewidzianych dla osób zaniżających przychody na skutek transakcji z podmiotami powiązanymi.²⁸ Takie sposoby szacowania znajdują się natomiast w przepisach art. 25 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f. oraz w § 12 i 13 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 września 2009 r. w sprawie sposobu i trybu określania dochodów osób fizycznych w drodze szacowania oraz sposobu i trybu eliminowania podwójnego opodatkowania osób fizycznych w przypadku korekty zysków podmiotów powiązanych.²⁹ Wskazane tam sposoby szacowania przewidziane są właśnie dla osób zaniżających dochody lub zawyżających stratę na skutek transakcji z podmiotami powiązanymi. Tymczasem ich stosowanie w odniesieniu do podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych może wzbudzać uzasadnione zastrzeżenia. Sformułowano w związku z tym dwie grupy argumentów, które potwierdzają wspomniane wątpliwości.³⁰

Po pierwsze, żaden z przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne nie odsyła w zakresie katalogu metod szacowania do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ani do wspomnianych powyżej przepisów wykonawczych. Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne nie zawiera również ogólnego odesłania uprawniającego do stosowania w razie braku odmiennych regulacji przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Ponadto w obowiązujących przepisach nie są zdefiniowane zależności pomiędzy podatkiem docho-

28 K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych uzyskiwanych z działalności gospodarczej, rozprawa doktorska napisana po kierunkiem prof. Wandy Wójtowicz, maszynopis dostępny w Bibliotece Głównej Uniwersytetu Marii Curie–Skłodowskiej w Lublinie, sygn. PK 3556, s. 118–119.

29 Dz.U. Nr 160, poz. 1267.

30 K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., s. 119–120.

dowym płaconym na zasadach ogólnych a jego formami uproszczonymi. Z tego względu nie ma podstawy prawnej stosowania w stosunku do podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych metod szacowania określonych w innych przepisach.

Po drugie, zwraca się uwagę, że metody oszacowania uregulowane w art. 25 ust. 2 i 3 u.p.d.o.f. oraz w § 12–18 rozporządzenia MF z dnia 10 września 2009 r. doprowadzać mają do ustalenia wysokości dochodu podatnika, zaś w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych podstawę obliczenia podatku stanowi przychód. Wybierając więc te metody szacowania, należałoby zastanowić się, czy możliwa jest ich modyfikacja w odniesieniu do podatników ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Konstatuje się w związku z tym, że organy podatkowe mają całkowitą swobodę w wyborze metod szacowania. Nie ma bowiem przepisów, które nakazywałyby korzystanie z istniejących metod oszacowania przez organy podatkowe, które zmierzają do określenia wysokości podstawy opodatkowania w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych u podatników, którzy – przeprowadzając transakcje z podmiotami powiązаныmi – zaniżyli wielkość osiągniętych przychodów.

Formułując wniosek *de lege ferenda*, zaprezentowano pogląd, że „z punktu widzenia reguł poprawnej legislacji oraz zasady pewności prawa podatkowego, ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne powinna zawierać katalog metod szacowania podstawy opodatkowania u osób, które starały się zaniżyć osiągnięte przychody albo wyraźnie odsyłać w tym zakresie do ustawy o podatku dochodowym. Kolejnym rozwiązaniem, które wyeliminowałoby trudności pojawiające się przy próbie interpretacji przepisów ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne, byłoby określenie w obowiązujących przepisach wzajemnych relacji pomiędzy podatkiem dochodowym płaconym na zasadach ogólnych a jego uproszczonymi formami”.³¹

Jak z powyższych spostrzeżeń wynika, można wskazać szereg argumentów przemawiających za tym, żeby kwestie zawarte w wymie-

31 K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., s. 120.

nionych powyżej wnioskach *de lege ferenda* znalazły się w obszarze zainteresowania ustawodawcy podatkowego. Odnosząc się do wcześniej zawartych poglądów i wątpliwości, warto sformułować natomiast kilka uwag. Po pierwsze, zaakceptować należy pogląd, że z uwagi na treść odesłania w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. do art. 25 u.p.d.o.f. nie będzie możliwe sięgnięcie do metod oszacowania uregulowanych w tym artykule ani do przepisów rozporządzenia MF z 10 września 2009 r. Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. wyraźnie bowiem nawiązuje do art. 25 u.p.d.o.f. jedynie w kwestii rozumienia istnienia związków gospodarczych. W art. 25 u.p.d.o.f. zostały zdefiniowane powiązania pomiędzy podmiotem krajowym a zagranicznym oraz pomiędzy podmiotami krajowymi. W przypadku każdego rodzaju powiązań istotne jest również jest to, żeby w wyniku powiązań zostały ustalone lub narzucone warunki różniące się od warunków, które zostałyby ustalone przez niezależne podmioty, jak również, żeby w wyniku takich powiązań jeden z podmiotów nie wykazywał przychodów lub wykazywał przychody niższe od tych, jakich należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały. Po drugie, jeżeli do oszacowania przychodów w przypadku istnienia ww. związków gospodarczych podatnika z art. 25 u.p.d.o.f., o których mowa w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., poszukiwać się będzie przesłanek w ich zamkniętym katalogu wymienionym w art. 23 § 1 o.p., to rzeczywiście mogą powstać wątpliwości, która z tych przesłanek może być brana pod uwagę (być może ujęta najmniej precyzyjnie przesłanka z art. 23 § 1 pkt 2 o.p.). Należy jednak zauważyć, że w przypadku określania wartości niezacwidencjonowanego ryczału od przychodów ewidencjonowanych przesłanki te formułuje wyłącznie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. Pierwszą z nich jest nieprowadzenie ewidencji przychodów, drugą prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, trzecią natomiast przesłanką jest stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f. Ziszczenie się którejś z ww. przesłanek obliguje bowiem organ podatkowy do określenia wartości niezacwidencjonowanego przychodu, „w tym również w formie oszacowania”. Oznacza to, że określenie podstawy opodatkowania („w tym również w formie oszacowania”) nastąpi wyłącznie po urzeczywistnieniu się którejś przesłanki z art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., a nie z art. 23 § 1 o.p.

Do tego ostatniego artykułu wypadnie sięgnąć, ale wyłącznie w celu odpowiedniego zastosowania którejś z metod oszacowania (art. 23 § 3 o.p.), ponieważ w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. – poza przesłankami uprawniającymi organ do określenia wymiaru niezaewidencjonowanego ryczału od przychodów ewidencjonowanych – nie uregulowano, które metody oszacowania winny być brane pod uwagę. W konkretnym przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika konieczne będzie potraktowanie tej przesłanki obligującej do określenia podstawy opodatkowania z art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., jako szczególnie uzasadnionego przypadku w rozumieniu art. 23 § 4 o.p., gdy nie można zastosować metod, o których mowa w art. 23 § 3 o.p. Na podstawie odpowiedniego stosowania art. 23 § 4 o.p. organ podatkowy będzie mógł wówczas w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania.

Warto zwrócić uwagę na stosowanie do podatników ryczału od przychodów ewidencjonowanych na podstawie art. 21a u.z.p.d.f. od dnia 1 września 2006 r. instytucji porozumień w sprawie ustalania cen transferowych. Chodzi o uwzględnienie wydawanej na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, jako podstawy do ewentualnego oszacowania przychodu z zastosowaniem metody uznanej w decyzji za prawidłową.³² W przypadku wydania przez właściwy organ podatkowy decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązаныmi, w zakresie określonym w tej decyzji stosuje się metodę w niej wskazaną, zaś podatnicy, którym wydano taką decyzję, są zobowiązani do dołączenia do zeznania sprawozdania o realizacji uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej.³³ Brak jest podstaw

32 Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199 z późn. zm.) dodano w ustawie Ordynacja podatkowa Dział IIa po tytule „Porozumienia w sprawach ustalenia cen transakcyjnych” (art. 20a–20r). Przepisy działu IIa jednak nie regulują wyczerpująco przebiegu postępowania w sprawie porozumienia. Przyjęte unormowania dotyczą tylko niektórych materii, które ze względu na specyfikę postępowania w sprawie porozumienia wymagają odrębnej regulacji. Z tych względów należy pamiętać, że w myśl art. 20q o.p. w kwestiach nienormowanych w dziale II stosuje się odpowiednio przepisy działu IV ustawy – Ordynacja podatkowa – por. na ten temat A. Kabał, (w:) S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabał, M. Niezgodka–Medek, Ordynacja..., s. 157.

33 Art. 21a ust. 1 i 2 u.z.p.d.f. Na podstawie delegacji zawartej w art. 21a ust. 3 ww. ustawy został określony wzór tegoż sprawozdania – zob. rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 31 maja 2006 r. w sprawie wzoru sprawozdania o realizacji uznanej metody ustalania ceny

prawnych, żeby twierdzić, iż mimo wyraźnego brzmienia przepisu, z obowiązku dołączenia sprawozdania są zwolnieni ci podatnicy, którzy nie zrealizują w danym roku podatkowym jakiegokolwiek transakcji z innym podmiotem powiązany.³⁴ Obowiązek dołączenia sprawozdania powstaje bowiem nie wtedy, gdy podatnicy nie zrealizują w danym roku podatkowym transakcji z innym podmiotem powiązany, lecz powstaje z chwilą, gdy organ podatkowy wydał tymże podatnikom decyzję o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązany (art. 21a ust. 2 u.z.p.d.f.). Warto również zauważyć, że sprawozdanie (czemu służy również określony przepisami wykonawczymi do ustawy wzór sprawozdania) ma na celu nie tylko usprawnienie weryfikacji metody ustalania ceny transakcyjnej określonej w decyzji o uznaniu prawidłowości wyboru i stosowania metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązany. W treści tegoż sprawozdania winny znaleźć się także dane identyfikujące podmioty powiązane, wielkość sprzedaży uzyskanej przy zastosowaniu uznanej metody ustalania ceny transakcyjnej, a także ceny stosowane w transakcjach z podmiotami powiązany oraz okres stosowania metody (art. 21a ust. 3 u.z.p.d.f.). Obowiązkowe dołączenie zatem sprawozdania niezawierającego powyższych danych, w przypadku niezrealizowania w danym roku podatkowym żadnej transakcji z innym podmiotem powiązany, będzie informacją dla organu podatkowego o zakresie realizacji uznanej w decyzji metody ustalania ceny transakcyjnej dla celów zryczałtowanego podatku dochodowego. Decyzja w sprawie porozumienia zawierać powinna w szczególności: (1) oznaczenie podmiotów objętych porozumieniem, (2) wskazanie wartości transakcji objętych porozumieniem, (3) wskazanie rodzaju, przedmiotu transakcji objętych porozumieniem oraz okresu, którego ono dotyczy, (4) wskazanie metody ustalania ceny transakcyjnej, algorytmu kalkulacji ceny oraz innych reguł stosowania metody, (5) określenie istotnych warunków będących postawą stosowania me-

transakcyjnej dla celów zryczałtowanego podatku dochodowego od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne (Dz.U. Nr 98, poz. 678).

- 34 Tak A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 343, którzy wyrażają przekonanie, że „choćby z wykładni gramatycznej wynikałoby co innego, to jednak uznać należy, że obowiązek złożenia sprawozdania wyjątkowo nie wystąpi, jeśli dany podmiot – dysponujący decyzją w przedmiocie ceny transakcyjnej – nie zrealizuje w danym roku podatkowym żadnej transakcji z podmiotem powiązany [...]”.

tody ustalania ceny transakcyjnej, z uwzględnieniem podziału ryzyka, pełnionych funkcji przez podmioty oraz marży realizowanej przez podmioty objęte porozumieniem oraz (6) termin obowiązywania decyzji (art. 20i § 3 o.p.).³⁵ Istnienie decyzji w sprawie porozumienia transakcyjnego ogranicza organ podatkowy w możliwości oszacowania podstawy opodatkowania. Na jej podstawie organ podatkowy uznaje prawidłowość wyboru i stosowania danej metody określenia ceny transakcyjnej przez podatnika w jego transakcjach z podmiotem powiązaniem. Ewentualne oszacowanie będzie się odbywało z zastosowaniem metody uznanej w decyzji za prawidłową.³⁶

4. Określenie wartości niezaewidencjonowanego przychodu

W przypadku nieprowadzenia ewidencji oraz nierzetelnego prowadzenia ewidencji określenie wartości niezaewidencjonowanego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. będzie określeniem przychodu niezaewidencjonowanego. W razie stwierdzenia związków gospodarczych będzie to raczej określenie przychodu, jakiego należało by oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze.³⁷

Sformułowanie zawarte w tym przepisie „w tym również w formie oszacowania” wskazuje na to, że oszacowanie nie jest jedynym i dostępnym sposobem określenia wartości przychodu w razie stwierdzenia przesłanek nieprowadzenia lub nierzetelności ewidencji, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika. Taki wniosek został wyprowadzony również w orzecznictwie: „Organy podatkowe są uprawnione do zastosowania podwyższonych

35 Z punktu widzenia omawianej regulacji prawnej istotne jest m.in. wskazanie zakresu czasowego obowiązywania wymienionej decyzji. Termin jej obowiązywania nie może być dłuższy niż 5 lat, lecz może być przedłużany w drodze decyzji na kolejne pięcioletnie okresy na wniosek podmiotu powiązanego (art. 20i § 4, 5 i 6 o.p.). Nowela listopadowa do Ordynacji podatkowej z 2006 r. zmieniła bowiem treść art. 20i § 4 i 5 o.p. normujących te materiały i wydłużyła zarówno termin obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia, jak również możliwość przedłużenia terminu jej obowiązywania z 3 do 5 lat. Art. 20i § 4 i 5 o.p. został zmieniony przez art. 1 pkt 10 lit. b/ ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590) zmieniającej tę ustawę z dniem 1 stycznia 2007 r.

36 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 342.

37 *Ibidem*, s. 294.

stawek podatkowych wynikających z art. 17 ust. 2 tej ustawy nie tylko wówczas, gdy nie uznają za dowód w postępowaniu podatkowym ewidencji przychodów i jednocześnie określają wartość przychodu w formie oszacowania, lecz również gdy przychody te są wykazane na podstawie innych niż ewidencja dowodów, o czym świadczy sformułowanie zawarte w art. 17 ust. 1 «w tym również». Istotne jest, aby wymiar ryczałtu przy zastosowaniu podwyższonej stawki zastosowano jedynie do przychodu niezawidencjonowanego³⁸. Warto zwrócić uwagę na to ostatnie cytowane stwierdzenie, ponieważ należy przyznać raczej pogładowi, że oszacowaniu nie podlega wartość tych przychodów, które zostały zawidencjonowane rzetelnie i niewadliwie, oszacowaniu podlega jedynie bowiem ta część przychodów, która została niezawidencjonowana lub została zawidencjonowana nierzetelnie lub wadliwie.³⁹ Trafnie to ujął Sąd w jednym z orzeczeń, stwierdzając, że „organ kontroli skarbowej wykazał nieprawidłowości w dokumentowaniu i ewidencjonowaniu uzyskanych przychodów w zakresie prowadzonych prac remontowych, co spowodowało, że ewidencje przychodów firmy A. w części dotyczącej niezawidencjonowanych przychodów mających wpływ na podstawę opodatkowania zryczałtowanym podatkiem dochodowym prowadzone były wadliwie i nierzetelnie, a więc w tej części nie mogą być uznane za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów (art. 193 § 4 i § 5 o.p.). Natomiast w zakresie prac, które zostały ujęte w ewidencji badanej jednostki organ skarbowy stwierdził, że prowadzone księgi stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów i odstąpił w tej części do określenia podstawy opodatkowania w drodze szacowania”⁴⁰.

Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie przewiduje, jakie dowody w postępowaniu dotyczącym określenia wartości niezawidencjonowanego przychodu mogą zostać wykorzystane. Z tych względów mają tu zastosowanie ogólne zasady przewidziane dla tego typu spraw przewidziane w Ordynacji podatkowej, w tym przede wszystkim zasada prawdy materialnej. W myśl zasady prawdy materialnej, której zasadnicze zna-

38 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 20 stycznia 2009 r., I SA/Lu 484/08, Lex nr 487216.

39 A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 295.

40 Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 listopada 2011 r., I SA/GI 389/11, CBOSA, nieprawomocny.

czenie na kształtowanie postępowania podatkowego podkreśla się w literaturze, w toku postępowania podatkowego organy podatkowe mają obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy (art. 122 o.p.).⁴¹ Do zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego obliguje art. 187 § 1 o.p. Zgodnie zaś 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 § 2 i art. 288 § 2 tej ustawy, oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. W świetle art. 180 § 1 o.p. dopuszczalne są jednak tylko takie dowody, które mogą przyczynić się do wyjaśnienia badanego stanu faktycznego. W każdym przypadku organ podatkowy winien zatem uprzednio ocenić przydatność poszczególnych informacji z punktu widzenia osiągnięcia prawdy materialnej oraz przyczynienia się danego środka dowodowego do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, ponieważ nie każdy fakt odnoszący się do sprawy ma istotne znaczenie w postępowaniu dowodowym, lecz tylko taki, z którym norma prawa podatkowego wiąże określone skutki prawne, a w konsekwencji formuje treść konkretnego stosunku prawnopodatkowego. W związku z tym korzystanie ze wszystkich dostępnych źródeł oraz środków dowodowych możliwe jest tylko o tyle, o ile mogą się one przyczynić do ustalenia prawdy materialnej i wyjaśnienia sprawy. Tezę tę wyprowadzić można z art. 180 § 1 o.p., według którego ocena dowodów powinna być dokonywana wyłącznie pod kątem ich znaczenia, jakie mogą mieć dla toczącej się sprawy. Jako dowód w sprawie podatkowej należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia danego stanu faktycznego. Jak się akcentuje w literaturze, z tego właśnie punktu widzenia winno się formułować pogląd, że zasada prawdy materialnej uregulowana w art. 122 o.p. uwzględniać musi otwarty katalog środków dowodowych, o któ-

41 Zob. np. S. Presnarowicz, *Zasady ogólne postępowania podatkowego*, (w:) System Prawa Finansowego, T. 3. Prawo daninowe, red. L. Etel, Warszawa 2010, s. 736.

rych mowa w art. 180 o.p.⁴² Prowadzone postępowanie dowodowe przez organ podatkowy ma na celu ustalenie wielkości podstawy opodatkowania, której są przypisane odpowiednie stawki podatkowe. Organ podatkowy zobowiązany jest zbadać w tym celu przy udziale podatnika okoliczności świadczące o tym, czy podatnik prowadził urządzenia księgowo, a także czy istnieją inne źródła i środki dowodowe pozwalające ustalić, czy i jakie poniósł wydatki oraz jakie uzyskał przychody w swojej działalności.⁴³ Zgodnie z art. 191 o.p. organ podatkowy ma następnie obowiązek ocenić, czy dana okoliczność została udowodniona na podstawie całego zebranego w sprawie materiału dowodowego.

Nie można uznać, że określenie wartości niezawidencjonowanego przychodu na ww. podstawie prawnej i wymierzenie sankcji podatkowej z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f. następuje jedynie w przypadku, jeżeli przychód został określony w drodze oszacowania, nie zaś w sytuacji, gdy odstąpiono od oszacowania przychodu na podstawie art. 23 § 2 o.p..⁴⁴ Zastosowanie sankcji podatkowej z art. 17 ust. 2 u.z.p.d.f. nie musi łączyć się z oszacowaniem przychodów. Przyczyną określenia przychodu i wymierzenia stawki sankcyjnej jest okoliczność, że podatnik przychodu nie ewidencjonuje lub prowadzi ewidencję niezgodnie z określonymi warunkami, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f. Są to dwie odrębne sytuacje. Jeżeli którakolwiek z powyższych okoliczności wystąpi, organ podatkowy zobowiązany jest określić wartość niezawidencjonowanego przychodu i zastosować stawkę sankcyjną do jego opodatkowania, przy czym oszacowanie tego przychodu jest tylko jednym ze sposobów określenia jego wartości. Świadczy o tym właśnie posłużenie się przez ustawodawcę w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. zwrotem „w tym również w formie oszacowania”.

Wydaje się, że sposób redakcji art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie pozwala przyjąć, co sugeruje się w piśmiennictwie, że w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych sposób ustalania podstawy opodatkowania może przybrać inną postać niż w podatku dochodowym na zasadach

42 A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2006, s. 34.

43 *Ibidem*, s. 74–75.

44 Jak trafnie skonstatowano w jednym z orzeczeń – zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 listopada 2011 r., III SA/Wa 3190/10, CBOSA, nieprawomocny.

ogólnych, tj. wysokość podstawy opodatkowania może być ustalona przez organy podatkowe z wykorzystaniem instytucji oszacowania, ponieważ jest to jeden z efektów specyficznego dla ryczału ewidencjonowanego uproszczenia w zakresie ustalania podstawy opodatkowania.⁴⁵ Stwierdzenie to nie uwzględnia bowiem tej części art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., w której ustawodawca zawarł normę: „organ podatkowy określi wartość niezaewidencjonowanego przychodu, w tym również w formie oszacowania”. Wykorzystanie instytucji oszacowania z art. 23 o.p. w przypadku określania wartości niezaewidencjonowanego przychodu w ryczałcie ewidencjonowanym w sytuacjach przewidzianych w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie świadczy o jakimś uproszczeniu ustalania tejże podstawy, ponieważ tak jak w podatku dochodowym opłacanym na ogólnych zasadach skorzystanie z tejże instytucji (a nawet obowiązek) jest możliwe dopiero po stwierdzeniu, że dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Przepis art. 23 § 2 o.p. zakazuje zbyt pospiesznego szacowania podstawy opodatkowania bez ustalenia, czy nie można jej określić na podstawie wiarygodnych dowodów i danych z tych części ewidencji przychodów (księgi podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 4 o.p.), których rzetelności nie podważył organ podatkowy.⁴⁶ Obowiązki ewidencyjne podatników opodatkowanych w formie ryczału od przychodów ewidencjonowanych są w znaczący sposób zredukowane, choćby w porównaniu z podatkiem dochodowym opłacanym na zasadach ogólnych. Warto jednak podkreślić, że oprócz obowiązku prowadzenia ewidencji przychodów (z pewnymi wyjątkami) ustawodawca ustanowił również obowiązek przechowywania dowodów zakupu. Obciążył także obowiązkiem prowadzenia wykazu środków trwałych oraz wykazu wartości niematerialnych i prawnych, jak również ewidencji wyposażenia (ostatnią z wymienionych z wyjątkami, o których mowa w art. 15 ust. 3a u.z.p.d.f.). Wymienione wykazy i ewidencje mogą być zatem również wykorzystane do określenia wysokości przychodów podatnika. In-

45 K. Wojewoda–Buraczyńska, *Uproszczone...*, s. 118.

46 L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 265.

strumentem służącym do weryfikowania rzetelności prowadzonej przez podatników ewidencji przychodów jest nałożony nań obowiązek sporządzania spisu z natury, potocznie zwanego remanentem (art. 20 ust. 1 u.z.p.d.o.f.). Zestawienie danych wynikających z przechowywanych dowodów zakupu z ewidencją przychodów oraz wartością spisu z natury z poszczególnych lat podatkowych pozwala na wyrobienie opinii, czy prowadzona ewidencja przychodów jest rzetelna.⁴⁷

W orzecznictwie można zauważyć rozbieżność co do wykorzystania instytucji oszacowania do określania przychodu w ryczałcie ewidencjonowanym.⁴⁸ Sporne jest bowiem, czy do oszacowania należy sięgać w ostateczności, czy też upoważnienie do oszacowania jest możliwe w każdym przypadku stwierdzenia nieprowadzenia lub nierzetelności ewidencji albo stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika i to bez względu na to, czy możliwy byłby inny sposób określenia wysokości przychodu. Przeważa jednak stanowisko, że przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. przewiduje oszacowanie jako jedną z form określenia wartości niezaevidencjonowanego przychodu w przypadku nieprowadzenia ewidencji lub prowadzenia ewidencji niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania za dowód w postępowaniu podatkowym, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f. Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie zawiera zastrzeżenia, by formę tę organy mogły stosować tylko w ostateczności.⁴⁹ Wydaje się, że zastosowanie w tej kwestii winny znaleźć odpowiednio wspomniane reguły dotyczące oszacowania zawarte w Ordynacji podatkowej. Ze względów, o których była już mowa (np. przesłanki określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania), art. 23 o.p., jako *lex generalis*, nie znajdzie tu bowiem bezpośredniego zastosowania.⁵⁰ W piśmiennictwie i orzecznictwie można również odnotować szereg wypowiedzi, w których akcentuje się, że sto-

47 Na temat procedury związanej ze sporządzaniem spisu z natury – zob. moje uwagi na ten temat w: S. Babiaryz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuła, Ryczałty..., s. 173–178.

48 Np. wyrok WSA w Kielcach z dnia 17 października 2007 r., I SA/Ke 376/07, Lex nr 468928; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Go 962/08, Lex nr 487272.

49 Wyrok WSA w Kielcach z dnia 17 października 2007 r., I SA/Ke 376/07, CBOSA.

50 Tak również B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. I, Toruń 2007, s. 244.

sowanie przepisów Ordynacji podatkowej w sprawach nieuregulowanych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne nie powinno budzić wątpliwości, nawet bez wyraźnego odesłania w ostatnio wymienionej ustawie.⁵¹ Wskazuje się przy tym, że Ordynacja podatkowa jest aktem należącym do części ogólnej prawa podatkowego, zaś ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne należy do jej części szczegółowej, więc zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej jako *lex generalis* ww. ustawy podatkowej jest wynikiem ogólnej reguły wykładni.⁵²

Przepisy Ordynacji podatkowej między innymi stanowią, że organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania (art. 23 § 2 o.p.). Realizując to założenie, w jednym z orzeczeń Sąd stwierdził, że „dane wynikające z nierzetelnie prowadzonej ewidencji uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, tj. informacji z Urzędu Pracy o wysokości refundacji oraz historią rachunku bankowego, pozwoliły na zastosowanie w niniejszej sprawie art. 23 § 2 o.p. i odstąpienie od określenia podstawy opodatkowania w drodze szacowania”.⁵³ Podobnie został oceniony materiał dowodowy w innym orzeczeniu, w którym Sąd stwierdził: „w wyniku przeprowadzonego postępowania ustalono, że skarżąca w latach 2006–2007 uzyskała przychody ze sprzedaży wysyłkowej nowej odzieży, których nie ujęła w ewidencji przychodów. Wysokość przychodów uzyskanych z tego tytułu prawidłowo ustalano na podstawie danych z rachunku bankowego skarżącej, który był wykorzystywany do obsługi sprzedaży dokonywanej przez skarżącą z wykorzystaniem nicku »[...]«”, odstępu-

51 K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., s. 118; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., s. 296; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Go 961/08: „Wskazać należy, że przepis art. 23 Ordynacji podatkowej jest przepisem ogólnym (*lex generalis*) w stosunku do przepisu art. 17 u.z.p.d.f., natomiast art. 17 u.z.p.d.f. nie zawiera w swojej treści określenia metod szacowania, które w procesie szacowania organ stosuje”.

