
ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM JAKO FORMA GWARANCJI PROCESOWYCH PODATNIKA

IRENEUSZ LEDZION*

SPIS TREŚCI

Uwagi wstępne	229
Postępowanie podatkowe jako szczególne postępowanie administracyjne	230
Inkwizycyjność postępowania podatkowego a gwarancje procesowe strony.....	233
Zasada czynnego udziału strony w kategorii zasad ogólnych prawa podatkowego.....	237
Zasada czynnego udziału strony w procesie gromadzenia materiału dowodowego	239
Zasada czynnego udziału strony a prawo do uczestniczenia w czynnościach dowodowych.....	240
Zasada czynnego udziału strony a prawo do składania wniosków dowodowych.....	245
Zasada czynnego udziału strony a prawo do wypowiedzenia się w zakresie okoliczności faktycznych	249
Zasada czynnego udziału strony a prawo do zapoznania się z dowodami przed wydaniem decyzji.....	250
Zakończenie	253

UWAGI WSTĘPNE

Przedmiotem artykułu są gwarancje procesowe wynikające z zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Postępowanie podatkowe oparte jest na braku równości stron postępowania, co daje przewagę organowi prowadzącemu

* Ireneusz Ledzion, doktorant w Katedrze Prawa Podatkowego, Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Łódzkiego, email: ireneusz.ledzion@gmail.com.

postępowanie nad podatnikiem. Rolą zasad ogólnych - w szczególności zasady czynnego udziału strony w postępowaniu - jest konkretyzowanie obowiązków organu podatkowego oraz umożliwienie podatnikowi skorzystania z przysługujących mu praw. Prawo procesowe pełni w tym zakresie funkcję ochronną, która przejawia się w systemie prewencyjnych i represyjnych gwarancji praworządności działania organów administracji publicznej.

POSTĘPOWANIE PODATKOWE JAKO SZCZEGÓLNE POSTĘPOWANIE ADMINISTRACYJNE

Postępowanie podatkowe zostało ujęte w dziale IV ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa¹ (art. 120 - 271). Przez jurysdykcyjne postępowanie podatkowe² należy rozumieć regulowane przez prawo czynności podejmowane przez organy podatkowe oraz inne podmioty postępowania w formie decyzji podatkowych, jak również czynności podejmowane w celu ich weryfikacji³.

Jurysdykcyjne postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym⁴, niezależnie od przyjętego przez ustawodawcę sposobu jego unormowania oraz metody - czy to za pomocą odrębnego aktu, czy też na drodze szczególnej procedury normatywnej określonej przepisami Kodeksu postępowania administracyjnego⁵.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity Dz.U. z 2017 r. poz. 201 z późniejszymi zmianami); dalej: „O.p.”

² B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa* [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*. Profesorowi zwyczajnemu dr hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie, Łódź 2004, s. 59 - 60.

³ M. Masternak, *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie.*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 329 i n.

⁴ J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, *Przegląd Podatkowy* 1999, nr 3, s. 4; W. Chróścielewski, *Przepisy postępowania administracyjnego ogólnego i postępowania podatkowego a standardy nowoczesnego postępowania administracyjnego* [w:] C. Martysz, A. Matan (red.) *Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2005, s. 39 - 54.

⁵ C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa - cele i rzeczywistość*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński i C. Kosikowski, Toruń 1999, s. 15; J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, *Przegląd Podatkowy* 1999, nr 3, s. 4.

Prawo podatkowe, jako odrębna gałąź prawa⁶, wykazuje istotne związki z prawem administracyjnym. Wspólną cechą obu tych dziedzin jest administracyjnoprawna forma działania, a także wzorce, na których oparto regulacje proceduralne⁷. Bliskie związki prawa podatkowego z prawem administracyjnym występują w przypadku ustalenia wymiaru i poboru należności podatkowych, z uwagi na fakt, że postępowanie podatkowe należy do rodziny procedur administracyjnych, co z kolei umożliwia wykorzystanie dorobku doktryny procesu administracyjnego dla specyfiki jurysdykcyjnego postępowania podatkowego⁸.

Celem procedury podatkowej jest rozstrzygnięcie sprawy podatkowej poprzez wydanie indywidualnego aktu administracyjnego⁹. W prawie administracyjnym pojęcie „sprawy” używane jest w wielu znaczeniach¹⁰. Najczęściej pojęciem tym określany jest przedmiot administracyjnego postępowania jurysdykcyjnego¹¹. Znaczenie pojęcia „sprawa administracyjna” związane jest niekiedy z pojęciem stosunku prawnego - w kontekście zakresowym stosunek prawny zachodzi wtedy, gdy „prawo przedmiotowe ma dla dwóch podmiotów takie znaczenie, że w określonych warunkach sytuacja prawna jednego podmiotu jest połączona w pewien sposób z sytuacją prawną drugiego”¹². W piśmiennictwie podkreśla się, że stosunki administracyjnoprawne mogą powstawać wcześniej niż nastąpi działanie organu administracyjnego konkretyzujące uprawnienia i obowiązki stron tego stosunku a jako przykład wskazuje się skuteczność ustanowienia pełnomocnika w toku kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, czy ewentualnie w toku postępowania podatkowego, które wszczęte zostanie po

⁶ W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)* [w:] Konstytucja. Ustrój. System Finansowy Państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl, Warszawa 1999, s. 397-407; por. A. Kucharski, Metodologiczny status nauki prawa podatkowego w świetle prób wyodrębnienia prawa podatkowego jako gałęzi prawa, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2004, z. 3, s. 9-26.

⁷ E. Feret, *Decyzja administracyjna podstawową formą rozstrzygnięcia indywidualnych spraw administracyjnych – rozważania na przykładzie decyzji podatkowych* [w:] E. Knosala, A. Matan, G. Łaszczycza (red.), *Prawo administracyjne w okresie transformacji ustrojowej*, Kraków 1999, s. 286.

⁸ J. Borkowski, *Kierunki zmian przepisów postępowania podatkowego* [w:] *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, red. W. Miemiec, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego*, [w:] *Studia nad Ordynacją podatkową*, red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Toruń 1999, s. 33.

⁹ D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 20-21.

¹⁰ G. Krawiec, *Wznowienie ogólnego postępowania administracyjnego*, Sosnowiec 2007, s. 41.

¹¹ T. Kiełkowski, *Sprawa administracyjna*, Kraków 2004, s. 11.

¹² F. Longchamps, *O pojęciu stosunku prawnego w prawie administracyjnym*, *Acta Universitatis Wratislaviensis* 1964/19, *Prawo XII*, s. 45.

zakończeniu kontroli podatkowej lub w które przekształci się kontrola celno-skarbowa¹³.

W ramach stosunków administracyjnoprawnych administracja publiczna upoważniona jest do jednostronnego nakładania obowiązków lub nadawania uprawnień określonym podmiotom, które z kolei mogą domagać się od administracji określonych rozstrzygnięć dotyczących sfery ich uprawnień lub obowiązków¹⁴. Sprawę administracyjną w tym znaczeniu stanowi przewidziana w przepisach materialnego prawa administracyjnego możliwość konkretyzacji wzajemnych uprawnień i obowiązków stron stosunku administracyjnoprawnego, którymi są organ administracyjny i indywidualny podmiot¹⁵. Tak rozumiana sprawa administracyjna staje się przedmiotem postępowania jurysdykcyjnego z chwilą wszczęcia postępowania z urzędu przez organ administracji lub też z chwilą złożenia żądania wszczęcia postępowania przez ten podmiot¹⁶.

Podsumowując tę część rozważań należy zauważyć, że przedmiot postępowania podatkowego stanowi zawsze indywidualna sprawa, tzn. sprawa dotycząca konkretnej osoby i konkretnej sytuacji¹⁷. Geneza każdej sprawy mogącej być przedmiotem postępowania immanentnie związana jest ze specyficznym obowiązywaniem norm prawa materialnego oraz swoistym sposobem uwalniania ich mocy wiążącej w odniesieniu do indywidualnie oznaczonego podmiotu¹⁸. Sprawa powstaje zatem z chwilą ziszczenia się przesłanek faktycznych zawartych w hipotezie normy prawnej stanowiącej o powinności zastosowania normy przedmiotowej przez rozstrzygnięcie o określonych uprawnieniach lub obowiązkach za pomocą określonego aktu¹⁹. Z kolei postępowanie podatkowe normuje działalność organów administracji podatkowej w jakim zmierza do wydania decyzji podatkowej²⁰. Za pomocą decyzji administracyjnej

¹³ D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego*, Warszawa 2017, s. 351-352.

¹⁴ J. Filipek, *Stosunek administracyjnoprawny*, Kraków 1968, s. 95-96.

¹⁵ T. Woś, *Pojęcie „sprawy” w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego*, Acta Universitatis Wratislaviensis No. 1022, Prawo CLVIII, Wrocław 1990, s. 329-335.

¹⁶ D. Strzelec, *Skuteczność pełnomocnictwa złożonego w trakcie kontroli podatkowej lub celno-skarbowej w toku postępowania podatkowego.*, *Przegląd Podatkowy*, 2017, nr 8. s. 16 – 17.

