

IWONA SKROK¹

Prawo podatnika do czynnego udziału w postępowaniu dowodowym

Streszczenie

Podatnik jako uczestnik postępowania podatkowego zmierzającego do wydania decyzji w sprawie podatkowej ma zdecydowanie słabszą pozycję od organu podatkowego. Niemniej jednak jest wyposażony w szereg uprawnień, w tym uprawnień wynikających z zasady zapewnienia podatnikowi czynnego udziału w postępowaniu. Autorka podejmuje rozważania na temat prawa podatnika do wpływania na przebieg postępowania w związku ze zgłoszoną inicjatywą dowodową czy oceną kompletności zebranego przez organ materiału dowodowego, która może się wyrażać w wypowiedzeniu się w tej materii przed wydaniem decyzji. Artykuł jest próbą na udzielenia odpowiedzi na pytanie – biorąc pod uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych zapadłych na gruncie art. 200, 187 § 1 i 188 Ordynacji – czy istniejące unormowania prawne stanowią gwarancję respektowania przez organy podatkowe zasady czynnego udziału podatnika w postępowaniu podatkowym.

Słowa kluczowe: podatnik, organ podatkowy, postępowanie podatkowe, prawo do czynnego udziału w postępowaniu

¹ Mgr Iwona Skrok – uczestnik prawniczego seminarium doktoranckiego w Kolegium Prawa Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie; e-mail: kancelaria@skrok.pl.

IWONA SKROK

The taxpayer’s right to active participation in tax proceedings

Abstract

A taxpayer as a participant in the tax proceeding aiming to issue a tax decision has a significantly weaker position than the tax authority. Nevertheless, the taxpayer has a number of powers, including powers arising from the principle of providing the taxpayer with active participation in proceedings. The author discusses the taxpayer’s right to influence the conduct of proceedings in connection with a proposed evidence inquiry or an assessment of the completeness of evidence collected by the body which may be expressed in the opinion in this matter before the decision is issued. This article is an attempt to answer the question – taking into account the case law of the administrative courts, 200, 187 § 1 and 188 of the Ordinance – whether the existing legal regulations are a guarantee of respect by the tax rules of the active participation of the taxpayer in tax proceedings.

Keywords: taxpayer, the tax authority, tax proceedings, right to active participation in proceedings

Zasadniczym celem postępowania podatkowego (procedury podatkowej) jest rozstrzygnięcie sprawy z poszanowaniem określonych przepisami reguł postępowania, z uwzględnieniem uprawnień i obowiązków podatkowych różnych podmiotów, zawartych w przepisach prawa podatkowego². Dostrzec należy przyznaną przez ustawodawcę władzę pozwalającą organowi prowadzić postępowanie, wpływać na jego przebieg i sposób jego przeprowadzenia. Skoro zaś do niego należy też ostateczna ocena zebranego materiału dowodowego nieskrępowana żadnymi regułami, na podstawie wewnętrznego przekonania³, niezwykle istotną pozostaje ocena, czy istnieją skuteczne prawne narzędzia ochrony dużo słabszej w porównaniu z organem podatkowym pozycji podatnika w postępowaniu podatkowym. Możliwość wpływu podatnika na przebieg postępowania dowodowego jest z tej perspektywy szczególnie ważna. Czy zatem polski system prawa stwarza podatnikowi gwarancje respektowania przez organy podatkowe wyrażonego w art. 123 Ordynacji podatkowej⁴ prawa do czynnego udziału w postępowaniu?

Związki prawa podatnika do czynnego udziału w postępowaniu z innymi zasadami postępowania podatkowego

Postępowanie podatkowe nie posiada definicji legalnej. Właściwe postępowanie podatkowe można postrzegać jako zespół czynności, jakie od momentu jego formalnego wszczęcia do momentu zakończenia podejmuje organ podatkowy i strona postępowania. Nie można tracić z pola widzenia faktu, iż istnienie postępowania podatkowego jest wyrazem obowiązującej tak na gruncie o.p., jak Konstytucji zasady praworządności, zgodnie z którą organy podatkowe działają na podstawie

² R. Mastalski, *Postępowanie podatkowe*, [w:] N. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1985, s. 224–225.

³ Samodzielność organów (choć nie korzystają z niezawisłości) pozwala na swobodne, czyli nieskrępowane regułami prawnymi ocenianie wyników postępowania na mocy wewnętrznego przekonania, które musi znaleźć wyraz w treści uzasadnienia decyzji (por. A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 36–43).

⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, dalej o.p., tekst jedn. z dnia 8 kwietnia 2015 r. (Dz.U. 2015, poz. 613).

i w granicach prawa. Z zasad państwa prawa więc należy wywieść to, że w kontaktach podatnika z organami podatkowymi muszą obowiązywać pewne reguły postępowania w załatwianiu spraw indywidualnych⁵.

Czynności organów podatkowych, stron postępowania podejmowane w toku postępowania są ukierunkowane na rozstrzygnięcie konkretnej sprawy podatkowej. W czynnościach tych istotną rolę odgrywa proces gromadzenia materiału dowodowego, który można określić jako postępowanie dowodowe prowadzone we wszczętym postępowaniu podatkowym.

Zasady postępowania podatkowego powinny stanowić istotny instrument w ręku podatnika, który, opierając się na normach zawartych w art. 120–129 o.p., ma prawo oczekiwać określonego w nich zachowania organów. Zatem nie tylko norma art. 123 o.p.⁶ stwarza gwarancję podatnikowi tego, że nie będzie on pomijany w postępowaniu podatkowym, ale cały zespół norm określających zasady postępowania. Zasady ogólne postępowania wyznaczają wzorzec danej procedury⁷. Ich rola nie ogranicza się zatem jedynie do wskazania pożądanego modelu postępowania, gdyż są to reguły ustawowe będące integralną częścią przepisów regulujących procedurę podatkową. Tym samym stanowią one normy prawne, które wiążą organ obok innych norm⁸.

Zasady ogólne są skierowane do organów podatkowych, które są adresatami tych norm. Z nich wypływają obowiązki organów, które po stronie podatnika tworzą uprawnienie do domagania się określonych reguł zachowania. Z istniejącego obowiązku organu w zakresie podejmowanych czynności w toku prowadzonego postępowania podatnik może formułować swoje oczekiwania co do reguł, którymi powinien kierować się organ. Skoro zaś uprawnienia mają swoje źródło w ustawie, nie sposób nie dostrzec, że podatnik ma zapewnioną przez ustawodawcę gwarancję przestrzegania jego uprawnień przez organy, które działają na podstawie i w granicach prawa⁹. Z wyrażonej w art. 120 o.p. zasady praworządności należy wywieść – z jednej strony – obowiązek organu działania na podstawie i w granicach prawa, w tym norm dotyczących postępowania dowodowego a – z drugiej strony – upraw-

⁵ M. Masternak, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teorie. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 335.

