

Zasada prawdy obiektywnej – narzędzie organu podatkowego czy podatnika?

1. Uwagi ogólne

Problem będący przedmiotem rozważań w niniejszym artykule wpisuje się bezpośrednio w zagadnienie **pewnej relacji pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym**. Ustawodawca, tworząc w przepisach Ordynacji podatkowej¹ zasady ogólne postępowania podatkowego, a w tym także zasadę prawdy obiektywnej, dał im szczególne zadanie do realizacji. Zasady te **wskazują sposób zachowania się organu podatkowego** w postępowaniu podatkowym, gdzie ten sposób zachowania jest wyznaczony przez cel postępowania podatkowego, a więc załatwienie sprawy podatkowej. Tak ustalony **cel postępowania podatkowego wpływa na treści, jakie wynikają z zasad ogólnych** tego postępowania, a tym samym z zasady prawdy obiektywnej. Stąd też można w pewnym uproszczeniu przyjąć, iż zasady te **mają charakter instrumentalny**, gdyż ustawodawca wskazuje, jakie czynności należy podejmować, aby prowadzone odpowiednio postępowanie podatkowe osiągnęło swój cel.

Pogląd ten stał się przyczyną analizy **zasady prawdy obiektywnej jako pewnego narzędzia**. Jak podkreśla się w doktrynie, zasada ta **jest adresowana do organu podatkowego**², a zatem niewątpliwie instrumentalny charakter tej zasady **należy odnosić do działań organu podatkowego**. Jednak nie wyłącza to możliwości rozumienia tej zasady także **jako narzędzia podatnika**, gdyż wynika to z celu, dla którego te zasady ogólne postępowania podatkowego zostały ukształtowane. Jednocześnie jest to spowodowane koniecznością określenia pewnej relacji działań organu podatkowego i podatnika, tj. stwierdzenia, **czy można „z góry” przesądzić, iż zasada ta jest narzędziem określonego podmiotu, czy też „staje się” nim w zależności od danej regulacji materialnego prawa podatkowego**.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (j.t.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm.) zwana dalej jako OP.

² B. Brzeziński, *Glosa do wyroku WSA w Poznaniu z dnia 15 lipca 2010 r.*, I SA/Po 100/10, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, poz. 18.

Rozstrzygnięcie tego problemu wymaga analizy kształtu normatywnego zasady z art. 122 OP, gdzie jako punkt wyjścia należy przyjąć regulację określającą obowiązek podejmowania działań.

2. Obowiązek podejmowania działań

2.1. Zakres obowiązku podejmowania działań

W przepisie art. 122 OP ustawodawca wskazuje w pierwszej jego części, że w toku postępowania **organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania**. Poprzez wyrażenie to sformułowano obowiązek podejmowania działań przez organ podatkowy. Kluczowe staje się więc określenie zakresu tego obowiązku. W pierwszej kolejności należy poddać analizie określenie ustawowe wskazujące na „**podejmowanie działań**”. Przy czym ogólniejsze znaczenie powinno mieć stwierdzenie, iż prawodawca pomimo użycia wyrażenia, z którego wynika obowiązek podejmowania działań, **nie posługuje się wprost kategorią pojęciową** obowiązku, jak czyni to przy formułowaniu zasad ogólnych w art. 121 OP³, art. 123 § 1 OP⁴, art. 124 OP⁵ czy też w art. 125 OP⁶. Należy zatem przyjąć, że dla ustawodawcy podatkowego pierwszorzędne znaczenie ma **wskazanie na zakres obowiązanego działania**, który następnie jest odniesiony do organu podatkowego jako „**gospodarza**” prowadzonego postępowania podatkowego, a zatem **nie wyłączając udziału** w zakresie realizacji tego obowiązku również podatnika.

Podejmowanie działania to określenie dość szerokie zakresowo i należy je odróżnić od sformułowania **podjęcie działania**, oznaczające końcowy etap podejmowania

³ Zgodnie z art. 121 § 1 postępowanie podatkowe **powinno być** prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Z kolei stosownie do art. 121 § 2 organy podatkowe w postępowaniu podatkowym obowiązane są udzielać niezbędnych informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem tego postępowania. A zatem ustawodawca posługuje się zarówno wyrażeniem wskazującym na obowiązek, jak i kategorię powinności.

