

Ciężar dowodu w zakresie kosztów uzyskania przychodów w podatku dochodowym od osób prawnych

Koszty uzyskania przychodów są (obok przychodu) istotnym elementem wpływającym w sposób bezpośredni na wielkość dochodu, a co za tym idzie na wymiar podatku. Z kolei kwestia ciężaru dowodu, choć znajduje częściowe uregulowanie w przepisach prawa, wywołuje wiele wątpliwości w praktyce i doktrynie. *Niekiedy wręcz stosowanie ciężaru dowodu jest w ogóle kwestionowane. Należy zatem wyraźnie zaznaczyć, że jest to niezwykle ważki problem, ponieważ może mieć wpływ na rozstrzygnięcia, które będą dotyczyć bezpośrednio podatnika.*

Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych (dalej: PDOPrU)¹ posługuje się klauzulą generalną w definiowaniu kosztów, przyjmując w art. 15 ust. 1, że kosztami uzyskania przychodów są koszty poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych w art. 16 ust. 1 (czyli wydatków², których nie uznaje się za koszty uzyskania przychodów).

W związku z powyższą definicją przyjmuje się, że aby wydatek został uznany za koszt, muszą zostać spełnione następujące warunki: koszt musi być faktycznie poniesiony, nie może znajdować się w katalogu wymienionym przez ustawodawcę w art. 16 ust. 1 PDOPrU oraz powinien zostać poniesiony celem uzyskania przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów (tym samym musi istnieć obiektywny, zrelatywizowany związek pomiędzy kosztem a przychodem)³. Na potrzeby tego opracowania zostanie

¹ Ustawa z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2011, Nr 74, poz. 397 j.t. z późn. zm.).

² W doktrynie pojawia się stanowisko odnośnie nieutożsamiania pojęcia wydatków z kosztami, ponieważ poza kosztami *sensu stricto*, kosztami są również rezerwy, straty, odpisy, czy też różnice kursowe, które nie są wydatkami – tak: M. Ślifirczyk, *Koszty uzyskania przychodów* [w:] G. Dźwigała, Z. Huszcz, P. Karwat, R. Krasnodębski, M. Ślifirczyk, F. Switała, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Warszawa 2009, str. 273; Jednakże ustawodawca, orzecznictwo jak i większość doktryny nie widzi potrzeby takiego rozróżnienia. Patrz: Wyrok NSA z dnia 7 maja 2003 r., Sygn. I SA/Ka 2348/01, powołany [w:] M. Romańczuk, W. Pietrasiewicz, P. Skorupa, D. Radwański, *Koszty uzyskania przychodów – wybrane aspekty*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 6, Legalis.

³ A. Huchla, *Podatek dochodowy od osób prawnych* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2010, str. 199; M. Wilk, *Komentarz do art.15 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*, LEX.

szczegółowej przedstawiony tylko ostatni warunek, ponieważ wzbudza on najwięcej kontrowersji w praktyce stosowania prawa.

W prakseologii, czyli w nauce o sprawnym działaniu⁴, cel definiowany jest jako „świadome lub podświadome w danej chwili antycypowane stany rzeczy uważane za pożądane, do których zmierzamy w naszym działaniu”⁵. Cel w przypadku definicji kosztów uzyskania przychodów jest zatem zmierzaniem do uzyskania przychodu, jego zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodu. Jednakże kategoria celu jest kategorią subiektywną, równocześnie mającą charakter normatywny. Podatnik, podejmując działania (ponosząc koszty), chce osiągnąć te antycypowane stany rzeczy. Ponadto, jeśli chodzi o związek pomiędzy poniesionym wydatkiem a osiągniętym przychodem, związek ten może mieć dwojaki charakter – zarówno bezpośredni, jak i pośredni⁶. W związku z tym pojawia się wątpliwość odnośnie ciężaru dowodowego, *a co za tym idzie – zakresu obowiązków bądź podatnika, bądź organu podatkowego*. Skoro art. 122 Ordynacji podatkowej⁷ stanowi, że w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym, a dodatkowo art. 187 Ordynacji podatkowej nakłada na organy obowiązek zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący materiału dowodowego, wydaje się, że ciężar dowodowy został przerzucony wyłącznie na organy podatkowe. Jednakże uwidacznia się tu problem, że organ podatkowy nie zawsze może być w stanie wyjaśnić stan faktyczny⁸, zwłaszcza w przypadku kosztów pośrednich, z których

⁴ Definicja dostępna na: <http://encyklopedia.pwn.pl/haslo.php?id=4009631>, [stan na dzień: 25.11.2011 r.].

