

Duszan Wolczyński*

Ograniczanie inicjatywy dowodowej strony w postępowaniu podatkowym

Streszczenie

Inicjatywa dowodowa strony stanowi gwarancję procesową dla podatnika, co ma bardzo istotne znaczenie w kontekście inwazyjności prawa podatkowego. Art. 188 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa wprowadza jako zasadę obowiązek uwzględnienia wniosku dowodowego. Nieuwzględnienie go stanowi natomiast wyjątek od tej reguły, który należy interpretować zawężająco. Organy podatkowe częstokroć oddalają wnioski o przeprowadzenie dowodu, pomimo braku ustawowego upoważnienia do takiego działania. Działania takie bywają uzasadniane nieprecyzyjnym sformułowaniem tezy dowodowej, z góry przyjętym założeniem o niewiarygodności dowodu, odwoływaniem się do prekluzji dowodowej oraz brakiem obowiązku ponowienia dowodu z przesłuchania świadka, który był już przesłuchiwany w ramach innego postępowania. Zdaje się jednak, iż z punktu widzenia podstawowych zasad postępowania podatkowego oraz gwarancji procesowych strony jest to działanie niedopuszczalne i stanowi podstawę do uruchomienia kontroli instancyjnej oraz sądowno-administracyjnej.

Słowa kluczowe: podatkowe, postępowanie, inicjatywa, dowodowa, dowód, wniosek

* Autor jest absolwentem Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego.

Inicjatywa dowodowa

Inicjatywa dowodowa stanowi jedną z fundamentalnych gwarancji procesowych w ramach postępowania podatkowego¹. Jest ona przejawem zasady czynnego udziału strony, służącej kompensacji nierównej pozycji strony i organu. Słusznym wydaje się stwierdzenie, że co prawda nie gwarantuje ona stronie równorzędności względem organu (jest to bowiem niemożliwe ze względu na oczywistą przewagę organu), lecz zapewnia jej równoprawną pozycję². Uzasadnieniem dla istnienia tej regulacji są także zasady prawdy materialnej oraz zupełności materiału dowodowego³. Inicjatywa dowodowa strony ma bowiem umożliwić organowi realizację powyższych norm. Strona może przecież wskazywać okoliczności, na które organ podatkowy sam mógłby nie zwrócić uwagi. Oczywiste jest również, że to właśnie strona postępowania posiada zazwyczaj więcej informacji o stanie faktycznym niż organ. Toteż dzięki inicjatywie dowodowej strony możliwe jest zebranie kompletnego materiału dowodowego, umożliwiającego wyczerpujące wyjaśnienie stanu faktycznego.

Konieczność istnienia tego typu regulacji o charakterze gwarancyjnym związana jest z tym, iż postępowanie podatkowe nie ma charakteru kontrydiktoryjnego. W postępowaniu podatkowym organ charakteryzuje się dominującą pozycją i przewagą, związaną między innymi z władztwem administracyjnym. Prawo podatkowe jest z kolei gałęzią prawa silnie ingerującą w sferę osobistą jednostki oraz wkraczającą w podstawowe prawa i wolności obywatela. Z racji tego należy w ramach niego zachować odpowiednie podejście do norm chroniących stronę przed nadmierną ingerencją w jej podstawowe prawa⁴. Uznanie gwarancyjnego charakteru omawianej regulacji ma więc istotne znaczenie, gdyż – jak się wskazuje – co prawda przepisy postępowania podatkowego można interpretować bardziej elastycznie niż przepisy prawa materialnego, ale jedynie przy zachowaniu ich funkcji gwarancyjnej w sytuacji prawnej podatnika⁵. Wskazać należy nadto,

¹ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 188*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, LEX 2003, 27.01.2016 r.

² *Idem*, *Komentarz do art. 123*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, LEX 2003, 27.01.2016 r.

³ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 123*, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013, 27.01.2016 r.

⁴ D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 66.

⁵ B. Brzeziński, *O zagadnieniu delimitacji norm materialnoprawnych i proceduralnych w prawie podatkowym*, [w:] *Ius suum quique. Studia prawno-finansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, red. W. Konieczny, Warszawa 2004, s. 114.

iż obowiązek zapewnienia stronie czynnego udziału (w tym także umożliwienia stronie inicjatywy dowodowej) istnieje w każdym stadium postępowania⁶, a zatem od momentu jego wszczęcia (faktycznie jednak jego realizacja możliwa będzie dopiero od momentu doręczenia zawiadomienia o wszczęciu postępowania) aż do chwili jego zakończenia (wydania decyzji przez organ odwoławczy)⁷.

Artykuł 188 Ordynacji podatkowej⁸ stanowi, iż żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Z lektury tego przepisu wyciągnąć można kilka ogólnych wniosków:

- 1) Zasadą jest obowiązek uwzględnienia wniosku dowodowego strony postępowania, a wszelkie wyjątki od tej zasady należy interpretować zawężająco. Ponadto przepis ten należy interpretować systemowo, a zatem także przez pryzmat art. 123 § 1 o.p. (czyli zasady czynnego udziału strony). Udział ten organ ma obowiązek zapewnić w każdym stadium postępowania. Co do zasady zatem wniosek dowodowy – o ile został złożony przed zakończeniem postępowania podatkowego – powinien zostać uwzględniony.
- 2) Przedmiotem wniosku musi być dowód, a zatem – zgodnie z art. 180 § 1 o.p. – wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W związku z tym należy zauważyć, że:
 - a. Ordynacja podatkowa wprowadza jako zasadę otwarty katalog środków dowodowych⁹ – wszystko, co nie jest sprzeczne z prawem, a może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, stanowi w jej rozumieniu dowód.
 - b. Zasadą jest również równa moc dowodowa wszystkich środków dowodowych¹⁰.

⁶ S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 123...*

⁷ B. Gruszczyński, A. Kabat, *Komentarz do art. 123*, [w:] S. Babiarski, B. Dauter, B. Gruszczyński, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2015, 27.01.2016 r.

⁸ Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2015 poz. 613) [zwanej dalej o.p.]

⁹ B. Dauter, *Komentarz do art. 180*, [w:] S. Babiarski, B. Dauter, B. Gruszczyński, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2015, 27.01.2016 r.

¹⁰ *Ibidem*.

- c. Dowód, w rozumieniu wzmiankowanego przepisu, ma moc przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a zatem ustawodawca jako wymóg uznania danego środka za dowód wprowadza tylko prawdopodobieństwo jego wpływu na rozstrzygnięcie¹¹, a nie absolutną pewność tego wpływu¹².
 - d. Dowód ma być niesprzeczny z prawem (*lege non distinguente*– prawem materialnym i procesowym¹³), co oznacza, że ustalenie stanu faktycznego może nastąpić tylko za pomocą legalnych środków dowodowych¹⁴.
 - e. Przedmiotem dowodu mają być określone fakty i stany, mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy¹⁵. Innymi słowy, przedmiotem dowodu jest fragment rzeczywistości, obejmujący zjawiska minione lub współczesne¹⁶. Stąd też przedmiotem dowodu nie może być stan prawny (stąd dowodem nie może być przykładowo tzw. ekspertyza prawna, której przedmiotem jest przecież wykładnia konkretnych przepisów). W doktrynie dopuszcza się jednak możliwość przyjęcia jako dowodu ekspertyzy prawnej, której przedmiotem jest prawo obce lub międzynarodowe¹⁷.
- 3) Okoliczności, które mają zostać udowodnione, mają znaczenie dla sprawy.
- 4) Okoliczności, które mają zostać udowodnione, nie są już stwierdzone wystarczająco innym dowodem.

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 8 stycznia 2009 r., sygn. III SA/Gd 324/08, (LEX nr 485886).