¹⁷ J.P. Tarno, J. Wyporska, *Gwarancje procesowe strony w sądownoadministracyjnym postępowaniu uproszczonym* [w:] *Jednostka w demokratycznym państwie prawa*, red. J. Filipek, Bielsko – Biała 2003, s. 683.

¹⁸ D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola przestrzegania...*, op. cit., s. 351-352.

¹⁹ T. Kiełkowski, *Sprawa...*, op. cit., s. 33.

²⁰ P. Pietrasz, *Realizacja zobowiązań podatkowych w ramach procedur kontrolnych* [w:] *System Prawa Finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, L. Etel (red.), Warszawa 2010, s. 712.

organ administracji publicznej orzeka autorytatywnie, że określona norma prawna znajduje zastosowanie w danym stanie faktycznym²¹. Z tego względu potrzeba ustanowienia przepisów proceduralnych szczególnie aktualna jest w dziedzinach prawa silnie ingerujących w podstawowe prawa i wolności obywatelskie – taką dziedziną jest niewątpliwie prawo podatkowe²².

INKWIZYCYJNOŚĆ POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO A GWARANCJE PROCESOWE STRONY.

Postępowanie podatkowe – analogicznie jak ogólne postępowanie administracyjne – oparte jest na władztwie administracyjnym, czyli nierównorzędności podmiotów stosunku podatkowoprawnego²³. Oznacza to, że prawo podatkowe przyznaje jednemu z uczestników tego stosunku (organowi podatkowemu) uprawnienie do orzekania, a tym samym przesądzania o sprawie w sposób wiążący względem podatnika (dłużnika podatkowego) poprzez możliwość jednostronnego, władczego decydowania o sferze prawnej tego podmiotu²⁴. W związku z tym powstaje stosunek prawny oparty na nie równorzędności podmiotów (stosunek nadrzędności) i pojawia się władztwo (*imperium*) dysponenta, czyli organu administracji publicznej²⁵. Innymi słowy ustawodawca nadał procedurze podatkowej charakter inkwizycyjny²⁶, przez co władczy charakter postępowań podatkowych w znacznym stopniu daje przewagę organowi prowadzącemu postępowanie w imieniu wierzyciela podatkowego (państwa, samorządu terytorialnego) w stosunku do podatnika (dłużnika podatkowego)²⁷. Tym samym, postępowanie podatkowe nie jest modelowym postępowaniem

²¹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 496.

²² D. Strzelec, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Prawa Publicznego 2/2011, s. 57.

²³ W. Nykiel (red.), W. Chróścielewski, i in., *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 93.

²⁴ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 czerwca 2013 r. sygn. akt I SA/Gd 605/13, CBOSA.

²⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 23 lipca 2015 r. sygn. akt I SA/Po 124/15, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 stycznia 2009 r. sygn. akt III SA/Gl 305/08, CBOSA.

²⁶ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 28 stycznia 2015 r. sygn. akt I SA/Sz 1064/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2017 r. sygn. akt I FSK 919/15, CBOSA.

²⁷ Wyroki NSA z dnia 26 marca 2010 r. sygn. akt II FSK 1842-3/08, CBOSA.

kontradyktoryjnym²⁸, w którym uczestniczą dwa równe sobie podmioty, lecz ma charakter inkwizycyjny²⁹.

Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym bezpośrednio związane są ze stroną postępowania. Stosownie do art. 133 § 1 O.p. stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent lub ich następca prawny, a także osoby trzecie które z uwagi na swój interes prawny żądają czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego³⁰ się odnosi lub której interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy. W świetle natomiast art. 133 § 2 O.p. stroną w postępowaniu może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna nie mająca osobowości prawnej inna niż wymieniona w § 1, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa. Istotnym elementem definicji strony jest interes prawny. O tym, czy i kto posiada interes prawny można orzec wyłącznie na podstawie analizy właściwych norm materialnoprawnych³¹. W judykaturze interes prawny definiowany jest jako interes wynikający z prawa materialnego, zgodny z nim i chroniony przez to prawo³². Interes prawny powinien przy tym opierać się na konkretnej normie prawa materialnego ustanawiającego prawa i obowiązki³³. Z tego względu status strony postępowania ma

²⁸ J. Jaśkiewicz, *Poznanie faktów w postępowaniu cywilnym*, publikacja elektroniczna, Lex/el, [dostęp: 19.12.2017 r.].

²⁹ B. Brzeziński, Glosa do wyroku NSA z dnia 4 listopada 1993 r. sygn. akt III SA 2763/02, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* 2004, nr 4, s. 320 i nast.; B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, *Przegląd Podatkowy* 2004, nr 5, s. 59; B. Brzeziński, M. Masternak, *Dokument sporządzony w języku obcym jako dowód w postępowaniu podatkowym*, *Przegląd Podatkowy* 2005, nr 5, s. 45; D. Strzelec, *Kilka uwag o inkwizycyjnym charakterze postępowania podatkowego*, [w:] *XXV lat przeobrażeń w prawie finansowym i prawie podatkowym – ocena dokonań i wnioski na przyszłość*, Z. Ofiarski (red.), Szczecin 2014, s. 551 i nast.; I. Nowak, *Ciężar dowodzenia w postępowaniu podatkowym – podstawowe problemy*, [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Ocena i kierunki zmian*, Lublin 2016, s. 184 i nast.

³⁰ Przez organy podatkowe rozumieć należy wszelkie organy władzy publicznej, mające na podstawie przepisów prawa kompetencje do badania i określania danin publicznych. Zob. A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Wolters Kluwer, Warszawa 2015, s. 27.

³¹ Wyroki NSA: z dnia 5 kwietnia 2017 r., sygn. akt I GSK 662/15, CBOSA; z dnia 23 lutego 2017 r., sygn. akt II FSK 4064/14, CBOSA; z dnia 30 marca 2015 r., sygn. akt II FSK 795/13; z dnia 17 grudnia 2014 r., sygn. akt II FSK 2739/13, CBOSA.

³² Wyrok NSA z dnia 10 lutego 2017 r. sygn. akt I FSK 1071/15, CBOSA.

³³ Wyroki NSA: z dnia 11 września 2015 r. sygn. akt II FSK 2053/13, CBOSA; z dnia 5 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 643/13, CBOSA; z dnia 10 lipca 2013 r., sygn. akt II FSK 742/12, CBOSA; z dnia 12 grudnia 2012 r. sygn. akt I FSK 279/12, CBOSA; z dnia 22 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1809/06, CBOSA.

tylko ten podmiot, którego własny interes prawny (obowiązek lub uprawnienie) podlega konkretyzacji w postępowaniu podatkowym³⁴.

Wobec inkwizycyjnego charakteru postępowania podatkowego prawodawca dążąc do zachowania minimalnej równowagi wprowadził, mające charakter normatywny, zasady ogólne, w tym m.in. zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu³⁵. Należy bowiem zaznaczyć, że prawo procesowe, służące realizacji prawa materialnego ma zasadniczo za zadanie stworzyć gwarancje w celu prawidłowego ustalenia podstawy faktycznej, bez określenia której nie jest możliwe prawidłowe zastosowanie normy prawa materialnego³⁶.

W świetle standardów demokratycznego państwa prawnego i zasady praworządności przepisy proceduralne pełnią dla strony postępowania funkcje ochronne (gwarancyjne). Z tego też względu w konstrukcji zasad ogólnych, szczególnie w modelu postępowania o charakterze inkwizycyjnym, z punktu widzenia ochrony praw podatnika kwestie gwarancji procesowych strony postępowania nabierają pierwszorzędного znaczenia³⁷

W postępowaniu podatkowym, podobnie jak w przypadku sądowej kontroli działań organów administracji publicznej, wyróżnić można gwarancje o charakterze prewencyjnym oraz represyjnym³⁸. Przez gwarancje o charakterze prewencyjnym rozumieć należy zespół norm prawa procesowego stanowiący ogół nakazów i zakazów przeznaczonych dla organu oraz stron, mających na celu zebranie i opracowanie materiału dowodowego w sposób maksymalnie dokładny i prawidłowy³⁹. Gwarancjami prewencyjnymi postępowania są gwarancje związane ze stworzeniem warunków dla dokonania ustaleń faktycznych zgodnych z rzeczywistością, bez których nie jest możliwe zastosowanie określonej normy materialnej, jak również zapewniające stronie czynnego udziału w czynnościach postępowania a także gwarantujące stronie dwuinstancyjność

³⁴ Wyroki NSA: z dnia 24 listopada 2016 r., sygn. akt II FSK 3146/14, CBOSA; z dnia 5 maja 2016 r., sygn. akt I FSK 1764-6/14; CBOSA; z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. akt I FSK 1349/14; CBOSA.

³⁵ I. Nowak, I. Ledzion, *Udostępnianie akt sprawy podatkowej – cz. I*, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 4, s. 19.

³⁶ B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 1996, s. 17.

³⁷ Z. Kmieciak, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2000, nr 1 s. 17.

³⁸ Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2006 r. sygn. akt II FSK 1408/15, CBOSA.