52 Jak już zostało powyżej nadmienione, pewne wątpliwości są natomiast formułowane na tle oszacowania wartości przychodu, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze podatnika – zob. K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., s. 118.

53 Zob.: wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 stycznia 2012 r., I SA/Gd 1056/11; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 listopada 2011 r., I SA/Wr 950/11, CBOSA.

jąc od szacowania podstaw opodatkowania. Przychód ten opodatkowano przy zastosowaniu 15% stawki ryczałtu, stanowiącej pięciokrotność stawki właściwej dla handlu”.⁵⁴

W razie, gdy organ podatkowy zdecyduje się na określenie podstawy opodatkowania w formie oszacowania, to w każdym takim przypadku powinien uzasadnić przyjęty w tym zakresie wybór metody oszacowania w taki sposób, żeby wykazać, że została ona wybrana ze względu na to, że przy jej wykorzystaniu możliwe jest jak najbardziej zbliżone do rzeczywistości określenie wysokości przychodu (obowiązek taki jest zawarty w art. 23 § 5 o.p.).⁵⁵ Przepis art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. nie przewiduje, jakie mogą lub powinny być zastosowane metody oszacowania przychodów. Odnośnie do metod oszacowania, pomimo braku wyraźnego odesłania, winny znaleźć zatem odpowiednie zastosowanie zasady ogólne zawarte w przepisach art. 23 o.p.⁵⁶ Przy ich stosowaniu przydatne jest zaś piśmiennictwo i orzecznictwo dotyczące metod oszacowania uregulowanych w tym akcie prawnym.⁵⁷

Przy rozpatrywaniu spraw dotyczących określania niezacwidencjonowanego przychodu w orzecznictwie sądów administracyjnych przyjmuje się jako właściwe metody oszacowania, przede wszystkim wymienione w katalogu sformułowanym w art. 23 § 3 o.p.⁵⁸ Sięga się również do innych metod spoza katalogu znajdującego się w art. 23 § 3 o.p. Po-

54 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 listopada 2011 r., I SA/Wr 950/11.

55 Por. A. Hanusz, *Podstawa...*, s. 24–26; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Go 962/08, CBOSA.; wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2003 r., SA/Bd 1667/03, niepubl.

56 K. Wojewoda–Buraczyńska, *Uprozczone...*, s. 118; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Ustawa...*, s. 294.

57 Zob. np. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja...*, s. 235–246; A. Hanusz, *Podstawa...*, s. 24–26; L. Etel, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 266–267; R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja...*, s. 212–214; A. Melezini, *Stwierdzenie wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych przez organy skarbowe*, (w:) *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, pod red. M. Popławskiego, Białystok 2011, s. 93–104; P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle zasady prawdy materialnej* (1), „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 10, s. 29–33; P. Pietrasz, J. Siemieniako, *Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle zasady prawdy materialnej* (2), „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 11, s. 35–39; R. Sowiński, *Metody szacowania podstawy opodatkowania*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7, s. 48–51; wyrok WSA w Gorzowie Wlkp. z dnia 29 stycznia 2009 r., I SA/Go 962/08, CBOSA.

58 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 9 listopada 2011 r., I SA/Lu 469/11, CBOSA; identycznie w wyrokach WSA w Lublinie z dnia 9 listopada 2011 r.: I SA/Lu 470/11 i I SA/Lu 471/11, CBOSA: „Organ podatkowy uzasadnił wybór przyjętej metody z art. 23 § 3 pkt 2 o.p., tj. porównawczej zewnętrznej, która [...] polega na porównaniu wysokości przychodów innych podmio-

wołując się jednak na metody oszacowania niewymienione w art. 23 § 3 o.p., należy wykazać, że w konkretnej sprawie mamy do czynienia ze szczególnie uzasadnionym przypadkiem, który nie pozwala na zastosowanie metod oszacowania z art. 23 § 3 o.p.⁵⁹ W takiej dopiero sytuacji organ podatkowy może w inny sposób oszacować podstawę opodatkowania, co wyraźnie przewiduje przepis art. 23 § 4 o.p. W jednej z takich właśnie spraw Sąd stwierdził, że „[...] organ podatkowy prawidłowo uznał, iż najbardziej właściwym i odpowiadającym dyspozycji art. 23 § 5 o.p. było przyjęcie metody polegającej na wyliczeniu wielkości średniego przychodu oraz kosztów na podstawie informacji pozyskanych z ogólnie dostępnych ogłoszeń o pracę, opublikowanych na stronach internetowych oraz pochodzących od podatników prowadzących działalność gospodarczą w tym samym zakresie co podatniczka, przy jednoczesnym odrzuceniu informacji niepełnych i zawierających wartości skrajne”.⁶⁰ W innej z kolei sprawie Sąd zaaprobował stanowisko organów podatkowych obu instancji, zgodnie z którym metoda oszacowania przychodu przyjęta przez organ kontroli skarbowej, a polegająca na wyliczeniu przychodu w oparciu o zeznania osób sprzedających towary skarżącego, była w pełni uzasadniona.⁶¹ W jednym z orzeczeń

tów prowadzących działalność – nie w takich samych warunkach, lecz prowadzących działalność o podobnym zakresie i w podobnych warunkach”.

- 59 Warte zaprezentowania jest w związku z tym orzeczenie, w którym Sąd stwierdził, że „[...] organy przekonująco uzasadniły brak możliwości zastosowania metod szacunku wymienionych w art. 23 § 3 o.p.” (wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2012 r., I SA/Bk 435/11).
- 60 Zob. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 stycznia 2012 r., I SA/Sz 981/11, CBOSA.: „Z akt sprawy wynika, że podatniczka usługi opieki nad osobami starszymi na terenie Niemiec wykonywała w okresie [...] 5 miesięcy i taką ilość miesięcy przyjął do ustalenia podstawy opodatkowania. [...] Organ podatkowy przyjął dane wskazane przez podatniczkę co do uzyskanego przez nią przychodu z tej działalności. Wobec braku informacji o poniesionych przez podatniczkę kosztów tej działalności, organ podatkowy prawidłowo przystąpił do dokonania tych ustaleń na podstawie danych uzyskanych od innych podatników, prowadzących taką samą działalność w tym samym czasie i informacji zamieszczonych w internecie. [...] organ poszukiwał danych związanych z kosztami działalności prowadzonej przez podatniczkę i nie kwestionował wysokości uzyskanego przez stronę przychodu z tej działalności. Zdaniem Sądu, organy podatkowe właściwie uzasadniły zastosowanie metody z art. 23 § 5 o.p. z jednoczesnym wskazaniem i uzasadnieniem, dlaczego nie zastosowały metod wymienionych w art. 23 § 3 o.p.”.
- 61 Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 10 lutego 2012 r., I SA/Ld 1544/11, CBOSA, nieprawomocny: „Niewątpliwie dzięki zeznaniom osób, które sprzedawały towar skarżącego, możliwe było ustalenie wysokości przychodu w sposób najbardziej zbliżony do jego rzeczywistej wysokości. Autor skargi nie wskazał żadnych przekonujących argumentów, które wskazywałyby, że zastosowanie innej metody oszacowania przychodu skarżącego przyniosłoby wynik bardziej zbliżony do rzeczywistego. Poza tym, wbrew twierdzeniom skarżącego, organy uzasadniły wybór zastosowanej metody szacowania i pominięcia metod wskazanych

Sąd zaaprobował pogląd, że skoro w celu wyliczenia wartości przychodu ze sprzedaży organ podatkowy w pierwszej kolejności ustalił średnią jednostkową cenę sprzedaży, a następnie określił przychód podatnika z tytułu sprzedaży, to w ocenie Sądu metoda zastosowana przez organy podatkowe realizuje zalecenia zawarte w art. 23 § 5 o.p., ponieważ wobec braku materiałów pozwalających na określenie wielkości przychodu, oszacowanie nastąpiło w oparciu o dowody zgromadzone w toku postępowania kontrolnego, tj. w oparciu o spisy z natury towarów handlowych, faktury zakupu oraz rachunki i dowody wewnętrzne potwierdzające sprzedaż, zaś wartość przychodu ze sprzedaży została wyliczona w oparciu o średnią cenę sprzedaży stosowaną przez podatnika.⁶² W innym jeszcze orzeczeniu Sąd zaakceptował, że przyjęta metoda, tj. „określenie wartości niezawidencjonowanej sprzedaży na podstawie zgromadzonych dowodów, następnie przyjęcie, iż wśród kursów wynikających z zeszytów znajdują się kursy zawiadencjonowane za pomocą kasy fiskalnej i wyliczenie wartości niezawidencjonowanego przychodu przez pomnożenie stwierdzonej różnicy w ilości kursów przez cenę kursu wyliczoną na podstawie prowadzonej przez podatnika ewidencji księgowej”, pozwalała na określenie podstawy opodatkowania w wysokości najbardziej zbliżonej do rzeczywistości. Metoda ta odpowiadała zatem w pełni wymogom wynikającym z art. 23 § 5 o.p.⁶³

Podsumowanie

W podsumowaniu należy zauważyć, że problematyka postępowania dowodowego dotyczącego określania wartości niezawidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych pojawia się tylko w nielicznych wypowiedziach piśmiennictwa podatkowego.⁶⁴ Stosunkowo częściej bywa natomiast przedmiotem orzekania

w przepisie art. 23 § 3 o.p.”; identycznie WSA w Łodzi w wyroku z dnia 7 grudnia 2011 r., I SA/Łd 1104/11, CBOSA, nieprawomocny.

62 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 15 listopada 2011 r., I SA/Gd 936/11, nieprawomocny. Identycznie w wyroku WSA w Gdańsku z dnia 15 listopada 2011 r., I SA/Gd 937/11, CBOSA, nieprawomocny.

63 Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 5 stycznia 2012 r., I SA/Bk 435/11, CBOSA.

64 Zob. np. S. Babiarz, S. Bogucki, A. Dumas, R. Pęk, S. Presnarowicz, J. Pustuł, Ryczałty..., passim; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Ustawa..., passim; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, Leksykon..., passim; K. Wojewoda–Buraczyńska, Uproszczone..., passim.

przez sądownictwo administracyjne. Nie jest to miejsce na wyliczanie wszystkich rezultatów rozważań przedstawionych w artykule, i to nawet tych, które mają ogólniejsze znaczenie. Konkludując, warto sformułować kilka wniosków, zastrzegając jednocześnie, że nie stanowią one wyczerpania problematyki dotyczącej określania wartości niezawidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych, zwłaszcza tej jej części, w której dochodzi do wykorzystania różnorodnych środków dowodowych, a także określenia przychodu w formie oszacowania.

Po pierwsze, należy podzielić pogląd, że postępowanie dowodowe związane z określaniem wartości niezawidencjonowanego przychodu w ryczałcie od przychodów ewidencjonowanych jest przeprowadzane w trzech przypadkach przewidzianych w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. (pierwszym z nich jest nieprowadzenie ewidencji przychodów, drugim prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, w trzecim natomiast przypadku istotne jest stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f.). Sytuacja związana z utratą statusu podatnika ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, o której mowa w art. 22 ust. 1 u.z.p.d.f., wymaga bowiem ustalenia podstawy opodatkowania zgodnie z jej konstrukcją prawną ujętą w ustawie normującej dany podatek, tj. w konkretnym przypadku ustalenie dochodu podatnika, a nie podstawy właściwej dla ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych. Jeśli chodzi natomiast o opodatkowanie stawkami najwyższymi, to odnosi się ona do podatników opodatkowanych ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych osiągających przychody opodatkowane różnymi stawkami i nieprowadzących ewidencji przychodów w sposób zapewniający ustalenie przychodów opodatkowanych poszczególnymi stawkami. Nie wymaga ona jednak zakwestionowania rzetelności ewidencji przychodów, a więc uprzedniego zakwestionowania ewidencji jako dowodu.

Po drugie, przepisy dotyczące opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych zawierają swoją własną definicję rzetelności oraz niewadliwości ewidencji przychodów oraz skutki jej nierzetelności. Za nieprowadzenie ewidencji należy uznać sytuację, w której nie jest ona w ogóle prowadzona. Z punktu widzenia postępowania

dowodowego istotny walor ma zagadnienie rzetelności i niewadliwości ewidencji przychodów. W przypadku nieprowadzenia ewidencji oraz nierzetelnego prowadzenia ewidencji określenie wartości niezawidencjonowanego przychodu na podstawie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. będzie określeniem przychodu niezawidencjonowanego. W razie stwierdzenia związków gospodarczych będzie to raczej określenie przychodu, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby nie występujące związki gospodarcze.

Po trzecie, w przypadku określania wartości niezawidencjonowanego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, w tym również na podstawie oszacowania, przesłanki formułuje wyłącznie art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. (nieprowadzenie ewidencji przychodów lub prowadzenie jej niezgodnie z warunkami wymaganymi do uznania jej za dowód w postępowaniu podatkowym, a także stwierdzenie istnienia związków gospodarczych podatnika, o których mowa w art. 25 u.p.d.o.f.). Ziszczenie się którejs z wymienionych w tym przepisie przesłanek obliguje organ podatkowy do określenia wartości niezawidencjonowanego przychodu, „w tym również w formie oszacowania”. Oznacza to, że określenie podstawy opodatkowania („w tym również w formie oszacowania”) nastąpi wyłącznie po urzeczywistnieniu się którejs przesłanki z art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f., a nie art. 23 § 1 o.p. Do tego ostatniego artykułu wypadnie sięgnąć, ale wyłącznie w celu odpowiedniego zastosowania którejs z metod oszacowania (art. 23 § 3 o.p.), ponieważ w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. – poza przesłankami uprawniającymi organ do określenia wymiaru niezawidencjonowanego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych – nie uregulowano, które metody oszacowania winny być brane pod uwagę.

Po czwarte, sformułowanie zawarte w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. „w tym również w formie oszacowania” wskazuje na to, że oszacowanie nie jest jedynym możliwym i dostępnym sposobem określenia wartości przychodu w razie stwierdzenia przesłanek nieprowadzenia lub nierzetelności ewidencji, a także w przypadku stwierdzenia istnienia związków gospodarczych podatnika. Skorzystanie z instytucji oszacowania (a nawet taki obowiązek) jest możliwe dopiero po wykazaniu, że dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyska-

nymi w toku postępowania, nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

Po piąte, z uwagi na treść odesłania w art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. do art. 25 u.p.d.o.f. nie będzie możliwe sięgnięcie do metod oszacowania uregulowanych w tym ostatnim artykule ani do przepisów wykonawczych do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w przypadku istnienia związków gospodarczych podatnika, ponieważ art. 17 ust. 1 u.z.p.d.f. wyraźnie nawiązuje do art. 25 u.p.d.o.f. jedynie w kwestii rozumienia istnienia związków gospodarczych podatnika. Odnośnie do metod oszacowania, pomimo braku wyraźnego odesłania, winny znaleźć zatem odpowiednie zastosowanie zasady ogólne zawarte w przepisach art. 23 § 2–5 o.p.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE W PRZEDMIOCIE ULG W SPŁACIE ZOBOWIĄZAŃ PODATKOWYCH Z ART. 67A § 1 ORDYNACJI PODATKOWEJ

JACEK BROLIK

Uwagi wprowadzające

Normatywnym przedmiotem postępowania dotyczącego ulg w spłacie zobowiązań podatkowych, które nazywane mogą być też zasadnie ulgami w „wykonaniu podatku”, są omawiane poniżej, na podstawie przedstawianej analizy art. 67a § 1 o.p., regulacje prawne udzielające organom podatkowym uprawnień do zastosowania określonej ulgi w postaci: odroczenia terminu płatności podatku, rozłożenia zapłaty podatku na raty, odroczenia albo rozłożenia na raty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w decyzji, o której mowa w art. 53a, umorzenia w całości lub w części zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej. Przypomnieć należy, że zgodnie z art. 67a § 1 o.p. umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa. Biorąc pod uwagę, z jednej strony – wspólne uregulowanie uprawnień do zastosowania ulgi w wykonaniu podatku, z drugiej zaś – różnego rodzaju postaci wymienianych ulg, można ocenić, że z zapisu prawnego art. 67a § 1 o.p. wynikają wyodrębnione przedmiotowo unormowania przewidujące możliwość zastosowania określonej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Kryterium przedmiotowym wyróżnienia danego unormowania będzie określona ulga w spłacie zobowiązań podatkowych, którą, na jego podstawie, można zastosować.

Przywoływane ulgi podatkowe nie powstają i nie realizują się z mocy samego prawa; w celu ich zastosowania, a w konsekwencji: dla wykorzystania przez podatnika, płatnika, inkasenta, spadkobierców

podatnika lub płatnika oraz osoby trzecie odpowiedzialne za zobowiązania podatkowe, o których mowa w art. 67a § 1 *in initio* i w art. 67c o.p., niezbędne jest przeprowadzenie postępowania podatkowego i wydanie decyzji podatkowej w rozumieniu art. 207 o.p.

Postępowanie to zasadniczo nie ma charakteru szczególnego, autonomicznego czy też odrębnego w relacji z innymi postępowaniami uregulowanymi w Dziale IV Ordynacji podatkowej. Wyróżnia je tylko przedmiot, to jest określona ulga w spłacie zobowiązań podatkowych, w którym to zakresie toczy się postępowanie i wydawana jest decyzja podatkowa. Jedynymi cechami charakterystycznymi są: dopuszczalność wszczynania postępowania wyłącznie na wniosek strony¹ oraz możliwość zawieszenia postępowania na wniosek strony.² Zgodnie z treścią art. 210 § 5 o.p. – w przypadku uwzględnienia w całości żądania strony poprzez przyznanie ulgi w zapłacie podatku – nie można też odstąpić od uzasadnienia decyzji, którą ulga ta została zastosowana.

Ponadto, w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych prawnie nieuzasadnione jest wydawanie ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w rozdziale 1a Działu II o.p.³

1. Ciężar dowodu i obowiązek dowodzenia w postępowaniach w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych

Ciężar dowodu w znaczeniu materialnym określa, jakie fakty muszą być udowodnione w celu prawidłowego ustalenia podstawy faktycznej rozstrzygnięcia i wydanego orzeczenia. Tak rozumiany ciężar dowodu kieruje uwagę uczestnika postępowania na to, jakie źródła dowodowe należy przedstawić lub środki dowodowe wskazać na poparcie oznaczonych twierdzeń o faktach sprawy.

1 Poza przypadkiem udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych na podstawie art. 67d o.p., który nie stanowi przedmiotu niniejszego opracowania.

2 Na podstawie art. 204 o.p.

3 Zagadnienie to przybliżone zostanie w końcowej części opracowania.

Ciężar dowodu w znaczeniu formalnym wskazuje natomiast podmiot, który jest nim obciążony, to jest: który z uczestników postępowania powinien przedstawić źródła dowodowe lub wskazać środki dowodowe w celu wykazania prawdziwości twierdzeń, tak by można było następnie udowodnić daną okoliczność.

Kwestią odrębną od zagadnienia ciężaru dowodowego jest problem obowiązku dowodzenia. Termin „obowiązek dowodzenia” obejmuje czynności dotyczące poszukiwania, wprowadzania oraz przeprowadzania i oceniania dowodów. Obowiązek dowodzenia rozciąga się zatem na wszelkie czynności procesowe związane z przeprowadzeniem dowodów oraz obejmuje wszelkie czynności dowodowe mające na celu wyjaśnienie okoliczności istotnych dla danej sprawy, niezależnie od tego, czy dany uczestnik postępowania podnosił daną okoliczność i niezależnie od tego, na czyją korzyść dana okoliczność przemawia.⁴

Ciężar dowodu w znaczeniu materialnym w realizującym ujęciu funkcjonalnym indywidualnej sprawy o ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych sprowadza się, moim zdaniem, istotnościowo do oceny: jakie fakty i na podstawie jakich – wskazywanych i przeprowadzanych – dowodów powinny podlegać w danej sprawie dowodzeniu, tak aby możliwe było wydanie uzasadnionego pod względem faktycznym rozstrzygnięcia. Innymi słowy, chodzi w tym aspekcie o ciężar prawidłowego określenia faktów i dowodów adekwatnych dla rozstrzygnięcia sprawy o konkretną ulgę w wykonaniu podatku. Ciężar ten dotyczy zarówno organu podatkowego, jak i strony prowadzonego przed nim postępowania. Strona bowiem winna wskazywać, a organ przeprowadzać dowody, które dla rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych są odpowiednie (adekwatne) i potrzebne. Przywoływane w odniesieniu do materialnego znaczenia ciężaru dowodowego fakty i dowody objęte zostaną dowodzeniem w postępowaniu podatkowym, obejmującym wszak pojęciowo tak poszukiwanie i wprowadzanie dowodów, jak również ich przeprowadzanie i ocenę. Poszukiwać i wprowadzać do postępowania dowody może strona, jak również – na wniosek strony lub z urzędu – prowadzący postępowanie organ podatkowy. Dowody przeprowadza natomiast i ze

4 A. Hanusz, Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Kraków 2004, s. 181–183.

skutkiem dla rozstrzygnięcia sprawy ocenia organ podatkowy. Z tych powodów w przedstawionym rozumieniu obowiązek dowodzenia w postępowaniu w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych obciąża również organ prowadzący postępowanie, i to, ze względu na jego władcze uprawnienia procesowe, w stopniu relatywnie większym niż stronę. Strona może wskazać lub przedstawić dowód, ale przeprowadzać i oceniać go będzie organ podatkowy. Strona może powołać się na dowód, ale uzyskać go, to jest wprowadzić do sprawy, będzie w pewnych sytuacjach mógł tylko organ państwa, jakim jest prowadzący postępowanie administracyjny organ podatkowy.

Na podstawie i w obszarze tak rozumianego materialnego znaczenia ciężaru dowodów, jak również obowiązku dowodzenia w rozważanych postępowaniach podatkowych Naczelny Sąd Administracyjny wypowiadał się o obowiązkach procesowych organów podatkowych. Na przykład: „Fakt prowadzenia postępowania o umorzenie zaległości podatkowych wyłącznie w oparciu o dowody przekazane przez stronę nie zwalnia organów podatkowych od przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego. Organ podatkowy nie może ograniczyć się jedynie do analizy argumentów podniesionych przez podatnika we wniosku. Na organie ciąży obowiązek ustalenia wszystkich istotnych okoliczności faktycznych, w tym również przesłanek zastosowania ulg w spłacie podatków. Udział w sprawie profesjonalnego pełnomocnika nie oznacza uprawnienia do przerzucenia ciężaru prowadzenia postępowania na stronę”.⁵

„Przy ubieganiu się strony o udzielenie ulgi podatkowej znaczenie ma nie tylko zbadanie jej sytuacji materialnej i rodzinnej z punktu widzenia konstytucyjnej zasady powszechności i równości opodatkowania, ale również innych wartości wynikających z ustawy zasadniczej, takich jak zagwarantowanie zatrudnienia, czy zabezpieczenia społecznego i ustalenie, czy realne jest wystąpienie ryzyka zagrożenia egzystencji podatniczki i jej małoletnich dzieci, które wymagałoby uruchomienia wydatków z budżetu związanych z pomocą społeczną.”⁶

5 Wyrok NSA z dnia 25 sierpnia 2011 r., II FSK 488/10, Lex nr 893831.

6 Wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 2010 r., II FSK 451/09, Lex nr 745737.

„Podatnik występujący o umorzenie zaległości podatkowej winien przedstawić swoją sytuację majątkową i udokumentować zarówno uzyskiwane dochody, jak i ponoszone wydatki. Brak udokumentowania poniesienia przedstawionych przez podatnika wydatków nie zwalnia jednak organu podatkowego z obowiązku stosowania przepisów regulujących postępowanie podatkowe. W takiej sytuacji organ podatkowy winien ocenić, czy kwoty wskazane przez podatnika w oświadczeniu zasługują na uwzględnienie, czy też nie i z jakich przyczyn.”⁷

„Przy rozpatrywaniu wniosku o umorzenie zaległości podatkowej organ podatkowy ma obowiązek brać pod uwagę przede wszystkim sytuację, w jakiej podatnik znajdzie się w chwili, gdy podejmowana jest decyzja w sprawie umorzenia zaległości podatkowej. Upływ czasu zachodzący między datą powstania zobowiązania podatkowego a datą orzekania przez organ w sprawie o umorzenie zaległości podatkowej, powodujący dezaktualizację dotychczasowych ustaleń, obliuguje ten organ do przeprowadzenia postępowania dowodowego we własnym zakresie”.⁸

Ciężar dowodu w znaczeniu formalnym obciążać natomiast będzie zasadniczo stronę postępowania ubiegającą się o zastosowanie do niej ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Na poparcie tej tezy zazwyczaj podnoszony jest argument, że strona działa tutaj we własnym interesie procesowym i materialnoprawnym, ponieważ przedstawienie czy też wskazanie przez nią określonych dowodów w ramach realizacji materialnego znaczenia ciężaru dowodów w danej sprawie umożliwi dowiedzenie faktów, które uzasadniać mogą ziszczenie się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, warunkujących z kolei, z punktu widzenia podstaw faktycznych rozstrzygnięcia, zastosowanie określonej ulgi. Stanowisko takie jest trafne, choć osłabić je można nieco przypomnieniem, że w szeroko pojętym „interesie procesowo–prawnych organu podatkowego” – w relacji do jego zaprezentowanych powyżej obowiązków dowodzenia, w tym w szczególności przeprowadzenia i oceny dowodów w zakresie uzasadniającym w sposób niebudzący wątpliwości zgodność z prawem podjętej decyzji – może leżeć również podejmowanie inicjatywy dowodowej z urzę-

7 Wyrok NSA z dnia 13 listopada 2007 r., II FSK 1354/06, Lex nr 439993.

8 Wyrok NSA z dnia 16 marca 2006 r., II FSK 493/05, Lex nr 211477.

du. Ciężar dowodu w znaczeniu formalnym ciąży na stronie postępowania przede wszystkim z tego powodu, że to stronie znane są fakty, na podstawie których opiera ona swój wniosek o zastosowanie rozważanej ulgi. Jeżeli strona w celu udowodnienia tych faktów nie przedstawi lub nawet nie wskaże odpowiednich dowodów, wniosek o zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych nie będzie pod względem faktycznym uzasadniony, co następnie może pociągnąć za sobą jego ocenę jako nieuzasadnionego z punktu widzenia przesłanek i możliwości zastosowania art. 67a § 1 o.p. Organ podatkowy zobowiązany jest wprawdzie do prawidłowego stosowania prawa materialnego, nie ma jednak interesu prawnego w udzieleniu ulgi w wykonaniu podatku. Nie ma też, a w każdym razie może – z przyczyn obiektywnie uzasadnionych – nie mieć wiedzy o faktach lub o wszystkich faktach, na których w danej sprawie oprzeć można by ocenę, że ważny interes podatnika lub interes publiczny przemawia za zastosowaniem wnioskowanej przez stronę ulgi.⁹

2. Udowodnienie przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego

Bez ustalenia stanu faktycznego nie można ocenić, czy w sprawie występuje ważny interes podatnika lub interes publiczny będący przesłanką uprawniającą organ podatkowy do udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych.¹⁰ Ustalając przesłanki zastosowania tych ulg, ustawodawca użył w art. 67a § 1 o.p. zwrotów niedookreślonych „ważny interes podatnika” lub „interes publiczny”, co można uznać za swoistą klauzulę generalną odsyłającą do ocen pozaprawnych. Należy przyjąć, że klauzula ta określa dyrektywy wyboru organu podatkowego, co wymaga każdorazowego dokonania oceny skutków rozstrzygnięć prawnych z punktu widzenia respektowania wartości, jakie kryć się mogą pod pojęciem interesu publicznego lub ważnego interesu podatnika.¹¹ Ponieważ fakty, w tym zdarzenia, okoliczności, działania, zanie-

9 Podobnie: wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2008 r., II FSK 346/07, Lex nr 541863.

10 Podobnie: por. wyrok NSA z dnia 13 listopada 2007 r. wskazany w przypisie nr 7.

11 R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2009, s. 335.

chania itp., które uzasadniać mogą potencjalnie niezbędną do zastosowania art. 67a § 1 o.p. ocenę ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, zasadniczo nie są lub mogą nie być znane uprawnionemu do rozstrzygnięcia w przedmiocie ulgi organowi podatkowemu, podlegają one udowodnieniu w postępowaniu podatkowym. Organ podatkowy orzeka więc o uldze w wykonaniu podatku na podstawie faktów udowodnionych w postępowaniu podatkowym. Ocena istotności tych faktów dla sprawy, jako przedmiotu jej uzasadnionych czynności dowodowych, w ramach realizacji materialnego kontekstu ciężaru dowodów rozkłada się zasadniczo współmiernie na stronę i organ podatkowy, przy czym to organ podatkowy, wydając postanowienia dowodowe i decyzję w sprawie, o znaczeniu tym ostatecznie decyduje. Znaczenie tego wyboru jest bardzo ważne, z uwagi na to, że prawodawca w treści art. 67a § 1 o.p. nie stanowi, a więc nie przesądza, jakie fakty uzasadniać mogą dostatecznie ocenę powstania stanu faktycznego, z którego wywieść można uzasadniony wniosek o ziszczeniu się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W świetle tej konstatacji całkowicie nieuzasadnione są występujące czasem w praktyce orzeczniczej organów podatkowych oceny, że tylko określone zdarzenia, na przykład losowe, czy też w inny sposób od podatnika całkowicie niezależne, stanowią dostateczną podstawę pozytywnego zastosowania art. 67a § 1 o.p.

