

UNIWERSYTET SZCZECIŃSKI

ZESZYTY NAUKOWE NR 788

ACTA IURIS STETINENSIS 4

SZCZECIN 2013

Rada Wydawnicza

Adam Bechler, Tomasz Bernat, Anna Cedro, Paweł Cięszczyk
Piotr Michałowski, Małgorzata Ofiarska, Aleksander Panasiuk
Grzegorz Wejman, Dariusz Wysocki, Renata Ziemińska
Marek Górski – przewodniczący Rady Wydawniczej
Edyta Łongiewska-Wijas – redaktor naczelna, dyrektor Wydawnictwa Naukowego

Rada Naukowa

prof. dr hab. Roman Hauser (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Andrzej Jakubecki (Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie)
prof. dr hab. Andrzej Marciniak (Uniwersytet Łódzki)
prof. dr hab. Mirosław Nazar (Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie)
prof. dr hab. Zbigniew Ofiarski (Uniwersytet Szczeciński)
dr hab. Adam Olejniczak (Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu)
dr hab. Lech Paprzycki (Akademia Leona Koźmińskiego w Warszawie)
prof. dr hab. Władysław Rozwadowski (Uniwersytet Szczeciński)
prof. dr hab. Tadeusz Smyczyński (Uniwersytet Szczeciński, Instytut Nauk Prawnych
Polskiej Akademii Nauk)
prof. dr hab. Roman Wieruszewski (Instytut Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk)
prof. dr hab. Bronisław Ziemiński (Uniwersytet Szczeciński)

Lista recenzentów znajduje się na stronie internetowej zeszytu naukowego

<http://wpiaus.pl/actaiuris/>

Redaktor naukowy

dr hab. Marek Andrzejewski prof. US

Redaktor tematyczny

Szymon Słotwiński

Redaktor językowy

Joanna Dżaman

Korektor

Małgorzata Szczęsna

Skład komputerowy

Halina Lipiec

Pełna wersja publikacji www.wpiaus.pl/actaiuris

Wersja papierowa jest wersją pierwotną

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne online w międzynarodowej bazie danych

The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>

© Copyright by Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2013

ISSN 1640-6818

ISSN 2083-4373

WYDAWNICTWO NAUKOWE UNIWERSYTETU SZCZECIŃSKIEGO

Wydanie I. Ark. wyd. 6,5. Ark. druk. 7,8. Format B5. Nakład 100 egz.

SPIS TREŚCI

Jakub Kasnowski – Prawne warunki przyłączenia odnawialnych źródeł energii do sieci elektroenergetycznej	5
Izabela Gawłowicz, Piotr Łaski – Reforma europejskiego systemu ochrony praw człowieka na tle niektórych wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka przeciwko Wielkiej Brytanii	21
Aleksandra Monarcha-Matlak – <i>Cloud computing</i> – przetwarzanie w chmurze	31
Agnieszka Wiktorzak – Ryzyko wynikające z umowy o utworzeniu konsorcjum bankowego	43
Marlena Ballak – Prawne przesłanki powstania obowiązku przyłączenia do sieci przedsiębiorstwa energetycznego	65
Jędrzej Łopatto – Prawnomiędzynarodowe mechanizmy oddziaływania Unii Europejskiej na politykę wewnętrzną i zewnętrzną Republiki Białorusi	87
Aneta Wesołowska – Rozprawa i jej regulacje w odwoławczym postępowaniu podatkowym a jej praktyczne zastosowanie	103

Recenzje

Szymon Osowski – Recenzja książki Anny Młynarskiej-Sobaczewskiej <i>Autorytet państwa. Legitymizacyjne znaczenie prawa w państwie transformacji ustrojowej</i>	117
---	-----

*ANETA WESOŁOWSKA**

Uniwersytet Szczeciński

**ROZPRAWA I JEJ REGULACJE
W ODWOŁAWCZYM POSTĘPOWANIU PODATKOWYM
A JEJ PRAKTYCZNE ZASTOSOWANIE**

Streszczenie

Do postępowania podatkowego w 2007 r. włączono rozprawę podatkową, którą należy uznać za szczególną formę postępowania dowodowego. Niestety nieczęsto wykorzystuje się tę instytucję, a powodem jest to, że rozprawa może odbywać się wyłącznie w postępowaniu podatkowym w trakcie postępowania odwoławczego. Analiza istoty postępowania dowodowego przed organem pierwszej i drugiej instancji prowadzi do wniosku, że przeprowadzenie rozprawy na etapie postępowania dowodowego przed organem pierwszej instancji byłoby uzasadnione i korzystne, gdyż konfrontacja uczestników postępowania, zeznań, wyjaśnień, opinii, analiz i dokonanie kwalifikacji prawnej przeprowadzonych wniosków dowodowych w stosunku do obowiązujących przepisów dotyczyłoby zasadniczych dla danej sprawy ustaleń, a tym samym byłoby trafne i pomocne w realizacji zasady prawdy obiektywnej, której przestrzeganie służy zasadniczym celom prowadzonych postępowań.

