

---

# DOWÓD Z PRZESŁUCHANIA STRONY W PROCEDURZE PODATKOWEJ – UWAGI DE LEGE LATA I DE LEGE FERENDA

---

IRENEUSZ NOWAK\*

---

## SPIS TREŚCI

---

---

Uwagi wprowadzające.....	1
Charakter prawny dowodu z przesłuchania strony.....	2
Zgoda strony na przesłuchanie jako warunek sine qua non .....	6
Przesłuchanie strony a wezwania i oświadczenia.....	8
Inne aspekty proceduralne związane z przesłuchaniem strony.....	11
Podsumowanie .....	13

## UWAGI WPROWADZAJĄCE

---

---

Zasadniczym celem publikacji jest dokonanie ustaleń dotyczących środka dowodowego z przesłuchania strony w procedurze podatkowej, który, jak podnosi autor w niniejszej publikacji, powinien mieć większe niż do tej pory znaczenie w procesie gromadzenia materiału dowodowego. Podjęte w opracowaniu rozważania uzasadniają postawienie tezy, że organy podatkowe jako gospodarz postępowania podatkowego zbyt rzadko w praktyce wykorzystują środek dowodowy z przesłuchania strony, traktując go jako dowód posiłkowy i drugorzędny, co bez wątpienia jest działaniem *contra legem*. Niestety takie działania/zaniechania znajdują wsparcie w orzecznictwie oraz piśmiennictwie.

---

\* doktor nauk prawnych oraz adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, email: inowak@wpia.uni.lodz.pl

## CHARAKTER PRAWNY DOWODU Z PRZESŁUCHANIA STRONY

---

Dowód z przesłuchania strony należy traktować jako jeden ze środków dowodowych w procesie podatkowym, których przykładowy katalog<sup>1</sup> unormowany jest w art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>2</sup>. Oznacza to, że na gruncie polskiej procedury podatkowej obowiązuje otwarty system dowodów<sup>3</sup>, gdzie granice dowodzenia określone w art. 180 § 1 O.p. zostały wyznaczone „przyczynianiem się” danego środka dowodowego do wyjaśnienia sprawy oraz brakiem jego „sprzeczności z prawem”<sup>4</sup>. Biorąc m.in. pod uwagę powyższe ustalenia, nie sposób zgodzić się z argumentacją, że „dowód z przesłuchania strony ma w postępowaniu podatkowym, podobnie jak w postępowaniu administracyjnym ogólnym, charakter uzupełniający”<sup>5</sup>. Oczywiście można podzielić taki punkt widzenia, ale pod jednym warunkiem, że odnosiłyby się do stanu prawnego sprzed 2003 roku<sup>6</sup>, według którego przepis art. 199 O.p. stanowił, iż „jeżeli po wyczerpaniu środków dowodowych lub z powodu ich braku pozostały niewyjaśnione fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, organ podatkowy przesłuchuje stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka”. Jednakże art. 199 O.p. prawodawca zmienił ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>7</sup> i w obecnej wersji (obowiązującej bez zmian od dnia 1 stycznia 2003 r.)<sup>8</sup> „organ podatkowy może przesłuchać stronę po

---

<sup>1</sup> Wyrok NSA z dnia 18 maja 2018 r., I FSK 1201/16,.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2018 r. poz. 800 ze zm.; dalej powoływana jako „O.p.”).

<sup>3</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 kwietnia 2018 r., I SA/Gd 177/18,.

<sup>4</sup> I. Nowak, *Status biegłego i jego opinii jako dowodu w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym (cz. I)*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2018, nr 4, s. 23; tenże *Ogłędziny jako bezpośredni środek dowodowy w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2018, nr 11; wyrok WSA w Krakowie z dnia 27 września 2017 r., I SA/Kr 179/17,.

<sup>5</sup> W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2018, s. 132.

<sup>6</sup> P. Pietrasz, *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, Monitor Podatkowy 2005, nr 5, s. 24 i nast.; W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 60-62.

<sup>7</sup> Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387).

<sup>8</sup> Jak czytamy w uzasadnieniu projektu „w obecnym brzmieniu art. 199 Ordynacji wezwanie strony na przesłuchanie jest sygnałem, że organowi nie udało się zebrać materiału dowodowego pozwalającego na rozstrzygnięcie sprawy. Korzystanie z tego środka dowodowego powinno być bardziej elastyczne; w każdym stadium postępowania. Wiarygodne wyjaśnienie przez stronę istotnych okoliczności sprawy uprości, przyspieszy i zmniejszy koszty postępowania dowodowego” – [http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/\(\\$vAllByUnid\)/B2352C428E83FB39C1256BA00038BE0B/\\$file/414.pdf](http://orka.sejm.gov.pl/Druki4ka.nsf/($vAllByUnid)/B2352C428E83FB39C1256BA00038BE0B/$file/414.pdf). Także według L. Etela „zamieszczone w projekcie propozycje zmian [m.in. art. 199 o.p. – przypis autora] obowiązującej ustawy – Ordynacja podatkowa świadczą o dostrzeżeniu przez projektodawcę wielu jej mankamentów” – L. Etel, *Opinia w sprawie projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o*

wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu”. Powyższe prowadzi do wniosku, że „przed wejściem w życie noweli z 2002 r. przesłuchanie strony w trybie art. 199 było traktowane jako posiłkowy środek dowodowy, który mógł być przeprowadzony po spełnieniu wyszczególnionych w przepisie warunków, tzn. gdy po wyczerpaniu środków dowodowych lub z powodu ich braku pozostały niewyjaśnione fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy”<sup>9</sup>. W związku z tym należy przyjąć, że „aktualna treść art. 199 Ordynacji podatkowej nie uprawnia do twierdzenia, że przesłuchanie strony jest dowodem pomocniczym w stosunku do innych dowodów”<sup>10</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania należy dostrzec, że na tle procedury podatkowej, wszystkie środki dowodowe korzystają z jednakowej mocy dowodowej<sup>11</sup>. Ponadto w procesie podatkowym nie obowiązuje formalna teoria dowodowa<sup>12</sup>, według której daną okoliczność można udowodnić wyłącznie przy pomocy takiego, a nie innego środka dowodowego<sup>13</sup>. Tym samym rządząca postępowaniem podatkowym zasada oficjalności (art. 121 § 1, art. 122, art. 180 § 1 i 181 O.p.) wymaga, aby w jego toku czynne podmioty stosunku podatkowoprawnego podejmowały wszelkie niezbędne działania celem wyjaśnienia i załatwienia sprawy, w tym dopuszczały każdy dowód służący ustaleniu prawdy obiektywnej<sup>14</sup>, np. z przesłuchania strony. Pamiętać przy tym należy, że przepisy prawa podatkowego należy wyklądać ściśle i zgodnie z ich literalnym brzmieniem. Jeśli treść przepisu jest dostatecznie jasna, przy odczytywaniu normy prawnej nie powinno dokonywać się żadnych skomplikowanych zabiegów

---

*zmianie niektórych innych ustaw (druk 414) z dnia 8 maja 2002 r.*, <http://orka.sejm.gov.pl/rexdomk4.nsf/Opwsdr?OpenForm&414>.