Zgodnie z formalnym znaczeniem ciężaru dowodów – dowody mające udowodnić określone fakty, które mogą uzasadnić ocenę spełnienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, przedstawić lub wskazać powinna strona postępowania, z tym że dopuszczalna i niekiedy wręcz niezbędna jest inicjatywa dowodowa organu podatkowego (działającego z urzędu), jeżeli pozyskanie danego dowodu, na który strona się nie powołuje, potrzebne jest do wyczerpującego zgromadzenia i oceny materiału dowodowego w sprawie, tak na korzyść strony, jak i przeciwnie.

Fakty udowodnione w postępowaniu podatkowym to takie, co do których poza subiektywną pewnością, a więc przekonaniem organu podatkowego o prawdziwości ustaleń, istnieją także informacje, w świetle których mówić można o obiektywnej, a więc dającej się skontrolować ocenie trafności wysnutych przez organ podatkowy spostrzeżeń

i wniosków. Są to więc fakty udowodnione na podstawie określonego dowodu, ale także w świetle wszystkich pozostałych danych dowodowych pozyskanych dla sprawy. Zgodnie z art. 191 o.p. bowiem organ podatkowy ocenia, czy dana okoliczność została udowodniona nie na podstawie określonego dowodu, ale na podstawie całego zebranego, adekwatnego do danego przedmiotu oceny, materiału dowodowego. Przypomnieć również należy zastrzeżenie ustawodawcy wyrażone w art. 192 o.p., stosownie do którego okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów. Udowodnienie faktów, z których wywieść można uzasadnione wnioski o realizacji przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, tworzy stan faktyczny sprawy uzasadniający dokonanie pozytywnej subsumcji – w relacji do tych przesłanek – pod unormowanie wynikające z art. 67a § 1 o.p.

Z uwagi na czynione niekiedy w uzasadnieniach decyzji w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych rozważania na temat „uprawdopodobnienia” przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego podnieść należy, że w postępowaniach w omawianym przedmiocie organ ani też strona ich nie uprawdopodobnia. Udowodnieniu, nie zaś uprawdopodobnieniu, podlegają natomiast fakty tworzące stan faktyczny, z którego wynikać może uzasadniony wniosek o ziszczeniu się wymienionych przesłanek. Uprawdopodobnienie jest pojęciem innym, różnym od udowodnienia. Pamiętając o przedstawionym i omówionym powyżej ogólnym określeniu udowodnienia, wskazać należy, że nietożsamy z nim uprawdopodobnienie należy rozumieć jako określony stan wiedzy, w świetle którego istnienie danego faktu jest wysoce prawdopodobne. Uprawdopodobnienie nie prowadzi więc do pewności, lecz jedynie daje lub wskazuje prawdopodobieństwo istnienia lub nieistnienia danego faktu.¹² W przypadku, kiedy dla zastosowania określonej regulacji prawnej przewidziane, dopuszczalne, wystarczające jest „uprawdopodobnienie” (czegoś), prawodawca (omawianej tu tylko ustawy – Ordynacja podatkowa) używa powyższego terminu w zapisie tekstu prawnego.

12 J. Hanusz, *op. cit.*, s. 220–223.

I tak, termin „uprawdopodobnienie”, odsyłający do pojęcia uprawdopodobnienia w postępowaniu regulowanym Ordynacją podatkową, zawarty jest w treści przepisu art. 22 § 2 pkt 2, w art. 22 § 2a i w art. 162 § 1, nie występuje natomiast niewątpliwie w zapisie normatywnym art. 67a § 1 wymienionej ustawy.

3. Subsumcja stanu faktycznego pod unormowania wynikające z art. 67a § 1 o.p. i podjęcie decyzji w przedmiocie zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych

Unormowania wynikające z art. 67a § 1 o.p. skonstruowane zostały przez prawodawcę w oparciu o uwarunkowane w trzech płaszczyznach uprawnienia organu podatkowego.

Uprawnienia te zapisane zostały w tekście art. 67a § 1 o.p. słowem „może”, w sformułowaniu ustawowym zwrocie „organ podatkowy może”. Analizowane wyrażenie wywodzi się – w formie fleksyjnej: trzeciej osoby czasu teraźniejszego – od czasownika „móc”. Przybliżając to słowo za pomocą skróconego „wyjaśniania składni” i „pokazywania semantyki”, możemy powiedzieć: móc coś zrobić; mieć dosyć mocy, środków, zdolności do wykonania czegoś; zdołać, potrafić, mieć prawo, być uprawnionym.

W powyższym kontekście rozważany zapis prawny można sprowadzić do zdania: „organ podatkowy może udzielić ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych”. Warunkiem realizacji tego uprawnienia, który wskazywany jest zwykle użyciem słowa „jeżeli”, jest wystąpienie w indywidualnej sprawie przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. Wprawdzie warunek ten nie został wymienionym słowem („jeżeli”) *expressis verbis* zapisany w treści art. 67a § 1 o.p., to jednak niewątpliwie został założony przez prawodawcę i wynika z rozwinięcia zdania przekazującego do obowiązywania uprawnienie organu podatkowego do postaci następującej wypowiedzi: „organ podatkowy może udzielić ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli jest to uzasadnione ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym”. Organ podatkowy ustala więc i ocenia stan faktyczny

indywidualnej sprawy o przyznanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych i dokonuje jego subsumcji pod unormowanie wynikające z art. 67a § 1 o.p., w pierwszej kolejności z punktu widzenia spełnienia przesłanek ważnego interesu podatnika lub ważnego interesu publicznego. Jeżeli więc w danej indywidualnej sprawie organ podatkowy – po przeprowadzeniu postępowania dowodowego i na jego podstawie – ustali i oceni ziszczenie się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, które uzasadniać mogą udzielenie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, może w takim przypadku ulgę tę zastosować, to jest zrealizować przyznane mu w tym zakresie uprawnienie. W przeciwnym razie, jeżeli organ ustali i oceni, że ważny interes podatnika lub interes publiczny w rozpoznawanej sprawie nie występują, organ nie będzie uprawniony do zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Warunek odczytany z regulacji prawnej art. 67a § 1 o.p., określający warunkowe uprawnienie organu podatkowego, posiada więc charakter materialnoprawny i procesowy – dowodowy. Z pierwszego punktu widzenia stanowi on element konstrukcyjny unormowania wyprowadzanego z art. 67a § 1 o.p., z którego wynika, że może zostać ono zastosowane tylko w przypadku wystąpienia przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W drugim, natomiast, kontekście zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych uwarunkowane jest dowodowymi ustaleniami i ocenami organu podatkowego, które dokonywane są na podstawie odpowiednich regulacji postępowania dowodowego.

Kilka przykładów z orzecznictwa. „Ze względu na konstrukcję art. 67a § 1 pkt 3 o.p., użyte w nim zwroty «ważny interes podatnika» i «interes publiczny» odnoszą się do hipotezy normy i wskazują sytuację faktyczną, w której można dokonać umorzenia zaległości podatkowych lub odsetek za zwłokę. Organ podatkowy dysponuje pewnym zakresem swobody zarówno w odniesieniu do wykładni tych pojęć, jak i oceny sytuacji faktycznej. Tej swobody w zakresie wykładni pojęć nieostrych, jakimi są niewątpliwie obie przesłanki umorzenia zaległości podatkowych i oceny sytuacji faktycznej warunkującej zaistnienie jednej z nich, nie można utożsamiać z zastosowaniem przez organ tzw. uznania administracyjnego. Z samym uznaniem, a więc z zastosowaniem dyspozycji omawianej normy prawnej, będziemy mieli do czynienia

nia dopiero wówczas, gdy organ podatkowy stwierdzi istnienie jednej z tych przesłanek lub obu łącznie”.¹³ „Ocena, czy w sprawie o umorzenie zaległości podatkowej zachodzi ważny interes podatnika lub interes publiczny, wykracza poza zakres uznania i jest kategorią obiektywną, wynikającą z ustalonego w sprawie stanu faktycznego”.¹⁴ „Dopiero zastosowanie przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego daje możliwość zastosowania wnioskowanych preferencji podatkowych”.¹⁵ Jeżeli organ podatkowy nie stwierdzi okoliczności wskazujących na ważny interes podatnika lub interes publiczny, „nie będzie dysponował wyborem rozstrzygnięcia, decyzja będzie miała charakter związany”.¹⁶

Podnieść również należy, że wykorzystane w sformułowaniu zapisu prawnego art. 67a § 1 o.p. słowo „może” posiada także składniowe i semantyczne znaczenie partykuły nadającej badanej wypowiedzi prawodawczej odcień przypuszczenia, wahania, osłabienia kategoryczności. Wyrażenia zawierające słowa „może”, „mogę”, występujące jako określenia możliwości lub uprawnienia, powiązane są z postawieniem pytania: czy się zdecyduję?, które może być istotne na różne sposoby, na przykład: mogę, pytanie, czy się zdecyduję; mogę, ale czy się zdecyduję; mogę, ale chyba się nie zdecyduję; mogę, ale musiałbym się zdecydować; mogę, ale czy rozsądne byłoby tak decydować; mogę, ale czy uzasadnione byłoby tak decydować; mogę, ale czy się zdecyduję – to inna sprawa, mogę, muszę się tylko zdecydować, mogę, w przypadku, gdy się zdecyduję (gdybym się zdecydował) itp. Z tych powodów słowo „może” użyte w art. 67a § 1 o.p. wskazuje na niedeontyczność (brak obowiązku) zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych w przypadku dokonania przez organ podatkowy ustalenia i oceny realizacji przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego.

W badanym niniejszym kontekście analizowanego zagadnienia prawnego występuje więc trzecie uwarunkowanie wykonania uprawnienia do udzielenia ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, które

13 Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2010 r., II FSK 689/09, Lex nr 745807.

14 Wyrok NSA z dnia 27 sierpnia 2010 r., II FSK 605/09., Lex nr 785311.

15 Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2008 r., II FSK 389/07, Lex nr 468866.

16 Wyrok NSA z dnia 16 marca 2006 r., II FSK 493/05, Lex nr 211 477.

można odczytać z treści art. 67a § 1 i art. 210 § 4 o.p. postaci następującej wypowiedzi prawodawcy: organ podatkowy może udzielić ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli się na to zdecyduje i decyzję tę w konkretnej indywidualnej sprawie uzasadni zgodnie z wymogami wynikającymi z art. 210 § 4 o.p. Podejmując „wolicjonalną” decyzję w przedmiocie ulgi w wykonaniu podatku organ podatkowy dokonuje jej subsumcji pod dyspozycję art. 67a § 1 o.p. wyrażoną w jego treści zwrotem „organ może”. Wynika z tego, że organ podatkowy podejmuje i wydaje decyzję w przedmiocie zastosowania przywoływanej ulgi podatkowej, co oznacza, że w przypadku stwierdzenia realizacji przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego może, to jest uprawniony, także odmówić jej zastosowania, jeżeli podejmie taką decyzję i w obszarze okoliczności rozpoznanej indywidualnej sprawy stanowisko to uzasadni w sposób spełniający rygory i standardy art. 210 § 4 o.p. Decyzja o odmowie zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych jest decyzją w przedmiocie jej zastosowania, a więc mieści się w granicach uprawnienia udzielonego organom podatkowym w art. 67a § 1 o.p. W wypowiedziach typu: mogę, jeżeli się zdecyduję, uprawniony nimi posiada wybór, który jest wyborem między różnymi możliwościami, a więc różnymi drogami postępowania, które waży się przez porównanie ich ze sobą na tej samej skali, przedkładając jedną nad inną.¹⁷ Organ podatkowy uprawniony na podstawie art. 67a § 1 o.p., jeżeli spełniona zostanie przesłanka ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych w zakresie dochodzonym przez stronę bądź też w innym – mniejszym – zakresie. Może również podjąć decyzję o odmowie udzielenia tej ulgi. „Organ podatkowy może (bowiem), ale nie musi udzielić ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego”.¹⁸ W każdym z tych przypadków podejmować będzie decyzję wyboru w obszarze przysługującego mu uprawnienia. Merytoryczna trafność podjęcia i uzasadnienia takiej decyzji – przekształconej w formę prawną decyzji, jako aktu administracyjnego, podlegać będzie kontroli sądu administracyjnego, jeżeli zostanie do sądu zaskarżona.

17 Więcej na temat znaczenia i wykorzystania słów „może” oraz „jeżeli” – por.: J.L. Austin, *Mówienie i poznawanie*, Warszawa 1993, s. 274–310.

18 B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. I, Toruń 2007, s. 465.

Podsumowanie

Rekapitułując. Na podstawie art. 67a § 1 o.p. organ podatkowy może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli w indywidualnej sprawie w tym przedmiocie ustali i oceni ziszczenie się przesłanki ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego. W przypadku stwierdzenia wymienionych przesłanek organ podatkowy może zastosować ulgę w spłacie zobowiązań podatkowych, jeżeli podejmie taką decyzję i stanowisko swoje zgodnie z prawem uzasadni.

Przedstawione (bezpośrednio powyżej) oceny prawne znajdują pełne potwierdzenie w następujących zapatrywaniach prawnych Naczelnego Sądu Administracyjnego. „Instytucja umorzenia zaległości podatkowej oparta jest na uznaniu administracyjnym, z istoty którego wynika pozostawienie organowi swobody wyboru konsekwencji prawnych. Przedmiotem uznania jest tutaj określenie skutku prawnego w postaci umorzenia bądź odmowy umorzenia zaległości podatkowej”.¹⁹ „Uznanie administracyjne to przyznanie organom administracji wyboru spośród dwóch lub więcej dopuszczalnych przez ustawę, a równoważących prawnie, rozwiązań, zgodnie z celami w ustawie określonymi”.²⁰ „Sądowa kontrola legalności decyzji uznaniowych sprowadza się do oceny, czy organ podatkowy prawidłowo zgromadził materiał dowodowy oraz czy wyciągnięte wnioski w zakresie merytorycznym decyzji o odmowie umorzenia zaległości podatkowych mają swoje uzasadnienie w zebranych w sprawie materiale dowodowym oraz czy dokonana ocena mieści się w ustawowych granicach, zaś wyciągnięte wnioski są logiczne i poprawne”.²¹ Stan finansowy i majątkowy dłużnika może stanowić samoistną przesłankę umorzenia zaległości podatkowych, jednakże wybór rozstrzygnięcia należy do organu administracji państwowej”.²²

Na zakończenie dodać można, że pomimo materialnoprawnego charakteru regulacja prawna art. 67a § 1 o.p. nie może stanowić przedmiotu ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa po-

19 Wyrok NSA z dnia 26 lipca 2011 r., II FSK 425/10, Lex nr 895907.

20 Wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., II FSK 915/09, Lex nr 745950.

21 Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2008 r., II FSK 660/07, Lex nr 485329.

22 Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2007 r., II FSK 1389/06, Lex nr 439937.

datkowego, o których mowa w rozdziale 1a Działu II Ordynacji podatkowej. Organy interpretacyjne nie mogą antycypować, jakie fakty (zdarzenia, okoliczności itp.) będą istotne dla indywidualnego postępowania podatkowego o zastosowanie ulgi w wykonaniu podatku. Z przepisu art. 67a § 1 nie wynika wszak, na podstawie jakich dowodów i udowodnionych nimi – w kontekście całości materiału dowodowego – faktów organ podatkowy ustali stan faktyczny, z którego wprowadzić będzie można poprawne wnioski o spełnieniu przesłanek ważnego interesu podatnika lub interesu publicznego, warunkujących uprawnioną możliwość zastosowania ulgi. Również „interpretacyjna” wykładnia terminów „ważnego interesu podatnika” i „interesu publicznego” oraz prawnie znaczących pojęć, do których odsyłają, nie będzie miała znaczenia dla przyszłych postępowań podatkowych, w których przesłanki te są oceniane w relacji do indywidualnych faktów ustalonych w danej sprawie na podstawie całokształtu zgromadzonego w niej materiału dowodowego.

Organ wydający interpretację przepisów prawa podatkowego nie może również – za organ uprawniony na podstawie art. 67a § 1 o.p. – podjąć i uzasadnić decyzji w przedmiocie zastosowania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych, bo decyzję taką podejmuje organ prowadzący w tym zakresie postępowanie podatkowe, nie zaś organ wydający interpretacje przepisów prawa podatkowego, chociaż byłby nim nawet Minister Finansów.

Ponadto, zastosowanie się do interpretacji przepisu art. 67a § 1 o.p. nie mogłoby wywołać skutków ochronnych przewidzianych w art. 14k – 14m o.p. Ocena możliwości zastosowania i wykładnia art. 67a § 1 Ordynacji podatkowej nie ma bowiem żadnego związku z podatkową materialnoprawną ochroną z tytułu zastosowania się do interpretacji w postaci nienaliczania odsetek za zwłokę oraz zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, o których mowa w art. 14k § 3 *in fine* i w art. 14m § 1 *in initio* o.p. Do skutków ochronnych interpretacji nie należy także niewątpliwie zastosowanie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych. Z tych powodów, nawet w przypadku nieuzasadnionego – jak to przedstawiono, wydania interpretacji przepisu art. 67a § 1 o.p. nie byłaby to interpretacja przepisów prawa podatkowego w rozumieniu rozdziału 1a Działu II wymienionej ustawy.

DOWODZENIE ZWIĄZKU KOSZTU Z PRZYCHODEM NA PRZYKŁADZIE USŁUG MARKETINGOWYCH

EWELINA BOBRUS

Uwagi ogólne

Zasady udowadniania związku kosztu z przychodem jako przesłanki umożliwiającej zaliczenie danego wydatku do kosztu uzyskania przychodu stanowią problematykę niezwykle doniosłą i często spotykaną w praktyce. Trudność dowodzenia powyższego związku widoczna jest w jaskrawy sposób na przykładzie usług marketingowych, których rezultat nie jest oczywisty i łatwy do uchwycenia. Zasadniczą kwestią na gruncie wskazanej problematyki jest określenie w pierwszej kolejności, na kim spoczywa ciężar dowodu i jakie dowody są dopuszczalne oraz dostatecznie wskazujące na obligatoryjny związek wydatku z przychodem. Powyższe stanowić będzie podstawę dla rozważań dotyczących reguł właściwych dla usług marketingowych.

1. „Ciężar dowodu” w postępowaniu podatkowym

Ciężar dowodu (*onus probandi*) w znaczeniu materialnym określa, jakie fakty muszą być udowodnione w celu prawidłowego ustalenia podstawy faktycznej rozstrzygnięcia i wydania orzeczenia.¹ Tak rozumiany ciężar dowodu reguluje czynności dowodowe o charakterze czysto technicznym, kierując uwagę uczestnika postępowania na to, jakie źródła dowodowe należy przedstawić lub jakie wskazać środki dowodowe na poparcie oznaczonych twierdzeń o faktach sprawy.² Ciężar dowodu w tym sensie odnosi się do fazy zbierania, przedstawiania

1 A. Hanusz, Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Kraków 2006, s. 181.

2 *Ibidem*.

i wskazywania dowodów. Ramami wyznaczającymi ciężar dowodu stają się w takim wypadku prawne procedury zbierania, wskazywania czy przedstawiania informacji mających znaczenie dla zbudowania podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego.

Kwestia ciężaru dowodu związana jest z postępowaniem o charakterze kontrydaktoryjnym, a sama zasada obciążenia koniecznością przeprowadzenia dowodu przez jedną ze stron ma wyraźne podłoże prakseologiczne.³ W przypadku postępowania podatkowego nie ma mowy o wystąpieniu elementu kontrydaktoryjności. Pojawia się zatem wątpliwość, czy w przypadku postępowania podatkowego, które ma charakter inkwizycyjny, można w ogóle mówić o funkcjonowaniu instytucji ciężaru dowodu. Z całą pewnością należy przyjąć, iż zagadnienie to ma zupełnie inny charakter i znaczenie niż w prawie cywilnym. W postępowaniu administracyjnym nie występuje bowiem podział ról procesowych charakterystyczny dla procesu cywilnego, w tym przypadku bowiem występuje nadrzędna rola organu administracyjnego dysponującego władztwem administracyjnym, który „uczestniczy bezpośrednio i całokształtem swojej autorytatywnej działalności w konkretyzacji prawa podmiotowego”.⁴ W doktrynie można spotkać pogląd, iż ze względu na powyższe argumenty w postępowaniu podatkowym ma zastosowanie zasada postępowania nazywana w doktrynie niemieckiej „zasadą śledczą”.⁵ Istota wskazanej zasady wyraża się tym, że organ administracyjny ma obowiązek z urzędu wyjaśnić wszystkie okoliczności faktyczne istotne dla sprawy oraz zebrać i rozpatrzeć cały materiał dowodowy, niezależnie od tego, czy służy on udowodnieniu tez korzystnych dla strony postępowania, czy przeciwnie – pozwala na podjęcie rozstrzygnięcia dla niej niekorzystnego.⁶ W tym znaczeniu należy przyjąć, iż użycie wskazanego terminu na potrzeby prawa podatkowego jest swoistego rodzaju „skrótom myślowym”.⁷

3 B. Brzeziński, M. Masternak, O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5, s. 56.

4 J. Filipek, Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Część II, Kraków 2001, s. 23.

5 B. Brzeziński, M. Masternak, O tak zwanym ciężarze dowodu..., s. 57. Stanowisko wskazane jako zbyt radykalne ocenia K. Stanik, Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 4, 27.

6 *Ibidem*.

7 Zob. A. Mariański, Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 2, s. 45.

Zasady ogólne przeprowadzania postępowania dowodowego określa Ordynacja podatkowa. Zgodnie z treścią art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Wskazana zasada prawdy obiektywnej jest naczelną zasadą postępowania, ma bowiem kapitalny wpływ na ukształtowanie całego postępowania, a zwłaszcza na rozłożenie „ciężaru dowodu” w postępowaniu podatkowym.⁸ Z zasady tej wynika obowiązek organu podatkowego wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa.⁹ Przepis art. 187 § 1 o.p. stanowi, że organ podatkowy jest zobowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Z tych rozważań wynika, że organ podatkowy zobowiązany jest z urzędu przeprowadzić dowody służące ustaleniu stanu faktycznego sprawy.¹⁰ To rozwiązanie prawne wskazuje kto w postępowaniu podatkowym zobowiązany jest do przyjęcia inicjatywy dowodowej. Reguła to stanowi przeciwieństwo cywilistycznej reguły z art. 6 kc. stanowiącą, iż ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Pomimo jasnego brzmienia przepisu o.p. jeszcze kilka lat temu próbowano zasadę właściwą dla prawa cywilnego wprowadzić również na grunt prawa podatkowego.¹¹ Takie stanowisko zostało jednakże zdecydowanie skrytykowane. Wskazywano, iż biorąc pod uwagę treść przepisów podatkowych przyjmowanie zasad prawa cywilnego jest działaniem *contra legem*.¹² Nie ma bowiem żadnego uzasadnienia dla praktyki polegającej na przejmowaniu uregulowań właściwych dla innych gałęzi prawa na potrzeby prawa podatkowego, które w tym zakresie nie zawiera stosownego odesłania.¹³ Przeciwnie stanowisko stałoby w sprzeczności z za-

8 B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2006, s. 497.

9 *Ibidem*.

10 Zob. wyrok NSA z dnia 18 stycznia 2012 r., II FSK 1363/10, Lex nr 1113588.

11 Zob. wyrok NSA z dnia 4 grudnia 1996 r., SA/Ld 2690/95, Lex nr 27407, wyrok NSA z dnia 16 lutego 1999 r. III SA 2322/98, Lex nr 38142, wyrok NSA z dnia 22 października 1997 r., III SA 634/96, Lex nr 36495.

12 Zob. W. Sawa, Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3, s. 53.

13 E. Bobrus, Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości, Warszawa 2012, s. 31.

sadą autonomii prawa podatkowego. Na obowiązywanie reguły śledczej wskazuje również orzecznictwo. Zgodnie z wyrokiem Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku¹⁴ regułą obowiązującą w procedurze administracyjnej, różną od obowiązującej w sprawach cywilnych (art. 6 kc.), jest to, że ciężar udowodnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia w sprawie spoczywa na organie administracyjnym. Wiąże się to z istotą postępowania administracyjnego, na etapie którego organ administracyjny nie jest stroną, lecz organem władczym. Obowiązek przeprowadzenia całego postępowania co do wszystkich istotnych okoliczności spoczywa zawsze na organach podatkowych i nie może być żadną miarą przerzucany na podatnika, jeżeli to nie wynika z konkretnych przepisów podatkowych.¹⁵ Warto przywołać również stanowisko sądu,¹⁶ iż na organie ciąży obowiązek określenia, jakie dowody są niezbędne dla ustalenia podatkowoprawnego stanu faktycznego oraz przeprowadzenie z urzędu niezbędnych dowodów.¹⁷ Strona jest jedynie uprawniona, a nie zobowiązana do wskazania niezbędnych dowodów. W postępowaniu administracyjnym nie nałożono na stronę obowiązku dowodzenia faktów, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, a nawet nie przewidziano powinności wskazania takich dowodów.¹⁸ Należy podkreślić, iż zgromadzenie materiału dowodowego musi nastąpić z inicjatywy i poprzez czynności organu administracji, nawet gdy strona nie uczestniczy aktywnie w postępowaniu albo przedstawia niepełny materiał dowodowy.¹⁹ Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy uznać za uzasadnioną tezę, iż w zasadach przeprowadzania postępowania dowodowego w prawie podatkowym mowa jest w większym stopniu o prezentacji dowodu po stronie podatnika.²⁰ Pod-

14 Wyrok NSA w Gdańsku z dnia 26 sierpnia 1998 r., I SA/Gd 1675/96, Lex nr 34761.

15 Zob. wyrok NSA z dnia 4 listopada 2003 r., III SA 2763/02, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2004, nr 4, s. 320; wyrok NSA w Poznaniu z dnia 20 marca 1997 r., SA/Po 1459/96, Lex nr 37530.

