

OCHRONA PRZEDSIĘBIORCY W DOBIE COVID-19

Redaktor naukowy
Jadwiga Glumińska-Pawlic



UNIWERSYTET ŚLĄSKI
W KATOWICACH

Katowice 2021



ODDZIAŁ ŚLĄSKI

Pl. Grunwaldzki 8-10 p. 130, 40-950 Katowice

tel. 32 258 10 45

www.slaski.kidp.pl, www.silesia.kidp.pl

slaski@kidp.pl

OCHRONA PRZEDSIĘBIORCY W DOBIE COVID-19

Redaktor naukowy
Jadwiga Glumińska-Pawlic

Katowice 2021

Spis treści

WPROWADZENIE	1
 <u>MARIUSZ CHARKIEWICZ</u>	
ODDALENIE WNIOSKU DOWODOWEGO STRONY A ZASADA PRAWDY MATERIALNEJ W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM W DOBIE PANDEMII COVID-19	7
 <u>DIEGO CONTE</u>	
WŁOSKIE INICJATYWY USTAWODAWCZE DOTYCZĄCE PODATKÓW W CZASIE PANDEMII COVID-19	14
 <u>AGATA ĆWIK-BURY</u>	
PRAWO DO SĄDU W DOBIE PANDEMII COVID-19 - POSIEDZENIA NIEJAWNE PRZED SĄDEM ADMINISTRACYJNYM	24
 <u>KATARZYNA FELDO</u>	
WIRTUALNA MOBILNOŚĆ PRACOWNIKÓW I JEJ WPŁYW NA MIEJSCE REZYDENCJI PODATKOWEJ W CZASIE PANDEMII COVID-19	36
 <u>AGNIESZKA FRANCAK</u>	
OCHRONA PRAW PODATNIKA W DOBIE PANDEMII COVID-19. UWAGI NA TŁE ART. 1 PIERWSZEGO PROTOKOŁU DO EUROPEJSKIEJ KONWENCJI PRAW CZŁOWIEKA	51
 <u>JADWIGA GLUMIŃSKA-PAWLIC</u>	
TARCZE ANTYKRYZYSOWE JAKO INSTRUMENTY OCHRONY PRZEDSIĘBIORCY W DOBIE PANDEMII COVID-19	63
 <u>MAREK MIKUŁA</u>	
ODPOWIEDZIALNOŚĆ PODATNIKA W ZWIĄZKU Z OTRZYMANIEM POMOCY FINANSOWEJ W TRAKCIE PANDEMII SARS-COV-2	73
 <u>JACEK OBIDOWSKI</u>	
ZMIANY W PODATKACH DOCHODOWYCH W 2021 ROKU I ICH WPŁYW NA SYTUACJĘ PODATNIKÓW W DOBIE PANDEMII COVID-19	82

<u>MIROŚŁAW SPERKA</u>	
ULGI PODATKOWE DLA PRZEDSIĘBIORCÓW W CZECHACH I NA SŁOWACJI W 2020 R. ORAZ ZMIANY W FUNKCJONOWANIU URZĘDÓW SKARBOWYCH W ZWIĄZKU Z PANDEMIĄ KORONAWIRUSA.....	95
<u>PRZEMYSŁAW SZYMCHYK</u>	
UŁATWIENIA PODATKOWE DLA PRZEDSIĘBIORCÓW W RAMACH TARCZ ANTYKRYZYSOWYCH – PRZEGLĄD I OCENA WYBRANYCH ROZWIĄZAŃ	102
<u>ŁUKASZ ZALEWSKI</u>	
ZMIENIONA KOMUNIKACJA W PANDEMII OSŁABIŁA RELACJE	116
<u>ADAM ZAPART</u>	
PANDEMIA A ZMIANY ORGANIZACYJNE W PRZEDSIĘBIORSTWIE. WPŁYW IZOLACJI NA RELACJE SPOŁECZNE – PRACA ZDALNA W DOBIE PANDEMII COVID-19	120
<u>TOMASZ ZJAWIONY</u>	
ROZWAŻANIA NA TEMAT SYTUACJI PRZEDSIĘBIORCÓW W DOBIE PANDEMII (NA BAZIE DOŚWIADCZEŃ I DZIAŁAŃ PODEJMOWANYCH PRZEZ REGIONALNĄ IZBĘ GOSPODARCZĄ W KATOWICACH W 2020 R.)	132
<u>IZABELLA ŻYGLICKA</u>	
KLAUZULA REBUS SIC STANTIBUS W CZASIE PANDEMII KORONAWIRUSA	135
BIBLIOGRAFIA	145

