



Tom 28/2018, ss. 197-220
ISSN 1644-888X
e-ISSN 2449-7975
DOI: 10.19251/ne/2018.28(14)
www.ne.pwspzlock.pl

Monika Jarzębska

Państwowa Wyższa Szkoła Zawodowa w Płocku

PROCEDURA PODATKOWA W ZAKRESIE OPODATKOWANIA DOCHODÓW NIEUJAWNIONYCH

UNDISCLOSED INCOMES TAXATION PROCEDURES

Streszczenie

Wokół instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych występuje wiele wątpliwości. Mogą one wynikać z brzmienia przepisów, dotyczących dochodów nieujawnionych, o innych można powiedzieć, że mają charakter proceduralny. Pewne jest jednak, że wymiar podatku musi być dokonany, w oparciu o materiał dowodowy zgromadzony i oceniony, zgodnie z katalogiem zasad postępowania podatkowego. Natomiast samo postępowanie podatkowe, w zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych, musi znaleźć umocowanie prawne poprzez zgodną z prawem realizację poszczególnych jego części, tj. wszczęcie postępowania podatkowego, przeprowa-

Summary

There are many doubts about the institution of taxation of undisclosed income. They may result from the wording of provisions regarding undisclosed incomes, while others may be said to be procedural. It is certain, however, that the tax assessment must be made on the basis of evidence gathered and assessed in accordance with the rules of tax proceedings. On the other hand, the tax proceedings in the scope of taxation of undisclosed incomes must find a legal power through the lawful implementation of its individual parts, i.e. the initiation of tax proceedings, the taking of evidence and the assessment of tax.

dzenie postępowania dowodowego oraz dokonanie wymiaru podatku.

Keywords: undisclosed income, tax proceedings, the burden of proof, tax of 75%

Słowa kluczowe: dochody nieujawnione, postępowanie podatkowe, ciężar dowodu, podatek 75%

Wprowadzenie

Przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (dalej: PODOFizU) [Ustawa o podatku dochodowym] wskazują, że opodatkowaniu podlegają przychody z innych źródeł, do których zalicza się m.in. przychody nieznajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzące ze źródeł nieujawnionych (dalej: dochody nieujawnione). Trzeba jednak podkreślić, że podatek od dochodów nieujawnionych może powstać tylko i wyłącznie poprzez wydanie przez organ podatkowy decyzji wymiarowej, ustalającej ten podatek, w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej. Nie ma tu miejsca na jakikolwiek samowymiar podatku dokonywany przez podatnika. Powyższy sposób powstawania zobowiązania podatkowego jest specyficzny w systemie podatkowym, w którym głównym sposobem powstawania zobowiązań podatkowych jest deklaracja podatnika. Powyższe skutkuje szczególnymi rozwiązaniami stosowanymi w poszczególnych etapach postępowania podatkowego, na które składają się: wszczęcie postępowania podatkowego, postępowanie dowodowe oraz wydanie decyzji ustalającej podatek od dochodów nieujawnionych.

1. Wszczęcie postępowania podatkowego w zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych

Postępowanie podatkowe w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych wszczynana się wyłącznie z urzędu. W jednym z orzeczeń NSA wyraził opinię, że postępowanie w przedmiocie opodatkowania dochodów nieujawnionych ma szczególny charakter, albowiem na jego początku organ podatkowy dysponuje tylko informacjami, dotyczącymi poczynionych przez daną osobę wydatków [wyrok NSA z dnia 11.07.1997 r.]. Wydaje się jednak, że jest wysoce niepożądane wszczynanie postępowań wówczas, gdy znane są tylko i wyłącznie informacje o wydatkach podatnika. W tego typu postępowaniach, dopiero nadmierna konsumpcja podatnika w stosunku do uzyskanych przez

niego dochodów jest sygnałem dającym podstawy przypuszczać, że dana osoba być może nie wywiązała się należycie z obowiązku ujawnienia powinności daninowych. Organ podatkowy wszczynając postępowanie podatkowe nie może ograniczać się zatem jedynie do określenia wydatków, ponieważ już na wstępie, tj. przed wszczęciem postępowania, musi uwzględnić uzyskane przez podatnika dochody, o których ma wiedzę, bądź wiedzę taką, bez udziału podatnika, może posiadać. Zatem niejako w zastępstwie, w praktyce dochodzi do czynności poza procesowych, ukierunkowanych na zbieranie danych o dochodach podatnika. Dokonuje się tego na podstawie informacji, do których organy podatkowe mają szeroki dostęp. Celem takich czynności jest wstępne uzyskanie wiedzy o czynnikach świadczących o wystąpieniu dochodów nieujawnionych. Czynności te podejmowane są z uwagi na racjonalizację i zasadność wszczynanych postępowań podatkowych, gdyż mając na uwadze specyfikę tych postępowań, należy wszczynać jedynie te, które wskazują na znaczną nadwyżkę wydatków nad dochodami. Oczywiście dyrektywa ta nie znajduje oparcia w przepisach prawa, jednakże jej mocnym uzasadnieniem jest ekonomika postępowania. Proces gromadzenia informacji na tym etapie nazywany jest w literaturze postępowaniem kameralnym [Pietrasz, 2007].

Wszczęcie postępowania w przedmiocie opodatkowania dochodów nieujawnionych następuje w sytuacji, gdy podatnik pomimo obowiązku nie dokona samowymiaru i wówczas organ podatkowy musi dokonać wymiaru zastępczego. Taki wymiar staje się wymiarem pierwotnym i jest następstwem zaniechania przez podatnika samowymiaru. Należy podkreślić, że wszczęcie postępowania podatkowego nie stanowi tak naprawdę jego początku. Oznacza bowiem tylko początek jego nowej fazy, w której organ podatkowy ma już rozpoznane zarzuty przeciwko podatnikowi. Przesłanki i dowody niezbędne do wszczęcia postępowania podatkowego ujawniają się zawsze jeszcze przed wszczęciem postępowania, np. w trakcie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, i to nie tylko w zakresie podatku dochodowego, ale również m.in. w zakresie podatku VAT. O tym, kiedy postępowanie jest rzeczywiście wszczęte, nie decyduje formalny akt wszczęcia postępowania z woli organu podatkowego, lecz ujawnienie nieprawidłowości w działaniu podatnika kwalifikujących go do opodatkowania dochodów nieujawnionych. Potwierdza to praktyczne działania organów podatkowych, które jest przecież takie, że najpierw następuje uchybienie podatnika, następnie jego ujawnienie, wszczęcie postępowania i wydanie decyzji. Samo wszczęcie postępowania ma już

charakter postawienia konkretnych zarzutów i powinno zostać poprzedzone czynnościami organu podatkowego, takimi, jak:

- uzyskanie danych o zgromadzonym w roku podatkowym mieniu oraz wielkości poniesionych w tym roku wydatków;
- konfrontacja tych danych z dostępnymi dla organu podatkowego danymi o wielkości dochodów zgłoszonych do opodatkowania;
- weryfikacja rozliczeń podatkowych ze znanych organowi podatkowemu źródeł dochodów podatnika.

Dwie pierwsze czynności przeprowadzane są poza postępowaniem podatkowym, natomiast czynność trzecia wymaga niekiedy wszczęcia postępowania podatkowego w sprawie określenia zobowiązania podatkowego, w podatku dochodowym, od osób fizycznych na zasadach ogólnych.