16 Wyrok NSA w Lublinie z dnia 26 czerwca 1998 r., I SA/Lu 1404/97, Lex nr 36003.

17 Warto wskazać na stanowisko Antoniego Hanusza (Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9, s. 49), zgodnie z którym ciężar dowodu nakładany jest w określonych okolicznościach na strony postępowania podobnie jak na organy podatkowe w sposób wyraźny bądź dorozumiany (pośredni). Ze względu na argumenty przedstawione wcześniej pogląd ten trudno zaakceptować.

18 B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1996, s. 53.

19 Wyrok NSA z dnia 7 maja 1985 r., II SA 318/85, CBOSA.

20 B. Brzeziński, M. Masternak, O tak zwanym ciężarze dowodu..., s. 58.

sumowując – to organ podatkowy, a nie podatnik ma obowiązek zebrać i rozpatrzyć materiał dowodowy, a wszelkie próby obarczania tym obowiązkiem podatnika stanowi naruszenie przepisów o.p.

2. Przesłanki zakwalifikowania wydatku jako kosztu uzyskania przychodu

Stosownie do brzmienia art. 15 ust. 1 u.p.d.o.f. oraz art. 22 ust. 1 u.p.d.o.p. kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 u.p.d.o.p. i 23 u.p.d.o.f.

Z powyższego wynika, iż ustawodawca, kwalifikując wydatek jako koszt uzyskania przychodu, posługuje się kryterium celu. Pod pojęciem „celu” należy rozumieć to, do czego się dąży, co chce się osiągnąć.²¹ O tym, co jest celowe, potrzebne do prowadzenia działalności gospodarczej, decyduje podmiot prowadzący działalność, a nie organ podatkowy, który według własnego uznania przesądza, co było niezbędne, a co nie, dla uzyskania określonego przychodu.²² W tym kontekście należy podkreślić, iż nie jest dopuszczalna wykładnia przepisów dotyczących zaliczalności kosztów poniesionych przez podatnika w koszty uzyskania przychodów oparta na cywilnoprawnym związku przyczynowo–skutkowym bądź na ocenianiu przez organy podatkowe celowości ich poniesienia.²³ Odejście od cywilnoprawnych podstaw omawianego związku ma zasadnicze znaczenie dla określenia, kto w przypadku kwalifikacji wydatku jako kosztu uzyskania przychodu pełni decydującą rolę pod względem dowodowym. Podatnik decyduje, który wydatek związany jest z jego działalnością i zalicza go do kosztów uzyskania przychodu. Jeśli organ podatkowy kwestionuje powyższe działania podatnika musi wykazać w sposób niebudzący wątpliwości brak podstaw faktycznych do takiej decyzji.²⁴ Ciężar udowodnienia spoczywa zatem w ta-

21 M. Szymczak (red.), Słownik języka polskiego, t. 1, Warszawa 1978, s. 235.

22 Wyrok NSA z dnia 13 maja 1998 r., SA/Sz 1596/97, niepubl.

23 A. Mariański, Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego pojęcia związku przyczynowo–skutkowego jako przesłanki uznania kosztu podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 6, s. 16.

24 Zob. *ibidem*.

kim przypadku, zgodnie z zasadami ogólnymi wskazanymi w punkcie drugim powyżej, na organie podatkowym. Ocena, czy zachodzi obiektywna możliwość przyczynienia się do osiągnięcia przychodu, może być dokonywana za pomocą kryterium racjonalnego powiązania między wydatkiem a działalnością podatnika. Należy podkreślić, iż racjonalność decyzji gospodarczych podejmowanych przez podatnika nie stanowi samoistnej, odrębnej od celu, normatywnej przesłanki zaliczenia wydatku do kosztów uzyskania przychodu.²⁵ Podobnie, jak taką przesłanką nie jest trafność, rezultat czy ekonomiczny sens działań podatnika.²⁶ Organ podatkowy nie może zastępować podmiotu gospodarczego w podejmowaniu wyboru, jaki wydatek ponieść, nie ma też podstaw do ustalania kryteriów, na podstawie których dokonuje wyboru, który wydatek ponieść.²⁷ Kwestie te zatem nie wymagają udowodnienia.

Należy podkreślić, iż postępowanie dowodowe związane z kwalifikacją danego wydatku jako kosztu uzyskania przychodu nie różni się od reguł ogólnych przedstawiania dowodów – „ciężar dowodu” spoczywa na organie podatkowym. W sytuacji zatem kiedy organ uznaje, iż podatnik błędnie zaliczył wydatek do kosztów uzyskania przychodu zobowiązany jest do przedstawienia dowodów na poparcie swej tezy. Nieuzasadnione w tym kontekście są twierdzenia, iż kwestia zaliczania wydatków do kosztów stanowi odstępstwo od zasad ogólnych, gdyż podatnik uzyskuje korzyść majątkową poprzez odliczenie kosztów od przychodów.²⁸ To bowiem fiskus zyskuje przysporzenie wyłączając określone wydatki z kosztów uzyskania przychodów.²⁹

25 Zob. L. Etel, P. Pietrasz, Zaliczenie wydatków do kosztów podatkowych. Glosa do wyroku WSA z dnia 30 listopada 2005 r., I SA/Op 119/05, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 31.

26 Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 kwietnia 2004 r., III SA 2893/02, Lex nr 171502.

27 Zob. P. Borszowski, A. Kowalska, Zasada prawdy obiektywnej a racjonalność i efektywność kosztów podatkowych, „Prawo i Podatki” 2008, nr 12, s. 15.

28 B. Gruszczyński, (w:) S. Babiarsz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hausner, A. Kabat, M. Niezgodka–Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2004, s. 416.

29 H. Filipczak, Jeszcze raz o kosztach uzyskania przychodu – cztery mity, „Prawo i Podatki” 2009, Nr 12, s. 7.

3. Wydatki poniesione na zakup usług marketingowych jako koszt uzyskania przychodu

W celu ustalenia, kiedy wydatki na zakup usług marketingowych spełnią kryteria umożliwiające zakwalifikowanie ich do kosztów uzyskania przychodu, należy w pierwszej kolejności określić, co tak naprawdę kryje się pod wskazanym pojęciem. Żadna z ustaw podatkowych nie wprowadza definicji legalnej omawianego terminu, zatem uzasadnione jest sięgnięcie do znaczenia, jakie nadaje mu język potoczny. Słownik języka polskiego³⁰ definiuje marketing jako działalność gospodarczą polegającą na badaniu rynku, tworzeniu i utrzymaniu popytu, ustaleniu cen form sprzedaży, reklamie itp. Warto przywołać również znaczenie przypisywane omawianemu terminowi przez doktrynę.³¹ Przyjmuje się bowiem, iż marketing to nowy styl myślenia o sposobach rozwiązania przynoszących zysk stosunków ekonomicznych między przedsiębiorstwem a docelowym klientem, który pragnie zaspokojenia swoich potrzeb. Usługi marketingowe obejmują zatem szeroki katalog czynności odpowiadających ogólnie rzecz biorąc, strategii przedsiębiorstwa, prowadzących do intensyfikacji prowadzonych działań. Często usługi marketingowe dokonywane są w ramach tzw. umów o współpracy handlowej, na podstawie których kontrahent zobowiązuje się do pewnych czynności wpływających na zwiększenie sprzedaży towarów podatnika, np. poprzez prowadzenie degustacji towarów w placówkach detalicznych czy prowadzenie akcji promocyjnych.

Biorąc powyższe pod uwagę, należy jednoznacznie przyjąć, iż wydatki ponoszone na zakup usług marketingowych związane są z realizacją działalności gospodarczej, która ma charakter zarobkowy.³² Zatem generalnie rzecz ujmując, spełniają one przesłankę umożliwiającą zaliczenie ich do kosztów uzyskania przychodu. W kontekście specyfiki takich usług zasadniczą kwestią jest wykazanie, iż takie usługi zostały faktycznie dokonane oraz jaki był ich cel. Mogą one bowiem przy-

30 E. Sobol (red.), *Mały słownik języka polskiego*, Warszawa 1997, s. 420.

31 Zob. A. Mudrecki, *Marketing jako koszt uzyskania przychodu na tle orzecznictwa NSA*, „Glosa” 2000, nr 10, s. 35 i przywołane tam stanowisko P. Kolera.

32 Zob. P. Borszowski, *Nowa definicja kosztów podatkowych a koszty marketingowe*. Glosa do wyroku NSA z dnia 17 maja 2005 r., FSK 1712/2004, „Prawo i Podatki” 2007, nr 9, s. 34.

brać różnorodną formę, a ich skutki mogą być możliwe do uchwycenia w odległym czasie.

Mając na uwadze zasadę, iż to organ podatkowy powinien zebrać cały materiał dowodowy, należy rozważyć, czy w takim razie podatnik ma obowiązek szczególnego dokumentowania usług marketingowych.³³ Nie ulega wątpliwości, iż taki obowiązek nie wynika z przepisów prawa. Z pełnym poszanowaniem zasady, iż na podatniku nie spoczywa obowiązek udowadniania danych okoliczności, należy podkreślić, iż wysoce prawdopodobne jest, że w sytuacji, kiedy dany podmiot nie posiada żadnych argumentów na potwierdzenie swego stanowiska, czeka go spór z organami administracji podatkowej. Taki stan rzeczy potwierdza stanowisko NSA zaprezentowane w wyroku z 2005 roku,³⁴ w którym sąd podkreślił, iż kosztem uzyskania przychodów mogą być wydatki związane z marketingiem, jednakże podatnik powinien wskazać w sposób wiarygodny potwierdzenie ich wykonania. Z chwilą bowiem zakwestionowania zaliczenia przez organy podatkowe konkretnego wydatku jako niebędącego kosztem uzyskania przychodów, na podatniku ciąży obowiązek wykazania, iż zamiar poniesionych wydatków był obiektywnie związany z osiągniętym lub nawet zamierzonym przychodem. Ponownie należy podkreślić, iż działania organów prerzucające „ciężar dowodu” na podatnika nie znajdują żadnych podstaw w przepisach prawa. Jednakże taki stan rzeczy należy oceniać racjonalnie, z uwzględnieniem możliwości jakimi dysponują organy. Udowodnienie pewnych działań przez organ podatkowy jest możliwe wyłącznie w sytuacji kiedy miały one rzeczywiście miejsce i wyłącznie kiedy pozostawiły po sobie jakiś ślad w postaci dokumentów, czy zeznań świadków. Stosownie do art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Z powyższego wynika, iż organ prowadzący postępowanie posiada pełne spektrum środków dowodowych.

Organ podatkowy, badając związek wydatku na usługi marketingowe do kosztów uzyskania przychodu, w pierwszej kolejności zatem zweryfikuje, czy dane usługi zostały rzeczywiście dokonane. Moż-

33 Pomimo braku stosownych zapisów na obowiązek sporządzania dokumentacji wskazuje NSA – zob. wyrok z dnia 4 stycznia 2012 r., II FSK 1291/10, Lex nr 1104096.

34 Wyrok NSA z dnia 17 maja 2005 r., FSK 1712/2004, Lex nr 154564.

na tego dokonać poprzez analizę procesu oraz przedstawienie wyników kontroli wykonywanego marketingu.³⁵ W praktyce działania takie nie są proste do przeprowadzenia. Przedsiębiorcy, chcąc uniknąć sporu z organami w pierwszej kolejności zawierają stosowne umowy o współpracy handlowej. W kontraktach tych wskazują na zakres pełnionych usług, np. możliwość degustacji produktów czy uczestniczenie w akcjach promocyjnych oraz wskazują wysokość wynagrodzenia. Znacznie trudniej przeprowadzić kontrolę takich usług, co wynika przede wszystkim ze specyfiki usług marketingowych. Warto bowiem podkreślić, iż ich efekt zazwyczaj nie jest od razu widoczny, najczęściej można go dostrzec po pewnym czasie, kiedy można zbadać wyniki sprzedaży danego przedsiębiorcy. Co więcej, nie ma żadnej pewności czy wzrost sprzedaży spowodowany jest właśnie zakupionymi usługami marketingowymi. Sposobem na wykazanie realizacji działań marketingowych jest sporządzanie stosownych protokołów lub notatek. W takich zestawieniach najczęściej sporządza się listę oczekiwanych usług oraz ocenę, czy zostały one wykonane w sposób prawidłowy. Sposobem wykazania, jakie usługi i w jaki sposób były wykonywane, są świadkowie – zazwyczaj strony danego kontraktu lub podmioty, które w sposób bezpośredni wykonywały dane czynności. Jak zostało wcześniej wskazane, badając poniesienie wydatku, organy administracji oceniają ich cel, nie zaś sens ekonomiczny czy racjonalność. Żądanie zatem przedstawienia efektów marketingu nie może mieć charakteru przesądzającego o kwalifikacji danego wydatku. Celem usług marketingowych jest bowiem osiągnięcie przychodu, jego zachowanie lub zabezpieczenie.

Podsumowanie

Obecne brzmienie przepisów decydujących o zakwalifikowaniu wydatków do kosztów daje podstawę do stwierdzenia, iż wydatki związane z zakupem usług marketingowych mogą zostać zaliczone do kosztów uzyskania przychodów, na celu mają bowiem osiągnięcie przychodu, jego zachowanie lub zabezpieczenie. Wydatków takich nie należy oceniać pod względem ich niezbędności, w takim przypadku widoczny

35 Zob. P. Borszowski, Nowa definicja kosztów..., s. 35.

jest bowiem element nieprzewidywalności i niepewności.³⁶ Ze względu na specyfikę omawianych usług kwestią problematyczną jest wykazanie, iż usługi takie były faktycznie wykonywane oraz że ich cel był zgodny z przepisami prawa podatkowego – art. 15 u.p.d.o.p. i art. 22 u.p.d.o.f. W celu uniknięcia sporów z organami podatkowymi uzasadnione jest sporządzenie dokumentów ułatwiających wykazanie zaistnienia takich usług – protokołów lub notatek, które jednoznacznie wskażą nie tylko na wystąpienie danych działań, ale również ich cel. Uzasadnione jest również w takim przypadku wykorzystanie dowodu ze świadków biorących udział w czynnościach marketingowych. Należy jednakże stanowczo podkreślić, iż w razie zakwestionowania działań podatnika, to na organie podatkowym ciąży obowiązek udowodnienia, iż dany wydatek nie ma na celu osiągnięcia przychodu, zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów.

36 Zob. L. Kleczkowski, Koszty uzyskania przychodu a związek przyczynowy, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 1, s. 11.

DOWODY W ODWOŁAWCZYM POSTĘPOWANIU PODATKOWYM ORAZ W PROCEDURACH NADZWYCZAJNYCH WZRUSZEŃ DECYZJI PODATKOWYCH

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ

Wprowadzenie

Problematyka dowodów oraz postępowania dowodowego (wyjaśniającego), w tzw. zwyczajnym oraz nadzwyczajnych trybach wzruszeń decyzji podatkowych coraz częściej staje się przedmiotem licznych sporów w orzecznictwie oraz w doktrynie prawa. Celem niniejszego opracowania jest próba odniesienia się do jedynie wybranych zagadnień „problematyki dowodowej” budzących, jak się wydaje, najwięcej kontrowersji w praktyce. Ramy tej publikacji nie pozwoliły na szersze ujęcie zawartych w tytule zagadnień.

1. Dowody w odwoławczym postępowaniu podatkowym (tzw. zwyczajnym)

W jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym obowiązuje zasada dwuinstancyjności tego postępowania (art. 127 o.p.). Zasada ta poprzez swoje umocowanie w art. 78 Konstytucji RP stanowi ważną gwarancję oraz środek ochrony praw i wolności stron postępowania.¹ Oznacza to, iż strona postępowania podatkowego niezadowolona z rozstrzygnięcia organu pierwszej instancji może zwrócić się w odwołaniu (zażaleniu) do organu podatkowego wyższego stopnia w terminie 14 (7) dni od dnia doręczenia decyzji (postanowienia) o rozpatrzenie swojej sprawy. Odwołanie od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej

1 Zob. W. Skrzydło, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2007, s. 75.

instancji służy tylko do jednej wyższej instancji (art. 220 o.p.). Z kolei na wydane w toku postępowania postanowienia zażalenie służy wówczas, gdy ustawa tak stanowi (art. 236 § 1 o.p.). Postanowienia, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji (art. 237 o.p.). W modelu tego postępowania (odwoławczego) można wyróżnić dwie fazy²: (1) postępowanie odwoławcze (zażaleniowe) przed organem pierwszej instancji oraz (2) postępowanie odwoławcze (zażaleniowe)³ przed organem podatkowym wyższego stopnia. Podział taki wynika z istoty normatywnego ujęcia procedury wnoszenia odwołania (zażalenia) od rozstrzygnięć podatkowych (art. 223 o.p.). Zarówno bowiem odwołanie od decyzji podatkowej, jak i zażalenie na postanowienie podatkowe wnosi się za pośrednictwem organu, który wydał rozstrzygnięcie. Odwołanie oraz zażalenie zaliczane są do zwyczajnych środków zaskarżenia w postępowaniu podatkowym, gdyż przysługują na rozstrzygnięcia nieostateczne.⁴ Podstawową cechą wyróżniającą odwołanie, jako zwyczajnego środka zaskarżenia, jest jego dewolutywność. Pod pojęciem dewolutywności będziemy rozumieli sytuację, kiedy poprzez wniesienie odwołania dochodzi do przeniesienia rozpoznania sprawy podatkowej przed inny, wyższego stopnia organ podatkowy.⁵ Mając na uwadze powyższe wywody, należy przyjąć, że odwołanie w postępowaniu podatkowym co do zasady ma charakter względnie dewolutywny, z jednym wyłączeniem (bez skutku dewolutywnego).⁶

1.1. Postępowanie odwoławcze (zażaleniowe) przed organem podatkowym pierwszej instancji

W pierwszej fazie postępowania odwoławczego, tj. przed organem podatkowym pierwszej instancji, organ ten może zetknąć się z „kwestią dowodu” już w samej treści odwołania. W tym miejscu należy przypo-

2 Taki model ujęcia postępowania odwoławczego został w doktrynie prawa zaproponowany przez B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2009, s. 269 i n.

3 W dalszej części opracowania jego autor uwagi o postępowaniu odwoławczym odnosi również do postępowania zażaleniowego.

4 Do obalania rozstrzygnięć ostatecznych służą tzw. tryby nadzwyczajne (wznowienie postępowania podatkowego; stwierdzenie nieważności decyzji; zmiana bądź uchylenie decyzji).

5 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 255.

6 S. Presnarowicz, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 783.

mnieć, że w myśl art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Stosownie do treści 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.

Zgodnie z treścią art. 222 o.p. odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Niewątpliwie w odwoławczym postępowaniu podatkowym ten środek zaskarżenia ma charakter wysoce sformalizowany.

Na tle tak sformułowanego przez ustawodawcę przepisu pojawia się pierwszy problem. Czy wszystkie wymienione tu wymogi formalne odwołania, bezwzględnie w każdym rodzaju sprawy podatkowej, powinny zostać zwerbalizowane w danym środku zaskarżenia? W szczególności, czy ostatni z wymienionych wymogów, tj. „wskazywanie dowodów uzasadniających to żądanie”, zawsze nosi znamiona obligatoryjności? Moim zdaniem pierwszy i drugi z wymienionych tu elementów tego środka zaskarżenia mają charakter obligatoryjny. Trzeci filar odwołania z istoty rzeczy nosi cechy fakultatywności. Nie zawsze bowiem istnieje możliwość „nawet wskazywania na dowody” w rozumieniu art. 180 i art. 181 o.p., a cóż dopiero ich przytoczenia. Zwłaszcza wówczas, gdy spór z organami podatkowymi toczy się w przedmiocie wykładni przepisów prawa.⁷ W praktyce niejednokrotnie popełniane są podstawowe błędy przy przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych.⁸ Podobne stanowisko prezentowane jest również w orzecznic-

7 Zob. S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1066 i n.

8 J. Brolik, Jak uniknąć błędów w przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych, „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 2.

twie sądowym. Na przykład w wyroku z dnia 8 maja 2003 r., NSA podkreślał, że „odwołujący powinien przytoczyć dowody, które dają możliwość zweryfikowania prawdziwości twierdzeń zawartych w odwołaniu oraz uzasadniających żądanie sformułowane w odwołaniu; nie oznacza to obowiązku powołania się na nowe dowody, mogą to być dowody zgromadzone w postępowaniu pierwszej instancji”⁹

Drugie pytanie dotyczy kwestii równie zasadniczej, który z organów podatkowych: pierwszej instancji, czy organ odwoławczy powinien dokonać wezwania, o którym mowa w art. 169 § 1 o.p., jeśli odwołujący się nie „wskáže na dowody”, a zdaniem organu to wskazanie jest niezbędne w danej sprawie do wypełnienia dyspozycji art. 222 o.p.? Czy wezwania można dokonać tylko jednokrotnie? Z żadnego przepisu wprost nie wynika odpowiedź na tak postawione pytania. Należy przypomnieć, że w sytuacji gdy wniesione odwołanie nie zawiera któregoś z istotnych elementów odwołania, tj. między innymi „wskazania dowodów”, należy wezwać wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni z pouczeniem, że niewypełnienie tego warunku spowoduje pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia (art. 169 § 1 o.p.). Moim zdaniem w pierwszej kolejności na organie podatkowym pierwszej instancji ciąży ów obowiązek wezwania odwołującego się w tym trybie.¹⁰ Co nie oznacza, że organ odwoławczy zostaje wówczas pozbawiony uprawnień w tym zakresie. Takie rozumienie tych unormowań znajduje również potwierdzenie wśród innych autorów.¹¹ Odmienny pogląd prezentuje H. Dzwonkowski.¹²

Dlaczego na organie podatkowym pierwszej instancji?

Po pierwsze: dlatego, że za jego pośrednictwem wnosi się odwołanie do organu odwoławczego.

9 III SA 2278/01, Lex nr 102594.

10 Zob. S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja..., s. 1071 i n.

11 Zob. L. Guzek, Postanowienie o niedopuszczalności odwołania od decyzji, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 3, s. 46; P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja..., s. 855; S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja..., s. 1065 oraz B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, t. 2, Toruń 2007, s. 465.

12 H. Dzwonkowski, (w:) H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa 2011, Warszawa 2011, s. 1305–1306.

Po drugie: dlatego, że to ten organ ma prawo skorzystać z instytucji samokontroli własnego rozstrzygnięcia, przewidzianej w art. 226 o.p. Brak w tym zakresie w odwołaniu, stwierdzony przez organ podatkowy pierwszej instancji, może ograniczać stosowanie samokontroli własnego rozstrzygnięcia wydanego przez ten organ podatkowy. Takim ograniczeniem samokontroli organu podatkowego pierwszej instancji byłoby pozbawienie tego organu uprawnień przewidzianych w przepisach art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.

Po trzecie wreszcie: organ podatkowy pierwszej instancji, przekazując sprawę, jest obowiązany nie tylko ustosunkować się do przedstawionych zarzutów,¹³ ale także poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich.¹⁴ Taki zapis § 2 art. 227 o.p. obowiązuje od 10 maja 2010 r.¹⁵ Organ podatkowy nie powinien zwlekać z przekazaniem akt organowi odwoławczemu (nie oczekiwać na otrzymanie zwrotnego potwierdzenia odbioru powyższego pisma), gdyż jest ustawowo zobligowany do przesłania całości akt sprawy w terminie 14-dniowym (skutki materialnoprawne wynikające z art. 54 § 1 pkt 2 o.p.). Powinien natomiast po otrzymaniu potwierdzenia doręczenia zwrotnego potwierdzenia odbioru powyższego pisma niezwłocznie przesłać je do organu odwoławczego. Dokument ten (zwrotne potwierdzenie odbioru) stanowi bowiem część akt przekazanej sprawy organowi odwoławczemu. Ponadto dowodzi wykonania przez organ podatkowy pierwszej instancji obowiązków określonych w przepisie art. 227 § 2 o.p. Niewykonanie przez organ podatkowy pierwszej instancji powyższego obowiązku

13 Moim zdaniem błędnie w tym miejscu ustawodawca wprowadza obowiązek ustosunkowania się wyłącznie do „przedstawionych zarzutów” w odwołaniu, pomijając pozostałe elementy odwołania – w tym oczywiście „wskazywanych dowodów” – jeśli zostały faktycznie wskazane.

14 Taki zapis § 2 art. 227 o.p. obowiązuje od 10 maja 2010 r. (Dz.U. Nr 57, poz. 355). Więcej na ten temat zob.: S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 1076–1077.

15 Przed terminem wejścia w życie tej nowelizacji taki obowiązek nie spoczywał na organie podatkowym pierwszej instancji. Powyższe w praktyce oznacza, że organ podatkowy pierwszej instancji drugi egzemplarz (nie kopię) tzw. „pisma przekazującego akta sprawy organowi odwoławczemu” powinien za zwrotnym potwierdzeniem odbioru przesłać stronie postępowania podatkowego lub jej pełnomocnikowi. Pełnomocnikowi przesyła się także wówczas dane pismo, jeżeli pełnomocnictwo obejmowało uprawnienia do reprezentowania strony nawet wyłącznie przed organem pierwszej instancji. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że poinformowanie strony o sposobie ustosunkowania się do przedstawionych w odwołaniu zarzutów jest czynnością techniczną. (R. Dowgier, *Obowiązek ustosunkowania się do zarzutów podniesionych w odwołaniu*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 6, s. 26).

wprowadzonego przez ustawodawcę 10 maja 2010 r. nie może stanowić podstawy do uchylenia rozstrzygnięcia tego organu. W każdym razie, nie może to być wyłączną przesłanką do kasacyjnego orzekania w tym przedmiocie przez organ odwoławczy. Ustosunkowanie się organu pierwszej instancji do zarzutów odwołania stanowi część składową materiału dowodowego i podlega ocenie organu odwoławczego na równi ze wszystkimi innymi dowodami ujawnionymi w postępowaniu. Przepis art. 227 § 2 o.p. jest wyrażony w sposób kategoriyczny, co oznacza, że ustosunkowanie się na piśmie organu podatkowego do przedstawionych zarzutów ma charakter obligatoryjny (uchwała 5 sędziów NSA z dnia 24 listopada 2003 r., FPK 5/03, ONSA 2004, nr 2, poz. 46).