<sup>9</sup> B. Dauter, *Komentarz do art. 199 O.p.*, [w:] S. Babiaryz i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Lex/el.

<sup>10</sup> M. Rymaszewski, *Przesłuchanie strony w postępowaniu podatkowym*, *Toruński Rocznik Podatkowy* 2013/el, s. 116.

<sup>11</sup> Za wyjątkiem ksiąg podatkowych (art. 193 O.p.) oraz dokumentów urzędowych (art. 194 O.p.) jako dowodów korzystających ze szczególnych domniemań wzmacniających ich moc dowodową – wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2004 r., III SA 770/03; I. Nowak, *Dokumenty urzędowe jako dowody w świetle procedury podatkowej*, *Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych* 2018, nr 2, s. 20 i nast.

<sup>12</sup> Szerzej D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 184 i nast.

<sup>13</sup> Por. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2011 r., I OSK 1197/11, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 22 września 2017 r., II SA/Wr 560/16; J. Glumińska-Pawlic, *Jeszcze raz na temat dowodów w postępowaniu podatkowym*, [w:] J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, tom III, Katowice 2009, s. 19.

<sup>14</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 lutego 2009 r., III SA/Kr 882/08; wyrok NSA z dnia 26 września 2007 r., I GSK 2434/06, CBOSA.

interpretacyjnych (*clara non est interpretanda*)<sup>15</sup> – i tak właśnie powinno być w przypadku art. 199 O.p.

Nie mają uzasadnionych podstaw „twierdzenia” organów podatkowych, orzecznictwa, ale też część piśmiennictwa, że przesłuchanie strony powinno być rzadko wykorzystywanym środkiem dowodowym w procesie podatkowym, m.in. z uwagi na jego kontrowersyjność<sup>16</sup>, gdyż podatnik jest bezpośrednio zainteresowany wynikiem postępowania dowodowego i rozstrzygnięciem całej sprawy<sup>17</sup>. Wszystko to według powyższych tez „autorów” rodzi obawę, że strona nie będzie przedstawiać stanu faktycznego zgodnego z prawdą<sup>18</sup>, z tego też powodu dowód z przesłuchania strony jest środkiem dowodowym posiłkowym, pozbawionym pełnego obiektywizmu, zwłaszcza wówczas, gdy w grę wchodzi ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego<sup>19</sup>. Logicznym wydaje się, że podatnik zawsze będzie zainteresowany pozytywnym rozstrzygnięciem swojej sprawy podatkowej, jednakże dyskredytowania dowodu z przesłuchania strony tylko z tej przyczyny nie sposób podzielić, bo w istocie tylko strona najlepiej jest zorientowana w stanie faktycznym sprawy<sup>20</sup>. Innymi słowy, okoliczność, że środek dowodowy pochodzi od strony sama w sobie nie może decydować o jego wiarygodności, ani tym bardziej umniejszać jego znaczenia, ponieważ to z woli ustawodawcy tego rodzaju dowód stanowi pełnowartościowy, podstawowy i równoprawny materiał dowodowy<sup>21</sup>, który podlega takim samym zasadom swobodnej oceny jak każdy inny zgodny z prawem dowód<sup>22</sup>.

Na tle wyżej poczynionych uwag zasadny jest wniosek, że brak jest podstaw prawnych, aby zeznanie, które pochodzi od strony uznać za bardziej lub mniej wiarygodne tylko z powodu, że źródłem jest jego „autor”<sup>23</sup>. Zapomina się, że naczelną regułą postępowania podatkowego, jaką stanowi zasada prawdy obiektywnej,

---

<sup>15</sup> Wyrok NSA z dnia 21 października 2005 r., I FSK 185/05, CBOSA.

<sup>16</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 marca 2008 r., I SA/Po 1458/07,.

<sup>17</sup> Wyroki WSA w Łodzi z dnia 20 listopada 2009 r., I SA/Łd 501-506/09,.

<sup>18</sup> Por. wyrok WSA w Opolu z dnia 16 listopada 2017 r., II SA/Op 302/17,.

<sup>19</sup> Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 15 grudnia 2010 r., I SA/Bd 875/10, CBOSA.

<sup>20</sup> Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 7 maja 2015 r., III SA/Lu 1107/14,; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 198 O.p.*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany 2018*, Lex/el; B. Dauter, *Komentarz do art. 199 O.p.*..., Lex/el.

<sup>21</sup> B. Adamiak, *Dowody i postępowanie wyjaśniające*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2017, s. 260.

<sup>22</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 września 2009 r., III SA/Wa 488/09,.

<sup>23</sup> Por. I. Nowak, *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012, s. 207.

zobowiązuje organy podatkowe do udowodnienia każdego faktu mającego znaczenie prawne za pomocą wszelkich legalnych środków dowodowych, w tym m.in. dowodów z przesłuchania strony<sup>24</sup>. Dodatkowo „na wartość dowodową zeznań strony wpływa obowiązek ich składania pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Strona decydująca się złożyć zeznanie w postępowaniu podatkowym, naraża się na odpowiedzialność karną, jeżeli zdecydowałaby się zeznawać fałszywie. Okoliczność ta nie pozostaje bez znaczenia dla treści zeznań strony, która jest dodatkowo motywowana do zeznawania prawdy”<sup>25</sup>. Warto także w tym miejscu przyjąć *a priori*, że podatnik jest przecież świadomy, iż jeżeli okoliczności istotne dla rozstrzygnięcia sprawy nie były znane organom podatkowym nie z powodu ich zaniedbań, lecz zatajenia przez stronę, to takie postępowanie wyłącza możliwość skutecznego podnoszenia przez nią później zarzutów niezgodności zaskarżonych rozstrzygnięć podatkowych z prawem<sup>26</sup>.