⁴ Z kolei zgodnie z art. 123 § 1 organy podatkowe **obowiązane są** zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. W tym przypadku ustawodawca wprost wskazuje na kategorię obowiązku.

⁵ Stosownie do art. 124 organy podatkowe **powinny wyjaśniać** stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu. W ramach tej regulacji wykorzystano więc kategorię powinności.

⁶ Również przy formułowaniu zasady szybkości ustawodawca posługuje się kategorią powinności. Zgodnie zatem z regulacją przepisu art. 125 § 1 organy podatkowe **powinny działać** w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia. Z kolei stosownie do przepisu art. 125 § 2 sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, powinny być załatwiane niezwłocznie.

tego działania. Podejmować działanie to po pierwsze **inicjować to działanie**, po drugie **określać zakres tego działania**, także ze wskazaniem konkretnych czynności do realizacji, po trzecie zaś to, „**decydować**”, **jaki zakres działań powinien zrealizować podatnik**.

Inicjowanie określonego działania wraz z określeniem jego zakresu i wskazaniem, jakie czynności powinien zrealizować podatnik wynika z istoty organu podatkowego i jego roli w prowadzonym postępowaniu podatkowym. Organ podatkowy jest „gospodarzem” tego postępowania⁷, a zatem w jego gestii pozostaje nie tylko inicjowanie „własnego działania”, ale także aktywizowanie podatnika. Tak ogólnie określony zakres obowiązku podejmowania działań wskazuje, iż zasada ta **jawi się w pierwszej kolejności jako narzędzie organu podatkowego**.

W pogląd ten wpasowuje się dalsza część analizowanego przepisu art. 122 OP, gdzie podejmowanie działania przez organ podatkowy dotyczy **wszelkich działań**. Nieprzypadkowo zatem ustawodawca używa sformułowania wskazującego na tak szeroki zakres działań. Zakres ten zostaje w dalszej kolejności ukierunkowany, niemniej jednak **otwiera pole analizy zachowań organu podatkowego i podatnika** w toku postępowania podatkowego. Skoro bowiem normodawca wskazuje na wszelkie działania, podkreśla tym samym **ich „pierwszoplanową” rolę**, gdzie działania te **zostają odniesione w pierwszej kolejności do organu podatkowego, który z kolei aktywizuje zachowanie podatnika**.

Rozstrzygnięcie jednak kwestii, czy zasada ta pozostaje wyłącznie narzędziem organu podatkowego wymaga analizy dalszych określeń wskazujących na zakres obowiązku podejmowania działań.

2.2. Zakreślenie obszaru działań poprzez kryterium niezbędności

Wprowadzenie szerokiego zakresu powinnych zachowań ujmowanych poprzez **bliżej nieokreślony zakres wszelkich działań** jest dobrym punktem wyjścia do organizowania przez organ podatkowy czynności w ramach prowadzonego postępowania podatkowego. Pozwala bowiem nie tylko na podejmowanie działań przez organ podatkowy, lecz także na aktywizowanie podatnika. Nie oznacza to jednocześnie konieczności aktywizowania podatnika w każdym przypadku do podjęcia określonego działania.

⁷ W literaturze wskazuje się bowiem, iż w postępowaniu podatkowym nie występuje i nie może występować podział ról procesowych charakterystyczny dla procesu cywilnego, D. Strzelec, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym - wątpliwości praktyczne i teoretyczne*. „Palestra” 2011, nr 3-4, s. 86.

Zarówno w orzecznictwie⁸, jak i w doktrynie⁹ jednoznacznie przyjmuje się, iż **organ podatkowy nie ma nieograniczonego obowiązku działania** w przypadku, gdy odpowiedniego zachowania nie przejawiał podatnik, a jednocześnie chodzi o dokumenty potwierdzające fakty decydujące o przyznaniu określonych uprawnień dla podatnika.

Wskazany pogląd charakterystyczny dla doktryny i orzecznictwa podatkowego potwierdza bezpośrednio zastosowanie kolejnego wyrażenia, poprzez które ustawodawca domyka niezwykle szeroki zakres powinnych działań. Chodzi o te **wszelkie działania, które są niezbędne**. Abstrahując od poszukiwania akcentu w ramach ustalania zakresu wszelkich działań kwalifikowanych poprzez kryterium niezbędności¹⁰, stwierdzić należy, iż wskazane kryterium niezbędności **pozwała ogarnąć** na pozór niezwykle szeroki obszar działań, wykorzystując kryterium charakterystyczne dla pewnej ekonomiki postępowania podatkowego¹¹.