⁶ Zgodnie z art. 123 § 1 o.p. organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań.

⁷ J. Jendrośka, *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Wrocław 2003, s. 34.

⁸ Z. Kmiecik, *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000, s. 34 i nast.

⁹ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.

nione oczekiwanie podatnika co do tego, że normy te nie będą pomijane i postępowanie będzie prowadzone zgodnie z obowiązującymi regułami.

Podatnikowi winny być znane zarówno etapy postępowania, jak i rodzaje podejmowanych w nim czynności. Trudno nie dostrzec, że to właśnie uprawnienie ma kolosalne znaczenie dla realizacji zasady czynnego udziału podatnika w postępowaniu. Strona postępowania może domagać się informacji o stanie sprawy, bowiem prowadzone postępowanie jest dla jego stron jawne¹⁰ i jednocześnie oceniać ten stan samodzielnie, w związku z możliwością dostępu do akt sprawy wynikającą z art. 178 o.p.¹¹. Dla jawności stadiów postępowania na pewno zasadnicze znaczenie ma zapewnienie stronie prawa do wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji wyrażone w art. 200 o.p.¹². Z całą pewnością z jawnością postępowania integralnie wiąże się obowiązek organu umożliwienia podatnikowi udziału w tym postępowaniu. Już od momentu wszczęcia postępowania podatnik jest informowany tak o samym fakcie jego prowadzenia, jak o jego przebiegu¹³. Strona ma stworzoną prawnie możliwość reagowania na przebieg postępowania, zebrane dowody, co pozwala wpływać w prawnie dopuszczalny sposób na rozstrzygnięcie sprawy. Zatem obowiązkowi organu dochowania zasady jawności wyrażonej w art. 129 o.p. towarzyszy uprawnienie podatnika do świadomego i aktywnego uczestnictwa w toczącym się postępowaniu.

Gwarancją tego, że bez względu na postawę podatnika przyjętą w postępowaniu organ ma obowiązek ustalenia stanu faktycznego sprawy zgodnie z prawdą i zebranie pełnego, kompletnego w sprawie materiału dowodowego, stanowią normy zawarte w art. 122 i 187 o.p.¹⁴. Doniosłość znaczenia tych obowiązków organów wynika z faktu, że braki w ustaleniach czy zebranych dowodach prowadzą najczęściej do poczynienia przez organ błędnych ocen i mogą mieć istotny

¹⁰ Art. 129 o.p. statuuje zasadę jawności, wyznaczając jednocześnie jej granice. Postępowanie podatkowe jest zatem jawne wyłącznie dla stron postępowania.

¹¹ Zgodnie z art. 178 strona ma prawo wglądu do akt sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystywaniu własnych przenośnych urządzeń albo żądać wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy, albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy. Prawo to przysługuje również po zakończeniu postępowania.

¹² Prawo do tzw. ostatniego słowa wynika z art. 200 §1 o.p., który nakazuje organowi podatkowemu wyznaczenie stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, z wyjątkami określonymi w § 2 tego przepisu.

¹³ W artykule pominęłam postępowania, w których dochodzi do tzw. zastępczego doręczania pism wobec braku ich odbioru przez adresata.

¹⁴ Zasada prawdy materialnej wyrażona w art. 122 nakazuje organom podjąć niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, natomiast art. 187 o.p. zawierający zasadę zupełności materiału dowodowego zawiera nakaz zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego.

wpływ na wynik sprawy, czyli uzasadnić uchylenie decyzji przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny. Z kolei kierowany do organów nakaz działania w sposób budzący zaufanie płynący z art. 121 § 1 o.p. koresponduje ze zbiorem uprawnień podatnika co do prowadzenia postępowania w sposób obiektywny i bezstronny, z poszanowaniem zasady *in dubio pro tributario*, którą wywodzi się z zasady zaufania.

Wyznaczanie reguł postępowania nie jest pozostawione swobodzie organów podatkowych, chociaż to one prowadzą postępowanie. Reguły te, zawarte w o.p. są wiążące dla organów, a ich naruszenie, o ile ma istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia, może spowodować wadliwość postępowania w stopniu uzasadniającym uchylenie decyzji w toku kontroli instancyjnej lub kontroli sądowej. Jeśli zatem, jak wskazano wyżej, przepisy o.p. stwarzają określone gwarancje, to pojawia się pytanie, czy one są wystarczające, biorąc pod uwagę proces stosowania prawa. Na ile zatem występujące naruszenia niemieszczące się w dopuszczalnych przez ustawodawcę wyjątkach od stosowania norm wyrażających zasadę udziału strony spotykają się z brakiem akceptacji w sądowej kontroli orzeczeń. Meritum zagadnienia tak naprawdę sprowadza się do oceny istotności naruszenia. Pojawia się więc pytanie o granicę, do której naruszenia są akceptowalne. Spór, w jaki wdaje się podatnik, bardzo często oscyluje wokół wagi naruszenia norm wyznaczających zasady postępowania dowodowego i wpływu tego uchybienia na wynik sprawy.

Procesowe prawo podatkowe powinno co do zasady stworzyć gwarancje dla podatnika tego, że organ podatkowy nie będzie wychodził poza ramy określone przez ustawodawcę, a jego działania zarówno co do czasu, jak i formy będą zgodne z tymi, jakie wynikają z obowiązujących norm. Normy te zatem dają gwarancję przewidywalności działań organu, porządkują sposób jego działania, ujednolicają i wskazują wzorzec. Ich rolą jest zabezpieczenie uprawnienia podatnika co do możliwości uczestnictwa w procesie zbierania dowodów, ale także gwarancja czuwania podatnika nad kompletnością materiału dowodowego, jego wszechstronnością oraz obiektywizmem w gromadzeniu materiału w aktach sprawy. W praktyce zdarza się jednak, że pomimo obowiązku dojścia do prawdy materialnej organ podatkowy zbiera materiał wybiórczo dla ustalonej i przyjętej w zgodzie z interesem fiskalnym tezy. Zatem regulowanie wzajemnych stosunków pomiędzy jednostką a organami podatkowymi przez ustawodawcę jest na pewno wyrazem chęci zapewnienia ochrony tak interesu publicznego, jak indywidualnych interesów jednostki, zwłaszcza że organy podatkowe w proceduralnych stosunkach zajmują pozycję nadrzędną względem podatnika¹⁵. Chodzi o przyznane organom władztwo w rozstrzyganiu praw i obowiązków drugiej strony danego stosunku.