Niemniej jednak, obowiązujące przepisy prawa podatkowego nie zawierają szczególnych wymagań, co do zakresu treściowego postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego, w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych. W orzecznictwie postuluje się jednak, aby postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego, w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych, zawierało informację o przyczynach wszczęcia postępowania, dowodach, które to wszczęcie uzasadniają, zarzutach, jakie organ podatkowy stawia podatnikowi oraz skutkach, jakie wywoła nieujawnienie pokrycia dla poniesionych wydatków i nabytego mienia [wyrok NSA z dnia 03.02.2000 r.]. Zatem uzasadnienie postanowienia powinno zawierać informację o tym, że organ podatkowy dysponuje przesłankami wskazującymi, że zobowiązanie podatkowe nie zostało ujawnione oraz, że podatnik nie posiada pokrycia na dokonane wydatki. Podjęcie przez podatnika czynności w celu obrony swojego stanowiska w sprawie wysokości zobowiązania podatkowego wymaga, aby z postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego, wynikały przyczyny jego wydania. Dlatego w postanowieniu należy wskazać sprawę, w jakiej postępowanie podatkowe będzie się toczyć.

2. Postępowanie dowodowe w zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych

Organ podatkowy przystępując do sprawy, w pierwszej kolejności z punktu widzenia normy, którą chce zastosować, musi określić, jakie fakty powinny zostać ustalone, następnie decyduje, za pomocą jakich czynności dowodowych to nastąpi (analiza dokumentów prywatnych, urzędowych, dowody ze źródeł osobowych, itp.). W większości sytuacji przepisy prawa podatkowego

określają, jakie ustalenia ma poczynić organ podatkowy w celu wydania decyzji, ale nie precyzuje, w jaki sposób. Niemniej jednak, organ może posługiwać się tylko tymi sposobami dowodzenia, które zostały przewidziane przez przepisy prawa podatkowego [wyrok WSA z dnia 03.10.2007 r.]. Przedmiotem dowodzenia w ramach czynności podejmowanych przez organ są fakty, które organ ustala na podstawie dostępnych, nazwanych lub nienazwanych, środków dowodowych, zgodnie z art. 180 ustawy Ordynacja podatkowa (dalej: OrdPU) [Ustawa Ordynacja podatkowa] dbając o formalną poprawność postępowania dowodowego. Przedmiotem dowodu w sprawach podatkowych mogą być, zarówno fakty związane z możliwością zastosowania norm prawa materialnego, jak i odnoszące się do kwestii proceduralnych. Co do zasady, ustalanie faktów w sprawach podatkowych realizowane jest za pomocą dowodów. Zupełnie wyjątkowo przepisy Ordynacji podatkowej dopuszczają uznawanie pewnych faktów za udowodnione bez przeprowadzania odrębnego postępowania dowodowego. Dotyczy to faktów powszechnie znanych oraz znanych organom podatkowym z urzędu. O tych ostatnich strona powinna zostać powiadomiona, aby mogła się o nich wypowiedzieć. Będą to w szczególności dokumenty będące w posiadaniu organów z racji pełnionych funkcji, tj. zeznania, deklaracje, ewidencje. Ponadto organy podatkowe dokonują ustaleń w zakresie stanu faktycznego, posługując się niekiedy domniemaniami prawnymi, a niekiedy wystarczające jest uprawdopodobnienie pewnych okoliczności [Strzelec, 2012].

Przepisy art. 180 oraz 181 OrdPU realizują koncepcję otwartego systemu środków dowodowych [Adamiak i in., 2007]. Jednocześnie w postępowaniu podatkowym przyjęto zasadę równej mocy dowodowej wszystkich środków dowodowych. Dowodem w postępowaniu podatkowym może być wszystko, co przyczyni się do wyjaśnienia sprawy, jest sprzeczne z prawem [Ustawa Ordynacja podatkowa]. W praktyce, w tej kwestii, pojawia się problem związany z rozstrzygnięciem, czy w postępowaniu dopuszczalne jest wykorzystanie dowodu uzyskanego za pomocą nielegalnych lub też wadliwych czynności procesowych. Na ile dowody uzyskane w sposób naruszający przepisy procesowe mogą być wykorzystane przez organ podatkowy? Według D. Strzelca, mówiąc o sprzeczności o charakterze proceduralnym, należałoby wyróżnić dwie sytuacje. Do pierwszej zaliczymy działania sprzeczne z prawem, gdy przepisy postępowania wykluczają możliwość przeprowadzenia pewnych dowodów. Jeśli chodzi o drugą, jako przykład dowodu sprzecznego z prawem, uznajemy dowody dopuszczone przez prawo procesowe i nawet pożądanego z punktu

widzenia przedmiotu postępowania podatkowego, ale w trakcie przeprowadzania których naruszono przepisy postępowania. O ile w praktyce pierwsza sytuacja oraz brak możliwości wykorzystania, jako dowodów materiałów zgromadzonych wbrew zakazom, wynikającym z przepisów prawa, nie budzą wątpliwości, o tyle w ramach drugiej, znacznie częściej pojawiają się nieprawidłowości i dyskusje [Strzelec, 2010a, s.172 i n.]. Można spotkać się z poglądem, iż dowody zgromadzone z naruszeniem przepisów postępowania nie tracą automatycznie znaczenia, lecz waga tych uchybień oraz ich wpływ na prawidłowość postępowania powinny być, przy ocenie legalności zaskarżonej decyzji, rozważone przez sąd [wyrok NSA z dnia 22.02.2006 r.]. Na uznanie zasługuje pogląd wyrażony przez D. Strzelca, że stanowisko prezentowane przez sąd, w powołanym wyroku budzi istotne zastrzeżenia, gdyż treść art. 180 OrdPU oznacza konieczność przestrzegania wszystkich określonych przepisami prawa wymogów formalnych, w zakresie pozyskiwania materiału dowodowego. Uzyskanie określonego dowodu z naruszeniem przepisów postępowania oznacza, że jako sprzeczny z prawem nie może być wykorzystany do ustalenia okoliczności sprawy [Strzelec, 2010a, s.173]. W toku postępowania nie powinno się marginalizować wymogu, aby gromadzenie materiału dowodowego następowało zgodnie z prawem i przy zachowaniu określonych gwarancji, jakie, z przepisów Ordynacji podatkowej, wynikają dla strony. Tym samym naruszenie przepisów postępowania, w tym zakresie, wyklucza możliwość oparcia rozstrzygnięcia na tak zdobytym dowodzie.

Celem postępowania dowodowego jest wydanie prawidłowego, pod względem prawnym, rozstrzygnięcia, co do istoty sprawy, w oparciu o ustalone okoliczności faktyczne. Ogół czynności procesowych, które mają zapewnić prawidłowy sposób zbierania, gromadzenia, utrwalania i demonstrowania dowodów, w celu poznania określonego fragmentu rzeczywistości istotnej z perspektywy ustalenia podstawy wymiaru oraz osiągnąć pewność o jego istnieniu, stanowi postępowanie dowodowe. Podstawowymi instrumentami, które umożliwiają realizację powyższych celów, są dowody. W ograniczonym zakresie, ustalonym przepisami prawa, organ może posługiwać się takimi instytucjami procesowymi, jak uprawdopodobnienie oraz domniemanie. W postępowaniu w zakresie dochodów nieujawnionych nie zawsze możliwe jest oparcie rozstrzygnięcia tylko na podstawie dowodów. Strona często może powoływać się na niemożliwe do zweryfikowania zaszłości. Dokładne przeprowadzenie dowodu dającego całkowitą pewność, co do istnienia faktów prawotwórczych, może się okazać więc niemożliwe [Pietrasz, 2007]. Zarówno

w doktrynie, jak i w orzecznictwie NSA na kanwie opodatkowania dochodów nieujawnionych dopuszcza się ewentualność uprawdopodobnienia faktów, na które strona się powołuje [Gomułowicz i Małecki, 2004, s. 664]. Uprawdopodobnienie jako surogat dowodu nie oznacza konieczności udowodnienia danej okoliczności. Sprowadza się zaś do uzyskania przekonania o istnieniu określonych okoliczności faktycznych w nieskrępowanym regułami dowodowymi procesie myślowym [wyrok NSA z dnia 21.10.2011 r.]. Uprawdopodobnienie to, w pewnym uproszczeniu, obiektywny stan wiedzy, w świetle którego istnienie danego faktu jest wysoce prawdopodobne [Strzelec, 2012]. W orzecznictwie, jak również piśmiennictwie podatkowym wskazuje się, że przepisy prawa podatkowego nie dają zbyt wielu możliwości uprawdopodobnienia faktów, istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Te z reguły muszą być udowodnione. Uprawdopodobnienie nie prowadzi bowiem do pewności, lecz jedynie daje lub wskazuje na prawdopodobieństwo istnienia lub nieistnienia danego faktu. Niemniej jednak obowiązek uprawdopodobnienia występuje z reguły wówczas, gdy dokładne przeprowadzenie postępowania dowodowego, a więc dającego pewność, co do istnienia faktów prawotwórczych nie jest praktycznie możliwe lub celowe [Strzelec, 2012].