¹² P. Pietrasz, *Komentarz do art. 180*, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013, 27.01.2016 r.

¹³ D. Strzelec, *Dowody sprzeczne z prawem w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 1/2009, s. 44.

¹⁴ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 180 ...*

¹⁵ B. Dauter, *Komentarz do art. 180...*

¹⁶ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 180...*

¹⁷ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych*, „Przegląd Podatkowy” 11/2002, s. 9-11.

Nieuwzględnienie wniosku dowodowego może zatem mieć miejsce zasadniczo tylko w czterech sytuacjach:

- 1) Przedmiotem wniosku nie jest dowód (tylko np. ekspertyza prawna);
- 2) Zgłoszony dowód jest sprzeczny z prawem;
- 3) Dowód zgłoszono celem wykazania okoliczności niemających znaczenia dla sprawy;
- 4) Okoliczności będące przedmiotem dowodu zostały już stwierdzone wystarczająco innym dowodem.

Powyższe sytuacje stanowią wyjątek od zasady czynnego udziału strony, a zatem muszą być – zgodnie z regułą *exceptiones non sunt extendendae* – interpretowane zawężająco, a więc tak, aby jak najmniejszy był zakres wyjątków od tej zasady. Żadne natomiast inne przesłanki nie mogą stanowić podstawy do nieuwzględnienia wniosku dowodowego strony. W szczególności nie mogą stanowić takiej podstawy przyczyny pozamerytoryczne, takie jak na przykład niestawiennictwo świadka na przesłuchanie¹⁸.

Najwięcej kontrowersji budzi trzecia i czwarta sytuacja. Problematiczne jest zwłaszcza rozumienie pojęcia „okoliczności niemające znaczenia dla sprawy” oraz „stwierdzone wystarczająco innym dowodem”. Pomocna w interpretacji pierwszej przesłanki może być teza jednego z orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, zgodnie z którą o tym, czy żądany przez stronę dowód ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, decyduje treść normy prawa materialnego determinująca zakres koniecznych dla jej zastosowania ustaleń faktycznych¹⁹. Uzasadnione wątpliwości może natomiast budzić to, że o tym, czy dowód ma znaczenie, decydować będzie wyłącznie organ prowadzący postępowanie²⁰. Sprecyzowanie bowiem co wchodzi w zakres koniecznych dla zastosowania danej normy ustaleń faktycznych, należy tylko i wyłącznie do organu. Związane jest to z zasadą dysponowania zakresem postępowania dowodowego przez organ

¹⁸ B. Dauter, *Komentarz do art. 188*, [w:] S. Babiarski, B. Dauter, B. Gruszczyński, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2015, 27.01.2016 r.

¹⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 27 września 2007 r., sygn. II FSK 1032/06, (LEX nr 389363).

²⁰ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 188*, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013, 27.01.2016 r.

podatkowy²¹. Z kolei przy interpretacji pojęcia „stwierdzone wystarczająco innym dowodem” pomocna może się okazać teza innego wyroku NSA, zgodnie z którą odmowa przeprowadzenia wnioskowanego przez stronę dowodu będzie dopuszczalna tylko wówczas, gdy zachodzi brak jakiegokolwiek możliwości przyczynienia się danej czynności dowodowej do wyjaśnienia sprawy albo też dana okoliczność w sposób niebudzący żadnych wątpliwości została już udowodniona. Odmowa przeprowadzenia określonej czynności dowodowej musi zatem wiązać się z pewnością, że czynność ta jest całkowicie zbędna²². Zauważyć jednak należy, iż zgodnie z literalną wykładnią art. 188 o.p. wystarczy nawet istnienie tylko jednego dowodu na daną okoliczność, by uznać ją za udowodnioną²³, a co za tym idzie – jeśli organ podatkowy nie dostrzeże żadnych wątpliwości – może to stanowić podstawę odrzucenia wniosku dowodowego. Takie rozumienie tego przepisu prowadzi jednak do zbyt dalekiego ograniczenia inicjatywy dowodowej, w związku z czym orzecznictwo stara się korygować taką interpretację tej regulacji. Przykładowo w orzecznictwie pojawiają się tezy mówiące, że jeżeli strona zgłasza dowód, to w świetle art. 188 o.p. organ podatkowy może nie uwzględnić wniosku, gdy żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony. Jeżeli jednak strona wskazuje dowód, który ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, przy czym jest zgłoszony na tezę dowodową odmienną, taki dowód powinien być dopuszczony²⁴. Zauważyć jednak należy, że w obu wskazanych przypadkach margines swobody decyzyjnej organu co do dopuszczenia lub niedopuszczenia dowodu pozostaje dosyć spory, a organ korzysta ze sporego luzu decyzyjnego, dokonując rozstrzygnięcia w tej kwestii.

Sygnalizacja problemu

W orzecznictwie spotkać się można z różnymi przypadkami odmowy przeprowadzenia dowodu przez organ. Po pierwsze, odrzucenie wniosku dowodowego może mieć związek z nieprecyzyjnie sformułowaną tezą dowodową. W orzecznictwie sądów administracyjnych można spotkać się z poglądem, że żądanie przeprowadzenia przez organ podatkowy dowodu musi zawierać wskazanie tezy dowodowej i wspierającej ją argumentacji, tak by zgodnie z art. 188 o.p. można było ocenić, czy przedmiotem dowodu są

²¹ B. Brzeziński, *Komentarz do art. 188*, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEGALIS 2004, 27.01.2016 r.

²² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Białymstoku z 24 października 2007 r., sygn. I SA/Bk 388/07 (LEX nr 313199).

²³ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 188...*

²⁴ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 stycznia 2002 r., sygn. I SA/Ka 2164/00 (ONSA 2003, nr 1, poz. 33).

okoliczności mające istotne znaczenie dla sprawy oraz czy nie zostały już udowodnione wystarczająco za pomocą innego dowodu²⁵. Wymóg ten ma wobec tego na celu ocenę zasadności wniosku w świetle wzmiankowanego przepisu²⁶. Organ podatkowy będzie bowiem w stanie dokonać oceny zasadności żądania przeprowadzenia dowodu dopiero wówczas, gdy strona wskaże tezę zgłaszanego wniosku dowodowego²⁷. Wskazuje się ponadto, że jeżeli teza dowodowa jest zbyt ogólna i nie zawiera dokładnego oznaczenia faktów, na które środek dowodowy ma zostać przeprowadzony, to zasadne jest odrzucenie takiego wniosku²⁸. Czasami formułowane są jeszcze dalej idące wymogi, takie jak chociażby ten, w którym wniosek o przeprowadzenie dowodu przesłuchania świadka musi zawierać nazwisko i adres osoby zgłaszanej jako świadka, tezę dowodową oraz jej uzasadnienie²⁹. Brak tych elementów pozwala na odmowę dopuszczenia do postępowania wniosków nieuzasadnionych oraz takich, których przeprowadzenie nie wnosi nic istotnego dla wyjaśnienia sprawy³⁰. Podnosi się bowiem, że tylko przy tak sprecyzowanym wniosku organ może go rozważyć stosownie do dyspozycji art. 188 o.p.³¹

Drugim problemem, na który warto zwrócić uwagę, jest odrzucanie wniosku dowodowego jako spóźnionego, a zatem ze względu na prekluzję dowodową, czyli zakaz powoływania nowych dowodów po zakończeniu określonego etapu postępowania. Organy skarbowe często dezawuuują pewne dowody tylko z uwagi na czas, w którym został zgłoszony wniosek o ich przeprowadzenie. Odmawiają przykładowo przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka ze względu na upływ czasu od zdarzenia, którego

²⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 2 grudnia 2008 r., sygn. I FSK 424/08 (LEX nr 515603), Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 sierpnia 2004 r., sygn. FSK 359/04 (LEX nr 133954).