¹⁵ E. Ochendowski, *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2009, s. 49.

Skoro zaś pozycja podatnika jest słabsza, niezwykle istotne pozostają unormowania, które stwarzają ochronę jego interesów. Stworzenie gwarancji ochrony interesu przy uwzględnieniu funkcji, jaką pełni organ w realizacji interesu publicznego, stanowi podstawową funkcję postępowania podatkowego¹⁶.

Inicjatywa dowodowa Stron postępowania

Dla prawidłowości prowadzonego postępowania dowodowego zdecydowanie najistotniejsza pozostaje zasada prawdy materialnej (art. 122). Jak podnosi się w literaturze, zasada ta „jest naczelną regułą każdej nowoczesnej regulacji procesowej”¹⁷. Wyznacza ona obok zasady praworządności granice postępowania dowodowego. Stanowić powinna gwarancję tego, że organy podatkowe będą dążyć do ustalania prawdy, nie bacząc na postawę, jaką przyjmuje strona w postępowaniu dowodowym. To na organie ciąży obowiązek ustalenia stanu faktycznego sprawy¹⁸.

Jak wynika z licznych orzecznictwa sądów administracyjnych, aktywność podatnika ma jednak istotne dla rozstrzygnięcia sprawy znaczenie, bowiem zgodnie z utrwaloną już linią orzeczniczą organy nie muszą w nieskończoność poszukiwać dowodów w sprawie, szczególnie w sytuacji gdy podatnik zachowuje się w sposób bierny w postępowaniu podatkowym. Z drugiej strony aktywność podatnika nie oznacza automatycznego respektowania przez organ dopuszczenia jego inicjatywy dowodowej. Z treści art. 188 o.p. wynika obowiązek organu uwzględnienia żądania dotyczącego przeprowadzenia dowodu, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Zatem norma ta wyznacza po pierwsze uprawnienie podatnika do złożenia wniosku dowodowego, a po drugie oczekiwania, że wniosek zostanie przeprowadzony, o ile dowód nim objęty dotyczy okoliczności istotnych, a nadto, że okoliczności te nie zostały już udowodnione innym zgromadzonym w aktach sprawy dowodem. W praktyce ta norma stosowana jest bardzo różnie. Podatnik może bowiem spotkać się z oceną, że zgłoszone przez niego we wniosku dowodowym okoliczności są już udowodnione (choć w sposób, którego nie akceptuje podatnik) czy też, że są nieistotne dla sprawy. I wreszcie często powtarzają

¹⁶ M. Masternak, [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teorie. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 336.

¹⁷ W. Chruścielewski, W. Nykiel, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 25.

¹⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 1992, s. 130.

się powód odmowy dopuszczenia dowodu to stwierdzenie organu, iż wniosek zgłaszany jest jedynie po to, by przedłużyć postępowanie. Wydaje się jednak, że odmowa przeprowadzenia wniosku w sytuacji, gdy organ podatkowy prowadził postępowanie w znacznie dłuższym czasie niż unormowany w o.p., z powołaniem się przez organ na zasadę szybkości postępowania, jest całkowicie nieuzasadniona. Taka praktyka w świetle najnowszego orzecznictwa nie spotyka się także z aprobatą sądów administracyjnych. Można oczywiście zaakceptować dostrzeżoną wówczas przez organ ekonomikę postępowania, gdyby nie fakt, iż często dzieje się to kosztem poczynienia wszelkich ustaleń stanu faktycznego istotnych dla prawidłowego rozstrzygnięcia. Skoro ustalenia są niepełne, a materiał dowodowy wykazuje braki, trudno zaprezentowaną ocenę uznać za mieszczącą się w swobodzie oceny dowodów, jaką w myśl art. 191 o.p. przyznaje organom ustawodawca.

W wielu przypadkach uzasadnienie dla odmowy przeprowadzenia dowodu pokazuje niestety całkowitą dowolność przyjętej oceny, wskazując, iż wniosek dowodowy strony nie przyczyni się do realizacji zasady prawdy materialnej. Trudno jednak wyrokować o wartości dowodu jeszcze przed jego przeprowadzeniem. By ocenić jego wartość, organ powinien wniosek dowodowy dopuścić, dowód przeprowadzić i ocenić jego przydatność dla rozstrzygnięcia w całokształcie zebranego materiału dowodowego. Prostszy rozwiązaniem dla organu jest jednak jego niedopuszczenie. Pozostaje jednak pytanie, czy rozwiązaniem zgodnym z obowiązującym prawem, a jeśli nie to czy ta niezgodność może prowadzić do jakichkolwiek następstw.

Wydaje się, że działanie organu w zakresie, w którym chodzi o zasady istotne, gwarantujące podatnikowi określone uprawnienia, powinno być oceniane albo jako zgodne z prawem, albo jako je naruszające. Nie powinno być miejsca na ocenę, czy naruszenie ma istotny czy nieistotny wpływ na wynik sprawy. Takie stanowisko uzasadnia treść o.p., która nie uzależnia obowiązywania normy nakazującej zapewnienie podatnikowi udziału w postępowaniu i wypływających z niej powinności organu od oceny *post factum* czy naruszenia mogły mieć lub miały istotny wpływ na wynik sprawy. Podstawowe zasady dotyczące uprawnienia podatnika do współdziałania z organem powinny być bezwarunkowo przestrzegane, bowiem tylko wtedy reguły ustanowione przez ustawodawcę stanowiłyby gwarancję ochrony praw podatnika.

Sądy administracyjne stoją na stanowisku, że organy podatkowe nie mają obowiązku poszukiwania w nieskończoność dowodów, szczególnie gdy nie oferuje ich podatnik, któremu wielokrotnie dawano możliwość ich przedłożenia¹⁹. Oczywiście w pełni należy zaakceptować takie stanowisko, jeśli podatnik wykazuje

¹⁹ Por. wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2007 r., sygn. akt II FSK 176/07.

całkowitą bierność w całym postępowaniu podatkowym. Natomiast nie do zaakceptowania jest odmowa przeprowadzenia dowodów w sytuacji, gdy mamy do czynienia z brakiem aktywności podatnika w postępowaniu przed organem I instancji i jego wolą przeprowadzenia dodatkowego postępowania dowodowego w postępowaniu przed organem odwoławczym zgłoszoną w ostateczności na etapie wyznaczenia stronie terminu siedmiodniowego przed wydaniem decyzji. Można oczywiście podzielić pogląd o braku obowiązku organu poszukiwania w nieskończoność dowodów, nie sposób jednak się zgodzić z twierdzeniem, że to stanowisko formułowane przez sądy administracyjne uprawnia organy do pozbawiania podatnika prawa w przedmiocie złożenia wniosków dowodowych w trwającym przecież aż do czasu wydania decyzji przez organ II instancji postępowaniu podatkowym. Termin do składania wniosków dowodowych w toczącym się postępowaniu podatkowym nie jest objęty żadną prekluzją²⁰.

