

Dokument urzędowy jako dowód w postępowaniu podatkowym

Official document as an evidence in tax proceedings

Abstrakt

Katalog dowodów jest limitowany jedynie możliwością przyczynienia się do wyjaśnienia sprawy (przydatność dowodowa *ad casum*) oraz brakiem sprzeczności dowodu z prawem. Większość środków dowodowych w postępowaniu podatkowym ma tę samą moc dowodową, a organ podatkowy na etapie poprzedzającym dokonanie rozstrzygnięcia, ocenia dowody w ramach swobodnej oceny dowodów. Równa moc dowodowa nie odnosi się tym samym do wszystkich środków dowodowych. W postępowaniu podatkowym szczególne znaczenie dowodowe ustanowione zostało m.in. dla dokumentów urzędowych. Szczególna moc dowodowa dokumentu urzędowego oznacza przyjęcie w istocie dwóch domniemań. Pierwszym jest domniemanie prawdziwości (autentyczności), sprowadzającej się do przyjęcia, że dokument pochodzi od organu, który go wystawił. Drugim domniemaniem jest domniemanie zgodności z prawdą twierdzeń objętych treścią dokumentu. Domniemanie prawdziwości i zgodności z prawdą dokumentu wpływa także na zakres swobodnej oceny dowodów. W postępowaniu podatkowym, w którym przedmiotem oceny są dokumenty korzystające z domniemania wiarygodności, zasada swobodnej oceny dowodów jest niewątpliwie w sposób oczywisty ograniczona.

Słowa kluczowe: dowód, dokument urzędowy, moc dowodowa, domniemanie prawdziwości i zgodności z prawem, swobodna ocena dowodów

Abstract

The catalog of evidence is limited only by the possibility of contributing to the clarification of the case (evidence usefulness *ad casum*) and the fact that the evidence is not contradictory to the law. Most of the evidence in tax proceedings has the same probative force, and the tax authority, in the pre-adjudication stage, assesses the evidence as part of its free assessment of evidence. Equal force of proof does not therefore apply to all means of proof. In tax proceedings, particular evidentiary importance has been established, *inter alia*, for official documents. The special probative value of an authentic instrument requires, in fact, two presumptions. The first is the presumption of truthfulness (authenticity), which amounts to accepting that the document comes from the authority that issued it. The second presumption is the presumption that the statements contained in the document are correct. The presumption of truthfulness and truthfulness of a document also affects the scope of the free assessment of evidence. In tax proceedings in which the subject of the assessment are documents benefiting from the presumption of reliability, the principle of the free assessment of evidence is undoubtedly clearly limited.

Keywords: evidence, official document, probative value, presumption of truthfulness and lawfulness, free assessment of evidence

1. Wprowadzenie

Zastosowanie przez uprawniony do tego organ władzy publicznej właściwej normy prawa materialnego poprzedza w głównej mierze zgromadzenie materiału dowodowego, a następnie uznanie określonych faktów za udowodnione¹. Dopiero prawidłowo ustalony stan faktyczny pozwala na właściwe przeprowadzenie procesu subsumpcji, która może być zwieńczona zastosowaniem właściwej normy prawnej. Wymaga to jednak od ustawodawcy stworzenia odpowiedniej płaszczyzny normatywnej pozwalającej na realizację tego celu. Zważywszy przy tym, że ustalenie stanu faktycznego

¹ J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 52.

jest w wielu przypadkach przedsięwzięciem skomplikowanym, konieczne jest wyposażenie organu stosującego prawo w niezbędny zakres swobody doboru środków dowodowych, wraz ze stworzeniem określonych gwarancji ustawowych dla podmiotów zobowiązanych do stosowania się do przepisów prawa powszechnie obowiązującego.

Stosownie do treści art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa² jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Z treści powołanego przepisu wynika wprost, że ustawodawca pozostawia organom podatkowym wydatny obszar możliwości dowodzenia w postępowaniu podatkowym³. Katalog dowodów jest więc katalogiem otwartym, a dopuszczenie dowodu w sprawie limitowane jest jedynie możliwością przyczynienia się do wyjaśnienia sprawy (przydatność dowodowa *ad casum*) oraz brakiem sprzeczności dowodu z prawem.