Oczywiście organ podatkowy pierwszej instancji co do zasady powinien przekazać akta sprawy organowi odwoławczemu w 14-dniowym terminie, bo naraża się na skutki materialnoprawne wynikające z art. 54 § 1 pkt 2 o.p. (nienaliczanie odsetek) oraz procesowe określone w art. 227 § 1 o.p. (przewlekłość postępowania). Skutki te zostają jednak zniesione, jeżeli organ podatkowy pierwszej instancji zasadnie zastosuje tryb przewidziany w przepisie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p. Należy bowiem poprzez unormowania zawarte w art. 235 o.p. zastosować odpowiednio przepisy art. 139 § 4 o.p. W myśl tej regulacji do terminów określonych w przedmiocie terminów załatwiania spraw nie wlicza się między innymi terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności. Niewątpliwie w pojęciu „terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności” mieści się termin, o którym mowa w przepisie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.¹⁶

Do jakiego momentu organ podatkowy pierwszej instancji może wzywać o uzupełnienie odwołania (art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.)? W mojej ocenie nie może być wątpliwości, że do czasu przekazania sprawy organowi odwoławczemu.

16 Tak też: P. Pietrasz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja...*, s. 725.

1.2. Postępowanie odwoławcze (zażaleniove) przed organem podatkowym odwoławczym

W drugiej fazie postępowania odwoławczego, tj. przed organem odwoławczym, organ który otrzymał odwołanie wraz z aktami sprawy podatkowej, ma obowiązek dokonać wstępnych ustaleń, czy nie zachodzą powody wyłączające możliwość załatwienia sprawy co do istoty. Mając na uwadze treść komentowanego art. 228 o.p., organ odwoławczy ocenia, czy:

- 1) odwołanie jest dopuszczalne,
- 2) odwołanie zostało wniesione w ustawowym terminie,
- 3) odwołanie spełnia warunki wynikające z art. 222 o.p.

W orzeczeniu z dnia z dnia 3 lipca 2008 r. WSA w Rzeszowie podkreślał, że „organ odwoławczy przeprowadza postępowanie wstępne, w trakcie którego bada w pierwszej kolejności dopuszczalność odwołania, a następnie terminowość jego wniesienia. Kolejność taka jest uzasadniona tym, iż w przypadku stwierdzenia niedopuszczalności odwołania, ocena zachowania terminu do wniesienia odwołania jest zbędna”.¹⁷

Czy organ odwoławczy może wzywać w trybie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.? Tak, ale po wezwaniu i odpowiedzi odwołującego się (jego pełnomocnika) powinien zwrócić sprawę organowi podatkowemu pierwszej instancji w celu ewentualnego zastosowania art. 226 o.p. (samokontroli organu). W przeciwnym przypadku można byłoby narazić się na zarzut ograniczania stosowania samokontroli rozstrzygnięcia wydanej przez organ podatkowy pierwszej instancji.

Który organ podatkowy powinien rozstrzygnąć o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia? Tu nie ma wątpliwości, gdyż wyraźnie o tym stanowi przepis art. 228 § 1 pkt 3 i § 2 o.p.

Nieusunięcie braków przez stronę postępowania spowoduje, iż organ podatkowy odwoławczy wyda postanowienie o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia, na które nie przysługuje zażalenie. Postanowienie wydane w tej sprawie jest bowiem ostateczne (art. 228 § 1 pkt 3 i § 2 o.p.). Na taki sposób procedowania wskazuje również orzecznic-

17 I SA/Rz 461/08, Lex nr 499932.

two sądów administracyjnych. W orzeczeniu z dnia 30 stycznia 2009 r. WSA w Gliwicach podkreślał, że „organ odwoławczy ma obowiązek w fazie wstępnej postępowania odwoławczego zbadać, czy wniesione odwołanie zawiera elementy niezbędne do jego rozpatrzenia, wskazane w treści art. 222 o.p. oraz czy odwołanie zostało wniesione w 14-dniowym terminie, wynikającym z art. 223 § 2 pkt 1 o.p. W tej fazie postępowania nie może podlegać ocenie zgodność z prawem decyzji, na którą odwołanie wniesiono”.¹⁸ Czy organy podatkowe (pierwszej instancji, organ odwoławczy) mogą wzywać wielokrotnie do uzupełnienia odwołania, na przykład w przedmiocie wskazania dowodu, w trybie art. 169 § 1 o.p. w zw. z art. 222 o.p.? Moim zdaniem tak, ale nie w zakresie tego samego braku odwołania (na przykład tego samego dowodu).

W postępowaniu odwoławczym (zażaleniowym) przed organem podatkowym odwoławczym pojawia się problem wzajemnych relacji instytucji przewidzianych w art. 229 o.p. i art. 233 § 2 o.p. Stosownie do treści organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję. W myśl art. 233 § 2 o.p. organ odwoławczy może uchylić w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części.

W orzecznictwie sądowym podkreśla się, iż zgodnie z art. 229 o.p. organ drugiej instancji może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie. Oznacza to, jak podkreślił NSA, obowiązek oceny nie tylko dokonanych przez organ pierwszej instancji ustaleń, lecz i rozpoznania sprawy w pełnym zakresie, w szczególności z uwzględnieniem zarzutów podniesionych dopiero na etapie postępowania odwoławczego.¹⁹ Jednocześnie zwraca się uwagę, iż przepis art. 229 o.p. nie może służyć do uzupełniania stanowiska organu pierwszej instancji

18 Wyrok WSA w Gliwicach, III SA/GI 770/08, Lex nr 487289.

19 Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2004 r., III SA 2150/03.

w sprawie zarzutów zawartych w odwołaniu; odpowiednim instrumentem prawnym do załatwiania tej kwestii jest bowiem art. 227 § 2 o.p.²⁰

Przepis 229 o.p. nie daje podstawy do faktycznego przekazania kompetencji organu odwoławczego organowi pierwszej instancji.²¹ Niemniej, jak zauważał NSA w orzeczeniu z dnia 21 sierpnia 2009 r. ocena, czy postępowanie dowodowe stanowić będzie jedynie dopełnienie już przeprowadzonego, czy też będzie ono postępowaniem przeprowadzonym w znacznej części, zależy od okoliczności danej sprawy.²² Z kolei w innym wyroku z dnia 12 września 2008 r. NSA podkreślał, że o tym, czy postępowanie przeprowadzone jest w znacznej części, czy stanowi tylko dopełnienie postępowania przeprowadzonego przez organ I instancji, nie świadczy ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.²³

Dowody w procedurach nadzwyczajnych wzruszeń decyzji podatkowych

Zasada trwałości decyzji (postanowień) wskazuje, iż rozstrzygnięcia, od których nie służy odwołanie (zażalenie) w postępowaniu podatkowym, stają się ostateczne (art. 128 o.p.). Uchylenie lub zmiana tych decyzji (postanowień), stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w o.p. oraz w ustawach podatkowych. Decyzja podatkowa (postanowienie) jest ostateczna, jeżeli w pierwszej instancji strona nie złożyła od niej odwołania (zażalenia) bądź decyzję (postanowienie) tę wydał organ wyższej instancji w toku postępowania odwoławczego. Zasada ta ma służyć pewności obrotu prawnego, ponieważ chodzi o zapewnienie podmiotom stosunku prawnopodatkowego ochrony praw nabytych. W doktrynie prawa podkreśla się również, że wprowadzono pojęcie „decyzji ostatecznej” do ustawodawstwa w celu „zapewnienia niezbęd-

20 Wyrok NSA z dnia 9 lutego 2001 r., III SA 2339/99.

21 Wyrok WSA z dnia 23 kwietnia 2004 r., II SA 2958/02, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2005, z. 2, poz. 36.

22 II FSK 455/08, Lex nr 524596.

23 II FSK 885/07, Lex nr 492423.

nej stabilizacji porządku prawnego”.²⁴ Możliwość podważenia decyzji ostatecznej narusza ład systemu prawnego, gdyż stanowi odstępstwo od zasady dwuinstancyjności postępowania oraz stabilności decyzji ostatecznych (art. 127 i 128 o.p.). Z powyższego założenia ogólnego, odnoszącego się do rodzaju decyzji poddanej sądowej kontroli legalności oraz z treści art. 128 o.p., wynika, iż tylko wyraźnie określone przyczyny, stanowiące o najdalej idących wadliwościach decyzji (postanowienia) lub poprzedzającego ją postępowania, mogą prowadzić do wzruszenia decyzji (postanowienia) ostatecznej.²⁵

Zapewnienie jednak bezpieczeństwa obrotu prawnego nie może bowiem być celem samym w sobie. Ustawodawca dopuszcza zatem możliwość zaistnienia sytuacji wyjątkowych, w których będzie można dokonać wyeliminowania rozstrzygnięć wadliwych. Celowi temu służą tzw. nadzwyczajne środki wzruszeń decyzji ostatecznych. Zostały one enumeratywnie wymienione w Ordynacji podatkowej. Są to:

- 1) uchylene w całości lub w części decyzji ostatecznej w trybie wznowienia postępowania podatkowego (art. 240–246 o.p.),
- 2) stwierdzenie w całości lub w części nieważności decyzji ostatecznej (art. 247–252 o.p.),
- 3) uchylene w całości lub w części decyzji ostatecznej, dotkniętej innymi wadami niż w trybach wyżej określonych (art. 253–256 o.p.).

Jeszcze innym rodzajem możliwości wyeliminowania decyzji przez organ podatkowy w pierwszej instancji jest stwierdzenie jej wygaśnięcia. Rozstrzygnięcie zapadłe w tym trybie ma charakter deklaratoryjny. Regulują tę instytucję przepisy art. 258 i 259 o.p. W doktrynie prawa podkreśla się, że system nadzwyczajnych środków weryfikacji rozstrzygnięć ostatecznych opiera się na zasadzie niekonkurencyjności. Oznacza to, że poszczególne wyżej wymienione nadzwyczajne środki weryfikacji służą do wyeliminowania z obrotu prawnego tylko określonego rodzaju wadliwości decyzji (postanowienia), bez możliwości sto-

24 Zob. Z. Kmieciak, *Koncepcja decyzji ostatecznej (w ujęciu Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej)*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2008, nr 2, s. 9 i n.

25 S. Presnarowicz, (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 797 i n.

sowania ich zamiennie.²⁶ We wszystkich wyżej wymienionych procedurach nadzwyczajnych wzruszeń decyzji podatkowych (z wyjątkiem stwierdzenia nieważności rozstrzygnięć podatkowych) ustawodawca w sposób jednoznaczny wskazuje na przesłankę „dowodu” jako elementu będącego podstawą do ewentualnego wyeliminowania z obrotu prawnego ostatecznych rozstrzygnięć podatkowych.

W myśl art. 240 § 1 pkt 1 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe. Powyższe może odnosić się do każdego dowodu, który był istotny w sprawie, na przykład dowód z dokumentów, ze świadków, z opinii biegłych itd. W orzecznictwie sądowym panuje zgodność poglądów, iż w kwestii fałszywości dowodu powinny wypowiadać się właściwe sądy. I tak na przykład WSA w Warszawie stwierdził, iż strona, która domaga się wznowienia postępowania na tej podstawie, że dowód okazał się fałszywy, musi przedłożyć właściwemu organowi dowód w postaci orzeczenia sądowego stwierdzającego, że dokument był sfałszowany. Nie jest bowiem rzeczą organu podatkowego przeprowadzanie takiego dowodu we własnym zakresie.²⁷ Natomiast w orzeczeniu z dnia 19 listopada 2009 r. WSA w Kielcach zauważał, że «oczywistość sfałszowania dowodu» dotyczy przypadków, gdy z prostego zestawienia dowodu ze stanem faktycznym wynika, że dowód został sfałszowany. Są to sytuacje, gdy aby dostrzec fałsz, nieprawdę, nie zachodzi konieczność przeprowadzania dowodów, wiedzy specjalistycznej. Ponadto zarzut wadliwości musi dotyczyć dowodów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia. Sfałszowanie dokumentu może polegać na zamachu na jego autentyczność, tj. jego podrobieniu, przerobieniu lub poświadczeniu w dokumencie nieprawdy. Poświadczenie nieprawdy, fałsz intelektualny polega na potwierdzeniu okoliczności, które nie miały miejsca lub też na ich przeinaczeniu lub zatajeniu.²⁸

Zgodnie natomiast z przepisem art. 240 § 1 pkt 5 o.p. w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli wy-

26 Zob. B. Adamiak, (w.) B. Adamiak, J. Borkowski, Postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne, Warszawa 2009, s. 299.

27 Wyrok WSA z dnia 23 marca 2004 r., III SA 2545/02, niepubl.

28 I SA/Ke 456/09, Lex nr 549789.

dą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznanne organowi, który wydał decyzję. Powyższe unormowanie pozostaje w korelacji z treścią przepisu art. 254 § 1 pkt 1 o.p. W myśl bowiem art. 254 § 1 o.p. decyzja ostateczna, ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres, może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania, a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji.

W praktyce orzeczniczej pojawił się problem odnoszący się do zmiany decyzji w podatku od nieruchomości w trakcie roku podatkowego. Mianowicie, który z przepisów powyższych trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji ostatecznych powinien być zastosowany, jeżeli w trakcie roku podatkowego – po doręczeniu decyzji, zaistniała zmiana w ewidencji gruntów, mająca wpływ na wysokość podatku od nieruchomości. Ten zaprezentowany wyżej krótki stan faktyczny nie pozostawia wątpliwości, że w sprawie nie może mieć zastosowania tryb przewidziany w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. Aby bowiem można było mówić o zaistnieniu tej przesłanki, muszą łącznie wystąpić następujące okoliczności:

- 1) muszą wyjść na jaw nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody,
- 2) musimy mieć do czynienia z nowymi okolicznościami lub nowymi dowodami,
- 3) nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody powinny istnieć w dniu wydania decyzji,
- 4) nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nie mogą być znane organowi, który wydał decyzję.

Przesłanka istotnych okoliczności lub dowodów jest spełniona wtedy, gdy:

- ujawnią się w sprawie nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody,

- okoliczności te lub dowody będą miały charakter nowych w stosunku do przeprowadzonego dotąd postępowania wyjaśniającego,
- powyższe okoliczności lub dowody muszą być istotne dla sprawy, czyli mogą mieć wpływ na odmienne rozstrzygnięcie, więc wywołują konieczność uchylecia lub zmiany decyzji ostatecznej w całości lub w części (zob. wyrok NSA z dnia 1 października 2003 r., III SA 2923/01, „Biuletyn Skarbowy” 2004, nr 3, s. 22).²⁹

W wyroku z dnia 22 września 2010 r. WSA w Gdańsku zauważył, że „użyte w art. 240 § 1 pkt 5 o.p. sformułowanie «wyjdą na jaw» oznacza, że istotny jest moment ujawnienia danego dowodu lub okoliczności, a więc chwila udostępnienia ich organowi. Z kolei łącznik «lub» wskazuje na to, że wystąpienie co najmniej jednego z członów tej alternatywy stanowi samoistną i wystarczającą podstawę wznowienia postępowania. Jeżeli więc dany dowód nie istniał w dniu wydania decyzji, gdyż został sporządzony w okresie późniejszym, to jednak wynikająca z tego dowodu okoliczność mogła istnieć we wspomnianym dniu i może uzasadniać wznowienie postępowania. Przepisy art. 240 § 1 pkt 5 o.p. wymagają zatem kumulatywnego spełnienia następujących przesłanek: nowe okoliczności faktyczne i nowe dowody muszą zostać ujawnione po wydaniu decyzji ostatecznej. Nadto te okoliczności i dowody musiały istnieć już wcześniej, to jest w chwili wydawania decyzji ostatecznej, lecz dla tego organu są one nowymi tylko dlatego, że nie były mu wcześniej znane. Z kolei przez nową okoliczność istotną dla sprawy należy rozumieć taką okoliczność, która mogła mieć wpływ na odmienne rozstrzygnięcie sprawy, co oznacza, że w sprawie zapadłaby decyzja co do swej istoty odmienna od rozstrzygnięcia dotychczasowego”.³⁰ W przywołanym przykładzie nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody nie istniały w dniu wydania decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości (pkt 3).

29 S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski i L. Etel (red.), R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011, s. 1127.

30 I SA/Gd 446/10, Lex nr 602746.

W tej sytuacji nie ulega wątpliwości, że zastosowanie będzie miała regulacja przewidziana w art. 254 § 1 o.p.³¹ Dopiero bowiem po doręczeniu decyzji ustalającej wysokość podatku od nieruchomości (ostatecznej) nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania (podatku od nieruchomości), a skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji (prawo przewidywało możliwość zaistnienia takich skutków).

Wnioski

Zaprezentowane wyżej wybrane problemy odnoszące się do dowodów oraz postępowania dowodowego (wyjaśniającego) zarówno w tzw. zwyczajnym, jak i nadzwyczajnym trybach wzruszeń rozstrzygnięć podatkowych, pojawiają się jako istotne w praktyce orzeczniczej organów oraz sądów administracyjnych. Odnoszące się do kwestii dowodowych w trybie zwyczajnym takie zagadnienia, jak: wymogi formalne odwołania (art. 222 o.p.), ich charakter (obligatoryjność, fakultatywność), czy wskazanie na którym organie podatkowym (pierwszej instancji czy odwoławczym) ciąży obowiązek wezwania do uzupełnienia odwołania, pozostają jako bardzo ważne instrumenty zarówno ochrony praw podmiotów zobowiązanych (np. podatników), jak również właściwego wypełniania obowiązków przez podmioty uprawnione (organy podatkowe). Nie mniej ważnym elementem na tle przesłanki „dowodu” we wzajemnych relacjach trybów nadzwyczajnych wzruszeń rozstrzygnięć podatkowych jest również kwestia zastosowania właściwego danego trybu (np. wznowienie postępowania podatkowego, czy zmian na podstawie art. 254 o.p.). Powyższe sugeruje, w mojej ocenie, konieczność podjęcia „przeglądu istniejących rozwiązań prawnych” w zakresie dowodów oraz postępowania dowodowego (wyjaśniającego) w tzw. zwyczajnym oraz nadzwyczajnym trybach wzruszeń rozstrzygnięć podatkowych pod kątem ewentualnych zmian przepisów prawnych.

31 Podobnie zob. R. Dowgier, Zmiana decyzji ostatecznej w trybie art. 254 ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 10, s. 18.

CZYNNOŚCI DOWODOWE W PODATKOWYM POSTĘPOWANIU ODWOŁAWCZYM

KRZYSZTOF TESZNER

Uwagi wstępne

Realizacja zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego (art. 127 o.p.) wymaga, by sprawa podatkowa została dwukrotnie rozpoznana przez dwa różne organy podatkowe, przy czym w drugiej instancji przez organ wyższego stopnia. Istotne przy tym jest by w postępowaniu odwoławczym podatkowy organ odwoławczy nie koncentrował się wyłącznie na kontroli decyzji organu I instancji i wydawaniu decyzji kasacyjnych, ale by dokonał ponownego rozstrzygnięcia sprawy w oparciu o zebrany materiał dowodowy w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, dokonując uprzednio jego rzetelnej oceny.

Pozyskiwanie materiału dowodowego następuje w trakcie postępowania wyjaśniającego, co oznacza, że to przede wszystkim na organie I instancji spoczywa obowiązek skoncentrowania całego materiału dowodowego oraz ustalenia i wyjaśnienia wszystkich istotnych w sprawie okoliczności faktycznych. Przepis art. 187 § 1 o.p. nakładający obowiązek zebrania całego materiału dowodowego, a następnie jego dogłębnego i wszechstronnego rozpatrzenia bez tzw. czynności wybiórczych nie pozostawia tu jakichkolwiek wątpliwości. Jednak szerokie rozumienie dowodu jako każdego środka niesprzecznego z prawem, który może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, oznacza, że może zaistnieć w toku postępowania potrzeba uzupełnienia dowodów, a czasami wręcz konfrontacji uczestników postępowania dowodowego. Celem niniejszego referatu jest przedstawienie oraz analiza uprawnień podatkowego organu odwoławczego w zakresie podejmowania czynności dowodowych oraz określenie granicy tych uprawnień.

1. Postępowanie uzupełniające

Z przepisu art. 229 o.p. wynika, że organ odwoławczy może przeprowadzić w toku postępowania odwoławczego dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie. Może również zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi podatkowemu pierwszej instancji, który wydał decyzję. To dodatkowe postępowanie mające na celu uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie organ odwoławczy może przeprowadzić zarówno na żądanie strony, jak i z urzędu. Powinien jednak to uczynić po dokładnym rozważeniu oraz analizie zarzutów podniesionych w odwołaniu od decyzji oraz żądań zgłoszonych przez stronę, jak też dowodów je uzasadniających. Dopiero ponowna analiza stanu faktycznego sprawy wraz z oceną zasadności zarzutów oraz żądań strony wskazanych w odwołaniu umożliwi organowi odwoławczemu dokonanie oceny pod kątem kompletności zgromadzonych dowodów i materiałów w sprawie.

Nie ulega wątpliwości, że do organu odwoławczego, analogicznie jak do organu pierwszej instancji, również odnosi się zasada prawdy obiektywnej. Oznacza to, że w toku postępowania odwoławczego powinien on podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w podatkowym postępowaniu podatkowym (art. 122 o.p.). Tym samym, w ramach posiadanych uprawnień kontrolnych, zobowiązany jest zweryfikować materiał dowodowy, dokonując przy tym oceny stanu faktycznego stwierdzonego w chwili wydania decyzji przez organ I instancji oraz rozszerzyć ramy postępowania dowodowego na okoliczności faktyczne, które organ I instancji pominął, jak również na te, które po wydaniu decyzji uległy zmianie.¹

Z powyższego wynika, że decyzja co do przeprowadzenia dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie należy do organu odwoławczego. Sformułowanie „może przeprowadzić” powinno być jednak traktowane wręcz jako obowiązek przeprowadzenia postępowania przez podatkowy organ odwoław-

1 Wyrok NSA z dnia 28 lipca 2000 r., V SA 102/00, Legalis.

czy,² a przynajmniej jako nakaz dokonania pozytywnej lub negatywnej oceny potrzeby przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego.³ Oceny tej organ dokonuje, biorąc pod uwagę wszystkie okoliczności sprawy, w szczególności także żądania strony oraz wskazanie na konkretne dowody uzasadniające to żądanie, których nie może zignorować, o ile strona je zgłosi. W trakcie postępowania odwoławczego stronie przysługuje bowiem prawo przedstawienia nowych dowodów, które organ podatkowy powinien wnikliwie rozpatrzyć.⁴ W orzecznictwie podkreśla się, że jeżeli podatnik, czyniąc zadość obowiązkowi wynikającemu z art. 222 o.p., wskazał istotny dla rozstrzygnięcia sprawy dowód, to nieprzeprowadzenie go przez organ odwoławczy nastąpiło z obrażą art. 229 o.p.⁵

Można jednak wskazać na zasadzie wyjątku sytuacje, gdy nie będzie konieczności prowadzenia dodatkowego postępowania uzupełniającego dowody w ramach postępowania odwoławczego. Słusznie zauważa się w literaturze, że nie zawsze możliwe będzie wskazywanie przez stronę na dowody, co będzie miało miejsce w przypadku sporu z organami podatkowymi toczącego się w przedmiocie wykładni prawa.⁶ Ten element odwołania nie może być więc traktowany jako obligatoryjny. W sytuacji gdy konkretnych dowodów nie wskazano, a także jeżeli zgłoszono stosowne żądania, a w ocenie organu odwoławczego przeprowadzone przez organ I instancji postępowanie dowodowe jest zupełne, nie ma on obowiązku przeprowadzać dodatkowe go postępowania dowodowego.

Cel dodatkowego postępowania został wyraźnie sformułowany. Jest nim uzupełnienie dowodów i materiałów w sprawie. Przepis art. 229 o.p. przesądza więc o charakterze tego postępowania nadając mu rangę postępowania uzupełniającego. Oznacza to istotne obostrzenie co do zakresu dodatkowego postępowania wyjaśniającego, które jest tylko dodatkowe w stosunku do postępowania przeprowadzone-

2 S. Presnarowicz, (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2011, s. 1081; B. Adamiak, *Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo” 1998, z. 12, s. 52.

3 H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa 2011*, wyd. 3, Warszawa 2011, s. 1314.

4 Wyrok WSA z dnia 11 lipca 2006 r., I SA/ Łd 600/06, Lex nr 190038.

5 Wyrok NSA z dnia 17 marca 2003 r., I SA/Ka 130/02, Lex nr 142771.

6 S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 1070.

go w pierwszej instancji. Jednocześnie organ odwoławczy nie może przeprowadzić tego postępowania w pełnym zakresie, a jedynie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie.⁷

W tym miejscu zasadne jest postawienie pytania o granice postępowania uzupełniającego. Chodzi o to, kiedy jeszcze mamy do czynienia z postępowaniem o charakterze uzupełniającym, a kiedy wykraczającym poza uzupełnienie, i co o tym decyduje. W orzecznictwie sądownoadministracyjnym wskazuje się, że ustalenie tej kwestii wymaga odniesienia się do konkretnej sytuacji. Ustalenie, że mamy do czynienia jedynie z postępowaniem w zakresie uzupełniającym, wiązać musi się z oceną materiału dowodowego dotychczas zebranego w sprawie (w I instancji) i znajdującego odzwierciedlenie w aktach sprawy oraz z ustaleniem przez organ odwoławczy, jakie jeszcze czynności z zakresu postępowania dowodowego należy przeprowadzić. Następnie konieczne jest odniesienie i porównanie dotychczas zebranego materiału dowodowego przez organ I instancji i dokonanych czynności organu odwoławczego.⁸ W innych orzeczeniach składy orzekające zgodnie wskazywały, że ocena, czy postępowanie dowodowe stanowić będzie jedynie dopełnienie już przeprowadzonego, czy też będzie ono przeprowadzanym w znacznej części, zależy od okoliczności danej sprawy. Przesadzająca przy tym jest nie ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia.⁹ Można również wyróżnić wyroki wskazujące jako granicę postępowania dodatkowego (art. 229 o.p.) 2 czynniki, tj. ujawnienie konieczności uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub znacznej części oraz przedmiot rozpoznania organu odwoławczego, którym jest sprawa rozstrzygnięta decyzją organu I instancji – czyli inaczej mówiąc tożsamość sprawy.¹⁰

7 A. Kabat, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 7, Warszawa 2011, s. 887.

8 Wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r., I GSK 682/09, Lex nr 744846.

9 Zob. wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2010 r., I FSK 662/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 21 sierpnia 2009 r., II FSK 455/08, Lex nr 524596; wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r., II FSK 885/07, Lex nr 492423.

10 Wyrok WSA z dnia 18 marca 2008 r., I SA/Lu 788/07, Lex nr 467865; wyrok WSA z dnia 23 kwietnia 2008 r., I SA/Lu 789/07, Lex nr 468211.

