
DEBIUTY

Aleksandra Szopieraj-Kowalska

Dowody i postępowanie dowodowe według kodeksu postępowania administracyjnego i ordynacji podatkowej

Organ prowadzący postępowanie jurysdykcyjne zobowiązany jest podjąć wszelkie czynności zmierzające do wyjaśnienia zarówno stanu faktycznego jak i prawnego indywidualnej sprawy. Te właśnie czynności organu, aż do momentu rozstrzygnięcia sprawy poprzez wydanie decyzji administracyjnej nazywamy postępowaniem wyjaśniającym, w szerokim tego słowa rozumieniu. Natomiast wąskie rozumienie tego pojęcia, oznacza postępowanie dowodowe, a więc przeprowadzenie przez organ dowodów mających na celu ustalenie okoliczności, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy¹. Objawia się ono poprzez proces dowodzenia w którym organ prowadzący postępowanie oraz inni uczestnicy danego postępowania podejmują wszelkie działania, które zmierzają do ustalenia istnienia lub nieistnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia danej sprawy, a więc prawdziwości bądź nieprawdziwości twierdzeń o tych faktach².

Niniejsze opracowanie prezentuje proces dowodzenia w procedurze administracyjnej i podatkowej, a więc dowody i postępowanie dowodowe według kodeksu postępowania administracyjnego i ordynacji podatkowej. W opracowaniu tym oparłam się na aktach normatywnych oraz literaturze na dzień 1 kwietnia 2011. Źródłem prawa procedury administracyjnej jest ustawa z dnia 14 czerwca 1960 – Kodeks postępowania administracyjnego – k.p.a. – (tekst jednolity: Dz.U. 2000, Nr 98, poz. 1071, z późn. zm.) rozdział 4, działu II, pod tytułem „Dowody”, art. 75–88. Natomiast źródłem prawa dowodowego w sprawach podatkowych jest ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 – Ordynacja podatkowa – o.p. – (tekst jednolity: Dz.U. 2005, Nr 8, poz. 60) rozdział 11, działu IV, pod tytułem „Dowody”, art. 180–200. Oprócz powyższych aktów normatywnych korzystałam również z ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, (Dz.U.,

¹ Por. J. Lang (red.), E. Bojanowski, Z. Cieślak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Wyd. III, Warszawa 2008, s. 46.

² Por. R. Kędziora, *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa 2008, s. 192.

Nr 78, poz. 483) oraz innych nie wymienionych ustaw zawierających normy prawnodowodowe oraz licznych procedur sądów administracyjnych.

Opracowanie składa się z VII rozdziałów, które w kolejności chronologicznej postaram się po krótko przybliżyć. Na wstępie poruszona została kwestia źródeł prawa dowodowego administracyjnego i podatkowego. Polski system prawa należy do kręgu rzymskiej kultury prawnej, odmiennie od krajów pozostających w obrębie oddziaływania kultury i tradycji prawnej związanej z angielskim systemem prawa powszechnego, takich jak Anglia i Walia oraz pozaeuropejskie kraje Wspólnoty Brytyjskiej i Stany Zjednoczone Ameryki Północnej. Wymienione systemy różnią się poziomem integracji prawnej. W Polsce każda z procedur jest uregulowana osobną ustawą³.

Następnie dokonuje ogólnej charakterystyki postępowania dowodowego gdzie kolejno obrazują podstawowe pojęcia takie jak postępowanie wyjaśniające, proces dowodzenia, postępowanie dowodowe, aby czytelnik potrafił odczytać znaczenie tych pojęć i lepiej rozumieć dalszą treść opracowania. Aby mówić o postępowaniu dowodowym w którym niezbędne jest ustalenie podstawy faktycznej i prawnej trzeba najpierw zapoznać się z powyższymi pojęciami. Mianowicie na podstawie faktyczną, do której ma być zastosowana odpowiednia norma prawna składają się fakty, które według przepisów prawa materialnego mają znaczenie⁴. Chodzi nie tylko o konkretne zdarzenia, ale o wszelkie elementy stanu faktycznego sprawy, dające się ustalić w drodze postępowania dowodowego, także przejawy wewnętrznego życia ludzkiego, jak zamiar, dobra czy zła wola oraz przejawy świata zewnętrznego jak wygląd budynku czy pogoda⁵. Obowiązkiem organu prowadzącego postępowanie jest ustalić te fakty i na ich podstawie wydać decyzję administracyjną. Informacje o tych faktach organ uzyskuje z różnych źródeł, od stron postępowania, uczestników lub z własnej inicjatywy. Po ich uzyskaniu organ dokonuje analizy ich prawdziwości i legalności, gdyż tylko na takich faktach może on oprzeć rozstrzygnięcie sprawy. Tak więc organ prowadzący postępowanie, zarówno organ administracji publicznej jak i organ podatkowy zobowiązany jest dotrzeć do rzeczywistości istniejącego stanu faktycznego i prawnego sprawy, wszystkimi możliwymi i legalnymi środkami dowodowymi. Organ musi zabiegać o udowodnienie każdego faktu prawotwórczego⁶. Niekiedy przepis prawa zezwala organowi prowadzącemu postępowanie na oparcie się jedynie na uprawdopodobnieniu pewnego faktu, wówczas dowód nie jest wymagany. Jednak warunkiem takiego działania organu jest wyraźne zezwolenie przepisu prawa oraz to, że uprawdopodobnienie nie może być zastosowane co do faktów, które mają istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Może zdarzyć się również

³ Por. R. Kmiecik, *Prawo dowodowe, zarys wykładu*, Warszawa 2008, s. 29 i nast.

⁴ Por. W. Berutowicz, *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warszawa 1974, s. 140.

⁵ Por. W. Siedlecki, *Uchybienia procesowe w sądowym postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1971, s. 72.

⁶ Por. Z. Zgierski, *Dowody*, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa 2008, s. 836.

sytuacja, że istnieją fakty co do których nie jest wymagane ani przeprowadzenie dowodu, ani też uprawdopodobnienie. Dotyczy to faktów nie wymagających dowodów, gdzie organ z góry zakłada, że są one prawdziwe. Do takich faktów należą fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi z urzędu. Instytucje faktów nie wymagających dowodów oraz uprawdopodobnienia rozwinięte zostały w dalszych rozdziałach opracowania.