³⁹ D. Strzelec, *Czynny udział strony w postępowaniu dowodowym – nieprawidłowości w praktyce organów podatkowych*, Prawo i Podatki 2007 nr 7, s. 26-30.

postępowania⁴⁰. Z kolei gwarancje o charakterze represyjnym związane są z instytucją kontroli rozstrzygnięć podejmowanych w toku postępowania podatkowego i służą zabezpieczeniu prawa procesowego⁴¹. Na system gwarancji represyjnych składają się środki zaskarżenia i środki nadzoru⁴². Środki te znajdują zastosowanie w momencie, gdy gwarancje prewencyjne okazały się niewystarczające (np. nie zostały we właściwy sposób zrealizowane), jak również w sytuacji, gdy mimo zachowania norm procesowych o charakterze prewencyjnym (np. na skutek zmiany obiektywnej rzeczywistości) wydana decyzja okazuje się błędna w odniesieniu do obiektywnej rzeczywistości⁴³. Polegać one mogą na zagwarantowaniu stronie możliwości weryfikacji podatkowych decyzji ostatecznych jak i decyzji nieostatecznych oraz wprowadzeniu sądowej kontroli decyzji podatkowych⁴⁴.

Podsumowując powyższe rozważania podkreślić należy, że gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym pełnią funkcję ochronną, urzeczywistnianą za pomocą zasad ogólnych postępowania⁴⁵. Z zasad ogólnych postępowania płyną natomiast określone wskazówki interpretacyjne istotne dla wykładni przepisów proceduralnych⁴⁶. Na uwagę w omawianym aspekcie zasługuje szeroko rozwinięty system gwarancji represyjnych, mających na celu wyeliminowanie z obrotu prawnego wadliwych rozstrzygnięć⁴⁷. Jednocześnie, weryfikacja określonego rozstrzygnięcia może nastąpić za pomocą konkurencyjnych gwarancji represyjnych, tzn. przy wykorzystaniu nadzwyczajnych trybów postępowania lub na drodze postępowania

⁴⁰ D. Strzelec, *Gwarancje...*, op. cit., s. 61

⁴¹ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 52-53.

⁴² L. Żukowski, *Instytucje kontroli rozstrzygnięć w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1985, s. 63.

⁴³ B. Adamiak, *Koncepcja nadzwyczajnych trybów postępowania*, Acta Universitatis Wratislaviensis, Prawo CXII, 1985, s. 99.

⁴⁴ S. Jędrzejewski, *Zagadnienie trwałości decyzji administracyjnej*, Państwo i Prawo 1972, z. 7, s. 63 i 64; B. Jaworska – Dembska, *O podstawach do wznowienia postępowania administracyjnego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego, Nauki Humanistyczno-Społeczne, Seria I, zeszyt 106, Łódź 1974, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego „Prawo”, nr 106/1974, s. 83; J. Jendrośka, *Trwałość rozstrzygnięć administracyjnych*, Acta Universitatis Wratislaviensis No 446, Prawo LXXVIII, Wrocław 1978, s. 93. Z. Czeszejko – Sochacki, *Wznowienie postępowania jako skutek pośredni orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego*, „Państwo i Prawo” 2000, nr 2, s. 25; E. Klat – Górska, L. Klat – Wertelecka, *Odmowa wznowienia postępowania administracyjnego*, „Samorząd Terytorialny” 2006, nr 7-8, s. 123

⁴⁵ Zob. Z. Kmiecik, *Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym. (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki)*, Państwo i Prawo 1994, nr 10, s. 62.

⁴⁶ B. Brzeziński, *O zagadnieniu delimitacji norm materialnoprawnych i proceduralnych w prawie podatkowym*, Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Gronowskiemu, pod red. W. Koniecznego, Warszawa 2004, s. 113.

⁴⁷ B. Adamiak, *Wadliwość decyzji administracyjnej*, Wrocław 1986, s. 37 i n.

sądowoadministracyjnego⁴⁸. Wybór określonej drogi weryfikacji uzależniony jest od podmiotu legitymowanego do wniesienia skargi do sądu administracyjnego⁴⁹. Warto jednak zwrócić uwagę, że, mimo iż owa konkurencyjność występuje jedynie w określonych granicach (możliwość weryfikacji rozstrzygnięcia zasadniczo jest wyłączona na rzecz drogi administracyjnej) tym niemniej drogi te wzajemnie się uzupełniają, tworząc spójny system gwarancji represyjnych oraz składając się na realizację zasady demokratycznego państwa prawnego⁵⁰.

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY W KATEGORII ZASAD OGÓLNYCH PRAWA PODATKOWEGO

Mówiąc o zasadach ogólnych prawa podatkowego w pierwszej kolejności należy odwołać się do ogólnych zasad prawa pozytywnego, rozumianych jako normy lub konsekwencje norm systemu prawa albo reguły będące postulatami systemu prawa⁵¹. To właśnie z norm zawartych w prawie pozytywnym wynikają bowiem zasady prawa podatkowego⁵². W tym znaczeniu zasady prawa podatkowego mogą wynikać z norm prawa pozytywnego w sposób bezpośredni, mogą zostać ustalone poprzez zastosowanie odpowiedniej wykładni oraz mogą również stanowić logiczną konsekwencję pewnej grupy norm wynikających bezpośrednio z przepisów prawa⁵³.

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym wyrażona została *expressis verbis* w art. 123 O.p. Zarówno w piśmiennictwie⁵⁴ jak i w orzecznictwie z

⁴⁸ D. Strzelec, *Naruszenia ... op. cit.*, s. 53.

⁴⁹ B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowoadministracyjne*, Warszawa 2001, s. 269.

⁵⁰ B. Adamiak, *Uwagi o roli nadzwyczajnych trybów postępowania administracyjnego*, Casus 2002, nr 25 s. 7.

⁵¹ J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego, Nauki Humanistyczno-Społeczne, Seria I, Z. 42, Łódź 1965, s.18.

⁵² J. Wróblewski, *Prawo... op. cit.*, s. 19.

⁵³ Zob. A. Mariański, *Nakaz rozstrzygnięcia na korzyść podatnika – wykładnia prawa*, Monitor Podatkowy nr 5/2003 s. 10.; por. B. Brzeziński, *Rozstrzygnięcie na korzyść podatnika jako zasada wykładni prawa podatkowego. Próba analizy* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, A. Gomułowicz (red.), J. Małecki, Poznań 2003, s. 252; B. Brzeziński, W. Nykiel *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Przegląd Podatkowy 2002 nr 3, s. 9-11

⁵⁴ A. Kabat, *Komentarz do art. 123 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 888; S. Presnarowicz, *Komentarz do art. 123 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, L. Etel (red.), R. Dowgier, i i., Warszawa 2017, s. 846; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 123*

zakresu spraw podatkowych⁵⁵ zasada ta uznawana jest za jedną z naczelných reguł postępowania podatkowego. W art 123 O.p. ustawodawca nałożył na organy podatkowe dwa zasadnicze obowiązki: po pierwsze, zapewnienie czynnego udziału strony w każdym stadium postępowania podatkowego; po drugie zaś, umożliwienie wypowiedzenia się stronie co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań przed wydaniem decyzji⁵⁶.

Zasada czynnego udziału strony obejmuje swoim zakresem wszystkie fazy procedury podatkowej, której celem jest zredukowanie wynikającego z inkwizycyjnego charakteru procesu podatkowego ryzyka zapadnięcia w sprawie rozstrzygnięcia, z punktu widzenia podatnika, arbitralnego, wydanego w następstwie procesu dla strony zaocznej bez poznania przez organy refleksji strony co do treści, jak i sposobu przeprowadzenia, stanowiąc tym samym podstawową gwarancję wpływania na bieg postępowania i podjęcia obrony przez stronę w postępowaniu podatkowym⁵⁷. W piśmiennictwie podkreśla się ponadto, iż „zasada czynnego udziału strony w postępowaniu została wprowadzona w celu eliminacji wielu negatywných skutków procesu inkwizycyjnego. Bez tej zasady strona byłaby rzeczywiście nie podmiotem, lecz przedmiotem toczącego się postępowania”⁵⁸. W praktyce dzięki omawianej zasadzie strona ma realny wpływ na przebieg postępowania oraz bierze czynny udział w kształtowaniu rozstrzygnięcia – ma dzięki temu szerszą możliwość obrony swoich interesów⁵⁹.

W konkluzji można stwierdzić że konieczność wprowadzenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu do porządku prawnego spowodowana została brakiem kontradiktoryjnego charakteru postępowania podatkowego, której *ratio legis* stanowi gwarancję realizacji zasad odnoszących się do gromadzenia materiału dowodowego

ustawy – *Ordynacja podatkowa* [w:] H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 724; B. Adamiak, *Komentarz do art. 123 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] B. Adamiak, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s.754-755.

⁵⁵ Wyroki NSA: z dnia 14 czerwca 2016 r., sygn. akt II FSK 1500/14, CBOSA; z dnia 21 marca 2014 r., I FSK 2173/14, z dnia z dnia 27 lutego 2008 r., sygn. akt II FSK 1753/06, CBOSA. wyrok NSA z 19 grudnia 2007 r., sygn. akt II FSK 1242/06, CBOSA.

⁵⁶ M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa*, Warszawa 2011, s. 18.

⁵⁷ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 15 października 2008 r. sygn. akt I SA/Go 283/08, Lex nr 501342; wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 listopada 2012 r. sygn. akt III SA/Wa 955/12, CBOSA.

⁵⁸ M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2007, s. 24.