Postępowanie dowodowe to, ujęty w normatywne ramy, proces dowodzenia, czyli ustalania istnienia (bądź nieistnienia) określonych faktów. Pojęcie ciężaru dowodu w takim postępowaniu, należy rozumieć jako wskazanie podmiotu, który na mocy określonej normy prawnej zobowiązany został do udowodnienia określonej okoliczności. Inaczej, jest to obowiązek określonego w przepisach podmiotu, przeprowadzenia postępowania dowodowego na określoną okoliczność [Dzwonkowski i in., 2009]. Zatem istota ciężaru dowodu sprowadza się do wskazania podmiotu, który obowiązany jest wykazać istnienie okoliczności stanu faktycznego, uzasadniających osiągnięcie określonych skutków prawnych [Strzelec, 2012].

W zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych w orzecznictwie upowszechniło się stanowisko, zgodnie z którym, jeżeli w postępowaniu zostanie stwierdzone przez organ podatkowy poniesienie wydatków przekraczających zeznany dochód, wówczas to na podatniku ciąży wykazanie, że wydatki te znajdują pokrycie w określonym źródle przychodów lub posiadanych zasobach [wyrok WSA z dnia 05.06.2008 r; wyrok NSA z dnia 30.09.2008 r.]. Podkreślono przy tym, że przepisy, dotyczące opodatkowania dochodów nieujawnionych, wymuszają na podatniku udowodnienie określonych faktów, przez co obowiązki organu podatkowego, w zakresie postępowania dowodo-

wego, doznają pewnych ograniczeń. Rozwinięciem tej koncepcji jest przyjęcie stanowiska [Pietrasz, 2007, s.186], iż w momencie stwierdzenia dysproporcji pomiędzy wydatkami podatnika a znanymi organom podatkowym źródłami finansowania tych wydatków następuje „punkt zwrotny” postępowania, gdyż dochodzi do „przejęcia” ciężaru dowodu przez stronę postępowania [Zdanowicz, 2000]. W konsekwencji od chwili, w której organ podatkowy wykaże istnienie omawianej dysproporcji, to zasadniczo podatnik jest podmiotem zobowiązany do udowodnienia, iż dysponował pokryciem w stosunku do dokonanych wydatków [Krawczyk, 2008]. Oznacza to, że na podatnika zostaje nałożony (przerzucony) obowiązek przeprowadzenia dowodu, wykluczającego ustalenia poczynione przez organ podatkowy. Tym samym ciężar dowodu, w postępowaniu dotyczącym nieujawnionych źródeł przychodu, ma charakter „mobilny” [Krawczyk, 2008]. Ponadto nie bez znaczenia pozostaje fakt, że ustawodawca w nowelizacji przepisów prawa podatkowego, dotyczących dochodów nieujawnionych, wskazał wprost, że *„W toku postępowania podatkowego albo w toku kontroli celno-skarbowej ciężar dowodu w zakresie wykazywania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych, stanowiących pokrycie wydatku, spoczywa na podatniku.”* [Ustawa o podatku dochodowym].

Punktem wyjścia w postępowaniu, dotyczącym opodatkowania dochodów nieujawnionych, jest ustalenie przez organ podatkowy istnienia określonego majątku podatnika lub pewnego wydatku (wydatków), które powinny podlegać opodatkowaniu według stawki 75%, jako dochód nieujawniony. Organ skupia się przede wszystkim na tych ustaleniach oraz w konsekwencji przyjmuje wariant najlepiej mu znany, który z drugiej strony jest oczywiście najmniej korzystny dla podatnika. Podatnik podejmuje natomiast inicjatywę zmierzającą do uniknięcia zastosowania sankcyjnej stawki. W rezultacie, poprzez swoją aktywność, podatnik stara się eliminować w toku postępowania, przyjętą pierwotnie przez organ podatkowy, podstawę opodatkowania. Zatem wskazywanie dowodów, przeciwnych dowodzeniu przez organ podatkowy, leży w interesie podatnika. Jednocześnie warto zwrócić uwagę, że kompletną wiedzę w zakresie drugiego przedmiotu dowodzenia ma przede wszystkim podatnik. Dlatego też najczęściej to on przedstawia okoliczności, świadczące o istnieniu przychodu oraz jego wysokości. Nie powoduje to jednak zmian w zakresie wymiaru dokonywanego przez organ podatkowy [Krawczyk, 2008]. W przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych wymiar dotyczy bowiem podstawy opodatkowania, na którą składają się obydwa ww.

elementy, które ją tworzą, tj. wydatki i majątek z jednej strony i ich pokrycie z drugiej. Zatem organ podatkowy nie może w zakresie ustalania jakichkolwiek elementów faktycznych dokonać „przerzucenia” na podatnika ciężaru dowodu, lecz sam musi udowodnić w postępowaniu, wszystkie okoliczności mające wpływ na wysokość podstawy opodatkowania. Uznanie twierdzenia, mówiącego o „przejęciu” ciężaru dowodu przez podatnika, oznaczałoby *de facto*, że to na nim spoczywałyby kluczowe obowiązki w zakresie postępowania dowodowego. Działania organu podatkowego, w postępowaniu w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych, ograniczałyby się wówczas, w zasadzie wyłącznie do zebrania dowodów odnośnie strony wydatkowej podatnika. Jednocześnie organ podatkowy niejako „z urzędu” dysponuje wiedzą na temat części dochodów podatnika, które wynikają ze złożonych zeznań podatkowych. Oznacza to, że zakres czynności dowodowych, do których wykonania zobowiązany zostałby organ, byłby bardzo ograniczony. Jednocześnie z drugiej strony, na podatnika nałożone zostałyby obowiązki dowodowe przekraczające możliwości skutecznego działania [Dzwonkowski (red.), 2009, s. 168 i n.].

Treść przepisu art. 25b ust. 1 i 2 PDOFizU wskazuje na konieczność nie tylko ustalenia wydatków i majątku, ale także na to, czy wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym przed poniesieniem tych wydatków lub zgromadzeniem mienia, pochodzącym z przychodów uprzednio opodatkowanych lub wolnych od podatku. Przepis materialnoprawny, który wskazuje wzorzec podstawy opodatkowania wyznacza zatem bardzo wyraźnie i jednoznacznie zakres ustaleń, których musi dokonać organ podatkowy. Jego obowiązkiem jest również ustalenie zakresu pokrycia wydatków i majątku, w mieniu uprzednio zgromadzonym oraz w przychodach opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Przepis ten wyznacza podstawę opodatkowania nie tylko poprzez wskazanie wydatków i majątku, ale również ich pokrycia. Postawa opodatkowania to kryterium opodatkowania bardzo ściśle. Organ podatkowy nie może ustalić „połowy” podstawy opodatkowania i drugiej części powierzyć do ustalenia podatnikowi, gdyż wymiar zobowiązania to w przypadku opodatkowania dochodów nieujawnionych w całości kompetencja organu podatkowego [Dzwonkowski (red.), 2009, s. 170 i n.]. Natomiast B. Brzeziński i M. Masternak z jednej strony wskazują, że w postępowaniu podatkowym trudno jest w ogóle mówić o ciężarze dowodu, gdyż nie występuje w nim podział ról procesowych, a postępowanie nie ma kontradyktoryjnego charakteru, z drugiej natomiast zwracają uwagę na istniejący wymóg