Słowa kluczowe: rozprawa, przeprowadzenie dowodu, postępowanie gabinetowe

* E-mail: kancelaria.aw@tlen.pl.

Postępowanie podatkowe jest w swej istocie postępowaniem administracyjnym prowadzonym przez organy finansowe i przez swoją specyfikę staje się odrębnym postępowaniem, w którego wyniku następuje jednostronna publicznonprawna konkretyzacja stosunku prawnopodatkowego. Zasadą nadrzędną w postępowaniu podatkowym jest ochrona podatnika, dlatego winno być ono prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych, należy jednak zaznaczyć, że interes publiczny ma tutaj szczególne znaczenie. Organy podatkowe winny działać możliwie szybko, nie przedłużając bez potrzeby postępowania, i posługiwać się prostymi środkami prowadzącymi do załatwienia sprawy, a wszelkie działania podejmować w celu wyjaśnienia stanu faktycznego i dokonania jego prawnej kwalifikacji. Taki sposób przeprowadzania wniosków dowodowych prowadziłyby do zasadniczych dla danej sprawy ustaleń, a tym samym służyłyby realizacji zasady prawdy obiektywnej, której przestrzeganie jest zasadniczym celem prowadzonych postępowań.

Instytucja rozprawy podatkowej przewidziana w postępowaniu odwoławczym przed organem drugiej instancji zdecydowanie spełniłaby wymienione postulaty, gdyby możliwość jej przeprowadzenia wystąpiła w postępowaniu podatkowym przed organem pierwszej instancji. Teza ta stanowi meritum rozważań niniejszego artykułu.

Postępowanie podatkowe dzielimy na kilka etapów: postępowanie wyjaśniające, ustalenie obowiązku podatkowego, wydanie decyzji, postępowanie odwoławcze zainicjowane przez stronę, która nie zgadza się z wydaną decyzją. W postępowaniu wyjaśniającym organ podatkowy bada i ustala okoliczności oraz dokonuje kwalifikacji zastanego stanu faktycznego zgodnie z odpowiednim przepisem prawa, uzasadniając wymierzenie podatku. Dla wystąpienia stosunku podatkowego niezbędne jest zaistnienie przedmiotu opodatkowania, a także osoby, która jest zobowiązana do uiszczenia podatku. W dalszej kolejności zadaniem organu podatkowego jest ustalenie kwoty wymierzanego podatku. W celu dokonania prawidłowego wymiaru organ może przeprowadzić postępowanie wyjaśniające z własnej inicjatywy albo na wniosek podatnika. Dowodami mogą być tutaj wszelkie dokumenty istotne dla sprawy – zeznania świadków, zeznania podatników, dowody z opinii biegłych, wszelkie wyjaśnienia związane z ustalonymi okolicznościami czy zdarzeniem, z którym wiąże się powstanie obowiązku podatkowego. Po dokonaniu analizy zebranego materiału dowodowego organ podatkowy wydaje decyzję zawierającą treść rozstrzygnięcia, a w tym podstawę prawną jej wydania, uzasadnienie faktyczne i prawne

oraz pouczenie o możliwości odwołania, którą doręcza adresatowi w formie pisemnej. Poza decyzjami organ podatkowy w trakcie całej procedury wydaje postanowienia w kwestiach formalnych, które dotyczą na przykład dopuszczenia danego dowodu bądź odmowy jego przeprowadzenia, wezwania na przesłuchanie danego świadka bądź odmowy jego przesłuchania z powodu uznania danego faktu, o którym miałyby zeznawać świadek, za udowodniony wskutek przeprowadzenia wcześniej innych dowodów. Zdarza się, że nie przeprowadza się wnioskowanego dowodu, ponieważ miałyby on potwierdzić okoliczności, które nie mają znaczenia dla prowadzonego postępowania.