Prawo podatnika do „ostatniego słowa”

Nie można akceptować wydawania decyzji bez oczekiwania na realizację przez podatnika prawa do wypowiedzenia się lub bez wyznaczenia podatnikowi przed wydaniem decyzji terminu do wypowiedzenia się, o którym mowa w art. 200 o.p.²¹. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że z uwagi na brak kontradiktoryjności postępowania podatkowego, każda wypowiedź strony w sprawie może przyczynić się do realizacji zasady zupełności postępowania, o której mowa w art. 122

²⁰ W wyroku I SA/Gd 402/13 z dnia 11 czerwca 2013 r. Sąd podkreślił też, że o.p. nie ustanawia prekluzji składania wniosków dowodowych lub dowodów. Stąd okoliczność, że strona składa wniosek na etapie postępowania przez organem II instancji, sama w sobie nie może przesądzać o wartości i przydatności dowodów dla prowadzonego postępowania.

²¹ W wyroku III SA/Wa 357/15 WSA w Warszawie uznał, że pozbawienie podatnika prawa do wypowiedzenia się było uchybieniem organu niemającym wpływu na wynik sprawy, nie uzasadniając jednak stanowiska w rozpoznawanej sprawie. W tej materii WSA w Warszawie oparł się na stanowisku płynącym z uchwały NSA z dnia 25 kwietnia 2005 r., sygn. FPS 6/04, która w jego ocenie uzasadniała stanowisko o braku naruszenia art. 200 mogącego mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W wyrokach III SA/Wa 925/15, III SA/Wa 926/15, III SA/Wa 927/15 WSA w Warszawie, oddalając skargi na decyzję, zaaprobował łamanie procedury przez organ odwoławczy, który pogwałcił prawo do wypowiedzenia się podatnika co do dotychczas zebranego materiału i wskazania nowych wniosków dowodowych, wydając decyzje przed wpływem pisma wypowiedzącego się złożonego z zachowaniem terminu.

i art. 187 § 1 o.p. i że art. 200 § 1 o.p. jest swoistym prawem strony „do ostatniego słowa”, przez co należy rozumieć nie tylko prawo do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, lecz również do ustosunkowania się co do zgłoszonych żądań przez inne strony. Prawo to dotyczy zatem jednego z bardzo ważkich uprawnień podatnika uczestniczącego w postępowaniu podatkowym w charakterze strony – prawa do zajęcia stanowiska w postępowaniu dowodowym i możliwości obrony swych racji w ostatniej fazie postępowania podatkowego, tuż przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy. Zawiadomienie strony o przysługującym jej prawie wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego stanowi dla niej informację, że postępowanie dowodowe zostało w sprawie zakończone, a więc nie będą już prowadzone z inicjatywy organu podatkowego żadne dowody. Wypowiedzenie się zaś w kwestii tego materiału, które z oczywistych względów winno być poprzedzone zapoznaniem się z nim, umożliwia stronie kontrolę poczynionych ustaleń i stwarza jej często ostatnią możliwość wnioskowania o jego ewentualne poszerzenie. Dzięki uprawnieniu płynącemu z komentowanego przepisu strona ma realną możliwość zweryfikowania akt sprawy pod kątem całości, zupełności i kompletności materiału dowodowego. Ma także prawo do oceny czy aktywność organu podatkowego wynikająca z zebranych dowodów jest wystarczająca, czy też konieczne pozostaje złożenie wniosków dowodowych.

Oceniając podnoszony przez podatników zarzut naruszenia art. 200 w związku z art. 123, 122, 187 o.p., sądy administracyjne powołują się na uchwałę NSA z dnia 25 kwietnia 2005 r., sygn. Akt FPS 6/04, z której wynika, że naruszenie art. 200 o.p. nie przesądza automatycznie o tym, iż jest to naruszenie mające istotny wpływ na wynik sprawy, a tym samym skutkuje uchynieniem decyzji w trybie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) p.p.s.a. Z uchwały wynika konieczność indywidualnego badania czy naruszenie miało wpływ na wynik sprawy. Jak wskazuje Sąd w powołanej uchwale:

(...) stwierdzić należy, że przepis ten jest adresowany zarówno do organu podatkowego pierwszej, jak i drugiej instancji. Przemawia za tym okoliczność, że art. 235 Ordynacji podatkowej nakazuje w postępowaniu odwoławczym stosować odpowiednio przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji w sprawach nieuregulowanych w art. 220–234. W ostatnio wymienionych przepisach kwestia umożliwienia stronie wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego nie została uregulowana. Nie ulega zaś wątpliwości, że prawo takie przysługuje stronie także w postępowaniu odwoławczym, skoro wynika z ogólnej zasady uregulowanej w art. 123 § 1 in fine, a zasada dwuinstancyjności (art. 127) oznacza, że w wyniku złożenia odwołania sprawa podatkowa będzie w całości przedmiotem ponownego postępowania przed organem drugiej instancji. Ponadto adresatem normy zawartej

w art. 200 § 1 jest organ podatkowy, a art. 13 zalicza do organów podatkowych zarówno organy pierwszej jak i drugiej instancji²².

Idąc tokiem rozumowania NSA, podatnik ma prawo przypuszczać, że uprawnienie, jakie ustawodawca mu przyznaje w art. 200 o.p., będzie respektowane. Pozbawienie Strony zainicjowania postępowania dowodowego w tzw. wypowiedzeniu się przed wydaniem decyzji przy jednoczesnej całkowitej bierności w tym zakresie organu odwoławczego zawsze powinno być oceniane jako mające istotny wpływ na wynik sprawy. Wydaje się, że nie można bowiem w sposób kategoryczny wykluczyć takiego wpływu.