prezentacji dowodu, czyli wymóg materialnoprawny, który determinuje sytuację podatnika na gruncie prawa podatkowego, przesądzający w sytuacji, gdy toczy się sprawa podatkowa, jej rozstrzygnięcie. Powołani autorzy prezentują jednocześnie pogląd, że udział poszczególnych podmiotów w procesie dowodzenia nie jest określony za pomocą zasady ciężaru dowodu, lecz zasady śledczej, która nakłada na organy obowiązek zebrania i rozpatrzenia z urzędu całego materiału dowodowego w sprawie. Istnienie tej zasady nie wyklucza możliwości nałożenia na podatnika na mocy przepisów prawa powinności przedstawienia środków dowodowych, *służących udowodnieniu określonych okoliczności dla niego korzystnych* [Brzeziński i Masternak, 2004].

Postępowanie dowodowe, zgodnie z zasadą oficjalności, ma obowiązek przeprowadzić organ podatkowy. To organ, będąc gospodarzem postępowania, określa jego zakres. Aktywny udział strony w toku postępowania wymusza na organach podatkowych większą staranność w zakresie gromadzenia materiału dowodowego w sprawie. Uczestniczenie w postępowaniu wyjaśniającym czy to poprzez obecność przy czynnościach dowodowych, czy też poprzez inicjatywę dowodową i składanie wniosków dowodowych pozwala zwrócić uwagę na okoliczności sprawy, które mogą umknąć uwadze organu podatkowego. Przy czym możliwość składania wniosków dowodowych jest prawem strony. Przepisy podatkowe nie przewidują negatywnych konsekwencji dla strony, która nie bierze czynnego udziału w postępowaniu. Takimi konsekwencjami nie mogą obarczać strony także organy podatkowe, wskazując, że to na stronie ciąży obowiązek udowadniania faktów, z których strona wywodzi skutki prawne [Strzelec, 2008].

Czynności podejmowane przez organ podatkowy w zakresie gromadzenia materiału dowodowego powinny być wspierane przez podatnika, ze względu na to, że organ nie zawsze będzie w stanie samodzielnie i obiektywnie wyjaśnić wszystkich istotnych okoliczności sprawy. Należy przy tym jednak pamiętać, że w postępowaniu, w sprawie wymiaru podatku od dochodów nieujawnionych, podatnik jest wyłącznie podmiotem uprawnionym, a nie zobowiązanym do czynnego brania udziału w postępowaniu dowodowym. Obowiązek aktywnego działania nie wynika z jakichkolwiek unormowań Ordynacji podatkowej. Innymi słowy podatnik nie ma, co do zasady obowiązku dowodzenia faktów, a co więcej, w przepisach nie przewidziano nawet powinności podatnika wskazania jakichkolwiek dowodów [Marianański, 2005]. W interesie podatnika leży oczywiście współdziałanie z organem podatkowym przez przytoczenie znanych faktów, czy wskazanie środków dowodowych.

Ich nieprzedstawienie może spowodować wadliwe ustalenie stanu faktycznego, a w konsekwencji wydanie decyzji niekorzystnej dla podatnika. Również w orzecznictwie [wyrok NSA z dnia 22.05.2000 r.] akcentuje się, że: „Strona nie jest zwolniona od współdziałania w zbieraniu materiału dowodowego. Dotyczy to zwłaszcza sytuacji, gdy nieudowodnienie określonej czynności może prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla strony”. W zakresie postępowania dotyczącego opodatkowania dochodów nieujawnionych można zatem mówić o obowiązywaniu reguły współdziałania podatnika z organem podatkowym.

Jako materiał dowodowy w postępowaniach podatkowych wykorzystywane są przede wszystkim dokumenty takie, jak: informacje podatkowe przekazywane przez przedsiębiorców, organy administracji, sądy, komorników notariuszy, banki, kasy oszczędnościowe i instytucje finansowe. Ponadto, organy podatkowe wykorzystują również dla potrzeb wymiaru dokumenty składane przez podatników, dokumenty zgromadzone w toku innych postępowań, a także oświadczenia majątkowe funkcjonariuszy publicznych i osób pełniących funkcje publiczne oraz osób wykonujących zawody zaufania publicznego. Dodatkowo materiał dowodowy gromadzony jest poprzez składane przez stronę postępowania wyjaśnienia i różne oświadczenia, a także poprzez przeprowadzanie dowodów ze źródeł osobowych.

- Wyjaśnienia strony postępowania podatkowego

Na podstawie art. 155 par. 1 OrdP.U organ podatkowy może wezwać stronę lub inne osoby do złożenia wyjaśnień, zeznań lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika lub na piśmie, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy. Bezzasadna odmowa złożenia wyjaśnień może być penalizowana karą porządkową.

W doktrynie i orzecznictwie wątpliwości budzi charakter prawny wyjaśnień składanych przez stronę postępowania. Kwestią sporną jest okoliczność, czy wyjaśnienia strony mają charakter środka dowodowego, czy jedynie źródła informacji o określonych faktach, które wymagają dopiero udowodnienia. Wedle części orzecznictwa, wyjaśnienia podatnika stanowią dowód w postępowaniu, podlegają jednak ocenie organu. Ich wartość dowodowa zależy bowiem od tego, czy są one prawdopodobne. Ze stanowiskiem tym zbieżna jest część poglądów doktryny, według których wyjaśnienia strony należy traktować, jako taki sam środek dowodowy w sensie procesowym, jak przesłuchanie strony, ze względu na źródło i możliwość pozyskania informacji.

Z kolei według drugiego poglądu, który zdaje się przeważać w orzecznictwie i doktrynie, twierdzenia strony są środkiem dowodowym jedynie wówczas, gdy przybrały formę zeznania strony lub oświadczenia złożonego na wniosek strony. W przeciwnym razie mogą z nich wypływać tylko ewentualne wnioski dowodowe, a wyjaśnienia strony zwalniają organ podatkowy od dalszych czynności dowodowych jedynie wówczas, gdy potwierdzają dotychczasowe wyniki postępowania. Wątpliwości, wokół charakteru dowodowego wyjaśnień strony, wywołuje przede wszystkim fakt, że w przeciwieństwie do przesłuchania strony i oświadczenia strony odbieranego na jej wniosek, wyjaśnienia strony składane w trybie art. 155 par. 1 OrdPU nie są składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Dlatego ewentualne podanie nieprawdy lub zatajenie prawdy w tych wyjaśnieniach nie wiąże się w zasadzie z żadnymi konsekwencjami prawnokarnymi. Okoliczność ta powoduje przypisywanie wyjaśnieniom strony ograniczonej wartości dowodowej i uzasadnia pogląd o konieczności ich weryfikacji za pomocą innych dowodów. Jest to uzasadniane również brakiem obiektywizmu strony postępowania, która z natury rzeczy jest bezpośrednio zainteresowana pozytywnym dla niej wynikiem sprawy i może dążyć do przedstawiania określonych zdarzeń w korzystnym dla niej świetle, nie zaś zgodnie z ich rzeczywistym przebiegiem. Wyjaśnienia strony traktowane są więc najczęściej jako źródło informacji o tym, iż dana osoba (podatnik) posiada wiedzę o faktach istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, ale które powinny zostać potwierdzone za pomocą dowodów, np. w drodze przesłuchania świadków lub samej strony postępowania. Zdaniem H. Dzwonkowskiego, T. Nowaka, M. Biskupskiego i J. Marusika [Dzwonkowski (red.), 2009] pogląd o niedopuszczalności traktowania wyjaśnień strony, składanych w trybie art. 155 par. 1 OrdPU, jako środka dowodowego jest nie w pełni adekwatny na gruncie postępowania w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych, gdzie informacje pochodzące od samej strony postępowania, mają często decydujące znaczenie dla pełnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Wynika to z faktu, że część okoliczności podlegających ustaleniu w toku postępowania, w szczególności tych, które dotyczą kosztów utrzymania podatnika, jest w zasadzie nieweryfikowalna za pomocą innych środków dowodowych niż twierdzenia strony. Odrębną kwestią pozostaje zaś ocena wiarygodności wyjaśnień strony jako dowodu w postępowaniu, a więc ocena ich wartości dowodowej w świetle zasad wiedzy, logiki i doświadczenia życiowego, która musi dać odpowiedź na to, czy wyjaśnienia strony są prawdopodobne i czy w związku z tym mogą stać się ewentualną podstawą ustaleń faktycznych w sprawie.