Ujmując zasadę prawdy obiektywnej jako pewne narzędzie, wypada stwierdzić, iż taki charakter tej zasady wynika z analizowanego powyżej sformułowania wskazującego na wszelkie działania, przede wszystkim organu podatkowego (jego narzędzie), ale także aktywizowanie podatnika (pytanie o zakres narzędzia podatnika). Powstaje zatem w dalszej kolejności pytanie o konsekwencje **sformułowania wskazującego na kryterium niezbędności**.

Odpowiedź na to pytanie wiąże się jednocześnie z rozstrzygnięciem kwestii, **jaki podmiot postępowania podatkowego decyduje o niezbędności działań** podejmowanych w tym postępowaniu. Przyznanie kompetencji określonemu podmiotowi w ramach decydowania o tym kryterium to jednocześnie potwierdzenie i „przypasowanie” tej zasady jako narzędzia dla tego podmiotu.

Kryterium niezbędności jako wyznacznik obszaru działań podejmowanych w toku prowadzonego postępowania podatkowego **jest pozostawione przede wszystkim organowi podatkowemu**. Wynika to wprost ze sformułowania przepisu art. 122 OP,

⁸ Można tytułem przykładu wskazać na wyrok NSA w Warszawie z 15 września 2010 (II FSK 666/09) – niepublikowany – gdzie przyjęto m.in., iż „*1. Z zasady prawdy materialnej, wyrażonej w art. 122 w związku z art. 187 § 1 OP nie wynika niczym nieograniczony obowiązek udowadniania wszelkich okoliczności faktycznych (...)*”. Podobny pogląd przyjął WSA w Poznaniu w wyroku z 15 lipca 2010 (I SA/Po 100/10), „Przeгляд Orzecznictwa Podatkowego” 2011, nr 1, poz. 53.

⁹ H. Filipczyk, *Jeszcze raz o kosztach uzyskania przychodów – cztery mity*, „Prawo i Podatki” 2009, nr 12, s. 7.

¹⁰ Można bowiem postawić akcent na wszelkie działania, gdzie kryterium niezbędności ma charakter pomocniczy. Przy czym można także przyjąć, iż kryterium to ma charakter przesądzający.

¹¹ Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 2 grudnia 2010 r. (I GSK 808/10) – niepublikowany, przyjął m.in., że „*z art. 122 OP wynika wskazówka, nie tylko o charakterze normatywnym (obowiązek podjęcia wszelkich działań), ale również nawiązująca wprost do ekonomiki postępowania (niezbędnych działań)(...)*”.

gdzie ustawodawca wskazuje na podejmowanie przez organ podatkowy wszelkich niezbędnych działań. **Organ podatkowy decyduje zatem w pierwszej kolejności**, które działania pod względem podmiotowym i przedmiotowym są niezbędne dla prowadzonego postępowania podatkowego. Niezbędność może mieć zatem **wymiar przedmiotowy** – rzeczowy oraz **podmiotowy**, może także odnosić się do **środków**, które „zdaniem” organu należy zastosować. Organ podatkowy jest – jak wskazano – gospodarzem prowadzonego postępowania podatkowego, a zatem **kryterium niezbędności jest pozostawione w pierwszej kolejności do jego dyspozycji** i potwierdza tym samym, że zasada ta jest narzędziem tego organu.

Niezbędność jako kryterium decydujące o zakresie działań podejmowanych w toku prowadzonego postępowania podatkowego **ma także znaczenie dla podatnika**. Pomimo iż adresatem przepisu art. 122 OP jest organ podatkowy, należy jednak zauważyć, iż ustawodawca **nieprzypadkowo otwiera szeroki zakres wszelkich działań, a następnie odnosi te działania do kryterium niezbędności**. Pewne „oderwanie działań” od ich powiązania wyłącznie z organem prowadzącym postępowanie podatkowe jest uzasadnione celem tego postępowania. Stąd też szeroki zakres wszelkich działań ma takie znaczenie dla podatnika, iż nie tylko organ podatkowy „aktywizuje” go do konkretnych działań w toku prowadzonego postępowania. Również **podatnik powinien przejawiać postawę czynną w zakresie podjęcia odpowiednich działań**, na co wskazuje orzecznictwo podatkowe¹².