Niezależnie od tego oczywistego stwierdzenia wskazać należy, że ustawa o.p. wylicza podstawowe dowody, jakie mogą być gromadzone w toku postępowania podatkowego. Są to w szczególności:

- a) księgi podatkowe;
- b) deklaracje złożone przez stronę;
- c) zeznania świadków;
- d) opinie biegłych;
- e) dokumenty urzędowe;
- f) materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin;

² Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1540, dalej jako: o.p. lub Ordynacja podatkowa).

³ Przykładowo NSA w Warszawie w wyroku z dnia 1 grudnia 1999 r., III SA 7985/98, LEX nr 39724 zwrócił uwagę, że czym innym są wymagania wskazane w ustawie o rachunkowości, a czym innym dowodzenia faktów w toku postępowania podatkowego. Stosownie do treści art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Tym samym jeżeli podatnik przedstawia np. kserokopię rachunku, to albo jest ona zgodna z oryginałem, albo została spreparowana. Ciężar wykazania ostatnio wymienionej okoliczności spoczywa na organie podatkowym. Zob. także B. Dauter, [w:] S. Babiaryz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, LEX/el., art. 180.

- g) informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej;
- h) materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Większość przewidzianych w o.p. (a także innych niż wprost wskazane w o.p.) środków dowodowych ma tę samą moc dowodową. Nie ma zatem znaczenia, jakiego rodzaju dowód przeprowadzony zostanie w postępowaniu dowodowym. Nie ma także znaczenia charakter dowodu. Równa moc dowodowa większości środków dowodowych jest zresztą podstawą postępowań dowodowych prowadzonych w toku innych postępowań, jak postępowanie administracyjne, cywilne czy karne. Niewątpliwie wynika to z podstawowego celu, jaki towarzyszy poszczególnym postępowaniom, tj. jest ustalenie prawdy formalnej (np. w postępowaniu cywilnym), czy też prawdy materialnej (w postępowaniu podatkowych), którą niezwykle trudno byłoby ustalić przy zamkniętym lub ograniczonym katalogu środków dowodowych.

Dopiero na etapie dokonywania rozstrzygnięcia organ podatkowy, dokonując swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.), przyjmuje określone dowody np. za wiarygodne, innym odmawiając wiarygodności, czy też za potwierdzające prawdziwość określonych twierdzeń, oczywiście przy uwzględnieniu określonych domniemań ustawowych (np. w przypadku dowodu z dokumentu urzędowego). Swobodna ocena dowodów to jednak zupełnie inna kwestia niż zasada równej mocy dowodowej, choć zasada ta ma znaczenie dla swobodnej oceny dowodów. Organ podatkowy w ramach swobodnej oceny dowodów musi oceniać je przez pryzmat równej ich mocy, żadnemu nie nadając większego znaczenia poprzez samo zaklasyfikowanie do danego rodzaju czy z uwagi na charakter dowodu. Swobodna ocena dowodów polega na dokonywaniu ustaleń faktycznych na podstawie wszystkich przeprowadzonych dowodów ocenianych z uwzględnieniem zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego⁴.
Naruszenie zasady swobodnej oceny dowodów, a zatem dokonanie dowolnej

⁴ A. Mariański, M. Miśkiewicz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2021, Legalis.

oceny wystąpi wtedy, gdy organ podatkowy w konkretnym postępowaniu podatkowym uzna za bardziej wiarygodny dany dowód, np. przez sam fakt, w jaki sposób powstał lub został pozyskany, jak choćby protokoły z kontroli podatkowych przeprowadzonych u innych podatników, dołączonych do materiału dowodowego na podstawie art. 181 o.p. Selekcja dowodów w ramach postępowania dowodowego musi być poparta odpowiednią argumentacją, w ramach której organ podatkowy uzasadni, co legło u podstaw przyznania wiarygodności lub odmowy przyznania wiarygodności określonym dowodom. Jednocześnie dowody, którym przyznano wiarygodność, muszą tworzyć spójną logiczną całość, przy jednoczesnym uzasadnionym przyjęciu, że pozostałe dowody pozostają w dającej się usprawiedliwić sprzeczności z całokształtem materiału dowodowego⁵.

