

MAREK KOPYŚCIAŃSKI

ORCID: 0000-0003-0108-3824

Uniwersytet Wrocławski

## DOKUMENTY ELEKTRONICZNE GROMADZONE W TOKU POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO A POWÓDZTWO O USTALENIE ISTNIENIA BĄDŹ NIEISTNIENIA STOSUNKU PRAWNEGO LUB PRAWA WYTOCZONE NA PODSTAWIE ART. 189<sup>1</sup> K.P.C. (POWÓDZTWO ORGANU PODATKOWEGO)

Abstrakt: Dowodem w postępowaniu cywilnym z powództwa organu podatkowego, wytoczonego na podstawie art. 189<sup>1</sup> kodeksu postępowania cywilnego, może być zarówno dokument elektroniczny, podpisany elektronicznie, jak i dokument mający postać zapisu tekstowego czy obrazu. Mogą to być dokumenty sporządzane w toku postępowania podatkowego przez organ podatkowy, jak też dokumenty dołączone do akt sprawy na podstawie stosownych wniosków dowodowych strony postępowania, byle miały istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.

Słowa kluczowe: dowód, dowód elektroniczny, postępowanie podatkowe, postępowanie cywilne, powództwo organu podatkowego, ustalenie stosunku prawnego lub prawa

### WPROWADZENIE

Stosownie do treści art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Tym samym z wskazanego przepisu wynika wprost, że i organy podatkowe, i strony postępowania podatkowego mają spory wachlarz możliwości korzystania ze środków dowodowych w postępowaniu podatkowym<sup>2</sup>. Wynika to oczywiście z ukierunkowania postępowania podatkowego (podobnie jest zresztą w innych postępowaniach) na dążenie do ujawnienia w jego toku prawdy materialnej (art. 122 o.p.). W toku postępowania

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa, tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 (dalej: o.p.).

<sup>2</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 1 grudnia 1999 r., III SA 7985/98, LEX nr 39724; B. Dauster, [w:] S. Babiarsz *et al.*, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 180, LEX.

nia organy podatkowe podejmują bowiem wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zasada prawdy materialnej została skonkretyzowana w art. 187 § 1 o.p., nakładającym na organ administracji obowiązek zebrania, a ponadto rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego. Takie pozycjonowanie organu podatkowego w ramach postępowania podatkowego uzasadnia otwarcie katalogu środków dowodowych (art. 180 i 181 o.p.). Dopuszczenie dowodu w sprawie może być ograniczone jedynie brakiem możliwości przyczynienia się do wyjaśnienia sprawy (przydatność dowodowa *ad casum*) oraz brakiem sprzeczności dowodu z prawem.

Niezwykle istotne jest przy tym, że organ podatkowy nie może obowiązku dowiedzenia wszystkich istotnych dla sprawy faktów przerzucać na stronę. Powinien wręcz dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy niezależnie od tego, jaką postawę w postępowaniu podatkowym prezentuje strona. Powołane przepisy art. 122 o.p. i art. 187 o.p. oraz wyrażone w nich zasady prawdy materialnej i zasady oficjalności wskazują, że nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego, w ramach którego organ podatkowy przyjmuje bierną postawę, ograniczając się w dużej mierze do oceny, czy strona udowodniła fakty stanowiące podstawę jej żądania, czy nie, przerzucając w konsekwencji obowiązek wyjaśnienia sprawy na stronę postępowania<sup>3</sup>.

Zasada prawdy materialnej i zasada oficjalności ze względu na to, że postępowanie podatkowe jest postępowaniem o charakterze inkwizycyjnym, a nie kontradyktoryjnym, zmusza do przyjęcia w ramach wykładni systemowej i celowościowej stanowiska, że nawet jeśli przepis szczególny (na przykład art. 116 o.p.) nakłada na stronę konkretny obowiązek dokonania określonej czynności dowodowej, nie zwalnia to organów podatkowych od podejmowania czynności celem ustalenia prawdy materialnej<sup>4</sup>.

## I. OTWARTY KATALOG ŚRODKÓW DOWODOWYCH

Przepis art. 180 § 1 o.p. konstytuuje zasadę otwartego katalogu dowodów. Źródłem dowodu oraz środkiem dowodowym w postępowaniu podatkowym może być każdy nośnik informacji oraz każda informacja o fakcie, o ile nie istnieje norma prawa zakazująca przeprowadzenia określonego dowodu (zakazy dowodowe).

