

## POZYCJA ORGANÓW PODATKOWYCH W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM I KONTROLNYM – WYBRANE PROBLEMY

### 1. Wstęp

Problemy funkcjonalne związane z pozycją organów podatkowych w postępowaniu pierwszoinstancyjnym i kontrolnym wynikają z oparcia obecnego systemu podatkowego na samoobliczeniu. W sytuacji osobistego dokonywania przez podatnika oceny swojej sytuacji prawnopodatkowej, a następnie dokonywania samoobliczenia wysokości należnego podatku wraz z przedstawieniem organom podatkowym wymaganych danych, przesunięciu uległ kierunek działania tych organów. Ich aktywność koncentruje się na prowadzeniu czynności sprawdzających, sprawowaniu kontroli podatkowej, korygowaniu w drodze decyzji wysokości zobowiązania podatkowego zadeklarowanego przez podatnika, bądź ustalaniu zobowiązania w sytuacji gdy podatnik osiągał przychody ze źródeł nieujawnionych i nie zapłacił podatku.

W tej sytuacji w toku prowadzonych postępowań często dochodzi do profiskalnej postawy organów podatkowych, które dbając jedynie o interes fiskalny państwa, dopuszczają się naruszeń praw stron postępowania. Taka postawa organów wynika, z jednej strony z pozycji organu podatkowego jako organu władzy publicznej, podmiotu kierującego postępowaniem, ale także podmiotu stosunku prawnopodatkowego w postępowaniu podatkowym, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających, z drugiej strony – z wzajemnych relacji tych instytucji prawnych poddanych odrębnym regulacjom w przepisach Ordynacji podatkowej<sup>1</sup>. Podmiotowy zakres tych postępowań został ograniczony do organów podatkowych, które jednak realizują w nich różne funkcje wyini-

---

Krzysztof Teszner; dr nauk prawnych; specjalista ds. podatków PGE Dystrybucja Białystok sp. z o.o.; adres do korespondencji: kretes@poczta.onet.pl

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jednolity: Dz. U. z 2005 Nr 8, poz. 60 ze zm.) – dalej powoływana jako o.p.

kające z usytuowania, kształtu i relacji poszczególnych przepisów normujących wskazane instytucje.

## 2. Postępowanie podatkowe a czynności sprawdzające i kontrola podatkowa

Sporne w tej kwestii poglądy doktryny określają postępowanie podatkowe szczególnym postępowaniem administracyjnym, bądź też postępowaniem jurysdykcyjnym, w którym czynności organu podatkowego ukierunkowane są na wydanie aktu administracyjnego w sprawie zobowiązań podatkowych. Natomiast czynności sprawdzające prowadzone poza postępowaniem jurysdykcyjnym sprowadzają się do podejmowania przez organy podatkowe I instancji działań głównie o charakterze materialno-technicznym, *stricte* kontrolnych bądź zmierzających do usunięcia pewnych nieprawidłowości<sup>2</sup>. Poważnym mankamentem dotyczącym tej instytucji utrudniającym organom podatkowym realizację czynności sprawdzających odnośnie ustalania stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami (tj. art. 272 pkt 3 o.p.) jest brak odesłania w art. 280 o.p. do przepisów regulujących postępowanie dowodowe (Dz. IV Rozdz. 11 o.p.). Możliwość stosowania środków dowodowych przez organ podatkowy w trakcie czynności sprawdzających została mocno ograniczona. Również kontrolę podatkową traktuje się jako samodzielne postępowanie prowadzone przez organy podatkowe poza postępowaniem podatkowym na podstawie Działu VI o.p. i nie będące jego częścią. Twierdzi się jednak, że kontrola w trybie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej poprzedza właściwe postępowanie jurysdykcyjne<sup>3</sup>.

Zgodnie z drugim poglądem krytyce poddaje się oderwanie kontroli podatkowej i czynności sprawdzających od całokształtu norm prawnych regulujących postępowanie podatkowe i traktuje to rozwiązanie jako poważny mankament<sup>4</sup>. Kontrolę podatkową uznaje się jako element konstrukcyjny postępowania podatkowego m.in. wskutek tego, że czynności kontrolne organów podatkowych mające na celu ustalenie

---

<sup>2</sup> M. Masternak, *Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych*, w: *Księga pamiątkowa ku czci doc. E. Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 106.