Wydaje się, iż takie zachowanie podatnika jest uzasadnione nie tylko szerokim zakresem wszelkich działań, ale jednocześnie analizowanym kryterium niezbędności. Kryterium to ma tak ważkie znaczenie, iż można w pewnym uproszczeniu przyjąć, iż „odrywa się” od samego momentu decydowania przez organ podatkowy o podjęciu określonego działania, „kierując” to działanie do celu postępowania, a zatem także do kolejnego kryterium. Kryterium niezbędności **należy zdecydowanie odnieść także do działań podatnika**, gdyż podmiot ten powinien również podejmować te **działania, które są niezbędne dla uzasadnienia dochodzonych przez niego uprawnień**. A zatem kryterium niezbędności **pośrednio wskazuje, iż zasada prawdy obiektywnej jest także narzędziem podatnika**.

¹² W orzecznictwie podatkowym można dostrzec akcentowanie współdziałania podatnika z organem podatkowym. W wyroku NSA z 20 października 2010 r. w Warszawie (I GSK 1207/09) – niepublikowany – stwierdzono m.in., że „nałożenie na organy prowadzące postępowanie podatkowe obowiązku wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego nie zwalnia strony postępowania od współdziałania w realizacji tego obowiązku. (...)”. Z kolei w wyroku NSA w Warszawie z 19 października 2010 (I GSK 1189/09) – niepublikowany – przyjęto, że „współdziałanie podatnika z organem podatkowym jest szczególnie istotne w sytuacjach, gdy tylko on dysponuje wiedzą na temat okoliczności mogących mieć istotny wpływ na prawidłowe ustalenie stanu faktycznego sprawy”.

Kryterium niezbędności bardzo dobrze można zobrazować na przykładzie niektórych regulacji materialnego prawa podatkowego, gdzie w orzecznictwie sądowym wskazywano na określone obowiązki podatnika. W pierwszej kolejności należy zatem wskazać na obowiązki statuowane tym właśnie kryterium, a odnoszące się do odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w organizacji (art. 116 § 1 OP). Chodzi o tzw. przesłanki egzoneracyjne, a więc uwalniające od odpowiedzialności, które dotyczą wykazania przez członka zarządu takiej spółki pewnych okoliczności¹³. Wykazanie tych przesłanek egzoneracyjnych jest więc działaniem niezbędnym podatnika dla uwolnienia się od odpowiedzialności. Warto w tym zakresie wskazać choćby na wyrok NSA w Warszawie z 26 listopada 2010 (II FSK 1752/09) – niepublikowany – gdzie przyjęto, iż „w specyficznej sytuacji proceduralnej, która ma miejsce w sprawie dotyczącej odpowiedzialności członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych, stanowiącej odwrócenie zazwyczaj obowiązujących zasad postępowania podatkowego, nietrafne jest powoływanie się na przepisy nakazujące organom podatkowym, by podjęły wszystkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego (art. 122 OP) lub by zebrały i w sposób wyczerpujący rozważyły cały materiał dowodowy (art. 187 § 1 OP)”. Orzeczenie to potwierdzające swoiste odwrócenie ról, będące konsekwencją wskazanej instytucji z art. 116 § 1 OP, potwierdza zatem kryterium niezbędności jako uzasadniające działanie podmiotów określonych tą regulacją, a jednocześnie potwierdza, iż staje się narzędziem tych podmiotów.

Jako dobry przykład może posłużyć postępowanie z zakresu nieujawnionych źródeł przychodów, gdzie obowiązki są rozłożone pomiędzy stronę i organ podatkowy jak przyjęto w wyroku NSA w Warszawie z 13 lipca 2011 (II FSK 277/10) – niepublikowany, niemniej jednak to właśnie kryterium niezbędności wskazuje, iż w pierwszej kolejności „(...) obowiązkiem podatnika jest wskazanie i co najmniej uprawdopodobnienie podnoszonych przez niego okoliczności faktycznych, związanych ze zgromadzonym mieniem, przychodami i kosztami utrzymania (...)”.