W przypadku wniesienia odwołania przez podatnika, złożonego do organu wyższego rzędu, za pośrednictwem jednak organu, który wydał decyzję, wszczęte zostaje postępowanie odwoławcze. Przy braku bądź błędzie co do podstawy materialnej wydanego rozstrzygnięcia albo naruszenia proceduralnego wystąpią pozytywne przesłanki odwołania. Postępowanie odwoławcze winno zakończyć się w terminie dwóch miesięcy. Jeżeli jednak zajdą uzasadnione okoliczności konieczne do szczegółowego wyjaśnienia, organ prowadzący postępowanie może przedłużyć termin zakończenia postępowania, musi jednak wskazać, kiedy planuje zakończyć procedurę i zawiadomić o tym stronę. Przy czym nie ma ustalonego czasu, w którym postępowanie należałoby zakończyć. W przypadku, w którym jest to konieczne, organ może przedłużać postępowanie, każdorazowo jednak ma obowiązek wysłać do podatnika zawiadomienie przed upływem wyznaczonego wcześniej terminu. W wyniku postępowania odwoławczego organ może utrzymać zaskarżoną decyzję w mocy, uchylić i przekazać organowi, który ją wydał do ponownego rozpatrzenia, uchylić w całości bądź wydać nową.

Stroną w postępowaniu podatkowym jest podatnik, płatnik, inkasent, a także następca prawny oraz osoba trzecia, która z uwagi na swój interes prawny żąda czynności organu podatkowego, do której czynność organu podatkowego się odnosi lub interesu prawnego, którego dotyczy działanie organu podatkowego. W postępowaniu przed organem podatkowym strona może działać przez pełnomocnika, którym może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych. Można także ustanowić pełnomocnika, który ze względu na swoją profesję będzie właściwy w sprawie reprezentowania strony, czyli doradcę podatkowego, adwokata lub radcę prawnego. Niejednokrotnie powołanie do sprawy profesjonalnego pełnomocnika jest w pełni uzasadnione, a nawet wskazane, gdyż podatnik poza obowiązkami ma także prawa, z których winien

korzystać, a zdarza się, że nie dysponuje wystarczającą wiedzą na ten temat. Nie jest wówczas w stanie właściwie odczytywać działań organów podatkowych, a co za tym idzie – bronić swoich interesów. Potrzebna jest tutaj wiedza zarówno z zakresu znajomości zasad ogólnych postępowania podatkowego, jak i znajomość przepisów szczegółowych. Poprzez zasady ogólne dokonuje się oceny zachowań organów podatkowych i korzysta z gwarancji procesowych, które w postępowaniu podatkowym przysługują podatnikom, a przepisy szczegółowe odnoszą się do konkretnego stanu faktycznego, który wystąpił w danej sprawie.

Należy zaznaczyć, że bardzo ważną zasadą, istotną ze względu na sposób prowadzenia postępowania, jest zasada praworządności, którą przewiduje art. 120 ordynacji podatkowej¹ (dalej: ordynacja). Zgodnie z tym przepisem organy podatkowe dla każdej swojej działalności potrzebują konkretnej podstawy prawnej, co w pewnym sensie zawęża im swobodę podejmowanych działań, w porównaniu ze stroną, która może działać w granicach prawa. Inaczej rzecz ujmując, dla konkretnego działania organu podatkowego musi istnieć wyraźne upoważnienie bądź zobowiązanie wynikające z konkretnego przepisu, czyli nie wystarczy, aby działanie organu nie było przez prawo zakazane, konieczna jest tutaj podstawa prawna do jego wszczęcia.

Postępowanie dowodowe obejmuje wiele czynności w ramach danej procedury, ich przeprowadzenie ma na celu ustalenie istnienia albo ustalenie nieistnienia określonych faktów. Niezwykle ważnym prawem podatnika występującego w charakterze strony postępowania podatkowego jest prawo do aktywnego uczestniczenia w postępowaniu podatkowym, jego realizacja ma miejsce szczególnie w fazie dowodzenia. Postępowanie dowodowe w postępowaniu odwoławczym ma na celu ponowne zebranie, a także uzupełnienie i podsumowanie zgromadzonych dowodów oraz rozstrzygnięcie, czy składane wnioski dowodowe dotyczą istotnych okoliczności i winny być przeprowadzone.

W art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej² została wprowadzona do systemu prawnego zasada dwuinstancyjności, którą inaczej można nazwać prawem do odwołania, będącym w istocie jednym ze środków ochrony praw i wolności. Na szczeblu regulacji ustawowej zasada ta jest zawarta w obu podstawowych regulacjach postępowania przed organami administracji. Artykuł 15 Ko-

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2012, nr 0, poz. 749 ze zm.).

² Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 roku (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483).

deksu postępowania administracyjnego³ (dalej w skrócie k.p.a.) i art. 127 ordynacji zawierają postanowienia głoszące dwuinstancyjność postępowania. Regulacje obu procedur tworzą instytucję podważenia decyzji nieostatecznej. Sposób realizacji zasady dwuinstancyjności w wypadku tych postępowań jest jednak różny, do tego stopnia, że mamy do czynienia z odmiennymi modelami weryfikacji decyzji organu pierwszej instancji. Pozostaje zaś ta sama liczba instancji i cel postępowania odwoławczego. Różnice dotyczą wymagań formalnych dotyczących treści wnoszonego odwołania, w tym terminów dokonywania czynności, skutków wniesienia odwołania, suspensywności, rozstrzygnięć, które mogą być wydawane przez organ drugiej instancji. Należy w tym miejscu wspomnieć o swoistym zakazie *reformationis in peius*, który jest sformułowany w art. 234 ordynacji, zgodnie z nim wniesienie odwołania od wydanej przez organ pierwszej instancji decyzji nie może skutkować pogorszeniem sytuacji strony w stosunku do określonej wcześniej zaskarżoną decyzją⁴. Przy czym, jeżeli zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny, może mieć miejsce sytuacja, w której wydana przez organ odwoławczy decyzja będzie w stosunku do zaskarżonej dla podatnika niekorzystna. Jest to jednak w pełni zrozumiałe i uzasadnione, biorąc pod uwagę, że zaskarżana decyzja nie tylko była wydana z naruszeniem prawa lub interesu publicznego w stopniu rażącym. Rażące naruszenie ma miejsce wówczas, gdy istnieje oczywista sprzeczność pomiędzy wydanym rozstrzygnięciem a treścią przepisu, na którego podstawie wydano rozstrzygnięcie.

Dla prowadzonych postępowań ważna jest zasada prawdy obiektywnej uregulowana w art. 122 ordynacji, zgodnie z którą w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Wagę i istotę zasady prawdy obiektywnej przedstawił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 12 kwietnia 2000 r.: „Niezgodne z prawdą ustalenie stanu faktycznego prowadzi w postępowaniu do naruszenia prawa. Warunkiem prawidłowego ustalenia stanu faktycznego jest nie tylko ustalenie faktów zgodnie z rzeczywistością, ale również prawidłowa ocena prawna wszystkich prawotwórczych w danej sprawie faktów. Ani stan faktyczny, ani norma prawna, we-

³ Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 2000, nr 98, poz. 1071 ze zm.).

⁴ A. Mariański, D. Strzelec, T. Milek, S. Kubiak, *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006, s. 440.

dług której organ ocenia prawotwórczość faktów, nie są dane w stanie gotowym. Należy dokonać ich poszukiwania według obowiązujących reguł proceduralnych. Fakt prawotwórczy musi być ustalony w sposób obiektywny”⁵.

Instytucja rozprawy została wprowadzona do ordynacji nowelizacją 1 stycznia 2007 roku⁶ jako nowa forma prowadzenia postępowania wyjaśniającego w postępowaniu odwoławczym. Do postępowania podatkowego włączono rozprawę podatkową, którą należy uznać za szczególną formę postępowania dowodowego. Istotne jest, że rozprawa może się odbywać wyłącznie w postępowaniu podatkowym w trakcie postępowania odwoławczego. Może być ona wszczęta zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony, przy czym w przepisach znowelizowanej ordynacji nie wskazano wprost formy prawnej dla rozstrzygnięcia organu odwoławczego o zamiarze przeprowadzenia rozprawy. Jednak przepis art. 200 a § 4 ordynacji mówi, że w sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy wydaje się postanowienie, dlatego za uzasadnione należy uznać to, że taką samą formę, czyli formę postanowienia, winien przyjąć dokument potwierdzający zamiar jej przeprowadzenia. Jako przykład konieczności przeprowadzenia rozprawy z urzędu czy też na wniosek strony wskazuje się wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, w którym wyjaśnione zostały przesłanki powodujące konieczność przeprowadzenia rozprawy: „Treść art. 200 a § 1 Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nie pozostawia do uznania organu odwoławczego kwestii przeprowadzenia bądź też nieprzeprowadzenia rozprawy administracyjnej. Przepis ten wprost stanowi, że organ odwoławczy przeprowadzi w toku postępowania rozprawę: z urzędu – jeżeli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin, lub sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania, bądź też na wniosek strony. Odmowa przeprowadzenia rozprawy może nastąpić wyłącznie w przypadkach wymienionych w art. 200 a § 3 ordynacji podatkowej”⁷. Przepis ten mówi, że organ odwoławczy może odmówić przeprowadzenia rozprawy, jeśli jej przedmiotem

⁵ Wyrok NSA z 12 kwietnia 2000 r., I SA/Lu 1608/98, Legalis.