⁵ J.Korczak, *Działanie i cel* [w:] A. Chrisidu-Budnik, J. Korczak, A. Pakuła, J. Supernat, *Nauka organizacji i zarządzania*, Wrocław 2005, str. 143.

⁶ „Za takim stanowiskiem przemawia również klasyfikacja kosztów na koszty bezpośrednio związane z przychodami oraz koszty inne niż bezpośrednio związane z przychodami (koszty związane z przychodami jedynie pośrednio), wprowadzona w art. 15 ust. 4 i 4d ustawy o CIT”, A. Mariański, D. Strzelec, M. Wilk, *Ustawa o podatku dochodowym od osób prawnych. Komentarz*, Lex.

⁷ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 j.t. z późn. zm.).

⁸ „(...)organ podatkowy analizuje, czy zachowanie podatnika kwalifikowane jako wykonywanie działalności gospodarczej, którego następstwem są pewne wydatki, było podjęte dla osiągnięcia przychodów bądź dla zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Stwierdzenie osiągnięcia przychodów bądź stanu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów nie daje organom podatkowym możliwości weryfikacji rozmiaru osiągniętego przychodu bądź stopnia uzyskanego stanu zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów. Taka weryfikacja oznaczałaby bowiem badania efektywności. Organ podatkowy może i jest zobowiązany ustalić, czy przychód bądź też stan zachowania lub zabezpieczenia źródła przychodów zaistniał”, P. Borszowski, *Działalność gospodarcza w konstrukcji prawnej podatku*, Warszawa 2010, str. 282.

niekiedy niedostatecznie jasno wynika subiektywna kategoria celu⁹. Brak ustalenia celu wiązałby się z uznaniem, że koszt nie został poniesiony w celu uzyskania przychodu, zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów. Zważywszy na to, część doktryny¹⁰ prawa podatkowego i orzecznictwa związanego z tą dziedziną¹¹ obciąża ciężarem dowodu (w znaczeniu materialnym) podatnika. Taką praktykę stosują czasem również organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, które wykorzystują specyfikę konstrukcji materialnego prawa podatkowego, w tym przypadku kosztów uzyskania przychodów¹². Powoływany jest wówczas art. 6 Kodeksu cywilnego, który stanowi, że ciężar udowodnienia spoczywa na osobie, która z faktu tego wywodzi skutki prawne. Dodatkowo doktryna postępowania cywilnego odróżnia ciężary procesowe od obowiązków procesowych. W odniesieniu do ciężarów procesowych, niepodporządkowanie się im pociąga za sobą tylko i wyłącznie utratę korzyści związanej z działaniem. Obowiązek procesowy natomiast podlega sankcjonowaniu, a zatem może być wymuszony¹³. Wydaje się, że właśnie tę cywilistyczną koncepcję ciężaru (ciężaru dowodzenia) zaprezentował NSA w wyroku z dnia 11 grudnia 1996 r. Sąd stwierdził, że: „Nie można nakładać na organy podatkowe nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów, potwierdzających związek przyczynowy pomiędzy oznaczonymi wydatkami a uzyskanym przychodem, jeżeli argumentów w tym zakresie nie dostarczył sam podatnik, a z ustaleń wspomnianych organów wynikają wnioski przeciwne do ogólnie sformułowanych twierdzeń tegoż podatnika. Na podatniku ciąży obowiązek wykazania, iż poniósł określone wydatki, które z punktu widzenia obowiązujących przepisów traktowane są jako koszty uzyskania przychodów, w tym w szczególności związek między tymi wydatkami a uzyskanym przychodem. Jeśli więc tego nie uczyni, ponosi negatywne konsekwencje własnej