Dowód jest pojęciem, które zasadniczo występuje w dwóch znaczeniach, to jest w znaczeniu źródła dowodu albo środka dowodowego. Źródło dowodu to no-

<sup>3</sup> Wyrok NSA w Warszawie z dnia 26 października 1984 r., II SA 1205/84, Legalis; wyrok NSA OZ w Poznaniu z dnia 24 lutego 1994 r., SA/Po 1833/93, Legalis; wyrok NSA OZ we Wrocławiu z dnia 6 stycznia 1994 r., SA/Wr 806/93, Legalis.

<sup>4</sup> A. Mariański, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. A. Mariański, Warszawa 2023, Legalis.

śnik informacji o fakcie<sup>5</sup>. Źródłem dowodu może być osoba lub rzecz, na przykład dokument, a środkiem dowodowym jest z kolei informacja, która jest pozyskiwana ze źródła dowodu<sup>6</sup>.

W zależności od przyjętego kryterium w doktrynie wyróżnia się:

1. dowody osobowe oraz dowody rzeczowe — kryterium podziału jest rodzaj źródła dowodu;

2. dowody pojęciowe oraz dowody zmysłowe — kryterium podziału jest sposób zapoznania się z treścią informacji zawartej w źródle dowodu;

3. dowody pierwotne oraz dowody pochodne — kryterium podziału jest relacja danego źródła dowodu względem faktu;

4. dowody bezpośrednie oraz dowody pośrednie — kryterium podziału jest sposób zetknięcia się ze źródłem dowodu;

5. dowody nazwane oraz dowody nienazwane — kryterium podziału jest nazwanie lub określenie w przepisach prawa sposobu przeprowadzenia dowodu;

6. dowody ścisłe oraz dowody swobodne — kryterium podziału jest forma prawna przeprowadzenia dowodu<sup>7</sup>.

W doktrynie od dłuższego czasu wyrażane są poglądy, że do środków dowodowych w procedurze administracyjnej, ale także procedurze podatkowej, należy zaliczyć i takie, które z biegiem czasu wytwarza postęp nauki i techniki, jeżeli tylko okazują się one przydatne ze względu na cel postępowania<sup>8</sup>. Zmiany w przepisach o.p. związane z pojawieniem się zasady możliwości załatwiania sprawy podatkowej na piśmie utrwalonym w postaci papierowej lub elektronicznej (art. 126 o.p.), w powiązaniu z art. 180 § 1 o.p., kreującym otwarty system dowodów w postępowaniu podatkowym, ale też poniekąd zasadę swobody technologii w sferze dowodzenia (technologii utrwalenia informacji oraz technologii przekazania informacji), pozwalają na zajęcie stanowiska, że postęp technologiczny w istotny sposób wpływa na kształt i przebieg postępowania dowodowego w toku postępowania podatkowego<sup>9</sup>. Takim dowodem w postępowaniu podatkowym, to jest dowodem związanym z rozwojem technologii, może być również dokument w postaci elektronicznej.

<sup>5</sup> A. Gaberle, *Dowody w sądowym procesie karnym*, Kraków 2007, s. 42; R. Kmiecik, [w:] *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, red. R. Kmiecik, Kraków 2005, s. 25.

<sup>6</sup> A. Mariański, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*.

<sup>7</sup> T. Miśkiewicz, A. Mariański, M. Wolska-Bryńska, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*; A. Gaberle, *Dowody w sądowym procesie karnym*, s. 45 n.; R. Kmiecik, [w:] *Prawo dowodowe*, s. 122; D. Strzelec, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013, s. 35.

<sup>8</sup> G. Łaszczycza, B. Wartenberg-Kempka, *Środki dowodowe nienazwane w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Roczniki Administracji i Prawa. Teoria i Praktyka” 2000, s. 58–59.

<sup>9</sup> P. Pietrasz, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2. *Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Etel, Warszawa 2022, art. 180, LEX; P. Pietrasz, I. Szczepańska, *Nowe technologie w podatkowym postępowaniu dowodowym*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 108.