⁵⁹ A. Nowak-Piechta, *Zasada zapewnienia czynnego udziału stronom* [w:] A. Mariański (red.), Ł. Chmielecki, i in., *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017, s. 277-278.

przez organ podatkowy⁶⁰. Z tego względu, w konstrukcji zasad ogólnych, szczególnie w modelu postępowania o charakterze inkwizycyjnym następuje akcentowanie obowiązków, które spoczywają na organach prowadzących postępowanie z uwzględnieniem gwarancji procesowych związanych z uprawnieniem strony do wzięcia czynnego udziału w toku postępowania⁶¹. Tym samym zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym pełni dla tego podmiotu postępowania określone gwarancje procesowe o charakterze prewencyjnym, pozostając w ścisłym związku z procesem gromadzenia materiału dowodowego przez organ podatkowy⁶².

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY W PROCESIE GROMADZENIA MATERIAŁU DOWODOWEGO

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu, na etapie gromadzenia materiału dowodowego przez organ podatkowy, znajduje swoje dalsze rozwinięcie w wielu przepisach proceduralnych odnoszących się do poszczególnych etapów postępowania⁶³. Na uwagę zasługują w tym zakresie przepisy dotyczące wszczęcia postępowania, przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, fazy pomiędzy zakończeniem postępowania wyjaśniającego a wydaniem decyzji w sprawie w danej instancji, czy też udostępnianiu akt sprawy⁶⁴. Wypada zaznaczyć, że jak wskazuje nazwa omawianej zasady, strona nie jest zobligowana do aktywnego uczestnictwa w postępowaniu, a jej czynny udział uzależniony jest od jej woli⁶⁵.

Najważniejsze gwarancje procesowe dla strony postępowania zawarte są w regulacjach dotyczących postępowania dowodowego⁶⁶. Zaliczyć do nich należy w szczególności⁶⁷:

⁶⁰ D. Strzelec, *Dowody...*, op. cit., s. 139; passim; I. Nowak, *Gromadzenie materiału dowodowego przez organy podatkowe*, *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 2010, nr 2, s. 31 i nast.

⁶¹ A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2011; *Podatnik w postępowaniu podatkowym* tenże (red.), Warszawa 2006, s. 185 i nast.

⁶² D. Strzelec, *Czynny udział...*, op. cit., s. 26-30.

⁶³ D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2009, s. 90.

⁶⁴ A. Nowak-Piechota, *Prawa i obowiązki w kontroli skarbowej i podatkowej [w:] Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej* A. Mariański (red.), D. Jaszczak, i in., Warszawa 2014, s. 137-138.

⁶⁵ *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, B. Brzeziński (red.), i in., Gdańsk 2017, s. 672.

⁶⁶ D. Strzelec, *Prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego. Artykuł 200 Ordynacji – standardy stosowania*, *Prawo i Podatki* 2008, nr 5, s. 17.

⁶⁷ A. Kabat, *Komentarz do art. 123...*, op. cit., s. 889-891; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 123...* op. cit., s. 846-848; B. Adamiak, *Komentarz do art. 123 ...*, op. cit., s. 754-762.

- obowiązek zawiadamiania strony o podejmowanych czynnościach dowodowych: przesłuchania świadków, opinii biegłych, dokonywania oględzin w postępowaniu (art. 190 § 1 O.p.) i kontroli podatkowej (art. 289 O.p.) oraz prawo do uczestniczenia w tych czynnościach, w tym prawo strony do zadawania pytań świadkom i składania wyjaśnień (art. 190 § 2 O.p.);
- prawo strony do inicjowania wniosków dowodowych (art. 188 O.p.);
- prawo strony do składania wyjaśnień i wypowiedzania się w zakresie dowodów zgromadzonych w toku postępowania (art. 192 O.p.);
- prawo strony do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego przed wydaniem decyzji (art. 200 O.p.).

Zasady ogólne postępowania muszą być przestrzegane przez organ w toku całego postępowania ponieważ to z nich wynikają przede wszystkim uprawnienia podatnika a w konsekwencji obowiązki dla organu podatkowego⁶⁸. Warto przy tej okazji wspomnieć, że oprócz zasad zawartych w wyodrębnionej jednostce redakcyjnej ustawy (rozdział I działu IV Ordynacji podatkowej) z dalszych przepisów odnoszących się do postępowania dowodowego można wyinterpretować zasady określane niekiedy mianem tzw. zasad pomocniczych⁶⁹ występujących na gruncie procedury podatkowej, np. zasada swobodnej oceny dowodów (art. 191 O.p.) czy też zasada równej mocy dowodowej (art. 180 O.p. w zw. z art. 181 O.p.)⁷⁰. Istotnego znaczenia nabierają również wprost niewyrażone w przepisach, lecz stanowiące wynik syntetyzacji istniejących rozwiązań prawnych, np. zasada bezpośredniości, która wpływa na stosowanie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu - co do obowiązywania której, tak w orzecznictwie, jak i w piśmiennictwie podatkowym – istnieją rozbieżne poglądy⁷¹.

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY A PRAWO DO UCZESTNICZENIA W CZYNNOŚCIACH DOWODOWYCH

⁶⁸ M. Staniszewski, *Postępowanie podatkowe...*, *op. cit.*, s. 7.

⁶⁹ J. Jendrośka, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Wrocław 2003, s. 32; J. Służewski, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 1982, 44.

⁷⁰ D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola...*, *op. cit.*, s. 266.

⁷¹ Zob. D. Strzelec, *Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych*, *Monitor Podatkowy* 2012, nr 10, s. 19-27.

Jedną z kluczowych gwarancji procesowych związanych z zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu, jest prawo do uczestniczenia w czynnościach dokonywanych przez organ w zakresie przeprowadzenia postępowania dowodowego⁷². Realizacji tego uprawnienia służą regulacje zawarte w art. 190 § 1 O.p. i art. 289 § 1 O.p. Stosownie do treści omawianych przepisów, organ podatkowy ma obowiązek zawiadomić stronę o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed przeprowadzeniem dowodu, a w przypadku kontroli podatkowej, przynajmniej na 3 dni przed terminem ich przeprowadzenia.

Wokół treści zawiadomienia strony o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków istnieje spór co do konieczności podawania danych personalnych przesłuchiwanym świadkom w treści zawiadomienia⁷³. Zdaniem organów podatkowych, z przepisów O.p. nie można wyprowadzić obowiązku podawania danych personalnych świadków w treści wezwania, zatem w ich ocenie podawanie w zawiadomieniu nazwisk przesłuchiwanym osobom jest nieuprawnione⁷⁴. Powyższe stanowisko jest dość kontrowersyjne⁷⁵, biorąc pod uwagę że zasada czynnego udziału strony w postępowaniu oznacza umożliwienie stronie lub jej pełnomocnikowi nie tylko samego udziału w przeprowadzeniu dowodu ze źródeł osobowych, ale i merytorycznego przygotowania się do aktywnego uczestnictwa w przeprowadzanej czynności⁷⁶. Wniosek taki nasuwa się po dokonaniu analizy przepisów art. 190 § 1 oraz art. 289 § 1 w związku z art. 123 O.p., które to regulacje przyznają stronie uprawnienie do wzięcia czynnego udziału w postępowaniu.

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu znajduje swoje dalsze rozwinięcie w art. 178 § 1 O.p., zgodnie z którym, strona ma prawo wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń - również po zakończeniu

⁷² M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 426 wyjaśnień i interpretacji*, wyd. II, Warszawa 2016, s. 640.

⁷³ J. Obidowski, *Dowody ze źródeł osobowych* [w:] A. Mariański (red.), D. Jaszczak, i in., *Doradca podatkowy podczas kontroli skarbowej*, Warszawa 2014, s. 175.

⁷⁴ Zob. wyroki NSA: z dnia 2 kwietnia 2009 r., sygn. akt II FSK 1764/07 CBOSA; z dnia 19 marca 2010 r., (sygn. akt II FSK 1369/08) CBOSA; z dnia 29 kwietnia 2011 r., sygn. akt II FSK 2167/09 CBOSA.

⁷⁵ D. Strzelec, *Dowody ...*, op. cit., s. 224.

⁷⁶ R. Pioterczak, *Czy organ podatkowy w zawiadomieniu o przesłuchaniu świadka ma obowiązek podania personaliów świadka*, *Przegląd Podatkowy* 2011, nr 9, s. 48.

postępowania⁷⁷. Możliwość zapoznania się z aktami sprawy w świetle art. 178 O.p. jest uprawnieniem podatnika a nie jego obowiązkiem, przez co temu uprawnieniu odpowiada obowiązek organu podatkowego w postaci zapewnienia stronie skorzystania z możliwości przewidzianej przepisami prawa procesowego⁷⁸. Umożliwienie stronie przeglądania akt jest czynnością materialno-techniczną organu podatkowego⁷⁹. Zatem wniosek podatnika o udostępnienie akt podatkowych (zapoznanie z aktami) nie wymaga żadnego „rozpatrzenia” w rozumieniu art. 169 § 4 O.p – po prostu zasługuje on na uznanie⁸⁰. Analogiczne stanowisko prezentowane jest także w orzecznictwie, w którym wskazuje się, że przepis art. 178 § 1 O.p. rozumieć należy w ten sposób, iż na żądanie strony organ podatkowy ma obowiązek udostępnić jej akta sprawy w celu zapoznania się z nimi⁸¹. Zastrzec jednak należy, iż uprawnienie wynikające z art. 178 § 1 O.p. (prawo do przeglądania akt sprawy) jest uprawnieniem niezależnym od ustanowionego w art. 200 § 1 O.p. (prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego)⁸². Co więcej, należy pamiętać, że „w trybie przepisów ustawy o dostępie do informacji publicznej mogą być ujawnione jedynie informacje zbiorcze o podatnikach, nie mogą być natomiast udzielane żadne informacje indywidualne”⁸³.