⁹ Kosztami pośrednimi mogą być przykładowo usługi marketingowe, NSA w wyroku z dnia 7 grudnia 2007 r., Sygn. II FSK 871/07, Legalis, sformułował wniosek, że: „Przy tego rodzaju usługach niematerialnych jakimi są usługi marketingowe, to podatnik musi wykazać, że usługi te zostały rzeczywiście wykonane, miały na celu uzyskanie przychodu i że wykonał je podmiot, na rzecz którego poniesiono wydatek”.

¹⁰ K. Gil, *Zasada ponoszenia kosztów w celu uzyskania przychodów w świetle reguł wykładni przepisów prawa podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2010, nr 7, s. 24 i nast.

¹¹ Tak: Wyrok NSA z dnia 14 października 1999 r. Sygn. III SA 7548/98, „Wystarczającą przesłanką uznania danego wydatku za koszt uzyskania przychodu jest działanie w celu uzyskania przychodu. Nie jest natomiast niezbędne osiągnięcie wspomnianego celu. Cel ten należy ocenić w momencie dokonania wydatku. Ciężar dowodu działania w określonym celu spoczywa na podatniku”, Lex nr 40059. Przeciwnie stanowisko sądu: Wyrok NSA z dnia 4 listopada 2003 r., Sygn.: III SA 2763/02, dostępny na: <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/doc/019881A9B8>, [stan na dzień: 7.11.2011 r.], „Nie do przyjęcia jest pogląd, że ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym spoczywa na podatniku”.

¹² S. Wawrzyniec, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2001, nr 3, s. 53 i nast.

¹³ E. Marszałkowska-Krześ (red.), *Postępowanie cywilne*, Warszawa 2011, s. 69.

bierności”¹⁴. Mając na uwadze powyższe, to właśnie podatnik powinien udowodnić cel uzyskania przychodu i wykazać związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy poniesionym przez siebie wydatkiem a uzyskanym przychodem, ponieważ to właśnie on czerpie korzyści z udowodnienia celu (w postaci obniżenia dochodu, a co za tym idzie wysokości podatku, która będzie odpowiadać faktycznemu stanowi rzeczy). Takie stanowisko potwierdza późniejsze orzeczenie WSA z dnia 28 stycznia 2004 r., gdzie wprost wyrażono tezę, że „to podatnik ma obowiązek uzasadnić cel ponoszonych wydatków, tzn. że służyły one uzyskaniu przychodów oraz związek przyczynowy pomiędzy poniesionym kosztem, a uzyskanym (potencjalnie) przychodem”¹⁵. Równocześnie w judykaturze powoli odchodzi się od odwoływania się wprost do art. 6 k.c. Wskazuje na to wyrok NSA z dnia 16 listopada 2006 r., który idzie nawet dalej, orzeczono w nim, że: „w postępowaniu podatkowym art. 6 k.c., nie stosuje się. Nawet posiłkowo nie powinno się korzystać z konstrukcji zawartej w tym przepisie gdyż nie może mieć on zastosowania w postępowaniu opartym nie na równorzędności stron postępowania ale na podporządkowaniu strony organowi, wyposażonemu w imperium państwa. Jednakże okoliczność, że to na organie, a nie na stronie spoczywa ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym, nie oznacza, że strona nie powinna uzasadniać swoich racji”¹⁶.