Należy także zauważyć, że pozbawienie podatnika prawa do wypowiedzenia przed wydaniem decyzji przed organem odwoławczym jest istotnym ograniczeniem jego inicjatywy dowodowej. Jak wiadomo, Sąd ocenia działania organów i legalność podjętego aktu, a nie przeprowadza postępowanie dowodowe. Strona, która nie dysponuje dowodami z dokumentów, a chciałaby dowodzić swoich racji innymi środkami dowodowymi (np. z zeznań świadków, stron umowy) nie ma przecież takich uprawnień na etapie postępowania sądowego. Kwestię tę trafnie wyjaśnia Naczelny Sąd Administracyjny w uzasadnieniu wyroku z dnia 26 sierpnia 2015 r., II OSK 3139/13:

Wskazać zatem należy, że rozpoznawanie sprawy sądownoadministracyjnej przez Wojewódzki Sąd Administracyjny nie stanowi kontynuacji postępowania administracyjnego, lecz służy kontroli legalności decyzji lub innych aktów organów administracji, o czym stanowi art. 1 § 1 ustawy z 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych. (...) Zgodnie z art. 106 § 3 p.p.s.a. sąd może z urzędu lub na wniosek stron przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów, jeżeli jest to niezbędne do wyjaśnienia istotnych wątpliwości. Ponadto trzeba podkreślić, że stosownie do art. 1 § 1 p.u.s.a. kontrola sądu administracyjnego dokonywana jest pod względem zgodności zaskarżonego aktu z prawem, co oznacza, że miarodajny jest stan faktyczny i prawny sprawy występujący na dzień orzekania przez organ administracji. Sąd, weryfikując prawidłowość rozstrzygnięcia zawartego w decyzji ostatecznej, musi uwzględnić materiał dowodowy zebrany w przeprowadzanym postępowaniu administracyjnym i nie jest rzeczą sądu uzupełnianie postępowania wyjaśniającego prowadzonego przez organy administracji w ramach ich ustawowych kompetencji. W szczególności strona nie może oczekiwać, że podważy decyzję ostateczną poprzez dowody zgłoszone po raz pierwszy przed Woje-

²² Uchwała NSA z dnia 25 kwietnia 2005 r., sygn. Akt FPS 6/04.

wódzkim Sądem Administracyjnym na okoliczności wcześniej niepodnoszone w postępowaniu administracyjnym.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wielokrotnie wskazywano na konieczność zachowania proceduralnej poprawności przez organy podatkowe i nie akceptowano lekceważenia inicjatywy dowodowej strony, która przecież nie jest bez znaczenia w procesie dochodzenia do prawdy, który jest obowiązkiem organu podatkowego wynikającym z art. 122 i 187 o.p. Z wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 21 listopada 2014 r., sygn. Akt II FSK 2661/14 wynika:

(...) Organy podatkowe obowiązane są bowiem do rzetelnego ustalenia stanu faktycznego rozstrzyganej sprawy i nie mogą dowolnie selekcjonować dowodów, które są podstawą ustaleń faktycznych, co oznacza, że nie mogą odmawiać przesłuchania świadka zgłaszanego przez podatnika na okoliczności przez niego przytaczane, z tego np. powodu, że według organu okoliczności te są już wyjaśnione. W świetle powyższego nie można zakwestionować trafności stanowiska Sądu pierwszej instancji w zakresie stwierdzonego uchybienia przez organy podatkowe dyspozycji art. 188 ord. pod. oraz jego skutków dla rozstrzygnięcia sprawy (...), Zdaniem Naczelnego Sądu Administracyjnego, organ podatkowy jest zatem nie tylko uprawniony, ale także zobowiązany do zbadania okoliczności odnoszących się do dokonywania wpłat. Obowiązek taki wyraża w szczególności jedna z naczelnych zasad postępowania podatkowego, jaką jest wyrażona w art. 122 ord. pod. zasada prawdy obiektywnej. Zobowiązuje ona organ podatkowy do podejmowania w toku postępowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. W związku z tym organ podatkowy powinien zbadać w sposób wyczerpujący wszystkie okoliczności faktyczne istotne dla danej sprawy. Działanie takie ma służyć prawidłowemu ustaleniu stanu faktycznego, co jest koniecznym warunkiem właściwego zastosowania przepisów prawa materialnego. Na konkretyzację powyższej zasady wskazuje art. 187 § 1 tej ustawy, który nakłada na organ obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego, a także art. 191 ord. pod., który zobowiązuje go do dokonania oceny na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona. Przyjęta w tym przepisie zasada swobodnej oceny dowodów opiera się na założeniu, że organ, dokonując badania wiarygodności poszczególnych dowodów, nie kieruje się kryteriami formalnymi, ale swobodnie ocenia wiarygodność i moc dowodową poszczególnych dowodów. Musi tylko

uważać, aby nie przekroczyć granic dowolności, co byłoby sprzeczne z zasadą prawdy obiektywnej. Dlatego też organ podatkowy przy ocenie zebranych w sprawie dowodów winien m.in. kierować się zasadami logiki: opartej na wnioskowaniu i zgodniej z doświadczeniem życiowym, analizować zebrane materiały w sposób wszechstronny i wyczerpujący. Poszczególne dowody powinny być przy tym traktowane jako zdarzenia obiektywne i oceniane tylko z punktu widzenia ich znaczenia i wartości dla toczącej się sprawy.

Z art. 187 o.p. wynika przecież, iż rozpatrzenie materiału dowodowego oznacza rozważenie, przeanalizowanie, wzięcie pod uwagę całego materiału dowodowego, rozpatrzenie materiału musi być wszechstronne, szczegółowe, dokładne. Dopiero wyczerpujące rozpatrzenie całego materiału dowodowego może pozwolić na dokonanie subsumpcji faktów uznanych za udowodnione pod stosowną normę prawną, a następnie będzie podstawą do ustalenia skutków podatkowoprawnych tych faktów²³. Pozbawienie strony możliwości dowodzenia swoich racji oznacza niekompletność zebranego materiału, a tym samym dowolność przyjętych ocen, zwłaszcza że organ nie dysponuje żadnym dowodowym uzasadniającym jego tezę.

Przeprowadzenie postępowania dowodowego w kształcie nadanym jednostronnie przez organ, a więc bez uwzględnienia możliwości udziału i wpływu na przebieg postępowania przez podatnika, spotyka się z akceptacją przez sądy administracyjne. W wyroku III SA/Wa 357/15 WSA w Warszawie uznał, że pozbawienie podatnika prawa do wypowiedzenia się było uchybieniem organu niemającym wpływu na wynik sprawy, nie uzasadniając jednak stanowiska w rozpoznawanej sprawie. Sąd oparł się na stanowisku płynącym z uchwały NSA z dnia 25 kwietnia 2005 oku sygn. FPS 6/04, która w jego ocenie uzasadniała stanowisko o braku naruszenia art. 200 mogącego mieć istotny wpływ na wynik sprawy. W wyrokach III SA/Wa 925/15, III SA/Wa 926/15, III SA/Wa 927/15 WSA w Warszawie, oddalając skargi na decyzję, zaaprobował z kolei łamanie procedury przez organ odwoławczy, który naruszył prawo do wypowiedzenia się podatnika, co do dotychczas zebranego materiału i wskazania nowych wniosków dowodowych, wydając decyzje przed wpływem pisma wypowiedzającego się złożonego z zachowaniem terminu.

Reguły postępowania są jasne, ale w najnowszym orzecznictwie sądowym ich rola wydaje się być pomniejszana. O ile bowiem sądy zauważają konieczność ustalenia stanu faktycznego i zebrania pełnego materiału dowodowego, z łatwością aprobuje sytuację łamania zasad, na przykład tych dotyczących wykazywanej

²³ Zob. C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, wydanie 3, Warszawa 2010, s. 819.

przez podatnika inicjatywy dowodowej. Oczywiście, jeśli wnioski dowodowe są przedstawiane przez podatnika dla tez nieistotnych czy też zostały już udowodnione w sposób korzystny dla podatnika, odmowa przeprowadzenia dowodu ma swoje uzasadnienie w art. 188 o.p. w zw. z art. 180 o.p.²⁴. W sytuacji jednak, gdy teza stawiana przez podatnika jest odmienna od tej stawianej przez organ podatkowy, odmowa przesłuchania świadka jest nieuprawniona w świetle wskazanych norm o.p.

Zawsze jednak w sprawach dotyczących kompletności materiału dowodowego istotna pozostaje ocena, która jest przedstawiona w sposób subiektywny i podyktowany interesem tego, kto ją wypowiada. Dla organu wnioskowany dowód, który jest pracochłonny, czasochłonny, trudny do przeprowadzenia czy też wręcz niewygodny w związku z przyjętą z góry tezą i dotychczasowym materiałem, z łatwością może zostać w lakonicznym uzasadnieniu postanowienia o odmowie dopuszczenia dowodów uznany za nieistotny, nic niewnoszący do sprawy, a tylko przeciągający postępowanie. Dla podatnika z kolei, który w takim wniosku upatruje możliwości wskazania i udowodnienia swoich racji, a także przeprowadzenia postępowania w innych jeszcze, istotnych w jego ocenie kierunkach wniosków zasługuje w pełni na uzasadnienie. I trudno tu przyznać rację organom podatkowym, których działania niestety w znacznej mierze są akceptowane przez sądy administracyjne, które uznają, że niedopuszczenie dowodów jest zgodne z art. 122, art. 180, art. 188 o.p. Trzeba bowiem zauważyć, że to organ ma pozycję nadrzędną nad podatnikiem i to do niego należy ocena zebranych dowodów, a tylko taka ocena dowodów jest swobodna, a nie dowolna, która jest wyprowadzona z wszechstronnie zebranego materiału dowodowego. Zatem ocenę należy bezwzględnie zacząć od kompletnego materiału, a nie materiału przydatnego dla organu²⁵.

²⁴ Z wyroku WSA w Gdańsku I SA/Gd 1831/15 z dnia 1 marca 2016 r. wynika, iż z uregulowań 187 § 1, 122, 180 o.p. wynika zasadniczy wniosek, że organ podatkowy, na którym ciąży z mocy ustawy obowiązek ustalenia wszystkich okoliczności faktycznych, musi jednak czuwać jako dysponent tego postępowania, aby prowadzone postępowanie realizowało swój cel, czyli doprowadziło do wydania rozstrzygnięcia. Stąd przeprowadzane dowody muszą mieć przymiot istotności dla rozstrzygnięcia i zakończenia tego postępowania merytorycznym orzeczeniem. Postępowanie dowodowe nie jest celem samym w sobie, stąd rezygnując z przeprowadzenia dowodów wnioskowanych przez podatnika, organ może to uczynić, o ile dany dowód nie wniesie niczego do sprawy, bowiem teza dowodowa, której realizacji służyłyby, nie zmierza do ustaleń istotnych z punktu widzenia rozstrzygnięcia w sprawie.

²⁵ Z wyroku NSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2014 r. sygn. Akt II FSK 2661/14 wynika, iż „strona postępowania podatkowego w każdej sprawie jest uprawniona do przejawiania inicjatywy dowodowej w trybie art. 188 Ordynacji w celu przeprowadzenia dowodów na okoliczności, które uważa za istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, a takimi – w kwestii spornej – są niewątpliwie okoliczności podnoszone w powyższych wnioskach dowodowych strony nieuwzględnionych przez organy podatkowe rozpoznające sprawę. Zignorowanie tej inicjatywy podatnika nastąpiło

Wydaje się, że podatnik może skutecznie bronić swojego uprawnienia do składania wniosków dowodowych. Ordynacja podatkowa, choć nie przyznaje podatnikowi prawa do złożenia zażalenia na postanowienie o odmowie dopuszczenia wnioskowanych dowodów, zapewnia możliwość zaskarżenia tego postanowienia w odwołaniu od decyzji i to skutecznie, o ile wykaże, że okoliczności, jakie chce udowodnić, są istotne, że dowody, które już organ przeprowadził, są niepełne czy nie dowodzą wręcz stawianej tezy albo że są nieautentyczne czy niewiarygodne, podważenie jednak walorów dowodowych zebranego materiału jest jednak znowu oddane pod ocenę sądu, który pomimo wykazania przez podatnika nieprzydatności materiału zgromadzonego przez organ i jego niekompletności oraz realizacji przyznanego przez ustawodawcę uprawnienia do udziału w postępowaniu dowodowym (w tym przejawienia inicjatywy dowodowej) może uznać brak naruszenia, lub brak naruszenia w stopniu uzasadniającym uchylenie decyzji.

Dowody z innego postępowania a prawo podatnika do udziału w przeprowadzeniu dowodu z przesłuchania świadka

Prawo podatnika do udziału w postępowaniu podatkowym to nie tylko kwestia jego inicjatywy dowodowej, ale także jego uczestnictwo w czynnościach przeprowadzanych przez organ podatkowy. Gwarancją tego prawa ma pozostawać norma art. 190 o.p., który zobowiązuje organ do zawiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem oraz zapewnienie stronie prawa do udziału w przeprowadzaniu dowodu, w tym prawa do zadawania pytania świadkom i biegłym oraz do składania wyjaśnienia.