Wyjaśnienia oraz twierdzenia podatnika o stanie faktycznym, jak również wnioski dowodowe strony, w zakresie okoliczności wskazujących na brak dochodów nieujawnionych, są najczęstszą przyczyną sporów podatnika z organami podatkowymi i najczęstszym sposobem obrony podatnika przed wymiarem zobowiązania od dochodów nieujawnionych. Najczęściej podatnicy podnoszą m.in. takie twierdzenia o stanie faktycznym, jak:

- źródłem finansowania poniesionych wydatków są darowizny od członków rodziny, najczęściej chodzi o kilka, a nawet kilkanaście darowizn w takiej wysokości, że żadna z nich nie przekracza kwoty, powodującej opodatkowanie tej darowizny podatkiem od spadków i darowizn;
- źródłem finansowania poniesionych wydatków są dochody z nierządu.

Z jednej strony podatnik jest najlepszym źródłem wiedzy o źródłach finansowania poniesionych wydatków, o ile środki przeznaczone na sfinansowanie wydatków nie pochodzą z dochodów już zgłoszonych do opodatkowania, ale stanowią dochody zwolnione od podatku dochodowego lub wpływy niepodlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym. Informacje o dochodach zwolnionych lub niepodlegających opodatkowaniu najczęściej nie są – z uwagi na brak obowiązku – przekazywane do organu podatkowego, w związku z czym organ ten nie ma ani prawnych, ani faktycznych instrumentów, aby uzyskać wiedzę o tych dochodach. Bez aktywności podatnika te elementy stanu faktycznego, które są prawnie znaczące z punktu widzenia opodatkowania dochodów nieujawnionych, mogłyby pozostać nieustalone.

Oczywistym jest jednak, że twierdzenia podatnika, o stanie faktycznym w zakresie okoliczności wskazujących na brak dochodów nieujawnionych, nie mogą być uznane przez organ podatkowy bez ich weryfikacji. W przeciwnym razie opodatkowanie dochodów nieujawnionych byłoby instytucją nieskuteczną. Stając w obliczu wymiaru podatku od dochodów nieujawnionych, podatnik mógłby przedstawiać jakiegokolwiek – tj. niekoniecznie prawdziwe – twierdzenia o zaistnieniu okoliczności, wskazujących na brak dochodów nieujawnionych, byleby tylko uchronić się przed tym wymiarem, zaś organ podatkowy nie miałby instrumentów, aby zakwestionować te twierdzenia.

W orzecznictwie sądów administracyjnych wykształciła się doktryna orzecznicza „sprawdzalności” wyjaśnień podatnika w postępowaniu, w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych. Doktryna „sprawdzalności” wyjaśnień podatnika zakłada, że w celu obrony przed wymiarem zobowiązania od dochodów nieujawnionych podatnik może powoływać rozmaite oko-

liczności oraz udzielać wszelkich wyjaśnień, które wskazują na okoliczności uzasadniające brak dochodów nieujawnionych, ale które niekoniecznie muszą być zgodne ze stanem rzeczywistym. Przepisy Ordynacji podatkowej w przeciwieństwie do Kodeksu postępowania cywilnego nie przewidują nawet zakazu kłamstwa w odniesieniu do stron składających wyjaśnienia. Zatem, strona na gruncie postępowania podatkowego, składając wyjaśnienia, może kłamać i w zasadzie nie ponosi z tego powodu jakichkolwiek bezpośrednich skutków prawnych. W szczególności podatnicy mogą z premedytacją podnosić takie okoliczności, którym organ podatkowy nie byłby w stanie zaprzeczyć, tj. w praktyce nie miałyby instrumentów, aby przedstawić wobec nich dowód przeciwności. Bez doktryny „sprawdzalności” wyjaśnień, odrzucenie tych wyjaśnień byłoby niemożliwe, co niemal w każdym przypadku unicestwiałoby możliwość skutecznego przeprowadzenia wymiaru zobowiązania od dochodów nieujawnionych. Wymiar ten można by przeprowadzić w praktyce tylko w przypadku, gdyby podatnik nie przedstawił żadnych wyjaśnień – zakładając, że nieprzedstawienie dowodu przeciwności, wymagałoby uwzględnienia wyjaśnień strony, trudno by jednak oczekiwać, że strona nie złożyłaby jakichkolwiek wyjaśnień w zakresie okoliczności wskazujących na brak dochodów nieujawnionych. Z tych powodów, tylko te twierdzenia podatników o stanie faktycznym, które można udowodnić lub chociażby uprawdopodobnić, podlegają rozpatrzeniu przez organ podatkowy.

Jako dopuszczalne należy uznać te wyjaśnienia podatnika o źródłach pokrycia dla poniesionych wydatków, które:

- znajdują potwierdzenie w dowodach przedstawionych przez podatnika lub
- są uprawdopodobnione dowodami przedstawionymi przez podatnika, ewentualnie
- nie zostały nawet uprawdopodobnione przez podatnika, jednak organ podatkowy ma instrumenty prawne i możliwości faktyczne, aby – w celu weryfikacji wyjaśnień strony – zgromadzić materiał dowodowy w zakresie okoliczności, przedstawionych w tych wyjaśnieniach,
- nie zostały uprawdopodobnione przez podatnika, zaś organ podatkowy nie ma prawnych ani faktycznych instrumentów, umożliwiających zgromadzenie materiału dowodowego, jednak z okoliczności, takich, jak wiek podatnika, wiedza o jego wcześniejszej aktywności zawodowej, wynika, że wyjaśnienia mogą być prawdziwe.

- Oświadczenia wykorzystywane w postępowaniach podatkowych

Zgodnie z Ordynacją podatkową [Ustawa Ordynacja podatkowa], jeżeli zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że kontrolowany, będący osobą fizyczną, nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów, mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego, to kontrolujący może zwrócić się do kontrolowanego o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym, na określony dzień. Jednakże niekiedy powstają wątpliwości, co do sposobu korzystania z tego narzędzia pozyskiwania informacji podatkowych [Strzelec, 2010b]. Mianowicie wątpliwości te dotyczą zasadności korzystania z tego środka dowodowego, obowiązku strony uczynienia zadość wezwaniu oraz możliwych konsekwencji związanych z niedopełnieniem obowiązku, a także zakresu informacji, do ujawnienia których organ może wezwać podatnika.