W orzecznictwie sądów administracyjnych bezsporne wydaje się być, że z chwilą zakwestionowania zaliczenia przez organy podatkowe konkretnego wydatku jako niebędącego kosztem uzyskania przychodów to na podatniku spoczywa ciężar przeciwdowodu. Podatnik musi w takiej sytuacji wykazać, że zamiar poniesienia wydatków był obiektywnie związany z osiągniętym lub nawet zamierzonym przychodem. Art. 15 ust. 1 PDOPrU w żaden sposób nie upoważnia organów podatkowych do oceny ekonomicznej zasadności działań podejmowanych przez podatnika. Zważywszy na to, brak jest podstaw, aby eliminować określone koszty z powodu ich ewentualnej nieracjonalności czy nieprzydatności. ***W świetle obowiązującej w prawie podatkowym zasady swobodnej oceny dowodów nie zwalnia to organów podatkowych od jej dokonania zgodnie z normami prawa procesowego oraz z zachowaniem określonych reguł tej oceny, do której należy między innymi zasada zdrowego rozsądku.*** Zasada zdrowego rozsądku znajduje swoje

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 1996 r., Sygn. SA/Ka 2015/95, Legalis, podobnie wyrok WSA z dnia 18 lutego 2009 r., Sygn. I SA/Lu 299/08, Legalis: „Ciężar dowodu co do wykazania istnienia związku przyczynowego pomiędzy poniesieniem wydatku, a osiągnięciem przychodu spoczywa na podatniku. Na organy podatkowe nie można nakładać nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów potwierdzających zasadność zaliczenia w ciężar kosztów podatkowych określonych kwot, jeżeli strategia podatnika opiera się wyłącznie na negowaniu działań podejmowanych przez te organy”.

¹⁵ Wyrok WSA z dnia 28 stycznia 2004 r., Sygn. III SA 1106/02, Legalis.

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2006 r., Sygn. I FSK 197/06, Lex nr 262147.

odzwierciedlenie w tym, że każdy podmiot prowadzący działalność gospodarczą powinien działać racjonalnie i zmierzać w sposób najbardziej racjonalny do osiągnięcia celu¹⁷.

Z uwagi na powyższe rozważania (*jeżeli już przyjmie się stosowanie pojęcia ciężaru dowodowego w postępowaniu podatkowym*) należałoby rozgraniczyć ciężar dowodowy formalny od materialnego. Należy podkreślić, że niewłaściwym byłoby całkowite przeniesienie ciężaru dowodowego zarówno w sensie formalnym, jak i materialnym na podatnika. Takie podejście powodowałoby akceptację cywilistycznej perspektywy pojmowania ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym, które jest uregulowane prawem autonomicznym¹⁸. Ponadto postępowanie podatkowe charakteryzuje się zupełnie innym układem podmiotowym, ponieważ nie występuje tutaj równość stron procesowych. Jedną ze stron jest przecież zawsze organ podatkowy dysponujący władztwem administracyjnym, mający nadrzędną pozycję w stosunku do podatnika¹⁹.

Zatem ciężarem dowodowym formalnym bezsprzecznie obciążony jest i powinien być organ podatkowy. Wątpliwości budzi ciężar dowodowy w sensie materialnym. Choć pozostaje on nieuregulowany w ustawach podatkowych w zakresie kosztów (to według niektórych przedstawicieli doktryny²⁰) może być nim obciążony podatnik. Albowiem, jeśli nie będzie on w stanie przedstawić dowodów na istnienie celu osiągnięcia przychodów, zachowania lub zabezpieczenia źródła, to taki koszt nie będzie mógł osiągnąć statusu kosztu uzyskania przychodu.

W związku z poczynionymi wcześniej spostrzeżeniami zasadny wydaje się postulat, że ustawodawca²¹ powinien tę sprawę przeanalizować i uregulować w taki sposób,

¹⁷ Wyrok WSA z dnia 22 marca 2006 r., Sygn. I SA/Łd 672/05, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2007, nr 4, poz. 56, str. 337. por. wyrok NSA z 24 sierpnia 2004 r., Sygn. 356/04, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 9 s. 56; wyrok NSA z 18 sierpnia 2004 r., Sygn. FSK 359/04, „Przegląd Podatkowy” 2005, nr 9 s.56.

¹⁸ L. Kleczkowski, *Koszty uzyskania przychodu a ciężar dowodu*, „Monitor Podatkowy” 2002, nr 8, s. 23–27. Patrz też wcześniej powołany: wyrok NSA z dnia 16 listopada 2006 r., Sygn. I FSK 197/06, Lex nr 262147.