Skoro w toku postępowania podatkowego (kontroli podatkowej) organ zawiadamia stronę o terminie przeprowadzenia dowodu na co najmniej 7 dni (3 dni) przed jego przeprowadzeniem oznacza to, że w aktach sprawy muszą znajdować się wezwania świadków na przesłuchanie. Strona może zatem osobiście (lub za pośrednictwem ustanowionego w sprawie pełnomocnika) zapoznać się z danymi personalnymi świadków, w wyniku czynności przejrzenia akt w siedzibie organu podatkowego⁸⁴. Brak nazwisk świadków na zawiadomieniach o terminie przesłuchania nie służy bowiem żadnemu ograniczeniu dostępu strony do nazwisk świadków, a w praktyce stwarza jedynie niepotrzebną uciążliwość dla strony lub jej pełnomocnika,

⁷⁷ I. Nowak, I. Ledzion, *Udostępnianie akt sprawy podatkowej* – cz. II, Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych 2017, nr 5, s. 18.

⁷⁸ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 29 listopada 2016 r., sygn. akt I SAB/Wr 24/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 10 maja 2004 r., sygn. akt FSK 54/04, CBOSA.

⁷⁹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 12 września 2008 r., sygn. akt I SA/Lu 163/08, CBOSA.

⁸⁰ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 11 marca 2011 r., sygn. akt III SA/Wa 1565/10, Lex nr 1127849.

⁸¹ Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2005 r., sygn. akt I FSK 247/05, CBOSA.

⁸² Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 kwietnia 2014 r., sygn. akt I SA/Po 1105/13, CBOSA.

⁸³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 13 kwietnia 2016 r., sygn. akt II SA/Po 123/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 18 lutego 2014 r., sygn. akt I OSK 2129/13, CBOSA; także P. Szustakiewicz, Dostęp do akt postępowań administracyjnych i sądowych, *Prawo i Środowisko* 2013, nr 3, s. 132 i nast.

⁸⁴ J. Obidowski, *Dowody...*, op. cit., s. 175.

polegającą na konieczności osobistego udania się do siedziby organu podatkowego przed terminem przeprowadzenia dowodu ze źródeł osobowych⁸⁵. Wgląd w akta sprawy przez stronę i tak odbywa się w lokalu organu podatkowego w obecności pracownika tego organu⁸⁶. *Ratio legis* tej instytucji wynika zapewne z faktu, iż ustawodawca dąży do zagwarantowania nienaruszalności i bezpieczeństwa akt, m.in. przed ich zniszczeniem, zgubieniem lub sfalszowaniem⁸⁷. Pozyskiwanie z akt sprawy kopii dokumentów może polegać przykładowo na ich sporządzeniu przez stronę w obecności pracownika organu albo wykonanie ich samodzielnie przez pracownika organu i przekazaniu jej stronie⁸⁸. *A contrario*, akta sprawy nie mogą być wynoszone z lokalu organu podatkowego⁸⁹.

Przedstawione powyżej rozważania winny skłaniać organy podatkowe do refleksji na temat konieczności informowania strony w treści wezwania o danych personalnych wezwanych na przesłuchanie świadków, kierując się zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu⁹⁰. Brak przepisu dotyczącego konieczności podawania danych personalnych świadka w treści wezwania nie zwalnia bowiem organów podatkowych z przestrzegania zasad ogólnych postępowania⁹¹. W praktyce działania organów podatkowych stosunkowo często zdarza się jednak, że organy same podejmują próbę ominięcia zasady wyrażonej w art. 190 § 2 O.p. w ten sposób, że w trakcie postępowania podatkowego prowadzonego wobec strony wszczynają równoległe postępowanie wobec kontrahenta strony i w tym drugim postępowaniu przesłuchują świadków, w tym stronę postępowania jako świadka, a następnie tak pozyskany protokół przesłuchań włączają jako dowód w postępowaniu prowadzonym wobec strony⁹². Jakkolwiek w orzecznictwie akceptowany jest pogląd, że w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony zasada czynnego udziału strony w

⁸⁵ M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 641.

⁸⁶ Art. 178 § 2 o.p.; zob. także: H. Knysiak-Molczyk, *Prawo do informacji w postępowaniu administracyjnym, sądownoadministracyjnym oraz w ustawie o dostępie do informacji publicznej*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2010, nr 3, s. 66 i nast.; M. Szubiakowski, *Udostępnianie akt w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 3, s. 35.

⁸⁷ A. Kabat, *Komentarz do art. 178 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] L. Etel (red.), i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1148 – 1149.

⁸⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 sierpnia 2014 r. sygn. akt II SAB/Bk 24/14, CBOSA.

⁸⁹ B. Brzeziński, i in., *Ordynacja podatkowa... op. cit.*, s. 905-906; por. sygn. akt III SA/Wa 1173/06, CBOSA; P. Szustakiewicz, *Zmiany w Kodeksie postępowania administracyjnego*, Zamówienia Publiczne Doradca 2011, nr 5, s. 48-55.

⁹⁰ J. Obidowski, *Dowody...*, op. cit., s. 175.

⁹¹ Por. D. Strzelec, M. Łoboda, *Kontrola...*, op. cit., s. 266.

⁹² M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa...*, op. cit., s. 641.

postępowaniu - a więc i prawo strony do obrony jej stanowiska - realizowana jest poprzez zaznajomienie strony z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie⁹³, niemniej tego rodzaju praktyki oceniać należy negatywnie, nie tylko z perspektywy uchybienia zasadzie czynnego udziału strony w postępowaniu, ale też jako przykład obejście prawa przez organ podatkowy⁹⁴.

Naruszenie przez organ podatkowy regulacji zawartej w art. 190 O.p. w toku postępowania podatkowego poprzez niewypełnienie dyspozycji wspomnianego przepisu (np. w braku zawiadomienia strony o przesłuchaniu świadka lub przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego) lub wypełnienie tej dyspozycji w sposób wadliwy (np. poprzez wady formalne w zawiadomieniu, brak doręczenia zawiadomienia w wymaganym przepisami prawa terminie lub też ograniczenie możliwości uczestniczenia w przeprowadzeniu dowodu) może stanowić w rezultacie kwalifikowaną wadę procesową tegoż postępowania, niezależnie od okoliczności, czy naruszenie to miało wpływ, czy też nie miało wpływu na treść wydanego rozstrzygnięcia w sprawie⁹⁵. W omawianym przypadku organ podatkowy zwolniony jest z obowiązku powiadamiania strony w zakresie przeprowadzania innych dowodów (np. badania ksiąg podatkowych lub dowodów z dokumentu), jednakże organ nie może odmówić stronie prawa do czynnego udziału w tych czynnościach⁹⁶. Końcowo należy zaznaczyć, że norma wyrażona w art. 190 par. 2 O.p. znajduje swoistą sankcję w treści art. 192 O.p. – jeżeli bowiem organ ograniczy możliwość aktywnego uczestnictwa strony w przesłuchaniu świadka, to protokół przesłuchania może być kwestionowany jako dowód na podstawie przepisu art. 192 O.p.⁹⁷.

⁹³ Wyrok NSA z dnia 12 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2452/15, CBOSA.

⁹⁴ Zob. B. Brzeziński, W. Morawski, Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organ podatkowy, Przegląd podatkowy nr 5/2011, s. 6 – 11.

⁹⁵ Por. wyrok NSA z dnia 20 kwietnia 2010 r., sygn. akt I GSK 799/09, LEX nr 594631.

⁹⁶ D. Strzelec, Gromadzenie materiału dowodowego a gwarancje procesowe strony postępowania, Prawo i Podatki, 2012 nr 4, s. 2.

⁹⁷ M. Kwietko-Bębnowski, Ordynacja podatkowa..., op. cit., s. 641.

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY A PRAWO DO SKŁADANIA WNIOSKÓW DOWODOWYCH

Realizacja zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym znajduje swoje rozwinięcie w art. 188 O.p.⁹⁸ Przepis ten gwarantuje stronie prawo zgłaszania wniosków o przeprowadzenie określonych dowodów⁹⁹. Zgodnie z dyspozycją art. 188 O.p. żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że okoliczności zostały w wystarczający sposób stwierdzone innym dowodem¹⁰⁰. Podkreśla się w orzecznictwie, że sformułowanie "chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem" należy rozumieć w ten sposób, że odnosi się to wyłącznie do sytuacji, w której żądanie przeprowadzenia dowodu dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej, na korzyść strony¹⁰¹. W tej kwestii warto szczególnie podkreślić, że zasada wynikająca z art. 188 O.p. stanowi emanację procesowego prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu¹⁰². Niemniej skuteczność prawna żądania strony przeprowadzenia dowodu uzależniona jest od spełnienia jeszcze jednej przesłanki - tej mianowicie, że przedmiotem dowodu musi być okoliczność mająca znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy¹⁰³. O tym, czy żądany przez stronę dowód ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, decyduje treść normy prawa materialnego determinująca zakres koniecznych dla jej zastosowania ustaleń faktycznych¹⁰⁴. Ponadto w piśmiennictwie zwraca się również uwagę na to, że żądanie strony celem przeprowadzenia dowodu na określoną okoliczność powinno zawierać wskazanie tezy dowodowej oraz powinno być wsparte odpowiednią argumentacją¹⁰⁵.