Ponadto, w myśl treści art. 180 par. 2 OrdPU, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności za fałszywe zeznania, jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia. Oświadczenie strony to specyficzny środek dowodowy, przed odebraniem którego organ podatkowy uprzedza stronę o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Oświadczenie strony może być złożone na piśmie lub ustnie do protokołu. W piśmiennictwie upatruje się w oświadczeniach strony istotny środek dowodowy, użyteczny w postępowaniach, w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych jako instrument służący wskazaniu źródeł pokrycia wydatków podatnika. Znaczenie oświadczenia podatnika złożonego w trybie wskazanego przepisu prawa podatkowego powinno być takie samo jak innego dowodu, ponieważ jest to dowód równorzędny innym środkom dowodowym, chyba że oświadczenie sprzeczne jest z treścią dokumentu urzędowego lub z treścią zapisów w rzetelnie i niewadliwie prowadzonych księgach podatkowych, bowiem te środki dowodowe posiadają szczególną moc dowodową, co oznacza, że stanowią dowód tego, co zostało w nich stwierdzone. Oświadczenie strony korzysta zatem z domniemania prawdziwości, jeżeli nie jest sprzeczne z innymi dowodami lub okolicznościami i faktami znanymi organowi podatkowemu z urzędu. Oświadczenie strony składane w trybie art. 180 par. 2 OrdPU różni się tym od innych oświadczeń składanych w toku postępowania – w szczególności od oświadczenia o stanie majątkowym oraz oświadczeń o poniesionych wydatkach i uzyskanych dochodach – przede wszystkim tym, że jest ono składane wyłącznie z woli strony, która samo-

dzielnie kształtuje jego treść i zakres. Organ podatkowy nie ma podstaw, by żądać od podatnika poświadczenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze oświadczenia, jeżeli obowiązek jego złożenia nie wynika z przepisów obowiązującego prawa. Artykuł 180 par. 2 OrdPU wprowadza bowiem uprawnienie warunkowe skierowane do strony postępowania, uzależnione wyłącznie od jej inicjatywy i spełnienia przesłanek określonych w tym przepisie. Przy spełnieniu warunków w nim wskazanych, ustawodawca nakłada jednocześnie obowiązek na organ podatkowy odebrania od strony oświadczenia. Obowiązek odebrania oświadczenia od strony nie ogranicza oczywiście prawa organu podatkowego do poddania tego oświadczenia swobodnej ocenie dowodów, z uwzględnieniem innych dowodów oraz faktów i okoliczności znanych organowi podatkowemu z urzędu.

- Dowody ze źródeł osobowych – przesłuchanie strony i świadka w postępowaniu podatkowym

Przesłuchanie strony jest wyraźnie uregulowanym środkiem dowodowym w przepisach ustawy Ordynacja podatkowa [Ustawa Ordynacja podatkowa]. Zgodnie z prawem, organ podatkowy może przesłuchać stronę, po wyrażeniu przez nią zgody. Spełnienie warunku uzyskania zgody strony na przesłuchanie wymaga wyraźnego, a nie dorozumianego wyrażenia przez nią woli złożenia zeznań. Stąd w literaturze podkreśla się, że zgoda strony na przesłuchanie powinna znaleźć wyraźne odzwierciedlenie w protokole przesłuchania [Guzek, 2001].

Instytucja przesłuchania strony przeszła, na gruncie Ordynacji podatkowej, istotną ewolucję. Początkowo, wzorem rozwiązania przyjętego z Kodeksu postępowania administracyjnego, przesłuchanie strony stanowiło środek dowodowy o charakterze posiłkowym. Organ podatkowy mógł z niego skorzystać jedynie wówczas, gdy po wyczerpaniu środków dowodowych lub z powodu ich braku pozostały niewyjaśnione fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, a strona wyraziła zgodę na przesłuchanie. Oznaczało to, że przesłuchanie strony było ostatecznym środkiem dowodowym, znajdującym zastosowanie, gdy stan faktyczny nie mógł zostać wyjaśniony za pomocą innych dowodów. Sytuacja prawna w tym zakresie uległa zasadniczej zmianie z dniem 01.01.2003 r. wraz z wejściem w życie nowelizacji Ordynacji podatkowej z 12.09.2002 r.

Aktualne brzmienie przepisu, dotyczącego przesłuchania strony, uzależnienia sięgnięcia przez organ po ten środek dowodowy wyłącznie od wyrażenia

przez stronę zgody na przesłuchanie. Dowód z przesłuchania strony utracił więc charakter ostatecznego środka dowodowego, umożliwiając większą elastyczność i efektywność jego stosowania na różnych etapach postępowania. Jednak z natury rzeczy dowód z przesłuchania strony, mimo wprowadzonych zmian, mających na celu poszerzenie jego stosowania, musi być w dalszym ciągu stosowany z należytą ostrożnością. Wiąże się on bowiem ze składaniem zeznań we własnej sprawie, co wywołują może wątpliwości, co do bezstronności i obiektywizmu w przedstawianiu faktów przez stronę. Przy czym w literaturze przedmiotu wskazuje się, że skłonność strony do prezentowania faktów w korzystny dla siebie sposób, może często nie być zamierzona, a nawet uświadomiona. W odróżnieniu jednak od wyjaśnień składanych przez stronę na podstawie art. 155 par. 1 OrdPU, odebranie zeznań od strony w trybie art. 199 OrdPU odbywa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, co niewątpliwie wzmacnia walor dowodowy przesłuchania strony. Dodatkowo fakultatywność tego środka dowodowego sprawia, że dowód ten znajduje zastosowanie, gdy po stronie podatnika istnieje wola możliwie pełnego wyjaśnienia stanu faktycznego, co z jednej strony leży w jej interesie, z drugiej zaś służy realizacji celu prowadzonego postępowania, którym pozostaje jak najdokładniejsze ustalenie stanu faktycznego, w zakresie poniesionych wydatków oraz stanu ich pokrycia w mieniu pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania.

To, co – poza wskazanymi wyżej elementami – różni pod względem formalnym przesłuchanie strony od wyjaśnień składanych w trybie art. 155 par. 1 OrdPU, to przede wszystkim fakt, że wyjaśnienia są wyłącznie przekazem informacji kierowanym od strony do organu podatkowego. Natomiast przesłuchanie stanowi sformalizowany zespół czynności, w ramach których strona bezpośrednio odpowiada na zadawane pytania. Przesłuchanie jest więc oparte na bezpośredniej interakcji pomiędzy zadającym pytania, a stroną, która na nie odpowiada, co nie jest bez znaczenia także dla merytorycznej zawartości zeznań oraz dla oceny ich wartości dowodowej w porównaniu z wyjaśnieniami strony. Przy czym, w doktrynie podkreśla się, że zbieżność lub sprzeczność wyjaśnień strony z wypowiedzią dowodową strony złożoną w trybie przesłuchania, nie może być obojętna dla oceny wiarygodności tej wypowiedzi dowodowej.

Pod względem materialnym różnice pomiędzy przesłuchaniem strony, a wyjaśnieniami składanymi przez stronę, sprowadzają się w zasadzie tylko do stopnia szczegółowości uzyskiwanych informacji. W piśmiennictwie

wskazuje się, że wyjaśnienia mają charakter bardziej ogólny, wyznaczają zazwyczaj kierunek postępowania dowodowego, kształtują jego przedmiot i zakres, umożliwiają organowi stawianie tez dowodowych. Przesłuchanie strony kładzie zaś nacisk na szczegółowość informacji, pozyskiwanych bezpośrednio od podatnika. Wyjaśnienia, ze względu na swój ograniczony charakter dowodowy, nie powinny przy tym zastępować w całości lub w znacznej części ustaleń organu podatkowego w zakresie stanu faktycznego sprawy. Wyjaśnienia strony powinny służyć głównie ogólnemu przybliżeniu stanu faktycznego, którego szczegóły winny być jednak poznane za pomocą stosownych środków dowodowych, nie wykluczając możliwości przesłuchania strony.