¹³ Uwolnienie się od odpowiedzialności członka zarządu nastąpi, gdy wykaże on, że a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości lub wszczęto postępowanie zapobiegające ogłoszeniu upadłości (postępowanie układowe) albo b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości lub niewszczęcie postępowania zapobiegającego ogłoszeniu upadłości (postępowania układowego) nastąpiło bez jego winy. Ponadto uwolnienie od tej odpowiedzialności nastąpi wówczas, gdy wskaże mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części. Przy czym odpowiedzialność ta jest uzależniona także od stwierdzenia przez organ podatkowy przesłanki pozytywnej określonej w przepisie art. 116 § 1. Warto także wskazać na wyrok WSA w Gliwicach z 25 stycznia 2010 (I SA/GI 313/09) – niepublikowany.

Nie sposób także pominąć obowiązków działania statutowanych kryterium niezbędności, a wskazywanych w orzecznictwie podatkowym przy analizie kosztów uzyskania przychodów. Jako przykład z niezwykle bogatego orzecznictwa może posłużyć wyrok WSA w Bydgoszczy z 14 września 2010 (I SA/Bd 606/10) – niepublikowany, gdzie przyjęto m.in., że „wykładnia gramatyczna użytego przez ustawodawcę pojęcia <<koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów>> oznacza, że podatnik ma możliwość odliczania dla celów podatkowych wszelkich wydatków, pod warunkiem, że wykaże ich bezpośredni związek z prowadzoną działalnością gospodarczą, a ich poniesienie ma lub może mieć bezpośredni wpływ na wielkość osiągniętego przychodu”.

2.3. Zakreślenie obszaru działań poprzez kryterium celowości

Kryterium niezbędności jako z jednej strony domykające szeroki zakres działań, z drugiej zaś strony jako wskazujące pośrednio na analizowaną zasadę także jako narzędzie podatnika zostaje w dalszej części przepisu art. 122 powiązane ściśle z **kryterium celowości**.

Chodzi bowiem o te wszelkie działania, które są niezbędne w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Poprzez **powiązanie kryterium niezbędności działań z ich celowością następuje dalsze ograniczanie ich zakresu**. Pomimo iż sam termin cel jest wieloznaczny i może powodować rozmywanie się obszaru działań, to jednak ustawodawca doprecyzował ten cel, a właściwe dwa cele powiązane ze sobą. Taki zabieg ustawowy nakazuje oceniać konkretne działania, **które zamierza podjąć organ podatkowy wraz z aktywizowaniem podatnika, czy będą te działania realizować wskazane dwa cele**. Jeżeli więc chodzi o **działania podjęte w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, to w tym zakresie działania powinien podejmować zarówno organ podatkowy, jak i podatnik**, dla którego niezbędne jest ustalenie stanu faktycznego w taki sposób, aby uzasadnić swoje uprawnienia wynikające z konkretnych instytucji materialnego prawa podatkowego. W niektórych przypadkach to podatnik powinien przejawiać większą inicjatywę co do wyjaśnienia stanu faktycznego, jak choćby w ramach podanych powyżej przykładowo regulacji materialnego prawa podatkowego.

Natomiast, gdy idzie o działania podjęte w celu załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, to podjęcie je przede wszystkim organ podatkowy, który załatwi sprawę stosownym orzeczeniem. Działania podejmowane w celu załatwienia sprawy nie wykluczają aktywizowania podatnika. Szeroka formuła działań podejmowanych w tym celu wraz z samym celem tego postępowania podatkowego może także powodować konieczność udziału podatnika.

Można zatem przyjąć, iż uwzględnienie kryterium celowości pozwala stwierdzić, iż w **przypadku podejmowania działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy** zasada prawdy obiektywnej może być narzędziem zarówno podatnika, jak i organu podatkowego. Natomiast **staje się narzędziem przede wszystkim organu podatkowego, gdy analizujemy działania podejmowane w celu załatwienia sprawy** w postępowaniu podatkowym.