Selekcja dowodów w toku postępowania podatkowego, a także swobodna ocena dowodów rozpatrywana powinna być przy uwzględnieniu jednej z fundamentalnych zasad postępowania podatkowego, jaką jest zasada prawdy materialnej. Jej istota sprowadza się do nałożenia na organ podatkowy rudymenarnego obowiązku podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym (art. 122 o.p.). Realizacja obowiązków organu kształtowanych na podstawie zasady prawdy materialnej możliwa jest w wyniku wcześniejszego zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego (art. 187 o.p.) w taki sposób, aby ustalić stan faktyczny sprawy zgodny z rzeczywistością po to, aby w konsekwencji stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do dokonania swobodnej oceny dowodów oraz trafnego zastosowania przepisu prawa materialnego⁶.

Postępowanie dowodowe, które ma doprowadzić do prawidłowego ustalenia stanu rzeczywistego, musi jednak podlegać pewnym rygorom. Pragmatyczne podejście do przyjmowanych w Ordynacji podatkowej rozwiązań musi zmierzać do eliminowania sytuacji, w której organ podatkowy będzie podejmować niekończący się trud w dokonywaniu ustaleń

⁵ Por. np. wyrok WSA z Gdańska z dnia 30 czerwca 2021 r., I SA/Gd 179/21.

⁶ M. Grzeszczuk, *Zasada prawdy obiektywnej jako zasada stosowania prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, t. XXV (1), s. 269.

faktycznych. Według założeń pragmatyzmu, jak się wydaje, ustawodawca przyjmuje pewne domniemania odnoszące się do niektórych środków dowodowych, tak aby nie uchybiając zasadzie prawdy materialnej, uprościć postępowanie podatkowe w sposób akceptowalny systemowo.

2. Dowody o szczególnej mocy dowodowej

Równa moc dowodowa nie odnosi się jednak do wszystkich środków dowodowych, gdyż ustawodawca przewidział dla niektórych z nich szczególną moc dowodową, zarówno w przepisach regulujących postępowanie podatkowe, jak i w regulujących postępowanie cywilne czy karne. W postępowaniu podatkowym szczególne znaczenie dowodowe ustanowione zostało np. dla deklaracji podatkowych (art. 21 § 2 i 3 o.p.), czy też dla ksiąg podatkowych (art. 193 o.p.).

Stosownie do treści przepisu art. 21 § 2 o.p., który przewiduje domniemanie prawidłowości deklaracji podatkowej, w przypadku, gdy przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (art. 21 § 1 pkt 1 o.p.), podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, z zastrzeżeniem przepisu art. 21 § 3 o.p., który daje możliwość organowi podatkowemu obalenia domniemania prawidłowości deklaracji podatkowej⁷. Obalenie domniemania prawidłowości deklaracji podatkowej następuje poprzez doręczenie decyzji, o których mowa w art. 21 § 3 i 3a o.p., a tym samym co najmniej do momentu doręczenia decyzji wymiarowej deklaracja potwierdza prawidłowość wykonania zobowiązania⁸.

Innym rodzajem środka dowodowego o szczególnej mocy dowodowej jest dowód z ksiąg podatkowych. Stosownie do treści art. 193 § 1 o.p. księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód

⁷ Konsekwencje prawne złożenia deklaracji nie wynikają z natury deklaracji podatkowej, ale z przepisów prawa. Zob. J. Rudowski, [w:] S. Babiarz, (et al.), *Ordynacja podatkowa...*, art. 21; B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1, s. 14-19.

⁸ Zdaniem Autora sporne wydaje się, czy do obalenia omawianego domniemania wystarczające jest doręczenie decyzji organu I instancji, która jest zarówno nieprawomocna, jak i nieostateczna, lecz szersze rozważania na ten temat znacznie wykraczałyby poza ramy niniejszego opracowania.

tę, co wynika z zawartych w nich zapisów. Tym samym jeżeli księga podatkowa jest prowadzona w taki sposób, jak wskazuje na to powołany przepis, to księga podatkowa w postępowaniu dowodowym jest dowodem na to, co wynika z jej zapisów. Rzetelna i niewadliwa księga podatkowa ma zatem taką samą, „wzmocnioną” moc dowodową jak dokument urzędowy⁹. Doniosłość dowodu z ksiąg podatkowych skutkowałą przyjęciem przez ustawodawcę szczególnej formy i trybu obalenia domniemania prawdziwości i autentyczności ksiąg podatkowych. Stosownie bowiem do przepisu art. 193 § 6 o.p. formą, w której organ podatkowy stwierdza nierzetelność lub wadliwość ksiąg podatkowych, jest protokół.