²⁶ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 30 lipca 2008 r., sygn. I FSK 826/07 (LEX nr 492400).

²⁷ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 19 sierpnia 2008 r., sygn. I SA/Gd 298/08 (LEX nr 514823).

²⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z 18 listopada 2009 r., sygn. I SA/Sz 698/09 (LEX nr 541932).

²⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 22 listopada 2007 r., sygn. I FSK 1107/06, (LEX nr 421450).

³⁰ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 21 marca 2006 r., sygn. III SA/Wa 3470/05, (LEX nr 501870).

³¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Kielcach z 25 listopada 2010 r., sygn. I SA/Ke 493/10, (LEX nr 748979).

przedmiotem mają być zeznania³². Zdaje się, że argumentem przemawiającym za takim działaniem jest ulotność ludzkiej pamięci i fakt, że szczegóły zdarzenia będącego przedmiotem zeznań zacierają się w pamięci. Ponadto organy podatkowe często odmawiają przeprowadzenia dowodu ze względu na to, że strona zgłosiła go dopiero w ramach realizacji uprawnienia do wypowiedzenia się w kwestii materiału dowodowego w trybie art. 200 § 1 o.p., w odwołaniu od decyzji lub też dopiero w postępowaniu odwoławczym; co więcej, czasem odmawiają, twierdząc, iż zakończyły już one przeprowadzanie dowodów w sprawie³³. Argumentem przemawiającym za takim działaniem może być ryzyko „wytworzenia” dowodu na potrzeby postępowania, co z kolei może wpływać na brak jego wiarygodności³⁴. Zdarza się ponadto, że organy podatkowe odrzucają wniosek dowodowy ze względu na zgłaszanie dowodu „na raty”³⁵.

Trzecim problemem związanym z ograniczaniem inicjatywy dowodowej jest odrzucanie wniosku dowodowego z uwagi na uznanie z góry danego dowodu za niewiarygodny. Tą praktykę motywuje się najczęściej istnieniem określonych powiązań (np. gospodarczych, rodzinnych lub osobistych) albo zależności (np. służbowych) między stroną a świadkiem, o którego przesłuchanie strona wnosi (przykładowo powołanie na świadka przez będącą stroną spółkę prezesa tejże spółki³⁶). Kwestia sprowadza się do tego, czy organ podatkowy może z góry założyć nieprzydatność takiego dowodu³⁷, czy też dowód powinien najpierw zostać przeprowadzony, a dopiero potem oceniony i ewentualnie uznany za niewiarygodny. Wątpliwe jest, czy art. 188 o.p. daje podstawy do odmowy przeprowadzenia dowodu ze względu na z góry przyjęte założenie o nieobiektywności dowodu³⁸ oraz

³² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2008 r., sygn. II FSK 1541/06 (LEX nr 487997).

³³ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 152.

³⁴ *Idem*, *Inicjatywa dowodowa strony postępowania. Wątpliwości związane z odmową przeprowadzenia dowodu wnioskowanego przez stronę*, „Monitor Podatkowy” 5/2007, s. 29-36.

³⁵ *Ibidem*.

³⁶ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 20 kwietnia 2006 r., sygn. III SA/Wa 1837/05 (LEX nr 183311).

³⁷ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 stycznia 2008, sygn. II FSK 1541/06 (LEX nr 487997)

³⁸ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 20 kwietnia 2006 r., sygn. III SA/Wa 1837/05 (LEX nr 183311).

apriorycznego przyjęcia tendencyjności dowodu, pozwalającego dezawuować w takim przypadku przesłuchanie świadka³⁹.

Ostatnią kwestią, na jaką należy zwrócić uwagę jest odrzucanie wniosku dowodowego o ponowne przeprowadzenie przesłuchania w ramach postępowania podatkowego świadka, który został już przesłuchany w ramach innego postępowania (np. postępowania karnego) i oparcie rozstrzygnięcia jedynie na protokole sporządzonym w ramach pierwotnego przesłuchania. Można bowiem wskazać, iż w ramach postępowania podatkowego nie istnieje prawny nakaz, który zobowiązywałby organ podatkowy do ponowienia takiego dowodu⁴⁰. Argumentem przemawiającym za tym może być także fakt, że zasada prawdy obiektywnej oraz zupełności postępowania dowodowego nie ma charakteru bezwzględnej, gdyż bezwzględne ich stosowanie prowadziłyby do faktycznej niemożności ukończenia jakiegokolwiek postępowania podatkowego z obawy przed pominięciem jakiegoś dowodu, co z kolei prowadziłyby do sytuacji, w której należałoby prowadzić postępowanie dowodowe nawet wówczas, gdy całokształt okoliczności ujawnionych w sprawie wystarczyłby do podjęcia rozstrzygnięcia. Materiały zgromadzone w toku postępowania karnego są natomiast pełnoprawnym dowodem w postępowaniu podatkowym, ponieważ w tym zakresie ustawodawca odstąpił od zasady bezpośredniości przeprowadzania dowodów na korzyść zasady prawdy obiektywnej, a dowody przeprowadzone bezpośrednio przez organ w postępowaniu podatkowym mają tę samą moc dowodową, co dowody zgromadzone w innych postępowaniach i podlegają swobodnej ocenie organu. Ponadto zasadą jest otwartość postępowania dowodowego. Wskazać należy również, że dowody zrealizowane w ramach postępowania karnego mają charakter tzw. dowodów ścisłych (a zatem pochodzących z określonych źródeł dowodowych oraz przeprowadzonych na zasadach i w trybie przewidzianym przez przepisy)⁴¹.

Zjawisko ograniczania inicjatywy dowodowej strony postępowania podatkowania ogniskuje się zatem wokół czterech problemów: precyzyjnego sformułowania tezy dowodowej, obowiązywania w postępowaniu podatkowym prekluzji dowodowej, możliwość uznania z góry za niewiarygodny wnioskowanego dowodu (m.in. z uwagi na

³⁹ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów...*, s. 148.

⁴⁰ Wyroki: Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 25 czerwca 2015 r., sygn. I GSK 1794/13 (LEX nr 1773094), Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 21 maja 2015 r., sygn. I SA/Kr 364/15 (LEX nr 1755856), Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 5 września 2014 r., sygn. I SA/Kr 643/14 (LEX nr 1512447) i Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Bydgoszczy z 22 maja 2013 r., sygn. I SA/Bd 200/13 (LEX nr 1350716).

⁴¹ D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu...*, s. 72.; Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Lublinie z 27 listopada 2009, sygn. I SA Lu 284/09 (LEX nr 588863).

powiązania osobowego źródła dowodu ze stroną) oraz obowiązku ponowienia dowodu z zeznań świadka przeprowadzonego w innym postępowaniu. W przypadku uznania, że organ podatkowy nie jest władny do takiego zachowania, może to prowadzić z kolei do uznania, że decyzja wydana w ramach tego postępowania obarczona jest wadą.

Teza dowodowa

Stanowi kontrowersję sytuacja, w której niedokładnie określenie tezy dowodowej rzeczywiście może powodować automatycznie odrzucenie wniosku dowodowego. Zgodnie z art. 187 § 1 o.p. organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Przepis ten konkretyzuje zasadę prawdy obiektywnej, wyrażoną w art. 122 o.p. Obowiązek ten ma charakter wszechstronny i związany jest z dowodzeniem okoliczności zarówno na korzyść, jak i niekorzyść strony⁴². Można jednak powziąć wątpliwość, czy użyty w art. 187§ 1 o.p. zwrot „wyczerpujący” ma zastosowanie także do zbierania materiału, czy tylko do jego rozpatrzenia⁴³. Przyjmując, że organ podatkowy ma obowiązek tylko do wyczerpującego rozpatrzenia materiału (już zebranego), mógłby on ograniczać swoją i strony aktywność w zakresie gromadzenia i przedstawiania dowodów. Niemniej sięgając do dalszej części przepisu, w której mowa o „całym materiale dowodowym”, nie można mieć wątpliwości, iż ustawodawcy chodziło także o wszechstronne zebranie materiału⁴⁴. Organ podatkowy musi zatem przybrać aktywną postawę i dążyć do jak najpełniejszego ustalenia stanu faktycznego.