W postępowaniu podatkowym art. 199 O.p. pozostawia ocenę potrzeby przeprowadzenia dowodu z przesłuchania strony czynnemu podmiotowi stosunku podatkowoprawnego, co wynika z użytych w nim słów „może przesłuchać stronę”<sup>27</sup>. Jednakże swoboda tej oceny jest ograniczona treścią zasady prawdy materialnej, z której wpływa dla organu orzekającego obowiązek skorzystania ze wskazanego środka dowodowego w celu ustalenia stanu faktycznego<sup>28</sup> i w końcu podjęcia prawidłowego rozstrzygnięcia podatkowego<sup>29</sup>. Oczywistym jest przy tym, że organ podatkowy nie może z góry i bez przeprowadzenia dowodu z przesłuchania strony wykluczyć możliwości zaistnienia pewnych okoliczności, gdyż musi pamiętać, iż w świetle art. 180 O.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co się przyczyni do wyjaśnienia sprawy<sup>30</sup>. Bezspornym jest, że organ podatkowy może zrezygnować z przesłuchania strony postępowania pod jednym warunkiem, że w oparciu o zgromadzony materiał dowodowy

---

<sup>24</sup> Por. wyrok TK z dnia 10 czerwca 1987 r., P 1/87, Lex/el; wyrok NSA z dnia 16 lutego 2018 r., I OSK 937/16.; I. Nowak, *Ciężar dowodzenia w postępowaniu podatkowym – podstawowe problemy*, [w:] B. Kucia-Guściora (red.), i in., *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, Lublin 2016, s. 183 i nast.

<sup>25</sup> M. Rymaszewski, *Przesłuchanie... op. cit.*, s. 118.

<sup>26</sup> Wyrok NSA z dnia 4 czerwca 1982 r., I SA 212/82, Legalis nr 34720.

<sup>27</sup> Por. wyrok NSA z dnia 21 października 1994 r., SA/Wr 895/94,.

<sup>28</sup> Por. wyrok NSA z dnia 29 kwietnia 2003 r., I SA/Łd 1564/00.; B. Adamiak, *Komentarz do art. 86 k.p.a.*, [w:] J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.

<sup>29</sup> Por. wyrok NSA z dnia 6 listopada 2000 r., IV SA 1606/98,.

<sup>30</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 29 marca 2018 r., I SA/OI 118/18,.

uzna, iż dana okoliczność została już stwierdzona innym dowodem<sup>31</sup>. Oceniając więc zeznania strony organ orzekający może nie dać im wiarę<sup>32</sup>, ale zgodnie z art. 210 § 4 O.p. w uzasadnieniu faktycznym rozstrzygnięcia podatkowego musi zawrzeć w szczególności omówienie przyczyn odmowy wiarygodności dowodu z przesłuchania strony lub jego niepodjęcia<sup>33</sup>.

### ZGODA STRONY NA PRZESŁUCHANIE JAKO WARUNEK SINE QUA NON

Przesłuchanie strony<sup>34</sup> z uwagi na charakter tej czynności prawnej wymaga jej osobistego działania<sup>35</sup>. *A contrario*, w sytuacji ustanowienia przez nią pełnomocnika, nie można zastępować zeznań strony jego zeznaniami<sup>36</sup>, nawet jeżeli z treści pełnomocnictwa wynika, iż jest on upoważniony do składania w imieniu wspólników spółki wszelkich oświadczeń oraz do reprezentowania spółki w jak najszerszym zakresie przed organami administracji publicznej<sup>37</sup>. Niemniej jednak o przeprowadzeniu dowodu z przesłuchania strony należy zawiadomić zastępcę procesowego<sup>38</sup>, który może być oczywiście obecny przy składaniu zeznań przez swojego mocodawcę<sup>39</sup>. Na marginesie należy podnieść, że przesłuchanie podatnika w dacie wcześniejszej niż przeprowadzenie dowodu z zeznań świadków nie stanowi naruszenia przepisów postępowania podatkowego<sup>40</sup>.

<sup>31</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 15 października 2008 r., I SA/Ol 394/08,.

<sup>32</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2006 r., I SA/Po 757/06,.

<sup>33</sup> I. Nowak, *Correct structure of a tax decision in the light of legal and tax security of the individual*, [w:] K. Flaga-Gieruszyńska (red.), E. Cała-Wacinkiewicz (red.), D. Wacinkiewicz (red.), *The safety of the individual and of the group in private and public law – a collection of studies*, Gorzów Wielkopolski 2015, s. 141 i nast.; wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2002 r., I SA/Łd 1596/01, CBOSA; wyrok NSA z dnia 3 sierpnia 2018 r., II FSK 2065/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2010 r., I FSK 1048/09,.

<sup>34</sup> W trybie przepisu art. 199 O.p. przesłuchać można osobę fizyczną, natomiast w przypadku, gdy stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, w charakterze strony można przesłuchać wyłącznie członków władz statutowych upoważnionych do reprezentowania tych podmiotów – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 grudnia 2005 r., I SA/Po 304/04,; wyrok NSA z dnia 15 listopada 2013 r., I FSK 1714/12,; wyrok NSA z dnia 15 listopada 2013 r., I FSK 1552/12,; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 198 O.p...*, Lex/el; B. Dauter, *Komentarz do art. 198 O.p...*, Lex/el.

<sup>35</sup> Zob. art. 138a § 1 O.p.; wyrok NSA z dnia 8 maja 2014 r., II FSK 1143/12, BOSA.

<sup>36</sup> Por. Z.R. Kmiecik, *Zakres pełnomocnictwa w postępowaniu administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, Przegląd Sądowy 2007, nr 4, s. 5.

<sup>37</sup> Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 grudnia 2018 r., I SA/Po 935/08, CBOSA; wyroki WSA w Poznaniu z dnia 13 kwietnia 2010 r., I SA/Po 156-163/10, CBOSA.

<sup>38</sup> Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2010 r., I FSK 1292/10, CBOSA; Ł. Matusiakiewicz, *Przesłuchanie świadka i strony w systemie środków dowodowych w Ordynacji podatkowej*, Biuletyn Skarbowy 2007 nr 6, s. 6; wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2013 r., I FSK 269/12, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 listopada 2010 r., I SA/Po 379/10, CBOSA.