Na podobne czynniki wyznaczające granicę postępowania uzupełniającego zwrócono uwagę w literaturze. Warto tu odnotować poglądy Z. Kmiecika, wg którego znaczenie zawartego w art. 229 o.p. słowa „dodatkowe” trzeba ustalać, mając na uwadze konkretny stan faktyczny i prawny oraz skalę potencjalnych czynności wyjaśniających. „Zatem, nawet w przypadku ewidentnych zaniedbań organu I instancji ocenionych jako brak rozpoznania sprawy, błąd ten można naprawić w postępowaniu odwoławczym, jeżeli uzupełnienie dowodów i materiału dowodowego w sprawie sprowadzałoby się do prostych, niewymagających większego wysiłku działań organu odwoławczego, a okoliczności sprawy wskazywałyby na zasadność odwołania”.¹¹ Równie szeroko należy interpretować użyte w art. 229 o.p. (oraz art. 136 k.p.a.), zwroty „dodatkowe postępowanie” oraz „w celu uzupełnienia dowodów i materiałów”, dając możliwość przeprowadzenia każdego potrzebnego dowodu przez organ odwoławczy.¹²

Zbieżne z powyższym stanowisko wyraził WSA w Opolu w wyroku z dnia 28 stycznia 2009 r.,¹³ stwierdzając, że konieczność przeprowadzenia dowodu lub kilku dowodów (np. zasięgnięcie opinii biegłego czy przesłuchanie kilku świadków) mieści się w kompetencji organu odwoławczego do uzupełnienia postępowania wyjaśniającego, wyłączając jednocześnie dopuszczalność kasacji. Ten sam sąd w innym wyroku podkreślił, że przeprowadzenie przez organ odwoławczy dowodów z opinii biegłych pozostaje w zgodzie z art. 229 o.p. i świadczy o bezzasadności zarzutu naruszenia zasady dwuinstancyjności postępowania.¹⁴

Trzeba przy tym rozważyć, czy organ podatkowy w postępowaniu odwoławczym może dopuścić nowe dowody i uwzględnić nowe okoliczności faktyczne, czy też powinien bazować na już zebranych materiale oraz uzupełniająco przesłuchiwać tych samych świadków i przeprowadzać uzupełniająco dowód z tych samych biegłych. Opowiadam się za pierwszym z powyższych stanowisk. Do podobnego wniosku doszedł WSA w Lublinie, stwierdzając w wyroku z 6 listo-

11 Z. Kmiecik, *Odwołania w postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2011, s. 88.

12 Zwrócił na to uwagę J. Zimmermann, *Administracyjny tok instancji*, Kraków 1986, s. 92.

13 I SA/Op 345/08, Lex nr 504662.

14 Wyrok WSA z dnia 25 listopada 2009 r., I SA/Op 134/09, Lex nr 550379.

pada 2009 r.,¹⁵ że w postępowaniu dowodowym prowadzonym na etapie postępowania odwoławczego nie obowiązuje wyłączenie dopuszczalności nowych dowodów i nowych okoliczności faktycznych ani też jakikolwiek zakaz ich uwzględniania. Bezpośrednio z zasady prawdy obiektywnej można bowiem wywieść obowiązek uwzględniania przez organ odwoławczy tego rodzaju „nowości” pod warunkiem, że nie wykraczają one poza granice tożsamości sprawy. Występują bowiem sytuacje, kiedy strona postępowania podatkowego dopiero w końcowym etapie postępowania odwoławczego zgłasza jakiś dowód, np. umowę cywilnoprawną. Przykładowo w jednej ze spraw dotyczących zryczałtowanego podatku dochodowego od dochodów niezajmujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów zagadnieniem spornym była ocena pominięcia na pokrycie rozliczanych wydatków określonej kwoty środków finansowych przekazanych podatnikowi na podstawie umowy przechowania. Ponieważ ujawnienie i przedłożenie umowy u schyłku postępowania odwoławczego, pomimo jej sporządzenia w okresie znacznie poprzedzającym wszczęcie postępowania w sprawie, budziło wątpliwości co do jej wiarygodności, oba składy orzekające podzieliły stanowisko organów podatkowych, że istniały podstawy do wyjaśnienia wątpliwości w trybie art. 229 o.p., a nie jak żądał pełnomocnik podatnika, wydania decyzji na podstawie art. 233 § 2 o.p.¹⁶

Skorzystanie przez organ odwoławczy z możliwości, jakie daje art. 229 o.p., powoduje, że może on dysponować znacznie szerszym materiałem dowodowym, oczywiście również takim, który nie był znany organowi I instancji. Rzutuje to na ustalenia dokonywane przez organ odwoławczy i jednocześnie może rodzić wątpliwości co do zgodności z zasadą dwuinstancyjności. W ocenie B. Adamiak organ odwoławczy nie może przeprowadzić sprawy we własnym zakresie, a tym samym konwalidować postępowania pierwszoinstancyjnego, jeżeli stwierdzi, że organ I instancji nie dysponował niezbędnymi dowodami i nie przeprowadził postępowania dowodowego w celu ich uzyskania. Zamyka to jej zdaniem drogę do rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy, gdyż w przeciwnym razie konwalidacja ta naruszałaby zasadę dwu-

15 Wyrok WSA z Lublinie z dnia 6 listopada 2009 r., I SA/Lu 422/09, Lex nr 541951.

16 Wyrok NSA z dnia 21 maja 2010 r., II FSK 20/09, Lex nr 596150.

instancyjności.¹⁷ Wg odmiennego stanowiska prezentowanego przez Z. Kmiecika, przepisu art. 229 o.p. nie można rozpatrywać w oderwaniu od innych zasad ogólnych postępowania, w tym dochodzenia prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) i szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o.p.). Dwuinstancyjność postępowania nie jest celem samym w sobie, ale stanowi rodzaj systemowej gwarancji poszanowania jego rzetelności, podporządkowanej prawidłowemu załatwieniu sprawy w sposób najmniej uciążliwy dla strony i bez uzasadnionej zwłoki.¹⁸ Pogląd ten został podzielony w orzecznictwie sądów administracyjnych, gdzie podniesiono, że z faktu, że organ odwoławczy przeprowadza uzupełniające postępowanie dowodowe, w żadnym razie nie można wysnuć wniosku, że narusza tym samym zasadę dwuinstancyjności. Okoliczność, iż ocena zgromadzonych w sprawie dowodów dokonana przez organ drugiej instancji jest pełniejsza aniżeli przedstawiona w decyzji organu niższego stopnia (dokładniej uzasadniona), nie uprawnia do wywiedzenia wniosku o przeprowadzeniu całego postępowania dowodowego dopiero na etapie postępowania odwoławczego. Zatem uzupełnienie materiału dowodowego przez organ odwoławczy nie narusza zasady dwuinstancyjności postępowania.¹⁹

Organ odwoławczy może sam przeprowadzić dodatkowe postępowanie uzupełniające dowody i materiały w sprawie bądź też zlecić przeprowadzenie tego postępowania organowi, który wydał decyzję w I instancji. Decyzja w tym zakresie, tj. co do wyboru formy tego postępowania, leży w wyłącznej kompetencji organu odwoławczego. Istotne przy tym jest, że organ I instancji nie może wyręczać organu odwoławczego w prowadzeniu postępowania uzupełniającego, ale jego rola sprowadza się do organu pomocy prawnej. Mimo zlecenia prowadzenia dodatkowego postępowania uzupełniającego w trybie art. 229 o.p., gospodarzem prowadzonego postępowania jest organ odwoławczy, który zbiera dowody, ocenia je, ustala na ich podstawie fakty, a następnie ich konsekwencje prawne adresowane do stron postępowania.²⁰

17 B. Adamiak, (w:) System Prawa Administracyjnego t. 9, Prawo procesowe administracyjne, red. H. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s. 218 i n.

18 Z. Kmiecik, *op. cit.*, s. 87.

19 Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011 r., II FSK 2061/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 15 września 2011 r., I FSK 1284/10, CBOSA; wyrok WSA z 20 maja 2008 r., I SA/Wr 4/08, Lex nr 472341.

20 Wyrok WSA z Lublinie z dnia 6 listopada 2009 r., I SA/Lu 422/09, Lex nr 541951.

2. Rozprawa podatkowa

Wprowadzona w 2007 r. do Ordynacji podatkowej tzw. rozprawa podatkowa (art. 200a–200d o.p.) jest elementem podatkowego postępowania odwoławczego i mieści się w granicach dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie.²¹ Można powiedzieć, że art. 229 o.p. stanowi granicę prowadzenia przez organ odwoławczy rozprawy podatkowej, której to granicy organ ten nie może przekroczyć. Rozprawę podatkową należy traktować jako formę prowadzenia czynności w postępowaniu dowodowym, która funkcjonuje obok postępowania gabinetowego. W literaturze obydwie z wymienionych form czynności uważa się za równorzędne,²² jednak zakres zastosowania rozprawy jest znacznie bardziej ograniczony. Odwoławcze organy podatkowe znacznie częściej przeprowadzają dodatkowe postępowanie wyjaśniające w formie gabinetowej, zupełnie marginalizując instytucję rozprawy podatkowej. Z jednej strony wydaje się to naturalne. Pierwsze z tych postępowań wydaje się być mniej sformalizowane a przy tym, co istotne, mogą być w jego trakcie przeprowadzone te same czynności dowodowe co podczas rozprawy. Jednak niewątpliwą zaletą rozprawy podatkowej jest możliwość skoncentrowania w jednym miejscu i czasie wszystkich uczestników postępowania, którzy poszczególnych czynności procesowych dokonują ustnie i bezpośrednio.²³

Ponadto konstrukcja rozprawy w postępowaniu podatkowym oparta została na elementach kontradyktoryjności przez wprowadzenie udziału upoważnionego pracownika organu I instancji, od którego decyzji zostało wniesione odwołanie.²⁴ Użyty w art. 200c § 3 o.p. zwrot „w rozprawie uczestniczy” oznacza, że jest to udział w czynnościach rozprawy, w tym związany ze składaniem wyjaśnień, zadawaniem pytań świadkom i nie można go sprowadzać do asystowania

-
- 21 S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 993; *idem*, Rozprawa w postępowaniu podatkowym, (w:) Ordynacja podatkowa w praktyce, Białystok 2007, s. 77.
- 22 T. Zbrojewski, (w:) H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja..., s. 1231; G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, Postępowanie administracyjne ogólne, Warszawa 2003, s. 575.
- 23 Zwracał na to uwagę W. Dawidowicz, Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu, Warszawa 1962, s. 154.
- 24 B. Adamiak, (w:) System Prawa Administracyjnego, t. 9, Prawo procesowe administracyjne, red. H. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel, Warszawa 2010, s.220.

czynnościom podejmowanym przez innych uczestników w toku rozprawy.²⁵ Rozprawa – i w tym tkwi istotny jej walor – umożliwia konfrontację stanowisk i argumentacji organu I instancji oraz strony postępowania, choć oczywiście nie może być tu mowy o klasycznej postaci kontrydiktoryjności. Pracownik organu I instancji nie staje się bowiem stroną postępowania, zaś organ odwoławczy nie jest arbitrem, choć jego rola w pewnym sensie urasta do roli rozstrzygającego.

Niezwykle rzadkie przypadki prowadzenia czynności dowodowych przez podatkowe organy odwoławcze w formie rozprawy podatkowej²⁶ mogą dziwić w kontekście konstrukcji art. 200a o.p., z którego wynika sformułowany przez ustawodawcę nakaz jej prowadzenia w określonych sytuacjach. Trzeba jednak przyznać, że rozprawa ogranicza organ odwoławczy w wyborze przeprowadzenia sposobu uzupełniającego postępowania dowodowego. Obligatoryjne przeprowadzenie rozprawy oznacza, że organ nie może już zlecić przeprowadzenia dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie organowi, który wydał decyzję w I instancji. Zarządzenie rozprawy podatkowej przez organ odwoławczy oznacza również rezygnację z wydania decyzji kasacyjnej na podstawie art. 233 § 2 o.p. i z przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. Teoretycznie nie można jednak odmówić organowi tego prawa w późniejszym etapie w zależności od wyników rozprawy. W jej trakcie może bowiem okazać się, że istnieje konieczność przeprowadzenia szeregu czynności dowodowych, np. wskutek ujawnienia nieprawidłowości w postępowaniu pierwszoinstancyjnym bądź braki w materiale dowodowym nie będą mogły być naprawione przez organ odwoławczy, ponieważ czynności wykraczałyby poza zakres dodatkowego postępowania uzupełniającego. W tym przypadku organ odwoławczy nie będzie miał in-

25 P. Pietrasz, K. Teszner, Elementy kontrydiktoryjności w procedurze podatkowej prowadzonej przez samorządowe organy podatkowe – wybrane zagadnienia, „Administracja Publiczna 2010, nr 2, s. 169; podobnie B. Adamiak, Czy rozprawa uprości postępowanie odwoławcze?, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 1, s. 39; odmiennie D. Strzelec, Naruszenia przepisów postępowania związane z instytucją rozprawy, „Prawo i Podatki” 2008, nr 10, s. 32.

26 Wg sondy „Dziennika Gazeta Prawna” przeprowadzonej w izbach skarbowych, w ciągu 5 lat funkcjonowania tej instytucji w całej Polsce odbyło się zaledwie 31 rozpraw podatkowych, zob. Rozprawa podatkowa nie działa. W ciągu 5 lat odbyło się ich jedynie 31, „Dziennik Gazeta Prawna” z 19 października 2011, <http://www.gazetaprawna.pl/drukowanie/558046>

nej możliwości, niż uchylić decyzję organu I instancji na podstawie art. 233 § 2 o.p. oraz przekazać sprawę do ponownego rozpoznania.²⁷

Na podstawie art. 200a § 1 o.p. można wyróżnić co do zasady następujące podstawy przeprowadzenia rozprawy z urzędu, tj.

- zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków,
- zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale biegłych,
- zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy w drodze oględzin,
- zachodzi potrzeba sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania.

Jest to zamknięty katalog przypadków i w razie zaistnienia chociażby jednego z nich organ odwoławczy jest zobligowany przeprowadzić rozprawę podatkową. Jednocześnie podkreśla się w judykaturze, że rozprawa nie może być formą wyjaśniania zasadniczych wątpliwości stanu faktycznego sprawy, a zakres jej dopuszczalności w celu wyjaśniania istotnych okoliczności stanu faktycznego nie może naruszać zasady dwuinstancyjności, jako jednej z podstawowych gwarancji procesowych praw strony. Rozprawa administracyjna jako środek dowodowy postępowania odwoławczego ograniczona jest przesłankami wymienionymi w art. 200a § 1 o.p. i oceną uzasadnionych racji zastosowania tego dowodu.²⁸ Na organie odwoławczym spoczywa więc obowiązek analizy, czy w świetle okoliczności sprawy zachodzą przesłanki do przeprowadzenia rozprawy, a w przypadku odpowiedzi twierdzącej organ nie ma możliwości uchylenia się od tego obowiązku.

Z uwagi na użycie przez ustawodawcę liczby mnogiej względem środków dowodowych wymienionych w konstrukcji przesłanek do przeprowadzenia rozprawy, tj. „przy udziale świadków lub biegłych”, mogą powstać wątpliwości, czy obowiązek przeprowadzenia rozprawy powstaje dopiero, gdy zachodzi konieczność przesłuchania minimum dwóch świadków lub wysłuchania minimum dwóch biegłych. Nie po-

27 D. Strzelec, *op. cit.*, s. 33.

28 Zob. wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2164/08, CBOSA; wyrok WSA z dnia 2 września 2010 r., I SA/Po 381/10, Lex nr 749892.

dzielam poglądu co do konieczności stosowania w tym przypadku zasady, że jeżeli wolno więcej, to tym bardziej wolno mniej (*argumentum a maiori ad minus*)²⁹ Aprobuję natomiast wykładnię uwzględniającą charakter instytucji rozprawy, która powinna zmierzać do koncentracji materiału dowodowego i realizować zasadę szybkości postępowania. Zatem rozprawa powinna być przeprowadzana w każdej sytuacji, gdy zachodzi konieczność zastosowania kilku środków dowodowych, np. przesłuchanie świadka i biegłego, przesłuchanie co najmniej dwóch świadków, dwóch biegłych, przesłuchanie świadka oraz oględzin.³⁰ Odnosnie do oględzin, nie uważam, że na rozprawie, ze względu na przedmiot, mogą być przeprowadzone wyłącznie oględziny rzeczy ruchomych i dokumentów.³¹ Przepisy regulujące instytucję rozprawy podatkowej nie stwarzają żadnych ograniczeń co do miejsca jej prowadzenia, tj. do siedziby organu odwoławczego. Godny aprobaty jest pogląd wyrażony przez S. Presnarowicza, że w razie konieczności rozprawa może być przeprowadzona np. w siedzibie strony postępowania, miejscu prowadzenia przez nią działalności gospodarczej, tym bardziej jeśli zaistnieje potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków w połączeniu z oględzinami nieruchomości.³²

Rozprawa może być również przeprowadzona na wniosek strony, przy czym powinien on być należycie uzasadniony. Strona powinna więc uzasadnić potrzebę przeprowadzenia rozprawy, wskazać jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione i jakie czynności dowodowe powinny być dokonane na rozprawie. O ile zatem wniosek strony o przeprowadzenie rozprawy spełnia wymogi formalne, a jej przedmiot miałyby być okoliczności mające znaczenie dla sprawy, wniosek ten powinien być rozpatrzony pozytywnie przez wyznaczenie terminu rozprawy i jej przeprowadzenie.³³ Nie może być wątpliwości, że rozprawa podatkowa na wniosek winna być zarządzona, jeżeli okoliczności decydujące o jej przeprowadzeniu będą te same, jak w przy-

29 Tak S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 984.

30 Podobnie T. Zbrojewski, (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja...*, s. 1233.

31 *Ibidem*, s. 1232.

32 S. Presnarowicz, *op. cit.*, s. 989.

33 Wyrok WSA z dnia 10 listopada 2010 r., I SA/Ke 514/10, Lex nr 748995.

padku rozprawy prowadzonej z urzędu. Także inne okoliczności mające dla sprawy kapitalne znaczenie, jak dowód z przesłuchania strony, dowód z opinii biegłego, ocena zgromadzonych dokumentów źródłowych powinny przesądzać o konieczności zastosowania omawianej instytucji procesowej.³⁴

Wnosić o przeprowadzenie rozprawy podatkowej w ramach podatkowego postępowania odwoławczego może strona tego postępowania. W pojęciu strony wymienionym w art. 200a § 1 pkt 2 i § 2 o.p. mieszczą się podmioty wskazane w art. 133 i 133a o.p. Należy zatem uznać, że podmiotami legitymowanymi do złożenia wniosku o przeprowadzenie rozprawy podatkowej są: podatnik, płatnik, inkasent, ich następca prawny, a także osoby trzecie wymienione w art. 110–117a o.p. odpowiadające za zaległości podatkowe innych podmiotów. Wśród tych ostatnich należy wymienić rozwiedzionego małżonka podatnika, członka rodziny podatnika, nabywcę przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jednoosobową spółkę kapitałową powstałą w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną, firmanta, użytkownika rzeczy lub prawa majątkowego, dzierżawcę nieruchomości, użytkownika nieruchomości, współnika spółki cywilnej, jawnej oraz komplementariusza członka zarządu spółki z o.o. i spółki akcyjnej, członka organu zarządzającego innej osoby prawnej, osobę prawną przejmującą, osobę prawną powstałą w wyniku podziału, gwaranta, poręczyciela. Ponadto wnosić o przeprowadzenie rozprawy może pełnomocnik strony postępowania, a także organizacja społeczna uczestnicząca w postępowaniu na prawach strony.

Przyjmuje się, że podatkowy organ odwoławczy nie jest związany złożonym wnioskiem, co oznacza, że może odmówić przeprowadzenia rozprawy podatkowej. Trudno jednak doszukać się w jego działaniu uznaniowości.³⁵ Z art. 200a § 3 o.p. wynika bowiem, że organ odwoławczy może odmówić przeprowadzenia rozprawy jedynie w dwóch przypadkach, tj. gdy przedmiotem rozprawy mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo okoliczności te są potwierdzone

34 B. Dauter, (w:) S. Babiarczyk, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. 7, Warszawa 2011, s. 830.

35 Odmienne S. Presnarowicz, który twierdzi, że organ może orzekać w tym przypadku na zasadach wyboru, *op. cit.*, s. 986.

innym dowodem. Żadne inne względy ani przesłanki nie uzasadniają odmowy przeprowadzenia rozprawy przez organ odwoławczy.³⁶ Można więc powiedzieć, że obowiązek przeprowadzenia rozprawy przez ten organ będzie występował zawsze wówczas, gdy podatnik zgłosi wniosek dobrze uzasadniony merytorycznie, wykazując przy tym konieczność zbadania faktów mających dla sprawy istotne znaczenie, wskazując czynności dowodowe, które powinny być dokonane na rozprawie. Nie można natomiast aprobować zgłaszania „na tzw. wszelki wypadek” przez strony postępowania odwoławczego ogólnikowych wniosków o przeprowadzenie rozprawy po to tylko, aby składać wyjaśnienia i zgłaszać żądania, chociaż poszczególne elementy stanu faktycznego zostały ustalone i potwierdzone innymi dowodami. Trzeba jednak wyraźnie zaznaczyć, że wniosek o przeprowadzenie rozprawy powinien być rozpatrzony pozytywnie w sytuacji, gdy strona wnioskuje o przeprowadzenie określonych środków dowodowych na rozprawie dotyczących tezy odmiennej niż udowodniona (przeciwdowód). Okoliczności, które zostały stwierdzone wystarczająco innym dowodem, mogą stanowić przesłankę do załatwienia odmownie wniosku o przeprowadzenie rozprawy wówczas, gdy żądanie dotyczy okoliczności już stwierdzonej na korzyść strony.³⁷

Analizując przesłanki stanowiące podstawę do odmowy przeprowadzenia rozprawy, godzi się zauważyć, że są one praktyczne tożsame jak sformułowane w art. 188 o.p., a dotyczące odmowy przeprowadzenia dowodu. Powinny być więc przestrzegane dość rygorystycznie przez sądy administracyjne zwłaszcza w sytuacji, gdy organy podatkowe w sposób nieuzasadniony odmówiły przeprowadzenia rozprawy. Odmowa ta, w przypadku rzeczywistego istnienia okoliczności uzasadniających przeprowadzenie rozprawy, będzie stanowiła naruszenie przepisów postępowania podatkowego mogące mieć istotny wpływ na wynik sprawy. Aby stwierdzić, czy naruszenie przepisu art. 200a § 1–§ 4 o.p. mogło wywrzeć istotny wpływ na wynik sprawy, konieczne jest ustalenie, czy w okolicznościach konkretnego, toczącego się po-

36 Podobnie w wyroku WSA z dnia 18 marca 2010 r., I SA/OI 869/09, Lex nr 576062.

37 D. Strzelec, *op. cit.*, s. 30.

stępowania istniała uzasadniona potrzeba, w granicach zakreślonych prawem, przeprowadzenia przez organ odwoławczy rozprawy.³⁸

Wyznaczenie terminu rozprawy przez organ odwoławczy po złożonym wniosku strony oznacza, że nie skorzystał on z przysługującego mu uprawnienia do odmowy przeprowadzenia rozprawy. Jednakże, gdyby nawet organ z tego uprawnienia skorzystał i wydał postanowienie odmawiające przeprowadzenia rozprawy w oparciu o art. 200a § 3 o.p. to nie ma formalnych przeszkód, by w zależności od okoliczności sprawy organ odwoławczy uchylił własne postanowienie i przeprowadził rozprawę. Może bowiem okazać się, że jej przeprowadzenie może być uzasadnione, jeżeli jej przedmiotem miałyby być wyjaśnienie okoliczności mających dla sprawy istotne znaczenie.³⁹

W konstrukcji instytucji rozprawy podatkowej w postępowaniu odwoławczym w szczególności sposób podkreślone zostały uprawnienia strony postępowania. Stosownie do art. 200d o.p. może ona składać wyjaśnienia, zgłaszać żądania, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Dodatkowo strona ma prawo wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego. Ma to istotne znaczenie w kontekście celu, któremu ma służyć przeprowadzenie rozprawy, tym bardziej jeżeli jest nim wyjaśnienie istotnych okoliczności stanu faktycznego przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin. Nie oznacza to jednak, że zgłaszane przez stronę na rozprawie nowe wnioski dowodowe, np. powołanie nowych świadków, nowego biegłego, muszą być pozytywnie rozpatrzone a dowody przeprowadzone w trakcie rozprawy. Każdy nowy dowód, którego domaga się strona wymaga oceny ze względu na całość materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie. Ponadto należy mieć na względzie uzupełniający charakter tego postępowania wyjaśniającego z uwagi na granice wyznaczone przez art. 229 o.p.

38 Zob. Wyrok NSA z dnia 21 października 2010 r., I FSK 1885/09, CBOSA; wyrok WSA z dnia 10 lipca 2008 r., I SA/GL 453/07, LEX nr 483517 z glosą L. Bieleckiego, Lex/el. 2010.

39 B. Dauter, (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczynski, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *op. cit.*, s. 831.

3. Decyzja kasacyjna – zwrot sprawy organowi pierwszej instancji do ponownego rozpatrzenia

Po przeprowadzeniu postępowania odwoławczego, w zależności od jego wyników, podatkowy organ odwoławczy może wydać stosownie do postanowień art. 233 o.p. decyzje trojkiego rodzaju: merytoryczne, merytoryczno–reformacyjne oraz kasacyjne.⁴⁰ W tym miejscu, z uwagi na przedmiot niniejszego opracowania, szczególną uwagę należy zwrócić na uprawnienia kasacyjne organu odwoławczego określone w art. 233 § 2 o.p. Może on bowiem uchylić w całości decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ, jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Przekazując sprawę, organ odwoławczy wskazuje okoliczności faktyczne, które należy zbadać przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

W judykaturze podkreśla się, że art. 233 § 2 o.p. ma charakter uznaniowy, a nie związany.⁴¹ Wynika to m. in. z użytego w konstrukcji tego przepisu zwrotu „organ odwoławczy może uchylić”, co przemawia za pewną swobodą w wyborze rodzaju decydowania. Zastosowanie tego przepisu przez organ odwoławczy będzie jednak możliwe wyłącznie wówczas, gdy wystąpią wskazane w nim przesłanki, tj. jeżeli rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania w całości lub w znacznej części. W powoływanym orzeczeniu NSA podkreślił, że wystąpienie tych przesłanek nie obliguje organu odwoławczego do wydania rozstrzygnięcia kasacyjnego, ponieważ ma on możliwość samodzielnego prowadzenia postępowania uzupełniającego, także przy wykorzystaniu organu I instancji, stosownie do art. 229 o.p. Wydaje się więc, że uprawnienie organu odwoławczego do wydawania decyzji kasacyjnej nie powinno być nadużywane z uwagi na wyżej określone możliwości. Decyzja kasacyjna powodująca przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania nie może być więc podjęta bez wskazania przesłanki z art. 233 § 2 o.p. i prawidłowego jej uzasadnienia. Nie może więc ograniczać się tylko do stwierdzenia, że decyzja

40 Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 332.