⁹⁸ P. Pietrasz, Komentarz do art. 188 ustawy – Ordynacja podatkowa [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1203.

⁹⁹ Wyrok NSA z dnia 31 października 2017 r., sygn. akt I FSK 1/16, LEX nr 2403873.

¹⁰⁰ Wyrok NSA z dnia 14 września 2017 r., sygn. akt I FSK 1233/16; LEX nr 2373414.

¹⁰¹ Wyroki NSA z dnia 23 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1359/15, CBOSA; z dnia 7 grudnia 2016 r., sygn. akt I FSK 692/15, CBOSA; z dnia 9 sierpnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1831/14, CBOSA; z dnia 21 listopada 2014 r. sygn. akt II FSK 2661/14, CBOSA; z dnia 21 maja 2009 r., sygn. akt I FSK 382/08, CBOSA; z dnia 19 października 2007 r., sygn. akt I FSK 1015/06, CBOSA.

¹⁰² Wyrok NSA z dnia 24 września 2015 r., sygn. akt I FSK 249/14; CBOSA.

¹⁰³ Wyrok NSA z dnia 6 kwietnia 2017 r., sygn. akt I FSK 1018/15, LEX nr 2296428.

¹⁰⁴ Wyrok NSA z dnia 21 września 2012 r. sygn. akt II FSK 452/11 LEX nr 1244347

¹⁰⁵ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów... op. cit.*, s. 147.

Organ podatkowy ma jednak możliwość przeprowadzenia dowodu wskazanego przez stronę bez konieczności wzywania strony do sprecyzowania¹⁰⁶. W sytuacji gdy strona zgłasza dowód, w świetle art. 188 O.p. organ podatkowy może nie uwzględnić wniosku, gdy żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony; jeżeli jednak strona wskazuje na dowód, który ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, przy czym jest on zgłoszony na tezę dowodową odmienną, to taki dowód powinien być dopuszczony¹⁰⁷. Zaniechanie przez organ administracji podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na zasadzie art. 188 O.p. na ważne dla niej okoliczności, stanowi uchybienie przepisom postępowania podatkowego, oznaczającym wadliwość decyzji¹⁰⁸. Przyjęcie tezy odmiernej prowadziłyby *de facto* do pozbawienia strony podstawowego instrumentu, za pomocą którego realizuje prawo do czynnego udziału w postępowaniu, a mianowicie skutecznego zgłaszania wniosków dowodowych¹⁰⁹. W piśmiennictwie podkreśla się w tym zakresie, że żądanie strony wyrażone w art. 188 O.p. należy traktować tak jak jedno z podań w rozumieniu art. 168 O.p.¹¹⁰.

W praktyce stosowania przepisów procedury podatkowej zdarza się niekiedy, że uprawnienia związane z inicjatywą dowodową strony postępowania interpretowane są przez organ podatkowy w sposób zawężający. Tym bardziej dzieje się to w przypadkach gdy strona postępowania przysługujących jej uprawnień procesowych zwyczajnie nadużywa¹¹¹. Nierzadko jednak – zarówno organy podatkowe jak i sądy administracyjne - oczekują od strony aktywnego uczestniczenia w postępowaniu dowodowym, szczególnie na etapie jego inicjowania, tym bardziej, że leży to w szeroko pojętym interesie strony¹¹². Składając stosowny wniosek dowodowy strona w istocie oczekuje od

¹⁰⁶ Por. Wyrok NSA z dnia 19 września 2017 r., sygn. akt II FSK 2164/15; CBOSA.

¹⁰⁷ Wyrok NSA z dnia 27.06.2012 r. sygn. akt I FSK 1344/11, LEX nr 1217330; wyrok NSA z dnia 22 listopada 2005 r., FSK 2669/04, LEX nr 172170; wyrok NSA z dnia 15 listopada 2006 r., sygn. akt FSK 228/06, CBOSA.

¹⁰⁸ Zob. A. Hanusz, *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym oraz jej granice*, Państwo i Prawo 2001, nr 10, s. 64.

¹⁰⁹ Wyrok NSA z dnia 12 kwietnia 2016 r., sygn. akt I FSK 1905/14; CBOSA.

¹¹⁰ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 188...*, *op. cit.*, s. 1204.

¹¹¹ D. Strzelec, *Dowody...*, *op. cit.*, s. 221.

¹¹² D. Strzelec, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym*, Monitor Podatkowy, 2008 nr 12, s. 23-30; *passim* B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze...*, *op. cit.*, s. 56; A. Mariański, *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym (polemika)*, Przegląd Podatkowy 2005, nr 2, s. 45-51; *tenże* *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym a tendencje orzecznicze*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2004; K.J. Stanik, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, Jurysdykcja Podatkowa 2007 nr 4.

organu, że przyczyni się on do należytego wyjaśnienia sprawy będącej przedmiotem postępowania, tym bardziej, że złożony jest on na okoliczności co do zasady odmienne, od przyjętych przez organ podatkowy¹¹³. Z kolei organ podatkowy, do którego wypłynął wniosek o przeprowadzenie określonego dowodu, dokonuje jego wstępnej oceny z punktu widzenia okoliczności sprawy oraz zgromadzonego materiału dowodowego¹¹⁴. Ta z kolei może doprowadzić do uznania, że wniosek dowodowy nie dotyczy wprawdzie okoliczności mającej istotne znaczenie dla sprawy, ale jest ona już stwierdzona w sposób wystarczający innym dowodem¹¹⁵.

Niezależnie od tego wypada zaakcentować, że w przypadku gdy strona zgłasza dowód, w świetle art. 188 O.p. organ podatkowy może nie uwzględnić wniosku, gdy żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony; jeżeli jednak strona wskazuje na dowód, który ma znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, przy czym jest zgłoszony na tezę dowodową odmienną, taki dowód powinien być dopuszczony¹¹⁶. Organ podatkowy nie może uchylić się od obowiązku uwzględnienia dowodów wskazywanych przez podatnika, a mających znaczenie dla sprawy z wyjątkiem okoliczności stwierdzonych wystarczająco innym dowodem (art. 180 O.p.)¹¹⁷. Dokonując oceny zgromadzonego materiału dowodowego, zgodnie z wyrażoną w art. 191 O.p. zasadą swobodnej oceny dowodów, organ podatkowy nie może również pomijać okoliczności przemawiających na korzyść podatnika¹¹⁸. Za sprzeczną z zasadą swobodnej oceny dowodów uznać należy konstrukcję oceny materiału dowodowego, która opiera się na podkreślaniu istotności jednych dowodów przy pomijaniu lub pomniejszaniu wagi innych, gdyż tego rodzaju ocena będzie oderwana od oceny całokształtu materiału dowodowego, który daje dopiero obraz stanu faktycznego sprawy¹¹⁹. Z tego względu zaniechanie przez organ administracji podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na zasadzie art. 188 O.p. na ważne dla niej okoliczności, stanowi uchybienie przepisom postępowania podatkowego, oznaczającym wadliwość decyzji¹²⁰.

¹¹³ Por. wyrok NSA z 21 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 3303/13; CBOSA.

¹¹⁴ A. Hanusz, *Zasada...*, *op. cit.*, s. 65.

¹¹⁵ Wyrok NSA z dnia 15 marca 2017 r., sygn. akt II FSK 557/15; LEX nr 2290944.

¹¹⁶ Wyrok NSA z dnia 12 maja 2015 r., sygn. akt I FSK 242/14; CBOSA.

¹¹⁷ Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1263/14; CBOSA.

¹¹⁸ Wyrok NSA z dnia 2 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 1361/14; CBOSA.

¹¹⁹ Wyrok NSA z dnia 19 maja 2016 r., sygn. akt II FSK 902/14; CBOSA.

¹²⁰ Wyrok NSA z dnia 18 września 2014 r., sygn. akt I FSK 1318/13; CBOSA.