Przesłuchanie strony nie jest dowodem, którego przeprowadzenie stanowi zawsze obligatoryjny środek dowodowy. Niemniej jednak w doktrynie wskazuje się, że w przypadku, gdy w sprawie pozostają niewyjaśnione fakty, istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, a inne dowody w sprawie zostały wyczerpane lub w ogóle ich brak, to wówczas organ podatkowy ma nie tylko możliwość, ale i obowiązek przeprowadzenia dowodu z przesłuchania strony. Postępowanie, w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych, jest przykładem postępowania, w którym przesłuchanie strony jest szeroko stosowanym środkiem dowodowym. Wynika to oczywiście ze specyfiki tego postępowania, w którym to głównie strona dysponuje informacjami na temat mienia, zgromadzonego na pokrycie poniesionych wydatków. Niemniej jednak dowód z przesłuchania strony nie powinien nigdy zastępować innych dowodów, zwłaszcza dowodów z dokumentów. W przypadku istnienia innych dowodów, potwierdzających określone fakty, dowód z przesłuchania strony ma jedynie znaczenie pomocnicze, subsydiarne.

Jednakże autorzy H. Dzwonkowski, T. Nowak, J. Marusik i M. Biskupski [Dzwonkowski (red.), 2009] podkreślają, że pomimo istotnej zmiany legislacyjnej, w zakresie przesłanek stosowania dowodu z przesłuchania strony, która powoduje, że od 01.01.2003 r., dowód ten jest równoprawnym środkiem dowodowym, do którego sięgać można na każdym etapie postępowania, o ile strona wyraziła na to zgodę, to jednak ze względu na znaczny subiektywizm źródła dowodowego, jakim jest strona składająca zeznania we własnej sprawie, należy postulować, aby organy podatkowe nie korzystały z tego środka dowodowego już we wstępnym etapie postępowania lecz by zeznania strony stanowiły raczej uzupełnienie materiału dowodowego w zakresie tych elementów stanu faktycznego, których nie sposób ustalić innymi dowodami.

Dowód z przesłuchania świadków regulują przepisy ustawy Ordynacja podatkowa. Wynika z nich w szczególności, że świadkiem musi być osoba zdolna do postrzegania i komunikowania swych spostrzeżeń. Osoby, z kręgu najbliższej rodziny strony takie, jak: małżonek, wstępni, zstępni, rodzeństwo strony i powinowaci pierwszego stopnia oraz inne osoby, wskazane w art. 196 par. 1 OrdPU, mają prawo odmowy zeznań w charakterze świadka. Świadek ma także prawo odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić go lub wskazanych wyżej jego bliskich na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej. Świadek obowiązany jest zeznać prawdę pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Treść zeznań świadka utrwała się w postaci protokołu.

Zeznania świadków mogą być istotnym dowodem w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych, gdyż mogą, np. potwierdzić lub zaprzeczyć posiadanym przez stronę zasobom finansowym zwłaszcza, gdy z uwagi na upływ terminu przedawnienia podatnik nie posiada już dokumentacji podatkowej, w zakresie uzyskanych w minionych latach przychodów. Podatnik może żądać przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka, który potwierdziłby pewne fakty, na które nie ma innego dowodu. Dowód z przesłuchania świadka może być także ważnym dowodem pomocniczym, pozwalającym ustalić wiarygodność innych dowodów. Z tych względów organy podatkowe nie powinny uchylać się od obowiązku pełnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy z wykorzystaniem tego środka dowodowego.

Już w przedwojennym orzecznictwie, dotyczącym spraw podatkowych, znaleźć można poglądy, że postępowanie należy uznać za wadliwe, gdy pominięto w nim objęty żądaniem strony dowód z zeznań świadka, na tej jedynie podstawie, iż według opinii administracji podatkowej zeznanie byłoby z pewnością tendencyjne. Podobne stanowisko, w licznych wyrokach, prezentują także sądy administracyjne, wskazując, że organ podatkowy władny jest nie dać wiary świadkom, ale nie wolno mu dezawuować ich bez przesłuchania, czy też twierdzić, iż przesłuchanie ze względu na jego niewiarygodność będzie bezcelowe. Organ podatkowy nie może a priori stwierdzić, że przesłuchanie świadka będzie bezcelowe z uwagi na jego niewiarygodność. Nie można bowiem z góry zakładać, że potencjalny dowód jest niewiarygodny. Zasada swobodnej oceny dotyczy dowodów zgromadzonych w toku postępowania, a nie tych które nie zostały zgromadzone. Aby zatem ocenić jakikolwiek dowód, w tym dowód z zeznań świadka, w pierw organ prowadzący postępo-

wanie musi go uzyskać. Dopiero po przeprowadzeniu dowodu organ może i powinien wyrazić swoje stanowisko, dając temu odpowiedni wyraz w uzasadnieniu faktycznym decyzji.

Niedopuszczalne, w świetle orzecznictwa, jest odstępowanie przez organ od przesłuchania świadka z powołaniem się na istniejące trudności z przeprowadzeniem tej czynności dowodowej, np. związane z niestawiennictwem świadka w wyznaczonym przez organ terminie. Organ, dopuszczając dowód z przesłuchania świadka, nawet jeśli czyni to na wniosek strony, powinien sam podjąć niezbędne czynności, w celu poszukiwania świadka, a także przymuszenia go do stawienia się na przesłuchanie. Oczywiście organ może wezwać stronę do wskazania adresu zamieszkania świadka, jednakże niepodanie takiego adresu lub podanie adresu, który organ ocenia jako niewiarygodny, nie może być powodem do odstąpienia od przeprowadzenia dowodu. Organ nie może oczekiwać, że strona będzie dokładała starań, aby doprowadzić świadka na przesłuchanie. To przecież organ podatkowy prowadzi postępowanie podatkowe i to organ podatkowy ma odpowiednie instrumentarium, jeśli chodzi o środki prawne, przy zastosowaniu których może osiągnąć określone cele procesowe w postaci: kary porządkowej, pomocy lub asysty policji, pomocy prawnej jeśli świadek mieszka w innym województwie, współpracy międzynarodowej w zakresie wymiany informacji, gdy przebywa poza granicami kraju. Podobne wnioski prezentowane są niekiedy w orzecznictwie, w którym wskazuje się, że nie jest dopuszczalne odstępowanie od przesłuchania świadka tylko dlatego, że istnieją trudności w przeprowadzeniu tej czynności, bowiem organy podatkowe mogą wykorzystywać, w celu skutecznego przeprowadzenia czynności, dopuszczalne prawem środki. Strona nie może zaś ponosić ujemnych konsekwencji procesowych z tytułu zaniechań lub zaniechań organu podatkowego w tym zakresie.

3. Ustalenie podatku od dochodów nieujawnionych

W sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych organ podatkowy wydaje decyzję wymiarową. Treścią tej decyzji jest reguła zachowania zawierająca w założeniu powinność zapłaty zobowiązania od tej części dochodów podatnika, która nie została przez niego ujawniona. Oznacza to, że dopuszczalne jest wydanie równocześnie dwóch decyzji w sprawie podatku dochodowego od osób fizycznych. Jednej, która rozstrzyga sprawę zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych, i drugiej, która rozstrzyga sprawę opodatkowania dochodów nieujaw-

nionych. Rozstrzygnięcia zawarte w tych decyzjach uzupełniają się, bowiem obejmują w założeniu cały dochód podatnika. Decyzje te oparte są na różnych wzorcach wymiaru, pierwsza na dochodzie rzeczywistym, a druga na wzorcu wydatków i majątku.