41 Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2011, II FSK 1828/09, CBOSA; wyrok WSA z dnia 23 stycznia 2008 r., I SA/Op 331/07, Lex nr 459191.

organu I instancji zawiera wady formalne i merytoryczne.⁴² Jednocześnie požądane byłoby wskazanie w uzasadnieniu tej decyzji przyczyn, z powodu których organ odwoławczy nie zastosował art. 229 o.p.⁴³ Podstawą rozstrzygnięcia w rozumieniu art. 233 § 2 o.p. nie może być także niewłaściwa wykładnia prawa materialnego dokonana przez organ I instancji. Jeżeli więc organ odwoławczy nie podziela zapatrywań prawnych organu niższej instancji, to wskazując prawidłową argumentację, powinien wydać decyzję na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit.a o.p., tj. zupełnie innej treści.⁴⁴

Wystarczającymi przesłankami uchylenia zaskarżonej decyzji i przekazaniem sprawy do ponownego rozpatrzenia są natomiast takie okoliczności, jak np. prowadzenie kontroli za miesiąc nie objęty jej zakresem, bez dokonania odpowiednich zmian w upoważnieniu do kontroli, niezweryfikowanie prawidłowości deklarowanej w badanym okresie kwoty nadwyżki z poprzedniej deklaracji VAT-7. W takiej sytuacji organ odwoławczy, wykazując naruszenie przepisów regulujących postępowanie dowodowe, nie może konwalidować wadliwości tego postępowania, przeprowadzając rozpoznanie sprawy we własnym zakresie.⁴⁵

Kiedy zatem organ odwoławczy może uchylić decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ z uwagi na uchybienia w postępowaniu dowodowym? Wyłącznie w dwóch przypadkach, tzn. po pierwsze – gdy postępowanie dowodowe nie było prowadzone przez ten organ w ogóle, po drugie – gdy postępowanie dowodowe było prowadzone na tyle wadliwie, że powinno być przeprowadzone w znacznej części. Podobne stanowisko zostało zaprezentowane w większości orzeczeń sądów administracyjnych, z jednoczesnym zwróceniem uwagi na niedopuszczalność wykładni rozszerzającej przepisu art. 233 § 2 o.p., rozumianego jako wyjątek od zasady podejmowania rozstrzygnięć merytorycznych. Organ odwoławczy może przeprowadzić jedynie uzupełniające postępowanie dowodowe. Jeżeli natomiast postępowanie dowodowe nie zostało prze-

42 Wyrok WSA z dnia 7 grudnia 2010 r., I SA/Ld 1117/10, Lex nr 751438.

43 Wyrok WSA z dnia 6 lipca 2010 r., III SA/Wa 409/10, Lex nr 674985.

44 Wyrok WSA z dnia 16 września 2010 r., I SA/Ke 346/10, Lex nr 748888.

45 Wyrok WSA z dnia 15 września 2010 r., I SA/Po 493/10, Lex nr 749942.

prowadzone przez organ I instancji w ogóle albo też wymagane jest uprzednie przeprowadzenie postępowania dowodowego w znacznej części, organ odwoławczy powinien uchylić decyzję i przekazać sprawę organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia.⁴⁶

Pewne niejasności może budzić znaczenie zwrotu „w znacznej części” użyte w sformułowanej przez ustawodawcę przesłance do wydania decyzji kasacyjnej. W orzecznictwie przyjęto, że ocena, czy zachodzi wymóg przeprowadzenia postępowania w znacznej części, zależy od okoliczności konkretnej sprawy. Należy mieć przy tym na względzie wagę faktów mających być przedmiotem dowodów w postępowaniu przed organem I instancji w toku ponownego rozpatrzenia sprawy.⁴⁷ Zatem o tym, czy postępowanie prowadzone jest w znacznej części, czy stanowi jedynie dopełnienie postępowania prowadzonego przez organ I instancji, nie świadczy ilość dowodów przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów będących przedmiotem dowodzenia.⁴⁸ W innym z wyroków sąd wskazał, że nie można uznać, że uzupełniające przesłuchanie dwóch świadków stanowi „znaczną część” postępowania dowodowego.⁴⁹ Ponadto dopuszczalność kasacji decyzji wyłącza konieczność przeprowadzenia dowodu lub kilku dowodów (np. zasięgnięcie opinii biegłego lub przesłuchanie kilku świadków), które mieści się w kompetencji organu odwoławczego do uzupełnienia postępowania wyjaśniającego.⁵⁰ Natomiast z koniecznością przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części będzie wiązało się ponowne oszacowanie dochodu z podnajmu hotelu oraz ustalenie faktu realizacji umowy czarteru.⁵¹ Zawsze więc będą decydowały okoliczności konkretnej sprawy oraz waga i ciężar gatunkowy faktów podlegających dowodzeniu, a nie liczba dowodów.

46 Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2012 r., I FSK 412/11, Lex nr 1113115; wyrok NSA z 7 października 2010 r., I GSK 681/09, Lex nr 744845; wyrok NSA z dnia 7 października 2010 r., I GSK 609/09, Lex nr 744822; wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., I GSK 52/09, Lex nr 744814; wyrok NSA z dnia 5 października 2010 r., I GSK 410/09, Lex nr 744765.

47 Wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., I GSK 797/09, CBOSA; wyrok WSA z dnia 28 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 99/09. Lex nr 536482.

48 Wyrok NSA z dnia 12 września 2008 r., II FSK 885/07, Lex nr 492423.

49 Wyrok WSA z dnia 2 kwietnia 2009 r., I SA/Wr 1255/08, Lex nr 532477.

50 Wyrok WSA z dnia 18 stycznia 2010 r., I SA/Op 344/09, Lex nr 600002.

51 Wyrok NSA z dnia 22 listopada 2006 r., II FSK 1315/05, Lex nr 317367.

Uchylenie decyzji wydanej przez organ I instancji w oparciu o art. 233 § 2 o.p. rodzi dość istotny skutek, ponieważ następuje powrót do postępowania przed tym organem (sprawa została przekazana organowi I instancji „do ponownego rozpatrzenia”) ze wszystkimi konsekwencjami i uprawnieniami strony, w tym do czynnego jej uczestnictwa w postępowaniu dowodowym. Strona uprawniona jest zatem do składania wyjaśnień, przedstawiania dowodów oraz wnioskowania o ich przeprowadzenie, a decyzja kasacyjna w żadnym razie nie pozbawia strony obrony jej interesów.⁵² Należy jednak podkreślić – na co słusznie zwrócił uwagę J. Zimmermann – odmienne skutki podjętej decyzji w zależności od przyczyny kasacji.⁵³ Zatem jeśli przyczyną decyzji kasacyjnej była konieczność przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w całości, to organ I instancji ponownie rozpatrujący sprawę nie może brać pod uwagę jakichkolwiek dowodów, które zgromadził podczas poprzedniego postępowania, gdyż decyzja kasacyjna je zdyskwalifikowała. Jeżeli przyczyną wydania decyzji kasacyjnej była konieczność przeprowadzenia postępowania w znacznej części, obowiązkiem organu odwoławczego jest tę część wskazać. Oznacza to, że w zakresie niewskazanym organ I instancji może wykorzystać dowody, które dotychczas zgromadził. Wskazówki organu odwoławczego nie mogą mieć charakteru merytorycznego, tj. narzucać organowi I instancji sposobu załatwienia sprawy. Nie mogą też sugerować i przesądzać o treści przyszłej decyzji, gdyż gwarancje procesowe stron byłyby wówczas jedynie iluzoryczne.⁵⁴

Podsumowanie

Podsumowując powyższe rozważania analizujące uprawnienia podatkowego organu odwoławczego w zakresie podejmowania czynności dowodowych, daje się zauważyć brak jakichkolwiek zakazów co do przeprowadzenia określonych dowodów pod względem ich rodza-

52 Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2010 r., I FSK 496/09, Lex nr 594013.

53 J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998, s. 299.

54 Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2009, II FSK 1046/08, Lex nr 595687; wyrok WSA z 11 stycznia 2011 r., I SA/Bk 539/10, Lex nr 747734.

ju. Organ odwoławczy powtórnie rozpoznając sprawę i oceniając stan faktyczny, zobowiązany jest dokonać oceny kompletności zgromadzonego materiału dowodowego, a tym samym ustalić, czy wszystkie fakty w sprawie zostały udowodnione.

Granice uprawnień tego organu co do prowadzenia postępowania wyjaśniającego wyznacza treść przepisów art. 229 o.p. i 233 § 2 o.p. Uprawnieniem organu odwoławczego, które nie podlega kwestionowaniu, jest uzupełnianie materiału dowodowego dla poczynienia dodatkowych, lecz nie podstawowych ustaleń. Może on zatem przesłuchiwać świadków, powoływać biegłych i konfrontować ich opinie, przeprowadzić dowód z dokumentu, przeprowadzić w miarę potrzeby oględziny pod warunkiem, że czynności te mieszczą się w granicach dodatkowego postępowania uzupełniającego dowody i materiały w sprawie.

Wszystkie z wymienionych wyżej dowodów mogą być przeprowadzone również podczas wyznaczonej przez organ odwoławczy rozprawy podatkowej. Wydaje się, że z racji koncentracji w jednym miejscu i czasie uczestników postępowania odwoławczego znacznie częstsze zarządzanie rozpraw podatkowych jest ze wszech miar wskazane, a organy odwoławcze w przypadku zaistnienia określonych w art. 200a o.p. przesłanek uzasadniających ich prowadzenie nie mogą się od tego obowiązku uchylać.

Wydanie decyzji kasacyjnej i przekazanie sprawy do ponownego rozpatrzenia stanowi wyjątek od merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Oznacza to, że przesłanki, od których zależy jej wydanie, nie mogą być przedmiotem wykładni rozszerzającej. Przepis art. 233 § 2 o.p. może być zastosowany tylko wtedy, gdy uzupełnienie postępowania dowodowego dotyczy rzeczywiście jego istotnej i znacznej części. Jeżeli zatem uzupełnienie może nastąpić w dodatkowym postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 229 o.p., gdyż dotyczy mniejszej części niż znaczna, organ odwoławczy nie powinien korzystać z możliwości uchylania decyzji wydanej w I instancji, ale sam przeprowadzić dodatkowe postępowanie uzupełniające. Przeprowadzenie przez organ odwoławczy dodatkowego postępowania wyjaśniającego w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie (w tym także dopuszczenie nowego dowodu), nawet jeśli organ I instancji do-

puścił się pewnych błędów czy też uchybień w postępowaniu dowodowym, jest zasadne, jeżeli prowadzi do ich usunięcia i nie wykracza poza granice postępowania uzupełniającego. Nie może być przy tym mowy o naruszeniu zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, o ile czynności organu odwoławczego są realizowane z poszanowaniem praw strony tego postępowania oraz w zgodzie z zasadą prawdy obiektywnej oraz zasadą szybkości i prostoty postępowania.

DECYZJA KASACYJNA ORGANU DRUGIEJ INSTANCJI JAKO KONSEKWENCJA UCHYBIEŃ POSTĘPOWANIA DOWODOWEGO

MAREK SZYMAŁA

Uwagi wprowadzające

Jedną z naczelných zasad postępowania podatkowego jest zasada pełnego zgromadzenia materiału dowodowego przez organ podatkowy. Jej podstawę normatywną stanowi art. 187 § 1 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Warunkiem stwierdzenia poprawności rozstrzygnięcia podatkowego przez organ I instancji jest m.in. wyjaśnienie w sposób zupełny oraz wszechstronny wszystkich okoliczności sprawy. Wymóg ten zostanie spełniony wówczas, gdy zakres wyjaśnionych okoliczności odpowiadać będzie ramom prawnopodatkowego stanu faktycznego, przewidzianego w przepisach podatkowego prawa materialnego.¹ W ten sposób prowadzone postępowanie podatkowe, ograniczone przedmiotem postępowania, ukierunkowane jest na zbadanie konkretnych faktów, których ustalenie rzutować będzie na późniejsze zastosowanie konkretnych przepisów prawa materialnego. Ustalenie faktów przez organ podatkowy jest wynikiem ustaleń wynikających z przeprowadzonych dowodów, które poddane zostały ocenie prawnej.

Postępowanie podatkowe, zakończone rozstrzygnięciem w postaci decyzji podatkowej, składa się z następujących etapów: 1) wyznaczenie okoliczności faktycznych przewidzianych w przepisach materialnego prawa podatkowego objętych procesem dowodzenia (ramy postępowania dowodowego), 2) gromadzenie dowodów (czynności dowodowe), 3) ocena zgromadzonych dowodów pod kątem ustaleń faktycz-

1 A. Hanusz, Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Kraków 2006, s. 48 i nast.

nych, 4) ustalenie stanu faktycznego sprawy, 5) subsumpcja przepisów prawa materialnego pod ustalony stan faktyczny, 6) wydanie decyzji podatkowej.² Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne, co oznacza, że w razie wniesienia przez stronę odwołania od decyzji wydanej w I instancji sprawa rozpoznana zostanie przez organ odwoławczy.³ Dodać należy, że organ II instancji ma obowiązek powtórnego rozstrzygnięcia sprawy i nie może ograniczać się wyłącznie do kontroli decyzji organu I instancji.⁴ Z zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego wynika normatywny nakaz ponownego merytorycznego rozpatrzenia sprawy podatkowej przez organ odwoławczy. Tworzy to obowiązek przeprowadzenia dwukrotnego postępowania wyjaśniającego, przeprowadzenia dwukrotnych ustaleń faktycznych i dwukrotnej interpretacji i wykładni przepisów prawa.⁵ Wymienione etapy postępowania będą więc dotyczyły zarówno postępowania prowadzonego przez organ pierwszoinstancyjny, jak i postępowania prowadzonego przez organ odwoławczy. Oczywiście w razie uznania przez organ odwoławczy, że zgromadzone dowody są wystarczające do wydania prawidłowego rozstrzygnięcia, nie będzie on przeprowadzał czynności dowodowych, a jedynie dokona powtórnej ich oceny oraz subsumpcji stanu faktycznego pod określone przepisy materialnego prawa podatkowego.

1. Ocena zgromadzonego materiału dowodowego w kontekście wydania decyzji kasacyjnej

W zależności od wniosków, do jakich organ II instancji dojdzie po przeprowadzeniu postępowania, rozstrzygnięcie zawarte w decy-

2 Por. J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 42 i nast.

3 S. Presnarowicz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Lex nr 2011, komentarz do art. 233; H. Dzwonkowski, (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2003, s. 378; B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa*, Wrocław 2004, s. 774; H. Dzwonkowski, (w:) H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2008, s. 669; J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 293.

4 Wyrok NSA z dnia 26 maja 1998 r., II SA 420/98, Lex nr 41390; wyrok z dnia 5 października 1998 r. akt II SA 1104/98, Lex 41301; wyrok NSA z dnia 22 marca 1996 r., SA/Wr 1996/95, Lex nr 27873.

5 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 marca 2008 r., I SA/Lu 57/08, Lex nr 467901.

zji odwoławczej będzie jednym z rozstrzygnięć przewidzianych w art. 233 o.p. W art. 233 § 2 o.p. ustawodawca przewidział możliwość wydania decyzji kasacyjnej (przekazującej sprawę do rozpoznania organowi I instancji) w przypadku, gdy organ odwoławczy uzna, że rozstrzygnięcie sprawy wymaga uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części. Ten rodzaj decyzji, co zgodnie podkreśla doktryna oraz judykatura, stanowi wyjątek od merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy w postępowaniu odwoławczym.⁶ Z tego też względu przepis art. 233 § 2 o.p. nie może podlegać wykładni rozszerzającej.⁷ W orzecznictwie podkreśla się, że decyzję, o jakiej mowa w art. 233 § 2 o.p., organ odwoławczy może wydać tylko wówczas, gdy spełnione są przesłanki wymienione w tym przepisie, tj. wówczas, gdy organ I instancji albo w ogóle nie przeprowadził postępowania wyjaśniającego, albo przeprowadzone postępowanie wyjaśniające nie jest wystarczające do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy i jednocześnie brak podstawy do zastosowania przez organ odwoławczy art. 229 o.p., tj. przeprowadzenia przez organ odwoławczy uzupełniającego postępowania dowodowego. Stosując ten przepis, organ odwoławczy musi w uzasadnieniu decyzji kasacyjnej przekonująco uzasadnić istnienie przesłanek w nim wymienionych oraz wskazać, z jakich przyczyn nie zastosował art. 229 o.p.⁸ Przedstawienie w uzasadnieniu decyzji kasacyjnej przyczyn powodujących uchylenie decyzji pierwszoinstancyjnej sprowadza się do oceny, czy dostrzeżone uchybienia proceduralne skutkują koniecznością przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części, czy też można je usunąć za pomocą postępowania uzupełniającego przewidzianego w art. 229 o.p. Ustalenie granicy pomiędzy uzupełniającym postępowaniem dowodowym a przeprowadzeniem postępowania dowodowego w znacznej części możliwe jest wyłącznie na tle okoliczności danego przypadku.⁹ Wska-

6 J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa...*, *op. cit.*, s. 297; H. Dzwonkowski, (w:) C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *op. cit.*, s. 619; S. Presnarowicz, (w:) R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, *op. cit.*, komentarz do art. 233; wyrok NSA z 18 maja 2000 r., sygn. akt III SA 1081/99, Lex nr 45372; wyrok NSA z 11 czerwca 2002 r., sygn. akt I SA/Lu 1264/01, Lex nr 78128.

7 B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 779; wyrok NSA z 1 czerwca 2001 r., I SA/Gd 2322/98, Lex 53577.

8 Wyrok NSA z 30 października 2000 r., I SA/Lu 860/99, Lex nr 45534.

9 Wyrok NSA z dnia 19 września 2002 r., I SA/Ka 1410/01, Lex nr 523999.

zówek odnośnie do kryteriów pozwalających na stwierdzenie, czy w danym przypadku możliwe jest zastosowanie art. 229 o.p. (przeprowadzenie przez organ odwoławczy postępowania uzupełniającego), czy też istnieje konieczność powtórzenia postępowania dowodowego w znacznej części (art. 233 § 2 o.p.) dostarcza orzecznictwo sądów administracyjnych. W wyroku z 14 listopada 2008 r. WSA w Łodzi wskazał, że „o tym, czy postępowanie prowadzone przez organ odwoławczy mieści się w granicach art. 229 o.p., czy też już powinien mieć zastosowanie art. 233 § 2 o.p., decyduje jego zakres oraz znaczenie badanych dowodów. Nie może zatem decydować ilość zgromadzonych w postępowaniu przed organem pierwszoinstancyjnym dowodów w porównaniu z argumentacją strony”.¹⁰ Pogląd ten koresponduje z tezą sformułowaną przez NSA w wyroku z 12 września 2008 r., w którym Sąd ten stwierdził, iż: „O tym, czy postępowanie przeprowadzone jest w znacznej części czy stanowi tylko dopełnienie postępowania przeprowadzonego przez organ I instancji nie świadczy ilość dowodów, przeprowadzonych w jego toku, ale zakres faktów, jakie są przedmiotem dowodzenia”.¹¹ Z powyższego wynika, że rozstrzygając, czy istniejące braki materiału dowodowego mogą być uzupełnione w drodze postępowania uzupełniającego, czy też konieczne jest przeprowadzenie postępowania dowodowego w znacznej części, organ odwoławczy powinien porównać zakres faktów istotnych, których nie można ustalić za pomocą już zgromadzonych dowodów, z zakresem faktów istotnych, które można wywieść na podstawie materiału dowodowego. Mając powyższe na uwadze, nie do końca zgodzić się można ze stanowiskiem NSA wyrażonym w wyroku z 17 października 1996 r., w myśl którego: „Konieczność [...] przeprowadzenia dowodu lub kilku dowodów (np. zasięgnięcie opinii biegłego czy przesłuchanie kilku świadków) mieści się w kompetencji organu odwoławczego do uzupełnienia postępowania wyjaśniającego (art. 136 k.p.a.), wyłączając dopuszczalność kasacji decyzji”.¹² Takie twierdzenie byłoby w pełni uprawnione, gdyby dodać do niego warunek, że fakty mające podlegać ustaleniu za pomocą tych dowodów stanowiąc

10 I SA/Łd 604/08, Lex nr 539893.

11 II FSK 885/07, Lex nr 492423.

12 I SA/Po 234/96, Lex nr 27339.

będą wyłącznie uzupełnienie stanu faktycznego sprawy, nie zaś podstawę (można by powiedzieć – istotę) dokonywanych ustaleń faktycznych.

Konieczność przeprowadzenia czynności dowodowych na etapie postępowania odwoławczego nie musi wynikać wyłącznie z braków już zgromadzonego materiału dowodowego. Za w pełni trafne uznać należy stanowisko wyrażone w wyroku NSA z 10 kwietnia 1997 r., zgodnie z którym organ odwoławczy może wydać decyzję kasacyjną przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia tylko wtedy, gdy organ I instancji przeprowadził postępowanie z rażącym naruszeniem norm prawa procesowego, a w szczególności nie przeprowadził w ogóle postępowania wyjaśniającego albo co prawda postępowanie takie przeprowadzono, ale w rażący sposób naruszono w nim przepisy procesowe.¹³ Naruszenie przepisów procesowych, dyskwalifikujące przeprowadzone dowody, nie zawsze jednak oznaczać będzie konieczność wydania decyzji kasacyjnej. Znaczenie bowiem będzie miało to, czy podstawą ustaleń faktycznych są wyłącznie „zdyskwalifikowane” dowody oraz to, czy ustalenia te są istotne z punktu widzenia prawnopodatkowego stanu faktycznego sprawy. Fakty nieistotne z punktu widzenia przyjętej w rozstrzygnięciu prawnomaterialnej kwalifikacji stanu faktycznego nie są w ogóle brane pod uwagę i z tego względu nawet jeżeli wynikać będą z wadliwych dowodów, nie będą miały żadnego wpływu na rozstrzygnięcie sprawy. W sytuacji, gdy podstawą ustaleń faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy są dowody przeprowadzone z naruszeniem przepisów postępowania, organ odwoławczy powinien ocenić, jaki wpływ miało lub mogło mieć to naruszenie na poprawność przeprowadzonego dowodu. Jeżeli wynikiem tej oceny będzie uznanie przez organ odwoławczy przeprowadzonych dowodów za wadliwe w stopniu eliminującym je z materiału dowodowego, powinien on uchylić decyzję organu I instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ.¹⁴ Możliwość powtórzenia bądź uzupełnienia już zgromadzonych dowodów, w ramach postępowania uzupełniającego przewidzianego w art. 229 o.p., uzależnione będzie od stopnia,

13 I SA/Po 1237/96, Lex nr 32083.

14 Zob. D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 268. Autor ten wskazuje na sytuację, w której organ I instancji naruszył przepisy postępowania przy przeprowadzaniu kluczowych dowodów. Zob. też B. Adamiak, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 774–775.

w jakim dowody te wpływać będą na końcowe ustalenia faktyczne, które nie mogą opierać się wyłącznie albo w znacznym stopniu na dowodach uzupełniających.

2. Cel ponownego postępowania dowodowego prowadzonego na skutek wydania decyzji kasacyjnej

Za pomocą dowodów organ podatkowy dokonuje ustaleń w zakresie podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego. Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia składa się z ustalonych (udowodnionych) faktów. Dowodzeniu podlegają wyłącznie fakty (twierdzenia o faktach), a nie prawo (jego wykładnia).¹⁵ W kontekście tych uwag stwierdzić należy, że przedmiotem postępowania dowodowego, którego zakres określa art. 233 § 2 o.p., mogą być wyłącznie okoliczności faktyczne. Z uzasadnienia decyzji kasacyjnej wynikać powinno, z jakiego powodu i w jakim zakresie organ odwoławczy uznaje, że zgromadzone w postępowaniu pierwszoinstancyjnym dowody są niewystarczające do wydania merytorycznego rozstrzygnięcia. Jeśli więc rozpatrując ponownie sprawę, organ odwoławczy uzna, że zebrany materiał dowodowy uniemożliwia mu prawidłowe rozstrzygnięcie pewnych kwestii, powinien wskazać, które dowody nie zostały zebrane, mimo że miały znaczenie dla sprawy.¹⁶

Celem przeprowadzenia ponownego postępowania dowodowego przez organ I instancji jest wyłącznie wyjaśnienie okoliczności faktycznych. Powodem wydania decyzji kasacyjnej nie może więc być błędna wykładnia prawa materialnego, odmienna ocena zgromadzonych dowodów, sprzeczność w ustaleniach faktów zawartych w decyzji I instancji czy błędna subsumpcja (kwalifikacja) stanu faktycznego pod przepisy prawa materialnego. To oczywiste, a zarazem ważne stwierdzenie bywa niejednokrotnie pomijane bądź błędnie rozumiane przez organy podatkowe, jak również przez sądy administracyjne. Przykła-

15 G. Adaszkievicz, *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997, s. 105; A. Hanusz, *op. cit.*, s. 50. Por. też J. Wróblewski, *op. cit.*, s. 210 i nast.; M. Cieślak, *Dzieła wybrane*, t. 1, *Zagadnienia dowodowe w procesie karnym*, (red.) S. Waltoś, Kraków 2011, s. 231 i nast.; J. Bentham, *Traktat o dowodach sądowych*, Gniezno, s. 21 i nast.; L. Morawski, *Domniemanie a dowody prawnicze*, Toruń 1981, s. 26.

16 Wyrok NSA z dnia 4 września 2008 r., II FSK 822/07, Lex nr 492434.

dem może być wyrok NSA z 16 marca 2006 r., w którym zawarto następujące stwierdzenie: „Naczelny Sąd Administracyjny zwraca uwagę, że w zaskarżonym wyroku WSA wskazał, iż przesłanką skutkującą uchyleniem decyzji organu I instancji było (1) niepełne przeprowadzenie postępowania dowodowego, (2) istotne sprzeczności i braki, jak też (3) wady rozstrzygnięcia i uzasadnienia decyzji, tj. m.in. omówiona w uzasadnieniu zaskarżonej decyzji (4) niespójność ustaleń co do otrzymania pożyczek i korzystania przez spółkę (...) ze środków pieniężnych [...], skutkująca niemożliwością dokonania merytorycznego rozstrzygnięcia sprawy w tym zakresie, (5) brak ustaleń co do zastosowania art. 11 ust. 1 pkt 2, ust. 7 u.p.d.o.p. przy zastosowaniu art. 12 ust. 1 pkt 2 tej ustawy, co skutkuje (6) wzajemną sprzecznością rozstrzygnięcia, (7) brak wskazania, na czym polegają różnice pomiędzy zeznaniem wstępnym i ostatecznym. Z uwagi na to, że okoliczności te mają zasadniczy wpływ na wymiar podatku oraz z uwagi na to, że rozmiar tego postępowania przekracza uprawnienia organu odwoławczego, WSA uznał, że istniały uzasadnione przyczyny do uchylenia decyzji”.¹⁷ Wymienione przez NSA przyczyny wydania decyzji kasacyjnej w większości – z wyjątkiem (1) – nie odnoszą się do wyjaśnienia okoliczności faktycznych sprawy, lecz do innych kwestii:

- (2) *istotne sprzeczności i braki* – nie wyjaśnia, o jakie sprzeczności i braki chodzi. Domyślać się można, że nie chodziło o braki materiału dowodowego, gdyż powód ten został wymieniony w (1). Sprzeczności oceny dowodów, ustaleń faktycznych, interpretacji prawa nie wynikają z braków w zgromadzonym materiale dowodowym;
- (3) *wady rozstrzygnięcia i uzasadnienia decyzji* – nie dotyczą braków materiału dowodowego, lecz wad uzasadnienia decyzji podatkowej;
- (4) *niespójność ustaleń co do otrzymania pożyczek i korzystania przez spółkę ze środków pieniężnych* – nie wynika z braków materiału dowodowego, ale ze sprzeczności ustaleń faktycz-

17 II FSK 488/05, Lex nr 205715; numeracja podana w nawiasach została dodana w celu przejrzystszego odniesienia się do podanych przyczyn wydania decyzji kasacyjnej.

nych, które mogły powstać na skutek sprzecznej oceny materiału dowodowego;

- (5) *brak ustaleń co do zastosowania art. 11 ust. 1 pkt 2, ust. 7 u.p.d.o.p. przy zastosowaniu art. 12 ust. 1 pkt 2 tej ustawy* – dotyczy błędów popełnionych przy subsumcji stanu faktycznego pod przepisy prawa materialnego lub błędów przy dokonywaniu wykładni przepisów prawa;
- (6) *wzajemna sprzeczność rozstrzygnięcia* – nie wynika z braków materiału dowodowego, lecz z wad popełnionych na innym etapie postępowania;
- (7) *brak wskazania, na czym polegają różnice pomiędzy zeznaniem wstępnym i ostatecznym* – nie dotyczy zupełnie sfery faktów, ale kwestii prawnych.