Wśród dowodów o szczególnej mocy dowodowej plasują się dokumenty urzędowe (art. 194 o.p.). Ordynacja podatkowa ustanawia bowiem domniemanie prawne wiarygodności treści dokumentu urzędowego, a więc zgodności z prawdą stwierdzonego w nim stanu prawnego lub stanu faktycznego, oraz domniemanie autentyczności. Podstawę tego domniemania stanowi sporządzenie dokumentu:

- a) w formie określonej przepisami prawa;
- b) przez powołany do tego organ władzy publicznej.

W konsekwencji, co stanowi punkt wyjścia do dalszych rozważań, w Ordynacji podatkowej ustawodawca przyjął, że taką samą moc dowodową ma większość środków dowodowych, niemniej jednak przypisując ściśle określonym środkom dowodowych szczególne znaczenie. Dokonując oceny na płaszczyźnie samej mocy dowodowej poszczególnych środków dowodowych, należy przy tym zwrócić uwagę, iż na pewne zaburzenie równowagi dowodów wpływają przewidziane przez ustawodawcę domniemania ustawowe. Domniemania wpływają na to zaburzenie jedynie do czasu ich obalenia.

3. Dokument jako dowód w postępowaniu podatkowym

Przepisy Ordynacji podatkowej nie zawierają definicji pojęcia dokument. Na tle jej przepisów wyróżnić można jednak podstawowy podział dokumentów na dokumenty prywatne i dokumenty urzędowe, a w konsekwencji

⁹ P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, red. L. Etel, LEX/el. 2021, art. 193.

dokonać podziału środków dowodowych na dowód z dokumentu prywatnego i dowód z dokumentu urzędowego. W zależności od tego, od kogo pochodzi dokument, czy też przez kogo został wytworzony, ustawodawca przewiduje różne skutki, jakie w postępowaniu dowodowym wywołują dokumenty jako dowody w sprawie. Dokumenty prywatne nie korzystają z ustawowego domniemania wiarygodności i autentyczności i podlegają w pełnym zakresie swobodnej ocenie dokonywanej przez organ podatkowy przed wydaniem orzeczenia. Pewną specyfikę wykazują tutaj takie szczególne dokumenty prywatne, jak księgi podatkowe czy deklaracja podatkowa, którym wyjątkowo ustawodawca przypisał szczególną moc dowodową i które stanowią normatywnie odrębny, samodzielny środek dowodowy.

Dokument prywatny to dokument stanowiący dowód tego, że osoba, która go podpisała, złożyła oświadczenie o treści określonej w dokumencie¹⁰. Nie przysługuje mu szczególna moc dowodowa, wynikająca z treści art. 194 o.p., w którym ustawodawca wyraził domniemanie prawne wyłącznie w stosunku do dokumentów urzędowych. Tym samym dokument prywatny stanowi taki sam dowód w sprawie jak inne przeprowadzone dowody. W przypadku stwierdzenia, że dane podane w tym dokumencie, uwzględniając inne dowody przeprowadzone w sprawie, budzą wątpliwości, organ podatkowy powinien przeprowadzić postępowanie dowodowe umożliwiające ewentualne ich wyeliminowanie¹¹.

Jak zatem wynika wprost z treści przepisu art. 194 o.p., dowodem w postępowaniu podatkowym mogą być również dokumenty urzędowe, tj. dokumenty sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez organy władzy publicznej, czyli organy państwowe, oraz organy samorządu terytorialnego w zakresie swojej właściwości¹². Ponadto, co wynika z treści art. 194 § 2 o.p., moc dokumentu urzędowego mają dokumenty sporządzone przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów

¹⁰ Por. wyrok NSA z 8 maja 2002 r., I SA/Łd 1867/00, niepubl.

¹¹ Por. wyrok NSA z 7 listopada 2017 r., I GSK 1769/15, LEX nr 2417929.