Na marginesie powyższych rozważań warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną istotną okoliczność, jaką w praktyce działania organów administracji podatkowej stanowi niejednokrotne włączanie do materiału dowodowego w prowadzonym postępowaniu materiałów pochodzących z innych postępowań, co w rzeczywistości ogranicza jedynie możliwość uczestniczenia strony w postępowaniu dowodowym¹²¹. W piśmiennictwie podkreśla się, iż nie jest prawidłowe aby należytem sposobem wyjaśniania stanu faktycznego danej sprawy było przykładowo zastępowanie przesłuchań świadków włączaniem do akt jedynie protokołów pochodzących z innych postępowań i rezygnowaniem z przeprowadzania takich dowodów w tych postępowaniach¹²². Tym bardziej, że biorąc pod uwagę orzecznictwo sądów administracyjnych nie budzi większych wątpliwości stwierdzenie, że czynny udział strony w określonej czynności procesowej stanowi realizację gwarancji przysługujących w postępowaniu oraz że w ramach przeprowadzanej czynności wyjaśnione zostaną istotne dla sprawy określone okoliczności faktyczne¹²³. W trakcie przeprowadzanej czynności strona posiada bowiem określone uprawnienia m.in. prawo do zadawania pytań, za pomocą których może uzyskać takie informacje o zdarzeniach, których istotność dla rozstrzygnięcia organ nie dostrzega bądź nie chce zauważyć¹²⁴. Za pomocą posiadanych uprawnień strona może więc bezpośrednio oddziaływać na przebieg postępowania dowodowego¹²⁵. W praktyce dzięki posiadany uprawnieniom strona może np. próbować wykazać, iż dana osoba nie dysponuje właściwą wiedzą, czy też myli fakty bądź jest niewiarygodna¹²⁶. Ale aby okoliczności sformułowane na tezę odmienną od przyjętej przez organ podatkowy mogły się ujawnić w trakcie postępowania, organ musi najpierw podjąć się realizacji wnioskowanych przez stronę dowodów. Jednocześnie, w trakcie przesłuchania osoba prowadząca postępowanie, która następnie będzie oceniała wartość dowodową przeprowadzonego dowodu, sama może wyrobić sobie zdanie co do wiarygodności danego świadka, tego, czy posiada on niezbędne

¹²¹ L. Etel i in., *Ordynacja podatkowa. Kierunkowe założenia nowej regulacji*, Temida 2, Białystok 2015, s. 238 – 239; por. wyrok NSA z dnia 27 marca 2015 r. sygn. akt I FSK 511/14, CBOSA.

¹²² D. Strzelec, *Czynny udział strony...*, *op. cit.*, s. 26-30.

¹²³ Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2015 r., sygn. akt I FSK 1249/14, CBOSA.

¹²⁴ *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, A. Mariański (red.), D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, Warszawa 2006, s. 186.

¹²⁵ Por. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 stycznia 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3360/15; LEX nr 2387482.

¹²⁶ A. Nowak-Piechota, *Zasada ...*, *op. cit.*, s. 277-278.

informacje w zakresie okoliczności, na które jest przesłuchiwany, a w konsekwencji przekonania o wartości dowodowego konkretnego dowodu¹²⁷.

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY A PRAWO DO WYPOWIEDZENIA SIĘ W ZAKRESIE OKOLICZNOŚCI FAKTYCZNYCH

Zgodnie z art. 192 Op. okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli stronie zapewniono możliwość wypowiedzenia się co do przedstawionych dowodów. W piśmiennictwie podatkowym podkreśla się że omawiany przepis reprezentuje zasadę kontradyktoryjności w postępowaniu podatkowym, pojmowaną *in abstracto*¹²⁸. Idea przepisu zgodnie z poglądami doktryny, mimo wyraźnego obowiązku wyjaśnienia przez organ wszelkich okoliczności faktycznych istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy oraz zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego, nawiązuje do paremii *audiatur et altera pars* (należy wysłuchać także drugiej – przeciwnej – strony przed wydaniem orzeczenia)¹²⁹ i wiąże się bezpośrednio z realizacją zasady czynnego udziału strony w postępowaniu¹³⁰.

Wspomniana regulacja stosowana jest najczęściej w powiązaniu z art. 190 § 1 i 2 O.p. oraz art. 200 § 1 O.p. W obu tych przypadkach strona zawsze będzie mogła ustosunkować się w kwestii przeprowadzonych dowodów: w pierwszym przypadku - uczestnicząc bezpośrednio w ich przeprowadzaniu, w drugim zaś – analizując dowody zgromadzone już w aktach sprawy¹³¹. Przepis art. 192 O.p. uzależnia w tym zakresie uznanie danej okoliczności faktycznej za udowodnioną od spełnienia wymogu, że strona miała realną możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów¹³². Brak możliwości zapewnienia stronie gwarancji wypowiedzenia się co do zebranego przez organ podatkowy materiału dowodowego powoduje, iż nie mogą zostać uznane za udowodnione okoliczności faktyczne które były przedmiotem zgromadzonego materiału

¹²⁷ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów...*, op. cit., s. 146.

¹²⁸ Zob. *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, R. Kmieciak (red.), Warszawa 2008, s. 127.

¹²⁹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 192 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1219.

¹³⁰ D. Strzelec, *Dowody...*, op. cit., s. 219.

¹³¹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 192...*, op. cit., s. 219.

¹³² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 października 2012 r., sygn. akt I SA/Gd 555/12, LEX nr 1247424.

dowodowego¹³³. Pominięcie przez organ podatkowy obowiązku wyrażonego w art. 192 O.p. prowadzi w konsekwencji do sytuacji, w której najlepiej zebrany i prawidłowo oceniony materiał dowodowy nie może mieć dla jakiegokolwiek sprawy wartości dowodowej¹³⁴.

Zarówno w doktrynie¹³⁵ jak i w orzecznictwie¹³⁶ podatkowym podkreśla się, że art. 192 O.p. stanowi dla strony uprawnienie, z którego strona może, lecz nie musi skorzystać. W sytuacji, gdy strona nie wypowiedziała się co do przeprowadzonego dowodu, mimo iż organ podatkowy stworzył jej ku temu możliwości procesowe, ustalenia stanu faktycznego mogą zostać dokonane w oparciu o materiał znajdujący się w posiadaniu organu - składający się na akta określonej sprawy podatkowej¹³⁷.

ZASADA CZYNNEGO UDZIAŁU STRONY A PRAWO DO ZAPOZNANIA SIĘ Z DOWODAMI PRZED WYDANIEM DECYZJI

Kolejnym rozwinięciem zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jest art. 200 O.p. Zgodnie z treścią przepisu, przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. W judykaturze wskazuje się że przepis ten stanowi procesową gwarancję realizacji uprawnień strony postępowania podatkowego w zakresie jej pełnego udziału w tym postępowaniu¹³⁸. Pomimo precyzyjnego zredagowania treści wymienionego przepisu, którego rezultaty wykładni prowadzą do zasady *clara non sunt interpretanda*¹³⁹, w praktyce organów podatkowych często

¹³³ B. Brzeziński, i in., *Ordynacja podatkowa... op. cit.*, s. 945-946.

¹³⁴ D. Strzelec, *Naruszenia przepisów..., op. cit.*, s. 159-160.

¹³⁵ B. Dauter, *Komentarz do art. 192 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] S. Babiarczy, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1101; H. Dzwonkowski, *Komentarz do art. 192 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] H. Dzwonkowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 986; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 192 ustawy Ordynacja podatkowa* [w:] L. Etel (red.), R. Dowgier, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 219.

¹³⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 lutego 2017 r., sygn. akt III SA/Wa 3367/15; CBOSA; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 listopada 2016 r., sygn. akt I SA/Rz 749/16; CBOSA.

¹³⁷ Wyrok NSA z dnia 23.11.2010 r. sygn. akt I FSK 1998/09; D. Strzelec, *Gromadzenie materiału..., op.cit.*, s. 5.

¹³⁸ Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2013 r., sygn. akt I FSK 235/12, CBOSA.

¹³⁹ J. Wróblewski, *Wykładnia prawa a poglądy na strukturę normy prawnej*, Państwo i Prawo 1960, z.1, s. 118.

pojawiają się wątpliwości, co do samego zakresu stosowania wymienionego wyżej przepisu¹⁴⁰.

W literaturze przedmiotu akcentuje się, że jeżeli z danej instytucji prawnej mają wpływać gwarancje procesowe, to wymóg wysłuchania strony przed wydaniem decyzji nie powinien ograniczać się wyłącznie do spełnienia przez organ formalnego wymogu wyznaczenia siedmiodniowego terminu oraz umożliwienia zajęcia stanowiska przez stronę¹⁴¹. Oznacza to, że ocena zebranego materiału dowodowego przez organ podatkowy pozwala w sposób wystarczający na ustalenie stanu faktyczny i prawnego określonej sprawy, a w konsekwencji, pozwala na jej merytoryczne rozstrzygnięcie wydaniem przez organ decyzji kończącej postępowanie w danej sprawie¹⁴². Należy jednak zauważyć, że w sytuacji zakończenia sprawy w inny sposób (np. w formie postanowienia) jak wskazuje orzecznictwo sądów administracyjnych, użyte w art. 123 § 1 O.p. wyrażenie "przed wydaniem decyzji" skutkuje uznaniem, że wyrażona w art. 200 O.p. zasada nie będzie miała zastosowania do postanowień¹⁴³.