Postępowanie dowodowe oparte jest na zasadach oficjalności i zupełności⁴⁵. Skoro tak, to organ podatkowy ma obowiązek zebrać wszystkie dowodu z własnej inicjatywy, działając z urzędu⁴⁶. Ma on obowiązek realizować wszelkie czynności z zachowaniem obiektywizmu i rzetelności⁴⁷. Ponadto wskazuje się, iż postępowanie dowodowe powinno

⁴² Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Gdańsku z 6 listopada 2003 r., sygn. I SA/Gd 1237/00 (POP 2004/1/1).

⁴³ H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 187*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz.*, LEX 2003, 27.01.2016 r.

⁴⁴ *Ibidem*.

⁴⁵ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 187*, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2013, 27.01.2016 r.

⁴⁶ A. Tałasiewicz, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym – zasada prawdy obiektywnej a ciężar dowodu*, „Przegląd Prawa Gospodarczego” 12/2004, s. 29-32.

⁴⁷ Pietrasz P., *Komentarz do art. 187...*

się opierać na zasadzie współdziałania. Organ podatkowy powinien wobec tego podjąć współpracę ze stroną, by móc oprzeć swoją decyzję na kompletnie rozpatrzonym stanie faktycznym.

W orzecznictwie wskazuje się, że w sprawach, w których na stronie spoczywa ciężar wykazania konkretnych faktów, a twierdzenia strony w tym zakresie są ogólnikowe i lakoniczne, obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie jest wezwanie zainteresowanego do uzupełnienia i sprecyzowania tych twierdzeń⁴⁸. Jeżeli natomiast strona przedłoży niepełny materiał dowodowy, wówczas organ ma obowiązek go uzupełnić aż do uzyskania pewności co do istnienia określonego stanu faktycznego sprawy⁴⁹. Ponadto jeżeli strona przedstawia swoje racje ogólnikowo i lakonicznie, to nie może to być powodem wywodzenia z tego negatywnych dla niej wniosków⁵⁰. Podsumowując, w sytuacji, gdy teza dowodowa sformułowana przez stronę postępowania jest nieprecyzyjna i ogólnikowa, to organ podatkowy – działając z urzędu – ma obowiązek wezwać stronę do uzupełnienia tego wniosku.

Można jednak się zastanowić, czy nieuzupełnienie wniosku powinno zawsze automatycznie powodować odrzucenie dowodu. Zdaje się, że takie działanie organu nie powinno mieć miejsca. Organ podatkowy jest bowiem gospodarzem postępowania, a zatem ma on obowiązek rozważyć wszystkie wskazane we wniosku okoliczności⁵¹. Powinny więc one stanowić dla organu impuls do przeprowadzenia dowodu z urzędu. Ze względu na oficjalność postępowania dowodowego organ nie może wszakże pozostawać obojętny na znajdujące się we wniosku informacje. Sformułowanie tezy dowodowej nie jest przecież warunkiem koniecznym przeprowadzenia dowodu⁵². Wskazówką dla organu może być w tym wypadku uzasadnienie wniosku⁵³. Podnosi się wszelako, że jeśli przeprowadzenia dowodu domaga się strona, a nie jest ono ewidentnie niezbędne, to sporządzenie tezy

⁴⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 2 lipca 1997 r., sygn. SA/Sz 942/96 (LEX nr 30824)

⁴⁹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 kwietnia 1996, sygn. SA/Lu 1011/95 (LEX nr26748)

⁵⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 19 września 1988, sygn. II SA/1947/87 (ONSA 1988/2/82).

⁵¹ D. Strzelec, *Inicjatywa dowodowa ...*, s. 29 – 36.

⁵² *Idem*, *Dowody w postępowaniu...*, s. 179.

⁵³ *Idem*, *Naruszenia przepisów...*, s. 150.

dowodowej przez stronę jest požądane⁵⁴. Jakkolwiek jeśli organ podatkowy dysponuje odpowiednimi informacjami, powinien rozważyć potrzebę samodzielnego sformułowania tezy dowodowej i ewentualnie dopuszczenia dowodu z urzędu – w takiej bowiem sytuacji nie może on się powoływać na art. 168 i 169 o.p., gdyż zaniechanie sformułowania tezy dowodowej przez stronę nie sposób uznać za brak formalny podania⁵⁵. Podnosi się jednak z drugiej strony, że jest to dopuszczalne w trybie art. 155 o.p.⁵⁶

Problemem jest również sytuacja, w której – jak wcześniej wskazano –wymogi stawiane przez organy skarbowe podatnikom idą czasem dużo dalej aniżeli tylko ścieżką wskazania tezy dowodowej. Zdarza się, iż organy domagają się wskazania argumentacji lub uzasadnienia wspierającego ową tezę. Trudno jednak sprecyzować, na czym konkretnie miałyby się opierać taka argumentacja⁵⁷. Podnosi się także, że wymóg ten jest zbyt daleko idący i dosyć niefortunnie sformułowany⁵⁸;choć mimo to znajduje się on w wielu orzeczeniach sądów administracyjnych⁵⁹. Jakkolwiek trudno znaleźć dla niego ustawowe oparcie.

Prekluzja

Na wstępie omawianego zagadnienia należy zaznaczyć, iż w żadnym miejscu Ordynacja podatkowa nie wprowadza prekluzji. Wręcz przeciwnie – zgodnie z art. 187 § 2 o.p. organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu, a obowiązek wszechstronnego gromadzenia materiału dowodowego musi być realizowany na każdym etapie tego postępowania. Skoro postępowanie podatkowe uwolnione jest od przejawów prekluzji, to żądanie strony co do przeprowadzenia dowodu nie ma żadnych ograniczeń

⁵⁴ *Idem, Dowody w postępowaniu...*, s. 180.

⁵⁵ A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 133.

⁵⁶ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 188...*

⁵⁷ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów...*,s. 150.

⁵⁸ *Idem, Inicjatywa dowodowa ...*, s. 29-36.

⁵⁹ Przykładowo wyroki: Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 18 sierpnia 2004 r., sygn. FSK 359/04 (LEX nr 133954), Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 2 grudnia 2008 r., sygn. I FSK 424/08 (LEXnr515603), Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 3 marca 2010 r., sygn. II FSK 1419/09 (LEX nr 570196), Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 30 lipca 2008 r., sygn. I FSK 826/07 (LEX nr 492400).

czasowych⁶⁰. Może być ono wniesione zarówno w pierwszej instancji, jak i w ramach postępowania przed organem drugiej instancji⁶¹. Nie można natomiast zgodzić się z poglądem zakładającym rozróżnianie lepszych i gorszych dowodów tylko ze względu na etap postępowania, na jakim zostały one zgłoszone⁶². Odrzucanie wniosku dowodowego jako spóźnionego uznać należy zatem za pozbawione oparcia w ustawie. Organ nie może ponadto odmówić przeprowadzenia dowodu tylko z tego powodu, iż zakończył on już przeprowadzanie dowodów w sprawie⁶³. Bezzasadne jest również zakładanie przez organy, że dowód przedłożony później został „wytworzony” na użytek postępowania⁶⁴. Organ podatkowy może dojść do takich wniosków, jednakże może mieć to miejsce dopiero po przeprowadzeniu danego dowodu. Natomiast nieprzeprowadzenie dowodu ze względu na jego z góry założone spreparowanie stanowi uchybienie obowiązkowi całościowego zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego. Podsumowując, o ile wniosek zgłoszony jest przed zakończeniem postępowania podatkowego, powinien zostać uwzględniony. Zasada prawdy obiektywnej i zupełności materiału dowodowego obowiązuje bowiem na każdym etapie postępowania. Podkreślić należy dodatkowo, że brak obowiązywania prekluzji dowodowej w postępowaniu podatkowym znalazł także potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych⁶⁵.