Niewątpliwie ważkim problemem z perspektywy uprawnienia podatnika do udziału w postępowaniu pozostaje jego udział w postępowaniu dowodowym tj. w czynności przesłuchania świadków. Organy podatkowe, gdy prowadzą samodzielnie postępowanie, respektują prawo podatnika do jego udziału w tych czynnościach, zawiadamiając go o terminie ich przeprowadzenia. Problemem jednak pozostaje z perspektywy ochrony praw podatników sytuacja, w której organy decydują się na włączanie materiałów z innych postępowań do postępowania podatkowego czy postępowania kontrolnego. Wtedy bowiem organy zastępują

niewątpliwie z uchybieniem art. 123 § 1 i art. 188 Ordynacji, a Sąd pierwszej instancji, akceptując takie uchybienie prawa, naruszył art. 141 § 4 P.p.s.a. i art. 145 § 1 pkt 1 lit. c) P.p.s.a.”.

dowody z zeznań świadków w postępowaniu kontrolnym protokołami ich przesłuchań zgromadzonymi w postępowaniu karnoskarbowym Wprawdzie art. 181 o.p. dopuszcza włączanie dowodów z innych postępowań, ale nie dopuszcza do świadomego obejścia przepisów art. 190 § 1 i § 2 o.p. mówiących o udziale strony w dowodzie z przesłuchania świadków. Nie można dowodów pierwotnych (np. zeznań świadka) zastępować pochodnymi (protokół przesłuchania), gdy pierwotne są dostępne, nawet jeśli z ich przeprowadzeniem łączą się trudności. W przypadku, gdy organ musi wybierać między celowością a praworządnością swego działania, winien przyznać pierwszeństwo tej drugiej, najważniejszej zasadzie, która dotyczy zarówno prawa materialnego, jak i przepisów procesowych.

Przesłuchiwanie świadków bez udziału strony w innym postępowaniu stanowi niewątpliwie naruszenie przepisów art. 190 § 1 i § 2 o.p. Ocena tego naruszenia z perspektywy legalności decyzji dokonywana przez sądy administracyjne nie jest jednolita. W wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 12 kwietnia 2012 r. II FSK 2112/10 Sąd uznał za chybiony podniesiony przez skarżącego zarzut włączenia do akt sprawy na etapie postępowania podatkowego protokołów przesłuchań. Sąd stanął na stanowisku, że stanowią dowody z dokumentów, które podlegały swobodnej ocenie dowodów przez organy podatkowe. Zdaniem Sądu wykorzystanie przez organ podatkowy dowodów zgromadzonych w innym postępowaniu nie narusza zawartej w art. 123 o.p. zasady zapewnienia stronie postępowania czynnego w nim udziału. Istotne jest, aby strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów, co w rozpoznawanej sprawie miało miejsce. W orzecznictwie został wyrażony pogląd, zgodnie z którym oparcie materiału dowodowego sprawy na dowodach w postaci dokumentów (zeznaniach świadków) zgromadzonych w postępowaniu karnym nie narusza art. 190 o.p.²⁶. W postępowaniu podatkowym nie obowiązuje bowiem zasada bezpośredniości postępowania dowodowego i dopuszczalne jest skorzystanie z dowodów przeprowadzonych przez inny organ, w innym postępowaniu²⁷. Żądanie ponownego przesłuchania osoby fizycznej w charakterze świadka powinno się sprowadzać do wskazania konkretnych okoliczności zmienionego stanu faktycznego albo gdy zeznania te były niejasne, niekompletne bądź wywoływały sprzeczności z dotychczas zebrany materiał dowodowy²⁸. Podobne stanowisko

²⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2010 r., II FSK 1900/08; wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 marca 2008 r., I SA/Łd 1249/07.

²⁷ Zob. B. Adamiak (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006, s. 696 oraz wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2009 r., I FSK 1916/07, publik.: Lex nr 508231.

²⁸ Zob. wyroki NSA: z dnia 6 września 2007 r., II FSK 110/07; z dnia 17 listopada 2006 r., I FSK 1239/05; z dnia 15 grudnia 2005 r., I FSK 250/05, publik.: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

zawarł w wyroku z dnia 13 stycznia 2016 r., sygn. Akt III SA/Wa 475/15 Wojewódzki Sąd Administracyjny, który, oddalając skargę podatnika, stwierdził, że powtórzenie określonych czynności dowodowych przeprowadzonych w toku odrębnych postępowań będzie konieczne jedynie wówczas, kiedy ocena tych dowodów dokonana w powiązaniu z materiałem dowodowym zebrany w postępowaniu podatkowym uniemożliwia jednoznaczne i prawidłowe ustalenie stanu faktycznego w konkretnej sprawie podatkowej. W wyroku z dnia 23 czerwca 2015 r. I FSK 835/14 Naczelny Sąd Administracyjny, oddalając skargę organu, dostrzegł jednak w takim stanie sprawy naruszenie gwarancji prawa do udziału podatnika w postępowaniu. Wskazał przy tym, że

włączanie tego rodzaju dokumentów do akt sprawy jest akceptowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, aczkolwiek należy sobie zdawać sprawę, że korzystanie z treści zawartych w tych dokumentach stanowi odejście od zasady bezpośredniości, godząc przy tym w zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Samo zapoznanie się strony z dokumentem w toku postępowania podatkowego nie zmienia faktu, że stronie odbiera się możliwość uczestniczenia w czynności dowodowej, w tym zadawania pytań osobie, której zeznanie zostało utrwalone w protokole z przesłuchania świadka włączonego następnie do akt sprawy podatkowej.

Mimo tego organ podatkowy, włączając zeznania świadków z innych postępowań do postępowania w danej sprawie, może opierać się na ich treściach i – jeżeli uzna je za wyczerpujące – nie ma obowiązku ponownego przesłuchania danego świadka. Jeżeli jednak strona w trybie art. 188 O.p. wnosi o ponowne przesłuchanie danego świadka, w sytuacji gdy wniosek dowodowy dotyczy istotnych okoliczności sprawy, organ podatkowy nie może żądania jego przeprowadzenia nie uwzględnić, skoro okoliczności, które mają być stwierdzone przez zgłoszone dowody, nie zostały stwierdzone za pomocą innych dowodów, w sposób zgodny z tezą, którą zamierza dowodzić strona postępowania.

Odmowa przeprowadzenia takich dowodów i oparcie rozstrzygnięcia na dokumentach z zeznań świadków włączonych do akt z innych postępowań, w sytuacji gdy – jak w niniejszej sprawie – podatnik, kwestionujący zeznania przesłuchanych kontrahentów, wnioskował o ich ponowne przesłuchanie w toczącym się wobec niego postępowaniu z zapewnieniem jego czynnego udziału w ramach tych czynności, trafnie zostało uznane przez Sąd pierwszej instancji za godzące w art. 122, art. 123 § 1, art. 180 § 1, art. 188, art. 190, art. 191 O.p.