3. Zasada prawdy obiektywnej jako narzędzie w postępowaniu dowodowym

Przepisem realizującym zasadę prawdy obiektywnej w postępowaniu dowodowym jest art. 187 OP. Przepis ten jest skonstruowany w taki sposób, iż powinien być postrzegany jako **narzędzie organu podatkowego**. Zgodnie bowiem z przepisem art. 187 § 1 OP organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzeć cały materiał dowodowy. Należy zatem podkreślić, iż w tej regulacji **ustawodawca wyraża bezpośrednio obowiązek działania organu podatkowego**, a więc obowiązek zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, tj. tego materiału, który powstał jako skutek podejmowania niezbędnych działań dla wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. W ramach realizowania obowiązku zebrania materiału dowodowego organ podatkowy korzysta w pełni ze swego narzędzia, przy czym może tu chodzić zarówno o **materiał ustalony w toku własnych czynności, jak i materiał przekazany przez podatnika**. Obowiązek zebrania go związany jest bowiem z rezultatem podejmowanych czynności dotyczących dowodów w postępowaniu podatkowym, ale także dokumentów przedłożonych przez podatnika. Instrumentalny – w odniesieniu do organu podatkowego – charakter zasady prawdy obiektywnej w toku postępowania dowodowego jawi się bezpośrednio w ramach przepisu art. 187 § 2 OP, zgodnie z którym **organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu**. A zatem organ podatkowy nie tylko może dokonywać zmian w każdym stadium postępowania, ale jednocześnie w każdym stadium postępowania może także uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu. Należy zatem jednoznacznie stwierdzić, iż **zasada prawdy obiektywnej staje się istotnym narzędziem organu podatkowego w toku postępowania dowodowego**. Ustawodawca pozostawia bowiem organowi podatkowemu nie tylko **swobodę co do kierunku działania**, tj. zmiany, uzupełnienia, czy też uchylenia postanowienia dotyczącego dowodu ale **swoboda ta dotyczy również zakresu możliwych działań** organu podatkowego, tj. np. całościowej bądź częściowej zmiany czy też zakresu uzupełnienia bądź uchylenia.

O ile zatem przepis art. 122 OP stanowiący podstawę normatywną i jednocześnie treść zasady prawdy obiektywnej jest skonstruowany w taki sposób, iż **pomimo jego**

adresowania do organu podatkowego na pierwszy plan wysuwa się aspekt wszelkich działań opatrzonych kryterium niezbędności i celowości, to już w obszarze przepisów o dowodach ustawodawca stawia na organ podatkowy, czyniąc tę zasadę jego narzędziem.

W podobnym tonie wypowiada się bowiem ustawodawca, gdy idzie o **żądanie strony przeprowadzenia dowodu**. Należy je uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. Przy czym to organ decyduje w rezultacie, czy przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy oraz czy nie są wystarczająco stwierdzone innym dowodem, a zatem w jego gestii pozostaje uwzględnienie żądania strony, co do przeprowadzenia dowodu.

4. Podsumowanie

Przedstawione zagadnienie ujmowania zasady prawdy obiektywnej jako narzędzia organu podatkowego i po części podatnika pozwala „spojrzeć” na tę kluczową zasadę ogólną postępowania podatkowego z nieco innej perspektywy, jak diskutowana w orzecznictwie kwestia ciężaru dowodu i zasady oficjalności postępowania. Wydaje się, iż ustawodawca podatkowy wiedziony celem postępowania podatkowego w taki sposób określa tę zasadę, aby w jej kształcie określonym w art. 122 OP akcentować konieczność podejmowania szerokiego zakresu działań. Odnosi ten szeroki zakres działań do organu podatkowego, gdyż jest to podmiot prowadzący postępowanie podatkowe. Niemniej jednak nie czyni tej zasady wyłącznie narzędziem tego organu. Akcentowanie szerokiego zakresu działań to także wskazywanie, iż zasada ta staje się narzędziem w rękę podatnika jako strony postępowania podatkowego. Traktowanie tej zasady w kategoriach pewnego narzędzia można dostrzec także w zakresie dalszych określeń normatywnych zawartych w art. 122 OP, gdzie ustawodawca domyka szeroki zakres działań poprzez kryteria niezbędności i celowości. Szczególnego znaczenia nabiera kryterium niezbędności dla podatnika we wskazanych jako przykładowe regulacjach materialnego prawa podatkowego, co potwierdza traktowanie tej zasady także jako narzędzia podatnika. Akcentowanie z kolei tej zasady jako narzędzia organu podatkowego ma szczególne znaczenie w przepisach dotyczących dowodów.

Wskazane rozważania mogą posłużyć jedynie jako punkt wyjścia do szerszego spojrzenia na zasadę prawdy obiektywnej w taki sposób, aby ocenić jej funkcjonowanie z punktu widzenia instrumentalnego traktowania tej zasady przez organ podatkowy i podatnika. Być może stanie się to przyczyną bardziej pogłębionych rozważań na temat relacji tych podmiotów, gdzie relacje te winny być wyznaczone celem postępowania podatkowego.