Wprowadzenie

Stało się już „pisaną” tradycją, że po raz kolejny – nawet w tych trudnych czasach pandemii COVID-19 – oddajemy w ręce naszych Szanownych Czytelników publikację z serii „Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika”. Publikację, która swoją aktualnością wpisuje się w nurt niezwykle interesującej problematyki prawa podatkowego, którego celem jest pozyskiwanie dochodów budżetowych, ale z poszanowaniem praw podmiotów zobowiązanych do odprowadzania należności o charakterze publicznoprawnym na rzecz Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego. Mamy nadzieję, że to oryginalne opracowanie monograficzne, będące dorobkiem teoretyków i praktyków, którzy wzięli udział – czynnie lub biernie – w osiemnastej już Ogólnopolskiej Konferencji Podatkowej zorganizowanej przez Śląski Oddział Krajowej Izby Doradców Podatkowych we współpracy z Wydziałem Prawa i Administracji Uniwersytetu Śląskiego, stanie się znowu przyczynkiem do podjęcia dyskursu prawniczego i próbą rozwiązania przynajmniej niektórych problemów, z którymi borykają się na co dzień w swojej pracy przedsiębiorcy i stojący na straży ich interesów Doradcy podatkowi, zwłaszcza w dobie COVID-19. Efektem podjętej w 2007 roku współpracy jest dwanaście tomów wydanych już w latach poprzednich książek z tej samej serii, która jest dowodem z jednej strony na to, że stałe kontakty nauki z praktyką są niezbędne, a z drugiej strony i na to, że Doradcom podatkowym dobro naszego kraju i interes podatnika w równym stopniu leżą na sercu. Ta XVIII Konferencja miała jednak szczególny charakter i przebieg, bowiem odbyła się w formie hybrydowej w siedzibie Telewizji TVS Silesia i była transmitowana online oraz została sfilmowana i można ją obejrzeć w internecie pod adresem: <https://youtu.be/40WLUQU3jIU>. Wyjątkowa sytuacja w jakiej znalazł się cały świat spowodowała organizatorów do podjęcia tematu ochrony przedsiębiorcy w dobie pandemii COVID-19. Stąd też wśród zaproszonych Prelegentów znaleźli się lekarz, psycholog i psychoterapeuta, dziennikarz, Prezes Regionalnej Izby Gospodarczej w Katowicach, doradcy podatkowi z Republiki Czeskiej i Włoskiej, Rzecznik Praw Przedsiębiorców przy Regionalnej Izbie Gospodarczej w Katowicach oraz przedstawiciele firm informatycznych.

Podobnie jak w latach ubiegłych – przedstawiane w prezentowanej monografii opracowania autorstwa reprezentantów ośrodków akademickich specjalizujących się w prawie podatkowym (będących jednocześnie praktykami), sędziego sądu administracyjnego, przedstawicieli organów podatkowych oraz Doradców podatkowych, Adwokatów i Radców prawnych z kraju i z zagranicy wskazują na zasady i mechanizmy oraz szanse i zagrożenia, jakie dotyczą uczestników postępowań

podatkowych i roli, jaką w nich odegrać mogą i powinni Doradcy podatkowi, wykonujący zawód zaufania publicznego. Śledzenie zmian legislacyjnych, umiejętna ich interpretacja i ocena, a także pomoc klientom w doborze właściwych dla nich instrumentów przewidzianych w Tarczach Antykryzysowych – to atrybuty tego zawodu, wymagającego stałego podnoszenia kwalifikacji.

Z treści prezentowanych opracowań, które są wyrazem indywidualnych dociekań, koncepcji i ocen poszczególnych Autorów, po raz kolejny wyłania się przesłanie o potrzebie kompleksowego podejścia do reformowania systemu podatkowego w Polsce, zwiększania roli Doradców podatkowych w toczących się postępowaniach, w procesie legislacyjnym, ale także w tworzeniu instrumentów ochronnych i pomocowych dla przedsiębiorców, których trzeba wspierać na bieżąco w dobie pandemii, a zwłaszcza po jej zakończeniu. Podjęty temat jest również wyrazem troski organizatorów Konferencji nie tylko o Doradców podatkowych i ich klientów, ale także o stan finansów publicznych. Wydaje się, że rozważania w tej materii mające na celu wzajemne wspieranie się w tych trudnych czasach – czasach strachu i osamotnienia – powinny mieć charakter interdyscyplinarny, tak aby przedstawiciele różnych dyscyplin pomogli Doradcom wykonywać ich zawód w sposób profesjonalny, godnie reprezentując interesy swoich mocodawców.