Uznanie z góry za niewiarygodny wnioskowanego dowodu

Należy zastanowić się, czy organ może uznać za niewiarygodny dowód, zanim jeszcze go przeprowadzi, i na tej tylko podstawie odmówić dopuszczenia dowodu. W tym miejscu podkreślić trzeba, że problem ten obecny był już w międzywojennym orzecznictwie administracyjnym. Najwyższy Trybunał Administracyjny w swoich orzeczeniach wskazywał bowiem, iż nie jest przesłanką negatywną przeprowadzeniażądanego dowodu

⁶⁰ Ł. Matusiakiewicz, *Przesłuchanie strony jako środek dowodowy w procedurze podatkowej*, [w:] *Postępowanie dowodowe w toku kontroli podatkowej i postępowania podatkowego - wybrane zagadnienia praktyczne*, „Przegląd Podatkowy” 5/2010, s. 18.

⁶¹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 188...*

⁶² D. Strzelec, *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 3/2012, s. 21.

⁶³ *Idem*, *Naruszenia przepisów...*, s. 152.

⁶⁴ D. Strzelec, *Inicjatywa dowodowa ...*, s. 29-36.

⁶⁵ Wyroki: Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 16 listopada 2011 r., sygn. I FSK 348/11 (LEX nr 1148564), Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 16 kwietnia 2010 r., sygn. II FSK 548/09 (LEX nr 596506), Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 12 lipca 2013 r., sygn. II FSK 2308/11 (POP 2013/6/529-531), Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 9 stycznia 2008 r., sygn. II FSK 1541/06 (LEX nr 487997).

założenie z góry nieprzydatności zeznań świadków w sprawie. Organ podatkowy może bowiem nie dać wiary świadkom, ale nie wolno mu dezawuować ich bez przesłuchania. Nie powinien on także dyskwalifikować prawdomówności świadka przed złożeniem przez niego zeznania. Nie można bowiem twierdzić z góry, że jego zeznania będą nieobiektywne i z tego powodu odrzucić wniosek dowodowy⁶⁶. Niewiarygodność zeznań może być stwierdzona, lecz dopiero po przesłuchaniu⁶⁷.

Rozstrzygnięcia, w których sądy administracyjne nie dopatrują się naruszenia przepisów postępowania w sytuacji odrzucenia wniosku dowodowego ze względu na z góry założoną niewiarygodność, odступują zatem od wzorców wypracowanych jeszcze przez NTA, zwłaszcza w zakresie gwarancji procesowych⁶⁸, co należy uznać za szczególnie niebezpieczne, gdyż lekceważenie przepisów postępowania podatkowego przez sądy administracyjne może stanowić zachętę do lekceważenia ich również przez organy podatkowe. Nie sposób nie zgodzić się z prof. Adamem Mariańskim⁶⁹ twierdzącym, że jeżeli sądy administracyjne traktują liberalnie instytucje o charakterze gwarancyjnym dla podatnika, to organy podatkowe przestają ich przestrzegać. Organ nie może wobec tego ograniczyć się do przeprowadzenia tylko niektórych dowodów, kierując się z góry przyjętym założeniem, że inne dowody są zbędne⁷⁰ (ze względu chociażby na ich domniemaną niewiarygodność). Zgodnie bowiem z wyrokiem NSA z systematyki oraz wykładni językowej przepisów art. 188 o.p. dotyczącego zakresu uwzględniania żądań dowodowych strony i art. 191 o.p. dotyczącego zasady swobodnej oceny dowodów wynika m.in., że nie można z góry przed przeprowadzeniem dowodu dokonywać jego oceny jako niewiarygodnego⁷¹. W innym orzeczeniu znaleźć można z kolei zdanie, iż niezrozumiały jest argument mówiący, że dowód, o którego przeprowadzenie wnioskuje strona, byłby nieobiektywny i z tej przyczyny zbędne jest jego przeprowadzenie. Aby bowiem ocenić

⁶⁶ Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 23 listopada 1936 r., I. rej. 5487/34 (Orzecznictwo buchalteryjno-podatkowe 1937, nr 24, s. 367).

⁶⁷ Wyrok Najwyższego Trybunału Administracyjnego z 26 maja 1937 r., I. rej. 5165/35 (Orzecznictwo Sądów Najwyższych w sprawach podatkowych i administracyjnych 1937, poz. 1977).

⁶⁸ D. Strzelec, *Zasady postępowania dowodowego – uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych*, „Przeгляд Podatkowy” 4/2014, s.14.

⁶⁹ A. Mariański, *Glosa do wyroku NSA z dnia 22 lutego 2006 r., I FSK 1077/05*, „Monitor Podatkowy” 12/2006, s. 51-54.

⁷⁰ B. Brzeziński, *Komentarz do art. 187*, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEGALIS 2004, 27.01.2016 r.

⁷¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 31 maja 2005 r., sygn. FSK 1839/04 (LEX nr 798673).

jakikolwiek dowód, organ prowadzący musi go najpierw uzyskać, toteż nie można z góry zakładać, iż potencjalny dowód jest niewiarygodny. Dopiero po jego przeprowadzeniu organ może i powinien wyrazić stanowisko, wskazując przy tym, którym dowodom dał wiarę, oraz wskazać przyczyny, dla których innym dowodom wiarygodności odmówił⁷². Nie wolno natomiast przykładowo dezawuować dowodu z zeznania świadka jeszcze przed jego przeprowadzeniem i twierdzić, że będzie ono bezcelowe⁷³. Działanie takie jest błędne nawet w sytuacji, w której pomiędzy świadkiem a stroną istnieją powiązania gospodarcze, osobiste, rodzinne, biznesowe lub służbowe⁷⁴. Nie można bowiem odrzucać z tego powodu dowodu jako tendencyjnego czy niewiarygodnego⁷⁵. W doktrynie pojawiają się jednak odmienne głosy. Prof. Antoni Hanusz wyróżnia dwa etapy oceny dowodów: etap uprzedni (ocena przydatności i wiarygodności dowodu) oraz następczy (już po przeprowadzeniu dowodu)⁷⁶. Zgodnie z tym poglądem na etapie uprzednim (a zatem jeszcze przed przeprowadzeniem dowodu) można dokonać oceny jego wiarygodności. Zdaje się jednak, że organ nie ma do tego prawa, a jako dowód – w ramach art. 180 § 1 o.p. – dopuścić powinien wszystko, co nie jest sprzeczne z prawem i może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy (podkreślić należy raz jeszcze, iż chodzi tutaj o prawdopodobieństwo przyczynienia się, a nie jego pewność)⁷⁷. Ponadto wskazać należy, że w ramach art. 188 o.p. organ może jedynie oceniać, czy wniosek dotyczy okoliczności mających istotne znaczenie dla sprawy oraz czy dana okoliczność jest już stwierdzona wystarczająco za pomocą innego dowodu. A zatem wyłącznie te dwie okoliczności powinno się badać przy rozstrzygnięciu w przedmiocie wniosku dowodowego, nie można natomiast wykraczać poza te granice i już na tym etapie apriorycznie zakładać niewiarygodności dowodu⁷⁸.