¹² D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, LEX/el., 2.4. *Dokumenty urzędowe*; B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010 s. 756.

uprawnione są one do ich wydawania. W szczególności moc dokumentu urzędowego mają:

- a) czynności notarialne dokonane przez notariusza zgodnie z art. 2 § 2 ustawy – Prawo o notariacie¹³;
- b) księgi rachunkowe banków zgodnie z art. 95 ust. 1 ustawy – Prawo bankowe¹⁴;
- c) pokwitowania komornika zgodnie z art. 815 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego¹⁵;
- d) potwierdzenie nadania przesyłki rejestrowanej lub przekazu pocztowego wydane przez placówkę pocztową operatora wyznaczonego zgodnie z art. 17 ustawy – Prawo pocztowe¹⁶.

Niezależnie od powyżej powołanych przepisów także w przepisach Ordynacji podatkowej ustawodawca wskazał na dokumenty, które mają moc dokumentu urzędowego, jak np. zaświadczenia potwierdzające stan faktyczny lub prawny na dzień ich wydania, w szczególności wydane w trybie przepisów art. 306a-306n o.p.¹⁷

Tym samym, na co już zwrócono uwagę, z powołanych przepisów wynika, że dokumentem urzędowym jest dokument spełniający łącznie określone przepisami prawa warunki, tj. musi to być dokument, który został sporządzony w formie określonej przepisami prawa, oraz musi to być dokument, który sporządziły uprawnione do tego organy władzy publicznej lub inne legitymowane ustawowo podmioty¹⁸.

Szczególna moc dowodowa dokumentu urzędowego oznacza zatem przyjęcie w istocie dwóch domniemań. Pierwszym jest domniemanie prawdziwości (autentyczności), sprowadzającej się do przyjęcia, że dokument pochodzi od organu, który go wystawił. Drugim domniemaniem jest domniemanie zgodności z prawdą. To, co wynika z treści dokumentu

¹³ Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1192).

¹⁴ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1896).

¹⁵ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t. j. Dz. U. z 2021 r. poz. 1805).

¹⁶ Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1041).

¹⁷ D. Strzelec, *Dowody...*

¹⁸ *Ibidem*; wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2014 r., I GSK 1317/12, LEX nr 1452047.

urzędowego, jest zgodne z prawdą¹⁹, tj. twierdzenia objęte treścią dokumentu są zgodne z prawdą²⁰. Domniemanie prawdziwości i zgodności z prawdą dokumentu urzędowego nie oznacza jednak, że organ podatkowy jest całkowicie pozbawiony możliwości dokonania oceny przydatności takiego dokumentu w konkretnym postępowaniu podatkowym. Takie rozwiązanie legislacyjne byłoby sprzeczne nie tylko z celem postępowania podatkowego, jakim jest zapewnienie prawidłowości wykonania zobowiązania podatkowego. Byłoby to sprzeczne także z zasadą prawdy materialnej (art. 122 o.p.) oraz z przepisem art. 187 § 1 o.p. nakładającym na organ podatkowy obowiązek zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Ocena znaczenia dokumentu urzędowego w danym postępowaniu podatkowym nie może się jednak odbyć w ramach swobodnej oceny dowodów, gdyż wówczas dowód ten utraciłby swoją szczególną moc dowodową. Stąd też ustawodawca przewidział przepisem art. 194 § 3 o.p. możliwość przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom urzędowym²¹. Tym samym domniemanie, iż treść dokumentu urzędowego jest zgodna z prawdą, jest domniemaniem wzruszalnym. Powołany przepis art. 194 § 3 o.p. nie przewiduje przy tym jakiegoś szczególnego trybu przeprowadzenia kontrdowodu. Nie wskazują też na konieczność zastosowania konkretnych środków dowodowych w celu wykazania, że treść dokumentu urzędowego nie jest zgodna ze stanem rzeczywistym. Podstawę wnioskowania w tym zakresie organ podatkowy musi znaleźć w gromadzonym materiale dowodowym, na podstawie którego można w pierwszej kolejności przyjąć wątpliwości co do zgodności z prawdą treści dokumentu urzędowego, a następnie może to prowadzić do wywiedzenia odmiennych faktów na podstawie innych dowodów w ramach przeprowadzenia kontrdowodu. Obalenie domniemania zawartego w przepisie art. 194 § 1 o.p. nie powinno jednak być związane z pobieżną oceną organu

¹⁹ Por. na tle k.p.c. T. Ereciński, [w:] T. Ereciński, J. Gudowski, M. Jędrzejewska, *Komentarz do kodeksu postępowania cywilnego*, cz. 1, t. 1. *Postępowanie rozpoznawcze*, Warszawa 1999, s. 458.