Jadwiga Glumińska-Pawlic

Oddalenie wniosku dowodowego strony a zasada prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym w dobie pandemii COVID-19

1. Wprowadzenie

Zgodnie z § 1 Rozporządzenia Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii¹, w okresie od dnia 20 marca 2020 r. do odwołania na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej ogłoszono stan epidemii w związku z zakażeniami wirusem SARS-CoV-2 (koronawirus, COVID-19). W przypadku koronawirusa mamy już ponad 2 341 004 zgonów, w tym ponad 39 360 w samej Polsce². Ponadto liczba osób zarażonych wirusem stale rośnie, co z pewnością doprowadzi do zwiększenia liczby ofiar śmiertelnych.

Polski ustawodawca w obliczu nowych, wyjątkowych okoliczności nie pozostał bierny i wprowadził szereg aktów prawnych dotyczących zapobiegania, przeciwdziałania i zwalczania COVID-19, na czele z ustawą z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych³, rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 grudnia 2020 r. w sprawie ustanowienia określonych ograniczeń, nakazów i zakazów w związku z wystąpieniem stanu epidemii⁴ oraz Rozporządzeniem Ministra Zdrowia z dnia 20 marca 2020 r. w sprawie ogłoszenia na obszarze Rzeczypospolitej Polskiej stanu epidemii⁵. Powołana ustawa z dnia 2 marca 2020 r. określa m.in.: zasady i tryb zapobiegania oraz zwalczania zakażenia wirusem SARS-CoV-2 i rozprzestrzeniania się choroby zakaźnej u ludzi, wywołanej tym wirusem, w tym zasady i tryb podejmowania działań przeciwepidemicznych i zapobiegawczych w celu unieszkodliwienia źródeł zakażenia i przecięcia dróg szerzenia się tej choroby zakaźnej; zadania organów administracji publicznej w zakresie zapobiegania oraz zwalczania zakażenia lub choroby zakaźnej,

¹ Dz. U. z 2020 r., poz. 491.

² Dane na 10.02.2021 r. źródło: <https://news.google.com/covid19/map?hl=pl&gl=PL&ceid=PL%3Apl>, [dostęp: 10.02.2021].

³ Dz. U. z 2020 r., poz. 374.

⁴ Dz. U. z 2020 r., poz. 2316.

⁵ Dz. U. z 2020 r., poz. 491.

o których mowa powyżej; uprawnienia i obowiązki, świadczeniodawców oraz świadczeniobiorców i innych osób przebywających na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej w zakresie zapobiegania oraz zwalczania zakażenia lub choroby zakaźnej; zasady pokrywania kosztów realizacji zadań, o których mowa wcześniej, w szczególności tryb finansowania świadczeń opieki zdrowotnej dla osób z podejrzeniem zakażenia lub choroby zakaźnej COVID-19, w celu zapewnienia tym osobom właściwego dostępu do diagnostyki i leczenia.

Wprowadzenie stanu epidemii na terytorium Polski oznacza wystąpienie wielu ograniczeń w sferze życia codziennego, które zostały uregulowane w Rozporządzeniu Ministra Zdrowia. Wprowadzane środki ostrożności jak najbardziej znajdują uzasadnienie w tych nadzwyczajnych okolicznościach, niemniej jednak w działalności organów podatkowych daje się zauważyć negatywne, celowe wykorzystywanie wyjątkowych okoliczności pandemii, które przejawia się w licznych odmowach przeprowadzania przez nie dowodów wnioskowanych przez strony postępowań podatkowych. Czy taka procedura znajduje podstawę w tzw. przepisach covidowych? Czy w ustawach o COVID-19 znajdują się przepisy nawiązujące do postępowania podatkowego? Analiza aktów prawnych i dokumentów dotyczących zapobiegania, przeciwdziałania i zwalczania COVID-19 prowadzi do wniosku, iż odpowiedź na postawione powyżej pytania jest negatywna, tzn. nie istnieje żaden konkretny przepis uzasadniający ograniczenia w przeprowadzaniu dowodów w postępowaniu podatkowym.