¹⁹ A. Sarna, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Fiscus” 2006, nr 7, s. 18 i nast.

²⁰ K. Gil, *op.cit.*, s. 24 i nast.

²¹ W jednym z projektów Ordynacji podatkowej proponowano dodatkowo art. 188 zd. 2 w brzmieniu: „Jeżeli z okoliczności faktycznych strona wywodzi korzystne dla siebie skutki prawne, ciężar udowodnienia tych okoliczności, spoczywa na stronie” – regulacja ta byłaby poniekąd zbliżona do art. 6 Kodeksu cywilnego, ponieważ np. w przypadku kosztów uzyskania przychodów to podatnik musiałby wykazać się aktywnością dowodową. Natomiast jeśli chodzi o ciężar w znaczeniu formalnym to zakładano inicjatywę dowodową organu, L. Kleczkowski, *op. cit.*, s. 27.; Obecnie art. 188 Ordynacji podatkowej stanowi, że żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.

aby nie budziła ona rozbieżności, a tymczasowo stanowisko w tej sprawie powinien zająć Minister Finansów wydając ogólną interpretację²².

Dla kwestii ciężaru dowodowego oraz określania stanu faktycznego istotne znaczenie ma dokumentacja. Warto zatem zbadać, jak kwestia udokumentowania kosztów wpływa na ciężar dowodu i w jaki sposób go modyfikuje. W tym zakresie, dla uzyskania kompleksowości spojrzenia, należy odnieść się zarówno do ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, jak i regulacji prawa bilansowego.

Przepisy prawa podatkowego często nakładają na podatnika powinność udokumentowania tych zdarzeń, które mają wpływ na wymiar obciążeń podatkowych. Tak też jest w przypadku podatników podatku dochodowego od osób prawnych mających obowiązek prowadzenia ewidencji rachunkowej na podstawie art. 9 ust. 1 PDOPrU. Ewidencja, prowadzona zgodnie z ustawą o rachunkowości, ma być prowadzona w sposób zapewniający określenie wysokości dochodu (straty), podstawy opodatkowania i wysokości należnego podatku za rok podatkowy, a także podatnik zobowiązany jest do uwzględnienia w ewidencji środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych informacji niezbędnych do obliczenia wysokości odpisów amortyzacyjnych. Zatem ewidencja w sposób wyraźny została podporządkowana celom podatkowym. Ponadto „można wskazać kilka aspektów, które będą decydowały o zakresie powinności dokumentowania wydatku przez podatnika: 1) zakres ten będzie uzależniony od konkretnego rodzaju wydatku, 2) udokumentowanie poniesienia wydatku musi wskazywać na czynność wykonaną, a nie jedynie fikcyjną, 3) znaczenie może mieć również forma dokumentowania wydatku”²³.

Ustawa o rachunkowości określa tzw. „dowody źródłowe” (dowody księgowe stwierdzające dokonanie operacji gospodarczej), którymi zgodnie z art. 20 ust. 1, są: dowody zewnętrzne obce – otrzymane od kontrahentów (np. faktury VAT, rachunki); dowody zewnętrzne własne – przekazywane w oryginale kontrahentom; dowody wewnętrzne – dotyczące operacji wewnątrz jednostki. Dodatkowo decyduje ona niejako o formie dokumentowania, ponieważ od strony formalnej dowód księgowy powinien zawierać co najmniej: określenie rodzaju dowodu i jego numeru identyfikacyjnego; określenie stron (nazwy, adresy) dokonujących operacji gospodarczej; opis operacji oraz

²² Minister właściwy do spraw finansów, na podstawie art. 14a Ordynacji podatkowej, dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne). Należy jednak zaznaczyć, że Ordynacja podatkowa nie określa mocy wiążącej interpretacji ogólnej, dlatego też celowe wydaje się być stwierdzenie, że zastosowanie takiej metody powinno być rozwiązaniem tymczasowym.