Obowiązek ponowienia dowodu z zeznań świadka przeprowadzonego w innym postępowaniu

⁷² Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 20 kwietnia 2006 r., sygn. III SA/Wa 1837/05 (LEX nr 183311).

⁷³ D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 193.

⁷⁴ *Ibidem*, s.109.

⁷⁵ *Idem*, *Naruszenia przepisów...*, s. 148.

⁷⁶ A. Hanusz, *Zasada swobodnej oceny dowodów oraz jej granice*, „Państwo i Prawo” 10/2001, s. 65-66.

⁷⁷ A. Mariański, *Swobodna ocena dowodów – teoria a praktyka*, „Przeгляд Podatkowy” 8/2008, s. 8.

⁷⁸ D. Strzelec, *Kontrola i postępowanie podatkowe dotyczące dochodów nieujawnionych*, „Monitor Podatkowy” 6/2013, s. 4.

Ostatnim problemem jest to, czy organ podatkowy może odmówić ponownego przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka, argumentując to tym, że przesłuchanie miało już miejsce, tyle że w toku innego postępowania (np. postępowania karnego). Analizując uzasadnienia orzeczeń, dojść można do wniosku, że problem ogniskuje się wokół tego, czy w postępowaniu podatkowym obowiązuje zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego, a także wokół rozumienia zasady czynnego udziału strony.

Nie jest sprawą bezsporną, czy ustawodawca wprowadził w Ordynacji podatkowej zasadę bezpośredniości, czy też zdecydował się na przyjęcie postępowania o odformalizowanym charakterze⁷⁹. Biorąc jednak pod uwagę inne procedury –zarówno cywilną⁸⁰, karną⁸¹ jak i administracyjną⁸²– dostrzec można, że obowiązywanie w ich ramach zasady bezpośredniości nie jest kwestionowane. Trudno natomiast wskazać argument, który przemawiałby za aż tak silną odrębnością postępowania dowodowego realizowanego w ramach Ordynacji podatkowej, a pozostałymi procedurami. Ponadto podnieść wypadałoby, że skoro w postępowaniu podatkowym obowiązuje zasada prawdy materialnej, to stan faktyczny sprawy należy zbadać według tych samych metod, które stosuje się w ramach badania historycznego⁸³. Należy zatem sięgać najpierw do pierwotnych źródeł dowodowych, a dopiero w razie niemożności skorzystania z nich, do źródeł dalszych. Wskazać należy ponadto, iż przypadku przesłuchania w ramach śledztwa lub dochodzenia pytania zadawane świadkowi są konstruowane pod zupełnie innym kątem. Organ prowadzący postępowanie nie zadaje przecież pytań z myślą o tym, iż zeznania świadka będą wykorzystywane w ramach postępowania podatkowego. Jego celem jest popieranie aktu oskarżenia i na tym też skupiają się jego czynności dowodowe. Te same argumenty można odnieść względem postępowania sądowego. Protokół z tego przesłuchania może pomijać kwestie nieistotne dla postępowania karnego, a istotne w postępowaniu podatkowym.

Można także podnieść, że nawet założenie, iż ustawodawca podatkowy nie wprowadził zasady bezpośredniości, nie musi automatycznie przemawiać za odrzuceniem

⁷⁹ *Idem*, *Zasada bezpośredniości gromadzenia...*, s. 18-27.

⁸⁰ W. Siedlecki, *Postępowanie cywilne. Część ogólna*, Warszawa 1958, s. 166.

⁸¹ T. Nowak, *Zasada bezpośredniości w polskim procesie karnym*, Poznań 1971, s. 41.

⁸² R. Suwaj, *Wydawanie decyzji administracyjnych*, Wrocław 2007, s. 98.

⁸³ W. Klonowiecki, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938, s. 96–97.

takiego wniosku dowodowego. Można bowiem zastanowić się, czy zeznania świadka nie są na tyle specyficznym dowodem, że powinny być one traktowane w sposób szczególny. W przypadku zeznań świadka bezpośrednie przeprowadzenie dowodu może bowiem mieć szczególne znaczenie⁸⁴ ze względu na to, iż w jego ramach organ ma nie tylko szansę na zetknięcie się z ich treścią, ale także z samym źródłem dowodowym, co w konsekwencji pozwala mu na wyrobienie sobie przekonania na temat wiarygodności źródła oraz pozwala na aktywny wpływ na przebieg tego przesłuchania przez możliwość zadawania pytań.

Wskazać należy ponadto, że jedną z naczelnych zasad rządzących postępowaniem podatkowym jest zasada czynnego udziału strony. Również samo zbieranie dowodów musi odbywać się z umożliwieniem stronie aktywności w tym zakresie⁸⁵. Problematyczne jest natomiast, jak miałyby wyglądać realizacja w praktyce tej zasady w sytuacji, w której organ podatkowy wykorzystał w miejsce zeznań świadka sam protokół sporządzony w ramach innego postępowania. Art. 190 § 2 o.p. pozwala bowiem stronie nie tylko na bezpośrednie zapoznanie się z przebiegiem czynności, ale także na aktywny wpływ na postępowanie dowodowe⁸⁶. Umożliwienie stronie wypowiedzenia się co do protokołu stwarza co najwyżej pozór czynnego udziału strony i stanowi emanację – często mylonej z zasadą czynnego udziału – zasady „ostatniego słowa” strony⁸⁷, zawartej w art. 123 § 1 o.p. Stać należy na stanowisku, iż wykorzystanie takiego dowodu stanowi pominięcie zasady czynnego udziału strony postępowania⁸⁸.

Orzecznictwo również dostrzega ten problem. Wskazać można linie orzecznicze przemawiające zarówno na korzyść, jak i niekorzyść podatnika. Zgodnie z wyrokiem WSA w Krakowie dowód z przesłuchania świadka w postępowaniu karnym należy bezwzględnie powtórzyć w postępowaniu podatkowym, jeżeli takie jest żądanie strony, a dowód jest

⁸⁴ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 1 sierpnia 2007, sygn. I SA/Wr 1155/06 (LEX nr 923069).

⁸⁵ A. Mariański, *Swobodna ocena dowodów – teoria a praktyka*, „Przegląd Podatkowy” 8/2008, s. 7-12.

⁸⁶ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 190*, [w:] J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, LEX 2013, 12.12.2015 r.

⁸⁷ B. Brzeziński, *Komentarz do art. 123*, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, LEGALIS 2004, 12.12.2015 r.

⁸⁸ D. Strzelec, *Inicjatywa dowodowa strony postępowania. Wątpliwości związane z odmową przeprowadzenia dowodu wnioskowanego przez stronę*, „Monitor Podatkowy” 5/2007, s. 29-35.

istotny w świetle art. 188 o.p.⁸⁹ Z drugiej strony wskazuje się, iż nie istnieje prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego konieczne było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w innym postępowaniu, także karnym, a 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 Ordynacji podatkowej⁹⁰. Jakkolwiek wskazane wcześniej argumenty, a także uwagi ogólne dotyczące inicjatywy dowodowej pozwalają skłaniać do wniosku, że organ podatkowy ma obowiązek ponownego przeprowadzenia tego dowodu.

Skutki ograniczania inicjatywy dowodowej strony postępowania

Ograniczanie inicjatywy dowodowej strony postępowania może powodować daleko idące konsekwencje. Jeśli bowiem nie ma ono oparcia ustawowego, stanowić będzie naruszenie przepisów postępowania dowodowego, a to z kolei może uzasadniać wyeliminowanie decyzji z obrotu prawnego. Należy wskazać, że eliminacja ta może nastąpić potencjalnie na kilka sposobów: w ramach postępowania podatkowego (w trybach zwyczajnym oraz nadzwyczajnym) oraz w postępowaniu sądownoadministracyjnym.

