

II. PRZEGLĄD PIŚMIENICTWA

Antoni Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Zakamycze 2004, ss. 282.

Problematyka dotycząca podatkowego stanu faktycznego ma swój doniosły wymiar teoretyczny i nie mniejsze znaczenie praktyczne. W polskim piśmiennictwie naukowym wskazywał na to przede wszystkim A. Kostecki¹. Recenzowana praca bardzo dobrze wpisuje się w dotychczasowy nurt badań, wnosząc doń w sposób nowatorski nowe tezy naukowe. Dotychczasowe opracowania naukowe odnoszące się do podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego to przede wszystkim studia i artykuły, brak było natomiast opracowania o charakterze monograficznym. Recenzowana praca ma bez wątpienia taki walor. W tym między innymi upatrywać należy jej doniosłego znaczenia, zarówno dla teorii, jak i praktyki stosowania prawa podatkowego.

Główny przedmiot recenzowanego opracowania dotyczy problemów związanych z podstawą faktyczną rozstrzygnięcia podatkowego, procesowych gwarancji uczestnictwa stron w postępowaniu podatkowym oraz granic ochrony ich słusznego interesu. Dużo miejsca – i słusznie – poświęca Autor także roli organów podatkowych w toku postępowania podatkowego i ich obowiązków w procesie ustalania i oceny stanu faktycznego. Recenzowana praca w sposób wszechstronny analizuje wpływ zasad postępowania podatkowego na kształt podstawy faktycznej orzeczeń wydawanych w postępowaniu podatkowym.

Kwestia budowy podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego, prawnych gwarancji uczestniczenia w tym procesie stron postępowania oraz granic ochrony ich słusznego interesu, wymagała dogłębnego zbadania problematyki postępowania podatkowego, w szczególności dowodowego. Autor dokonał w tym celu nie tylko analizy dogmatycznej zasad postępowania podatkowego, lecz również roli organów podatkowych, ich ustrojowej pozycji i obowiązków w procesie ustalania i oceny stanu faktycznego. Autor postawił tezę, że podstawę faktyczną rozstrzygnięć w postępowaniu podatkowym muszą stanowić ustalenia faktyczne odpowiadające rzeczywistości. Rozwiązania te muszą być ponadto skuteczne i zapewniać zarówno ochronę interesu publicznego, jak i ochronę interesu stron toczącego się postępowania. Temu celowi została z całą konsekwencją podporządkowana konstrukcja pracy.

Układ i struktura pracy zostały ujęte tak, by odpowiadały głównej tezie rozprawy. Praca, poprzedzona *Wstępem* (s. 11-16), obejmuje pięć rozdziałów, których kolejność i układ bardzo logicznie prowadzi do *Zakończenia* (s. 269-278), w którym ujęte zostały uzasadnione i związane z treścią pracy wnioski i oceny Autora. Należy podkreślić, że wnioski te są zawsze głęboko przemyślane i dobrze uzasadnione. Każdy z pięciu rozdziałów (rozdział I – *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego a zasada prawdy materialnej*; rozdział II – *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego a zasada zupełności postępowania dowodowego*; rozdział III – *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego a zasada czynnego udziału stron w postępowaniu podatkowym*; rozdział IV – *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego a rozkład ciężaru dowodu*; rozdział V – *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego a ocena dowodów*) poprzedzony jest uwagami wstępnymi, a kończy się refleksjami podsumowującymi. Jest to z punktu widzenia metodologicznego rozwiązanie bardzo trafne. W uwagach wstępnych Autor formułuje podstawowe problemy analizowane w danym rozdziale i uzasadnia potrzebę ich analizy, co w sumie stanowi wprowadzenie w nurt zasadniczych rozważań. Uwagi końcowe zawierają uporządkowane wnioski częściowe związane i wynikające z treści rozdziału. Uważam, że wnioski formułowane przez Autora w formie uwag końcowych przy każdym z rozdziałów (s. 43-45, 120-124, 174-178, 231-234 i 266-268) oraz ujęte w *Zakończeniu* (s. 269-278) stanowią poważny materiał do przemyśleń dla ustawodawcy podatkowego.