⁶ Ustawa z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. 2006, nr 217, poz. 1590).

⁷ Wyrok WSA w Olsztynie z 18 marca 2010 r., I SA/Ol 869/09, Legalis.

miałyby być takie okoliczności, które nie mają dla sprawy znaczenia, albo takie, które zostały już wystarczająco potwierdzone innym dowodem.

Rozprawa uregulowana jest w dziale IV ordynacji *Postępowanie podatkowe* w rozdziale 11 a, zaraz po rozdziale 11 *Dowody*, a przed rozdziałem 12 *Zawieszenie postępowania*. Umieszczenie instytucji rozprawy w tym miejscu, a więc przed rozdziałem 15 *Postępowanie odwoławcze*, prowadzi do wniosku, że ma ona służyć podsumowaniu przeprowadzanego postępowania dowodowego wyrażającego się w zebraniu całości dowodów, świadków i materiałów w jednym miejscu i jednym czasie. Jednocześnie należy stwierdzić, że instytucja rozprawy służy realizacji i koncentracji zasad prawdy obiektywnej, kontradyktoryjności, koncentracji dowodów, bezpośredniości, szybkości, prostoty, oszczędności, jedności i celowości wszystkich czynności, ponieważ rozprawa umożliwia koncentrację w jednym miejscu i czasie wszystkich uczestników postępowania w danej sprawie, którzy w trakcie jej trwania ustnie dokonują poszczególnych czynności. Rozprawa jest podstawową formą w postępowaniach sądowych, a w postępowaniu podatkowym jest stosunkowo młodą instytucją, gdyż dla tego typu postępowań właściwe jest tak zwane postępowanie gabinetowe. Postępowanie gabinetowe jest formą postępowania wyjaśniającego, które jest mniej sformalizowane niż rozprawa, jednak obowiązują w nim wszystkie reguły postępowania dowodowego⁸, wywodzące się z zasady czynnego udziału strony w postępowaniu dowodowym. Strona ma wobec tego prawo uczestniczyć we wszystkich czynnościach postępowania, w oględzinach, w przeprowadzaniu dowodu z zeznań świadka czy opinii biegłego. Rozprawa podatkowa przez koncentrację w jednym miejscu i czasie wszystkich uczestników postępowania oraz możliwości dokonywania na bieżąco ustnych wyjaśnień co do prowadzonego postępowania może się przyczynić do przyspieszenia zakończenia postępowania przez całościową analizę zebranego materiału dowodowego z odniesieniem do wyjaśnień uczestników. Zdecydowanie urzędnik prowadzący postępowanie, zaznajomiony szczegółowo z jego przebiegiem, zebranymi dowodami i mogący skoncentrować wyniki, wyjaśniając je szczegółowo ze wszystkimi uczestnikami postępowania, jest w stanie przeanalizować i odpowiednio zakwalifikować zastane fakty i je odnieść do obowiązujących

⁸ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 796.

przepisów. Przy czym rozprawę podatkową przeprowadza się tylko i wyłącznie w postępowaniu odwoławczym z urzędu lub na uzasadniony wniosek strony.

Z punktu widzenia samych regulacji wydawałoby się, że rozprawa jest instytucją prawną, która winna być wykorzystywana ze względu na możliwości, jakich dostarcza, czyli skoncentrowania uczestników, dowodów, wyjaśnień w jednym miejscu i czasie, w tym także skutecznej realizacji zasad ogólnych postępowania, a co za tym idzie – realizacji praw podatnika i obowiązków prowadzących postępowanie co do rzetelnego i zgodnego z prawdą zebrania oraz wyjaśnienia całego materiału dowodowego. Jak jednak wynika ze statystyk, mimo że przepisy wprowadzające instytucję rozprawy podatkowej weszły w życie 1 stycznia 2007 roku, nie cieszy się ona zainteresowaniem prowadzących postępowania odwoławcze ani też samych podatników. Dane udostępnione przez izby skarbowe wskazują, że przez ostatnie pięć lat przeprowadzono zaledwie kilkanaście rozpraw podatkowych w niektórych izbach skarbowych w naszym kraju. Widać więc, że instytucja ta, mimo wydawałoby się korzystnych uregulowań, nie cieszy się powodzeniem.

Powody takiej sytuacji należy rozpatrywać na dwóch płaszczyznach: przydatności tej instytucji na etapie postępowania odwoławczego i precyzyjności oraz przejrzystości przepisów ją statuujących.