## II. POJĘCIE DOKUMENTU ELEKTRONICZNEGO W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Pojęcie dokumentu elektronicznego w przepisach o.p. zdefiniowane zostało odwołaniem do ustawy z dnia 17 lutego 2005 roku o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne<sup>10</sup>. Stosownie do treści art. 3 pkt 2 u.i.d.p. dokumentem elektronicznym jest stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych. Stosownie zaś do treści art. 61 ust. 1 pkt 2 u.i.d.p. za równoważne pojęciu dokumentu elektronicznego należy w razie wątpliwości uznać pojęcia: danych elektronicznych, danych w postaci elektronicznej, danych w formie elektronicznej, danych informatycznych, informacji w postaci elektronicznej albo informacji w formie elektronicznej. Przepisy o.p. nie dokonują zatem w zakresie definicji dokumentu elektronicznego żadnej modyfikacji oraz adaptacji pojęcia na potrzeby podatkowe. Wydaje się, że jest to rozwiązanie trafne, z uwagi na ewentualne ryzyko powstania wątpliwości interpretacyjnych w przypadku odmiennego zdefiniowania pojęcia dokumentu elektronicznego na potrzeby postępowania podatkowego. Tym bardziej że przepisy u.i.d.p. mają zastosowanie do działalności organów podatkowych.

Definicja zawarta w u.i.d.p. nie prowadzi do wyróżnienia dokumentu elektronicznego z wszystkich pozostałych postaci dokumentów. Za dokument elektroniczny został uznany zbiór danych spełniających trzy warunki:

- a) stanowanie odrębnej całości znaczeniowej;
- b) uporządkowanie w określonej strukturze wewnętrznej;
- c) zapisanie na informatycznym nośniku danych<sup>11</sup>.

Ujęcie dokumentu elektronicznego w u.i.d.p. odbiega od pojęcia dokumentu zawartego w art. 77<sup>3</sup> ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny<sup>12</sup>, zgodnie z którym jest nim sam „nośnik informacji umożliwiający zapoznanie się z jej treścią”. Odmienność tych definicji wynika z różnego sposobu zaakcentowania elementów składających się na dokument bądź dokument elektroniczny, to jest zbioru danych, tak jak uczynił to ustawodawca w u.i.d.p., lub ich utrwalenia za pomocą nośnika, tak jak w k.c.<sup>13</sup>

Niezależnie od pewnych wątpliwości i różnic występujących w pojęciach dokument czy dokument elektroniczny formułowanych na potrzeby poszczególnych postępowań, ze względu na cel niniejszej publikacji należy odwołać się do treści

<sup>10</sup> Ustawa z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, tekst jedn. Dz.U. z 2023 r. poz. 57 (dalej: u.i.d.p.).

<sup>11</sup> G. Kubalski, M. Małowiecka, *Ustawa o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis.

<sup>12</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny, tekst jedn. Dz.U. z 2022 r. poz. 1360 (dalej: k.c.).

<sup>13</sup> M. Wilbrandt-Gotowicz, [w:] *Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, red., M. Wilbrandt-Gotowicz, Warszawa 2021, art. 2, LEX.

art. 46 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014<sup>14</sup>. Stosownie do treści tego przepisu nie jest kwestionowany skutek prawny dokumentu elektronicznego ani jego dopuszczalność jako dowodu w postępowaniu sądowym wyłącznie dlatego, że dokument ten ma postać elektroniczną. Przepis wprowadza zasadę niedyskryminacji dokumentu elektronicznego. Zasada niedyskryminacji ma zastosowanie w porządku prawnym wszystkich państw członkowskich UE<sup>15</sup>. Tym samym dokument elektroniczny stanowić może dowód zarówno w postępowaniu cywilnym, jak i postępowaniu sądowno-administracyjnym.

### III. KOMPETENCJA ORGANU PODATKOWEGO WYSTĄPIENIA DO SĄDU POWSZECHNEGO NA PODSTAWIE ART. 199A § 3 ORDYNACJI PODATKOWEJ

W toku postępowania podatkowego prowadzonego przez organy podatkowe mogą ujawnić się wątpliwości odnośnie do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Wprawdzie przepisy art. 199a o.p. przyznają organom podatkowym dość rozległe kompetencje w zakresie badania treści czynności prawnych dokonywanych przez podatników, to jednak w ramach tych kompetencji organy podatkowe nie mogą, nawet na potrzeby postępowania podatkowego, ustalać istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ujawnią się obiektywne wątpliwości. Taka kompetencja byłaby systemowo nie do pogodzenia<sup>16</sup>. Stąd też ustawodawca wprowadził do o.p. przepis art. 199a § 3, który stanowi, że jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku

<sup>14</sup> Rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylające dyrektywę 1999/93/WE, Dz.Urz. UE L nr 257, s. 73.