Całokształt norm prawnych regulujących proces ustalania podstaw faktycznych rozstrzygnięć w drodze poznania dowodowego nazywamy prawem dowodowym. Natomiast wszelkie dowody uzyskane w tym procesie to materiał dowodowy sprawy. Podkreślić należy, że przeprowadzenie dowodów, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej odbywa się zgodnie z zasadami i za pomocą środków określonych w kodeksie postępowania administracyjnego w rozdziale 4, działu II, a dla procedury podatkowej zgodnie z przepisami ordynacji podatkowej w rozdziale 11, działu IV. Organ przed wszczęciem postępowania zobowiązany jest sprawdzić czy dana sprawa należy do jego właściwości. Odstępstwem od tej zasady jest przeprowadzenie dowodów w ramach tzw. pomocy prawnej, gdzie niektóre dowody przeprowadzane są przez inny organ, który uzyskał takie zlecenie od organu właściwego w sprawie, z uwagi na pewne przeszkody. W związku z tym, iż celem postępowania dowodowego jest jak najdokładniejsze wyjaśnienie stanu faktycznego sprawy, w ramach pomocy prawnej organ któremu zlecono przeprowadzenie dowodu może z urzędu lub na wniosek strony rozszerzyć zakres powierzonych mu czynności.

Rzeczą ważną jest fakt, że postępowanie dowodowe prowadzi się tylko w sprawach, które nie mogą być jednoznacznie, w sposób niewątpliwy ocenione pod względem faktycznym i prawnym przez organ prowadzący postępowanie. Natomiast nie prowadzi się postępowania dowodowego w sprawach, które powinny być załatwiane bezzwłocznie⁷.

Zasadą rządzącą postępowaniem dowodowym jest zasada ogólna prawdy obiektywnej, o której stanowi art. 77 § 1 k.p.a. i art. 122 o.p. Jest to szczególna zasada, gdyż wymaga ona nie tylko wykrycia okoliczności faktycznych przez organ prowadzący postępowanie, ale także szerokiego rozpatrzenia możliwości prawnych, oczywiście przy możliwie pełnym obiektywizmie. Organ prowadzący postępowanie stoi na straży praworządności i zobowiązany jest prowadzić postępowanie w sposób budzący zaufanie stron do organu. Organ nie może pominąć rozpatrzenia jakiegokolwiek dowodu, może natomiast odmówić dowodowi wiarygodności wskazując na przyczynę swej decyzji. Takie działanie organu związane jest z kolejną zasadą ogólną postępowania, a mianowicie z zasadą swobodnej oceny dowodów. Zasada ta służy organowi prowadzącemu postępowanie w dokonaniu selekcji materiału dowodowego pod kątem istotności jego poszczególnych elementów oraz dokonaniu ich prawidłowej interpretacji. Zaznaczyć należy ważną rzecz, mianowicie okoliczność faktyczna może być

⁷ Por. K. Chorąży, W. Taras, A. Wróbel, *Postępowanie administracyjne, egzekucyjne i sądownicze*, Wyd. III, Kraków 2005, s. 86.

uznana za udowodnioną, jeśli strony miały możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów i jeśli organ prowadzący postępowanie pouczył strony o prawie zapoznania się z aktami i złożenia końcowego oświadczenia. Naruszenie w jakikolwiek sposób przepisów regulujących postępowanie dowodowe jest podstawą do uchylenia decyzji przez sąd administracyjny. Postępowanie dowodowe ma ogromne znaczenie dla legalności wydanego rozstrzygnięcia, gdyż jego nieprawidłowe przeprowadzenie przez organ budzi wątpliwości co do prawidłowego ustalenia stanu faktycznego, a w następstwie prowadzi do trudności w ocenie właściwego stosowania normy prawa materialnego⁸.

Następnie przybliżam teorię środków dowodowych – pojęcie oraz klasyfikację. Na wstępie następuje zdefiniowanie pojęcia dowodu. Jest wiele bliskich sobie definicji wśród terminologii prawnej, psychologii czy nawet logiki, przyjęć należy jednak, że dowodem najprościej mówiąc jest wszystko to, co służy do ustalania istnienia lub nieistnienia określonego faktu. Definicja ta wydaje się być najbardziej trafna, ze względu na zasadę prawdy obiektywnej, która nakazuje, aby dopuścić jako dowód w sprawie wszystko to, co może przyczynić się do wyjaśnienia stanu faktycznego, a nie jest sprzeczne z prawem. Słowa dowód k.p.a. i o.p. używa w różnym znaczeniu, np. dowód jako środek dowodowy, czynność zmierzająca do wykazania prawdziwości jakiegoś twierdzenia, oraz jako oznaczenie wyniku postępowania dowodowego. Jednakże w ścisłym tego słowa znaczeniu przez dowód należy rozumieć środek dowodowy, a zatem środek, który umożliwia dowodzenie⁹. Proces dowodzenia opiera się na źródłach informacji, które nazywamy środkami dowodowymi a rezultatem tego procesu jest dowód. Przez pojęcie środka dowodowego należy rozumieć wszelkie źródła prawdziwych informacji umożliwiających dowodzenie. Jednak zasadniczą przesłanką jest to aby źródło informacji zostało dopuszczone jako dowód w postępowaniu administracyjnym. Przesłanką tą jest zgodność dowodu z obowiązującym prawem oraz że dowód powinien być uzyskiwany zgodnie z obowiązującymi procedurami i powinien spełniać określone standardy. Dowód jest określonym efektem procesu dowodzenia, więc ma charakter konkretny, natomiast środek dowodowy to pewna kategoria źródła informacji które można traktować w sposób abstrakcyjny¹⁰. Zaznaczyć także należy, że przedmiotem dowodu mogą być tylko fakty mające istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy¹¹.

W literaturze znajduje się wiele podziałów środków dowodowych. W niniejszym opracowaniu zostały podzielone według czterech kryteriów. Pierwsze z nich to kryterium sposobu zetknięcia się organu z faktem lub ustalenia określonego faktu, które pozwala na wyodrębnienie środków dowodowych bezpośrednich

⁸ Por. B. Adamiak, J. Borkowski., R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa, Komentarz 2009*, Wrocław 2009, s. 744.

⁹ Por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz*, Wyd. III, Warszawa 1996, s. 190.

¹⁰ Por. W. Dawidowicz, *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 613.

