

Jakub Szremski
Uniwersytet Wrocławski

Dowody charakterystyczne dla postępowania podatkowego

Typical evidence of tax procedure

Streszczenie

Artykuł przybliży tematykę nie tyle wszystkich środków dowodowych w postępowaniu podatkowym, co środków dowodowych charakterystycznych dla tego postępowania. Katalog ten zawiera charakterystyczne dla tej procedury dowody, mianowicie – księgi podatkowe, deklaracje podatkowe oraz informacje podatkowe. Księgi podatkowe to podstawowy środek dowodowy w postępowaniu podatkowym, który daje najwięcej informacji o sytuacji podatkowej podatnika. Z ich treści organ podatkowy dowiadyuje się, że podatnik znalazł się w sytuacji podlegającej opodatkowaniu. Zatem gdyby nie księgi podatkowe, organ podatkowy mógłby nie wiedzieć o jakimkolwiek zdarzeniu mającym wpływ na sytuację podatnika. Dlatego właśnie ksiąg nie można zastąpić innym dowodem potwierdzającym powstanie zobowiązania podatkowego. Deklaracje podatkowe natomiast to niejako sformalizowane wyjaśnienie podatnika w danej sprawie podatkowej. Podatnik, który znalazł się w danej sytuacji podatkowej, informuje o tym fakcie organ podatkowy. Deklaracje podatkowe albo stanowią informację o powstałym zobowiązaniu podatkowym, albo informują organ podatkowy jedynie o sytuacji podlegającej opodatkowaniu. Deklaracje są dokumentem sporządzanym przez podatnika oraz składanym do właściwego organu podatkowego. Zazwyczaj są sporządzone na podstawie wycień ksiąg podatkowych, które są podstawą do obliczenia podatku. Informacje podatkowe to dowody niejako uzupełniające, które dają możliwość weryfikacji ksiąg podatkowych oraz deklaracji podatkowych. Pozyskiwanie informacji podatkowych szczegółowo uregulowane jest przepisami Ordynacji podatkowej. Są to informacje pozyskiwane na żądanie organu podatkowego bądź bez takiego wezwania. Informacje podatkowe stanowią niejako dowód posiłkowy w postępowaniu podatkowym. Informacje podatkowe są dodatkową drogą do poznania sytuacji podatkowej danego podatnika, wówczas kiedy księgi podatkowe oraz deklaracje podatkowe stają się niewystarczające.

Słowa kluczowe

dowody, księgi podatkowe, deklaracje podatkowe, informacje podatkowe.

Abstract

The article introduces the issue of evidence of tax procedure, and especially the specific evidence of tax procedure. This catalog includes the characteristic evidence - tax books, tax returns and tax information. Tax books are the primary evidence in tax proceedings, providing substantial information about the situation of the taxpayer. From their content the tax authority finds out whether the taxpayer ought to be taxed. If there are no tax books, the tax authorities would not be aware of any event affecting the situation of the taxpayer. Therefore, the tax books can not be replaced by another evidence. Tax returns are a formal explanation of the taxpayer in the tax case. A taxpayer informs the tax authority about his or her tax situation. Tax returns are the information about the

resulting tax liability or they only inform the tax authority about the situation of the taxpayer. Tax returns are documents drawn up by the taxpayer for the relevant tax authority. Obtaining tax information is regulated in detail by the Tax Code. This information is obtained at the request of the tax authority or without such a request. Tax information is auxiliary evidence in tax procedure. Tax information is another way to know the tax situation of the taxpayer, when the tax books and tax returns are insufficient.

Keywords

evidences; tax books, tax returns; tax information

1. Uwagi wprowadzające

Postępowanie podatkowe to szczególny rodzaj postępowania administracyjnego, który ze względu na swoją specyfikę uregulowany jest w nieco odmienny sposób niż ogólne postępowanie administracyjne. Jedną ze szczególnych cech tego postępowania jest postępowanie dowodowe, które pomimo wielu podobieństw do postępowania dowodowego z ogólnej procedury administracyjnej posiada swoje odrębne charakterystyczne cechy. Tą cechą jest szczególnie katalog środków dowodowych, który odróżnia postępowanie podatkowe od innych postępowań. Katalog ten zawiera typowe dla tej procedury dowody, mianowicie – księgi podatkowe, deklaracje podatkowe oraz informacje podatkowe.

Regulacje Ordynacji podatkowej¹ i Kodeksu postępowania administracyjnego² dotyczące środków dowodowych, jakie mogą być stosowane w postępowaniu dowodowym, są do siebie zbliżone, jednak nie identyczne. Ze względu na specyfikę postępowania podatkowego katalog dowodów jest bardziej uszczegółowiony; niektóre dowody są z góry przewidziane. Wiąże się to z tym, że w postępowaniu podatkowym chodzi o ustalenie pewnych powtarzających się działań i zdarzeń, które są istotne dla podatkowoprawnego stanu faktycznego³.