<sup>15</sup> M. Wilbrandt-Gotowicz, [w:] *Doręczenia elektroniczne*.

<sup>16</sup> O zgodności przepisu art. 199a § 3 o.p. z Konstytucją RP orzekł Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r., K 53/05, Legalis: „W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie można zgodzić się z poglądem wnioskodawcy, że treść art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej pozostaje w sprzeczności z definicją obowiązku podatkowego i podważa zasadę, że ponoszenie ciężaru podatkowego jest związane przez przepis ustawy z zaistnieniem stanu faktycznego. Nie jest też prawdą, że art. 189<sup>1</sup> k.p.c. stawia na jednej płaszczyźnie stosunek zobowiązaniowy w prawie cywilnym i w prawie podatkowym. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego kwestionowany przepis zasada się na wyraźnym rozróżnieniu tych dwóch stosunków. Sąd, rozpoznając powództwo o ustalenie wytoczone przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, bada jedynie kwestię istnienia stosunku cywilnoprawnego lub prawa powstałego na gruncie prawa cywilnego, a jego kompetencja nie obejmuje stosunków podatkowych. W szczególności, sąd powszechny nie ustala, czy miało miejsce obejście prawa podatkowego, ani nie określa konsekwencji wynikających z takiego obejścia. Z kolei organ podatkowy konkretyzuje stosunki z zakresu prawa podatkowego, przy czym w zakresie, w jakim stosunki cywilnoprawne i prawa powstałe na gruncie prawa cywilnego mają znaczenie dla konkretyzacji stosunków podatkowych, nie ma kompetencji do samodzielnego rozstrzygnięcia wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego lub prawa i jest związany orzeczeniami sądów powszechnych”.

postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa. Powołany przepis art. 199a § 3 o.p. zawiera w istocie swoisty środek dowodowy, gdyż o istnieniu lub nieistnieniu stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, rozstrzygać będzie sąd powszechny. Zatem to sąd powszechny będzie rozstrzygać o treści stanu faktycznego zaistniałego w sprawie podatkowej<sup>17</sup>.

Przesłanką wystąpienia do sądu powszechnego jest stwierdzenie wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Ustalenie, czy w konkretnej sprawie zachodzi przesłanka wystąpienia do sądu, czyli pojawiły się „wątpliwości”, należy wyłącznie do organu podatkowego, przy czym wątpliwości powinny wynikać ze zgromadzonych w toku postępowania dowodów<sup>18</sup>. Weryfikacja materiału dowodowego pod kątem konieczności wystąpienia do sądu powszechnego następuje dopiero w działaniu organu podatkowego wyczerpującym dyspozycję norm zawartych w przepisach art. 187 § 1 i art. 191 o.p. Dopiero po zebraniu i w sposób wyczerpujący rozpatrzeniu całego materiału dowodowego, oraz po poddaniu go ocenie, organ podatkowy może dojść do przekonania, że w sprawie istnieją wątpliwości odnośnie do istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Wątpliwości te powinny mieć charakter obiektywny. Tym samym nie można ich postrzegać przez pryzmat subiektywnego przekonania organu podatkowego, że tych wątpliwości nie ma, jak również subiektywnego przekonania strony postępowania, że te wątpliwości istnieją<sup>19</sup>. Przesłanką wytoczenia powództwa o ustalenie istnienia stosunku prawnego w rozumieniu art. 199a § 3 o.p. nie może być, jak się wydaje, wyłącznie niemożność przeprowadzenia określonego dowodu w sprawie, na przykład przesłuchania świadka będącego stroną tego stosunku<sup>20</sup>. Treść art. 199a § 3 o.p. wskazuje, że jedynie brak wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, zwalnia organ podatkowy od obowiązku wystąpienia do sądu powszechnego<sup>21</sup>.

Należy przy tym wskazać na gwarancyjny charakter przepisu art. 199a § 3 o.p. dla strony postępowania. Organy podatkowe nie są bowiem do ustalania, a w konsekwencji rozstrzygania sytuacji wątpliwych odnośnie do istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Tym samym powołany przepis chroni stronę przed podejmowaniem przez organy podatkowe działań zmierzających do samodzielnego usuwania wątpliwości w ramach postępowania podatkowego. Ochrona

<sup>17</sup> P. Pietrasz, komentarz do art. 199a o.p., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*.