Postępowanie dowodowe w sprawie podatkowej, a w konsekwencji jej rozstrzygnięcie, nie powinno bowiem bazować na dokumentach z zeznaniami świadków pozyskanych w innych postępowaniach przy jednoczesnej odmo-

wie stronie przesłuchania tych świadków z jej udziałem na okoliczności istotne dla sprawy. Postępowanie takie narusza bowiem zasadę zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, a tym samym uniemożliwia dowodzenie w toku postępowania jej racji poprzez bezpośrednie odnoszenie się do zeznań świadków na okoliczności sporne w rozpatrywanej sprawie.

Wydaje się, że poszanowanie prawa do przedstawienia swojego stanowiska nie powinno ograniczać się jedynie do określonych przez organ momentów postępowania, w tym wyznaczonego terminu do wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji, skoro przepisy o.p. przyznają mu prawo do udziału w każdym stadium postępowania oraz uprawniają do aktywnego uczestnictwa w czynnościach procesowych.

Wnioski i postulaty *de lege ferenda*

Analizując jedynie niektóre aspekty dotyczące dopuszczenia podatnika do udziału w postępowaniu dowodowym, wydaje się, że obowiązujące przepisy o.p. nie stwarzają wystarczającej gwarancji respektowania praw podatnika. Bierze się to z tego, że o zakresie uprawienia podatnika nie decydują przepisy, tylko organy podatkowe, które w zakresie oczekiwanym przez siebie podatnika dopuszczają do udziału w postępowaniu, a w zakresie niepożądanym jego udział wykluczają, i jak pokazują orzeczenia sądowe, w zdecydowanej większości w sposób skuteczny. Z jakich powodów tak się dzieje, skoro przepis art. 188 o.p. mówi o obowiązku uwzględnienia żądania strony dotyczącego przeprowadzenia dowodu? Odpowiedź przynosi o.p. – pozbawiona niestety norm tworzących gwarancje podatnikowi zachowania jego uprawnień, czyli norm wskazujących również konsekwencje ich niedopełnienia czy też ograniczających przypadki dopuszczalności odmowy przeprowadzenia dowodu jedynie do szczególnych okoliczności, w sposób wszechstronny wyjaśnionych stronie postępowania w postanowieniu o odmowie przeprowadzenia dowodu. Niemal obowiązującą aktualnie regułą jest uzasadnienie tego postanowienia enigmatycznym twierdzeniem o braku znaczenia dla sprawy, czy też o udowodnieniu już wszystkiego innymi zebranymi w sprawie dowodami albo ekonomią postępowania. Jak pokazuje praktyka, przepis art. 188 o.p., by nie tworzył iluzorycznego uprawnienia podatnika, powinien być bardziej rozbudowany, a przypadki, w których organ może odmówić podatnikowi dopuszczenia wnioskowanego dowodu, ograniczone absolutnie do nielicznych, starannie uzasadnionych przez organ wyjątków. Wtedy tylko realne byłoby uprawnienie podatnika do analizy, czy już zebrany materiał jest kompletny, czy też wymaga uzupełnienia. Nie można

nie dostrzegać tego, że o przeprowadzeniu niewygodnych dla siebie dowodów decyduje organ podatkowy, zatem naturalnie ich dopuszczeniem nie jest zainteresowany. Praktyka organów wydawania postanowień bez szczegółowego uzasadnienia stanowiska co do nieistotności zgłoszonego wniosku dowodowego czy też co do udowodnienia określonych we wniosku dowodowym też zebranych już w sprawie innymi dowodami nie powinna znajdować akceptacji tak organów odwoławczych, jak sądów administracyjnych. Wydaje się także, iż umotywowane wnioski podatników o powtórzenie czynności przesłuchania świadków, które odbyły się bez ich udziału, powinny także być oceniane z perspektywy umożliwienia podatnikowi udowodnienia swoich racji poprzez zadawanie świadkowi pytań o okoliczności, co do których organ może nie mieć wiedzy, a są istotne z punktu widzenia rozstrzygnięcia sprawy i których innymi dowodami podatnik nie jest w stanie udowodnić. Niewątpliwie przyczyniłoby się to do zebrania pełnego materiału dowodowego i jego oceny pozbawionej dowolności.

Reasumując, wskazać należy, że przepisy o.p. wyznaczają właściwe kierunki ochrony pozycji podatnika niemniej – analizując ich stosowanie przez organy podatkowe i kontrolę sądową legalności działań organów – pożądanym byłyby zmiany, które regulowałyby konsekwencje braku poszanowania prawa podatnika do wypowiedzenia się przed wydaniem decyzji, z bezwzględną sankcją w postaci uchylenia decyzji w razie pominięcia przez organ tego uprawnienia przyznanego podatnikowi. Takie uchybienie powinno zawsze być oceniane jako to, które miało lub mogło mieć wpływ na wynik. Trudno *post factum* oczekiwać od podatnika jakiegoś szczególnego wykazywania tego wpływu, bo ani sąd nie potrafi wykluczyć takiego wpływu, ani też podatnik wykazać w sposób dostateczny, że taki wpływ by nastąpił. Z obu stron są to tylko przypuszczenia. Dopóty pismo dotyczące wypowiedzenia i zawarta w nich argumentacja oraz wnioski nie zostaną we właściwym momencie i w sposób rzetelny rozpatrzone, nie sposób dyskutować o istotności tego, na co wskazywał w piśmie podatnik, lub co mogło w takim piśmie się pojawić, gdyby wyznaczono termin wypowiedzenia. To prawo podatnika do ostatniego słowa powinno być traktowane jako fundament. Koniecznym pozostaje także uszczegółowienie normy art. 188 o.p., która w dzisiejszym brzmieniu prowadzi do nadużyć ze strony organów w przedmiocie rzetelnego rozpatrzenia wniosków dowodowych strony. Zapewne bardziej precyzyjne unormowania w tym względzie w znacznym stopniu eliminowałyby przypadki dowolności organu w realizacji zgłaszanych przez stronę wniosków. Zmiany w o.p. w tych dwóch istotnych aspektach pozwalałyby na uznanie, że przyznane prawa podatnikowi do czynnego udziału w postępowaniu podatkowym nie są iluzoryczne.

Bibliografia

- Adamiak B., (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2006.
- Adamiak B., Borkowski J., *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 1992.
- Chruścielewski W., Nykiel W., *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000.
- Hanusz A., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004.
- Jendrośka J., *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Wrocław 2003.
- Kmieciak Z., *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, Warszawa 2000.
- Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, wydanie 3, Warszawa 2010.
- Mariański A., *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
- Mastalski R., *Postępowanie podatkowe*, [w:] N. Weralski (red.), *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. II, Wrocław 1985.
- Masternak M. [w:] B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teorie. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009.
- Ochendowski E., *Prawo administracyjne. Część ogólna*, Toruń 2009.