¹¹ Por. Z. Gostyński, J. Grabowski, E. Kozłowska, i in., *Postępowanie przed organami państwa*, Warszawa 1982, s. 291.

i pośrednich. Z faktami bezpośrednimi mamy styczność wówczas, gdy organ ma możliwość bezpośredniego spostrzegania i stwierdzania prawdziwości określonego faktu np. oględziny. Z faktem pośrednim jest np. zeznanie świadka o tym, co sam słyszał lub widział lub o tym co usłyszał od kogoś. Kolejnym jest kryterium źródła pochodzenia informacji o określonych faktach czyli rodzaju źródła tych informacji, które rozdziela środki dowodowe na rzeczowe np. dokumenty i osobowe np. świadkowie. Następne kryterium to dopuszczalność przeprowadzenia danego środka dowodowego. Na podstawie tego kryterium można wyróżnić dowody podstawowe np. opinie biegłych i dowody posiłkowe np. przesłuchanie strony w trybie art. 86 k.p.a., lub art. 199 o.p. Ostatnim kryterium jest regulacja prawna środków dowodowych, na podstawie którego środki dowodowe dzielimy na nazwane (uregulowane w przepisach) oraz nienazwane¹². Możliwy jest również inny podział z uwagi na formę przekazania informacji organowi prowadzącemu postępowanie, a mianowicie na środki dowodowe ustne i pisemne.

Następnie zaprezentowany został system środków dowodowych, podzielony na dowody nazwane oraz dowody nienazwane. Pierwszym wśród dowodów nazwanych jest dowód z dokumentu. Jest to dowód najczęściej stosowany w postępowaniu administracyjnym, a w postępowaniu podatkowym jest jednym z ważniejszych środków dowodowych. Nazwa „dokument” pochodzi od łacińskiego „documentum”, jako określenie aktu pisemnego. Do tego prostego stwierdzenia trzeba jednak dodać kilka szczegółów, które dokument powinien posiadać. A więc, dokument jest aktem pisemnym, który wyraża określone myśli lub wiadomość od autora, przy czym bez znaczenia jest materiał na którym dokonano napisu oraz rodzaj pisma¹³. Tak więc, dokument stanowi rzeczowe świadectwo pewnego zjawiska sporządzone w formie właściwej dla danego czasu i miejsca. K.p.a. i o.p. nie definiują pojęcia dokumentu. Jednak w obu tych ustawach zawarto podstawowe cechy jakie łącznie musi posiadać dokument urzędowy który może być środkiem dowodowym. Dokumentem urzędowym jest dokument sporządzony jest w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej, czyli organy państwowe w zakresie ich działania oraz że stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Niekiedy dokumenty obdarzone są pieczęcią, która może stanowić ich niezbędny element. K.p.a. i o.p. regulują, że dokumenty urzędowe stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. W tym miejscu należy wspomnieć, iż dokumenty podzielone zostały na urzędowe i prywatne, co wiąże się z ich mocą dowodową. Mianowicie, dokumenty urzędowe korzystają z domniemania ich autentyczności oraz z domniemania prawdziwości oświadczenia organu czy organizacji, od których dokument pochodzi¹⁴. Natomiast dokumenty

¹² Por. Wyrok NSA z 16 czerwca 1999, I SA/Lu 462/98, LEX nr 38067 i por. Wyrok NSA z 10 lutego 1999, I SA/Lu 1456/97, LEX nr 38223.

¹³ Por. B. Graczyk, *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 1953, s. 112 i por. Cz. Martysz, [w:] G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matarz, *op.cit.*, s. 525.

¹⁴ Por. Z. Janowicz, *op.cit.*, s. 201.

prywatne stanowią jedynie dowód tego, że osoba, która je sporządziła złożyła pewne oświadczenie w nich zawarte. W związku z powyższym dokumenty prywatne organ ocenia według swego uznania, zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów. Podsumowując, dokumenty urzędowe korzystają ze zwiększonej mocy dowodowej, natomiast dokumenty prywatne z ograniczonej. Dokumenty organ ocenia pod względem ich prawdziwości. Dokument jest prawdziwy jeśli spełnia jednocześnie wszystkie wymienione warunki: został wystawiony przez kompetentny organ, treść dokumentu odpowiada rzeczywistości, posiada niezmienną treść taką jaką nadał mu wystawca. Jeśli warunki te nie są spełnione, wówczas dokument jest fałszywy. Fałsz materialny następuje, gdy dokument został przerobiony lub podrobiony, natomiast fałsz intelektualny dotyczy treści dokumentu¹⁵. Możliwe jest obalenie domniemania prawdziwości, które przysługuje dokumentom, poprzez przeprowadzenie przeciwko nim dowodu. Mówimy więc, że domniemania związane z dokumentami są domniemaniami wzruszalnymi. Jeśli domniemanie autentyczności zostanie obalone, wówczas taki dokument nie może stanowić dowodu. Należy wspomnieć również o tym, że jeśli organ pominie lub nieuznana faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym nastąpi naruszenie prawa procesowego.

Kolejnym omawianym dowodem jest dowód z zeznań świadka. Świadkiem jest osoba fizyczna, która była obecna przy jakimś zdarzeniu, obserwowała je i poczyniła spostrzeżenia, które następnie może przekazać organowi¹⁶. Jednakże świadkiem może być również osoba nie mająca własnych, bezpośrednich spostrzeżeń, ale znająca istotne dla danej sprawy okoliczności, uzyskane nawet dzięki innym osobom lub też na podstawie innych źródeł. Tak więc, świadek składa zeznania przed organem prowadzącym postępowanie o faktach spostrzeżonych lub o których otrzymał wiadomość od innych osób. A *contrario* świadkiem nie może być ani osoba prawna, ani też jednostka nie posiadająca osobowości prawnej. Każda osoba wezwana w charakterze świadka, ma obowiązek stawienia się przed określonym organem i złożenia zeznań. Instytucja świadka doznaje pewnych ograniczeń. Świadkiem nie może być osoba podlegająca wyłączeniu z mocy ustawy. Świadcami nie mogą być osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń, osoby obowiązane do zachowania tajemnicy państwowej lub służbowej na okoliczności objęte tajemnicą, jeżeli nie zostały, w trybie określonym obowiązującymi przepisami, zwolnione od obowiązku zachowania tej tajemnicy oraz duchowni prawnie uznanych wyznań – co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi. W przypadku przesłanki zdolności komunikowania swych spostrzeżeń pod uwagę bierze się tylko chwilę składania zeznań. Natomiast jeżeli osoba zdolna do postrzegania, w chwili składania zeznań nie jest zdolna do komunikowania spostrzeżeń, uznaje się, że owa niezdolność do występo-

¹⁵ Por. B. Graczyk, *op.cit.*, s. 113.

