

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. Starościek, 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. Pahlę, 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, nieznajomość obowiązującego prawa, 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 pożądaną 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 zajętą 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.