2. Rozwiązania prawne w zakresie prawa podatkowego w dobie pandemii COVID-19

W art. 15 zrr ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych uregulowano kwestię wstrzymania rozpoczęcia i zawieszenia biegów terminów określonych przepisami prawa administracyjnego, jak również wstrzymanie biegu przedawnienia karalności czynu oraz wykonania kary. Zgodnie z ust. 1 przywołanego przepisu w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu pandemii koronawirusa bieg terminów przewidzianych przepisami prawa administracyjnego:

1/ od zachowania których jest uzależnione udzielenie ochrony prawnej przed sądem lub organem,

2/ do dokonania przez stronę czynności kształtujących prawa i obowiązki jej lub drugiej strony stosunku prawnego,

3/ przedawnienia,

4/ zasiedzenia, i innych terminów, których niezachowanie powoduje wygaśnięcie lub zmianę praw rzeczowych oraz roszczeń i wierzytelności wynikających ze stosunków cywilnoprawnych, a także popadnięcie w opóźnienie,

5/ zawitych, z niezachowaniem których ustawa wiąże ujemne skutki dla strony,

6/ do dokonania przez podmioty lub jednostki organizacyjne podlegające wpisowi do właściwego rejestru czynności, które powodują obowiązek zgłoszenia do tego rejestru, a także terminów na wykonanie przez te podmioty obowiązków wynikających z przepisów o ich ustroju

– nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na ten okres.

Z powołanego przepisu można wywnioskować, że w okresie obowiązywania stanu zagrożenia epidemicznego albo stanu epidemii ogłoszonego z powodu COVID-19, terminy wymienione w ust. 1 pkt 1-6 powyższej regulacji, określone w ogólnych przepisach prawa administracyjnego, których bieg nie rozpoczął się przed ogłoszeniem stanu zagrożenia epidemicznego wstrzymują swój bieg, a pozostające w toku ulegają zawieszeniu.

Zgodnie zaś z art. 46 pkt 20 ustawy z dnia 14 maja 2020 r. o zmianie niektórych ustaw w zakresie działań osłonowych w związku z rozprzestrzenianiem się wirusa SARS-CoV-2⁶, z dniem 16 maja 2020 r., wymieniony powyżej art. 15zrr i art. 15zrs ustawy z dnia 2 marca 2020 r. o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych zostały uchylone. Po upływie 7 dni od dnia wejścia w życie ustawy zmieniającej, terminy w postępowaniu administracyjnym, których bieg nie rozpoczął się na podstawie art. 15zrr i art. 15zrs ustawy zmienianej, rozpoczęły swój bieg, a te, które uległy zawieszeniu na podstawie tego przepisu biegły dalej (art. 68 ust. 1, ust. 2, ust. 6 i ust. 7 ustawy zmieniającej). Mając na uwadze, że ustawa weszła w życie w dniu 16 maja 2020 r., ustanie przyczyny powodującej wstrzymanie rozpoczęcia, jak i zawieszenie biegu terminów nastąpiło w dniu 23 maja 2020 r. Oznacza to, że od dnia 24 maja 2020 r. rozpoczęły bieg terminy, które nie rozpoczęły swojego biegu przed dniem 14 marca 2020 r. Terminy, które rozpoczęły swój bieg przed dniem 14 marca 2020 r. i od tej daty uległy zawieszeniu, biegły dalej, co oznacza, że do zachowania terminu wliczało się także te dni, które nastąpiły przed dniem zawieszenia.

Nie ulega więc żadnej wątpliwości fakt, że kwestia wstrzymania bądź zawieszenia biegu terminów w postępowaniu administracyjnym była uregulowana przepisami covidowymi, czego nie można stwierdzić w sposób jednoznaczny w odniesieniu do postępowania dowodowego prowadzonego w oparciu o przepisy ustawy – Ordynacja

⁶ Dz.U. poz. 875.

podatkowa⁷. Zauważyć należy, że przepisy ustaw covidowych nie miały i nie mają wpływu na stosowanie przepisów o.p. regulujących postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych. Wobec powyższego, tj. wobec braku odrębnych regulacji co do postępowania podatkowego, winna być stosowana ordynacja podatkowa, w której uregulowano dwie zasady o fundamentalnym znaczeniu dla postępowania podatkowego – zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu oraz zasadę prawdy materialnej (obiektywnej).