²³ P. Borszowski, *Ciężar dowodu oraz dokumentowanie wydatków w podatku dochodowym od osób prawnych*, „Vademecum Doradcy Podatkowego” nr 71532.

jej wartość, jeżeli to możliwe, określoną także w jednostkach naturalnych; datę dokonania operacji (gdy dowód został sporządzony pod inną datą – także datę sporządzenia dowodu); podpis wystawcy dowodu oraz osoby, której wydano lub od której przyjęto składniki aktywów; oraz stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu do ujęcia w księgach rachunkowych przez wskazanie miesiąca oraz sposobu ujęcia dowodu w księgach rachunkowych (dekretacja), podpis osoby odpowiedzialnej za te wskazania (art. 21 ust. 1 ustawy o rachunkowości). Dwa ostatnie elementy, czyli podpis wystawcy i stwierdzenie sprawdzenia i zakwalifikowania dowodu, zgodnie z art. 21 ust. 1a ustawy o rachunkowości, można pominąć, jeśli wynika to z odrębnych przepisów lub techniki dokumentowania zapisów księgowych.

Podatnik zatem jest ustawowo zobowiązany do prowadzenia dokumentacji. Sposób jej prowadzenia został również w znacznej mierze określony przez ustawodawcę. Z uwagi na powyższy fakt należy przyjąć, że w przypadku wątpliwości dotyczących poniesienia wydatku to na podatniku spoczywa ciężar dowodowy, jednak nie obejmuje on celowości jego poniesienia. Należałoby tutaj przywołać wyrok WSA, gdzie orzeczono: „W świetle definicji kosztów uzyskania przychodów zawartej w art. 15 ust. 1 ustawy z 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych nie każdy faktycznie poniesiony wydatek może być zakwalifikowany jako koszt uzyskania przychodu. Przede wszystkim niezbędnym jest, aby podatnik wykazał, że bez jego poniesienia przychód by nie wystąpił. W tym celu podatnik powinien dysponować dowodami zawierającymi niezbędne informacje do stwierdzenia występowania związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy poniesionym wydatkiem a osiągniętym przychodem. Organy podatkowe bowiem stan faktyczny w sprawie ustalają na podstawie dowodów dokumentujących zdarzenia i na tej podstawie wyprowadzają wnioski co do związku danego wydatku z przychodem. Zatem, dowody przedkładane przez podatnika muszą poddawać się ocenie podatkowej i w interesie podatnika jest, aby dołożyć należytej staranności w gromadzeniu dowodów mających związek ze zdarzeniem, którego koszt chce podatnik uwzględnić w rachunku podatkowym”²⁴.

Jednakże obowiązki podatnika nie mogą wpłynąć na umniejszenie obowiązków organu podatkowego. Z przywołanego już wcześniej art. 122 Ordynacji podatkowej, określającego zasadę prawdy obiektywnej, wynikają dla organu podatkowego obowiązki: określenia z urzędu, jakie dowody są niezbędne dla ustalenia stanu faktycznego sprawy

²⁴ Wyrok WSA z dnia 21 maja 2008 r., Sygn. I SA/Gd 989/07, LEX nr 469662, istotną rolę odgrywa właściwe udokumentowanie, co potwierdza wyrok WSA z dnia 18 czerwca 2007 r., Sygn. I SA/Go 1425/06, Legalis, gdzie orzeczono, że „wydatki faktycznie poczynione, przy czym jedynie wadliwie, czy też w sposób niepełny udokumentowane, nie mogą być tylko z tego powodu w całości pominięte przy określaniu podstawy opodatkowania, jeśli mogą być one udowodnione innymi środkami dowodowymi. Niemniej jednak muszą to być środki zasługujące na wiarę (chyba że przepis prawa podatkowego przewiduje określony sposób dokumentowania tych wydatków)”.