<sup>39</sup> Por. P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Lex/el.

<sup>40</sup> Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2000 r., I SA/Gd 1117/98, CBOSA.



Jedynym ustawowym warunkiem zastosowania środka dowodowego w postaci przesłuchania strony jest wyrażenie przez nią zgody<sup>41</sup>, która ma charakter odwoławczy<sup>42</sup>. Wyrażenie zgody lub jej brak, zgodnie z zasadą pisemności (art. 126 O.p.)<sup>43</sup>, nie może być dorozumiane<sup>44</sup>, ponieważ musi wynikać z oświadczenia utrwalonego w sposób wyraźny i bezpośredni<sup>45</sup>. Dlatego też, jeżeli organ podatkowy przeprowadzi przesłuchanie strony bez uzyskania jej zgody, zeznania te nie będą mogły być zakwalifikowane jako dowód w postępowaniu podatkowym<sup>46</sup>. Oznacza to, że „akceptacja” strony na przesłuchanie musi znaleźć odzwierciedlenie w protokole przesłuchania<sup>47</sup>. Należy też podkreślić, że strona może odmówić wyrażenia zgody na przesłuchanie w jego trakcie, a wówczas organ podatkowy musi odstąpić od przesłuchania<sup>48</sup>. Jeżeli jednak strona wycofa swoją zgodę na przesłuchanie, to nie może później skutecznie podnosić zarzutu nie przeprowadzenia tego dowodu przez organ procesowy<sup>49</sup>.

Oświadczenie strony o wyrażeniu zgody (lub ewentualnie odmowa) na przesłuchanie może być według art. 168 O.p. wnoszone pisemnie lub ustnie do protokołu, a także za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, utworzoną na podstawie ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, lub portal podatkowy. Zaznaczyć przy tym należy, że wzmiankę o wyrażeniu przez stronę zgody na jej przesłuchanie organ podatkowy powinien zamieścić w protokole przesłuchania<sup>50</sup>.

Brak zgody strony na przesłuchanie uniemożliwia organowi procesowemu zastosowanie środków przymusu, w tym nałożenie kary porządkowej, stosownie do art.

---

<sup>41</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 7 listopada 2007 r., I SA/Bk 476/07, CBOSA.

<sup>42</sup> H. Sęk, P. Pietrasz, *Zeznania, wyjaśnienia, oświadczenia jako dowód w postępowaniu podatkowym – wybrane zagadnienia na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013, s. 13.

<sup>43</sup> Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006 r., II FSK 276/05, CBOSA.

<sup>44</sup> Wyrok WSA w Opolu z dnia 11 grudnia 2009 r., I SA/Op 450/09, CBOSA.

<sup>45</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 981.

<sup>46</sup> W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018, s. 164; J. Głos, *Przesłuchanie lub wyjaśnienia podatnika*, *Prawo i Podatki* 2008, nr 1, s. 22.

<sup>47</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 sierpnia 2012 r., III SA/Wa 3116/11.; wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 marca 2012 r., III SA/Wa 1818/11.; wyrok WSA w Warszawie z dnia 30 stycznia 2012 r., III SA/Wa 1151/11.,

<sup>48</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 9 sierpnia 2010 r., I SA/Rz 322/10, CBOSA; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 6 kwietnia 2009 r., I SA/Rz 708/08, CBOSA; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 22 lipca 2008 r., I SA/Rz 222/08.,

<sup>49</sup> Wyroki WSA w Kielcach z dnia 25 września 2008 r., I SA/Ke 278-279/08.,

<sup>50</sup> Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 9 sierpnia 2010 r., I SA/Rz 322/10.; wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., II FSK 1458/09.,

262 § 4 O.p.<sup>51</sup>. W literaturze wskazuje się, że „uzależnienie możliwości przesłuchania strony od wyrażenia przez nią zgody ma na celu przede wszystkim uchronienie strony przed konieczności składania we własnej sprawie zeznań dla siebie niekorzystnych lub prowadzących do samooskarżenia”<sup>52</sup>. Skoro więc strona odmówiła wyrażenia zgody na przesłuchanie, to organ podatkowy nie może „wyciągać negatywnych konsekwencji”, wskazując na brak współdziałania strony w dokonywaniu ustaleń faktycznych<sup>53</sup>.

Zgodnie z art. 159 § 1a O.p., w przypadku wzywania strony na przesłuchanie, w wezwaniu należy, oprócz niezbędnych elementów, o których mowa w art. 159 § 1 O.p.<sup>54</sup>, poinformować również o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie<sup>55</sup>. Niestety ciągle aktualne są, od dawna zresztą wyrażane w piśmiennictwie poglądy, że „najczęstsze naruszenie art. 159 O.p. polega na niewskazaniu w wezwaniu sprawy, której wezwanie dotyczy, celu i charakteru, w jakim osoba została wezwana, a także na niepouczeniu o skutkach prawnych niezastosowania się do wezwania oraz niepouczeniu strony o prawie do odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie”<sup>56</sup>.

## PRZESŁUCHANIE STRONY A WEZWANIA I OŚWIADCZENIA

---

Uprawnienie strony do wyrażenia zgody w przedmiocie przeprowadzenia dowodu z przesłuchania należy odróżnić od prawa odmowy odpowiedzi na pytania w zakresie określonym w art. 196 O.p., gdyż są to całkowicie odrębne czynności. Ze względu na wyraźne zastrzeżenie konieczności wyrażenia przez stronę zgody na przesłuchanie, można mówić o swoistej dobrowolności – z punktu widzenia strony – przeprowadzenia

---

<sup>51</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 sierpnia 2017 r., I SA/Wr 344/17.; wyrok NSA z dnia 24 listopada 2010 r., II FSK 1233/09, CBOSA; H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, *Komentarz do art. 198 O.p.*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2018*, Legalis/el.

<sup>52</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 980-981.

<sup>53</sup> A. Nita, *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, Państwo i Prawo 2013, nr 12, s. 40-41; wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 kwietnia 2011 r., III SA/Wa 1731/10,.

<sup>54</sup> I. Nowak, *Istota i znaczenie wezwań w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych, w druku; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 9 lutego 2012 r., I SA/Sz 804/11.; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 lipca 2011 r., I SA/GI 309/11,.

<sup>55</sup> Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 grudnia 2015 r., I SA/GI 7/15.; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 grudnia 2015 r., I SA/GI 5/15.