<sup>18</sup> *Ibidem*.

<sup>19</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 marca 2008 r., I SA/Gd 1028/07, LEX nr 361897.

<sup>20</sup> Wyrok NSA z dnia 27 marca 2012 r., II FSK 1847/10, LEX nr 1135402.

<sup>21</sup> P. Pietrasz, komentarz do art. 199a o.p.

wynikająca z tego przepisu ma znaczenie w tych przypadkach, gdy organ podatkowy dąży do ustalenia istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe negatywne z punktu widzenia interesu strony postępowania<sup>22</sup>.

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego wskazuje się, że art. 199a § 3 o.p. jest niejako dopełnieniem przepisów regulujących postępowanie podatkowe, które determinują kierunek oraz sposób prowadzenia przez organ podatkowy postępowania dowodowego. Organ podatkowy w związku z tym nie został zwolniony z obowiązku kwalifikowania zdarzeń na gruncie prawa podatkowego oraz oceny skutków prawnopodatkowych, jakie one wywierają<sup>23</sup>. Organy podatkowe, mimo treści art. 199a § 3 o.p., uprawnione są do samodzielnej oceny skutków zawieranych przez strony czynności cywilnoprawnych umów, na gruncie prawa podatkowego.

Treść umowy cywilnoprawnej i wyrażona w niej wola stron, w zakresie, w jakim rzutują na rozmiar obowiązku publicznoprawnego, są elementami prawnopodatkowego stanu faktycznego i dlatego powinny być ustalone i ocenione przez organy podatkowe w toku prowadzonego przez nie postępowania, na podstawie przepisów art. 121, 122 i 191 o.p.<sup>24</sup>

#### IV. DOKUMENTY ELEKTRONICZNE ZGROMADZONE W TOKU POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO JAKO DOWÓD W POSTĘPOWANIU CYWILNYM PROWADZONYM NA PODSTAWIE ART. 189<sup>1</sup> K.P.C.<sup>25</sup>

Legitymacja czynna do wytoczenia powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia prawa lub stosunku prawnego została przyznana przez ustawodawcę organowi podatkowemu. Uprawnienie do wytoczenia powództwa o ustalenie przez organy podatkowe lub organy kontroli skarbowej nie zależy od posiadania interesu prawnego. Warunkowane jest jedynie koniecznością rozstrzygnięcia do oceny skutków podatkowych. Szczególną przesłanką do wytoczenia rozważanego powództwa jest tym samym potrzeba ustalenia istnienia lub nieistnienia prawa lub stosunku prawnego, powstała w toku postępowania podatkowego, do oceny skutków zdarzeń cywilnoprawnych w dziedzinie prawa podatkowego<sup>26</sup>.

Z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa organ podatkowy może wystąpić wyłącznie w toku prowadzonego postę-

<sup>22</sup> A. Mariański, [w:] *Ordynacja podatkowa*.

<sup>23</sup> Wyrok NSA z dnia 10 listopada 2017 r., I FSK 316/16, Legalis.

<sup>24</sup> Wyrok NSA z dnia 26 sierpnia 2021 r., I FSK 122/18; uchwała składu siedmiu sędziów NSA z dnia 4 czerwca 2001 r., FPS 14/00, Legalis.

<sup>25</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. — Kodeks postępowania cywilnego, tekst jedn. Dz.U. z 2021 r. poz. 1805 (dalej: k.p.c.).

<sup>26</sup> E. Rudkowska-Ząbczyk, [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. E. Marszałkowska-Krześ, I. Gil, Warszawa 2023, Legalis.

powania podatkowego powiązanego bezpośrednio z czynnością prawną będącą przedmiotem sporu sądowego, jeżeli jest to niezbędne do oceny jej skutków podatkowych<sup>27</sup>.

O ile legitymacja czynna na podstawie art. 189<sup>1</sup> k.p.c. przysługuje wyłącznie organowi podatkowemu, o tyle legitymacja bierna w takim postępowaniu przysługuje wszystkim stronom stosunku prawnego, o którego ustalenie istnienia lub nieistnienia wnosi organ podatkowy. Strony nie muszą być jednak jednocześnie uczestnikami postępowania podatkowego.

