

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

ANDRZEJ MELEZINI

Wprowadzenie

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

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

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

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

1. Dokument obcojęzyczny jako dowód w postępowaniu podatkowym

1.1. Ogólne zasady posługiwania się przez organy podatkowe dokumentem obcojęzycznym

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.2. Wezwanie do przetłumaczenia dokumentów

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

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

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

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

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

1.3. Osoba uprawniona do tłumaczenia dokumentów obcojęzycznych

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

2. Wydruki z sieci informatycznej jako dowód w postępowaniu podatkowym

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Wnioski

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

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

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

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