<sup>56</sup> M. Sroczyński, *Wezwania*, [w:] S. Firkowski, i in., *Procedury podatkowe i administracyjne 2018 w jednostkach samorządu terytorialnego 2018*, Legalis/el.



tego dowodu<sup>57</sup>. Skoro więc ustawodawca przewidział zarówno odmowę odpowiedzi na pytania w toku przesłuchania, jak i wyrażenie zgody na przesłuchanie w charakterze strony, to instytucji tych nie należy utożsamiać ze sobą<sup>58</sup>.

Nie można wykorzystywać w trybie przewidzianym w art. 199 O.p. zeznania złożonego przez podatnika do protokołu w charakterze świadka w jakiegokolwiek sprawie, ponieważ aby sprostać wymaganiom wskazanego przepisu musi to być przesłuchanie strony jako świadka w tej sprawie, w której posiada ona przymiot strony<sup>59</sup>. Co więcej, w postępowaniu podatkowym twierdzenia strony nie są środkami dowodowymi w rozumieniu art. 180 O.p., jeśli nie mają formy zeznania (art. 199 O.p.) lub oświadczenia, o którym mowa w art. 180 § 2 O.p., złożonego pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania<sup>60</sup>.

Także w doktrynie takie podejście znajduje aprobatę, ponieważ „przesłuchanie strony jest środkiem dowodowym o odmiennym charakterze niż oświadczenia strony przewidziane w art. 180 § 2 O.p. Wprawdzie to ostatnie, tak samo jak zeznanie (...) składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, to jednak inne są przesłanki, inny tryb przeprowadzania oraz inna wartość dowodowa obu tych środków dowodowych”<sup>61</sup>.

Nieuprawnione jest twierdzenie, spotykane w judykaturze, że przewidziana w art. 199 O.p. możliwość przesłuchania podatnika w charakterze strony stanowi wprawdzie samodzielny środek dowodowy w sensie procesowym, ale ze względu na źródło i możliwość pozyskania informacji jest on taki sam jak wyjaśnienia<sup>62</sup>. Wykorzystując tryb wezwania do złożenia wyjaśnień w miejsce przeprowadzenia dowodu z przesłuchania strony, organ podatkowy doprowadza do obejścia art. 199 O.p.<sup>63</sup>, gdyż pozbawia stronę praw procesowych<sup>64</sup>, jakie ustawodawca gwarantuje jej w ramach tego środka

---

<sup>57</sup> Wyrok NSA z dnia 3 czerwca 2008 r., II FSK 471/08, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 grudnia 2007 r., I SA/Gd 822/07.

<sup>58</sup> Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 stycznia 2008 r., I SA/Gl 634/07; wyrok NSA z dnia 21 października 2005 r., I FSK 185/05, CBOSA; wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006 r., II FSK 276/05.

<sup>59</sup> Wyrok WSA w Łodzi z dnia 9 czerwca 2009 r., I SA/Łd 1308/08.

<sup>60</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 15 lutego 2008 r., III SA/Wa 1847/07.

<sup>61</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 980.

<sup>62</sup> Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2012 r., II FSK 902/11.

<sup>63</sup> Szerzej B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organ podatkowy*, *Przegląd Podatkowy* 2011, nr 5, s. 6 i nast.

<sup>64</sup> A. Nita, *Ciężar dowodzenia w prawie podatkowym*, [w:] I. Ramus (red.), *Obrót powszechny i gospodarczy. Problemy podatkowoprawne*, Toruń 2014, s. 24; M. Szymała, *Prawo do obrony a możliwość nałożenia kary porządkowej na stronę postępowania podatkowego*, *Państwo i Prawo* 2017, nr 5, s. 109 i nast.

dowodowego, ponieważ takiego działania nie da się pogodzić z zasadą praworządności<sup>65</sup> (art. 120 O.p. i art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej<sup>66</sup>) ani z zasadą państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP)<sup>67</sup>. Warto jednak w tym miejscu wskazać, że wyjaśnienia będące istotnym i doraźnym środkiem umożliwiającym komunikację organu podatkowego ze stroną mogą stanowić podstawę do ustalenia procesowo istotnych okoliczności, jednak nie mogą same tworzyć podstawy rozstrzygnięcia organu podatkowego co do istoty sprawy<sup>68</sup>. Kształtują one wprawdzie przedmiot i zakres postępowania dowodowego, przez co umożliwiają organowi procesowemu sformułowanie tez dowodowych, jednakże z uwagi na fakt, że wyjaśnienia nie mają waloru środka dowodowego<sup>69</sup>, nie mogą zastąpić dowodu z przesłuchania strony przewidzianego w art. 199 O.p.<sup>70</sup>. „Wprawdzie w obu przypadkach strona wypowiada się „we własnej sprawie”, to jednak składając zeznania, strona – podobnie jak świadek – ponosi odpowiedzialność karną za fałszywe zeznania, co ma istotne znaczenie dla zachowania obiektywizmu”<sup>71</sup>.

Z dokonanych ustaleń wynika, że na gruncie Ordynacji podatkowej należy odróżnić przesłuchanie strony jako środek dowodowy, o którym mowa w art. 199 O.p. od wyjaśnień<sup>72</sup>, „które nie są środkiem dowodowym, a dotyczą przedstawienia przez stronę stanu faktycznego sprawy wymagającego udowodnienia”<sup>73</sup>. Wyjaśnienia oraz zeznania nie są środkami konkurencyjnymi, jednakże wyjaśnienia nie mogą zastępować zeznań, a wezwanie do ich złożenia, kierowane w trybie art. 155 § 1 O.p. nie może być głównym

<sup>65</sup> A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 13 i nast.

<sup>66</sup> Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej; Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.; dalej powołana jako „Konstytucja RP”.

<sup>67</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 sierpnia 2018 r., I SA/Wr 550/18.

<sup>68</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 lipca 2016 r., I SA/Wr 272/16.; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 24 listopada 2015 r., I SA/Wr 253/15; analogicznie R. Dowgier, *Wezwanie do złożenia wyjaśnień w trybie art. 155 Ordynacji podatkowej*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2010, nr 1, s. 20-21.

<sup>69</sup> Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne 2013*, Lex/el; wyroki WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2008 r., I SA/Po 1564-1565/07; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 maja 2013 r., VI SA/Wa 1579/12.