¹⁶ Por. Ł. Błaszczak, [w:] Ł. Błaszczak, K. Markiewicz, E. Rudkowska-Ząbczyk, *Dowody w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 2010, s. 442 i nast. i por. M. Szymczak, *Słownik języka polskiego*, tom III, Warszawa 1981, s. 459.

wania w charakterze świadka jest jedynie przejściowa i ustaje wraz z ustaniem przyczyny, która ją powoduje. Co do drugiej grupy osób wyłączonych z mocy ustawy do bycia świadkiem, zdolność postrzegania i komunikowania spostrzeżeń nie jest zakłócona żadną przeszkodą faktyczną, to jednak informacje, którymi dysponują nie mogą być ujawnione z mocy przepisu prawa. Przeszkoda ta ma charakter względny, gdyż może nastąpić zwolnienie świadka z zachowania tej tajemnicy, w trybie określonym w ustawie. Natomiast zakaz przesłuchania duchownego, co do faktów o których dowiedział się podczas spowiedzi jest zakazem bezwzględny, gdyż nie może zostać uchylony. Zaznaczyć należy, że chodzi tutaj o duchownych wszystkich uznanych związków wyznaniowych, w których z nakazu religijnego istnieje instytucja spowiedzi, a które w Polsce działają legalnie. W Kościele rzymskokatolickim zagadnienie tajemnicy spowiedzi regulują kanony 983 i 984 Kodeksu prawa kanonicznego ogłoszonego 25 stycznia 1983. W art. 83 § 1 k.p.a. i art. 196 § 1 o.p. czytamy, że nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka. Realizacja tego zobowiązania jest zagwarantowana sankcjami prawnymi. Kolejnym ograniczeniem jest instytucja odmowy zeznań i odmowy odpowiedzi na pytania. Ustawa stanowi, iż prawo do odmowy zeznań przysługuje małżonkowi strony, wstępnym, zstępnym, powinowatym pierwszego stopnia oraz osobom pozostającym ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Prawo to trwa także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki czy kurateli. Nadmienić można, iż wyżej wymienione osoby nie muszą korzystać z przysługującego im prawa. Natomiast o tym, czy świadek ma prawo odmowy odpowiedzi na pytanie decyduje organ prowadzący postępowanie. Świadek ma prawo odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich wyżej wymienionych na odpowiedzialność karną, hańbę lub bezpośrednią szkodę majątkową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej. Świadek nie musi uzasadniać dlaczego odmówił odpowiedzi na dane pytanie, a organ nie może tego uzasadnienia od niego żądać. W takiej sytuacji świadek odmawiając odpowiedzi na pytanie powołuje się jedynie na podstawę prawną swojego zachowania. Organ prowadzący postępowanie ma obowiązek pouczyć świadka nie tylko o przysługujących mu prawach, lecz także o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania z art. 233 § 1 k.k. Naruszenie tego obowiązku może skutkować, że dowód w postaci protokołu z przesłuchania świadka nie będzie dowodem w sprawie, a świadek nie wiedząc o prawie odmowy zeznania lub odpowiedzi na pytania, który składa fałszywe zeznanie z obawy przed odpowiedzialnością karną grożącą jemu samemu lub jego najbliższemu nie podlega karze. Zeznania świadka organ obowiązkowo spisuje w odpowiednim protokole. Dowód z zeznań świadka to najczęściej stosowany środek dowodowy obok dowodu z dokumentu w postępowaniu administracyjnym. Natomiast w postępowaniu podatkowym dowód z zeznań świadka jest stosunkowo rzadko stosowany.

Następnym omawianym dowodem jest dowód z opinii biegłego. Ten rodzaj dowodu potrzebny jest wówczas, gdy do rozstrzygnięcia danej sprawy administracyjnej czy podatkowej niewystarczająca jest wyłącznie znajomość przepisów

prawa, lecz okazuje się niezbędna określona wiedza z różnych dziedzin nauki, techniki, rzemiosła, sztuki itp. Jest to wiedza, która wykracza poza zakres wiadomości i doświadczenia życiowego osób przeciętnie inteligentnych i ogólnie wykształconych¹⁷. Biegły jest osobą fizyczną powołaną w celu wydania opinii, ze względu na zakres posiadanej wiedzy i niezainteresowaną rozstrzygnięciem sprawy¹⁸. Opinia biegłego ma ułatwić organowi prowadzącemu postępowanie rozeznanie i zrozumienie danej dziedziny. Przesłanką powołania osoby na biegłego jest posiadanie wiadomości specjalnych, zatem powołanie na biegłego osoby, która nie posiada takich wiadomości oraz przyjęcie jej opinii jako materiału dowodowego w sprawie stanowi wadę postępowania. Biegły jest więc specjalistą powoływanym tylko do naświetlenia i wyjaśnienia okoliczności wskazanych przez organ prowadzący postępowanie z punktu widzenia posiadanych przez niego wiadomości specjalnych, a decyzję podejmuje organ, po zapoznaniu się z opinią biegłego. Biegły włącza się do toczącego się już postępowania dopiero z chwilą jego powołania. Granice swobody organu w korzystaniu z opinii biegłego opierają się na zasadzie prawdy obiektywnej. Organ prowadzący postępowanie jest zobowiązany przeprowadzić dowód z opinii biegłego tylko w sytuacji gdy opinia ta jest niezbędna do ustalenia znaczenia określonej okoliczności faktycznej przez biegłego lub gdy tak stanowią przepisy szczególne. O powołaniu biegłego organ orzekający rozstrzyga w drodze postanowienia, w którym może on zawrzeć konkretne pytania do biegłego. Protokół z opinii biegłego stanowi materiał dowodowy, który tak jak inne dowody podlega ocenie jej wiarygodności oraz przydatności do rozstrzygnięcia sprawy, która należy do obowiązków organu prowadzącego postępowanie. Przesłanki negatywne powołania osoby na biegłego w danym postępowaniu ustanawia art. 197 § 3 o.p. oraz art. 84 § 2 k.p.a. Do wyłączenia biegłego w postępowaniu administracyjnym stosuje się odpowiednio przepisy art. 24 k.p.a., a w postępowaniu podatkowym art. 130 § 1 i 2 o.p. Oprócz przesłanek uregulowanych w tych przepisach, biegłym nie może być również osoba, która utraciła zdolność bycia świadkiem. Biegły nie może odmówić wydania opinii. Wykonanie tego obowiązku zagwarantowane jest sankcją – art. 88 § 1 i § 2 k.p.a. oraz art. 262 § 1 i § 2 o.p.

Kolejnym dowodem jest dowód z oględzin. Oględziny najpełniej realizują postulat bezpośredniości postępowania dowodowego. Podczas oględzin organ korzysta z przydanych człowiekowi zmysłów, dzięki którym może ustalić stan faktyczny w sposób nie budzący wątpliwości. Celem przeprowadzenia oględzin jest ustalenie cech, stanu lub położenia rzeczy, a wyniki oględzin stanowią materiał dowodowy. Oględziny są fakultatywnym środkiem dowodowym, gdyż jak stanowią art. 85 k.p.a. i art. 198 o.p. organ administracji publicznej i organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny. Swobodę w możliwości przeprowadzenia oględzin ogranicza zasada prawdy obiektywnej oraz przepisy szczególne. Oględziny mogą dotyczyć różnych miejsc lub przedmiotów.

¹⁷ Por. Wyrok SN z 18 lipca 1975, I Cr 331/75, niepubl.

¹⁸ Por. B. Graczyk, *op.cit.*, s. 123.

Może zdarzyć się również sytuacja, że do oględzin potrzebny będzie także udział biegłego, a w trakcie rozprawy mogą być połączone z przesłuchaniem świadka. Strona oraz osoby trzecie mają obowiązek przedstawić organowi prowadzącemu przedmiot oględzin na jego wezwanie. O.p. zabezpiecza ten obowiązek sankcją w art. 262 § 1 pkt 2 o.p. Natomiast k.p.a. w art. 88 § 1 nakłada sankcję tylko na osobę trzecią. Z oględzin sporządza się protokół, który powinny podpisać wszystkie osoby biorące w nich udział i stanowi on materiał dowodowy. Oględziny są stosowane stosunkowo rzadziej w postępowaniu przed organem podatkowym niż administracyjnym.

Następnie omówienia wymagają jeszcze: dowód z przesłuchania strony i dowód z oświadczenia strony. Stwierdzić należy, że niepoprawnym jest aby źródłem informacyjnym był podmiot bezpośrednio zainteresowany w danej sprawie, w związku z czym środki te są rzadko stosowane¹⁹. K.p.a. reguluje, iż organ może przesłuchać stronę postępowania dopiero, gdy po wyczerpaniu środków dowodowych lub z powodu ich braku pozostały nie wyjaśnione fakty, istotne do rozstrzygnięcia sprawy, w celu ich wyjaśnienia²⁰. Natomiast w postępowaniu podatkowym jest to zawsze możliwe, a jedynym warunkiem jest uzyskanie przez organ podatkowy zgody strony. Tak więc, zgoda strony jest koniecznym warunkiem do ważności czynności jej przesłuchania. Zaznaczyć należy, że przede wszystkim wykorzystanie tego środka jest obowiązkiem dla organu prowadzącego postępowanie jeżeli wymaga tego zasada prawdy obiektywnej. Strona, która wyraziła zgodę na przesłuchanie, zobowiązana jest do stawienia się na wezwanie organu podatkowego, jednak strona, która nie stawia się na wezwanie organu, odmawia złożenia wyjaśnień lub bez zezwolenia organu opuszcza miejsce przesłuchania, nie może być ukarana grzywną, ani też nie można wobec niej zastosować środków przymusu. Organ przystępując do przesłuchania strony powinien pouczyć ją o prawie odmowy odpowiedzi na pytania oraz o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Organ prowadzący postępowanie administracyjne czy też podatkowe może przesłuchać tylko osobę fizyczną. Ważnym jest, aby odróżnić wyjaśnienia stron od przesłuchania, gdyż wyjaśnienia stron nie są środkiem dowodowym. Przepisy k.p.a. i o.p. nie regulują kwestii formy przesłuchania strony, więc dopuszczalna jest forma pisemna jak i ustna.

Dowód z oświadczenia strony, możliwy jest gdy przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia właściwego organu administracji. Wówczas organ administracji publicznej odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności za fałszywe zeznania. Dowód z oświadczenia strony ma na celu zastąpić urzędowe zaświadczenia. Oświadczenie strony korzysta z domniemania prawdziwości, jeśli nie jest sprzeczne z innymi dowodami, okolicznościami

¹⁹ Por. S. Hanausek, *Problematyka ciężaru dowodu w sądowym postępowaniu cywilnym*, [w:] Studia z prawa postępowania cywilnego. Księga pamiątkowa ku czci Z. Resicha, Warszawa 1985, s. 88.

²⁰ Por. Wyrok NSA z 21 października 1994, SA/Wr 895/94; POP 1996, nr 3, poz. 81.

i faktami znanymi organowi prowadzącemu postępowanie z urzędu. Okoliczności faktyczne lub prawne dotyczące tego oświadczenia, nie wymagają dalszych dowodów. Organ prowadzący postępowanie nie ma uprawnień do zadawania pytań stronie. Oświadczenie jest przede wszystkim przejawem woli strony, która składa oświadczenie na temat faktów, stanu prawnego, który jej zdaniem ma znaczenie w sprawie²¹.

Wymienione wyżej dowody zalicza się do dowodów nazwanych, które zostały wyliczone w art. 75 k.p.a i art. 181 o.p. Zaś środki nienazwane mieszczą się w kręgu pozostałych dowodów zawartych w określeniu „wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.” Jest to więc otwarty katalog środków dowodowych. Dowód, który może przyczynić się do wyjaśnienia rzeczywistego stanu rzeczy musi być dopuszczalny i relevantny²². Najczęściej chodzi więc o nowe środki dowodowe, które z biegiem czasu wytwarza postęp techniki i nauki²³. Istotne jest by był to środek realny i dostępny. Niemożliwe jest wymienić wszystkie dowody zaliczane do grupy dowodów nienazwanych, najczęściej jednak w postępowaniu administracyjnym i podatkowym używa się: dowód z opinii instytutu naukowego lub naukowo-badawczego lub instytucji specjalistycznej, dowód z filmu, dowód z fotokopii, fotografii, dowód z planu, rysunku, dowód z płyt lub taśm dźwiękowych, oraz innych przyrządów utrwalających obrazy lub dźwięki albo obrazy i dźwięki.

Kolejno opisuje kwestię ciężaru dowodu. Termin „ciężar dowodu” nie funkcjonuje w ogóle w k.p.a. i o.p., lecz wyłącznie w języku prawniczym. Ciężarem dowodu, krótko mówiąc, jest ciężar realizacji uprawnienia dowodowego²⁴. Ciężar dowodu możemy podzielić na formalny (subiektywny) i materialny (obiektywny). Ciężar dowodu w znaczeniu formalnym określa, która ze stron powinna przedstawić środki dowodowe na poparcie twierdzeń o faktach²⁵. Natomiast ciężar dowodu w sensie materialnym odnosi się do skutku procesu, a więc odpowiada on na pytanie, co powinno zostać udowodnione, oraz który z podmiotów toczącego się postępowania jest za to odpowiedzialny²⁶. Regułą obowiązującą w k.p.a. i o.p. jest, że ciężar udowodnienia faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy spoczywa na organie administracyjnym – gdy nie jest stroną, lecz organem władczym. Jednak organ nie zawsze jest w stanie sam obiektywnie wyjaśnić wszystkie istotne okoliczności sprawy, a strona jest równorzędnym partnerem organu odnośnie prawa do inicjowania dowodów. Powinność zajęcia aktywnej postawy w toku gromadzenia dowodów przez stronę, szczególnie wyraźnie za-

²¹ Por. C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, i in., *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2007, s. 672.

²² Por. Wyrok SN z 30 października 1985, III CZP 59/85, OSNC 1986, Nr 9, poz. 140.

²³ Por. W. Siedlecki, *op.cit.*, s. 160.

²⁴ Por. Z. Gostyński, J. Grabowski, E. Kozłowska, i in., *op.cit.*, s. 296

²⁵ Por. T. Zembruski, [w:] Błaszak Ł., Markiewicz K., Rudkowska-Ząbczyk E., *Dowody w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 2010, s. 274.

²⁶ Por. T. Zembruski, [w:] Błaszak Ł., Markiewicz K., Rudkowska-Ząbczyk E., *op.cit.*, s. 275.

uważyć można w sprawach podatkowych. Ogólnie stwierdzić należy, że ciężar udowodnienia określonego faktu spoczywa na osobie, która z tego faktu wywodzi dla siebie skutki prawne²⁷.

W kolejnym rozdziale pod tytułem „Fakty nie wymagające dowodów, domniemanie i uprawdopodobnienie”, zostaje omówiona instytucja faktów nie wymagających dowodów, instytucja domniemania oraz uprawdopodobnienie.

Fakty nie wymagające dowodów dzielą się na fakty powszechnie znane i fakty znane organowi z urzędu. Fakty powszechnie znane to zgodne z obiektywną rzeczywistością, których istnienia nie można obalić w drodze przeciwdowodu²⁸. Tak więc, faktami powszechnie znanymi są okoliczności, zdarzenia, czynności lub stany, które powinny być znane każdemu rozsądnemu i mającemu doświadczenie życiowe mieszkańcowi miejscowości, w której znajduje się siedziba organu²⁹. Jednak muszą to być fakty mające istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy. Notoryjność faktów powszechnie znanych dzielimy na ogólną – ze względu na swój charakter mogą być znane każdemu normalnemu człowiekowi, oraz szczególną – dostępne są tylko ograniczonej liczbie osób, specjalistom. Fakty notoryczne mogą dotyczyć teraźniejszości lub przeszłości. Na podstawie samego faktu notorycznego organ nie może rozstrzygnąć danej sprawy, gdyż mają one tylko znaczenie pomocnicze. Fakty notoryczne zwalniają strony i organ od obowiązku ich dowodzenia.

Fakty znane organowi z urzędu, to fakty z którymi pracownik organu zapoznał się w toku swego urzędowania i w związku z urzędowaniem, więc organ zna je z powodu wykonywanych funkcji lub zajmowanego stanowiska, a więc fakty z którymi organ zetknął się przy dokonywaniu czynności procesowych. Nie mogą stanowić faktów znanych organowi z urzędu fakty o których organ dowiedział się prywatnie³⁰. Fakty znane organowi z urzędu mogą mieć wpływ przede wszystkim na dokonanie lub niedokonanie określonej czynności procesowej. Nie można natomiast przyznawać tym faktom takiego znaczenia, aby w oparciu o ich treść, organ dokonał rozstrzygnięcia w danej sprawie. W odróżnieniu od faktów powszechnie znanych, organ powinien zakomunikować je stronie. Strona ma prawo przedstawić przeciwdowód, gdyż możliwe jest, że fakty znane organowi z urzędu mogą być oparte na błędnej informacji³¹.

Następnie omówiona została instytucja domniemania faktycznego i prawnego. Domniemanie nie jest dowodem, ale raczej metodą dowodzenia. Domniemanie faktyczne opiera się na doświadczeniu człowieka. Chodzi o sytuacje gdy faktu

²⁷ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, K. Lasiński-Sulecki i in., *Ordynacja Podatkowa, Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2008, s. 282 i nast.

²⁸ Por. K. Markiewicz, [w:] Ł. Błaszak, K. Markiewicz, E. Rudkowska-Ząbczyk, *op.cit.*, s. 105.

²⁹ Por. W. Siedlecki, *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warszawa 1972, s. 304.

³⁰ Por. K. Markiewicz, [w:] Błaszak Ł., Markiewicz K., Rudkowska-Ząbczyk E., *op.cit.*, s. 112 i nast.

³¹ Por. W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne – zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 170.

istotnego dla sprawy nie można udowodnić wprost za pomocą środków dowodowych albo przeprowadzenie takiego dowodu jest szczególnie trudne, a w ramach całokształtu sprawy i na podstawie innego faktu z procesu dowodzenia można wyprowadzić logiczny wniosek co do prawdziwości tego faktu³². Domniemanie faktyczne opiera się na zasadzie prawdopodobieństwa i nie ogranicza zasady swobodnej oceny organu prowadzącego postępowanie. Natomiast domniemanie prawne jest ustanowione przez prawo, tak więc wniosek co do istnienia określonego faktu wyciąga sama ustawa i organ prowadzący postępowanie zobowiązany jest się do tego zastosować³³. Domniemanie to dzieli się na wrzuszalne (proste) oraz niezbite, czyli takie, którego obalenie jest wyłączone z mocy odpowiednich postanowień prawa. Możliwy jest również podział na domniemanie prawne o prawie i domniemanie prawne o fakcie. Można rzec, że domniemania prawne ułatwiają postępowanie dowodowe, gdyż zwalniają stronę od ciężaru przeprowadzenia dowodu i ustanowione są na rzecz osób, które ustawa chce chronić w określonym wypadku. Czymś innym niż domniemanie jest instytucja uprawdopodobnienia. Jest to środek prosty, o mniejszej sile przekonania i nie daje pewności istnienia danego faktu, lecz tylko wskazuje możliwość jego istnienia³⁴. Uprawdopodobnienie jest środkiem zastępczym dowodu (metodą dowodzenia) w znaczeniu ścisłym³⁵. Uprawdopodobnienie to nie udowodnienie, lecz uwiarygodnienie istnienia lub nieistnienia pewnych faktów. Uprawdopodobnienie pozwala na przyspieszenie toku czynności procesowych, lecz możliwe jest tylko w wypadkach wskazanych przez ustawę.

