

# 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.<sup>1</sup>

---

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.<sup>2</sup> 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 odwołalny. Strona może zatem w dowolnej chwili zrezygnować z udziału w przesłuchaniu, cofając uprzednio wyrażoną zgodę, bez narażenia się na negatywne konsekwencje z tego

tytułu.<sup>3</sup> 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.<sup>4</sup> W warunkach 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 powiązanymi. 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.<sup>5</sup> 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 ziszczyć, 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,<sup>6</sup> 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,<sup>7</sup> 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 sprawy<sup>8</sup> 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).<sup>9</sup>

**2.1.3.** Z kolei w wyroku z dnia 7. stycznia 2010 r., II FSK 3/09,<sup>10</sup> 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 niezajmujących 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.<sup>11</sup> 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 uchylecia 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 uchylecia kary, podnosząc między innymi, że nie udokumentował swojego niestawienia 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 jakikolwiek 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,<sup>12</sup> 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,<sup>13</sup> 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,<sup>14</sup> 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 sprawy<sup>15</sup> 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,<sup>16</sup> 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,<sup>17</sup> 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 dezaprobata 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,<sup>18</sup> 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.;<sup>19</sup>

- 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.<sup>20</sup> 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,<sup>21</sup> 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.<sup>22</sup> 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 niezajdujących 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,<sup>23</sup> 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,<sup>24</sup> 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.<sup>25</sup> 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;<sup>26</sup>
- 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,<sup>27</sup> 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,<sup>28</sup> 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,<sup>29</sup> 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.;<sup>30</sup>
- 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,<sup>31</sup> 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 różnoznacności różnokształtnych wyrażzeń 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.<sup>32</sup> 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.