<sup>70</sup> Szerzej B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie...*, *op. cit.*, s. 6 i nast.; I. Nowak, *Wezwania...*; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 sierpnia 2012 r., III SA/GI 47/12,.

<sup>71</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 980.

<sup>72</sup> R. Dowgier, *Wezwanie...*, *op. cit.*, s. 20; H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 120; wyroki WSA w Kielcach z dnia 6 października 2015 r., II SA/Ke 697-698/15.

<sup>73</sup> B. Adamiak, *Komentarz do art. 199 O.p.*, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 1172.

instrumentem służącym do odtworzenia stanu faktycznego<sup>74</sup>. „W przeciwnym razie można byłoby dojść do następującego wniosku: w jakim celu organ podatkowy ma pytać stronę o zgodę na przesłuchanie, skoro może skorzystać z bardziej przystępnej formy, jaką jest możliwość odebrania wyjaśnień? Czyż nie oznaczałoby to jednak swoistego ominięcia – wynikającej z art. 199 O.p. – zasady dobrowolności wyjaśnień podatnika we własnej sprawie w związku z czynnością przesłuchania?”<sup>75</sup>.

Jeżeli więc organ podatkowy zamiast przesłuchać stronę z uwzględnieniem treści art. 199 O.p. wezwałby ją, pod rygorem odpowiedzialności porządkowej i bez pouczenia, co do prawa wyrażenia zgody na przesłuchanie, do przekazywania oświadczeń wiedzy, danych i informacji, które mogą zostać uznane za porównywalne do przesłuchania strony, to postępowanie takie naruszałoby powyższy przepis, a w szczególności zagwarantowane w nim prawo strony do odmowy zeznań<sup>76</sup>.

#### INNE ASPEKTY PROCEDURALNE ZWIĄZANE Z PRZESŁUCHANIEM STRONY

Forma przesłuchania strony nie jest unormowana na gruncie Ordynacji podatkowej. Wydaje się, że dopuszczalne jest przeprowadzenie powyższego dowodu zarówno w formie ustnej, jak i pisemnej. Zgodnie z utrwalonym w piśmiennictwie poglądem użycie zwrotu „organ może przesłuchać stronę” wskazuje na ustną formę składania zeznań, z której powinien być sporządzony protokół<sup>77</sup>. Wskazać jednak należy,

<sup>74</sup> J. Obidowski, *Przesłuchanie kontrolowanego*, [w:] A. Mariański (red.), *Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej 2014*, Lex/el; wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2010 r., I FSK 1048/09.; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 8 sierpnia 2018 r., I SA/Wr 549/18.,

<sup>75</sup> P. Pietrasz, *Komentarz do art. 199 O.p...*, Lex/el; wyrok WSA w Krakowie z dnia 16 grudnia 2008 r., I SA/Kr 1321/08.

<sup>76</sup> Wyrok NSA z dnia 18 czerwca 2013 r., II FSK 2106/11.

<sup>77</sup> Jak stanowi art. 172 § 1 O.p. organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie. W szczególności sporządza się protokół z przesłuchania strony (art. 172 § 2 pkt 2 O.p. *ab initio*). Zdaje się nie ulegać wątpliwości, że fakt przesłuchania strony na protokole przesłuchania świadka nie stanowi naruszenia przepisów postępowania mogącego mieć istotny wpływ na wynik sprawy – B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 981; por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 86 k.p.a.*, [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Lex/el; wyrok WSA w Warszawie z 28 listopada 2005 r., VI SA/Wa 1434/05.,

że przesłuchanie strony może mieć również postać pisemną<sup>78</sup>, na którą wskazuje art. 159 § 1 pkt 4 O.p.<sup>79</sup> oraz z art. 175 O.p.<sup>80</sup>.

Zgodnie z art. 199 O.p. zdanie drugie do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka<sup>81</sup>, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu. Stronie przysługuje więc prawo odmowy odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić ją na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej. Przed odebraniem zeznań organ podatkowy poucza stronę o powyższym prawie oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania stosowanie do art. 233 § 1 kodeksu karnego<sup>82</sup>. Tożsame w tej mierze stanowisko zajmuje judykatura, stwierdzając, że do strony przesłuchiwanej w trybie art. 199 O.p. ma zastosowanie art. 233 § 1 k.k., tak samo jak w czasie przesłuchania świadków<sup>83</sup>. Odnotować w tym miejscu należy, że organ podatkowy w przypadku, gdy strona wyraziła zgodę na przesłuchanie, nie ma już obowiązku uprzedzenia jej o prawie odmowy zeznań, ponieważ byłoby to bezprzedmiotowe, gdyż analogiczną rolę pełni instytucja zgody na przesłuchanie<sup>84</sup>. Należy zatem zwrócić uwagę, że jeżeli nie można wobec zeznającej strony stosować przepisów o środkach przymusu wobec świadków (art. 199 O.p. *in fine*), to wprawdzie strona będzie zobowiązana do stawienia się przed

---

<sup>78</sup> P. Pietrasz, *Wyjaśnienia...*, *op. cit.*, s. 318; B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, M. Masternak, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003, s. 318.

<sup>79</sup> W wezwaniu należy wskazać czy osoba wezwana powinna stawić się osobiście lub przez pełnomocnika, czy też może złożyć wyjaśnienie lub zeznanie na piśmie lub w formie dokumentu elektronicznego.

<sup>80</sup> Organ podatkowy może zezwolić na dołączenie do protokołu zeznania na piśmie podpisanego przez zeznającego oraz innych dokumentów mających znaczenie dla sprawy.

<sup>81</sup> Art. 199 O.p. nie wskazuje wyraźnie, czy przepisy o świadkach mają być stosowane wprost, czy odpowiednio. Wydaje się jednak, że stosowanie wprost nie jest możliwe – por. H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2015*, Lex/el. Art. 195 pkt 1 O.p. stanowi, że świadkami nie mogą być osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń. Z treści tego przepisu wynika, że ustawodawca odbiera przymiot świadka (tutaj strony przesłuchiwanej w trybie art. 199 O.p.) osobie niezdolnej do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń, a nie osobie psychicznie chorej czy ubezwłasnowolnionej. Ocena, czy strona ma zdolność do postrzegania lub komunikowania swoich spostrzeżeń, należy do organu prowadzącego postępowanie. Dokonując tej oceny, organ „musi zachować jak największą ostrożność, biorąc pod uwagę każdy wypadek oddzielnie oraz całokształt okoliczności, w jakich zeznania mogą być składane” – por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 lutego 2016 r., III SA/Gd 843/15. Jednakże strona znajdująca się pod władzą rodzicielską, opieką lub kuratelą może być przesłuchana, jeżeli nie ma do niej zastosowania przepis 195 pkt 1 O.p. W tym ostatnim wypadku organ powinien rozważyć, czy przesłuchać stronę albo jej przedstawiciela ustawowego, bądź też oboje (por. art. 302 § 2 k.p.c.) – por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 86 k.p.a...*, Lex/el.