Jeżeli chodzi o wprowadzenie instytucji rozprawy podatkowej do postępowania odwoławczego, czyli w postępowaniu przed organem drugiej instancji, to budzi ono zastrzeżenia. Z tego względu, że pełne ustalenie stanu faktycznego powinno nastąpić w postępowaniu przed organem pierwszej instancji⁹. Realizacja zasady dwuinstancyjności następuje przez dwukrotne rozpatrzenie tej samej sprawy przez dwa różne organy: pierwszej i drugiej instancji. Przy czym w sytuacji, w której okazuje się, że organ niższego rzędu prowadził postępowanie, uchylając przepisom w ten sposób, że nie skompletował całości materiału dowodowego, mimo iż istniały wszelkie ku temu przesłanki, nie wyjaśnił istotnych okoliczności i nie przeprowadził stosownych dowodów, to organ drugiej instancji nie może go w tym zakresie zastępować i dokonywać uzupełnienia materiału dowodowego. W takiej sytuacji winien on uchylić decyzję organu pierwszej instancji i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania przez organ pierwszej instancji. Wobec tego, jeżeli zgromadzony przez organ pierwszej instancji materiał dowodowy jest niekompletny, zachodzi konieczność prze-

⁹ *Ibidem.*

prowadzenia dodatkowych dowodów, które dotyczyć mają kwestii zasadniczych, mających podstawowe znaczenie dla ustalenia stanu faktycznego i prawidłowej subsumcji do stanu prawnego¹⁰.

Brak zainteresowania instytucją rozprawy, w związku z tym, iż jej przydatność byłaby zdecydowanie większa na etapie postępowania przed organem pierwszej instancji, to nie jedyny powód rzadkiego korzystania z tej instytucji. Drugim powodem jest brak precyzyjności przepisów dotyczących samego przeprowadzenia rozprawy. Jako przykład można podać to, iż nie ma regulacji, które wskazywałyby, w jaki sposób przygotować rozprawę, jaki jest tok czynności przeprowadzenia rozprawy. Dlatego należałoby przyjąć, opierając się na k.p.a., podział rozprawy na część wstępną, gdzie otwiera się rozprawę i dokonuje sprawdzenia, czy wezwane osoby stawily się bądź ich nieobecność została stosownie usprawiedliwiona, oraz część właściwą rozprawy, której przebieg również nie został uregulowany. W tym zakresie należałoby tutaj przyjąć wzory z postępowania sądowego, a więc świadków powinno się przesłuchiwać pojedynczo i nie w obecności świadków, którzy nie składali jeszcze zeznań. W razie zaś pojawienia się sprzeczności w zeznaniach świadków należałoby przeprowadzić ich konfrontację¹¹.

Warto dodać, że przeprowadzenie rozprawy w postępowaniu odwoławczym nie powoduje zwolnienia organu podatkowego z konieczności realizacji przyznanego stronie na podstawie art. 200 § 1 ordynacji prawa do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Wobec tego po przeprowadzonej rozprawie strona może się jeszcze wypowiedzieć co do całości zebranego materiału dowodowego.

Jednakże w sytuacji, w której prowadzone postępowanie odwoławcze ma się zakończyć decyzją, która w całości uwzględni odwołanie strony, organ nie ma obowiązku wezwania strony do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Nie stosuje się również przepisów dotyczących prawa strony do wypowiedzenia się do postępowań dotyczących ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami są ustalane co roku, w sytuacji, gdy stan faktyczny będący podstawą ustaleń nie uległ zmianie, w sprawach dotyczących umorzenia zaległości podatkowych, w sprawach nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, w sprawach zabezpieczenia.

¹⁰ A. Mariański, D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, *op.cit.*, s. 437.

¹¹ B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op.cit.*, s. 799.

Małe zainteresowanie instytucją rozprawy wynika również z tego, że strona wnioskująca o przeprowadzenie rozprawy musi uzasadnić konieczność jej przeprowadzenia i wskazać konkretne przesłanki, które taką możliwość przewidują. Może się to okazać skomplikowane i niejasne dla podatników, którzy na co dzień nie zagłębiają się w przepisy proceduralne, i nie zawsze – z różnych przyczyn – korzystają z pomocy profesjonalnych pełnomocników. Kwestia ta została przedstawiona w tezie wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 17 lutego 2010 r.: „Istotą rozprawy, o której mowa w art. 200 a § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej, nie jest samo jej przeprowadzenie, ale wyjaśnienie istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy lub sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę. W skardze kasacyjnej strona zatem winna wskazać, jakie, z uwagi na brak rozprawy, istotne okoliczności stanu faktycznego nie zostały wyjaśnione, jak również, jaką to inną argumentację prawną, oprócz tej wskazanej w toku prowadzonego postępowania, strona reprezentowana przez profesjonalnego pełnomocnika chciała na rozprawie przedstawić”¹².

Wnioski

W związku z tym, że organ odwoławczy nie przeprowadza uzupełniającego postępowania dowodowego co do kwestii zasadniczych, ale dokonuje ponownej oceny zebranego materiału dowodowego, nie będąc jednak przy tym związany granicami złożonego przez stronę odwołania, dla instytucji rozprawy administracyjnej byłoby efektywniejsze przeprowadzenie jej na etapie postępowania dowodowego przed organem pierwszej instancji. Rozprawa prowadzona przed organem odwoławczym dotyczy bowiem uzupełniającego postępowania dowodowego, którego przeprowadzenia nie można przekazać do organu pierwszej instancji. Poza tym wniosek o przeprowadzenie rozprawy w postępowaniu odwoławczym powoduje przedłużenie terminu załatwienia sprawy do trzech miesięcy, co w przypadku przeprowadzenia rozprawy na etapie postępowania wyjaśniającego przed organem pierwszej instancji nie miałyby miejsca.

Mała liczba przeprowadzonych rozpraw podatkowych z pewnością wiąże się również z tym, że właściwość organu odwoławczego do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy jest ograniczona. Chodzi tu o sytuacje, w któ-

¹² Wyrok NSA z 17 lutego 2010 r., II FSK 1511/08, Legalis.

rych organ odwoławczy w wydanej przez siebie decyzji powoła się na fakt niemający podstaw w ujawnionych przez organ pierwszej instancji dowodach, wówczas wykracza ona poza ramy swobodnej oceny dowodów i przeciw zasadzie dwuinstancyjności. Wobec tego w razie niekompletności materiału dowodowego organ drugiej instancji winien skorzystać ze swoich kasacyjnych uprawnień i zwrócić sprawę organowi pierwszej instancji w celu ponownego rozstrzygnięcia.

Instytucja rozprawy jest tutaj przewidziana dla sytuacji, w których organ pierwszej instancji przeprowadził dany dowód w postępowaniu wyjaśniającym, natomiast organ odwoławczy stwierdził, że należałoby co do udowodnionych okoliczności przeprowadzić postępowanie uzupełniające i zweryfikować zebrane dowody. Tym samym rozprawa przewidziana jest w sytuacji, w której organ pierwszej instancji przeprowadził dowód, jednak organ odwoławczy uważa, że dana okoliczność wymaga przesłuchania więcej niż jednego świadka bądź dodatkowo opinii biegłego. Potwierdzeniem tych stwierdzeń może być teza orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego z 23 kwietnia 2010 r., zgodnie z którą: „Zakres dopuszczalności rozprawy w celu wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego nie może naruszać zasady dwuinstancyjności. Rozprawa administracyjna, jako środek dowodowy postępowania odwoławczego, ograniczona jest przesłankami wymienionymi w przepisie art. 200 a Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.) i oceną uzasadnionych racji zastosowania tego dowodu. Rozprawa administracyjna nie może bowiem być formą wyjaśniania zasadniczych wątpliwości stanu faktycznego sprawy”¹³. Wynika z tego, że obowiązek przeprowadzenia rozprawy jest ograniczony do sytuacji, w których występują istotne okoliczności stanu faktycznego. Dlatego też instytucja rozprawy nie znajdzie zastosowania, jeżeli przedmiotem sprzecznych opinii czy zeznań nie będzie istotna, a więc mająca duże znaczenie, kwestia prowadzonego postępowania. Organ odwoławczy jest zobowiązany do przeprowadzenia oceny dotyczącej danej sprawy w kontekście okoliczności mających dla niej duże znaczenie. Z pewnością mogą się tutaj pojawić rozbieżne opinie co do tego, czy dana okoliczność była istotna dla sprawy, czy pojawiła się konieczność przesłuchania jednego czy kilku świadków, czy wobec tego wystąpiła konieczność przeprowadzenia rozprawy. Na powinność rozważenia przez organ odwoławczy wielu

¹³ Wyrok NSA z 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2164/08, Legalis.

