

Krzysztof Stanik

Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym

Ciężar dowodu (onus probandi) to pojęcie, które pojmowane jest jako obowiązek udowodnienia (wykazania) określonych okoliczności faktycznych. Pojęciu temu nadawane jest przy tym zarówno znaczenie materialne, jak i formalne (procesowe). To pierwsze (materialne) informuje o tym, kto poniesie ewentualne konsekwencje, jakie za sobą nieść będzie fakt przeprowadzenia bądź niemożności przeprowadzenia określonego dowodu. To drugie (formalne) immanentnie natomiast wiąże się z kwestią obowiązku wskazania i dostarczenia dowodów w toku postępowania prowadzonego w danej sprawie, które umożliwiłyby potwierdzenie bądź zaprzeczenie określonych okoliczności faktycznych¹. Innymi słowy, w ujęciu tym ciężar dowodu pojmowany jest jako obowiązek dostarczenia w sprawie dowodów.

Powyższe zagadnienie, trudne, niemniej zasadniczo klarowne na gruncie innych dziedzin prawa, wywołuje na gruncie prawa podatkowego liczne kontrowersje zarówno praktyczne, jak i teoretyczne.

Skąd zatem wynikają wspomniane kontrowersje?

Aby można było odnieść się do tego zagadnienia, na wstępie uświadomić trzeba sobie, jaki jest charakter postępowania prowadzonego w trybie przepisów Działu IV ustawy z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa². Otóż analiza przepisów zawartych w tym dziale ujawnia, iż postępowanie to ma w gruncie rzeczy inkwizycyjny charakter, wynikający z zastosowanej w nim metody procedowania, która bywa określana mianem metody, czy też zasady „śledczej”³. Strona ma co prawda zagwarantowane w tym postępowaniu liczne uprawnienia procesowe, w tym zwłaszcza prawo do obrony swych interesów⁴, niemniej o kontrydiktoryjności w postępowaniu tym mowy nie ma.

¹ Por.: A. Zieliński, [w:] *System prawa prywatnego. „Prawo cywilne – część ogólna”*, pod red. Z. Radwańskiego, Wyd. C.H. Beck Instytut Nauk Prawnych PAN, Warszawa 2002, s. 688 i nast. wraz z cyt. tam literaturą; J. Ignatowicz, *Ciężar dowodu*, Annales UMCS, 1982 r., sec. G, vol. XXIX, s. 19; L. Morawski, *Ciężar dowodu – niektóre problemy dowodowe*, „Studia Cywilistyczne” 1982, t. XXXII, s. 189; Z. Radwański, *Prawo cywilne*, Wyd. C.H. Beck Warszawa 1999, s. 61.

² DzU z 2005 r., nr 8, poz. 60 z późn. zm.

³ B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Prze. Pod.” 2004, nr 5, s. 56.

⁴ Vide: m.in. przepisy art. 123, art. 188, art. 200 Ordynacji podatkowej;

Owa zasada, materializująca się zwłaszcza w kluczowym dla niniejszych rozważań przepisie art. 122 Ordynacji podatkowej, skłania przy tym do formułowania w doktrynie poglądów, zgodnie z którymi posługiwanie się na gruncie postępowania podatkowego pojęciem ciężar dowodu „nie jest właściwe”, bowiem w postępowaniu tym „nie ma i nie może mieć zastosowania zasada ciężaru dowodu przesądzająca o tym, na której ze stron postępowania ciąży powinność podjęcia czynności zmierzających do udowodnienia określonych faktów oraz którą ze stron obciąża nieudowodnienie określonych faktów”⁵.

Stanowisko takie wydaje się zbyt radykalne, o czym przekonać może analiza zarówno piśmiennictwa dotyczącego procedury podatkowej, jak i licznych orzeczeń sądowych, w których jednoznacznie nawiązuje się do zagadnienia ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym. Zresztą nawet w „śledczym” modelu postępowania nie można oderwać się od kwestii materialnego aspektu ciężaru dowodu, bowiem zawsze ktoś (organ bądź strona postępowania) ponosić będzie prawne konsekwencje potwierdzenia bądź wykluczenia istnienia określonych faktów. Także ujęcie formalne, traktowane inaczej jako reguły obowiązujące w postępowaniu dowodowym, nie jest obce postępowaniu podatkowemu i to mimo wspomnianej już jego inkwizycyjnej konstrukcji, ujawniającej się w szczególności w treści kluczowego dla niniejszych rozważań przepisu art. 122 Ordynacji podatkowej. Tym samym więc także na gruncie postępowania podatkowego dopuszczalne, a nawet konieczne, jest zajmowanie się zagadnieniem ciężaru dowodu.

Jak zatem zagadnienie to zostało rozwiązane na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej?

W tym zakresie podstawowe znaczenie, jak już to nadmieniono, posiada art. 122 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym „w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym”. Przepis ten formułuje zatem zasadę prawdy obiektywnej, którą zalicza się do jednej z podstawowych (ogólnych) zasad postępowania podatkowego. Jej znaczenie wynika zaś z tego, że jak podkreśla doktryna, kształtuje ona ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym⁶. Regulacja ta determinuje bowiem obowiązki, jakie z mocy prawa spoczywają na organach podatkowych w zakresie ustalania i gromadzenia materiału dowodowego sprawy. Zalicza się zaś do nich w pierwszym rzędzie konieczność określenia, jakie dowody niezbędne będą dla ustalenia jej stanu faktycznego, zaś w dalszej kolejności powinność ich przeprowadzenia z urzędu. Innymi słowy, przywołana wyżej regulacja sprawia, iż ciężar dowodu w znaczeniu zarówno materialnym, jak i formalnym obciąża w postępowaniu podatkowym co do zasady organy podatkowe. Do kompetencji tychże przekazuje bowiem inicjatywę dowodową, wymuszając w ten sposób ich aktywność w sferze poszukiwania materiału dowodowego. W konsekwencji tego, o ile przepisy szczególne nie przewidują w tym zakresie wyjątków (odstępstw od wskazanej wyżej zasady), za oczywisty uznać należy pogląd, iż organy podatkowe nie mogą przerzucać ciężaru dowodzenia na stronę postępowania, i to bez względu na to, jaką przybiera ona postawę w tym postępowaniu. Innymi słowy, organy podatkowe winny dążyć do ustalenia okoliczności faktycznych sprawy nawet

⁵ B. Brzeziński, M. Masternak, op. cit.

⁶ Por.: B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. UNIMEX Wrocław 2003, s. 444; M. Masternak, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wyd. TNOiK Dom Organizatora Toruń 2002, s. 426.

wbrew manifestowanej przez stronę negatywnej postawie⁷, która może przejawiać się w całkowitej beczynności bądź braku jakiegokolwiek zainteresowania rozstrzygnięciem.

Mimo jednak takiego rozłożenia ciężaru dowodowego w postępowaniu podatkowym w praktyce zaistnieć może sytuacja, gdy to w interesie samej strony tegoż postępowania leżeć będzie przejście inicjatywy dowodowej. Taka konieczność wyniknąć zaś może zarówno z konstrukcji materialnoprawnej zobowiązania publicznoprawnego, implikującej zakres materiału, który w ocenie organów podatkowych jest niezbędny dla rozstrzygnięcia sprawy⁸, nie zadawalającej stronę rzetelności (zupełności) prowadzonego postępowania dowodowego, jak i rozbieżności co do konkluzji wyprowadzanych z poczynionych ustaleń.

Sądzić przy tym można, że występowanie w praktyce między innymi takich względów, na jakie wyżej zwrócono uwagę, skłoniło judykaturę do sformułowania tzw. „zasady współdziałania”. Wyraża się ona w tym, że strona w ramach toczącego się postępowania winna współdziałać z organami w procesie wyjaśniania stanu faktycznego. Tak więc Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 1 czerwca 1999 r., sygn. III SA 5688/98 stwierdził, mimo treści art. 122 Ordynacji podatkowej, że „nie można nakładać na organy podatkowe nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów potwierdzających związek przyczynowy pomiędzy wydatkami a uzyskanym przychodem, jeżeli argumentów tych nie dostarczył sam podatnik”⁹. Myśl ta rozwinięta została w innym wyroku tegoż Sądu, w którym stwierdzone zostało, że „podatnik nie może czuć się zwolnionym od współdziałania z organem podatkowym w realizacji obowiązku wyczerpującego zebrania materiału dowodowego, zwłaszcza jeśli nieudowodnienie określonej czynności faktycznej może prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla strony”¹⁰. Wprost zaś do zasady tej odwołał się Wojewódzki Sąd Administracyjny, który w wyroku z 26 lutego 2004 r., sygn. III SA 1452/02 zauważył, że „w postępowaniu podatkowym obowiązuje m.in. zasada współdziałania. Jeżeli podatnik kwestionuje jakiś dowód czy fakt, to na podatniku ciąży obowiązek uzasadnienia swojej racji”¹¹.

Stąd też w kontekście przepisów art. 122 oraz art. 188¹² Ordynacji podatkowej pojawia się kwestia, czy i we wskazanych wyżej przypadkach (tj. wtedy, gdy inicjatywę dowodową przejmuje strona) ciężar dowodu także obciążać będzie organy podatkowe.

Poszukując odpowiedzi na tak zakreślony problem, zająć można dwa, przeciwstawne sobie, stanowiska. Pierwsze sprowadzać się będzie do twierdzenia, iż ciężar dowodu

⁷ A. Mariański, *Reguły ciężaru dowodowego w postępowaniu podatkowym*, „Przeg. Pod.” 2005, nr 2, s. 45.

⁸ Przykładem może być postępowanie prowadzone w sprawie podatku dochodowego z tytułu nie ujawnionych źródeł przychodów (art. 20 ust. 1 i 3 w zw. z art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych – DzU z 2000 r., nr 14, poz. 176 z późn. zm.), w którym inicjatywa organu w przypadku beczynności strony ograniczy się wyłącznie do ustalenia:

- a. wysokości wydatków poniesionych przez podatnika w roku podatkowym oraz wartości zgromadzonego w tym roku mienia,
- b. wartości opodatkowanych bądź zwolnionych z podatków zasobów finansowych, jakie podatnik zgromadził w danym roku oraz w latach wcześniejszych (por.: wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2000 r., sygn. I SA/Ka 1580/99 [w:] System Informacji Prawniczej Wyd. Praw. LEX w Sopocie – Lex nr 47148.

⁹ *System...*, „Lex” nr 38711.

¹⁰ wyrok NSA z dnia 22 maja 2000 r., sygn. I SA/Lu 249/99, *System ...*, op. cit. – Lex nr 38711

¹¹ „Mon. Pod.” 2004, nr 4, s. 5.

¹² Art. 188 Ordynacji podatkowej – „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”.

w każdym przypadku ciążyć będzie na prowadzącym postępowanie organie. Jego ilustrację stanowić zaś może między innymi wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 4 listopada 2003 r., sygn. III SA 2763/02, w którym stwierdzono, że „nie do przyjęcia jest pogląd, że ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym spoczywa na podatniku”¹³.

W opozycji do takiego stanowiska prezentują się poglądy, zgodnie z którymi ciężar dowodu obciąża nie tylko organy podatkowe, lecz także i tych uczestników postępowania, którzy z danych faktów wyprowadzają dla siebie określone konsekwencje prawne.

Wsparcia dla takiej tezy poszukiwano między innymi w treści przepisu art. 6 K. c., do której praktyka orzecznicza zarówno organów podatkowych, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego zaczęła się odwoływać wprost¹⁴.

Taki sposób argumentacji spotkał się jednak z krytyką. W jej ramach, nawiązując do przepisów art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, podnoszono, że odwoływanie się do regulacji prawa cywilnego byłoby w ich kontekście działaniem *contra legem*¹⁵. Równocześnie wskazywano, iż „nie ma podstaw do stosowania art. 6 K. c. do postępowania podatkowego, ponieważ regulacja podatkowa jest w tym zakresie zupełna i nie zawiera żadnych odesłań do przepisów prawa cywilnego. Artykuł 122 i art. 187 Ordynacji podatkowej regulują kwestię obowiązków dowodowych stron w sposób wyczerpujący. Niemożliwe jest również zastosowanie art. 6 K. c. wprost, gdyż zgodnie z art. 1 K. c. ustawa ta odnosi się wyłącznie do stosunków cywilnoprawnych”¹⁶.

Ową krytykę poglądów, które odwołując się do regulacji cywilistycznych, uzasadniały obciążenie strony postępowania podatkowego ciężarem dowodu, niewątpliwie uznać trzeba za słuszną. Przesądza o tym zwłaszcza akcentowana zarówno przez doktrynę, jak i judykaturę zasada autonomii prawa podatkowego¹⁷, która w rzeczy samej wyklucza możliwość odwoływania się do konstrukcji prawnych zaczerpniętych z innych dziedzin prawa, o ile nie ma ku temu wyraźnych wskazań, takich jak odesłanie ustawowe bądź brak regulacji prawnopodatkowej.

Czy jednak negacja możliwości odwoływania się w postępowaniu prowadzonym na podstawie Działu IV Ordynacji podatkowej do treści art. 6 K. c. wyklucza dopuszczalność przesunięcia ciężaru dowodu na stronę postępowania podatkowego?

Wydaje się, że stanowisko takie nie byłoby słuszne. Nie kwestionując bowiem oczywistych obowiązków organów podatkowych w sferze poszukiwania i gromadzenia dowodów jak też w pełni opowiadając się za niedopuszczalnością przerwania tych ciężarów na stronę postępowania, pamiętać trzeba o zasygnalizowanej wyżej sytuacji, gdy inicjatywę dowodową strona ta przejmuje. W takich przypadkach logika podpowiada bowiem, że wraz z tą inicjatywą przechodzą na nią także i wszelkie konsekwencje, jakie wiążą się z wynikiem prowadzonego dowodu. Na uwarunkowanie to zwraca zresztą uwagę orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, które akcentuje, że „generalną zasadą postępowania dowodowego jest to, iż każdy kto z faktów wy-

¹³ „POP” 2004, nr 4, s. 320.

¹⁴ Por.: wyrok NSA z dnia 4 grudnia 1996 r., sygn. SA/Ld 2620/95, [w:] *System...*, Lex nr 27407.

¹⁵ W. Sawa, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Prze. Pod.” 2001, nr 3, s. 53.

¹⁶ A. Tałasiewicz, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym – zasada prawdy obiektywnej a ciężar dowodu*, „Głosa” 2004, nr 12, s. 29.

¹⁷ Por. m.in.: R. Mastalski, *Wprowadzenie do prawa podatkowego*, Wyd. C.H. Beck Warszawa 1995, s. 104; uzasadnienie uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 marca 2005 r. sygn. FPS 1/04 – ONSAiWSA z 2005 r., nr 3, poz. 51; wyrok tegoż Sądu z dnia 8 czerwca 2004 r., sygn. FSK 158/04 – POP z 2005 r., nr 1, poz. 11.

prowadza dla siebie konsekwencje prawne, obowiązany jest fakty te udowodnić¹⁸. Potwierdza go także doktryna. Przykładu dostarcza między innymi artykuł prof. A. Hanusza – *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, w której zauważa, że „ciężar dowodu spoczywa na stronie postępowania, która twierdzi, iż istnieją inne dowody (mające wpływ na wynik sprawy), niż zawarte w podstawie faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego” i dodaje, że „jeżeli strona nie zgadza się z ustaleniami organu podatkowego, może przedstawić dowody popierające swoje stanowisko. Dowód przeprowadzać mają bowiem nie tylko organy podatkowe, lecz także strony postępowania. Wobec tego ciężar dowodu musi spoczywać na każdym, kto formułuje swoje twierdzenia”¹⁹.

W rezultacie można stwierdzić, iż aczkolwiek w postępowaniu podatkowym ciężar dowodu spoczywa co do zasady na organach podatkowych, to jednak w pewnych przypadkach może on ulec przesunięciu na stronę tegoż postępowania. Przypadkami tymi będzie bądź treść obowiązującego prawa, bądź też inicjatywa samej strony. Równocześnie zauważyć trzeba, że mimo iż w postępowaniu podatkowym przepis art. 6 K. c. nie obowiązuje, to jednak określona w tym przepisie reguła dowodowa ma charakter uniwersalny. Stąd też, kierując się tylko i wyłącznie zasadami logiki, dojść można do wniosku, że ten, kto w postępowaniu formułuje określone twierdzenie, musi następnie dowieść jego prawdziwości pod rygorem, iż twierdzenie uznane zostanie za nieudowodnione, przez co nie wywołają one pożądaných przez twierdzącego skutków – na co jednoznacznie wskazują przywołane wyżej poglądy zarówno doktryny, jak i judykatury.

Reasumując zatem poczynione do tej pory uwagi, przyjąć należy, że:

- 1) w postępowaniu podatkowym dopuszczalne jest odwoływanie się do pojęcia „ciężaru dowodu”, ze wszelkimi wynikającymi z tego uwarunkowaniami;
- 2) ciężar ów obciąża co do zasady organy podatkowe (art. 122 Ordynacji podatkowej), które z tej racji nie mają jakichkolwiek uprawnień, ażeby przerzucać go na strony postępowania, chyba że upoważnia je do tego konkretne, ustawowe²⁰, regulacje prawne bądź z inicjatywą dowodową (art. 188 Ordynacji podatkowej) wystąpi sama strona;
- 3) w przypadku gdy ciężar dowodu przesuwa na stronę ustawa, to ją obciążać będą wszelkie wynikające z tego konsekwencje zarówno materialne, jak i formalnoprawne;
- 4) natomiast gdy strona korzysta z przysługującej jej inicjatywy dowodowej, obciążona jest ciężarem dowodu w tym sensie, iż ponosi konsekwencje prawne niewykazania (nieudowodnienia) okoliczności, jakie wnioskowanym dowodem zamierzała wykazać.

Odnosząc powyższe wnioski do kwestii powiązań w prawie podatkowym, zauważyć w pierwszej kolejności trzeba, iż kwestia ciężaru dowodu w sprawach tego rodzaju determinowana jest przede wszystkim charakterem regulacji dotyczących tej materii, które – jak to się zgodnie podkreśla – stanowią odstępstwo od zasad ogólnych ustalania podstaw opodatkowania zarówno w podatkach dochodowych, jak i obrotowych. Ów

¹⁸ Por. wyroki NSA; z dnia 17 lutego 2000 r., sygn. I SA/Ka 1150/99 – *System...*, Lex nr 47148; z dnia 13 stycznia 2000 r., sygn. I SA/Ka 960/98; „POP” 2001, nr 3, poz. 69; z dnia 11 lutego 1998 r., sygn. I SA/Ka 1173/96 – *System...*, Lex nr 32730.

¹⁹ „Prze. Pod.” 2004, nr 9, s. 49.

²⁰ Skoro z mocy art. 122 Ordynacji podatkowej zasadą jest, iż organ podatkowy obowiązany jest zebrać niezbędny materiał dowodowy, to wszelkie od niej odstępstwa wynikać muszą z przepisów tej samej rangi, tj. z przepisów ustawowych.

szczególony charakter sprawia tym samym, iż w przypadkach tego rodzaju ciężar dowodu przesłanek zezwalających na odstąpienie od ogólnych zasad ustalania podstaw opodatkowania obciąża organy podatkowe. Stanowisko takie dobitnie zresztą wyrażone zostało w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 9 października 2000 r., sygn. I SA/Ka 986/99, w którym zauważono, że „skoro norma prawna zawarta w art. 25 ust. 2 ustawy z 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych na zasadzie wyjątku zezwala na odrzucenie ogólnych zasad opodatkowania podatników, to ciężar dowodu przesłanek pozwalających na zastosowanie tej normy obciąża organy podatkowe”²¹. Podobnie w wyroku tegoż Sądu z 27 listopada 1995 r., sygn. SA/Wr 623/95 stwierdzono, że „ponieważ art. 11 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych stanowi odstępstwo od zasad ogólnych dotyczących ustalania podstaw opodatkowania, może on być odnoszony wyłącznie do podatników, którym organ podatkowy wykaże, iż w wyniku wykorzystania związku gospodarczego między kontrahentami umowy doszło do konkretnych nadużyć”²².

Poglądy takie sprawiają zatem, że ogólna reguła dowodowa wynikająca z przepisu art. 122 Ordynacji podatkowej zyskuje w przedmiotowych regulacjach materialnoprawnych dodatkowe, bardzo mocne i jednoznaczne w swej wymowie, wzmocnienie. Najlepiej dowodzi tego zresztą teza wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 lutego 1999 r., sygn. I SA/Wr 738/97, w której zauważono, że „przepis art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych nie zwalnia organu od obowiązku podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, nawet wówczas, gdy ustalenie dochodu jest niemożliwe na podstawie ksiąg rachunkowych, dlatego nie wyklucza dopuszczenia jako dowodu wszystkiego, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, ponieważ w państwie prawnym metoda szacunkowego ustalania dochodu nie zyskuje pierwszeństwa przed obowiązkiem dążenia do ustalenia prawdy obiektywnej”²³.

Już zatem na podstawie przywołanych wyżej poglądów judykatury można pokusić się o sformułowanie tezy, iż w sprawach mających za przedmiot określenie podstawy opodatkowania podmiotów powiązanych ze sobą ciężar dowodu obciąża organy podatkowe, które z tej racji obowiązane są podjąć wszelkie niezbędne czynności dla ustalenia okoliczności sprawy i wykazania istnienia przesłanek warunkujących odrzucenie ogólnych zasad ustalania podstawy opodatkowania. Takie bowiem stanowisko wydatnie się ugruntowane w orzecznictwie sądowym.

Ilustrację powyższej tezy stanowią między innymi wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 15 grudnia 1997 r., sygn. SA/Rz 1254/96, w którym stwierdzono wprost, że „ciężar dowodu wykazania wszelkich przesłanek z art. 11 ustawy, a także zachodzących między nimi zależności przyczynowo-skutkowych, spoczywa na organie podatkowym”²⁴, a następnie powtórzone zostało w wyroku tegoż Sądu z 15 maja 1998 r., sygn. SA/Rz 150/97²⁵.

Wśród innych ciekawszych argumentacji przykładowo wskazać można tę, którą zawarta została w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20 października 1997 r.,

²¹ *System...*, Lex nr 44893.

²² *System...*, Lex nr 27073.

²³ *System...*, Lex nr 40905.

²⁴ *System...*, Lex nr 31765.

²⁵ Wyrok niepubl.

sygn. I SA/Ka 905/96. Stwierdzono w nim, że „aby wykazać przesłankę zaniżenia (nie wykazania) dochodu w stosunku do tego jakiego należałoby w danym wypadku oczekiwać organy podatkowe zobowiązane są udowodnić, że podatnik miał możliwość uzyskania dochodu jakiego «należałoby oczekiwać»»²⁶. Identyczny pogląd wcześniej został wyrażony także w wyroku tegoż Sądu z 23 marca 1993 r., sygn. III SA 693/93²⁷. Podobnie wypowiedział się Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 27 marca 1998 r. sygn., I SA/Łd 1141/96, stwierdzając, że „zarzut przerzucenia przez podatnika dochodu na inny podmiot wymaga wykazania, jakiego dochodu należało oczekiwać, oraz że podatnik miał możliwość uzyskania takiego dochodu. Organ podatkowy, decydując się na powołanie w podstawie prawnej art. 11 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, powinien był, poprzez szczegółową analizę relacji Spółki do podmiotu zagranicznego oraz spodziewanych i osiągniętych dochodów Spółki, wykazać wszystkie przesłanki wskazane w powołanym przepisie»²⁸. Potwierdzeniem przedstawionej na wstępie tezy są także wyroki: Naczelnego Sądu Administracyjnego z 24 lutego 1999 r., sygn. I SA/Lu 517/98, który głosi, że „organy podatkowe oprócz wykazania istnienia związku, o którym mowa w art. 11 ust. 4 ustawy między kontrahentami określonej czynności prawnej winny wykazać, iż ceny stosowane między tymi kontrahentami są niższe albo wyższe od cen rynkowych oraz czy związek, o którym mowa w cyt. 11 ust. 4, ma wpływ na stosowanie cen odbiegających od cen rynkowych»²⁹ oraz z 24 maja 1999 r., sygn. I SA/Wr 1188/97, w którym z kolei stwierdzono, że „przepis art. 11 ust. 1 może być zastosowany tylko, gdy dojdzie do niebudzącego wątpliwości wykazania: zaistnienia związku gospodarczego podatnika z osobą mającą siedzibę za granicą oraz związku przyczynowego tego powiązania z zaniżeniem dochodów»³⁰. Na obowiązki organów podatkowych w tym zakresie wskazuje także Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z 19 maja 1998 r., sygn. III SA 1124/97, z którego a contrario ich powinność w tym zakresie da się jednoznacznie wywieść³¹.

Cytowane do tej pory rozstrzygnięcia wydane zostały na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych i dotyczyły podatników tego podatku. Analiza poglądów judykatury ujawnia jednak, iż są one w pełni aktualne także na gruncie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Na poparcie tej uwagi wskazać między innymi można wyroki Naczelnego Sądu Administracyjnego z: 26 marca 1997 r., sygn. I SA/Lu 632/96³²; 3 marca 1999 r., sygn. SA/Sz 704/98³³; 21 kwietnia 1999 r., sygn. SA/Sz 1660/98³⁴; 28 kwietnia 1999 r., sygn. SA/Sz 920/98³⁵ 13 maja 1999 r., sygn. SA/Sz 956/98³⁶ oraz z 8 stycznia 2003 r., sygn. III SA 1270/01³⁷.

Wśród tych wyroków zwraca uwagę rozstrzygnięcie wydane w sprawie oznaczonej sygn. SA/Sz 1660/98, w którym stwierdzono, że „aby mówić o przerzuceniu przez

²⁶ „Mon. Pod.” 1998, nr 9, s. 286–287.

²⁷ „POP” 1996, nr 1, poz. 10.

²⁸ Wyrok niepubl.

²⁹ Wyrok niepubl.

³⁰ Wyrok niepubl.

³¹ ONSA z 1999 r., nr 1, poz. 32 z glosą aprobującą R. Krasnodębskiego [w:] „Glosa” 1999, nr 4, s. 13.

³² System..., Lex nr 29082.

³³ Wyrok niepubl.

³⁴ System..., Lex nr 36842.

³⁵ System..., Lex nr 36845.

³⁶ System..., Lex nr 36853.

³⁷ System..., Lex nr 141264.

podatnika (podatku dochodowego od osób fizycznych – przypis własny) dochodu na inny podmiot, konieczne jest wykazanie przez organy podatkowe, że podatnik miał możliwość zyskania takiego dochodu. Zatem musiałyby wykazać, że skarżący miał możliwość dokonania całego posiadanego w sklepie towaru, bądź znacznej jego części w takim samym czasie przy zastosowaniu marży 13,20% z jednoczesnym przyjęciu przez kupującego takich zobowiązań jakie zostały zawarte w umowie z dnia 30 grudnia 1995 r. oraz w aneksie do tej umowy z tej samej daty”. Przytoczyć także należy tezę wyroku oznaczonego sygn. III SA 1270/01, w który Sąd zauważył, że „fakt istnienia powiązań osobowo-kapitałowych sam przez się nie uzasadnia zastosowania przepisu art. 25 ust. 1 pkt 3 updof. By ten przepis zastosować, organy podatkowe muszą wykazać, że te powiązania miały wpływ na ustalenie warunków różniących się od tych, jakie ustaliłyby w takich samych okolicznościach podmioty niezależne, że w wyniku tych powiązań dochód wykazany przez podatnika jest niższy niż ten, jakiego należałoby oczekiwać, gdyby wymienione powiązania nie istniały”.

Przedstawione wyżej reguły dowodzenia przesłanek dopuszczających stosowanie szczególnych zasad ustalania podstaw opodatkowania względem podatników powiązanych ze sobą wymagają rozważenia także w kontekście przepisów art. 9 a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych³⁸ oraz art. 25 a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych³⁹.

Otóż regulacje te, obowiązujące od 1 stycznia 2001 r., nałożyły na podatników podatków dochodowych obowiązek prowadzenia szczególnej dokumentacji podatkowej w przypadku, gdy dokonują oni transakcji między innymi z podmiotami powiązаныmi w rozumieniu wskazanych wyżej ustaw podatkowych. Zakresem tej dokumentacji objęte jest:

- 1) określenie funkcji, jakie spełniać będą podmioty uczestniczące w transakcji (uwzględniając użyte aktywa i podejmowane ryzyko),
- 2) określenie wszystkich przewidywanych kosztów związanych z transakcją oraz formę i termin zapłaty,
- 3) metodę i sposób kalkulacji zysków oraz określenie ceny przedmiotu transakcji,
- 4) określenie strategii gospodarczej oraz innych działań w jej ramach – w przypadku gdy na wartość transakcji miała wpływ strategia przyjęta przez podmiot,
- 5) wskazanie innych czynników – w przypadku gdy w celu określenia wartości przedmiotu transakcji przez podmioty uczestniczące w transakcji uwzględnione zostały te inne czynniki,
- 6) określenie oczekiwanych przez podmiot obowiązany do sporządzenia dokumentacji korzyści związanych z uzyskaniem świadczeń – w przypadku umów dotyczących świadczeń (w tym usług) o charakterze niematerialnym.

Jak zatem wprowadzenie obowiązku prowadzenia powyższej dokumentacji rzutuje na kwestię ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym, wynikającą z zasad wynikających z cytowanego na wstępie przepisu art. 122 Ordynacji podatkowej oraz wskazanych wyżej regulacji materialnoprawnych?

³⁸ Przepis dodany przepisem art. 1 pkt 5 ustawy z dnia 9 czerwca 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych (DzU nr 60, poz. 700), po czym z dniem 1 stycznia 2003 r. zmieniony przepisem art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 27 lipca 2002 r. o tej samej nazwie (DzU nr 141, poz. 1179).

³⁹ Przepis dodany przepisem art. 1 pkt 24 ustawy z dnia 9 listopada 2000 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (DzU nr 104, poz. 1104).

Odnosząc się do powyższej kwestii, za oczywisty uznać trzeba fakt, iż obciążenie podatników obowiązkiem prowadzenia takiej szczególnej dokumentacji podatkowej ułatwia organom podatkowym prowadzenie czynności wyjaśniających, w tym także w sferze gromadzenia dowodów. Sam bowiem podatnik jest obowiązany z mocy ustawy do wytworzenia takich dowodów. Regulacje te nie zwalniają wszakże organów podatkowych od obowiązku wykazania, iż w konkretnym przypadku doszło do realizacji, określonych we wskazanych wyżej przepisach materialnoprawnych, przesłanek uzasadniających zastosowanie szczególnych metod ustalenia podstaw opodatkowania. Tym samym więc spełniają one funkcje gwarancyjne⁴⁰. Funkcja ta przejawia się między innymi w tym, że ewentualne uchybienia w zakresie prowadzenia powyższej ewidencji same przez się nie upoważniają jeszcze organów podatkowych do domniemywania, iż doszło w danym przypadku do „przerzucenia dochodu”. Jeżeli bowiem ustalone zostanie, iż warunki transakcji między podmiotami powiązаныmi są zgodne z warunkami rynkowymi, tj. z warunkami, jakie w analogicznej sytuacji ustaliłyby podmioty niezależne, to brak szczególnej dokumentacji podatkowej wymaganej wskazanymi wyżej przepisami nie stanowi przesłanki do szacowania dochodu podatnika na podstawie art. 11 ust. 2 pdop bądź art. 25 ust. 2 pdof⁴¹. Mimo także ustawowego określenia terminu, w którym dokumentacja ta ma być przedłożona⁴² organom podatkowym, przywołane wyżej regulacje nie przewidują „sankcji” za jego niedotrzymanie. Innymi słowy, organy podatkowe nie mogą pominąć w procesie gromadzenia dowodów dokumentacji przedłożonej po upływie wskazanego wyżej terminu, niemniej – jak bywa to podkreślane – zwłoka taka może być niekorzystnie dla podatnika oceniona⁴³. W takim jednak przypadku wkraczamy w sferę oceny materiału dowodowego, która winna być prowadzona zgodnie z określonymi w art. 191 regułami swobodnej oceny dowodów⁴⁴.

Na marginesie powyższych uwag zauważyć dodatkowo należy, iż w praktyce prowadzenie dokumentacji wymaganej przepisami art. 9 a pdop i art. 25 a pdof może nastęrczyć szereg problemów⁴⁵, niemniej wspomniana wyżej „ochrona” jest wartością, dla której niewątpliwie warto zadbać o jej rzetelność. Swoją drogą wartość ta uzyskała 1 stycznia 2006 r. nowy wymiar. Z tą bowiem datą zainteresowani podatnicy mogą występować z wnioskami o zawarcie porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych⁴⁶.

Konkludując poczynione wyżej uwagi odnoszące się do kwestii ciężaru dowodu w sprawach podmiotów powiązanych ze sobą, można zatem uzupełniająco zauważyć, iż:

⁴⁰ R. Pęk [w:] L. Błystak, B. Dauter, B. Gruszczyński, B. Hnatiuk, H. Łysikowska, E. Madej, A. Mudrecki, M. Niezgodka-Medek, R. Pęk, K. Wujek, J. Zubrzycki, *Podatek dochodowy od osób prawnych. Komentarz 2004*, Oficyna Wydawnicza „UNIMEX”, Wrocław 2004, s. 142.

⁴¹ Por.: I. Georgijew-Ciastoń, R. Gołaj, *Dokumentowanie transakcji z podmiotami powiązаныmi*, „Prze. Pod.” 2000, nr 10, s. 10.

⁴² Siedem dni od daty od doręczenia żądania tej dokumentacji – vide: art. 9 a ust. 4 pdop oraz art. 25 a ust. 4 pdof.

⁴³ R. Pęk, op. cit., s. 142–143.

⁴⁴ Por. m.in.: B. Adamiak [w:] *Ordynacja...*, op. cit., s. 630–631.

⁴⁵ Vide: R. Żukowski, *Wymagania niemożliwe do spełnienia*, „Rzeczpospolita” z 2001 r., nr 1, s. 17.

⁴⁶ Tryb zawierania porozumień określają przepisy Działu IIa (art. 20a–20q) Ordynacji podatkowej, które dodany został przepisem art. 1 pkt 8 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (DzU nr 143, poz. 1199), który wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2006 r.

- 1) ciężar dowodu sprowadzający się do obowiązku wykazania przesłanek uzasadniających odstępnie od ogólnych zasad ustalania podstaw opodatkowania ciąży bezwzględnie na organach podatkowych;
- 2) przepisy nakładające na podatników obowiązek prowadzenia szczególnej dokumentacji podatkowej, o której mowa w art. 9 a pdop i art. 25 a pdof w sposób oczywisty ułatwiają organom podatkowym dokonywanie ustaleń;
- 3) ewentualne uchybienia w zakresie prowadzenia wspomnianej wyżej dokumentacji nie zwalniają organów podatkowych z obowiązku, o którym wspomniano wyżej w punkcie 1 niniejszego podsumowania.