<sup>82</sup> Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny; tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r. poz. 1600 ze zm.; dalej powoływany jako „k.k.”

<sup>83</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 czerwca 2008 r., I SA/Kr 1203/07.

<sup>84</sup> B. Brzeziński (red.), M. Kalinowski (red.), A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, *op. cit.*, s. 982.

organem procesowym, ale ten ostatni nie jest uprawniony przymusić jej do zeznawania<sup>85</sup>, również w trybie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji<sup>86</sup>.

Nie ulega wątpliwości fakt, że organ podatkowy nie może ukarać podatnika, który nie zgłosił się na przesłuchanie w charakterze strony, ponieważ zastosowanie kary porządkowej zostało *expressis verbis* wyłączone w stosunku do przesłuchania strony<sup>87</sup>. Zwraca na to uwagę również orzecznictwo sądowe, gdzie przyjmuje się, że regulacja z art. 199 O.p. zdanie drugie ma charakter normy szczególnej w stosunku do art. 262 § 1 O.p., wyłącza bowiem w stosunku do strony możliwość stosowania środków przymusu w przypadku jej przesłuchiwania. Nie można zatem ukarać strony za odmowę odpowiedzi na pytanie oraz za niestawienie się na wezwanie organu podatkowego, choć strona powinna dopełnić tego obowiązku, gdyż jest to logiczne z uwagi na fakt, że przesłuchanie może mieć miejsce dopiero po wyrażeniu przez nią zgody<sup>88</sup>. Potwierdza to brzmienie art. 262 § 4 O.p., który wyłącza możliwość zastosowania kary porządkowej w przypadku przesłuchania strony w trybie art. 199 O.p.<sup>89</sup>.

---

## PODSUMOWANIE

---

Postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych<sup>90</sup>, które są zobowiązane podejmować wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia sprawy<sup>91</sup>. Oczywiście podatkowe organy orzekające nie są ograniczone co do możliwości korzystania z określonych środków dowodowych na gruncie Ordynacji podatkowej, ponieważ wymienione są one jedynie przykładowo (poprzez użycie zwrotu „w szczególności”)<sup>92</sup>. Jak się zatem wydaje,

---

<sup>85</sup> Por. P. Przybysz, *Kodeks...*, Lex/el.

<sup>86</sup> Ustawa z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji; tekst jednolity: Dz.U. z 2018 r. poz. 1314 ze zm.; dalej powołana jako „u.p.e.a.”.

<sup>87</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 2 kwietnia 2009 r., I SA/Kr 144/09, CBOSA.

<sup>88</sup> M. Münnich, *Przebieg postępowania podatkowego (tryb zwyczajny i tryby nadzwyczajne)*, [w:] P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), M. Burzec, M. Duda-Hyz, A. Gorgol, B. Kucia-Guściora, M. Münnich, P. Pomorski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 217; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 6 kwietnia 2009 r., I SA/Rz 708/08.

<sup>89</sup> Wyrok WSA w Krakowie z dnia 12 maja 2009 r., I SA/Kr 369/09.

<sup>90</sup> I. Nowak, *Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych – teoria a orzecznictwo*, Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu 2010, nr 9, s. 161 i nast.

<sup>91</sup> Wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2002 r., SA/Bk 369/01.

<sup>92</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 maja 2018 r., I SA/Gd 1694/17; wyrok NSA z dnia 23 czerwca 2010 r., I FSK 1048/09.



okoliczność, że dowody pochodzą od strony sama w sobie nie może decydować o ich wiarygodności, ani tym bardziej dyskredytować ich znaczenia dowodowego, ponieważ to z woli ustawodawcy tego rodzaju dowody stanowią pełnowartościowy i równoprawny materiał dowodowy, który podlega takim samym zasadom swobodnej oceny jak każdy inny zgodny z prawem dowód<sup>93</sup>.

Dowód z przesłuchania strony ma przede wszystkim na celu wyeliminowanie potrzeby prowadzenia zawiłego postępowania wyjaśniającego, w sytuacji gdy wiarygodne zeznania podatnika pozwolą rozstrzygnąć sprawę w warunkach art. 120 i art. 122 O.p.<sup>94</sup>. Również „z uwagi na prakseologię postępowania wydaje się, iż wszechstronna wiedza strony o okolicznościach prawnie relewantnych w sprawie, w której może być prowadzone postępowanie, mogłaby powodować, że byłby to dowód szczególnie pożądanym, zwłaszcza w pewnych kategoriach spraw podatkowych”<sup>95</sup>. Warto jednak zwrócić uwagę – zwłaszcza organom podatkowym – że dowody z przesłuchania strony nie mogą zastępować wymaganych przez prawo dokumentów<sup>96</sup>, np. faktur niezbędnych do skorzystania z możliwości odliczenia w podatku od towarów i usług<sup>97</sup>, ani stać się dowodem zmieniającym ich treść<sup>98</sup>.

Ze względu na specyfikę postępowania podatkowego jako procedury inkwizycyjnej<sup>99</sup>, niezwykle istotnym źródłem dowodowym jest sam podatnik, który może być przesłuchany, jak również składać oświadczenia oraz wyjaśnienia<sup>100</sup>. Należy jednak pamiętać, że obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego spoczywa w myśl art. 122 O.p. na organach podatkowych<sup>101</sup>, które jako dowód muszą dopuścić wszystko co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy i nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 O.p.), m.in. dowód z przesłuchania strony<sup>102</sup>. W postępowaniu tym nie obowiązują ograniczenia

<sup>93</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 września 2009 r., III SA/Wa 488/09.

<sup>94</sup> Wyroki WSA w Lublinie z dnia 24 stycznia 2012 r., I SA/Lu 735-6/11.

<sup>95</sup> D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym 2015*, Lex/el.