Tego rodzaju błędy decyzji kasacyjnej dostrzegł WSA w Warszawie, który w uzasadnieniu wyroku z 20 listopada 2009 r. stwierdził: „Przekazując sprawę, organ odwoławczy zobowiązany jest wskazać okoliczności faktyczne wymagające wyjaśnienia. W zaskarżonej decyzji Dyrektor ocenił co prawda, że „taka okoliczność” występuje, ale natychmiast dodał, że „W niniejszej sprawie kwestią sporną jest zasadność zastosowania art. 108 ustawy VAT w odniesieniu do faktur dokumentujących dostawę” [...] W uzasadnieniu tej decyzji przedstawił następnie swoją ocenę możliwości zastosowania tego przepisu i uznał, że do niniejszego stanu faktycznego „...nie odnosi się art. 108 ust. 1 ustawy VAT...”, zaś tym samym „...rozstrzygnięcie organu I instancji, który dokonując określenia kwoty zwrotu różnicy podatku [...] uwzględnił również w tym rozliczeniu podatek należny wynikający z faktur zakwestionowanych na podstawie art. 108 ustawy VAT jest błędne [...] Sąd ocenił ponadto, że w sprawie – wbrew stanowisku Dyrektora – nie istniały żadne podstawy do zastosowania art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej, gdyż (...) w sprawie nie mamy do czynienia z wadliwie, niekompletnie ustalonym stanem faktycznym, lecz jedynie ze sporem co do zastosowania prawa materialnego”.¹⁸

Podobne błędy decyzji kasacyjnej wytknął WSA w Warszawie w wyroku z 18 marca 2008 r., wywodząc: „W realiach niniejszej spra-

wy Dyrektor UKS nie kwestionował rzetelności prowadzonych przez podatnika ewidencji sprzedaży we wspomnianym znaczeniu tego pojęcia. Wręcz przeciwnie, przyjął, iż strona rzeczywiście dokonała wymienionych w ewidencji transakcji sprzedaży oleju opałowego, nie zakwestionował też wskazanego w ewidencji wynagrodzenia podatnika z tytułu tych transakcji. Przyjął, że transakcje te miały miejsce. Podstawą określenia przez Dyrektora UKS zobowiązania w podatku VAT w wysokości większej niż zadeklarowała to strona nie było więc kwestionowanie realnego przeprowadzenia transakcji sprzedaży oleju. Organ I instancji uznał natomiast, iż określając podstawę opodatkowania VAT podatnik nie uwzględnił – zgodnie z art. 29 ust. 20 u.p.t.u. – obciążających go kwot podatku akcyzowego. Spór między stronami nie sprowadza się więc do odmiennych poglądów na temat stanu faktycznego sprawy. Ustaleń w tym zakresie strona nie kwestionuje, w skardze wskazuje bowiem na niewłaściwe zastosowanie do ustalonego stanu faktycznego przepisów prawa materialnego. Jest to więc spór co do prawa, a nie co do faktu”.¹⁹

Podzielić należy pogląd wyrażony w orzecznictwie, że przeprowadzenie oceny i kwalifikacji prawnej stwierdzonych faktów jest obowiązkiem organu orzekającego w sprawie. Organ II instancji nie może więc uchylić się od tego obowiązku. Tym samym kwestia oceny prawnej nie może stanowić podstawy (czy pretekstu) wydania decyzji kasacyjnej.²⁰ Organ odwoławczy może korygować samo rozstrzygnięcie, stan faktyczny stanowiący podstawę rozstrzygnięcia, a także usuwać błędy w zakresie prawnej podstawy rozstrzygnięcia.²¹

3. Kwalifikacja materialnoprawna stanu faktycznego a wydanie decyzji kasacyjnej

Przeprowadzenie ponownego postępowania dowodowego po uchyleniu decyzji i przekazaniu sprawy do rozstrzygnięcia organowi I instancji zawsze będzie skutkiem wad postępowania dowodowego. Nie

19 III SA/Wa 111/08, Lex 471444.

20 Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 grudnia 2009 r., I SA/Lu 669/09, Lex nr 549847.

21 Zob. wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2003 r., III SA 851/03, Lex nr 103171.

zawsze jednak wady (braki) postępowania dowodowego wynikać będą z naruszeń prawa regulującego postępowanie dowodowe. Niekompletność materiału dowodowego może być wynikiem błędnej kwalifikacji materialnoprawnej stanu faktycznego (subsumpcji) przez organ I instancji. Oczywiście wymaga to dodatkowego założenia, że zgromadzone dowody nie pozwalają organowi odwoławczemu na odmienną kwalifikację prawnomaterialną, gdyż niewyjaśnione zostały okoliczności przewidziane w przepisach określających ten odmienny prawno-
podatkowy stan faktyczny. W uproszczeniu sytuację taką określić można jako „rozminięcie się tego, co się badało i wyjaśniło z tym, co powinno zostać (jeszcze) zbadane i wyjaśnione”.

Analiza porównawcza rozstrzygnięć pierwszo- oraz drugoinstancyjnego, pod kątem powiązań pomiędzy oceną dowodów, stanem faktycznym rozstrzygnięcia, subsumpcją stanu faktycznego pod przepisy prawa materialnego, pozwala stwierdzić, iż:

- identyczna ocena dowodów nie stanowi wystarczającej podstawy do dokonania takich samych bądź odmiennych ustaleń faktycznych, co uniemożliwia jakąkolwiek subsumpcję i zastosowanie przepisów prawa materialnego;
- odmienna ocena dowodów przez organ odwoławczy prowadzi do odmiennych ustaleń w zakresie stanu faktycznego oraz do jego odmiennie materialnoprawnej kwalifikacji; nowe niewyjaśnione okoliczności stanowiące znamiona odmiennego prawno-
podatkowego stanu faktycznego nie pokrywają się ze znamionami kwalifikacji przyjętej przez organ I instancji.

Większość przypadków wydawania decyzji kasacyjnej przez organy odwoławcze dotyczy sytuacji opisanej w punkcie pierwszym. Do rzadkości należą sytuacje opisane w punkcie drugim. Zaslugują one jednak na uwagę w szczególności w aspekcie wpływu zmiany kwalifikacji prawnej podatkowoprawnego stanu faktycznego na konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w znacznej części. W takiej sytuacji pojawia się również kwestia związania organu I instancji wyrażoną w decyzji kasacyjnej odmienną kwalifikacją materialno-

prawną stanu faktycznego w kontekście niedopuszczalnego narzucenia organowi I instancji sposobu załatwienia sprawy.²²

W wyroku z 25 lipca 2002 r. NSA stwierdził, iż: „Słusznie podniósł organ odwoławczy, że odstąpienie od ustawowo określonej procedury określonej w art. 10 ust. 3 ustawy z 31 stycznia 1989 r. o opłacie skarbowej, w decydujący sposób wpłynęło na wysokość dokonanego wymiaru tej opłaty. Dalej Izba Skarbowa wskazała na okoliczności faktyczne, które musiały rzutować na wartość nieruchomości, co tym bardziej wskazywało na konieczność zastosowania całej procedury określonej w art. 10 ustawy o opłacie skarbowej. Uchylenie decyzji organu I instancji było uzasadnione i tym, że przeprowadzenie postępowania w tym zakresie przez Izbę Skarbową naruszałoby zasadę dwuinstancyjności postępowania [...] Art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej nie pozbawia organu odwoławczego możliwości przesądzenia w uzasadnieniu decyzji zasadności obciążenia podatnika podatkiem lub inną należnością wymienioną w art. 2 tej ustawy, jeżeli przyczyną uchylenia w całości decyzji organu instancji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia były wyłącznie uchybienia dotyczące obliczania wysokości tej należności”.²³ Pogląd NSA zasługuje na aprobatę. Zmiana kwalifikacji prawnomaterialnej stanu faktycznego w decyzji kasacyjnej, nawet jeżeli w pewnym stopniu wiąże organ I instancji przy ponownym rozstrzygnięciu sprawy, to jednak przez to, że podlega sądowej kontroli w przypadku zaskarżenia decyzji kasacyjnej, nie przesądza definitywnie o poprawności kwalifikacji prawnomaterialnej. Kwalifikacja materialnoprawna przyjęta w decyzji kasacyjnej podlega w pełni kontroli przy rozpoznawaniu przez sąd administracyjny skargi na tę decyzję. Sąd administracyjny nie może uchylić się od tego obowiązku.²⁴

WSA we Wrocławiu, kontrolując decyzję kasacyjną organu odwoławczego po wcześniejszym uchyleniu decyzji merytorycznej tego organu ze względu na błędną interpretację przepisów prawa materialnego, wywiódł: „Powyższa wykładnia zastosowanych przez organy podatkowe przepisów, którą zresztą na mocy art. 153 p.p.s.a. były zwią-

22 Zob. wyrok NSA w Warszawie z dnia 1 kwietnia 2008 r., II FSK 225/07, Lex nr 497228; wyrok NSA z dnia 12 lutego 1985 r., II SA 1811/84, Lex nr 11430; wyrok NSA z dnia 16 listopada 1999 r., III SA 7922/98, Lex nr 43965.

23 III SA 1194/01, Lex nr 80388.

24 Zob. wyrok NSA z dnia 12 lutego 2009 r., II FSK 1578/07, Lex nr 486130.

zane, diametralnie odmienna od ich stanowiska przyjętego w decyzji [...], postawiła w nowym świetle dotychczas zebrane dowody oraz podjęte czynności. Dla oceny prawidłowości złożonego przez spółkę rozliczenia w podatku akcyzowym [...] niewystarczające stały się już same tylko dokumenty w postaci oświadczeń nabywców, które do tej pory organ podatkowy oceniał pod względem formalnym – w zakresie zupełności zawartych w nim danych. W świetle zaleceń Sądu, zawartych w ww. orzeczeniu, cel omawianych regulacji nakładał na organy podatkowe obowiązek badania składanych oświadczeń pod zupełnie innym kątem, co w istocie spowodowało, że dotychczasowe postępowanie dowodowe okazało się niewystarczające”.²⁵

Podsumowanie

Przeprowadzenie postępowania dowodowego na skutek wydanej decyzji kasacyjnej organu odwoławczego zawsze wynika z niedostatku zgromadzonych materiałów dowodowych, niezbędnych w celu prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy. Stan taki może być wynikiem zaniechania przez organ I instancji zebrania istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy dowodów, nieuznania przez organ odwoławczy już przeprowadzonych dowodów ze względu na naruszenie przepisów postępowania w związku z ich przeprowadzeniem przez organ I instancji, a także okoliczności, iż zgromadzone dowody są niewystarczające do wydania rozstrzygnięcia przez organ odwoławczy wobec przyjęcia przez niego odmiennej kwalifikacji prawnomaterialnej stanu faktycznego sprawy. Zawarte w art. 233 § 2 o.p. wyrażenie „przeprowadzenie postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części” wiązać należy nie tyle z ilością dowodów, które miałyby być ponownie przeprowadzone, co z istotnością dla rozstrzygnięcia sprawy okoliczności faktycznych podlegających wyjaśnieniu. Celem przeprowadzenia ponownego postępowania dowodowego przez organ I instancji może być wyłącznie wyjaśnienie okoliczności faktycznych. Powodem wydania decyzji kasacyjnej nie może być natomiast błędna wykładnia prawa materialnego,

25 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 19 lipca 2007 r., I SA/Wr 881/07, Lex nr 1009551.

odmienna ocena zgromadzonych dowodów czy błędna subsumpcja stanu faktycznego pod przepisy prawa materialnego.

BIBLIOGRAFIA

- Adamiak B., Czy rozprawa uprości postępowanie odwoławcze?, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 1
- Adamiak B., Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego, „Państwo i Prawo” 1998, z. 12
- Adamiak B., Borkowski J., Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1996
- Adamiak B., Borkowski J., Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne, Warszawa 2008
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2006
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2008
- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 2009
- Adaszkiewicz G., Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym, Toruń 1997; Warszawa 2009
- Austin J. L., Mówienie i poznawanie, Warszawa 1993
- Babiarz S., Bogucki S., Dumas A., Presnarowicz S., Pęk R., Pustul J., Ryczałty w prawie podatkowym, Warszawa 2012
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hausner R., Kabat A., Niezgódka–Medek N., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2004
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka–Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 5, Warszawa 2009
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka–Medek M., Ordynacja podatkowa. Komentarz, wyd. 7, Warszawa 2011
- Baran K., Glosa do wyroku TK z dnia 3 kwietnia 2001 r., K 32/99, „Doradca Podatnika” 2001, nr 5
- Bartosiewicz A., Kubacki R., Leksykon Ordynacji podatkowej, Wrocław 2007
- Bartosiewicz A., Kubacki R., Leksykon ryczałtu, Wrocław 2011
- Bartosiewicz A., Kubacki R., PIT. Komentarz, Warszawa 2010

- Bartosiewicz A., Kubacki R., Ustawa o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Komentarz, Warszawa 2011
- Bentham J., Traktat o dowodach sądowych, Gniezno b.d.w.
- Bereza A. (red.), Bujko W., Ciupa S.W., Klatka Z., Kwiatkowska-Falęcka E., Pietrzykowski T., Stecyk T., Stoga K., Zawód radcy prawnego. Historia zawodu i zasady jego wykonywania, Warszawa 2010
- Biderman-Zaręba A., Wywiad poznawczy a przesłuchanie świadka w podszłym wieku, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 7–8
- Biedacha A., Kontrola krzyżowa w firmie kontrahenta, „Rzeczpospolita” z 16 marca 2006 r.
- Bielska-Brodziak A. (red.), Gęsiak J., Krawiec G., Matan A., Tkacz S., Tobor Z., Wentkowska A., Wołowicz A. Odpowiedzialność majątkowa funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa. Komentarz., Warszawa 2011
- Bobrus E., Opodatkowanie przeniesienia własności nieruchomości, Warszawa 2012
- Bobrus E., Szacowanie podstawy opodatkowania w przypadku odpłatnego zbycia nieruchomości – zagadnienia wybrane, (w:) Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, pod red. M. Popławskiego, Białystok 2011
- Borszowski P., Nowa definicja kosztów podatkowych a koszty marketingowe. Glosa do wyroku NSA z dnia 17 maja 2005 r., FSK 1712/2004, „Prawo i podatki” 2007, nr 9
- Borszowski P., Kowalska A., Zasada prawdy obiektywnej a racjonalność i efektywność kosztów podatkowych, „Prawo i Podatki” 2008, nr 12
- Borucka-Arctowa M., Zaufanie do prawa jako wartość społeczna i rola sprawiedliwości proceduralnej, (w:) Teoria prawa. Filozofia prawa. Współczesne prawo i prawoznawstwo, Toruń 1998
- Brolik J., Jak uniknąć błędów w przygotowywaniu odwołań w sprawach podatkowych, „Jurysdykcja Podatkowa” 2010, nr 2
- Brzeziński B., Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Ordynacja podatkowa, Toruń 2002
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., Ordynacja podatkowa. Komentarz., Toruń 2007

- Brzeziński B., Masternak M., Dokument sporządzony w języku obcym jako dowód w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 5
- Brzeziński B., Masternak M., O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 5
- Brzeziński B., Nykiel W., Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11
- Brzeziński B., Nykiel W., Zasady ogólne prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 3
- Cieślak M., Dzieła wybrane. Tom I. Zagadnienia dowodowe w procesie karnym, (red.) S. Waltoś, Kraków 2011
- Dawidowicz W., Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu, Warszawa 1962
- Dolecki H. (red.), Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz, t. I, art. 1 – 366, Warszawa 2011
- Dowgier R., Obowiązek ustosunkowania się do zarzutów podniesionych w odwołaniu, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 10
- Dowgier R., Zmiana decyzji ostatecznej w trybie art. 254 ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2010, nr 6
- Dzwonkowski H. (red.), Ordynacja podatkowa, Warszawa 2011
- Dzwonkowski H., Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – wybrane zagadnienia, „Monitor Podatkowy” 2005, nr 4
- Etel L., Uprawnienia gminnych organów podatkowych, cz. 3, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 1
- Etel L., Zryczałtowane formy opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, (w:) Opodatkowanie dochodu w wybranych krajach Europy Środkowej i Wschodniej, pod red. L. Etela, Białystok 2006
- Etel L., Pietrasz P., Zaliczenie wydatków do kosztów podatkowych. Glosa do wyroku WSA z dnia 30 listopada 2005 r., I SA/Op 119/05, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3
- Filipczak H., Jeszcze raz o kosztach uzyskania przychodu – cztery mity, „Prawo i Podatki” 2009, nr 12
- Filipek J., Prawo administracyjne. Instytucje ogólne. Część II, Kraków 2001

- Gaberle A., Dowody w sądowym procesie karnym, Warszawa 2006
- Grajewski J., Paprzycki L. K., Steinborn S., Komentarz bieżący do kodeksu postępowania karnego, komentarz do art. 87, Lex/el. 2011
- Guzek L., Postanowienie o niedopuszczalności odwołania od decyzji, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 3
- Hanusz A., Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego, Kraków 2006
- Hanusz A., Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu, „Przegląd Podatkowy” 2004, nr 9
- Hauser R., Niewiadomski Z., Wróbel Z. (red.), System Prawa Administracyjnego, T. 9, Prawo procesowe administracyjne, Warszawa 2010
- Iserzon E., Starościak J., Kodeks postępowania administracyjnego (teksty, wzory, formularze), Warszawa 1970
- Jakimowicz W., Wykładnia w prawie administracyjnym, Kraków 2006
- Jodłowski J., Piasecki K. (red.), Kodeks postępowania cywilnego z komentarzem, Warszawa 1989
- Kędzior J., Jak wyglądają kontrole krzyżowe w praktyce, „Gazeta Prawna” z 25 października 2005, nr 208
- Kmieciak Z., Koncepcja decyzji ostatecznej (w ujęciu Kodeksu postępowania administracyjnego i Ordynacji podatkowej), Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2008, nr 2
- Kmieciak Z., Odwołania w postępowaniu administracyjnym, Warszawa 2011
- Kmieciak R., Prawo dowodowe. Zarys wykładu., Warszawa 2008
- Kołąkowski K., Wybrane zagadnienia z zakresu spraw rolnych (sprawność postępowania, dowód z opinii biegłego, zabezpieczenia), ZP-A 1970, nr 18
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2003
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., Popławski M., Presnarowicz S., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2011
- Lerman D., Współsprawca jako świadek w postępowaniu karnym, „Prokuratura i Prawo” 2012, nr 3
- Łaszczyca G., Martysz Cz., Matan A., Postępowanie administracyjne ogólne, Warszawa 2003
- Majka P., Sankcje w prawie podatkowym, Warszawa 2011

- Mariański A., Brak podstaw do stosowania cywilnoprawnego pojęcia związku przyczynowo–skutkowego jako przesłanki uznania kosztu podatkowego, „Przeгляд Podatkowy” 2006, nr 6
- Mariański A., Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przeгляд Podatkowy” 2005, nr 2
- Mariański A., Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika, „Przeгляд Podatkowy” 2009, nr 8
- Mariański A., Strzelec D., Kontrola podatkowa, „Serwis Monitora Podatkowego” 2012, nr 2
- Maruczyński W., Dowód z biegłych. Uwagi na marginesie analizy pracy sądów okręgu gdańskiego, BMS 1965, nr 4
- Masternak M., Biegły w postępowaniu podatkowym, „Kwartalnik Prawa Publicznego” 2001, nr 2
- Melezini A., Problematyka zawiadamiania oraz fakultatywności kontroli podatkowej przedsiębiorców, (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych, Białystok, 2012
- Melezini A., Stwierdzenie wadliwości lub nierzetelności ksiąg podatkowych przez organy skarbowe, (w:) Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne, pod red. M. Popławskiego, Białystok 2011
- Morawski L., Domniemanie a dowody prawnicze, Toruń 1981
- Mudrecki A., Marketing jako koszt uzyskania przychodu na tle orzecznictwa NSA, „Głosa” 2000, nr 10
- Ofiarski Z., Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne, Warszawa 2010
- Pahl B., Dowód z dokumentu obcojęzycznego w postępowaniu podatkowym, (w:) L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008
- Piasecki K. (red.), Komentarz do k.p.c., t. I, Warszawa 1996
- Pietrasz P., Siemieniako J., Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle zasady prawdy materialnej (1), „Przeгляд Podatkowy” 2010, nr 10
- Pietrasz P., Siemieniako J., Oszacowanie podstawy opodatkowania w świetle zasady prawdy materialnej (2), „Przeгляд Podatkowy” 2010, nr 11
- Pietrasz P., Stachurski W., Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz, Wrocław 2011

- Pietrasz P., Teszner K., Elementy kontrydiktoryjności w procedurze podatkowej prowadzonej przez samorządowe organy podatkowe – wybrane zagadnienia, „Administracja Publiczna. Studia Krajowe i Międzynarodowe” 2010, nr 2
- Presnarowicz S., Rozprawa w postępowaniu podatkowym, (w:) Ordynacja podatkowa w praktyce, Białystok 2007
- Presnarowicz S., Zasady ogólne postępowania podatkowego, (w:) System Prawa Finansowego, t. 3. Prawo daninowe, red. L. Etel, Warszawa 2010
- Rymaszewski M., Przesłuchanie w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 8
- Sawa W., Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3
- Siedlecki W., Głosa do uchwały SN z dnia 30 października 1985 r., III CZP 59/85, OSPiKA 1986, nr 7–8, poz. 139
- Skrzydło W., Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Warszawa 2007
- Sobol E. (red.), Mały słownik języka polskiego, Warszawa 1997
- Sowiński R., Metody szacowania podstawy opodatkowania, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7
- Stachurski W., Pełnomocnicy w postępowaniu przed organami podatkowymi – wybrane zagadnienia, (w:) R. Dowgier (red.) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009
- Stanik K., Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 4
- Stefański R. A., Pełnomocnik w procesie karnym, „Prokuratura i Prawo” 2007, nr 2
- Strzelec D., Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009
- Strzelec D., Naruszenia przepisów postępowania związane z instytucją rozprawy, „Prawo i Podatki” 2008, nr 10
- Szablewska M., Masternak M., Rola eksperta i jego opinii w postępowaniu administracyjnym, (w:) Kodyfikacja postępowania administracyjnego. Na 50 lecie K.P.A., red. I. Niczyporuk, Lublin 2010
- Szymczak M. (red.), Słownik języka polskiego t. I., Warszawa 1978
- Szymczak M. (red.), Słownik języka polskiego, t. II, Warszawa 1979
- Ślifirczyk M., Ograniczenia w zastosowaniu instytucji porozumień w sprawach ustalania cen transakcyjnych pomiędzy podmiotami powią-

- zanymi, (w:) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, pod red. R. Dowgiera, Białystok 2009
- Wiśniewski T., Glosa do uchwały SN z dnia 30 października 1985 r., III CZP 59/85, „Nowe Prawo” 1987, nr 10
- Witkowski P., Zasady ogólne postępowania administracyjnego w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 1997, nr 7
- Wojewoda–Buraczyńska K., Uproszczone formy opodatkowania dochodów osób fizycznych uzyskiwanych z działalności gospodarczej, rozprawa doktorska napisana po kierunku prof. W. Wójtowicz, maszynopis dostępny w Bibliotece Głównej Uniwersytetu Marii Curie–Sklódowskiej w Lublinie, sygn. PK 3556
- Wróblewski J., Sądowe stosowanie prawa, Warszawa 1988
- Zalewski D., Dokument obcojęzyczny jako dowód w postępowaniu, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 5
- Zalewski D., Kontrola krzyżowa w procedurze podatkowej, „Przegląd Podatkowy” 2009 nr 4
- Zalewski D., Kontrowersje wokół wykorzystania dowodów z innych postępowań, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7
- Zalewski D., Melezini A., Kontrola podatkowa przedsiębiorców, Warszawa 2012
- Zalewski D., Melezini A., Ustawa o kontroli skarbowej. Komentarz praktyczny, Warszawa 2011
- Zimmermann J., Administracyjny tok instancji, Kraków 1986
- Zimmermann J., Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe, Toruń 1998

INFORMACJE O AUTORACH OPRACOWANIA

STEFAN BABIARZ – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

EWELINA BOBRUS – dr nauk prawnych, radca prawny

STANISŁAW BOGUCKI – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

JANUSZ BONARSKI – dr nauk prawnych, p.o. Naczelnika Urzędu Skarbowego w Suwałkach

JACEK BROLIK – sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego

RAFAŁ DOWGIER – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

PIOTR KIERES – radca prawny w Izbie Skarbowej we Wrocławiu

PRZEMYSŁAW KRAWCZYK – dr nauk prawnych, naczelnik Wydziału w Departamencie Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów

ANDRZEJ MELEZINI – dr nauk prawnych, kierownik Referatu Obsługi Prawnej w Urzędzie Kontroli Skarbowej w Białymstoku

PIOTR PIETRASZ – dr nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

SŁAWOMIR PRESNAROWICZ – dr nauk prawnych, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku, adiunkt w Katedrze Finansów Publicznych i Prawa Finansowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

HIERONIM SĘK – sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie

JACEK SKONIECZNY – zastępca Dyrektora Departamentu Kontroli Skarbowej Ministerstwa Finansów, posiada uprawnienia doradcy podatkowego

MAREK SZYMAŁA – doktorant na Wydziale Prawa, Administracji i Ekonomii Uniwersytetu Wrocławskiego

KRZYSZTOF TESZNER – dr nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku

DARIUSZ ZALEWSKI – sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie, uczestnik seminarium doktorskiego w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu w Białymstoku