²⁰ C. Kosikowski, L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1065.

²¹ Zob. np. wyrok NSA z dnia 24 lutego 2010 r., I GSK 795/08, LEX nr 591177.

podatkowego, tak aby nie wypaczyć istoty domniemania, zwłaszcza że organ podatkowy uzasadnienia dla obalenia domniemania po przeprowadzeniu kontrdowodu powinien zamieścić w uzasadnieniu orzeczenia.

Istotą domniemań odnoszących się do dokumentów urzędowych, tak jak i zresztą w przypadku innych domniemań, jest uproszczenie postępowania dowodowego. Organ podatkowy zwolniony jest dzięki temu z udowadniania faktów, które wynikają z treści dokumentu urzędowego. Organ podatkowy przy tym nie może pominąć okoliczności wynikających z dokumentu urzędowego, jeżeli są one istotne w sprawie. Nie może ich kwestionować bez uprzedniego wzruszenia domniemania wynikającego z art. 194 § 1 o.p. Nie ma jednak wątpliwości, że treść dokumentu urzędowego podlega pewnego rodzaju ocenie organu podatkowego, gdyż ten musi się choćby zapoznać z treścią dokumentu. Zapoznanie się z treścią dokumentu może dopiero pozwolić na ewentualne sformułowanie określonych wniosków, które mogą mieć znaczenie dla sprawy. Kluczowe dla domniemania jest to, że ocena treści dokumentu nie może wiązać się z wartościowaniem i nieskrępowaną weryfikacją dokumentu urzędowego²².

Dokument urzędowy nawet po obaleniu domniemania zgodności z prawdą nie powinien jednak zostać automatycznie wykluczony z materiału dowodowego, gdyż organ podatkowy powinien go ocenić w świetle przepisu art. 180 § 1 o.p. Obalenie domniemania prowadzi do utraty szczególnej mocy dowodowej, ale jeśli w wyniku tego dokument, choćby biorąc pod uwagę część jego treści, może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, to taki dokument powinien być również oceniany w ramach swobodnej oceny dowodu, przy uwzględnieniu całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego. Przykładowo do obalenia domniemania zgodności z prawdą aktu notarialnego wystarczy wykazanie, że treść tego aktu w części nie odpowiada stanowi rzeczywiście, lecz nie oznacza to, że całość dokumentu zawiera treści sprzeczne ze stanem rzeczywistym. Należy zatem zestawiać treść takiego aktu notarialnego z w części niezakwestionowanej z pozostałym zgromadzonym materiałem dowodowym i dopiero wówczas

²² Wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 grudnia 2019 r., III SA/Łd 614/19.

dokonać oceny przydatności, a w konsekwencji ocenić w ramach swobodnej oceny dowodów. Zbytня dezynwoltura w ramach wykładni systemowej, zwłaszcza uwzględniając przepis art. 194 o.p. oraz art. 180 o.p., mogłaby prowadzić do przyjęcia, że ustawodawca pozwala na pomijanie dowodów, które mogłyby się przyczynić do wyjaśnienia sprawy²³.

Zupełnie inną, jak się wydaje, kwestią jest obalenie domniemania w zakresie autentyczności dokumentu, zwłaszcza gdy obalenie prowadzi do stwierdzenia np. sfałszowania dokumentu, po uprzednim przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego w zakresie grafologii. Dokument taki powinien być oczywiście uznany za sprzeczny z prawem, a tym samym mieszczący się w granicach limitowania dowodów określonych w przepisie art. 180 § 1 o.p.