<sup>96</sup> Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 4 lutego 2010 r., I SA/Go 541/09.

<sup>97</sup> Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 14 października 2009 r., I SA/OI 590/09; wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2001 r., SA/Bk 1295/00; wyrok NSA z dnia 28 sierpnia 2001 r., SA/Bk 1298/00.

<sup>98</sup> Wyrok NSA z dnia 11 sierpnia 2016 r., II FSK 2083/14.

<sup>99</sup> B. Brzeziński, *Wykładnia prawa podatkowego*, Gdańsk 2013, s. 11 i nast.; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 11 i nast.; I. Nowak, *Prawo podatkowe jako prawo publiczne w świetle jego odrębności jako gałęzi prawa – wybrane zagadnienia*, [w:] P. Ruczkowski (red.), *Prawo – społeczeństwo – jednostka. Człowiek – najlepsza inwestycja*, Kielce 2010, s. 83 i nast.

<sup>100</sup> Wyroki WSA w Białymstoku z dnia 7 listopada 2007 r., I SA/Bk 476-477/07.

<sup>101</sup> B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 500.

<sup>102</sup> Wyroki WSA w Poznaniu z dnia 6 stycznia 2005 r., I SA/Po 169-171/03.



dowodowe, wynikające z przepisów prawa cywilnego i dowodem w sprawie może być również dokonane za zgodą strony jej przesłuchanie (art. 199 O.p.)<sup>103</sup>. Także według piśmiennictwa skoro priorytetem w postępowaniu podatkowym jest ustalenie stanu faktycznego sprawy, „należy wykorzystać do tego celu wszelkie środki zgodne z prawem. Przeprowadzenie dowodu z przesłuchania stron może dostarczyć organowi administracji publicznej cennych informacji niezbędnych dla ustalenia stanu faktycznego sprawy, jak również wykrycia innych środków dowodowych, przy pomocy których możliwe będzie stwierdzenie okoliczności mających znaczenie dla sprawy”<sup>104</sup>. W szczególności organ podatkowy jest zobowiązany do wszechstronnej oceny okoliczności na podstawie analizy całego materiału dowodowego, a stanowisko wyrażone w uzasadnieniu decyzji podatkowej powinno uzasadnić w sposób wyczerpujący<sup>105</sup>.

Biorąc pod uwagę zasadę swobodnej oceny dowodów organ orzekający nie może zakładać z góry niewiarygodności zeznań strony jako podmiotu zainteresowanego określonym rozstrzygnięciem sprawy lub braku znaczenia treści zeznania strony dla toczącego się postępowania<sup>106</sup>. Poczynione zatem rozważania prowadzą do wniosku, że przepis art. 199 O.p. nadany ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, w przeciwieństwie do jego poprzedniego brzmienia nie traktuje przesłuchania strony jako środka dowodowego posiłkowego<sup>107</sup> czy drugorzędowego<sup>108</sup>.

Godny uwagi i poparcia zarazem jest art. 357 projektu ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r.<sup>109</sup>, w którym wprowadza się możliwość łącznego przesłuchania (konfrontacji) świadków lub strony, co bezsprzecznie zwiększy

---

<sup>103</sup> Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2002 r., I SA/Łd 2056/00, CBOSA; wyrok WSA w Białymstoku z dnia 10 marca 2006 r., I SA/Bk 328/05, CBOSA.

<sup>104</sup> H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks...*, Lex/el; też *Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2004, s. 177-179.

<sup>105</sup> Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 sierpnia 2013 r., II SA/Gd 345/13, CBOSA.

<sup>106</sup> D. Strzelec, *Zeznania, wyjaśnienia, oświadczenia strony jako dowody w sprawach podatkowych*, Prawo i Podatki 2012, nr 7, s. 23; wyrok WSA w Krakowie z dnia 2 kwietnia 2014 r., I SA/Kr 1617/13, CBOSA.

<sup>107</sup> Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2012 r., I FSK 1344/11, CBOSA; B. Brzeziński, M. Jankowska, M. Kalinowski, M. Masternak, W. Morawski, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Zmiany od 1.1.2003 r.*, Monitor Podatkowy 2002, nr 12, bezpłatny dodatek, s. 18; A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Warszawa 2004, s. 149; odmiennie J. Małecki, *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, [w:] A. Gomułowicz (red.), J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2010, s. 479.

<sup>108</sup> H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 198 O.p.*, [w:] H. Dzwonkowski, A. Huchła, C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003*, Lex/el.

<sup>109</sup> <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>.

wiarygodność dowodów z przesłuchania, zmniejszy koszty i trudności związane z udziałem strony w toku prowadzonych czynności<sup>110</sup>. Ponadto na pełną aprobatę zasługuje również treść art. 358 p.u.o.p. dotycząca możliwości przeprowadzenia przesłuchania na odległość, za pomocą dostępnych technik audiowizualnych, co bezspornie pozwoli na zaoszczędzenie czasu związanego z prowadzonymi czynnościami przesłuchania, w sytuacji gdy miejsce zamieszkania osoby przesłuchiwanej pozostaje znacznie oddalone od miejsca siedziby organu prowadzącego postępowanie<sup>111</sup>.

### SUMMARY

#### **Evidence from the hearing of the party in a tax procedure – *de lege lata* and *de lege ferenda* remarks**

Issues concerning the evidence from the hearing of the party on the basis of the tax procedure are the subject-matter of the paper. In particular, the study argues that the tax authority is obliged to comprehensively assess the circumstances on the basis of an analysis of the entire evidence, where all evidence enjoys the same evidentiary effect. The paper closes with a conclusion according to which tax authorities, as the chair of tax proceedings, too rarely use the evidence from the hearing of the party in practice, treating it as auxiliary and secondary evidence, which is undoubtedly a *contra legem* action, since in the light of Article 180 of the Tax Ordinance Act everything that will contribute to the clarification of the case should be allowed.

**Key words:** tax authority, tax proceedings, tax procedure, hearing of the party, evidence.

**Słowa kluczowe:** organ podatkowy, postępowanie podatkowe, procedura podatkowa, przesłuchanie strony, dowód.

<sup>110</sup> L. Etel (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 469 i nast.

<sup>111</sup> Zob. uzasadnienie projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>; I. Nowak, *Wezwania w świetle instytucji pomocy prawnej pomiędzy organami administracji podatkowej*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2018, nr 3, w druku.