3. Zasady prawdy materialnej i czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym

Zgodnie z art. 123 § 1 o.p., organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. W przepisie tym została zapisana jedna z najważniejszych zasad postępowania podatkowego, to jest zasada czynnego udziału stron w każdym stadium postępowania. Zawarcie takiej reguły w ordynacji podatkowej wiąże się m.in. z faktem, że postępowanie podatkowe nie ma charakteru kontradyktoryjnego. Brak równości stron w tym postępowaniu, czyli przewaga władztwa administracyjnego nad uczestnikiem (stroną postępowania) powoduje, iż realizacja omawianej zasady nabiera szczególnego znaczenia. To właśnie dominująca rola organu podatkowego w postępowaniu podatkowym wymagała wprowadzenia zasady, będącej gwarancją właściwej realizacji zasady prawdy materialnej oraz zasady zebrania pełnego materiału dowodowego⁸. Znaczenie zasady czynnego udziału strony w każdym stadium postępowania, wyrażonej w art. 123 § 1 o.p. jest fundamentalne. Przepis ten nakłada na organy podatkowe obowiązek zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji nakazuje umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań⁹ wyznaczając – zgodnie z art. 200 o.p. – siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie. Pozbawienie strony tego uprawnienia stanowi podstawę do wznowienia postępowania podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 4 o.p.¹⁰. Wznowienie postępowania następuje na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia powzięcia wiadomości o wydaniu decyzji (art. 241 § 2 pkt 1).

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.), dalej: o. p.

⁸ L. Etel (Red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*. Lex/el. 2020, Komentarz do art. 123.

⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 lutego 2019 r., I SA/Łd 658/18, LEX nr 2636730.

¹⁰ W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu.

Stosownie zaś do art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym¹¹. Z wyrażonej tu zasady prawdy obiektywnej wynika dla organu obowiązek „wyczerpującego zbadania wszystkich okoliczności faktycznych związanych z określoną sprawą, aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa”¹². W orzecznictwie akcentuje się, iż to organ podatkowy jest obowiązany zebrać i rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Zaniechanie przez niego podjęcia czynności procesowych zmierzających do zebrania pełnego materiału dowodowego, zwłaszcza gdy strona powołuje się na określone i ważne dla niej okoliczności, jest uchybieniem przepisom postępowania, skutkującym wadliwością decyzji¹³. W doktrynie podkreśla się, że z art. 122 ordynacji podatkowej jednoznacznie wynika, iż główny ciężar dowodzenia obciąża organ podatkowy. „Nie obowiązuje tu bowiem wprost reguła zawarta w art. 6 k.c., w myśl której ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Nie oznacza to jednak, że obowiązek poszukiwania i przedstawiania dowodów co do okoliczności istotnych w sprawie spoczywa wyłącznie na organach podatkowych. Normy prawa materialnego mogą bowiem różnie kształtować rozkład ciężaru dowodu. W określonych podatkowych stanach faktycznych, w których ustawodawca uzna to za celowe, a więc uzasadnione interesem podatnika lub interesem publicznym, ciężar dowodzenia obarczać może również stronę postępowania”¹⁴.

Z powyżej opisanych zasad, w sposób jednoznaczny i oczywisty wynika możliwość, a wręcz potrzeba, składania wniosków dowodowych przez strony i realizowania ich przez organy podatkowe. Zgodnie z art. 188 o.p., żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Natomiast organy podatkowe bardzo często odmawiając uwzględnienia wnioskowanych przez stronę dowodów, powołują się na treść przywołanego przepisu i wskazują, że okoliczności, na które przeprowadzony miałby być wnioskowany przez stronę dowód, zostały już wystarczająco stwierdzone innymi dowodami.

Taka praktyka organów podatkowych nie jest jednak zasadna i często uniemożliwia wręcz prawidłowe ustalenie okoliczności stanu faktycznego danej sprawy. Otóż w orzecznictwie wielokrotnie wskazywano, że zawarte w art. 188 o.p.

¹¹ Szerzej J. Glumińska-Pawlic, *Jeszcze raz na temat dowodów w postępowaniu podatkowym*. /W:/ Doradca Podatkowy obrońcą praw podatnika. Tom III. (Red.) J. Glumińska-Pawlic. Katowice 2009, s. 18-28.