czy też przeprowadzania dowodów z urzędu. W związku z tym przepisem w doktrynie pojawia się postulat, że jeśli przepisy Ordynacji podatkowej nie nakładają na stronę obowiązku wskazania dowodów, które są potrzebne do rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy, to nie może takiego obowiązku nałożyć na podatnika organ podatkowy²⁵. Gdyby organ przerzucił ciężar dowodowy na stronę, naruszałby tym samym zasadę prawdy obiektywnej. Pomimo jasności i precyzyjności (jak wydawałoby się bez dokonania pogłębionej wykładni przepisu) art. 122 Ordynacji podatkowej w orzecznictwie²⁶ podnosi się, że organ nie może w nieograniczonym zakresie podejmować działań w celu poszukiwania faktów. Zostało to zasygnalizowane już wcześniej. Należy podkreślić, że niezwykle istotne zatem jest współdziałanie strony na etapie postępowania podatkowego. Jednakże w przypadku braku współdziałania nie można wyprowadzić negatywnych następstw dla strony²⁷.

Ciężko jednoznacznie stwierdzić, czy obowiązek dokumentacji ciążyący na podatniku automatycznie przerzuca na niego ciężar dowodzenia. NSA w jednym z wyroków przyjmuje, że „w postępowaniu podatkowym ciężar dowodowy z mocy art. 122 w związku z art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej obciąża organy podatkowe, chyba że przepisy szczególne (np. art. 9a PDOPrU bądź art. 25a PDOFizU) bądź inicjatywa samej strony przesuną go na podatnika. Realizacja zasady współdziałania podatnika z organami podatkowymi w dochodzeniu do prawdy obiektywnej ma charakter akcesoryjny, albowiem nie może ona zwolnić organów podatkowych z obowiązku zgromadzenia dowodów dotyczących faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy”²⁸. Wyrok ten wskazuje, że w art. 9a PDOPrU ciężar przesunięty jest na podatnika. Przepis ten dotyczy dokumentowania transakcji dokonywanych między podmiotami powiązаныmi. Owa dokumentacja ma umożliwić organom podatkowym weryfikację cen stosowanych w transakcjach z podmiotami powiązаныmi. Ceny te powinny być cenami rynkowymi. Jeżeli jednak organ podatkowy stwierdziłby, że zastosowane ceny transakcyjne odbiegają od cen rynkowych, ma prawo oszacować uzyskany z nich zysk do wartości rynkowej, a nie od cen ujętych w transakcjach²⁹. Zatem jeśli taki obowiązek dokumentacji został uznany równoznacznie za ciężar dowodu spoczywający na podatniku, należałoby się zastanowić, czy podobnie nie byłoby w przypadku każdej dokumentacji, do której prowadzenia

²⁵ B. Adamiak, *Postępowanie podatkowe* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, str. 574 i nast.

²⁶ Wyrok NSA z dnia 11 grudnia 1996r., Sygn. SA/Ka 2015/95, Legalis, podobnie wyrok WSA z dnia 18 lutego 2009 r., Sygn. I SA/Lu 299/08, Legalis.

²⁷ B. Adamiak, *op. cit.*, s. 574 i nast.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., Sygn. FSK 2600/04, Legalis.

²⁹ P. Małecki, M. Mazurkiewicz, *CIT. Podatki i rachunkowość. Komentarz*. Lex.

podatnik jest zobowiązany w drodze ustawy. Jednakże takie automatyczne przerzucenie ciężaru na podatnika, w związku z nałożonymi na niego innymi obowiązkami (tutaj obowiązkiem dokumentacji), stoi niejako w sprzeczności z zasadą prawdy obiektywnej i nakładaniem obowiązków (obowiązkiem dowodzenia) tylko w drodze ustawy.

Podsumowując powyższe rozważania, należy podkreślić, że kwestia ciężaru dowodowego zawiera wiele rozbieżności zarówno w teorii, jak i w praktyce. Zatem słusznym wydawałby się postulat do ustawodawcy, aby (wprowadzając kolejne nowelizacje) zajął się i tą kwestią.

Nawet jeżeli uznać, że na podatniku w ogóle nie spoczywa ciężar dowodowy, to jednak powinien on brać czynny udział w postępowaniu podatkowym, dążąc razem z organem do dokładnego ustalenia stanu faktycznego.