Organ podatkowy w ramach postępowania prowadzonego na podstawie art. 189<sup>1</sup> k.p.c. podlega rygorom procedury cywilnej i zmuszony jest do podejmowania określonej aktywności procesowej. Przede wszystkim zgodnie z art. 232 k.p.c. obowiązany jest wskazywać dowody na stwierdzenie faktów, z których wywodzi skutki prawne. Oczywiście wnioski dowodowe w takim postępowaniu obejmować będą często wniosek o dopuszczenie i przeprowadzenie dowodu z dokumentów, w tym z dokumentów elektronicznych, zgromadzonych w toku postępowania podatkowego. Istotne przy tym jest to, jak na potrzeby postępowania cywilnego kwalifikować pojęcie dokument elektroniczny wobec rozbieżności definicyjnych w zakresie treści tego pojęcia. Niewątpliwie decydujące znaczenie ma zawsze reżim danego rodzaju postępowania i nie sposób automatycznie przenosić kwalifikacji prawnych dokonanych na potrzeby innego postępowania.

Tak jak już zauważono, pojęcie dokumentu elektronicznego w przepisach o.p. zdefiniowane zostało przez odesłanie do u.i.d.p. i tym samym na potrzeby postępowania podatkowego za dokument elektroniczny uważa się stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym nośniku danych.

Przepisy k.p.c. nie zawierają definicji legalnej pojęcia dokument elektroniczny. Należy przy tym odróżnić dowód z dokumentu zawierającego tekst od dowodu z dokumentów w innej postaci (na przykład zapisu dźwięku, zapisu obrazu i dźwięku). Taki stan rzeczy ma związek z rozwojem współczesnej techniki, w wyniku którego możliwe jest sporządzenie dokumentu w innej formie niż tradycyjna, rozumiana jako tekst składający się z ciągu liter alfabetu<sup>28</sup>.

W procesie cywilnym jako dokument elektroniczny należy traktować elektroniczny nośnik informacji umożliwiający zapoznanie się z jej treścią. Ujęcie to podkreśla elektroniczny sposób zapisu danych. Jak się wydaje, obejmuje ono dokumenty powstałe pierwotnie jako elektroniczne, lecz także pliki tekstowe czy nagrania<sup>29</sup>.

<sup>27</sup> Wyrok SA w Białymstoku z dnia 12 października 2006 r., I ACa 395/06, OSAB 2006, nr 2–3, poz. 3, Legalis.

<sup>28</sup> M. Jesion, *Dowód z elektronicznego dokumentu prywatnego w postępowaniu cywilnym*, „Prawo Mediów Elektronicznych” 2019, nr 1, s. 6.

<sup>29</sup> M. Rusiński, *Dowód z dokumentu elektronicznego i wydruku w procesie cywilnym w świetle znowelizowanych przepisów kodeksu postępowania cywilnego*, „Przegląd Sądowy” 2017, nr 2, s. 61–76.



Dowodem w postępowaniu cywilnym z powództwa organu podatkowego wytoczonego na podstawie art. 189<sup>1</sup> k.p.c. może być zatem zarówno dokument elektroniczny, podpisany elektronicznie, jak i dokument mający postać zapisu tekstowego czy obrazu. Mogą to być dokumenty zarówno sporządzane w toku postępowania podatkowego przez organ podatkowy, jak i dokumenty dołączone do akt sprawy na podstawie stosownych wniosków dowodowych strony postępowania, byle miały istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.

Należy przy tym pamiętać, że w postępowaniu podatkowym ustawodawca dopuścił możliwość doręczania pism utrwalonych w postaci elektronicznej, które zostały opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, w postaci wydruku pisma odzwierciedlającego treść tego pisma (art. 144b o.p.). Taki dokument, nawet gdyby przyjąć, że nie ma charakteru dokumentu elektronicznego, i tak powinien być dopuszczony jako dowód w sprawie na podstawie art. 308 k.p.c. Tym samym ewentualne wątpliwości odnośnie do elektronicznej formy dokumentu, wynikające z pewnych różnic w definiowaniu pojęcia dokument elektroniczny, nie mają wpływu na dopuszczenie takiego dokumentu w postępowaniu cywilnym i przeprowadzenie z niego dowodu.