¹ W szczególności zob. A. Kostecki, *Elementy konstrukcji instytucji podatku*, w: *System instytucji prawno-finansowych PRL*, t. III, Ossolineum 1985; idem, *Podatkowy stan faktyczny*, w: *Studia z zakresu polityki finansowej i prawa finansowego*, Wrocław 1992; idem, *Teorie podatkowego stanu faktycznego w zachodniej doktrynie*, w: *System podatkowy. Zagadnienia teoretyczno-prawne*, Łódź 1992.

W rozdziale I Autor trafnie przyjmuje tezę, że rozstrzygnięcie w sprawie podatkowej opierać się musi na prawidłowo odczytanym stanie faktycznym. Jest to bowiem warunek sine qua non, by do faktów ustalonych przez organ podatkowy mogły być stosowane właściwe normy materialnego prawa podatkowego. Warunkiem prawidłowego ustalenia stanu faktycznego jest przestrzeganie zasady prawdy materialnej. Musi ona być respektowana, co dobrze wypuklił Autor, zarówno w gromadzeniu materiału dowodowego, jak i przy ocenie wyników postępowania. Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego musi bowiem uwzględniać okoliczności faktyczne, mające znaczenie z punktu widzenia przepisów prawa materialnego, które stanowić powinny wiernie odbicie całej, interesującej organ podatkowy obiektywnej rzeczywistości. Ważne, by organ podatkowy przy rozstrzygnięciu danej sprawy opierał się tylko na faktach udowodnionych, i to takich, które mają cechę legalności. Trafnie zatem Autor dowodzi, że konieczność ustalenia stanu faktycznego, odpowiadającego prawdzie, oznacza także obowiązek organu podatkowego dokonywania ustaleń faktycznych w ujęciu całościowym, nie zaś fragmentarycznym lub pozbawionym pełnego kontekstu.

Jedną z zasad, którą organ podatkowy musi się kierować w procesie ustalania podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego, jest zasada zupełności postępowania dowodowego. Zupełność stanu faktycznego, analizowana przez Autora w rozdziale II, jest niezbędna, aby ocena okoliczności faktycznych mogła się opierać na wszechstronnie zbadanym materiale dowodowym i by oceny tego materiału organy podatkowe mogły dokonywać z uwzględnieniem całokształtu okoliczności dotyczących danej sprawy. Zgodzić się trzeba z postawioną w pracy tezą, że znaczenie zasady zupełności postępowania podatkowego przejawia się również w tym, że jej respektowanie wyklucza sytuację, w której organ podatkowy pomija dowód niepasujący do wcześniej wytworzonego wyobrażenia organu podatkowego o przedmiocie dowodu. Jest to niezwykle istotne z punktu widzenia podatnika. Trafnie też wypuklona została inna kwestia, a mianowicie, że naruszenie obowiązku zebrania i w sposób wyczerpujący rozpatrzenia całego materiału dowodowego jest główną przyczyną wadliwego ustalenia stanu faktycznego. Zaniechanie przez organ podatkowy podjęcia czynności procesowych, zmierzających do zebrania materiału dowodowego, jest natomiast takim uchybieniem, który skutkuje wadliwością wydanej decyzji.