istotnych kwestii co do konieczności przeprowadzenia rozprawy wskazano w wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego z 18 grudnia 2008 r.: „Nie ma żadnych podstaw prawnych, aby traktować rozprawę, o której mowa w art. 200 a Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. nr 8, poz. 60 ze zm.), jako swoiste remedium na niekorzystne dla strony ustalenia faktyczne poczynione przez organ I instancji i stosować instytucję rozprawy zawsze wówczas, gdy przeprowadzone dowody wskazują możliwość przyjęcia różnych ustaleń faktycznych, zwłaszcza niekorzystnych dla strony. Nie ma również w polskiej procedurze podatkowej przepisu nakazującego przeprowadzanie konfrontacji, w sytuacji gdy świadkowie zeznają odmiennie od strony postępowania. W toku konfrontacji, wzorem regulacji zawartej w art. 172 Kodeksu postępowania karnego, mogą być wyjaśniane sprzeczności w zeznaniach osób przesłuchiowanych. Jednak decyzja co do przeprowadzenia konfrontacji jest zawsze i w każdej procedurze pozostawiona organowi prowadzącemu postępowanie. To organ ten samodzielnie, jako gospodarz sporu, musi ocenić, czy dana okoliczność jest udowodniona, czy też winna być jeszcze wyjaśniana oraz czy konfrontacja jest celowa”¹⁴.

Analizując przedstawione ograniczenia, nasuwa się wniosek, iż możliwość przeprowadzenia rozprawy na etapie postępowania podatkowego przed organem pierwszej instancji po przeanalizowaniu złożonych wniosków dowodowych, nie zaś dopiero na etapie postępowania odwoławczego, prowadziłyby do maksymalnego wykorzystania możliwości, jakie może wnieść instytucja rozprawy do toczących się postępowań. A przez zebranie i skoncentrowanie w jednym miejscu i czasie wszystkich dowodów, uczestników postępowania, możliwości przeprowadzania konfrontacji, wyjaśnień i podsumowań instytucja rozprawy mogłaby się przyczynić do zgodnego ze stanem faktycznym ustalenia prawdy obiektywnej. W efekcie doprowadziłoby to do wydania decyzji należyście uzasadnionej, przez co zmniejszyłaby się liczba odwołań od decyzji wydawanych w pierwszej instancji. Należałoby jednak zmienić w tym zakresie przepisy ordynacji i przenieść rozprawę do postępowania podatkowego w pierwszej instancji, pamiętając o konieczności doprecyzowania przepisów w zakresie samej jej organizacji i sposobu przeprowadzania.

¹⁴ Wyrok WSA w Łodzi z 18 grudnia 2008 r., I SA/Łd 1091/08, Legalis.

Analizując instytucję rozprawy w postępowaniu podatkowym, szczególnie jeśli chodzi o konstrukcję dwuinstancyjnego postępowania, należy stwierdzić, że zdecydowanie bardziej przydatność dowodowa rozprawy wystąpiłaby w postępowaniu przed organem pierwszej instancji. Wprowadzenie jej do postępowania odwoławczego budzi kontrowersje, przede wszystkim dlatego, że właśnie pełne ustalenie stanu faktycznego winno nastąpić przed organem pierwszej instancji, do czego rozprawa administracyjna w pełni może służyć, dając możliwość koncentracji, weryfikacji, konfrontacji i podsumowania zebranego materiału dowodowego. Analiza istoty postępowania dowodowego przed organem pierwszej i drugiej instancji prowadzi do wniosku, że przeprowadzenie rozprawy na etapie postępowania dowodowego przed organem pierwszej instancji byłoby uzasadnione i korzystne, gdyż konfrontacja uczestników postępowania, zeznań, wyjaśnień, opinii, analiz i dokonania kwalifikacji prawnej przeprowadzonych wniosków dowodowych w stosunku do obowiązujących przepisów dotyczyłaby zasadniczych dla danej sprawy ustaleń, a tym samym byłaby trafna i pomocna w realizacji zasady prawdy obiektywnej, której przestrzeganie służy zasadniczemu celowi prowadzonych postępowań.

HEARING AND ITS REGULATION IN TAX APPEAL PROCEDURE VERSUS ITS PRACTICAL APPLICABILITY

Summary

The 2007 tax procedure included a tax hearing, which is a particular kind of hearing of evidence. Alas, this institution is seldom used since the hearing can only take place in a tax procedure during appeal proceedings. The analysis of the essence of the hearing of evidence proceedings before the body of first and second instance leads to the conclusion that conducting such procedure at the hearing of evidence stage before the body of first instance would be justifiable and beneficial, since confrontation of participants of the proceeding, testimonies, opinions and analysis, as well as performing a legal qualification of motions as to evidence conducted in respect to existing regulations, would apply to basic findings in a particular case. Furthermore, such proceedings would be helpful in implementation of the principle of objective truth obeying of which is the primary focus of any procedure.

Translated by Andrzej Wesolowski

Keywords: hearing, the taking of evidence, office proceedings