Obowiązek zapewnienia możliwości wypowiedzenia się przez stronę w zakresie zebranego przez organ podatkowy materiału dowodowego występuje również w postępowaniu odwoławczym¹⁴⁴. W orzecznictwie wskazuje się ponadto, że na podstawie art. 200 § 1 O.p. strona ma prawo do wypowiedzenia się w zakresie całego zebranego materiału dowodowego w sprawie, niezależnie od etapu postępowania na którym został on zebrany, zarówno przez organ pierwszej jak i drugiej instancji¹⁴⁵. Jeżeli natomiast w postępowaniu odwoławczym okaże się, że nie doszło do zebrania dodatkowego materiału dowodowego, organ odwoławczy ocenia wartość materiału dowodowego zebranego przez organ pierwszej instancji i na tej podstawie dokonuje własnej oceny

¹⁴⁰ Jako przykład można wskazać sytuację, gdy wypowiedzenie strony w sprawie zebranego materiału dowodowego następuje z uchybieniem wyznaczonego w przez organ terminu siedmiu dni. Jeżeli zastrzeżenia zostaną złożone przez stronę przed wydaniem decyzji - należałoby przyjąć, że treść wypowiedzenia znana była organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie przed wydaniem decyzji i powinna znaleźć stosowne odzwierciedlenie w treści wydanego rozstrzygnięcia. Jeżeli natomiast wypowiedzenie strony w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego wpłynie do organu już po wydaniu decyzji - organ podatkowy powinien ustosunkować się do podniesionych przez stronę kwestii w stanowisku do odwołania, ewentualnie w odpowiedzi na skargę. Szerzej: D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe...*, op. cit., s. 226-228.

¹⁴¹ B. Dauter, *Komentarz do art. 200 ustawy – Ordynacja podatkowa* [w:] S. Babiaryz, i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, s. 1146.

¹⁴² D. Strzelec, *Prawo strony do wypowiedzenia...*, op. cit., s. 16.

¹⁴³ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10.04.2013 r. (sygn. akt I SA/Gd 221/13), LEX nr 1368421.

¹⁴⁴ Zob. Wyrok NSA z dnia 06.02.2015 r., (sygn. akt I FSK 237/14), CBOSA

¹⁴⁵ Wyrok NSA z dnia 13.07.2006 r. (sygn. akt II FSK 940/05), LEX nr 850079.

końcowej ustaleń, w zakresie stanu faktycznego i prawnego określonej sprawy¹⁴⁶. Tym samym, art. 200 O.p. gwarantuje stronie prawo do ostatniego słowa jak również pozwala w wyznaczonym terminie stronie na przedstawienia nowych dowodów, zgłoszenia wniosków dowodowych bądź żądań przed wydaniem decyzji¹⁴⁷.

Wyznaczenie stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego powinno nastąpić bezpośrednio przed wydaniem decyzji, czyli po zakończeniu postępowania wyjaśniającego¹⁴⁸. Strona musi zatem wiedzieć, że organ podatkowy zakończył już definitywnie postępowanie wyjaśniające i po zapoznaniu się z jej ewentualnym stanowiskiem wyda decyzję¹⁴⁹. Nieuzupełnianie materiału dowodowego (brak przeprowadzenia nowych dowodów) nie zwalnia jednak organu od wyznaczenia stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, bowiem strona powinna mieć możliwość końcowego wypowiedzenia się przed ostatecznym rozstrzygnięciem sprawy co do całości zebranego materiału dowodowego¹⁵⁰. Jednocześnie, nie ma jakichkolwiek podstaw prawnych do formułowania twierdzenia, że brak aktywności strony postępowania, czy to przed, czy to po tej dacie w swoisty sposób konwaliduje nieprzestrzeżenie nie budzącej wątpliwości dyspozycji art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej¹⁵¹

Naruszenie przez organ podatkowy normy zawartej w art. 200 O.p. może wywołać różne konsekwencje natury prawnej. Linia orzecznicza sądów administracyjnych, zapoczątkowana uchwałą NSA z 25 kwietnia 2005 r.¹⁵² obecnie ukształtowała się w ten sposób, że naruszenie tego obowiązku może prowadzić do uchylecia zaskarżonej decyzji jedynie w sytuacji, w której mogło mieć istotny wpływ na wynik postępowania¹⁵³. W rezultacie, pozbawienie podatnika gwarancji procesowej wynikającej z zastosowania art. 200 O.p. nie stanowi naruszenia stanowiącego podstawę

¹⁴⁶ Wyrok NSA z dnia 10.05.2001 r. (sygn. akt I SA/Łd 4/99), Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego 2002, nr 3, s. 113.

¹⁴⁷ M. Masternak, *Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2001, nr 2, s. 113.

¹⁴⁸ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 26 maja 2015 r., (sygn. akt I SA/Bk 276/15); CBOSA.

¹⁴⁹ Wyroki NSA z dnia 19 czerwca 2002 r., (sygn. akt I SA/Łd 1657/00), niepubl., i I SA/Łd (1658/00), niepubl.

¹⁵⁰ Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017 r., (sygn. akt II FSK 1520/15); CBOSA.

¹⁵¹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 czerwca 2017 r., (sygn. akt III SA/Gl 411/17); CBOSA.

¹⁵² Uchwała NSA z dnia 25.04.2005 r., (sygn. akt FPS 6/04), CBOSA.

¹⁵³ Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2017 r., (sygn. akt II FSK 2228/15), LEX nr 2441373; wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2017 r., (sygn. akt II FSK 1521/15) LEX nr 2383076; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2016 r., (sygn. akt I FSK 1377/16); CBOSA.

do wznowienia postępowania, co więcej – nie zawsze będzie także podstawą do uchylenia zaskarżonej decyzji¹⁵⁴.

ZAKOŃCZENIE

Zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym niewątpliwie ma dla strony postępowania charakter gwarancyjny. Nie można bowiem pozbawić strony postępowania uprawnień związanych z realizacją tej zasady, chyba że istnieje ku temu wyraźnie wskazana podstawa prawna (przykładowo art. 200 § 2 O.p.). Na gruncie prawa podatkowego, którego istota sprowadza się do wykonania zobowiązania podatkowego i związanych z nim obowiązków, rola zasad ogólnych postępowania – w szczególności zasady czynnego udziału strony w postępowaniu – stanowi wytyczne dla organów podatkowych i skorelowane z nimi uprawnienia strony postępowania, w celu zapewnienia określonych gwarancji procesowych składających się na szeroko rozumianą ochronę praw podatnika¹⁵⁵. W odniesieniu do uprawnień strony, związanych z jej czynnym udziałem w postępowaniu, sądy administracyjne pełnią funkcję dyscyplinującą organów podatkowych w zakresie sposobu gromadzenia materiału dowodowego na podstawie którego ustalany jest stan faktyczny i prawny danej sprawy.

Mimo iż nie można postawić tezy, że naruszenie gwarancji procesowych strony każdorazowo będzie skutkowało uchyleniem decyzji organ podatkowego, to w przypadku norm konkretyzujących zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, będzie to bardzo prawdopodobne w sytuacjach, gdy w toku postępowania organ podatkowy odmawia uwzględnienia wniosków dowodowych strony. Bezpośrednim skutkiem prawnym naruszenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jest wadliwość postępowania, która może być podstawą do uchylenia rozstrzygnięcia w danej sprawie podatkowej. Jeżeli zostało uruchomione

¹⁵⁴ G. Borkowski, *Skutki naruszenia art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej*, Glosa 3/2005, s. 134-140.

¹⁵⁵ Szerzej na temat ochrony praw podatnika: *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective*, W. Nykiel (red.), M. Sęk, Warszawa 2009; B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2005, nr 1 s. 9-10; B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika*, Warszawa 2008, s. 19-20. W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, Prawo i Podatki 2012, s. 25.

postępowanie odwoławcze, wyeliminowane rozstrzygnięcia z obrotu prawnego może nastąpić na podstawie art. 233 O.p. Natomiast jeżeli w sprawie mamy do czynienia z decyzją ostateczną, istnieje możliwość wznowienia postępowania podatkowego na podstawie przesłanki określonej w art. 240 § 1 pkt 4 O.p poprzez wznowienie postępowania.

Znakomitą rolę w aspekcie zapewnienia gwarancji procesowych stronie postępowania odgrywa orzecznictwo sądów administracyjnych. Wykładnia prawa dokonywana przez sądy administracyjne statuuje w istocie zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu. W praktyce bowiem, to orzecznictwo sądów administracyjnych nadaje realny kształt powyższej zasadzie, gdyż obiektywnie to od sądów administracyjnych zależy, czy przepisy przyznające określone uprawnienia procesowe stronie postępowania rzeczywiście będą pełniły funkcję gwarancyjną, czy też będą posiadały fasadowy charakter. Z tego powodu właściwe stosowanie przepisów procedury podatkowej, w mojej ocenie, może okazać się zdecydowanie bardziej efektywne, aniżeli ciągłe nowelizowanie przepisów prawa.

SUMMARY

The principle of the party's active participation in tax proceedings as a form of the taxpayer's procedural guarantees

The article presents the issues of one of the procedural guarantees available to the taxpayer resulting from the general principle of tax procedure, i.e. the principle of the party's active participation in the ongoing tax proceedings.

The main assumption of the publication is to present and assess whether during the gathering of evidence by the tax authority the principle of active participation of the taxpayer in the tax procedure fulfills the protective functions assigned to it or whether it only has a "façade character". It should be remembered that the lack of equivalence of entities of the tax-legal relationship on the basis of the tax procedure makes it necessary to strengthen the procedural position of the party to the proceedings, including through the institutions of general principles of tax procedure, which boil down to providing the tax debtor with the protection of his rights.

Key words: tax law, tax, tax procedure, procedural guarantees

Słowa kluczowe: prawo podatkowe, podatek, postępowanie podatkowe, gwarancje procesowe