Bardzo obszerny, bogaty w treści, przemyślenia i oceny jest rozdział III. Rozpatrywana jest w nim kwestia czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym. Zgodzić się przy tym trzeba z tezą tego rozdziału, że czynny udział stron w procesie gromadzenia materiału dowodowego jest przesłanką skutecznej obrony interesu prawnego strony toczącego się postępowania podatkowego. Zrozumiałe jest zatem, że strona – chcąc z określonych faktów wyprowadzać określone skutki prawne – musi mieć zapewnione możliwości uczestniczenia w postępowaniu podatkowym. Uczestniczenie w tym postępowaniu oznacza przede wszystkim to, że strona posiada prawne możliwości wskazywania na określone fakty oraz źródła i środki dowodowe prowadzące do ich poznania, a także możliwości przedstawiania dowodów będących w jej posiadaniu, łącznie z domaganiem się ich obiektywnej oceny. Ważne jest przy tym, co Autor szczególnie wyraźnie podkreśla, że dochodzenie do prawdy materialnej oznacza konieczność uwzględniania dowodów i okoliczności faktycznych przemawiających na rzecz strony postępowania, ale także i takich, które są dla niej niekorzystne. A zatem czynny udział strony w postępowaniu podatkowym powinien być rozpatrywany na różnych płaszczyznach i etapach współdziałania z organami podatkowymi w realizacji prawa podatkowego. Współdziałanie strony oraz organu podatkowego musi znaleźć swoje odbicie w ostatecznym kształcie podstawy faktycznej dokonanego rozstrzygnięcia, w postaci ustaleń prawdziwych. Autor natomiast krytycznie się odnosi się do takich rozwiązań procesowych, zgodnie z którymi organy podatkowe według własnego uznania i swobodnej oceny mogą decydować, kiedy i w jakich okolicznościach żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jako mające znaczenie dla sprawy, lub kiedy udział strony w postępowaniu jest konieczny, a w jakich zbędny.

Problematyka rozkładu ciężaru dowodu (rozdział IV) ma istotny wpływ na uzyskanie pełnego, a więc obiektywnego materiału dowodowego. Postępowanie dowodowe, na co wskazuje Autor, jest jedyną drogą poznania rzeczywistości, pozwalającą na przekonanie organu podatkowego o zgodności dowodzonych faktów z rzeczywistością. Cały proces dowodzenia zmierza więc do stwierdzenia, czy obraz zdarzeń kształtujących podstawę faktyczną rozstrzygnięcia podatkowego jest zgodny z ich rzeczywistym przebiegiem, a poczynione ustalenia faktyczne, dokonywane przez organy podatkowe, przynioszą prawdziwe informacje o danych okolicznościach faktycznych. Ciężar dowodu, jak słusznie zwraca uwagę Autor, nie rozkłada się jednakowo na strony postępowania oraz organy podatkowe. Trafnie dowodzi, że różne są w związku z tym skutki uchylenia się danego uczestnika postępowania podatkowego od ponoszenia ciężaru dowodu. Jeśli strona uchyliła się od ponoszenia ciężaru dowodowego, to tym samym naraża się na niebezpieczeństwo niekorzystnych dla siebie następstw materialnoprawnych lub procesowych. Jeżeli jednak obowiązki w zakresie ciężaru dowodu

zostają naruszone przez organ podatkowy, oznacza to niepełne zgromadzenie materiału dowodowego, a więc skutkuje wadliwością wydanego w ten sposób orzeczenia. Organ podatkowy, przy ustalaniu podstawy faktycznej rozstrzygnięcia podatkowego, nie może przesuwac obowiązku przeprowadzenia dowodu na stronę postępowania i ograniczać się jedynie do oceny, czy strona udowodniła fakty będące przedmiotem postępowania, czy też nie dokonała tego w sposób należyty. Obarczanie stron postępowania ciężarem dowodu może mieć miejsce wyłącznie w sytuacjach określonych przepisami prawa podatkowego. Autor dowodzi, że normy prawa podatkowego, określać muszą podmioty, które powinny przedstawić dowody w celu wykazania prawdziwości twierdzeń i zarzutów. Muszą one także wskazywać na rodzaj czynności dowodowych, jakie należy podjąć w celu przedstawienia dowodów potrzebnych do poparcia twierdzeń o faktach dotyczących rozpatrywanej sprawy oraz wywołania określonych skutków prawnopodatkowych. Bez zaistnienia podstaw prawnych organy podatkowe nie mogą przerzucać ciężaru dowodu na stronę postępowania.

Jedną z ważniejszych gwarancji procesowych dotyczących prawidłowego przebiegu postępowania podatkowego, jak i jego wyniku końcowego (decyzji lub postanowienia) staje się zasada swobodnej oceny dowodów. Traktuje o tym treść rozdziału V pracy. Jest to bardzo istotna część recenzowanej pracy. Warto więc wskazać, dlaczego zasada swobodnej oceny dowodów jest tak ważna w postępowaniu podatkowym. Przede wszystkim chodzi o to, by w ustalaniu podstawy faktycznej decyzji lub postanowienia wiarygodność i siłę poszczególnych środków dowodowych organ podatkowy oceniał na mocy swego wewnętrznego przekonania. Nie ma przy tym żadnych dyrektyw, które nakazywałyby organowi podatkowemu działanie w jakimś z góry określonym kierunku. Ocena dokonana przez organ podatkowy staje się tym samym wolna od przeszkód w postaci z góry narzuconych, mniej lub bardziej kazuistycznych prawideł oceny dowodów. Pojawia się jednak problem przekroczenia granic swobodnej oceny dowodów. Zdaniem Autora, ustalenia faktycznej decyzji podatkowej lub postanowienia tylko wtedy nie wykraczają poza ramy swobodnej oceny dowodów, gdy poczynione zostały na podstawie wszechstronnej analizy przeprowadzonych dowodów. Natomiast z całą pewnością dowolność oceny dowodów pojawia się wówczas, gdy organ podatkowy dokonuje niepełnej analizy wyników postępowania dowodowego. Granice dowodzenia powinno zatem wyznaczać jedynie swobodne, a więc niczym nie skrupowane przekonanie organu podatkowego o przyczynieniu się danego środka dowodowego do wyjaśnienia sprawy oraz jego brak sprzeczności z prawem.

Monografia A. Hanusza *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego* reprezentuje bardzo wysokie walory naukowe. Na jej wysoką ocenę wpływa nie tylko prawidłowe określenie celu i zadań pracy, lecz trafne sformułowanie hipotez roboczych, wzorowa konstrukcja pracy oraz zastosowanie prawidłowych metod badawczych, a także właściwe sformułowanie wniosków i postulatów. Nie sposób bowiem nie zgodzić się z merytorycznie trafnymi uwagami i ocenami, jakie w recenzowanej monografii formułuje Autor w odniesieniu do kwestii dowodów, postępowania dowodowego oraz reguł, które rządzą bądź powinny nim rządzić. Wnioski i postulaty, jakie sformułował i uzasadnił Autor, są nowatorskie, a przy tym niezwykle istotne dla stosowania prawa podatkowego. O wartości recenzowanej monografii świadczy także fakt, że koncentruje się ona na temacie badawczym ważnym zarówno z ogólnego, jak i praktycznego punktu widzenia. Praca A. Hanusza nie ma swego odpowiednika w polskiej literaturze przedmiotu, stanowi zatem wypełnienie prawdziwej pustki w zakresie poruszanej w niej problematyki i z tego też punktu widzenia pracę tę należy ocenić wysoko. Opracowanie o takich walorach stanowi pozycję, którą należy ocenić jako istotną dla nauki prawa podatkowego i postępowania podatkowego. Znajduje to jednoznaczne potwierdzenie zarówno w treści i głębokości prowadzonych analiz, jak i w formie, w której zostały zaprezentowane rezultaty badań. Wyniki, dotyczące wpływu zasad postępowania na proces kształtowania podstawy faktycznej orzeczeń wydawanych przez organy podatkowe, w sposób istotny wzbogacają teorię opodatkowania. Jednocześnie omawiana monografia jest przykładem tego, jak szybko wnikliwość teoretycznych dociekań uzyskuje praktyczną użyteczność. Na taki sposób ujęcia i rozwiązania problemu badawczego pozwoliły Autorowi w równym stopniu wiedza teoretyka prawa podatkowego, jak i doświadczenie praktyczne, które daje wykonywanie zawodu sędziego Izby Finansowej Naczelnego Sądu Administracyjnego. Z całą pewnością monografię należy polecić tym wszystkim, którzy tworzą prawo podatkowe, a także tym, którzy je stosują. Mimo skomplikowanej materii poruszanych problemów i zagadnień, na podkreślenie zasługuje fakt, że praca napisana jest jasnym i komunikatywnym językiem, a wywody Autora nie nużą – wręcz zachęcają do pogłębionej lektury.