Postępowanie podatkowe

Podstawowym środkiem, w którym można zakwestionować nieprawidłowości w przeprowadzaniu dowodów, jest odwołanie od decyzji podatkowej. Stanowi ono zwyczajny środek odwoławczy, przysługujący od nieprawomocnych jeszcze decyzji. Zgodnie z art. 222 o.p. odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie. Jego forma odbiega wobec tego od tej znanej z postępowania administracyjnego i nie może ono być prostym wyrazem niezadowolenia strony z treści decyzji⁹¹. Natomiast w przepisach Ordynacji podatkowej nie zostało sprecyzowane, co może stanowić podstawę takiego odwołania⁹². Jest to zresztą uzasadnione tym, iż wprowadzenie tego typu wymogów (ustalenie z góry przesłanek odwołania) mogłoby ograniczać zasadę dwuinstancyjności postępowania podatkowego.

⁸⁹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 2 lipca 2010 r., sygn. I SA/Kr 418/10 (LEX nr 673309).

⁹⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 25 czerwca 2015 r., sygn. I GSK 1794/13 (LEX nr 1773094).

⁹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Katowicach z 21 września 1998 r., sygn. I SA/Ka 1079/97 (LEX nr 34782).

⁹² D. Strzelec, *Dowody i postępowanie...*, s.280.

Podstawy zaskarżenia są natomiast zawarte w przepisach regulujących tryby nadzwyczajne – wznowienia postępowania oraz stwierdzenia nieważności decyzji. Na wstępie zaznaczyć należy, iż nie wydaje się, aby odrzucenie wniosku dowodowego mogło być podstawą stwierdzenia nieważności decyzji. Ewentualną podstawę stanowić mógłby art. 247 § 1 pkt. 3 o.p., zgodnie z którym organ podatkowy stwierdza nieważność decyzji ostatecznej, która została wydana z rażącym naruszeniem prawa. Podkreśla się bowiem, że rażące naruszenie prawa ma miejsce wtedy, gdy decyzja stoi w sprzeczności z wyraźnym i niebudzącym wątpliwości przepisem nie tylko prawa materialnego, ale również formalnego⁹³. Nie można natomiast mówić o rażącym (a zatem oczywistym i bezspornym) naruszeniu prawa, jeżeli przepis budzi istotne rozbieżności w orzecznictwie i doktrynie⁹⁴. Można ponadto spotkać się z poglądem mówiącym, że podstawą stwierdzenia nieważności decyzji może być rażące naruszenie każdego przepisu prawa, w tym również procesowego, jednakże wada wskazująca na nieważność decyzji musi tkwić w samej decyzji, a to znaczy, że z reguły stanowi następstwo rażącego naruszenia prawa materialnego. Nie będzie więc uzasadniać stwierdzenia nieważności decyzji naruszenie przepisów postępowania, nawet o charakterze rażącym, jeżeli sama treść decyzji odpowiada prawu⁹⁵. Dokonując jednak literalnej wykładni przepisu art. 247 § 1 pkt. 3 o.p., trudno znaleźć podstawy dla ograniczenia przesłanek rażącego naruszenia prawa wyłącznie do naruszenia przepisów prawa materialnego⁹⁶. Jakkolwiek, co do zasady, zarzut niedokonania konkretnej czynności może być podnoszony jedynie w trybie zwyczajnym, albowiem stwierdzenie nieważności nie pozwala na ponowne rozpatrzenie sprawy (a tylko wtedy można badać zasadność zarzutów związanych z dokładnym wyjaśnieniem stanu faktycznego). Odmowa przeprowadzenia dowodu, nawet w sytuacji gdy jest niezasadna, nie stanowi zatem rażącego naruszenia prawa⁹⁷.

Zdaje się, że w sytuacji bezpodstawnego odrzucenia wniosku dowodowego w grę mogłaby wchodzić przede wszystkim przesłanka wznowienia postępowania z art. 240 § 1 pkt. 5 o.p., zgodnie z którym wznowia się postępowanie, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla

⁹³*Ibidem*, s.299., W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne: zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 265.

⁹⁴*Ibidem*, s. 300.

⁹⁵ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 8 grudnia 2005 r., sygn. II FSK 27/05, (LEX nr 187767).

⁹⁶ I. Zgierska-Kwiatkowska, *Komentarz do art. 247*, [w:] Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEGALIS 2014, 27.01.2016 r.

⁹⁷ D. Strzelec, *Dowody i postępowanie...*, s. 303.

sprawy nowe okoliczności faktyczne lub dowody istniejące w dniu wydania decyzji a nieznane organowi, który wydał decyzję. Zgodnie jednak z dominującym stanowiskiem nie ma podstawy do wznowienia w sytuacji, gdy organ posiadał wiedzę na temat konkretnego dowodu, lecz zrezygnował z jego przeprowadzenia⁹⁸. Pominięcie (odmowa przeprowadzenia) znanego organowi dowodu jest czymś innym niż pominięcie go, gdy nie był on organowi znany⁹⁹. W przypadku nieuwzględnienia dowodów strona może bronić swoich interesów, wnosząc odwołanie. Postępowanie wznowieniowe nie służy natomiast do uzupełniania zaniedbań popełnionych w ramach postępowania wymiarowego¹⁰⁰. Ponowne wnioskowanie o przeprowadzenie dowodu nie może być traktowane jako wskazanie nowego dowodu. Jeżeli dowody te istniały, a organ orzekający "ich nie zbadał", to nie można takich dowodów w postępowaniu wznowieniowym uważać za nowe, choćby organ w postępowaniu poprzednim z dowodami tymi się nie zapoznał albo niewłaściwie je ocenił¹⁰¹. Jeżeli bowiem posiadał on wiedzę na temat potencjalnego dowodu w postępowaniu zwykłym, lecz zrezygnował z jego przeprowadzenia, to niepodobna ujawnionych po wydaniu decyzji informacji, które mogły być potwierdzone, takim dowodem kwalifikować jako nowych okoliczności faktycznych¹⁰². Podsumowując, w ramach postępowania podatkowego bezpodstawne odrzucenie wniosku dowodowego może stanowić zarzut skierowany przeciwko decyzji w postępowaniu odwoławczym. Służy ono przecież – zgodnie z zasadą dwuinstancyjności – ponownemu rozstrzygnięciu tej samej sprawy. Nie ma natomiast możliwości kwestionowania decyzji w ramach nadzwyczajnych trybów postępowania.

Postępowanie sądowe

W kontekście postępowania sądowoadministracyjnego istotne znaczenie zdają się z kolei mieć przepisy pozwalające na uchylenie decyzji z powodu naruszenia prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. a

⁹⁸*Idem*, *Wykorzystywanie nadzwyczajnych środków zaskarżenia w związku z nieprawidłowościami dotyczącymi postępowania dowodowego*, „Przeгляд Podatkowy” 11/2014, s. 34-40.

⁹⁹ D. Strzelec, *Wykorzystywanie nadzwyczajnych środków zaskarżenia w związku z nieprawidłowościami dotyczącymi postępowania dowodowego*, „Przeгляд Podatkowy” 11/2014, s. 34-40.

¹⁰⁰*Ibidem*.

¹⁰¹Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 kwietnia 2001 r., sygn. V SA 1831/00 (LEX nr 51329).

¹⁰²Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 maja 2005, sygn. FSK 1724/05 (CBOSA).

Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi¹⁰³ oraz innego naruszenia przepisów postępowania, które mogło mieć wpływ na wynik sprawy, na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c u.p.s.a. Należy podkreślić w tym miejscu, że w przypadku naruszenia przepisu prawa materialnego konieczne jest wykazanie wpływu na wynik sprawy, natomiast przy naruszeniu przepisów postępowania należy wykazać jedynie prawdopodobieństwo takiego wpływu. Przez to ostatnie rozumie się takie prawdopodobieństwo oddziaływania tych naruszeń na treść rozstrzygnięcia, które uzasadnia przypuszczenie, że gdyby do uchybienia nie doszło, mogłoby zapaść w sprawie inne rozstrzygnięcie¹⁰⁴. Należy ponadto nadmienić, iż sąd administracyjny nie orzeka reformatoryjnie, a zatem nie ma uprawnień do przeprowadzenia nowego postępowania dowodowego, poszukiwania nowych dowodów ani też nie dokonuje ponownej ich weryfikacji¹⁰⁵. Niemniej może on badać, czy nie zostały przekroczone granice swobodnej oceny dowodów, co może prowadzić do uchylenia decyzji. Może się to także wiązać z nieprzeprowadzeniem koniecznych dowodów¹⁰⁶. Ponadto wskazać można, że naruszenia przepisów postępowania mogą prowadzić do nieprawidłowego rozstrzygnięcia sprawy co do meritum, a zatem do niewłaściwego zastosowania normy prawa materialnego¹⁰⁷, co z kolei oznacza realizację przesłanki z art. 145 § 1 pkt 1 lit. a u.p.s.a., o ile miało ono wpływ na wynik sprawy.

Należy podkreślić, iż niezbranie (niedążenie do zebrania) kompletnego materiału dowodowego lub– w przypadku jego zebrania– nieodniesienie się (nierozważenie) do wszystkich dowodów narusza art. 187 § 1 o.p. w stopniu mogącym mieć istotny wpływ na wynik sprawy¹⁰⁸. Naczelnny Sąd Administracyjny stwierdził również, że zaniechanie przez organ administracji państwowej podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na określone i ważne dla niej okoliczności, jest uchybieniem przepisom postępowania skutkującym wadliwością

¹⁰³ Ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. 2002 nr 153 poz. 1270 z późniejszymi zmianami) [zwanej dalej u.p.s.a.]

¹⁰⁴ D. Strzelec, *Dowody i postępowanie...*, s. 313.

¹⁰⁵ *Ibidem*, s. 308.

¹⁰⁶ *Ibidem*, s. 309.

¹⁰⁷ *Ibidem*, s. 269.

¹⁰⁸ B. Dauter, *Komentarz do art. 187*, [w:] S. Babiarcz., B. Dauter, B. Gruszczyński, R.M. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, LEX 2015, 27.01.2016 r.

decyzji¹⁰⁹. Co więcej, obowiązek zgromadzenia i wszechstronnego zbadania materiału dowodowego istnieje także wtedy, gdy organ ma uprawnienia do wydawania decyzji o charakterze uznaniowym¹¹⁰. Jeśli zaś materiał dowodowy w sprawie zawiera luki dotyczące istotnych okoliczności, to wybór rozstrzygnięcia (zastosowania prawa materialnego) jest przypadkowy i nielogiczny, a ponadto narusza art. 187 § 1 o.p.¹¹¹. Dalej, działanie takie stanowi często naruszenie gwarancji procesowych strony (zasady prawdy obiektywnej lub zasady czynnego udziału strony), a zatem pogłębia ono asymetrię uprawnień strony i organu podatkowego¹¹². Jak wskazano bowiem w jednym z orzeczeń NSA, bezpodstawne nieuwzględnienie żądania strony przeprowadzenia dowodu stanowi naruszenie prawa procesowego strony, a zwłaszcza zasady czynnego udziału strony w postępowaniu¹¹³. Ponadto za naruszenie przepisów związane z oceną dowodów uznać należy tworzenie przez organy podatkowe preferencji i wymogów co do rodzaju dopuszczalnego dowodu w sytuacji, gdy nie wynika to z przepisów prawa¹¹⁴.

Podsumowanie

Organy podatkowe częstokroć interpretują przepis art. 188 o.p. w sposób niekorzystny dla podatnika. Pozwala to organom skarbowym oddalać wnioski dowodowe z dużym marginesem luzu decyzyjnego. Zjawisko to związane bywa z wprowadzaniem pozaustawowych wymogów (związanych z nieobowiązującą w prawie podatkowym prekluzją dowodową), opieraniem się na dowodach pośrednich, pomimo iż dowody bezpośrednie są dostępne i możliwe do zdobycia (oddalenie wniosku o ponowienie dowodu z przesłuchania świadka) oraz dokonywaniem apriorycznej oceny dowodu (oddalenie wniosku na podstawie z góry założonej niewiarygodności dowodu, a także na podstawie

¹⁰⁹ Wyroki: Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 10 grudnia 2009 r., sygn. I SA/Kr 1203/09 (LEX nr 549810), Naczelnego Sądu Administracyjnego z 6 stycznia 1994 r., sygn. SA/Wr 806/93 (Prok. i Pr. 1995, nr 2, s. 57), Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 grudnia 2002 r., sygn. I SA/Łd 1596/01 (LEX nr 77917).

¹¹⁰ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 19 marca 1981 r., sygn. SA 234/81 (ONSA 1981, nr 1, poz. 23).

¹¹¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 28 stycznia 2003 r., sygn. I SA/Łd 2272/02 (niepubl.)

¹¹² D. Strzelec, *Dowody i postępowanie...*, s. 269.

¹¹³ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 września 1999 r., sygn. SA/SZ 2183/97, (LEX nr 39000).

¹¹⁴ D. Strzelec, *Dowody i postępowanie...*, s. 271.

nieprecyzyjnie sformułowanej tezy dowodowej). Praktyka ta może budzić uzasadnione wątpliwości, zwłaszcza w zestawieniu z tendencją do przerwania na stronę postępowania ciężaru dowodowego. Z jednej bowiem strony od podatnika wymaga się dostarczania dowodów, z drugiej natomiast oddala się jego wnioski dość swobodnie, co stawia stronę postępowania w bardzo niekorzystnej pozycji. Podkreślić ponadto należy, iż zjawisko to wiąże się najczęściej z pogwałceniem podstawowych zasad postępowania dowodowego – zupełności materiału dowodowego, prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym, prawdy materialnej oraz oficjalności. Nadmienić trzeba, że są to regulacje o charakterze gwarancyjnym, a pominięcie ich w ramach postępowania podatkowego musi się spotkać z dezaprobatą. Remedium na to zjawisko stanowią środki związane z kontrolą instancyjną (odwołanie) oraz sądownoadministracyjną (skarga do sądu administracyjnego). Natomiast oddalenie wniosku dowodowego (choćby nawet bezpodstawne) nie może być podstawą do wznowienia postępowania lub też stwierdzenia nieważności decyzji, a zatem nie uzasadnia uruchomienia trybów nadzwyczajnych.

* * *

Limiting the taxpayer's initiative of the evidence in tax proceedings

Summary: The taxpayer's evidence initiative is a procedural guarantee and is therefore substantial in the context of the invasiveness of tax law. Art. 188 of the Act of August 29, 1997 The Tax Code introduces as the ground principle obligation to grant the evidence motion. Dismissing it is an exception to this rule and as such must be interpreted as narrowly as it is possible. Nevertheless, the tax authorities often dismiss them, despite of the lack of statutory authorization for such action. Such actions are often justified by the imprecise wording of the thesis, assumption of the unreliability of the evidence, recourse to the preclusion of evidence and the lack of obligation to renew the witness testimony, who was already questioned in another proceeding. It seems, however, that from the point of view of the basic principles of tax proceedings and procedural safeguards, it is an unacceptable action and constitutes a basis for launching appellate and administrative judicial review.

Key words: Tax, procedure, initiative, evidence, motion