<sup>3</sup> S. Jędrzejowski, *Kontrola podatkowa*, w: *Księga pamiątkowa ku czci doc. E. Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 68.

<sup>4</sup> R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2000<sup>3</sup>, s. 306; R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2004, s. 304.

stanu faktycznego podlegającego opodatkowaniu są w znacznym stopniu zbieżne z czynnościami procesowymi podejmowanymi przez organ podatkowy, gdy zobowiązanie powstaje z mocy decyzji konstytutywnej tego organu. Wówczas także organ podatkowy konfrontuje z materiałami faktycznymi, jakimi dysponuje, dane przedstawione przez podatnika. Zgodnie z tym stanowiskiem postępowanie podatkowe jest zorganizowanym ciągiem czynności organów podatkowych, podatników oraz innych podmiotów mających na celu ustalenie zobowiązań podatkowych oraz ich dobrowolną realizację. Brak wyraźnej granicy między postępowaniem jurysdykcyjnym a wstępnymi czynnościami postępowania sprawia, że dochodzi do przenikania się rozdzielonych formalnie procedur. Czynności sprawdzające i kontrola podatkowa zawierają niektóre elementy postępowania jurysdykcyjnego, a przy tym stosuje się do nich odpowiednio przepisy określające zasady ogólne postępowania podatkowego (art. 280, art. 292 o.p.) stąd mówi się, że instytucje te wydzielono z postępowania podatkowego sztucznie, gdyż są to w istocie różne formy postępowania dowodowego. Wyłączenie powoduje niejasność regulacji, dublowanie rozwiązań bądź nadmierną liczbę przepisów odsyłających, ograniczone stosowanie zasad postępowania podatkowego oraz szeregu przepisów gwarancyjnych w czynnościach sprawdzających i kontroli podatkowej, co w konsekwencji wpływa na dużo silniejszą pozycję organów podatkowych i osłabienie pozycji podatnika w postępowaniu<sup>5</sup>.

### **3. Problem z realizacją zasady zaufania do organów podatkowych**

Spory między podatnikami a organami podatkowymi generują się na gruncie problematycznego działania tych ostatnich, naruszającego dyrektywy postępowania podatkowego. Szczególnie istotna, poza przestrzeganiem zasad legalizmu i praworządności, jawi się często lekceważona zasada działania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Wynika ona z art. 121 o.p. i często występuje w powiązaniu z innymi normami procesowymi o.p. Nie bez znaczenia dla zachowania tej zasady pozostaje sposób merytorycznego przygotowania kadr orga-

---

<sup>5</sup> Zob. H. Dzwonkowski, *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, „Państwo i Prawo”, 8(2000), s. 20nn. Autor ten stoi na stanowisku, że przenikanie się formalnie rozdzielonych procedur w o.p. powoduje, że nie istnieje wyraźna granica delimitująca postępowanie jurysdykcyjne od innych procedur prawa podatkowego. Zarówno w treści regulacji prawnej jak i w aspekcie czasowym zachodzi nakładanie się instytucji i czynności różnych procedur.

nów podatkowych obsługujących podatników, poszanowanie kultury administrowania, odpowiedni stosunek pracowników organów administracji podatkowej do stron postępowania oraz innych jego uczestników, oparty na życzliwym i cierpliwym udzielaniu informacji i słuchaniu podnoszonych argumentów<sup>6</sup>. Zasada zaufania oznacza między innymi, że uchybienia popełniane przez organ podatkowy prowadzący postępowanie nie mogą wywoływać ujemnych następstw dla podatnika, działającego w dobrej wierze i w zaufaniu do treści decyzji. Niedopuszczalne jest przrzucanie na podatnika błędów i uchybień popełnianych przez organ podatkowy w procesie stosowania prawa podatkowego, a także zmiany interpretacji przepisów, które powodują ujemne następstwa dla podatnika działającego w dobrej wierze i w zaufaniu do otrzymanej interpretacji<sup>7</sup>.