Jeszcze inne wątpliwości w kontekście szczególnej mocy dowodowej powstają w sytuacji, gdy dokument nie odpowiada wszystkim wymogom formalnym, choć z pozoru spełnia wymogi stawiane dokumentom urzędowym²⁴. Przykładowo za dokument urzędowy można uznać dokument pochodzący od uprawnionego organu, a w konsekwencji oznacza to, że powinien on być zaopatrzony w podpisy osób umocowanych do działania w imieniu organu. Wydaje się, że taki dokument nie powinien być traktowany jako dokument urzędowy²⁵ i tym samym nie powinien korzystać z domniemania prawdziwości i autentyczności, choć niewątpliwie może być wykorzystany jako dowód w sprawie. Znaczenie domniemań ustawowych oraz ich wpływ na swobodną ocenę dowodów wymagają pedantycznego podejścia do oceny strony formalnej takiego dokumentu oraz wyeliminowania jakichkolwiek wątpliwości.

Domniemanie prawdziwości i autentyczności dokumentu ma jeszcze inne znaczenie systemowe. W doktrynie na tle m.in. tych domniemań wskazuje się, że z ich istoty wyłączenia doznaje zasada swobodnej oceny dowodów

²³ Odmienne, z czym jednak co do zasady, choćby z uwagi na treść przepisu art. 180 § 1 o.p., a także art. 187 o.p., nie sposób się zgodzić, np. B. Dauter, [w:] S. Babiarz (*et al.*), *Ordynacja podatkowa...*, art. 194.

²⁴ D. Strzelec, *Dowody i postępowanie...*

²⁵ Odmienne *ibidem*.

określona w art. 191 o.p.²⁶ W postępowaniu podatkowym, w którym przedmiotem oceny są dokumenty korzystające z domniemania wiarygodności, zasada swobodnej oceny dowodów jest niewątpliwie w sposób oczywisty ograniczona. Normy prawne nakazują uczestnikom postępowania podatkowego ocenę dokumentów urzędowych bez względu na ich stosunek do rzeczywistości, logiki, praktyki gospodarczej, czy też doświadczenia życiowego. W konsekwencji zaś uniemożliwiają lub utrudniają dotarcie do prawdy materialnej, na której powinna być zbudowana podstawa faktyczna każdego rozstrzygnięcia podatkowego²⁷.

4. Podsumowanie

Stosownie do treści art. 180 § 1 o.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Katalog dowodów jest limitowany jedynie możliwością przyczynienia się do wyjaśnienia sprawy (przydatność dowodowa *ad casum*) oraz brakiem sprzeczności dowodu z prawem. Większość środków dowodowych w postępowaniu podatkowym ma tę samą moc dowodową, a organ podatkowy na etapie poprzedzającym dokonanie rozstrzygnięcia, ocenia dowody w ramach swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.).

Postępowanie dowodowe, które ma doprowadzić do prawidłowego ustalenia stanu rzeczywistego, podlega określonym rygorom. Pragmatyczne podejście do przyjmowanych w Ordynacji podatkowej rozwiązań zmierza do eliminowania sytuacji, w której organ podatkowy zmuszony będzie podejmować niekończący się trud w dokonywaniu ustaleń faktycznych. Według założeń pragmatyzmu ustawodawca przyjmuje pewne domniemania odnoszące się do niektórych środków dowodowych, tak aby nie uchybiając zasadzie prawdy materialnej, uprościć postępowanie podatkowe w sposób akceptowalny systemowo.

²⁶ Tak np. A. Hanusz, *Dowód z dokumentu o postępowaniu podatkowym*, [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 319.

²⁷ *Ibidem*.

Równa moc dowodowa nie odnosi się tym samym do wszystkich środków dowodowych. Ustawodawca przewidział dla niektórych z nich szczególną moc dowodową. W postępowaniu podatkowym szczególne znaczenie dowodowe ustanowione zostało np. dla deklaracji podatkowych (art. 21 § 2 i 3 o.p.), ksiąg podatkowych (art. 193 o.p.) czy też dokumentów urzędowych (art. 194 § 1 o.p.).