¹² W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*. Warszawa 1962, s. 108.

¹³ Wyrok NSA z dnia 19 marca 1981 r., sygn. akt SA 234/81, LEX nr 9609.

¹⁴ L. Etel (Red.), *Ordynacja podatkowa...* Komentarz do art. 122.

sformułowanie „chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem” odnosi się do sytuacji, gdy żądanie dotyczy tezy dowodowej już stwierdzonej na korzyść strony. W sytuacji kiedy strona zgłasza dowody na tezy przeciwnie, to dowód taki powinien zostać przeprowadzony¹⁵. Judykatura administracyjna trafnie podnosi, że art. 188 o.p. nie uzasadnia oddalenia wniosku dowodowego strony domagającej się np. powołania świadka na okoliczności mające znaczenie dla sprawy na tej tylko podstawie, że zgromadzony materiał dowodowy w sprawie, zdaniem organu podatkowego, pozwala mu na ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego. Taka interpretacja stanowi przyzwolenie dla organu podatkowego na dowolne selekcionowanie materiału dowodowego sprawy, przez gromadzenie w ramach tego materiału dowodów niekorzystnych dla strony, z równoczesnym blokowaniem zgłaszanych przez nią wniosków dowodowych na okoliczności dla niej korzystne, z uzasadnieniem, że te pierwsze umożliwiają organowi ustalenie niebudzącego wątpliwości stanu faktycznego sprawy¹⁶.

Utrwalony jest także pogląd, zgodnie z którym organy podatkowe nie mogą ograniczać zakresu środków dowodowych, ale w myśl art. 180 o.p. są zobowiązane jako dowód dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem¹⁷. Dopiero zgromadzenie wszystkich dowodów z zachowaniem powyższych zasad oraz ocena ich wiarygodności, pozwala organowi na dokonanie oceny, czy dana okoliczność została udowodniona i w zgodzie z zasadą swobodnej oceny dowodów, odmówić dowodowi wiarygodności, wyjaśniając motywy takiej oceny.

Oczywistym jest, że nie wszystkie wnioski dowodowe strony muszą być zawsze uwzględnione. Odmowa dopuszczenia dowodu wnioskowanego przez stronę powinna mieć jednak miejsce jedynie wówczas, gdy jest rzeczą oczywistą, że okoliczność, która ma być udowodniona, jest już stwierdzona w sposób wystarczający innymi dowodami, a dalsze dowodzenie miałoby na celu wyłącznie przeciąganie postępowania w czasie, jak również, kiedy dana okoliczność nie ma i nie może mieć żadnego znaczenia dla rozpatrywanej sprawy.

4. Wnioski

Przenosząc powyższe rozważania na grunt analizowanego zagadnienia, należy dojść do konkluzji, iż organ podatkowy nie może oddalić wniosku dowodowego strony

¹⁵ Tak wyroki NSA w Katowicach z dnia 4 stycznia 2002 r., sygn. akt I SA/Ka 2164/00, LEX nr 54319 i NSA z dnia 22 listopada 2002 r., sygn. akt FSK 2669/04, LEX nr 172170; z dnia 23 kwietnia 2013 r., sygn. akt I GSK 151/12, LEX nr 1336185; z dnia 5 września 2018 r., sygn. akt I FSK 1326/16, LEX nr 2573692.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 3 września 2020 r., sygn. akt I FSK 1977/17, LEX nr 3090960.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 9 września 2020 r., sygn. akt I FSK 1940/17, LEX nr 3067957.

na tezę dowodową odmienną od tej, którą prezentuje organ, tylko z tego powodu, że wniosek taki nie wniesie niczego nowego do postępowania, a okoliczności, które strona chciałaby wyjaśnić za ich pomocą, są już wyjaśnione (w rzeczywistości zgodnie z twierdzeniami organu, ale na niekorzyść podatnika). Teza ta jest znana od dawna, o czym świadczą przywołane wcześniej orzeczenia NSA i pozostaje nadal aktualna. Organy podatkowe nie mogą ograniczać stronie prawa do dowodzenia swoich racji, co strona może w toku postępowania podatkowego czynić właśnie przez składanie wniosków dowodowych na wskazane przez siebie okoliczności.

***Autor jest doktorem nauk prawnych, Adwokatem,
asystentem w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego
na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie***