

# Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym

Dariusz Strzelec



# Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym

Dariusz Strzelec

Zamów książkę w księgarni internetowej

**profinfo.pl**  
księgarnia internetowa



Wolters Kluwer

Warszawa 2015

*Stan prawny na 31 maja 2015 r.*

Recenzenci

*Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic*

*Dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM*

Wydawca

*Grzegorz Jarecki*

Redaktor prowadzący

*Adam Choiński*

Łamanie

*Wolters Kluwer*

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawolubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ  
Więcej na [www.legalnakultura.pl](http://www.legalnakultura.pl)  
POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN: 978-83-264-8070-6

ISBN PDF-a: 978-83-264-9176-4

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: [ksiazki@wolterskluwer.pl](mailto:ksiazki@wolterskluwer.pl)

[www.wolterskluwer.pl](http://www.wolterskluwer.pl)

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

## SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów .....	11
Wstęp .....	15
<b>Rozdział I</b>	
<b>Zagadnienia ogólne .....</b>	<b>19</b>
1.1. Uwagi wstępne .....	19
1.2. Regulacje prawne dotyczące postępowania dowodowego – ujęcie historyczne .....	21
1.3. Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego .....	34
1.3.1. Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w poglądach nauki .....	35
1.3.2. Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w orzecznictwie sądów .....	36
1.4. Udowodnienie a uznanie faktów za udowodnione bez postępowania dowodowego oraz uprawdopodobnienie .....	46
1.4.1. Udowodnienie a uznanie faktów za udowodnione bez przeprowadzania postępowania dowodowego .....	46
1.4.2. Uprawdopodobnienie .....	47
1.4.2.1. Uprawdopodobnienie w przepisach prawa podatkowego .....	47
1.4.2.2. Uprawdopodobnienie w orzecznictwie sądów administracyjnych .....	48
1.5. Uwagi końcowe .....	56
<b>Rozdział II</b>	
<b>Rodzaje dowodów .....</b>	<b>59</b>
2.1. Uwagi ogólne .....	59
2.2. Pojęcie i klasyfikacja dowodów .....	60
2.3. Dowody pochodzące od strony postępowania .....	65
2.3.1. Księgi podatkowe .....	66
2.3.1.1. Rodzaje ksiąg podatkowych .....	67
2.3.1.2. Księgi podatkowe jako dowód o szczególnej mocy dowodowej	72
2.3.1.3. Podważenie szczególnej mocy dowodowej ksiąg podatkowych	78
2.3.2. Deklaracje podatkowe .....	81
2.3.3. Inne dokumenty prywatne .....	82
2.3.4. Dokumentacja dla celów podatkowych w przypadku podmiotów powiązanych .....	87

2.3.5. Zeznania i wyjaśnienia strony postępowania .....	89
2.3.6. Oświadczenia o stanie majątkowym .....	92
2.3.7. Oświadczenia strony złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań .....	96
2.4. Dokumenty urzędowe .....	98
2.4.1. Regulacje prawne dotyczące dokumentów urzędowych .....	98
2.4.2. Wykorzystanie dokumentów urzędowych .....	101
2.5. Dowody z zeznań świadków .....	104
2.5.1. Regulacje prawne dotyczące dowodów z zeznań świadków .....	104
2.5.2. Wykorzystanie dowodów z zeznań świadków .....	107
2.6. Dowody z opinii biegłych .....	111
2.6.1. Regulacje prawne dotyczące dowodów z opinii biegłych .....	111
2.6.2. Wykorzystanie dowodów z opinii biegłych .....	114
2.7. Dowody z oględzin .....	118
2.7.1. Regulacje prawne dotyczące dowodów z oględzin .....	118
2.7.2. Wykorzystanie dowodów z oględzin .....	120
2.8. Informacje podatkowe uzyskane w trybie określonym przepisami ordynacji podatkowej oraz ustawy o kontroli skarbowej .....	121
2.8.1. Informacje podatkowe przekazywane przez przedsiębiorców .....	122
2.8.2. Informacje podatkowe przekazywane przez organy administracji .....	124
2.8.3. Informacje przekazywane przez notariuszy, komorników, sądy .....	127
2.8.4. Informacje podatkowe przekazywane przez instytucje finansowe .....	128
2.9. Dowody nienazwane .....	134
2.10. Uwagi końcowe .....	135
<b>Rozdział III</b>	
<b>Postępowanie dowodowe</b> .....	138
3.1. Uwagi wstępne .....	138
3.2. Dowody i postępowanie dowodowe w świetle zasad ogólnych postępowania podatkowego .....	139
3.3. Przeprowadzanie dowodów i czynności procesowe z tym związane .....	142
3.3.1. Wezwania jako czynności organizujące postępowanie dowodowe .....	142
3.3.2. Zawiadomienia o planowanych czynnościach postępowania dowodowego .....	145
3.3.3. Wypowiedzenie się w sprawie dowodów zgromadzonych w sprawie ...	149
3.4. Formalna poprawność postępowania dowodowego .....	152
3.5. Utrwalanie czynności procesowych dotyczących przeprowadzania dowodów	165
3.6. Krajowa pomoc prawna przy przeprowadzaniu dowodów .....	169
3.7. Międzynarodowa pomoc prawna przy przeprowadzaniu dowodów .....	172
3.7.1. Współpraca międzynarodowa – podstawy prawne .....	172
3.7.2. Współpraca międzynarodowa – regulacje krajowe .....	173
3.7.3. Współpraca międzynarodowa na podstawie aktów prawa UE .....	177

3.7.4. Współpraca międzynarodowa na podstawie umów międzynarodowych .....	183
3.7.4.1. Współpraca na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania .....	183
3.7.4.2. Współpraca na podstawie konwencji o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych .....	185
3.7.5. Współpraca międzynarodowa przy przeprowadzaniu dowodów a gwarancje procesowe strony postępowania .....	188
3.8. Ocena dowodów .....	190
3.8.1. Swobodna ocena dowodów – standardy postępowania pozwalające na jej realizację .....	191
3.8.2. Swobodna ocena dowodów w orzecznictwie sądów .....	193
3.8.3. Swobodna ocena dowodów a zakaz rozstrzygania wątpliwości na niekorzyść strony postępowania .....	197
3.9. Zasada równej mocy dowodowej a zasada legalnej oceny dowodów .....	198
3.9.1. Zasada równej mocy dowodowej a zasada legalnej oceny dowodów w przepisach proceduralnych .....	199
3.9.2. Zasada równej mocy dowodowej a zasada legalnej oceny dowodów w przepisach prawa materialnego .....	201
3.9.3. Zasada równej mocy dowodowej a zasada legalnej oceny dowodów w orzecznictwie sądów administracyjnych .....	205
3.10. Uwagi końcowe .....	213

## **Rozdział IV**

<b>Gromadzenie materiału dowodowego .....</b>	<b>217</b>
4.1. Uwagi wstępne .....	217
4.2. Sposób gromadzenia materiału dowodowego .....	218
4.2.1. Gromadzenie materiału dowodowego a gwarancje procesowe strony postępowania .....	218
4.2.2. Gromadzenie materiału dowodowego a zasada bezpośredniości .....	230
4.3. Fazy gromadzenia materiału dowodowego .....	240
4.3.1. Dowody, informacje znane administracji podatkowej z urzędu .....	242
4.3.2. Gromadzenie materiału dowodowego w ramach czynności sprawdzających .....	243
4.3.3. Gromadzenie materiału dowodowego w ramach tzw. kontroli krzyżowej .....	247
4.3.4. Gromadzenie materiału dowodowego w ramach kontroli podatkowej ..	250
4.3.5. Gromadzenie materiału dowodowego w postępowaniu podatkowym ...	252
4.3.6. Gromadzenie materiału dowodowego w ramach kontroli skarbowej .....	254
4.3.7. Gromadzenie materiału dowodowego w postępowaniu odwoławczym .....	256
4.3.7.1. Gromadzenie materiału dowodowego w postępowaniu odwoławczym a zasada dwuinstancyjności postępowania .....	256
4.3.7.2. Gromadzenie materiału dowodowego w ramach rozprawy podatkowej .....	258
4.4. Uwagi końcowe .....	263

**Rozdział V****Środki prawne wykorzystywane w związku z nieprawidłowościami dotyczącymi postępowania dowodowego** .....

5.1. Uwagi wstępne .....	267
5.2. Nieprawidłowości dotyczące przeprowadzania dowodów .....	268
5.3. Środki prawne przysługujące w trakcie kontroli oraz postępowania podatkowego a możliwość ich wykorzystania w związku z nieprawidłowościami dotyczącymi dowodów .....	271
5.3.1. Sprzeciw na czynności w trakcie kontroli podatkowej .....	272
5.3.2. Zastrzeżenia do protokołu badania ksiąg .....	275
5.3.3. Zastrzeżenia do protokołu kontroli podatkowej .....	276
5.3.4. Ponaglenie na niezakończony termin .....	278
5.4. Rodzaje środków zaskarżenia w postępowaniu podatkowym a możliwość ich wykorzystania w związku z nieprawidłowościami dotyczącymi dowodów .....	279
5.4.1. Odwołanie od decyzji podatkowej .....	280
5.4.2. Zażalenie na postanowienie .....	285
5.4.3. Wznowienie postępowania podatkowego .....	287
5.4.4. Stwierdzenie nieważności decyzji .....	298
5.5. Sądowa kontrola decyzji podatkowych a eliminowanie nieprawidłowości dotyczących postępowania dowodowego .....	303
5.6. Uwagi końcowe .....	313

**Rozdział VI****Regulacje dotyczące dowodów i postępowania dowodowego w wybranych krajach** .....

6.1. Uwagi wstępne .....	315
6.2. Niemcy .....	319
6.3. Francja .....	324
6.4. Estonia .....	331
6.5. Czechy .....	338
6.6. Słowacja .....	341
6.7. Serbia .....	347
6.8. Rumunia .....	350
6.9. Bułgaria .....	355
6.10. Węgry .....	362
6.11. Słowenia .....	366
6.12. Uwagi końcowe .....	370

**Rozdział VII****Wybrane problemy dowodowe w postępowaniu podatkowym a regulacje dotyczące dowodów w innych gałęziach prawa procesowego** .....

7.1. Uwagi wstępne .....	375
7.2. Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego .....	377
7.3. Udowodnienie a uznawanie faktów za udowodnione bez przeprowadzania postępowania dowodowego .....	385



---

7.4. Formalna poprawność postępowania dowodowego .....	389
7.5. Sposoby gromadzenia materiału dowodowego .....	393
7.6. Prekluzja dowodowa a zakres postępowania dowodowego w postępowaniu w II instancji .....	396
7.7. Uwagi końcowe .....	402
<b>Podsumowanie</b> .....	407
<b>Bibliografia</b> .....	415
<b>Wykaz orzeczeń</b> .....	439
<b>O autorze</b> .....	461



## WYKAZ SKRÓTÓW

### Akty prawne

- d.p.p. – dekret z dnia 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym (tekst jedn.: Dz. U. z 1963 r. Nr 11, poz. 60 z późn. zm.)
- dyrektywa 77/799 – dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich oraz opodatkowania składek ubezpieczeniowych (Dz. Urz. WE L 336 z 27.12.1977 r., s. 15 z późn. zm.)
- dyrektywa 2004/48 – dyrektywa Rady 2003/48/WE z dnia 3 czerwca 2003 r. w sprawie opodatkowania dochodów z oszczędności w formie wypłacanych odsetek (Dz. Urz. UE L 157 z 26.06.2003 r., s. 38 z późn. zm.)
- dyrektywa 2011/16 – dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylająca dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011 r., s. 1 z późn. zm.)
- d.z.p. – dekret z dnia 26 października 1950 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. Nr 49, poz. 452 z późn. zm.)
- k.c. – ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- k.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz. U. Nr 88, poz. 553 z późn. zm.)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- Konwencja – konwencja z dnia 25 stycznia 1988 r. o wzajemnej pomocy administracyjnej w sprawach podatkowych (Dz. U. z 1998 r. Nr 141, poz. 913 z późn. zm.)
- Konwencja Modelowa OECD (KM OECD) – Konwencja Modelowa Organizacji Współpracy Gospodarczej i Rozwoju w sprawie podatków od dochodu i majątku – Model Convention with respect to taxes on income and on capital. Model tax convention OECD (Model tax convention on income and capital 2008, OECD 2009)
- k.p.a. – ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.)

- k.p.c. – ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
- k.p.k. – ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. Nr 89, poz. 555 z późn. zm.)
- o.p. – ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.)
- o.p. z 1934 r. – ustawa z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 39, poz. 346 z późn. zm.)
- p.p.s.a. – ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- r.i.p. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 24 grudnia 2002 r. w sprawie informacji podatkowych (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 190)
- rozporządzenie 389/2012 – rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylecia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004 (Dz. Urz. UE L 121 z 8.05.2012 r., s. 1 z późn. zm.)
- rozporządzenie 904/2010 – rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej (Dz. Urz. UE L 268 z 12.10.2010 r., s. 1 z późn. zm.)
- r.p.k.p.r. – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1037)
- u.k.s. – ustawa z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 553 z późn. zm.)
- u.p.a. – ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 752 z późn. zm.)
- u.p.d.o.f. – ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 626)
- u.p.o.l. – ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 849 z późn. zm.)
- u.p.s.d. – ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 86 z późn. zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (tekst jedn.: Dz. U. z 2011 r. Nr 177, poz. 1054 z późn. zm.)
- u.r. – ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 330 z późn. zm.)
- u.s.d.g. – ustawa z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 584 z późn. zm.)

## Czasopisma

AUL	–	Acta Universitatis Lodziensis
AUMCS	–	Annales Universitatis Marie Curie-Skłodowska
AUNC	–	Acta Universitatis Nicolai Copernici
AUW	–	Acta Universitatis Wratislaviensis
Biul. Skarb.	–	Biuletyn Skarbowy
FK	–	Finanse Komunalne
GSP	–	Gdańskie Studia Prawnicze
KPP	–	Kwartalnik Prawa Podatkowego
KSP	–	Krakowskie Studia Prawnicze
M. Pod.	–	Monitor Podatkowy
M. Praw.	–	Monitor Prawniczy
NP	–	Nowe Prawo
OMT	–	Organizacja. Metody. Technika
ONSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego
ONSA WSA	–	Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSNCP	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego – Izba Cywilna oraz Izba Administracyjna, Pracy i Ubezpieczeń Społecznych
OSNKK	–	Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Karna i Wojskowa
OSP	–	Orzecznictwo Sądów Polskich
OSPİKA	–	Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych
PiP	–	Państwo i Prawo
POP	–	Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PPLiFS	–	Przegląd Prawa Lokalnego i Finansów Samorządowych
Prok. i Pr.	–	Prokuratura i Prawo
Pr. Bank.	–	Prawo Bankowe
Pr. i Pod.	–	Prawo i Podatki
Prz. Pod.	–	Przegląd Podatkowy
PS	–	Przegląd Sądowy
PUG	–	Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego
RPEiS	–	Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
SPE	–	Studia Prawno-Ekonomiczne
TRPCiP	–	Toruński Rocznik Praw Człowieka i Pokoju
Zb. Wyr.	–	Zbiór Wyroków
ZNIBPS	–	Zeszyty Naukowe Instytutu Badań Prawa Sądowego
ZNSA	–	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZNUJ	–	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego
ZNUŁ	–	Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego

## Inne

Dz. U.	-	Dziennik Ustaw
Dz. Urz. UE/WE	-	Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej / Wspólnot Europejskich
EKDA	-	Europejski Kodeks Dobrej Administracji
ETS	-	Europejski Trybunał Sprawiedliwości
NSA	-	Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	-	Naczelny Trybunał Administracyjny
SKO	-	Samorządowe Kolegium Odwoławcze
SN	-	Sąd Najwyższy
TK	-	Trybunał Konstytucyjny
WSA	-	Wojewódzki Sąd Administracyjny

## WSTĘP

Problematyka dowodów i postępowania dowodowego w prawie podatkowym jawi się jako temat godny uwagi z kilku przynajmniej powodów. Po pierwsze, sposób stosowania przepisów regulujących postępowanie dowodowe – oprócz wątpliwości dotyczących interpretacji przepisów materialnego prawa podatkowego – jest jedną z częstszych przyczyn sporów podatników z administracją podatkową. Po drugie, mimo iż przepisy dotyczące postępowania dowodowego zawarte w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.) w dużej części są oparte na przepisach ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2013 r. poz. 267 z późn. zm.) i od momentu wejścia w życie nie uległy fundamentalnym zmianom, dostrzegalna jest zmiana praktyki ich stosowania. Po trzecie, obecnie widoczna jest potrzeba opracowania nowych przepisów ogólnych prawa podatkowego, w związku z czym aktualne staje się pytanie również o kształt postępowania podatkowego, w tym o regulacje dotyczące dowodów, i o to, jaki kierunek powinien obrać ustawodawca, tworząc poszczególne instytucje oraz formułując cele, które instytucje te powinny realizować.

Na stan praktyki stosowania prawa podatkowego wpływa wiele czynników<sup>1</sup>, takich jak: jakość<sup>2</sup> i wewnętrzna poprawność regulacji prawnej<sup>3</sup>, zapewnienie zrównoważonej ochrony interesów – zarówno podatników, jak i budżetu państwa<sup>4</sup>, sposób stosowania

---

<sup>1</sup> A. Pomorska, *Stosowanie prawa podatkowego przez aparat skarbowy – główne problemy i nieprawidłowości* (w:) *Księga prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Kosikowskiemu*, Lublin 2005, s. 301; L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski (red.), *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami konstytucji RP*, Warszawa 2006; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008; L. Etel, *System podatkowy. Zarys wykładu*, Siedlce 2002; A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013; zob. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011; E. Ruśkowski, *Uwagi w sprawie kontroli tworzenia i stosowania prawa podatkowego w Polsce* (w:) W. Konieczny (red.), *Ius suum quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, Warszawa 2005.

<sup>2</sup> D. Mączyński, R. Sowiński, *Jasność prawa podatkowego jako warunek poprawnej legislacji podatkowej*, RPEiS 2005, z. 3.

<sup>3</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Stan prawa podatkowego w Polsce. Raport 2005*, Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych w Łodzi, KPP 2006, z. 1, s. 110; B. Brzeziński, *O idei uproszczenia prawa podatkowego* (w:) *Konstytucja. Ustrój. System Finansowy Państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 333; tenże, *Ordynacja podatkowa a zagadnienia techniki legislacyjnej*, KPP 2003, z. 2–3; J. Glumińska-Pawlic, *Wadliwa legislacja przyczyną sporów w sprawach podatkowych* (w:) *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2008, s. 31–42; A. Gomulowicz, *Stanowienie a jakość prawa podatkowego* (w:) W. Miemiec (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego*, Warszawa 2009; Z. Ofiarski, *Źródła prawa podatkowego i jego stanowienie oraz podstawowe formy* (w:) L. Etel (red.), *System prawa finansowego*, t. 3, *Prawo daninowe*, Warszawa 2010.

<sup>4</sup> W. Nykiel, *O potrzebie równowagi między uprawnieniami i obowiązkami podatnika oraz organów podatkowych*, Pr. i Pod. 2005, nr 12; tenże, *Prawo do zapłaty podatku w wysokości wynikającej z przepisów prawa*, Pr. i Pod. 2008, nr 1, s. 1–5.

obowiązujących reguł postępowania<sup>5</sup> oraz stan orzecznictwa<sup>6</sup>. Analizując problematykę dotyczącą dowodów w sprawach podatkowych, należy zwrócić uwagę na ogromną w tym zakresie rolę nie tylko funkcjonujących regulacji prawnych, ale również – a może przede wszystkim – sądów administracyjnych<sup>7</sup>, które kształtują standardy postępowania dowodowego w sprawach podatkowych. Tak było wówczas, gdy sprawy podatkowe rozpoznawał Naczelny Trybunał Administracyjny, i tak dzieje się obecnie. Nawet wówczas gdy pojawiają się orzeczenia nie zawsze trafne, to – co do zasady – dopiero wyroki sądów dają rękojmię wnikliwego i bezstronnego orzekania w sprawach podatkowych<sup>8</sup>. Niemniej jednak, śledząc przeobrażenia w zakresie rozwiązań proceduralnych dotyczących dowodów w sprawach podatkowych, nie sposób nie dostrzec zmian praktyki stosowania tych regulacji i ewoluowania poglądów sądów administracyjnych na poszczególne kwestie dowodowe<sup>9</sup>.

Celem pracy jest dokonanie oceny, czy aktualnie obowiązujące przepisy dotyczące dowodów i postępowania dowodowego w sprawach podatkowych w odpowiedni sposób chronią interesy zarówno podatników, jak i związków publicznoprawnych, ze szczególnym uwzględnieniem tych pierwszych, albowiem nierzadko „ochrona interesu prawnego podatnika, w zderzeniu z interesem fiskalnym, schodzi na plan dalszy, staje się mniej istotna”<sup>10</sup>. Pozwoli to ustalić, jaki kształt przepisów proceduralnych odnoszących się do postępowania dowodowego chroniłby w zrównoważony sposób podmioty bierno stosunków podatkowopravných, szczególnie z uwagi na mechanizm samoobliczenia podatku, a jednocześnie stanowiłby sprawne narzędzie dla administracji podatkowej w realizowaniu dochodów budżetowych, oraz które instytucje mają w tym zakresie newralgiczne znaczenie.

Realizacja tak nakreślonego celu pracy wymaga objęcia zakresem rozważań nie tylko regulacji prawnych odnoszących się do dowodów i postępowania dowodowego, ale także najnowszego orzecznictwa sądów administracyjnych, w którym sposób stosowania tych regulacji przez organy podatkowe poddawany jest kontroli. Tak określony obszar badań pozwolił poczynić ustalenia co do aktualnie obowiązujących przepisów proceduralnych dotyczących postępowania dowodowego oraz instytucji odnoszących się do dowodów, które mają istotne znaczenie dla zrównoważonego rozkładu praw i obowiązków

<sup>5</sup> Z. Kmiecik, *Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym. (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki)*, PIP 1994, z. 10, s. 62.

<sup>6</sup> J. Małecki, *Refleksje o tworzeniu i stosowaniu prawa podatkowego* (w:) T. Juja, J. Kotlińska (red.), *Stan i kierunki rozwoju finansów publicznych. Pani Profesor Emilii Denek w pięćdziesięciolecie pracy naukowo-dydaktycznej*, Poznań 2007, s. 67–80; L. Etel, C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania...*, s. 113–122; B. Brzeziński, *O idei uproszczenia...*, s. 343.

<sup>7</sup> Zob. A. Gomułowicz, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008; C. Kosikowski, *Kierunki naprawy systemu gromadzenia dochodów publicznych* (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Kontrola realizacji zobowiązań podatkowych*, Białystok 2012, s. 29; J. Małecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa NSA w sprawach podatkowych*, RPEiS 1993, z. 4.

<sup>8</sup> A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 146.

<sup>9</sup> Zob. w szczególności B. Brzeziński, *Uwagi o respektowaniu zasad postępowania dowodowego w prawie podatkowym* (w:) I. Czaja-Hliniak (red.), *Nauka prawa finansowego po I dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana Profesorowi Apoloniuszowi Kosteckiemu*, Kraków 2012, s. 69 i n.; J. Glumińska-Pawlic, *Jeszcze raz na temat dowodów w postępowaniu podatkowym* (w:) *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2009, s. 18–28; D. Strzelec, *Zasady postępowania dowodowego – uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych*, Prz. Pod. 2014, nr 4, s. 12–17.

<sup>10</sup> A. Gomułowicz, *Podatki a...*, s. 140.



proceduralnych w zakresie ustalania stanu faktycznego, a jednocześnie zapewniania realnej ochrony interesu podatnika.

Zidentyfikowanie podstawowych problemów, które po latach obowiązywania ordynacji podatkowej ujawniły się w praktyce orzeczniczej, oraz wskazanie narosłych na gruncie niektórych przepisów nieporozumień interpretacyjnych stwarzają możliwość przedstawienia, w jaki sposób problemy związane z kwestiami dowodowymi są doraźnie rozwiązywane na etapie stosowania prawa. Przy tej okazji należało rozważyć, które z regulacji, a także z poglądów co do sposobu ich stosowania, wyrażonych w orzecznictwie, najlepiej przystają do funkcji, jakie aktualnie powinny spełniać regulacje dotyczące dowodów w sprawach podatkowych.

Analiza nie tylko regulacji prawnych, ale również orzecznictwa sądów administracyjnych jest niezbędna do postawienia diagnozy – czy sposób rozstrzygania pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych zapewnia w zrównoważony sposób ochronę interesów procesowych, tak strony postępowania, jak i związków publicznoprawnych. W szczególności – czy wystarczające dla zapewnienia takiej ochrony strony postępowania jest opieranie się wyłącznie na zasadach ogólnych postępowania, w ich aktualnym kształcie.

Takie podejście do problemu umożliwiło z kolei wytypowanie obszarów w zakresie przepisów dotyczących postępowania dowodowego wymagających ingerencji ustawodawcy, tak aby ujawniające się wątpliwości wyeliminować na etapie stanowienia prawa, a nie dopiero w procesie jego stosowania, oraz sformułowanie postulatów co do kształtu poszczególnych instytucji.

W pracy poślikowo wykorzystano z metody historycznej, przy okazji analizy regulacji proceduralnych obowiązujących w Polsce. Dodatkowo skorzystano z metody porównawczej, sprowadzającej się do poddania analizie przepisów związanych z gromadzeniem materiału dowodowego obowiązujących w innych państwach. Przedmiotem zainteresowania w wybranym zakresie są również pewne przepisy postępowania administracyjnego, karnego oraz cywilnego, albowiem odwołanie się do nich może posłużyć do poczynienia istotnych ustaleń co do sposobu rozumienia i stosowania, a także kształtu, regulacji dotyczących dowodów w prawie podatkowych.

Praca składa się z siedmiu rozdziałów. W pierwszym przedstawiono zagadnienia ogólne dotyczące dowodów i postępowania dowodowego, w szczególności odnoszące się do obowiązku wyjaśnienia stanu faktycznego w sprawie, a także zarys ewolucji regulacji dotyczących postępowania dowodowego w prawie podatkowym w ujęciu historycznym. Rozdział drugi poświęcony jest dowodom wykorzystywanym w sprawach podatkowych. Ustalanie okoliczności prawnie relewantnych, potrzebnych do ustalenia stanu faktycznego, powinno następować według obowiązujących reguł proceduralnych, regulujących sposób prowadzenia postępowania dowodowego, dlatego też w rozdziale trzecim zaprezentowano przebieg postępowania dowodowego, w tym regulacje dotyczące podejmowania czynności w toku postępowania. Z kolei czwarty rozdział został poświęcony sposobowi gromadzenia i przeprowadzania dowodów; analizie poddano zarówno uprawnienia procesowe strony w związku z gromadzeniem przez organy materiału, jak i sposób ich realizacji. W rozdziale piątym przedstawiono środki prawne wykorzystywane w związku z nieprawidłowościami dotyczącymi postępowania dowodowego. Rozdział szósty zawiera analizę regulacji dotyczących problematyki dowodowej

w wybranych państwach. Ostatni rozdział pracy prezentuje zagadnienia dowodowe pojawiające się w prawie podatkowym, które wykazują swoje związki z regulacjami proceduralnymi innych gałęzi prawa, a także problemy, przy rozstrzygnięciu których próbuje się sięgać do innych regulacji proceduralnych. Pracę kończy podsumowanie, w którym sformułowano oceny i wnioski co do obecnie obowiązujących przepisów i sposobu ich stosowania, jak również postulaty dotyczące kształtu poszczególnych unormowań proceduralnych dotyczących dowodów i postępowania dowodowego.

## ZAGADNIENIA OGÓLNE

### 1.1. Uwagi wstępne

Prawo podatkowe, jako odrębna gałąź prawa<sup>11</sup> należąca do prawa publicznego, wykazuje istotne związki z prawem administracyjnym. Wspólną cechą tych gałęzi prawa jest administracyjnoprawna forma działania<sup>12</sup>, a także wzorce, na których oparto regulacje proceduralne. Jurysdykcyjne postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym<sup>13</sup>, niezależnie od przyjętego przez ustawodawcę sposobu jego unormowania oraz przyjętej metody regulacji, czy to w drodze odrębnego aktu, czy szczególnej procedury normowanej przepisami kodeksu postępowania administracyjnego<sup>14</sup>. W literaturze wskazuje się, iż „wspólne korzenie obu procedur są na tyle wyraziste, że pozwala to na wykorzystywanie doktrynalnych ustaleń dotyczących postępowania administracyjnego dla charakterystyki postępowania podatkowego”<sup>15</sup>. Niemniej jednak sygnalizuje się, iż specyfika spraw podatkowych wymaga zastosowania szeregu uregulowań odrębnych<sup>16</sup>. W związku z tym pojawiały się dylematy, czy zasadne było tworzenie odrębnej procedury podatkowej i wyjęcie tych regulacji z kodeksu postępowania administracyjnego oraz czy z racji podobieństwa postępowania podatkowego do ogólnego postępowania administracyjnego nie unormować w oddzielnym akcie tylko instytucji odrębnych, które w kodeksie postępowania administracyjnego nie występują, a mają swoje uzasadnienie w specyfice spraw podatkowych<sup>17</sup>. Jednocześnie od wielu lat nauka

<sup>11</sup> W. Nykiel, *Autonomia prawa podatkowego (wybrane zagadnienia)* (w:) *Konstytucja. Ustrój. System Finansowy Państwa. Księga pamiątkowa ku czci prof. Natalii Gajl*, Warszawa 1999, s. 397–407; C. Kosikowski, *Autonomia prawa podatkowego – głos krytyczny*, *Prz. Pod.* 2006, nr 7, s. 5–10. Por. A. Kucharski, *Metodologiczny status nauki prawa podatkowego w świetle prób wyodrębnienia prawa podatkowego jako gałęzi prawa*, *KPP* 2004, z. 3, s. 9–26.

<sup>12</sup> E. Feret, *Decyzja administracyjna podstawową formą rozstrzygnięcia indywidualnych spraw administracyjnych – rozważania na przykładzie decyzji podatkowych* (w:) E. Knosala, A. Matan, G. Łaszczycza (red.), *Prawo administracyjne w okresie transformacji ustrojowej*, Kraków 1999, s. 286.

<sup>13</sup> J. Borkowski, *Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego*, *Prz. Pod.* 1999, nr 3, s. 4; W. Chróścielewski, *Przepisy postępowania administracyjnego ogólnego i postępowania podatkowego a standardy nowoczesnego postępowania administracyjnego* (w:) C. Martysz, A. Matan (red.), *Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym*, Kraków 2005, s. 39–54.

<sup>14</sup> Zob. W. Olszowy, *Decyzja podatkowa, podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 36–37, oraz A. Gomulowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 364–366.

<sup>15</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa”* (w:) *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Profesorowi zwyczajnemu dr. hab. Januszowi Borkowskiemu przyjaciele i uczniowie*, Łódź 2004, s. 56.

<sup>16</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel, *Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne*, *Prz. Pod.* 2003, nr 6, s. 5.

<sup>17</sup> B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa a zagadnienia techniki legislacyjnej*, *KPP* 2003, z. 2–3, s. 9 i n.

prawa podatkowego sygnalizuje, że ordynacja podatkowa nie jest aktem skrojonym na miarę aktualnych potrzeb<sup>18</sup>. Kolejne jej zmiany nie podnosiły jej wartości<sup>19</sup>. Dalsze propozycje modyfikacji jej przepisów niestety nie rozwiązują wielu problemów, a nierzadko mają stanowić jedynie legitymację dla dotychczasowej praktyki organów podatkowych, której prawidłowość jest kwestionowana przez sądy administracyjne<sup>20</sup>. Wskazuje się, iż powinna ona zostać zastąpiona zupełnie inną wersją legislacyjną (np. aktem typu kodeksowego)<sup>21</sup>. Przed tymi dylematami stanie powołana do opracowania nowego aktu Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego<sup>22</sup>.

Regulacje prawne dotyczące postępowania podatkowego ulegały zmianom na przestrzeni lat<sup>23</sup>. Zasadne zatem wydaje się przesłedzenie, w jaki sposób zmieniało się podejście do wymiaru podatków<sup>24</sup> i jak ewoluowały poszczególne instytucje związane z postępowaniem dowodowym, w szczególności w jaki sposób zmieniały się gwarancje proceduralne dla uczestników oraz obowiązki organów prowadzących postępowanie w zakresie gromadzenia materiału dowodowego. Wydaje się być to pomocne w rozstrzygnięciu dylematów związanych z zasadnością pozostawienia odrębnej procedury podatkowej oraz przy konstruowaniu nowych regulacji proceduralnych dotyczących postępowania dowodowego i rozstrzyganiu, jak w najbardziej zrównoważony sposób pogodzić interes publiczny z potrzebą ochrony strony postępowania.

W obecnym stanie prawnym postępowanie podatkowe, prowadzone w celu zapewnienia właściwego wykonania wynikających z materialnego prawa podatkowego obowiązków, jest drogą realizacji norm prawa materialnego: fakultatywną – gdy decyzja organu, wydana w następstwie przeprowadzonego postępowania, zapewni właściwe wykonanie przepisów wcześniej nieprzestrzeganych lub realizowanych nieprawidłowo (określa właściwą kwotę podatku do zapłaty), bądź obligatoryjną – gdy konkretyzacja pewnych obowiązków następuje wyłącznie w ramach postępowania podatkowego, a rozstrzygnięcie organu podatkowego, wydane po przeprowadzeniu postępowania,

<sup>18</sup> Zob. szerzej C. Kosikowski, *O niezrealizowanej koncepcji polskiego kodeksu podatkowego* (w:) E. Chojna-Duch, W. Goronowski (red.), *Podstawowe zagadnienia prawa finansowego i polityki finansowej w Polsce w latach 1980–1997. Księga jubileuszowa profesora dr. Leona Kurowskiego*, Warszawa 1998; C. Kosikowski, *Ordynacja podatkowa – cele i rzeczywistość* (w:) B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, Toruń 1999.

<sup>19</sup> Por. B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych* (w:) R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji*, Białystok 2009.

<sup>20</sup> Zob. D. Strzelec, *Zasady postępowania dowodowego – uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych*, Prz. Pod. 2014, nr 4, s. 12–17.

<sup>21</sup> Zob. C. Kosikowski, *Naprawa finansów publicznych w Polsce*, Białystok 2011, s. 337 i n.; C. Kosikowski, *Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej*, Prz. Pod. 2014, nr 9, s. 11–17; A. Gorgol, *Ordynacja podatkowa czy daninowa?*, PiP 2013, z. 4.

<sup>22</sup> Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. z 2014 r. poz. 1471).

<sup>23</sup> J. Małecki, *Ewolucja systemu i prawa podatkowego w Polsce* (w:) J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008, s. 303–313; J. Małecki, *Refleksje o ewolucji polskiego systemu podatkowego na przestrzeni wieków* (w:) S. Pikulski (red.), *Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004; S. Presnarowicz (w:) C. Kosikowski, E. Ruśkowski, *Finanse publiczne i prawo finansowe*, Warszawa 2008, s. 638; S. Presnarowicz, *Postępowanie podatkowe w Polsce* (w:) J. Gluchowski, C. Kosikowski, J. Szolno-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Dorobek i kierunki rozwoju. Księga jubileuszowa Profesor Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008.

<sup>24</sup> L. Etel, K. Teszner, *Udział obywateli w wymiarze podatków na tle historycznych modeli administracji podatkowej w Polsce* (w:) T. Adamczyk, J. Ciągwa, P. Fiedorczyk, M. Mikołajczyk, A. Stawarska-Rippel (red.), *O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane Prof. Adamowi Lityńskiemu w czterdziestopięcioletnie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin*. ks. 2., Białystok–Katowice 2010, s. 27–37.

kształtuje nową sytuację prawną. Może to np. dotyczyć: ustalenia dla podatnika kwoty podatku do zapłaty z tytułu podatku od spadków i darowizn, z tytułu dochodów nieujawnionych (dawny art. 20 ust. 3 oraz nowy art. 25f ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm.), wyliczonego z wykorzystaniem sankcyjnej stawki podatku z powodu braku dokumentacji w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązаныmi przy nierynkowym charakterze transakcji (art. 19 ust. 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 851 z późn. zm.)<sup>25</sup> czy też z uwagi na ujawnienie pożyczki, od której podatek nie został zapłacony (art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 626) oraz orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej (art. 108 o.p) bądź płatnika (art. 30 § 3 o.p.)<sup>26</sup>. Niezależnie od tego, co będzie przedmiotem konkretnego postępowania, każdorazowo konieczne jest ustalenie, czy zaistniały okoliczności pozwalające na zastosowanie określonej normy prawa podatkowego. Zatem podstawowymi kwestiami w sprawach podatkowych, wymagającymi rozważenia już na wstępie, są: na kim spoczywa obowiązek ustalenia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, jakimi dowodami organ może się posłużyć, czy istnieją inne metody ustalania faktów niż w oparciu o dowody oraz w jaki sposób i kto może korzystać z uprawdopodobnienia pewnych faktów.

## 1.2. Regulacje prawne dotyczące postępowania dowodowego – ujęcie historyczne

W okresie międzywojennym, w zakresie problematyki przepisów procesowych, w tym normujących postępowanie dowodowe, można wyodrębnić dwa podokresy. Cezurą je rozdzielającą było uchwalenie 15 marca 1934 r. ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 39, poz. 346 z późn. zm.), choć w nauce prawa w pierwszym podokresie – po odzyskaniu niepodległości (1918–1934) – wyodrębnia się z większą szczegółowością dalsze odcinki czasowe<sup>27</sup>.

W pierwszym z analizowanych okresów akty prawne regulujące poszczególne podatki zawierały, obok materialnych przepisów, także przepisy proceduralne<sup>28</sup>, określające sposoby przekształcenia obowiązku w zobowiązanie podatkowe, które mogły być stosowane w zasadzie tylko przy wymiarze danego podatku, a nie dotyczyły innych<sup>29</sup>. W tym okresie dość sceptycznie podchodzono do możliwości wpływu podatników, ewentualnie

<sup>25</sup> Zob. W. Nykiel, D. Strzelec (red.), *Podmioty powiązane. Ceny transferowe. Dokumentacja podatkowa*, Warszawa 2014.

<sup>26</sup> D. Mączyński, *Charakter prawny decyzji podatkowej. Decyzja o odpowiedzialności podatkowej płatnika (inkasenta). Decyzja o zakresie odpowiedzialności spadkobiercy*, M. Pod. 2001, nr 4, s. 25–29.

<sup>27</sup> R. Mastalski, analizując zmiany w ustawodawstwie podatkowym tego okresu (*Wymiar podatków w Polsce w latach 1918–1934*, A UW 1976, Przegląd Prawa i Administracji VII, s. 89 i n.), wyróżnia 4 odcinki czasowe, które charakteryzują się dominacją określonych zjawisk: 1) wyrównywanie obciążenia podatkowego poszczególnych terenów Polski (1918–1920), 2) wprowadzenie jednolitego systemu podatkowego (połowa 1920–1923), 3) ostateczne wykształcenie podstawowych konstrukcji polskiego systemu podatkowego (1924–1925), 4) stabilizacja systemu podatkowego (1926–1934), tamże, s. 90.

<sup>28</sup> Por. J. Lubowicki, *Zasady reformy podatkowej*, Warszawa 1928, s. 75; M. Ślifirczyk (w:) E. Chojna-Duch, H. Litwińczuk (red.), *Prawo finansowe*, Warszawa 2007, s. 322.

<sup>29</sup> Por. I. Weinfeld, *Skarbowość polska*, Warszawa 1931, s. 127.

PUBLIKACJA REKOMENDOWANA PRZEZ

**PRZEGLĄD  
PODATKOWY**

## Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym

„Recenzowana monografia uwzględniła dotychczasowy dorobek doktryny i orzecznictwo sądów administracyjnych. Wcześniejsze opracowania na ten temat nie mają tak kompleksowego charakteru, natomiast publikacja ta nie tylko wypełnia lukę istniejącą w piśmiennictwie prawnofinansowym, ale może być także wykorzystana w pracach nad gruntowną nowelizacją istniejącego modelu postępowania dowodowego. Rozważania zawarte w pracy mogą być bardzo pomocne dla rozstrzygnięcia wielu wątpliwości istniejących nie tylko w praktyce, ale i w doktrynie oraz judykaturze. Praca napisana jest na bardzo wysokim poziomie merytorycznym, a jej ogólna koncepcja, przyjęty sposób argumentowania i ocen, szczegółowo rozwijanych w kolejnych rozdziałach, zasługują na pełne uznanie”.

*Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic*

Opracowanie, choć ma charakter rozprawy naukowej, wskazuje konkretne problemy, które po latach obowiązywania ordynacji podatkowej ujawniły się w praktyce orzeczniczej, i przedstawia propozycje ich rozwiązania. Sformułowano w nim wnioski o charakterze ogólnym, związane ze stanem aktualnych przepisów i oceną sposobu ich stosowania, oraz postulaty *de lege ferenda* dotyczące kształtu poszczególnych unormowań proceduralnych w tym zakresie. Przedmiotem analizy są nie tylko regulacje prawne odnoszące się do dowodów i postępowania dowodowego, ale także najnowsze orzecznictwo sądów administracyjnych. Publikacja przybliży również unormowania dotyczące omawianej tematyki obowiązujące w innych państwach.

W książce omówiono m.in. takie zagadnienia jak:

- obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego,
- sposób gromadzenia i przeprowadzania dowodów,
- obowiązki organów podatkowych w zakresie gromadzenia materiału dowodowego,
- uprawnienia strony w postępowaniu dowodowym,
- dobór i wykorzystanie środków dowodowych,
- rozstrzygnięcie wątpliwości pojawiających się w związku z oceną dowodów.

„(...) proponowana publikacja jawi się nie tylko jako dzieło wnoszące istotny i rozległy wkład w rozwój nauki prawa podatkowego, ale także jako istotny element praktyki, do którego z pewnością będą odwoływać się podatnicy i ich pełnomocnicy, pracownicy organów podatkowych oraz sędziowie sądów administracyjnych orzekający w sprawach podatkowych. Mając powyższe na uwadze należy stwierdzić, że opracowanie ma niewątpliwie nowatorski charakter i będzie oddziaływać zarówno na teorię, jak i praktykę postępowania podatkowego”.

*Dr hab. Dominik Mączyński, prof. UAM*

**Cena 159 zł**  
(w tym 5% VAT)

ISBN 978-83-264-8070-6



9 788326 480706



9788326480706 W01P01

**Zamówienia:**

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01  
zamowienia.książki@wolterskluwer.pl  
www.wolterskluwer.pl  
księgarnia internetowa www.profinfo.pl