Szczególna moc dowodowa dokumentu urzędowego oznacza przyjęcie w istocie dwóch domniemań. Pierwszym jest domniemanie prawdziwości (autentyczności), sprowadzającej się do przyjęcia, że dokument pochodzi od organu, który go wystawił. Drugim domniemaniem jest domniemanie zgodności z prawdą twierdzeń objętych treścią dokumentu. Domniemanie prawdziwości i zgodności z prawdą dokumentu urzędowego nie oznacza jednak, że organ podatkowy jest całkowicie pozbawiony możliwości dokonania oceny przydatności takiego dokumentu w konkretnym postępowaniu podatkowym. Takie rozwiązanie byłoby sprzeczne również z zasadą prawdy materialnej, a także z nałożonym na organ podatkowy obowiązkiem zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego. Ustawodawca przewidział przepisem art. 194 § 3 o.p. możliwość przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom urzędowym. Tym samym domniemanie, iż treść dokumentu urzędowego jest zgodna z prawdą, jest domniemaniem wzruszalnym. Powołany przepis art. 194 § 3 o.p. nie przewiduje przy tym jakiegoś szczególnego trybu przeprowadzenia kontrdowodu ani konkretnych środków dowodowych, jakie muszą być w takim przypadku zastosowane.

Istotą domniemań odnoszących się do dokumentów urzędowych, tak jak i zresztą w przypadku innych domniemań jest uproszczenie postępowania dowodowego. Organ podatkowy zwolniony jest dzięki temu z udowadniania faktów, które wynikają z treści dokumentu urzędowego. Organ podatkowy przy tym nie może pominąć okoliczności wynikających z dokumentu urzędowego, jeżeli są one istotne w sprawie.

Dokument urzędowy nawet po obaleniu domniemania zgodności z prawdą nie powinien jednak zostać automatycznie wykluczony z materiału

dowodowego, gdyż organ podatkowy powinien go ocenić w świetle przepisu art. 180 § 1 o.p. Obalenie domniemania prowadzi jednak do utraty szczególnej mocy dowodowej,

Obalenia domniemania w zakresie autentyczności dokumentu nie pozwala na włączenie go do zgromadzonego materiału dowodowego. W przypadku dokumentu sfałszowanego powinien on być oczywiście uznany za sprzeczny z prawem, a tym samym mieszczący się w granicach limitowania dowodów określonych w przepisie art. 180 § 1 o.p.

Domniemanie prawdziwości i zgodności z prawdą dokumentu wpływa także na zakres swobodnej oceny dowodów. W postępowaniu podatkowym, w którym przedmiotem oceny są dokumenty korzystające z domniemania wiarygodności, zasada swobodnej oceny dowodów jest niewątpliwie w sposób oczywisty ograniczona.

BIBLIOGRAFIA

Wykaz literatury

Babiarz S., R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, wyd. XI, Warszawa 2019, LEX/el.

Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972

Mariański A., red., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, Legalis.

Grzeszczuk M., *Zasada prawdy obiektywnej jako zasada stosowania prawa*, „Studia Iuridica Lublinensia” 2016, t. XXV (1).

Brzeziński B., *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 1.

Etel L., red., *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany*, LEX/el. 2021.

Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, LEX/el.

B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2010.

Ereciński T., J. Gudowski, M. Jędrzejewska, *Komentarz do kodeksu postępowania cywilnego*, cz. 1, t. 1. *Postępowanie rozpoznawcze*, Warszawa 1999.

Kosikowski C., L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presna-
rowicz, W. Stachurski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.

Gomułowicz A., Małecki J., red., *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora
Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.

Wykaz aktów prawnych

Ustawa z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (t. j. Dz. U. z 2020 r.
poz. 1041).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t. j. Dz. U. z 2021 r.
poz. 1540).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (t. j. Dz. U. z 2020 r. poz. 1896).

Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. – Prawo o notariacie (t. j. Dz. U. z 2020 r.
poz. 1192).

Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (t. j. Dz. U.
z 2021 r. poz. 1805).

Wykaz orzeczeń sądów administracyjnych

Wyrok WSA z Gdańska z dnia 30 czerwca 2021 r., I SA/Gd 179/21.

Wyrok WSA w Łodzi z dnia 6 grudnia 2019 r., III SA/Łd 614/19.

Wyrok NSA z 7 listopada 2017 r., I GSK 1769/15, LEX nr 2417929.

Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2014 r., I GSK 1317/12, LEX nr 1452047.

Wyrok NSA z dnia 24 lutego 2010 r., I GSK 795/08, LEX nr 591177.

Wyrok NSA z 8 maja 2002 r., I SA/Łd 1867/00, niepubl.

Wyrok NSA w Warszawie z dnia 1 grudnia 1999 r., III SA 7985/98, LEX nr 39724