Przykładem nieprawidłowego działania organów jest obciążenie podatnika podatkiem w kwocie wyższej, wynikającej ze stawki podatku od towarów i usług 22% a nie 7%, wówczas, gdy zastosował się on do pisemnej interpretacji przepisów prawa dokonanej przez organ podatkowy, a interpretacja ta nie została zmieniona w miesiącu, za który powinien zostać rozliczony podatek od towarów i usług<sup>8</sup>. Naruszenie przez organ podatkowy (celny) nakazu prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie do tego organu występuje również w sytuacji, gdy mimo powziętej informacji o nieprawidłowym zgłoszeniu celnym, nie podejmuje on żadnych działań, natomiast po upływie kilku lat, w oparciu o te właśnie badania, weryfikuje inne zgłoszenie celne<sup>9</sup>. Innymi przykładami naruszenia wspomnianej zasady przez organy podatkowe jest odmienne traktowanie takich samych świadczeń w różnych postępowaniach podatkowych, jako alimentów lub renty nieodpłatnej – w zależności od tego, czy postępowanie dotyczy podatku dochodowego od świadczeniodawcy, czy też podatku od świadczeniobiorcy<sup>10</sup>, a także

---

<sup>6</sup> J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 19; C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2006, s. 495.

<sup>7</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (dalej cyt. WSA) z 9 czerwca 2004 r., sygn. III SA 394/03, opubl. „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych”, 62005), poz. 129.

<sup>8</sup> Wyrok WSA z 22 listopada 2005 r., sygn. I SA/Bk 72/05, LEX nr 173766.

<sup>9</sup> Wyrok NSA z 2 kwietnia 2004 r., sygn. V SA 808/03, LEX nr 150839.

<sup>10</sup> Wyrok NSA z 26 listopada 2002 r., sygn. I SA/Łd 397/01, opubl. „Orzecznictwo Sądów Polskich”, 4(2003), poz. 52.

ustalenie podatnikowi spłat rat zaległości podatkowej w wysokości nie-  
możliwej do spłacenia – stwarzające iluzję uwzględnienia wniosku po-  
datnika<sup>11</sup>.

Częste naruszanie zasady zaufania do organu podatkowego ma  
miejsce w postępowaniu dowodowym. Dużym problemem praktycznym  
jest całkowite ignorowanie przez organ podatkowy wniosku podatnika  
o przeprowadzenie dowodu, co powoduje naruszenie art. 121 o.p. ale  
także art. 180, art. 122 w związku z art. 187 i art. 210 o.p. Organ podat-  
kowy nie może ignorować i pomijać wniosku dowodowego strony istot-  
nego dla wyjaśnienia sprawy, a w uzasadnieniu faktycznym decyzji zo-  
bowiązany jest wskazać dowody którym dał wiarę, oraz przyczyn  
dla których dowodom odmówił wiarygodności. W postępowaniu wyja-  
śniającym organ powinien kierować się zachowaniem daleko idącej sta-  
ranności i poprawności z formalnego punktu widzenia, podejmować  
wszelkie działania w celu wszechstronnego i bezstronnego wyjaśnienia  
sprawy<sup>12</sup>.

Naruszenie art. 121 o.p. występuje także wówczas, gdy wszczęcie  
przez organ podatkowy postępowania podatkowego lub kontroli podat-  
kowej ma miejsce w następstwie wniosku podatnika o udzielenie indy-  
widualnej interpretacji prawa podatkowego<sup>13</sup>. Praktyka działania organu  
podatkowego polegająca na wszczynaniu postępowania w związku  
z indywidualną sprawą podatnika przedstawioną we wniosku występuje  
coraz częściej i jest niedopuszczalna, gdyż podatnik nie może z tego  
tytułu ponosić negatywnych konsekwencji.