## KONKLUZJE

Pojęcie dokumentu elektronicznego w przepisach o.p. zdefiniowane zostało przez odesłanie do u.i.d.p. Ujęcie dokumentu elektronicznego w u.i.d.p. odbiega od pojęcia dokumentu zawartego w art. 77<sup>3</sup> k.c. Odmiennosc tych definicji wynika z różnego sposobu zaakcentowania elementów składających się na dokument bądź dokument elektroniczny, to jest zbioru danych, tak jak uczynił to ustawodawca w u.i.d.p., lub ich utrwalenia za pomocą nośnika, tak jak w k.c. Niezależnie od pewnych wątpliwości i różnic występujących w pojęciach dokument czy dokument elektroniczny, formułowanych na potrzeby poszczególnych postępowań, istotne znaczenie ma art. 46 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 wprowadzający zasadę niedyskryminacji dokumentu elektronicznego.

Przepisy k.p.c. nie zawierają definicji legalnej pojęcia dokument elektroniczny. Należy przy tym odróżnić dowód z dokumentu zawierającego tekst od dowodu z dokumentów w innej postaci (na przykład zapisu dźwięku, zapisu obrazu i dźwięku). W procesie cywilnym jako dokument elektroniczny należy traktować elektroniczny nośnik informacji umożliwiającą zapoznanie się z jej treścią.

Dowodem w postępowaniu cywilnym z powództwa organu podatkowego wytoczonego na podstawie art. 189<sup>1</sup> k.p.c. może być zatem zarówno dokument elektroniczny, podpisany elektronicznie, jak i dokument mający postać zapisu tekstowego czy obrazu. Mogą to być dokumenty zarówno sporządzane w toku postępowania podatkowego przez organ podatkowy, jak i dokumenty dołączone do akt sprawy na podstawie stosownych wniosków dowodowych strony postępowania, byle miały istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy.

ELECTRONIC DOCUMENTS COLLECTED IN THE COURSE  
OF TAX PROCEEDINGS AND AN ACTION TO DETERMINE  
THE EXISTENCE OR NON-EXISTENCE OF A LEGAL  
RELATIONSHIP OR RIGHT BROUGHT PURSUANT TO ART. 189<sup>1</sup>  
OF THE C.C.P. (A CLAIM BY THE TAX AUTHORITY)

Summary

Evidence in civil proceedings initiated by the tax authority pursuant to Art. 189<sup>1</sup> of the Code of Civil Procedure can amount to an electronically signed electronic document, and a document in the form of a text or image. These may be documents prepared both in the course of tax proceedings by the tax authority, as well as documents attached to the case files on the basis of relevant evidence requests of the parties to the proceedings, as long as they are of significant importance for the resolution of the case.

Keywords: evidence, electronic evidence, tax proceedings, civil proceedings, lawsuit by the tax authority, determination of a legal relationship or law

BIBLIOGRAFIA

- Dauter B., [w:] S. Babiaryz, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, B. Dauter, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2019, art. 180, LEX.
- Gaberle A., *Dowody w sądowym procesie karnym*, Kraków 2007.
- Jesion M., *Dowód z elektronicznego dokumentu prywatnego w postępowaniu cywilnym*, „Prawo Mediów Elektronicznych” 2019, nr 1, s. 4–11.
- Kmiecik K., [w:] *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, red. K. Kmiecik, Kraków 2005, s. 23–29
- Kubalski G., Małowiecka M., *Ustawa o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Komentarz*, Warszawa 2019, Legalis.
- Łaszczycza G., Wartenberg-Kempka B., *Środki dowodowe nienazwane w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, „Roczniki Administracji i Prawa. Teoria i Praktyka” 2000, nr 1, s. 58–63.
- Mariański A., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2023, Legalis.
- Pietrasz P., [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, t. 2. *Procedury podatkowe. Art. 120–344*, red. L. Eteł, Warszawa 2022, art. 180, LEX.
- Pietrasz P., Szczepańska I., *Nowe technologie w podatkowym postępowaniu dowodowym*, [w:] *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015.
- Rusiński M., *Dowód z dokumentu elektronicznego i wydruku w procesie cywilnym w świetle znowelizowanych przepisów kodeksu postępowania cywilnego*, „Przegląd Sądowy” 2017, nr 2, s. 61–76.
- Rudkowska-Ząbczyk E., [w:] *Kodeks postępowania cywilnego. Komentarz*, red. E. Marszałkowska-Krześ, I. Gil, Warszawa 2023, Legalis.
- Strzelec D., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 2013.
- Wilbrandt-Gotowicz M., [w:] *Doręczenia elektroniczne. Komentarz*, red. M. Wilbrandt-Gotowicz, Warszawa 2021, art. 2, LEX.