Dowody takie jak: opinie biegłych, zeznania świadków oraz oględziny są wspólne dla obu postępowań, pozostają więc one poza zakresem rozważań. Można przyjąć, iż dowodami szczególnymi dla postępowania podatkowego są: księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę oraz informacje podatkowe. Zostały one wyróżnione ze względu na to, że mają ogromny wpływ na treść rozstrzygnięcia w danej sprawie podatkowej.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 ze zm.), zwana dalej o.p.

² Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 267 ze zm.), zwana dalej k.p.a.

³ R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012, s. 306.

2. Księgi podatkowe

Szczególny rodzaj dowodu w postępowaniu podatkowym stanowią księgi podatkowe. Należy je uznać za najbardziej sformalizowany środek dowodowy⁴. Już w art. 181 § 1 o.p. księgi podatkowe są wymienione jako pierwszy środek dowodowy⁵. Oprócz tego stanowią podstawę ustalania wysokości zobowiązania podatkowego⁶. W doktrynie podkreśla się, iż księgi podatkowe stanowią zasadniczy środek dowodowy w postępowaniu podatkowym⁷. Przepisy o.p. przyjmują, że księgami podatkowymi są księgi rachunkowe, podatkowe księgi przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Księgi podatkowe mają szczególne znaczenie jako dowody w postępowaniu podatkowym, pomimo że są dokumentami prywatnymi. W piśmiennictwie podkreśla się, że mają taką samą moc dowodową jak dokumenty publiczne⁸. Aby jednak mogły być uznane za dowód, muszą spełniać łącznie dwie przesłanki: rzetelności i niewadliwości⁹. Zgodnie z art. 193 § 1 o.p. księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.

Pierwszą z przesłanek, jakie muszą spełniać księgi podatkowe, aby korzystać ze szczególnej mocy dowodowej, jest niewadliwość. Zgodnie z art. 193 § 2 o.p. za niewadliwe uznaje się księgi prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. Niewadliwość ksiąg podatkowych polega na zgodności przyjętego przez podatnika sposobu dokonywania zapisów księgowych z wzorcem ustawowym¹⁰. Wadliwość nie ma charakteru bezwzględnego. Zgodnie z art. 193 § 5 o.p. organ podatkowy uznaje za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy¹¹.

Kolejną z przesłanek, jaką muszą spełniać księgi podatkowe, aby korzystać ze szczególnej mocy dowodowej, jest rzetelność. Zgodnie z art. 193 § 2 o.p. rzetelne są takie księgi, które odzwierciedlają stan rzeczywisty. Autorzy podkreślają, że o rzetelno-

⁴ E. Ruśkowski, *Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych*, Warszawa 1999, s. 222.

⁵ A. Dąbrowski, [w:] D. Malinowski (red.), A. Dąbrowski, E. Szot, *Postępowanie w sprawach podatkowych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2004, s. 160.

⁶ F. Głodzik, *Kontrola skarbową i podatkową*, Gorzów Wlkp. 2000, s. 23.

⁷ A. Dąbrowski, [w:] D. Malinowski (red.), A. Dąbrowski, E. Szot, Ł. Blak, *Postępowanie przed organami skarbowymi*, Warszawa 2007, s. 160.

⁸ A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 193.

⁹ Z. Ofiarski, *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010, s. 291.

¹⁰ D. Malinowski, [w:] D. Malinowski (red.), A. Dąbrowski, E. Szot, Ł. Blak, *Postępowanie przed organami...*, s. 161.

¹¹ Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 września 2006 r., III SA/Wa 2025/2006, niepublikowany.

ści decyduje wyłącznie obiektywna zgodność zapisów ze stanem rzeczywistym¹². Stan rzeczywisty jest w tym wypadku punktem wyjścia dla rzetelności¹³. *A contrario* każda księga naruszająca dyspozycję art. 193 § 2 o.p. jest księgą nierzetelną¹⁴.

W literaturze podkreśla się, że jeżeli księga podatkowa jest prowadzona rzetelnie i w sposób niewadliwy, ma „wzmocnioną” moc dowodową jak dokument urzędowy¹⁵. Korzysta ona z domniemania prawdziwości oraz domniemania zgodności z prawdą. Stanowi więc dowód zupełny istnienia faktów, które zostały w niej zarejestrowane. We wszystkich tych podatkach, gdzie istnieje obowiązek prowadzenia ksiąg podatkowych w celu rejestrowania zdarzeń mających wpływ na ustalenie podstawy opodatkowania, a podatnik prowadzi księgę w sposób prawidłowy pod względem formalnym i materialnym, podstawa wymiaru opodatkowania nie może być ustalona w innej wysokości, niż wynika to z ksiąg podatkowych¹⁶. Takie domniemanie wiarygodności ksiąg podatkowych chroni podatnika przed koniecznością każdorazowego dowodzenia wysokości podatku, którego obliczenie oparto na zapisach księgi¹⁷. Przyjęcie za podstawę rozstrzygnięcia podatkowego innego stanu niż ten wynikający z księgi podatkowej zachodzi dopiero wówczas, gdy domniemania związane z księgami podatkowymi zostaną obalone w sposób przewidziany prawem¹⁸.

W doktrynie podkreśla się, iż celem instytucji obalenia ksiąg podatkowych z powodu ich nieprawidłowości jest: po pierwsze – eliminacja dowodów, które fałszują podstawę opodatkowania, po drugie – ustalenie opodatkowania zgodnie z prawem¹⁹. Nieprawidłowość jest jedną z wielu instytucji prawa podatkowego, która służy do wyznaczania prawidłowej wysokości podatku. W pierwszej kolejności organ podatkowy dokonuje oceny ksiąg podatkowych na dwóch płaszczyznach: formalnej poprawności prowadzenia danego urzędnictwa ewidencyjnego oraz materialnej oceny zgodności ze stanem rzeczywistym zapisów dokonanych przez podatnika²⁰. Dzięki temu badaniu może dojść do pięciu różnych wniosków, jakie przewidują przepisy o.p. Po pierwsze, może nie uznać zapisów całej księgi, jeżeli są one prowadzone nierzetelnie zgodnie z art. 193 § 1 w związku z § 4 o.p. Po drugie, może nie uznać za dowód tego, co wynika z zapisów w księgach w części dotyczącej danego okresu, zgodnie z art. 193 § 6 o.p. Po trzecie, może nie uznać za dowód tego, co wynika z zapisów danej części księgi, zgodnie z art.

¹² J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998, s. 289.

¹³ H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 827

¹⁴ A. Dąbrowski, [w:] D. Malinowski (red.), A. Dąbrowski, E. Szot, *Postępowanie w sprawach...*, s. 161.

¹⁵ P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1057.

¹⁶ M. Masternak, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, s. 639.

¹⁷ P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski [et al.], *Ordynacja...*, Warszawa 2013, s. 1058.

¹⁸ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 grudnia 1994 r., III SA 497/94, ONSA 1996, nr 1.

¹⁹ H. Dzwonkowski, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 519.

²⁰ A. Mariański (red.) [et al.], *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006, s. 390.

193 § 6 o.p. Po czwarte, może uznać za dowód księgi wadliwe, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy, zgodnie z art. 193 § 5 o.p. Po piąte, może uznać za rzetelną księgę podatkową niespełniającą warunków rzetelności, w przypadkach, o których mowa w § 10 rozporządzenia Ministra Finansów²¹.

Zapisy ksiąg podatkowych stanowią podstawę sporządzania dla kolejnego dowodu charakterystycznego w postępowaniu podatkowym – deklaracji podatkowych.

3. Deklaracje podatkowe

Na podstawie art. 181 o.p. dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być m.in. „deklaracje złożone przez stronę”. Ordynacja podatkowa nie definiuje dokładnie pojęcia deklaracji podatkowej. Zgodnie z art. 3 pkt 5 o.p. deklaracjami są również zeznania, wykazy oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Konstrukcja definicji deklaracji podatkowej jest podyktowana przede wszystkim potrzebą ustalenia jednolitych zasad postępowania organów podatkowych ze wszystkimi „rodzajami” deklaracji. Funkcja tych oświadczeń woli jest identyczna. Chodzi o poinformowanie organu podatkowego o wysokości należnego świadczenia podatkowego wraz z danymi umożliwiającymi zweryfikowanie całego procesu obliczania podatku albo dostarczenie organowi podatkowemu informacji niezbędnych do dokonania wymiaru wysokości zobowiązania podatkowego²². W postępowaniu dowodowym nie ma znaczenia, z którym „rodzajem” deklaracji podatkowej mamy do czynienia. Każdy z nich może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy podatkowej i stać się podstawowym dowodem w drodze do rozstrzygnięcia danej sytuacji podatkowoprawnej.

W doktrynie spotykamy podział deklaracji podatkowych, który ma charakter dychotomiczny. Po pierwsze są deklaracje informacyjno-dowodowe, które występują przy obligatoryjnym obowiązku wydania decyzji co do zobowiązania podatkowego. Po drugie, deklaracje prawnie wiążące, które są aktami stosowania prawa występującymi w powstaniu zobowiązań. Zawierają one zobowiązanie, które może, ale nie musi być zmienione decyzją organu podatkowego²³.

Bez względu na to, z jakim rodzajem deklaracji podatkowej organ podatkowy ma do czynienia, każdy z nich może stać się istotnym elementem postępowania dowodowego w danej sprawie. To właśnie deklaracja podatkowa jest podstawowym źródłem wiedzy o sytuacji podatkowej danego podatnika. Podatnik albo wylicza zobowiązanie podatkowe na zasadzie samoobliczenia i w takiej kwocie je wpłaca do organu podatkowego (comie-

²¹ H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008*, Warszawa 2008, s. 858

²² B. Rutkowski, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 1999, s. 96.

²³ H. Dzwonkowski, *Charakter prawny deklaracji podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12, s. 26.

siężna deklaracja podatkowa), albo informuje organ podatkowy o sytuacji podatkowej, powodującej powstanie tego zobowiązania podatkowego (zeznanie podatkowe). Deklaracja podatkowa staje się „pierwszym” źródłem informacji dla organu podatkowego, dlatego też ma ogromną moc w postępowaniu dowodowym.

Piśmiennictwo z zakresu prawa podatkowego podkreśla, iż deklaracja podatkowa zawiera informacje przedstawione w sposób zuniformizowany i zazwyczaj ma postać formularzy²⁴. Dzięki temu deklaracja podatkowa jest przejrzystym środkiem dowodowym, z którego łatwo jest odczytać potrzebne w danym postępowaniu dowodowym dane. Zuniformizowana forma deklaracji ułatwia organowi podatkowemu czynności badania deklaracji, co wpływa na szybkość i rzetelność postępowania podatkowego.

W literaturze z zakresu prawa podatkowego pojawia się pogląd traktujący deklarację podatkową jako akt stosowania prawa. Pogląd ten może budzić wątpliwości, jednak pojawiają się w doktrynie argumenty go popierające. Argumentem przemawiającym za takim potraktowaniem deklaracji podatkowej jest możliwość „zastępowalności” decyzji podatkowej deklaracją podatkową w przypadku podatków płaconych na zasadzie samobliczenia²⁵ oraz to, że kiedy zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa, deklaracja podatkowa staje się „aktem” powodującym powstanie tego zobowiązania²⁶. Argumentami przeciwko tej koncepcji jest fakt, że nie jest on „wydawany” przez określony organ państwowy²⁷ oraz to, że nie ma obecnie proceduralnych możliwości usunięcia deklaracji podatkowej z obrotu prawnego²⁸. Potraktowanie przez ustawodawcę deklaracji podatkowej jako stosowania prawa miałoby znaczenia dla jej charakteru dowodowego. Wówczas organ podatkowy traktowałby ją jako dokument urzędowy, co zwiększyłoby jeszcze bardziej moc dowodową deklaracji podatkowej. Proces wypełniania deklaracji przez podatnika mógłby stać się procesem stosowania prawa²⁹.

Charakter prawny deklaracji podatkowej związany jest także z wszelkimi danymi w niej zawartymi, a w szczególności z domniemaniem ich prawidłowości. Kiedy zobowiązanie podatkowe powstaje w myśl art. 21 § 2 o.p., czyli z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty. Wówczas organ oraz podatnik są związani zapisami zawartymi w tej deklaracji, chyba że organ podatkowy wyda decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego. Natomiast w przypadku kiedy zobowiązanie powstaje na podstawie decyzji podatkowej, organ podatkowy przy ustalaniu wysokości zobowiązania bierze pod uwagę dane zawarte w złożonej przez podatnika

²⁴ B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Podatki i Prawo” 2005, nr 11, s. 14.

²⁵ H. Dzwonkowski, *Charakter prawny...*, s. 26.

²⁶ B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa...*, s. 18.

²⁷ H. Dzwonkowski, *Charakter prawny...*, s. 26.

²⁸ *Ibidem*, s. 17–18.

²⁹ B. Brzeziński, *Deklaracja podatkowa...*, s. 18–19.

deklaracji podatkowej. Wyjątek jest wtedy, kiedy przepisy szczególne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania, ale w toku postępowania podatkowego okazuje się, że dane zawarte w deklaracji, mogące mieć wpływ na wysokość zobowiązania, są niezgodne ze stanem faktycznym. Wynika z tego, że deklaracje podatkowe korzystają z domniemania zgodności z prawdą³⁰. Organ może podważyć zgodność zapisów w deklaracji z prawdą, jednak wówczas ciężar udowodnienia tej okoliczności spoczywa na organie podatkowym³¹. Także oświadczenia składane przez stronę w postępowaniu administracyjnym oraz przedstawione przez stronę dokumenty korzystają z domniemania prawdziwości, jeżeli nie są sprzeczne z innymi dowodami lub faktami znanymi organowi z urzędu. Zasadę tę można również odnieść do postępowania przed organami podatkowymi³². Dlatego właśnie trzeba przyjąć, że jeśli organ nie podważa zapisów deklaracji podatkowej, dane w niej zawarte można uznać za podstawę ustalenia stanu faktycznego i wymiaru podatku³³.

W doktrynie podkreśla się, że przyznanie deklaracji podatkowej domniemania zgodności z prawdą powoduje, że organ podatkowy od momentu złożenia jej przez podatnika jest nią związany. Natomiast jeśli organ stwierdzi jej niezgodność ze stanem faktycznym, może dokonać wymiaru podatku na podstawie danych odbiegających od tych zawartych w deklaracji. Wymaga to jednak obalenia zgodności z prawdą danej deklaracji³⁴. Następuje to w drodze weryfikacji treści deklaracji podatkowej w ramach np. czynności sprawdzających³⁵. W toku tych czynności brany jest uwagę aspekt zarówno formalny, jak i materialny składanych deklaracji. Aspekt formalny obejmuje przede wszystkim kwestię, czy deklaracja zawiera wszystkie wymagane przez przepisy prawa elementy. Także sprawdza się terminowość składania deklaracji oraz wpłacania określonych kwot podatku. Natomiast aspekt materialny obejmuje ustalenie zgodności stanu faktycznego ze stanem przedstawionym w deklaracji podatkowej³⁶. Jeżeli w toku czynności sprawdzających organ podatkowy ma wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji, może wezwać podatnika do udzielenia w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji. Jednak wskazuje przy tym przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych zawartych w deklaracji. W wezwaniu wskazuje okoliczności, które poddaje w wątpliwość. Robi to w taki sposób, aby podatnik miał możliwość udzielenia rzeczowej odpowiedzi. Niedopuszczalne jest natomiast ogólniko-

³⁰ B. Brzeziński [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008, s. 291–292.

³¹ Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 grudnia 1985 r., II SA 1139/85, „Palestra” 1986/7/119.

³² Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 20 września 1991 r., III ARN 9/90, OSNC 1991/10–12/129.

³³ B. Brzeziński [et al.], *Ordynacja podatkowa...*, Gdańsk 2008, s. 292.

³⁴ *Ibidem*, s. 292.

³⁵ A. Olesińska, *op. cit.*, s. 125.

³⁶ B. Rutkowski, *Dowody...*, s. 106.

we stwierdzenie nierzetelności zapisów w deklaracji. W wezwaniu wyznacza także termin do złożenia wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji. Termin ten powinien odpowiadać rodzajowi i zakresowi żądanych wyjaśnień³⁷. Podatnik ponadto nie może być ukarany w przypadku stwierdzenia błędów, oczywistych omyłek lub wypełnienia deklaracji niezgodnie z wymogami. Jeżeli podatnik skorygował deklarację i ewentualnie wpłacił należny podatek, sprawa jest zakończona³⁸.

W literaturze przedmiotu z zakresu prawa podatkowego określa się deklarację podatkową jako szczególne oświadczenie wiedzy podatnika składane w celu ustalenia konkretnego zobowiązania podatkowego³⁹. Nie jest możliwe natomiast zastąpienie jej innym oświadczeniem, w tym na przykład przesłuchaniem jako strony w postępowaniu podatkowym. Deklarację natomiast można nazwać niejako sformalizowanym wyjaśnieniem strony w postępowaniu podatkowym⁴⁰.

W doktrynie słusznie zauważa się, że ważnym aspektem dotyczącym deklaracji podatkowej jest to, iż stanowi ona element proceduralny w systemie prawa podatkowego. Na pewno nie można sprowadzić deklaracji jedynie do „pisma”, gdyż wydaje się to zbyt dużym uproszczeniem. Deklaracja pełni przed wszystkim rolę informacyjną, ale także kontrolną, jeśli chodzi o kontrolę prawidłowości płacenia podatku przez podatnika. Występuje ona w fazie ujawnienia wysokości zobowiązania podatkowego, w toku czynności sprawdzających, postępowania podatkowego, a także egzekucji⁴¹.

Deklaracja podatkowa jest dokumentem, który posiada domniemanie zgodności z prawdą danych w niej zawartych⁴². Jednak należy także brać pod uwagę, że dane te mogą podlegać zmianie ze względu na to, że podatnik mógł pomylić się przy wypełnianiu danej deklaracji podatkowej. Do tego służy weryfikacja treści deklaracji podatkowej⁴³. Jednym ze sposobów weryfikacji zapisów zawartych w deklaracji podatkowej jest jej korekta⁴⁴. Jest ona wyrazem realizacji praw i obowiązków podatnika wynikających z zasady samoobliczenia podatku⁴⁵. Celem takiej korekty jest doprowadzenie do zgodności zapisów zawartych w deklaracji z rzeczywistym stanem faktycznym oraz wymogami prawnymi⁴⁶. Korekty mogą dotyczyć każdego zapisu w deklaracji podatkowej i mogą

³⁷ B. Brzeziński [et al.], *Ordynacja podatkowa...*, Gdańsk 2008, s. 292–293.

³⁸ B. Rutkowski, *Dowody...*, s. 106.

³⁹ L. Guzek, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 1, s. 23.

⁴⁰ G. Adaszkiwicz, *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997, s. 22.

⁴¹ H. Dzwonkowski, *Charakter...*, s. 36.

⁴² B. Brzeziński [et al.], *Ordynacja podatkowa...*, Gdańsk 2008, s. 292.

⁴³ A. Olesińska, *op. cit.*, s. 126.

⁴⁴ *Ibidem*, s. 123.

⁴⁵ D. Szubielska, *Korekta deklaracji – zmiany konieczne, ale czy wystarczające*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11, s. 20.

⁴⁶ M. Popławski, *Korekta deklaracji – problemy praktyczne*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w praktyce*, Białystok 2007, s. 47.

mieć różny charakter, na przykład może to być: pomyłka arytmetyczna, pominięcie pewnych danych czy błąd merytoryczny⁴⁷.

W przypadku kiedy deklaracje podatkowe oraz księgi podatkowe stają się niewystarczające, organ podatkowy może sięgnąć po kolejny dowód – informacje podatkowe.

4. Informacje podatkowe

W postępowaniu podatkowym często potrzebne są także inne środki do weryfikacji zebranych już dowodów. Wówczas przydatne mogą być także informacje podatkowe. Informacje podatkowe to informacje, do których udzielania są obowiązane wymienione w przepisach prawa podatkowego podmioty⁴⁸. Zgodnie z art. 181 o.p. dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być także informacje podatkowe, które odgrywają znaczącą rolę w postępowaniu podatkowym. Dostarczają one zarówno danych o określonych podatnikach, jak i danych świadczących o rozmiarach źródeł opodatkowania i ogólnych przejawach życia gospodarczego występujących na określonym terytorium⁴⁹.

W piśmiennictwie słusznie zauważa się, że informacje podatkowe, biorąc pod uwagę ich rolę w postępowaniu podatkowym, powinny być uregulowane w dziale o.p. poświęconym postępowaniu podatkowemu, a nie zobowiązaniom podatkowym⁵⁰. Mają one bowiem charakter środka dowodowego zgodnie z art. 181 o.p. W doktrynie spotyka się także poglądy odmawiające informacjom podatkowym charakteru samodzielnego dowodu. Informacje podatkowe nie mają aż tak dużej mocy dowodowej jak np. księgi podatkowe, gdyż te ostatnie korzystają ze szczególnej mocy dowodowej w postępowaniu podatkowym. Dlatego też nie można mocy dowodowej informacji podatkowych przeciwstawić mocy dowodowej ksiąg podatkowych, gdy te spełniają wymagania określone prawem⁵¹. Informacje podatkowe mogą być w zasadzie wykorzystywane jedynie w postępowaniu podatkowym, a udostępnienie ich do innych celów lub innym podmiotom niż te występujące w postępowaniu podatkowym możliwe jest tylko w zakresie unormowanym przez prawo i na zasadach tam przewidzianych. Dlatego stanowią one szczególny rodzaj dowodu w postępowaniu podatkowym. Informacje te są objęte tajemnicą skarbową, która unormowana jest w dziale VII o.p. Zgodnie z art. 293 § 2 pkt 1 o.p. tajemnicą skarbową objęte są także informacje podatkowe przekazywane organom podatkowym.

⁴⁷ A. Olesińska, *op. cit.*, s. 126.

⁴⁸ J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *op. cit.*, s. 90.

⁴⁹ R. Mastalski, [w:] A. Adamiak [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 420.

⁵⁰ *Ibidem*, s. 421.

⁵¹ J. Drosik, *Moc dowodowa informacji podatkowych*, „Radca Prawny” 2008, nr 1, s. 21 i 25–26.

Informacje podatkowe w piśmiennictwie dzielone są według różnych kryteriów, jednak jednym z ważniejszych jest kryterium podziału informacji podatkowych na: udzielane na żądanie organu podatkowego oraz udzielane bez jego wezwania⁵².

Informacje podatkowe składane na żądanie organu podatkowego mogą stanowić dowód uzupełniający w postępowaniu podatkowym. Organ podatkowy może żądać od określonych podmiotów informacji, a potem je zweryfikować na podstawie innych dowodów zebranych w sprawie. Jednak nie umniejsza to znaczenia tych informacji podatkowych, które mogą i często przyczyniają się do wyjaśnienia danej sprawy podatkowej.

Zgodnie z art. 82 § 1 pkt 1 o.p. osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne są obowiązane do sporządzenia i przekazania na pisemne żądanie organu podatkowego informacji o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę.

Podmiotami zobowiązanymi do sporządzenia i przekazania informacji o składkach płatnika ubezpieczonego na żądanie naczelników urzędów skarbowych, zgodnie z art. 82 § 2a o.p., są jednostki organizacyjne Zakładu Ubezpieczeń Społecznych.

Organ podatkowy, zgodnie z art. 82 § 5 o.p., określa zakres żądanych informacji oraz termin ich przekazania. Dotyczy to informacji podatkowych określonych w art. 82 § 1 pkt 1 oraz § 2a o.p.

Zgodnie z art. 82 § 3 o.p. banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz inne instytucje finansowe na pisemne żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub jego upoważnionego przedstawiciela są obowiązane do udzielenia informacji w razie wystąpienia z prośbą o takie informacje przez władze państw obcych – w zakresie i na zasadach określonych w rozdziale 2 działu VIIa o.p. oraz zobowiązań wynikających z ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania i innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. Informacje te, zgodnie z art. 82 § 4 o.p., oznaczają się klauzulą: „tajemnica skarbową”, a ich przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawne stanowiące tajemnicę służbową w rozumieniu przepisów o ochronie informacji niejawnych.

Informacje podatkowe składane na żądanie organu podatkowego przez instytucje finansowe są uregulowane także w art. 182 o.p.⁵³ Przepisy o.p. regulują przesłanki wystąpienia do banku o sporządzenie i przekazanie informacji dotyczących strony postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 182 o.p. z żądaniem takim może wystąpić naczelnik

⁵² J. Kulicki, A. Krawczyk, P. Sokół, *op. cit.*, s. 90.

⁵³ B. Brzeziński [*et al.*], *Ordynacja podatkowa. Komentarz Tom II*, Toruń 2007, s. 270.

urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celnego tylko w razie: po pierwsze – gdy z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów, czyli zebrany materiał dowodowy jest niewystarczający, po drugie – gdy zgromadzone dowody wymagają porównania ich z informacjami pochodzącymi z banku, czyli informacje takie budzą wątpliwość co do ich wiarygodności. Pozyskiwanie informacji podatkowych od instytucji finansowych nie może być jednak pierwszą czynnością organu podatkowego w postępowaniu dowodowym⁵⁴. Obowiązek udzielania informacji podatkowych określonych w art. 182 o.p. mają ściśle określone instytucje finansowe. Są to banki, domy maklerskie, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, a w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych także zakłady ubezpieczeń, fundusze inwestycyjne i banki prowadzące działalność maklerską. Przepisy o.p. szczegółowo określają zakres przedmiotowy przekazywanych informacji⁵⁵. Dzięki temu uregulowaniu organy podatkowe nie mogą żądać dowolnych informacji, które są w posiadaniu tych podmiotów.

Żądanie udzielania informacji przez podmioty do tego uprawnione następuje w drodze postanowienia, na które nie służy zażalenie ani skarga do sądu administracyjnego⁵⁶. Przepisy art. 183 o.p. szczegółowo określają przesłanki dopuszczalności uzyskania informacji od instytucji finansowych Organ podatkowy uprawniony do żądania informacji od instytucji finansowych zobowiązany jest wezwać stronę do udzielenia informacji z tego zakresu albo upoważnić naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie tych informacji⁵⁷.

Artykuł 184 § 1 o.p. świadczy o wyjątkowym charakterze dowodu z informacji podatkowych uzyskiwanych od instytucji finansowych na żądanie naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celnego. Świadczą o tym szczególne wymagania formalne, a także respektowanie zasady zaufania pomiędzy instytucjami finansowymi a ich klientami⁵⁸. Dlatego też stosowanie tego środka dowodowego powinno być ograniczone jedynie do sytuacji, kiedy jest on rzeczywiście niezbędny⁵⁹.

Kolejna grupa informacji podatkowych to informacje składane bez wezwania organu podatkowego⁶⁰. W doktrynie podkreśla się, że informacje te przekazuje się bez wezwania organu podatkowego, czyli automatycznie i samoistnie⁶¹.

⁵⁴ P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 806.

⁵⁵ R. Kosmalski, *Dostęp do tajemnicy bankowej organów podatkowych oraz kontroli skarbowej*, „Prawo Bankowe” 1999, nr 3, s. 73.

⁵⁶ B. Brzeziński [et al.], *Ordynacja podatkowa...*, Toruń 2007, s. 272.

⁵⁷ *Ibidem*, s. 273–274.

⁵⁸ B. Dauter, [w:] S. Babiarz [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 612.

⁵⁹ B. Brzeziński [et al.], *Ordynacja podatkowa...*, Toruń 2007, s. 275.

⁶⁰ A. Gomułowicz, *Podstawowe konstrukcje prawne ordynacji podatkowej, cz. I*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 4, s. 104.

⁶¹ S. Babiarz, [w:] S. Babiarz [et al.], *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 446.

Podmiotami zobowiązanymi do sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, zgodnie z art. 82 § 2 o.p., są banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, które sporządzają i przekazują Ministrowi Finansów comiesięczne informacje o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Informacji tych należy udzielać w formie elektronicznej w terminie do 7. dnia następnego miesiąca. Termin przekazania informacji, zawierającej numer rachunku, dane identyfikujące jego posiadacza oraz datę złożenia albo likwidacji rachunku wynosi 7 dni od dnia zakończenia danego miesiąca⁶².

Następną grupą podmiotów, które zobowiązane są do przekazywania informacji podatkowych bez wezwania organu podatkowego, zgodnie z art. 82 § 1 pkt 2, są osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej. Podmioty te mają obowiązek przekazać organom podatkowym informacje o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego⁶³.

Przepis art. 82a o.p. wprowadza kolejny obowiązek gromadzenia, sporządzania i przekazywania informacji podatkowych, który jest związany z trzema grupami podmiotów: nierezydentami, podmiotami zagranicznymi wypłacającymi wynagrodzenie oraz nierezydentami osobami fizycznymi otrzymującymi wynagrodzenie od tego pierwszego nierezydenta za usługi (wykonaną pracę) realizowane na rzecz podmiotu polskiego (rezydenta), który jest zobowiązany do przekazania informacji podatkowej⁶⁴.

Kolejną grupą podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji podatkowych bez wezwania organu podatkowego, zgodnie z art. 84 o.p., są sądy, komornicy sądowi oraz notariusze. Informacje przekazywane przez te podmioty są istotne dla organu podatkowego ze względu na to, że może się on dowiedzieć o sytuacjach podatkowych, które powodują powstanie zobowiązania podatkowego. Jedynie od sądów, komorników sądowych oraz notariuszy organ podatkowy jest w stanie dowiedzieć się o powstaniu zobowiązania podatkowego, zgodnie z ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych czy ustawą o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Informacje podatkowe przekazywane bez wezwania organu podatkowego stanowią źródło informacji dla organu podatkowego o powstaniu obowiązku podatkowego lub wysokości zobowiązania podatkowego. Dzięki tym informacjom organy podatkowe pozyskują nowych podatników.

⁶² *Ibidem*, s. 446 i 454.

⁶³ L. Etel, [w:] C. Kosikowski [et al.], *Ordynacja...*, Warszawa 2009, s. 468.

⁶⁴ J. Wiśniewski, *Wymóg uzyskania informacji od nierezydentów*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7, s. 53.

5. Wnioski

Dowody typowe dla procedury podatkowej to takie, które w istotny sposób wyróżniają się na tle innych w danym rodzaju postępowania. Procedura podatkowa to szczególna procedura. Jednym z jej elementów jest postępowanie dowodowe. Postępowanie dowodowe w ramach postępowania podatkowego podporządkowane jest rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, która jest zupełnie inna niż klasyczna sprawa administracyjna. Dlatego też katalog dowodów w tym postępowaniu jest swoisty. Większość dowodów została przeniesiona z procedury administracyjnej na grunt procedury podatkowej, jednak są środki dowodowe takie, które występują tylko w postępowaniu podatkowym. Są to księgi podatkowe, deklaracje podatkowe oraz informacje podatkowe. Księgi podatkowe to podstawowy środek dowodowy w postępowaniu podatkowym, który daje najwięcej informacji o sytuacji podatkowej podatnika. Księgi prowadzone w sposób rzetelny i niewadliwy stają się szczególnym dowodem. Deklaracje podatkowe to niejako sformalizowane wyjaśnienie podatnika w danej sprawie podatkowej. Podatnik, który znalazł się w danej sytuacji podatkowej, informuje o tym fakcie organ podatkowy. Natomiast informacje podatkowe to dowody niejako uzupełniające, które dają możliwość weryfikacji ksiąg podatkowych oraz deklaracji podatkowych.

Bibliografia

Literatura

- Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009*, Wrocław 2009.
- Adaszekiewicz G., *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997.
- Babiarz S., Dauter B., Gruszczyński B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka-Medek M., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Brzeziński B., *Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11
- Brzeziński B., Kalinowski M., Lasiński-Sulecki K., Masternak M., Morawski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A., Masternak M., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz Tom II*, Toruń 2007.
- Drosik J., *Moc dowodowa informacji podatkowych*, „Radca Prawny” 2008, nr 1.
- Dzwonkowski H., *Charakter prawny deklaracji podatkowych*, „Państwo i Prawo” 2001, nr 12. Dzwonkowski H. (red.), *Ordynacja podatkowa. Rok 2008*, Warszawa 2008.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Gomułowicz A., *Podstawowe konstrukcje prawne ordynacji podatkowej, cz. I*, „Monitor Podatkowy” 1998, nr 4.

- Guzek L., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2001, nr 1.
- Głodzik F., *Kontrola skarbowa i podatkowa*, Gorzów Wlkp. 2000.
- Kosikowski C., Dzwonkowski H., Huchla A., *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2004.
- Kosikowski C., Etel L., Brolik J., Dowgier R., M. Popławski, Pietrasz P., Presnarowicz S., Stachurski W., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Kosikowski C., Etel L., Dowgier R., Pietrasz P., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Kosmalski R., *Dostęp do tajemnicy bankowej organów podatkowych oraz kontroli skarbowej*, „Prawo Bankowe” 1999, nr 3.
- Kulicki J., Krawczyk A., Sokół P., *Leksykon podatkowy*, Warszawa 1998.
- Malinowski D. (red.), Dąbrowski A., Szot E., Blak Ł., *Postępowanie przed organami skarbowymi*, Warszawa 2007.
- Malinowski D. (red.), Dąbrowski A., Szot E., *Postępowanie w sprawach podatkowych. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2004.
- Mariański A. (red.), Strzelec D., Miłek T., Kubiak S., *Podatnik w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2006.
- Mastalski R., *Prawo podatkowe*, Warszawa 2012.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012.
- Ofiarski A., *Ogólne prawo podatkowe. Zagadnienia materialnoprawne i proceduralne*, Warszawa 2010.
- Popławski M., *Korekta deklaracji – problemy praktyczne*, [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa w praktyce*, Białystok 2007.
- Rutkowski B., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 1999.
- Ruśkowski E., *Przewodnik po orzecznictwie sądowym w sprawach podatkowych*, Warszawa 1999.
- Szubielska D., *Korekta deklaracji – zmiany konieczne, ale czy wystarczające*, „Prawo i Podatki” 2005, nr 11.
- Wiśniewski J., *Wymóg uzyskania informacji od nierezydentów*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 7.

Źródła

- Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. z 2013 r., poz. 267 z późn. zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2012 r., poz. 749 z późn. zm.).
- Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 5 grudnia 1985 r., II SA 1139/85, „Palestra” 1986/7/119.
- Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 5 września 2006 r., III SA/Wa 2025/2006, niepublikowany.
- Uchwała Sądu Najwyższego z dnia 20 września 1991 r., III ARN 9/90, OSNC 1991/10-12/129.