#### **4. Podstawowe problemy związane z realizacją zasady prawdy obiektywnej i zasady zupełności postępowania dowodowego**

Dużym problemem w funkcjonowaniu organów podatkowych,  
powodującym częste nieprawidłowości na gruncie postępowania podat-  
kowego jest realizacja zasady prawdy obiektywnej (art. 122 o.p.) w zgo-  
dzie z zasadą zupełności postępowania dowodowego (art. 187 o.p.). Or-  
gany podatkowe przyjmują taki sposób prowadzenia postępowania,

---

<sup>11</sup> Wyrok NSA z 9 kwietnia 2002 r., sygn. III SA 3640/00, opubl. „Przegląd  
Podatkowy”, 7(2002), s.63.

<sup>12</sup> A. Mariański, D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, *Podatnik w postępowaniu  
podatkowym*, Warszawa 2006, s. 152nn.

<sup>13</sup> Wyrok NSA z 7 sierpnia 2003 r., sygn. I SA/Po 2562/01. opubl. „Przegląd  
Podatkowy”, 12(2003), s. 54.

że w wielu wypadkach nie podejmują wszystkich czynności mających na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego. Do zjawisk negatywnych należy także przerzucanie ciężaru dowodu na strony postępowania.

Organ podatkowy w myśl art. 187 o.p. zobowiązany jest do przeprowadzenia postępowania podatkowego w celu wyjaśnienia wszystkich istotnych okoliczności sprawy, w szczególności zobowiązany jest do takiego postępowania i zebrania materiału dowodowego, by ustalić prawdę materialną i zbudować właściwą podstawę faktyczną rozstrzygnięcia. Norma ta koresponduje z art. 122 o.p. upoważniającym organ podatkowy do swobodnego określania granic postępowania dowodowego. Nie jest to jednak swoboda niczym nieskrępowana gdyż *dokładne* wyjaśnienie stanu faktycznego oraz załatwienie sprawy w postępowaniu podatkowym wymaga podjęcia przez organ *wszelkich niezbędnych* działań. Rozpatrzenie oraz ocena zebranego materiału dowodowego nie może ograniczać się tylko do informacji przedstawionych przez strony postępowania, ale wymaga czynnej postawy organu podatkowego w zakresie jego gromadzenia. Kierowniczy charakter postępowania podatkowego powoduje, że organy podatkowe zostały wyposażone w możliwość sięgania do szerokich zasobów i środków dowodowych i od ich decyzji zależy, czy ustalenie stanu faktycznego nastąpi wskutek przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka, opinii biegłych, oględzin, oraz czy istnieje potrzeba uzupełnienia dowodów. Odpowiadają one również za rezultaty prowadzonych przez siebie działań<sup>14</sup>.

W praktyce do rangi podstawowego problemu w postępowaniu dowodowym urasta ograniczanie przez organy podatkowe swobodnej oceny dowodów, prowadzenie postępowania z niedokładnym wyjaśnieniem stanu faktycznego wskutek odrzucania żądania strony o przeprowadzenie dowodu ze świadka, opinii biegłego, dokonania oględzin. Działania takie są niezgodne z dyrektywą szybkości i prostoty postępowania. Za wadliwe należy uznać postępowanie, w którym pominięto objęty żądaniem strony dowód ze świadka wskazanego przez stronę jedynie na podstawie przekonania organu podatkowego, że jego zeznania byłyby z pewnością tendencyjne. Negatywnie z punktu widzenia zasady swobodnej oceny dowodów należy również ocenić sytuację, gdy organ podatkowy pozbawia stronę udziału w postępowaniu podatkowym uzasadniając, że jej uczestnictwo w przeprowadzeniu dowodu nie jest ko-

---

<sup>14</sup> A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 58, 78.

nieczne<sup>15</sup>. Wymaga podkreślenia, że zaniechanie przez organ podatkowy podjęcia w postępowaniu jurysdykcyjnym czynności zmierzających do zebrania materiału dowodowego, w szczególności, gdy strona w kontekście art. 188 o.p. powołuje się na konkretne, ważne dla niej okoliczności, uchybia przepisom postępowania podatkowego i skutkuje wadliwością decyzji. Z innych nieprawidłowości związanych z naruszaniem przez organy podatkowe przepisów postępowania podatkowego przy prowadzeniu czynności dowodowych można wymienić:

- nadawanie protokołom przesłuchania świadków, czy innym dowodom klauzuli *tajemnica skarbowa* i odmawianie wglądu do nich stronom (naruszenie art. 129, art. 178 § 1 w związku z art. 301 i art. 293 o.p.),
- nieuwzględnianie wniosków dowodowych, które mają znaczenie istotne pod pozorem, że fakt jest wyjaśniony za pomocą innych środków dowodowych,
- włączanie do materiału dowodowego w sprawie dowodu przeprowadzonego bez zawiadomienia strony o tym fakcie<sup>16</sup>.

Do istotnych uchybień należy odmawianie żądaniu stronom postępowania podatkowego wnoszącym o przeprowadzenie dowodu z opinii biegłych. Organy podatkowe często rezygnują, ze względów oszczędnościowych, oraz z uwagi na fakultatywny charakter przepisu art. 197 § 1 o.p., z korzystania z tego środka dowodowego w sprawach, w których wymagane są wiadomości specjalne i orzekają wg własnej wiedzy. Dla przykładu można przytoczyć sytuację, kiedy wójt, uchybiając art. 122 o.p., nie podjął w postępowaniu podatkowym niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, w szczególności nie wyjaśniając czy stacje transformatorowe są budowlami, nie odnosząc się do przedstawionych przez podatnika opinii biegłych inżynierów a nawet je kwestionując, oraz opierając rozstrzygnięcie na własnym przeświadczeniu co do charakteru tych obiektów<sup>17</sup>. Wobec rezygnacji przez organy podatkowe z opinii biegłego i wydanie rozstrzygnięcia w sprawie,

---

<sup>15</sup> A. Hanusz, *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym oraz jej granice*, „Państwo i Prawo”, 10(2001), s. 66.

<sup>16</sup> A. Mariański, D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, *Podatnik w postępowaniu*, s. 345.

<sup>17</sup> Wyrok NSA z 29 stycznia 2004 r., sygn. III SA 1225/03, opubl. „Monitor Podatkowy”, 3(2004), s. 3, z glosą K. Tesznera, *Opodatkowanie stacji transformatorowej*, opubl. „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych”, 7-8(2004), s. 16n.

w której wymagane są wiadomości specjalne (kwestie techniczne do rozstrzygnięcia) z uwagi na fakultatywny charakter użytego przez ustawodawcę zapisu art. 197 § 1 o.p. („może powołać” a nie „powołuje”) orzecznictwo administracyjne wypowiada się jednoznacznie krytycznie. Regulacja ta pozostawia wprawdzie organowi podatkowemu swobodę w korzystaniu z tego środka dowodowego, jednakże granice tej swobody są wyznaczone przez zasadę prawdy obiektywnej, bo z niej wypływa obowiązek organu do podjęcia wszelkich niezbędnych działań mających na celu dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy. W sprawach zatem o zawiłym stanie faktycznym, które można wyjaśnić dopiero wtedy, gdy dysponuje się specjalnymi wiadomościami, organ podatkowy jest obowiązany wykorzystać środek dowodowy w postaci opinii biegłego<sup>18</sup>. W innych orzeczeniach NSA potwierdzał ten pogląd uznając, że organ podatkowy nie powinien poprzestać jedynie na własnej, pobieżnej znajomości rzeczy, ale jeśli spór z podatnikiem wymaga specjalistycznej wiedzy, powinien powołać biegłego<sup>19</sup>.

## 5. Problematyka ciężaru dowodzenia w postępowaniu podatkowym

Istotnym problemem związanym z funkcjonowaniem organów podatkowych, budzącym niemałe kontrowersje jest tzw. ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, pozostający w ścisłym związku z zasadą prawdy obiektywnej. Z płynącej z art. 187 § 1 o.p. dyrektywy dotyczącej realizacji tej zasady wynika sposób gromadzenia i rozpatrywania przez organ podatkowy materiału dowodowego. Reguły dowodzenia wynikające z art. 122 w zw. z art. 187 § 1 o.p. wyraźnie wskazują, że obowiązek zgromadzenia dowodów co do faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa na organie podatkowym<sup>20</sup>. Pogląd ten został podzielony w niektórych orzeczeniach NSA. W szczególności wskazywano, że w postępowaniu podatkowym ciężar dowodowy z mocy powołanych

---

<sup>18</sup> Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2001 r., sygn. V SA 1085/00, opubl. LEX nr 51255.

<sup>19</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 4 marca 2004 r., sygn. III SA 1917/02 opubl. „Dobra Firma” z 8 04 2004 r.; wyrok NSA z 30 marca 2004 r., sygn. FSK 168/04, opubl. „Rzeczpospolita” z 2004, nr 79.

<sup>20</sup> B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy”, 5(2004), s. 57; A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, s. 184; J. Głos, *Ciężar dowodu w postępowaniu administracyjnym*, „Prawo i Podatki”, 12(2006), s. 28.

wyżej norm o.p. obciąża organy podatkowe, chyba że przepisy szczególne lub inicjatywa samej strony przesuną go na podatnika<sup>21</sup>.

Dość częstą praktyką podejmowaną przez organy podatkowe są próby przerwania ciężaru dowodzenia na stronę postępowania podatkowego wskutek odwoływania się do cywilnoprawnych zasad rozkładu ciężaru dowodu wynikających z art. 6 k.c. Zgodnie z ich stanowiskiem na gruncie prawa podatkowego stosuje się zasadę, że ciężar dowodu faktu spoczywa na osobie, która wywodzi z niego skutki prawne. W związku z tym dowodzą, odwołując się przy tym do przepisów materialnego prawa podatkowego, że na podatnikach ciąży obowiązek dowodzenia faktów, z których wywodzą dla siebie skutki prawne, np. prawo do ulgi podatkowej, wykazanie związku wydatku zaliczonego do kosztów uzyskania przychodów z uzyskanym przychodem. Przykładem przerwania ciężaru dowodu na stronę postępowania jest przypadek, w którym strona kwestionuje ustaloną przez organ podatkowy wysokość przychodów ze źródeł nieujawnionych i na nią przechodzi obowiązek wykazania istnienia faktów uzasadniających jego twierdzenia kwestionujące ustalenia tego organu.

Ta całkowicie błędna opinia organów podatkowych jest aprobowana przez część orzecznictwa sądowniczo-administracyjnego<sup>22</sup>, choć ogólna reguła dowodowa odnosząca się do stosunków cywilnoprawnych nie ma zastosowania w postępowaniu podatkowym. Charakter postępowania podatkowego (kierowniczy, inkwizycyjny a nie kontradiktoryjny) przemawia za tym, że wyłącznie podmiot orzekający dysponujący władztwem podatkowym ma obowiązek gromadzić materiał faktyczny i dowodowy w sprawie i do niego należy ciężar udowodnienia istotnych faktów. Organ podatkowy nie może tego obowiązku przerzucać na stronę postępowania, a nawet powinien dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, bez względu na aktywność czy beczynność strony.

---

<sup>21</sup> Wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2005 r., sygn. FSK 2488/04, niepubl.; wyrok NSA z 27 czerwca 1997 r., sygn. I SA/Ld 123/96, LEX nr 30285.

<sup>22</sup> Zob. wyrok NSA z dnia 16 czerwca 2005 r., sygn. FSK 2488/04, niepubl.; wyrok NSA z 31 lipca 2003 r., sygn. III SA 1050/02, niepubl.; wyrok NSA z dnia 24 lipca 2002 r., sygn. SA/Sz 1508/01, opubl. „Glosa”, 3(2003), poz. 34; wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2000 r., sygn. I SA/Ka 1800/98, opubl. „Biuletyn Skarbowy”, 1(2001), s. 21; wyrok NSA z dnia 16 lutego 1999 r., sygn. III SA 2322/98, LEX nr 38142; wyrok SN z dnia 25 marca 1999 r., sygn. III RN 160/98, opubl. „Orzecznictwo Sądu najwyższego Izba Administracyjna Pracy i Ubezpieczeń Społecznych”, 3(2000), poz. 87.

W postępowaniu administracyjnym (którego postępowanie podatkowe jest szczególnym rodzajem) nie nałożono na stronę obowiązku dowodzenia faktów, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, co więcej nie zobowiązano do wskazania takich dowodów. Obowiązek tak kształtuje się na etapie odwołania, gdy organ I instancji naruszył zasadę prawdy materialnej i nie zebrał całego materiału dowodowego. Wówczas strona w świetle art. 222 o.p. powinna takie dowody wskazać, co nie oznacza że powinna je przedstawiać organowi<sup>23</sup>. Przedstawienie i udostępnienie dowodów organowi podatkowemu często powinno leżeć w interesie strony bowiem jak wskazuje judykatura nie można nakładać na te organy obowiązku nieograniczonego poszukiwania dowodów świadczących na korzyść podatnika. Obowiązkiem organów podatkowych jest natomiast zebranie wszelkich dostępnych dowodów świadczących o rzeczywistych intencjach stron oraz dokonywanych czynnościach<sup>24</sup>.

## 6. Wnioski

Na podstawie przedstawionych wyżej przykładów można stwierdzić, że częstym skutkiem ukierunkowania aktywności organów podatkowych na prowadzenie czynności sprawdzających, sprawowanie kontroli podatkowej, oraz weryfikowanie w drodze decyzji podatkowej po przeprowadzeniu postępowania podatkowego wysokości zobowiązania podatkowego zadeklarowanego przez podatnika, jest naruszenie fundamentalnych reguł postępowania. Wskutek profiskalnej postawy organów podatkowych, wynikającej z nadrzędnej pozycji jako strony stosunku prawnopodatkowego, ale także jako podmiotu kierującego postępowaniem jurysdykcyjnym, dochodzi nierzadko do naruszania fundamentalnych zasad postępowania jurysdykcyjnego. Orzecznictwo sądowno-administracyjne wskazuje, że poważnym problemem staje się realizacja przez administrację podatkową m.in. zasady zaufania do organów podatkowych, zasady prawdy obiektywnej, oraz zasady zupełności postępowania dowodowego. Negatywnym i dość częstym przejawem nieprawidłowości w postępowaniu podatkowym są także próby przerwania przez organy podatkowe ciężaru przeprowadzenia dowodu na podatników.

---

<sup>23</sup> A. Mariański, D. Strzelec, T. Miłek, S. Kubiak, *Podatnik w postępowaniu*, s. 219.

<sup>24</sup> Wyrok WSA z dnia 26 lutego 2004 r., sygn. I SA/Wr 3627/01, niepubl.

Wydaje się, że taka tendencja w dużej mierze wynika z braku równorzędności między uprawnieniami organów podatkowych i podatników. Aktywność tych pierwszych powinna być skierowana przede wszystkim na ułatwianie i pomoc podatnikom w realizacji ich zobowiązań podatkowych, co powinno cechować administrację nowoczesną i efektywną. Nie oznacza to rzecz jasna, że organy podatkowe powinny zaniechać stosowania instytucji umożliwiających kontrolę i weryfikację wywiązywania się podatników z ich zobowiązań. Muszą jednak pamiętać, że granice ich działania wyznaczają fundamentalne zasady postępowania podatkowego – stanowiące także gwarancje ochrony praw podatników – na co często wskazują sądy administracyjne.

## THE POSITION OF TAX AUTHORITY IN TAX AND CONTROL PROCEEDINGS – CHOSEN PROBLEMS

### Summary

The tax system in Poland is based on self-calculation, so that's a direct cause of problems connected with position of the tax authorities in tax and control proceedings. The result of tax authorities fiscal activity, which is concentrated in controlling tax payers, is violation of fundamental tax proceeding's principles. The pro-fiscal policy of tax authority conducting tax proceedings it's cause infringement of taxpayer's rights. The autor gives an examples of undue behaviour which involve a violation of the main principles of tax proceedings. He think, that the tax authority often break a principle of confidence, a principle of objective truth, and a principle of completeness hearing of evidence. In his opinion, this situation is caused by unequal rights between tax authority and tax payers.