W dalszej części opracowania omówione zostały zasady rządzące postępowaniem dowodowym. Kolejno zasada prawdy obiektywnej, swobodnej oceny dowodów oraz legalnej oceny dowodów, czynnego udziału strony w postępowaniu, bezpośredniości, otwartego systemu dowodów, równej mocy środków dowodowych oraz dysponowania zakresem postępowania dowodowego przez organ prowadzący postępowanie. W postępowaniu dowodowym ustalenie prawdy obiektywnej to oparcie rozstrzygnięcia na faktach i okolicznościach udowodnionych od których zależy prawidłowa decyzja organu prowadzącego postępowanie. Zasada prawdy obiektywnej ma wpływ na ukształtowanie całego postępowania, a zwłaszcza na rozłożenie ciężaru dowodu. Zasada prawdy obiektywnej jest fundamentalną zasadą postępowania dowodowego i obowiązuje w każdym współczesnym procesie, nie tylko administracyjnym i podatkowym. Zasada swobodnej oceny dowodów oznacza, że organ dokonuje ustaleń faktycznych na podstawie wszystkich przeprowadzonych dowodów i ocenia je według zasad prawidłowego i logicznego rozumowania oraz wskazań swojej wiedzy i doświadczenia życiowego. Organ powinien swoją ocenę oprzeć na przekonaniu

³² Por. T. Misiuk-Jodłowska, [w:] J. Jodłowski, Z. Resich, J. Lapiere i in., *Postępowanie cywilne*, Warszawa 1997, s. 326.

³³ Por. W. Siedlecki, *op.cit.*, s. 307.

³⁴ Por. W. Berutowicz, *op.cit.*, s. 154 i nast.

³⁵ Por. W. Siedlecki, *Postępowanie cywilne. Zarys wykładu*, Warszawa 1977, s. 261.

jących podstawach i dać temu wyraz w uzasadnieniu³⁶. Zasada ta ma istotne znaczenie wśród gwarancji dotarcia do prawdy materialnej w postępowaniu administracyjnym oraz podatkowym. Natomiast legalna ocena dowodów była niegdyś typowa dla procedur inkwizycyjnych w okresie późnego feudalizmu – jest przeciwieństwem swobodnej oceny dowodów. Legalna teoria dowodów odznaczała się „usztynieniem” przez normę prawną znaczenia środków dowodowych, które sama określała³⁷. Kolejna, zasada czynnego udziału strony w postępowaniu zobowiązuje organy podatkowe i administracji publicznej do zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwienie im wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Czynny udział strony jest szczególnie ważny w postępowaniu dowodowym, ponieważ wówczas strona ma wpływ na ustalenie stanu faktycznego na którym oparte zostanie rozstrzygnięcie organu. Zasada bezpośredniości odnosi się do sposobu przeprowadzania dowodów, a także dotyczy sposobu w jaki organ orzekający styka się z materiałem dowodowym. Zasada bezpośredniości zobowiązuje organ prowadzący postępowanie do opierania ustaleń faktycznych na dowodach, które mają pierwotny charakter, a więc bez zbędnego pośrednictwa³⁸. Zasada otwartego systemu dowodów gwarantuje realizację zasady ogólnej prawdy obiektywnej. Zasada ta stanowi, iż jako dowód może zostać dopuszczone wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy i jest zgodne z prawem, nie tylko dowody, które wymienia ustawa. Zasada otwartego systemu środków dowodowych ma fundamentalne znaczenie dla poszanowania zasad równości i sprawiedliwości proceduralnej. Zasada równej mocy środków dowodowych nie wprowadza do postępowania administracyjnego i podatkowego hierarchii środków dowodowych. Zwrócić uwagę należy na jeden środek dowodowy, a mianowicie dokument urzędowy, który jeśli spełnia warunki określone w art. 76 § 1 k.p.a i art. 194 § 1 o.p., stanowi dowód tego, co zostało w nim urzędowo stwierdzone, więc ma wzmocnioną moc dowodową. Wyjątki od reguły równej mocy środków dowodowych mogą wprowadzić tylko przepisy szczególne, które wymagają jednak zawsze interpretacji w związku z zasadą ogólną prawdy obiektywnej. Ostatnią z omawianych zasad jest zasada dysponowania zakresem postępowania dowodowego przez organ prowadzący postępowanie, stanowi, że decydemtem w postępowaniu jest wyłącznie ten organ.

Następne rozdziały opracowania odnoszą się do form postępowania dowodowego, a więc do postępowania gabinetowego oraz rozprawy – szczególnej formy postępowania wyjaśniającego. Rozprawa stanowi najbardziej wszechstronną formę postępowania wyjaśniającego, etap, w którym znajdują wyraźne odbicie wszelkie podstawowe zasady procesu. Zaznaczyć jednak należy, że obie formy są równorzędne, mimo iż rozprawa nazywana jest formą szczególną lub nawet

³⁶ Por. Wyrok WSA w Warszawie z 10 czerwca 2008, III SA/Wa 414/08, LEX 483562.

³⁷ Por. R. Kmieciak, *op.cit.*, s. 78.

³⁸ Por. T. Nowak, *Zasada bezpośredniości w polskim procesie karnym*, Poznań 1971, s. 37 i nast.

wyjatkową³⁹. Nazewnictwo to wynika zapewne z tego, że rozprawa jest sytuacją, w której strony o sprzecznych interesach, biorące udział w postępowaniu administracyjnym czy też podatkowym, mają możliwość bezpośredniej wymiany poglądów oraz skutecznej negocjacji stanowisk. Rozprawa koncentruje w sobie wszystkie możliwe dowody, według potrzeb, łącznie z oględzinami⁴⁰. Rozprawa przejawia realizację zasad ogólnych, a w szczególności dochodzenia prawdy obiektywnej, pogłębiania zaufania obywateli do organów państwa, czynnego udziału strony w postępowaniu, przekonywania, szybkości i prostoty postępowania oraz ugodowego załatwiania spraw⁴¹. Tak więc, organ powinien przeprowadzić rozprawę w każdym wypadku gdzie zachodzi potrzeba uzgodnienia interesów stron lub gdy jest to potrzebne do wyjaśnienia sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin. Jeśli organ prowadzący postępowanie stwierdzi, że poprzez przeprowadzenie rozprawy uda się mu osiągnąć dany cel, to jest on obowiązany przeprowadzić rozprawę. Natomiast jeśli organ błędnie oceni sytuację i nie przeprowadzi rozprawy to będzie miało miejsce naruszenie przepisów prawa procesowego.