Decyzja w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych uznawana jest za tzw. decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego. W piśmiennictwie jednak ta nazwa jest podważana [Dzwonkowski (red.), 2009, s. 309 i n.]. Podkreśla się, że pojęcie to oznaczać może wyłącznie termin powstawania zobowiązania podatkowego, a nie jego powstanie. Dlatego też nie powinno się tej decyzji nazywać ustalającą czyli konstytutywną. Może ona być uznawana za konstytutywną, co najwyżej w tym sensie, że wyznacza podatek na podstawie znamion zewnętrznych, zastępczych, bez wnikania w rzeczywisty przebieg zdarzeń. Konstytutywność będzie tu oznaczała utworzenie nowego, w stosunku do pierwotnego i rzeczywistego – stosunku prawnego – konstytutywnego. Nie ma to jednak nic wspólnego z podziałem powstawania zobowiązań na „z mocy prawa” i „z mocy decyzji”. Decyzja ta nie tworzy przecież praw i nie nakłada obowiązków, gdyż one wynikają z ustawy podatkowej. Decyzją tą zostaje ujawniony stosunek prawopodatkowy wynikający z wydatków i mienia, które nie znajdują pokrycia w przychodach już opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania. Decyzja ta ma zatem charakter deklaratoryjny, z tego punktu widzenia, że jej podstawę stanowi obowiązująca norma prawna oraz ustalony w postępowaniu wyjaśniającym stan faktyczny. W praktyce jednak decyzja wymiarowa, w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych, uznawana jest za decyzję ustalającą, tzn. konstytutywną, która powoduje powstanie zobowiązania podatkowego „na mocy decyzji”. Decyzja jest właściwą formą procesową dla rozstrzygania o uprawnieniach i obowiązkach strony postępowania podatkowego. Prawidłowa decyzja musi spełniać wskazane prawem warunki formalne dotyczące swojej struktury [Adamiak, 1986].

Należy w tym miejscu zaznaczyć, iż decyzja, ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego z tytułu dochodów nieujawnionych, nabiera mocy prawnej dopiero z chwilą skutecznego wprowadzenia jej do obrotu prawnego, tj. doręczenia adresatowi. Obowiązujące przepisy podatkowe wiążą określone prawem skutki z wprowadzeniem decyzji podatkowej do obrotu. Tak więc od chwili jej doręczenia organ podatkowy, co do zasady, jest tą decyzją związany, a jednocześnie rozpoczyna się 14-dniowy termin na wniesienie odwołania od decyzji. Ponadto, zobowiązanie powstające z mocy decyzji, powstaje z chwilą

doręczenia adresatowi decyzji ustalającej i od tego momentu rozpoczyna się bieg terminu materialnoprawnego na zapłatę podatku.

W przypadku decyzji ustalających zobowiązanie podatkowe z tytułu dochodów nieujawnionych, należy zastrzec, że organ nie może kumulować w jedną podstawę opodatkowania wydatków, dokonanych przez podatnika, w okresie przekraczającym rok kalendarzowy i nie może dowolnie wybierać roku, za który prowadzić będzie postępowanie podatkowe. Natomiast w przypadku, gdy organ w toku postępowania nie stwierdzi nadwyżki wydatków nad przychodami i wyda decyzję umarzającą postępowanie podatkowe, to w decyzji tej zobowiązany jest przedstawić wyliczenia dotyczące zasobów pieniężnych na koniec roku podatkowego. Dane te mogą stanowić istotne informacje w postępowaniach podatkowych za kolejne lata podatkowe.

Podsumowanie

Na tle powyższych rozważań należy stwierdzić, iż celem postępowania podatkowego jest urzeczywistnienie norm prawa materialnego. Zadaniem organu podatkowego jest ustalenie wszystkich elementów, które przywołuje art. 25b PDOFizU, a następnie ich porównanie i dokonanie na tej podstawie oceny. Organ zobowiązany jest przeprowadzić postępowanie podatkowe zgodnie z zasadami, które wynikają wprost z proceduralnego prawa podatkowego. Niewątpliwie w postępowaniach w przedmiocie opodatkowania dochodów nieujawnionych, istotna rola przypada również podatnikowi, który powinien przedstawić dowody służące potwierdzeniu określonych okoliczności dla niego korzystnych, i na którego ustawodawca wprost przerzucił ciężar dowodu. Ustalenie stanu faktycznego, w oparciu o który dokonywany jest wymiar podatku, nie jest możliwe bez czynnego udziału i współpracy podatnika. Jest to specyficzną cechą postępowania podatkowego, w zakresie opodatkowania dochodów nieujawnionych. W innych typach postępowań podatkowych współpraca z podatnikiem nie stanowi koniecznego elementu postępowania, gdyż organ dokonuje wymiaru podatku na podstawie ksiąg podatkowych i dokumentów źródłowych.

Literatura

Adamiak Barbara, Borkowski Janusz, Mastalski Ryszard, Zubrzycki Janusz. 2007. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Wrocław: Unimex.

Adamiak Barbara. 1986. *Wadliwość decyzji administracyjnej*. Wrocław: Wydawnictwo Uniwersytetu Wrocławskiego.

- Brzeziński Bogumił, Masternak Marian. 2004. „O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym”. *Przegląd Podatkowy* Nr 5. s. 58.
- Dzwonkowski Henryk. 2009. Charakter prawny decyzji w sprawie opodatkowania dochodów nieujawnionych. W: *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Praktyka postępowania podatkowego i odpowiedzialność karna skarbową*, red. Henryk Dzwonkowski, s.309-313, Warszawa: Difin.
- Gomułowicz Andrzej, Małecki Jerzy. 2004. *Ustawa o podatku dochodowym od osób fizycznych. Komentarz*. Warszawa: C.H. Beck.
- Guzek Leszek. 2001. „Dowody w postępowaniu podatkowym”. *Monitor Podatkowy* Nr 1.
- Hanusz Antoni. 2004. „Uprawdopodobnienie jako środek zastępczy dowodu”. *Przegląd Podatkowy* Nr 3. s.47-51.
- Krawczyk Ireneusz. 2008. „Ciężar dowodu w postępowaniu dotyczącym nieujawnionych źródeł przychodu”. *Prawo i Podatki* Nr 8.
- Mariański Adam. 2005. „Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym”. *Przegląd Podatkowy* Nr 2.
- Pietrasz Piotr. 2007. *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych*. Warszawa: Wolters Kluwer.
- Sawa Wawrzyniec. 2001. „Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym”. *Przegląd Podatkowy* Nr 3. s. 53.
- Strzelec Dariusz. 2008. „Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym”. *Monitor Podatkowy* Nr 12.
- Strzelec Dariusz. 2010. *Dochody nieujawnione. Zasady opodatkowania. Postępowanie podatkowe*. Warszawa: C.H. Beck.
- Strzelec Dariusz. 2010. „Wątpliwości związane z oświadczeniami o stanie majątkowym w postępowaniach dotyczących dochodów nieujawnionych”. *Monitor Podatkowy* Nr 4.
- Strzelec Dariusz. 2012. „Udowodnienie a uprawdopodobnienie w sprawach podatkowych”. *Monitor Podatkowy* Nr 6.
- Zdanowicz Jan. 2000. „Opodatkowanie dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów”. *Monitor Podatkowy* Nr 5.
- Ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. O podatku dochodowym od osób fizycznych. t.j. z dnia 7 grudnia 2016 r., Dz.U.2016, poz. 2032 ze zm.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa. t.j. z dnia 17 stycznia 2017 r. Dz.U. 2017, poz. 201.
- Wyrok NSA z dnia 11.07.1997 r., sygn. III SA 281/96, dostęp : www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wyrok NSA z dnia 03.02.2000 r. sygn. I SA/Gd 1011/99, dostęp: www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wyrok WSA z dnia 03.10.2007 r., sygn. I SA/Ol 404/07, dostęp: www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wyrok NSA z dnia 22.02.2006 r., sygn. I FSK 1077/05, dostęp: WWW.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wyrok NSA z dnia 21.10.2011 r., sygn. I FSK 1649/10, dostęp: www.orzeczenia.nsa.gov.pl

Wyrok WSA z dnia 05.06.2008 r., sygn. I SA/Kr 168/07, LEX Sigma.

Wyrok NSA z dnia 30.09.2008 r., sygn. II FSK 944/07, LEX Sigma.

Wyrok NSA z dnia 22.05.2000 r., sygn. I SA/Lu 249/99, LEX Sigma.