Regulacja instytucji rozprawy w postępowaniu administracyjnym i podatkowym jest różna. Art. 89 § 1 k.p.a., stanowi, iż „organ administracji publicznej przeprowadzi w toku postępowania rozprawę w każdym przypadku, gdy zapewni to przyspieszenie lub uproszczenie postępowania bądź osiągnięcie celu wychowawczego albo gdy wymaga tego przepis prawa”. Natomiast art. 200 a § 1 o.p., stanowi że, „organ odwoławczy przeprowadzi w toku postępowania rozprawę: z urzędu – jeśli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin, lub sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania, a także na wniosek strony”. Przede wszystkim należy zwrócić uwagę na to, iż w postępowaniu podatkowym rozprawę można prowadzić wyłącznie w postępowaniu odwoławczym.

Rozprawa to zespół czynności w postępowaniu procesowym, składający się z czynności wstępnych mających na celu przygotowanie rozprawy oraz czynności podejmowanych w toku rozprawy. Przed rozpoczęciem rozprawy organ przystępuje do jej przygotowania, które ma na celu zebranie całokształtu materiału dowodowego i ustalenie stanu faktycznego, zarówno pod względem merytorycznym, jak i porządkowym. Organ administracji publicznej ma obowiązek zapewnić wszystkim stronom w postępowaniu czynny udział, jego niedopełnienie powoduje kwalifikowaną wadliwość postępowania. W postępowaniu podatkowym o przeprowadzeniu rozprawy zostaje również poinformowany organ podatkowy I instancji. Rozprawą kieruje pracownik wyznaczony do przeprowadzenia rozpra-

³⁹ Por. G. Łaszczycza [w:] G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Postępowanie administracyjne ogólne*, Warszawa 2003, s. 576.

⁴⁰ Por. R. Suwaj, *Judycjalizacja postępowania administracyjnego*, Warszawa 2009, s. 224.

⁴¹ Por. E. Iserzon [w:] E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1970, s. 181.

wy tego organu administracji publicznej lub organu kolegialnego, przed którym toczy się postępowanie, albo wyznaczony członek organu kolegialnego. K.p.a. i o.p. przewidują dla kierującego rozprawą możliwość zapewnienia porządku na rozprawie dzięki tzw. policji sesyjnej. Stwierdzić należy, iż k.p.a. i o.p. nie określają porządku rozprawy, należy więc wzorować się na postępowaniu sądowym.

W sytuacji gdy nie ma przesłanek do przeprowadzenia rozprawy, organ prowadzący postępowanie przeprowadzi postępowanie dowodowe w formie gabinetowej, nazywanej również kameralną. Postępowanie gabinetowe to skoncentrowana faza postępowania w obecności wszystkich stron, lecz toczy się ono od jednej czynności do kolejnej, niejednokrotnie oddzielonych znacznym odstępem czasu. Tak więc jeżeli przepisy szczególne nie nakładają obowiązku przeprowadzenia rozprawy, to postępowanie wyjaśniające może zostać przeprowadzone w formie postępowania gabinetowego. Zarówno w postępowaniu administracyjnym jak i podatkowym forma postępowania gabinetowego jest przeważająca. Czynności procesowe w postępowaniu gabinetowym dokonywane są przez upoważnionego pracownika organu administracji publicznej. W postępowaniu gabinetowym dominuje zasada pisemności nad zasadą ustności, a więc odmiennie niż w rozprawie.

Ostatnią kwestią poruszaną w opracowaniu są skutki uchybień w postępowaniu dowodowym. Uchybienia w postępowaniu dowodowym oznaczają naruszenie konkretnych norm proceduralnych⁴². Wyróżniamy dwa rodzaje sankcji dotyczące uchybień: sankcja wznowienia postępowania administracyjnego z możliwością uchylenia decyzji administracyjnej oraz sankcja uchylenia przez sąd decyzji jako nielegalnej. Art. 145 § 1, 145 a oraz 145 b k.p.a. i art. 240 § 1 o.p. regulują przypadki w których w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie. Wznowienie postępowania jest instytucją proceduralną, której celem jest stworzenie prawnej możliwości przeprowadzenia ponownego postępowania wyjaśniającego, a następnie podjęcie ponownego rozstrzygnięcia sprawy, w której wydano decyzję ostateczną. Jeżeli zachodzą przyczyny, które uzasadniają wznowienie postępowania administracyjnego lub gdy występuje inne naruszenie przepisów postępowania, które miały istotny wpływ na wynik sprawy, wówczas sąd uchyli taką decyzję, uznając ją za nielegalną. W sytuacji, gdy zaistnieją poważne braki w zakresie postępowania dowodowego, uznaje się, że decyzje, które rozstrzygają określoną sprawę są wadliwe. K.p.a. i o.p. wymienia dwa wyjątki od wskazanych w ustawie przesłanek wznowienia postępowania administracyjnego w sprawie zakończonej decyzją ostateczną:

- w przypadku gdy dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe lub gdy decyzja wydana została w wyniku przestępstwa postępowanie może być wznowione również przed stwierdzeniem sfałszowania dowodu lub popełnienia przestępstwa orzeczeniem sądu lub innego organu, jeżeli sfałszowanie dowodu lub popełnienie przestępstwa jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest

⁴² Por. M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, Warszawa 1998, s. 122.

niezbędne dla uniknięcia niebezpieczeństwa dla życia lub zdrowia ludzkiego albo poważnej szkody dla interesu społecznego (w o.p. wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego).

- w przypadku gdy dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe lub gdy decyzja wydana została w wyniku przestępstwa można wznowić postępowanie, a także w przypadku, gdy postępowanie przed sądem lub innym organem nie może być wszczęte na skutek upływu czasu lub z innych przyczyn określonych w przepisach prawa. Decyzje, które zapadły we wznowionym postępowaniu są decyzjami wydanymi w I instancji i przysługuje od nich odwołanie.

Niniejsze streszczenie prezentuje ogólny rys postępowania dowodowego i dowodów w procedurze administracyjnej i podatkowej, które szerzej zostały omówione w opracowaniu. W streszczeniu tym czytelnik jest w stanie odnaleźć najważniejsze informacje na temat dowodów, postępowania dowodowego, reguł w nim rządzących, skutków uchybień w tym postępowaniu a także instytucji domniemań, faktów nie wymagających dowodów, uprawdopodobnienia oraz form postępowania wyjaśniającego. Niesamowicie ważnym jest aby organ, strony i inni uczestnicy postępowania byli dobrze zorientowani w tej dziedzinie, gdyż prowadzi to do legalności decyzji administracyjnych oraz ochrony interesu wymienionych osób.