

Marian Masternak

Biegły w postępowaniu podatkowym

Kwartalnik Prawa Publicznego 1/2, 117-130

2001

Artykuł został zdigitalizowany i opracowany do udostępnienia w internecie przez Muzeum Historii Polski w ramach prac podejmowanych na rzecz zapewnienia otwartego, powszechnego i trwałego dostępu do polskiego dorobku naukowego i kulturalnego. Artykuł jest umieszczony w kolekcji cyfrowej bazhum.muzhp.pl, gromadzącej zawartość polskich czasopism humanistycznych i społecznych.

Tekst jest udostępniony do wykorzystania w ramach dozwolonego użytku.

*Marian Masternak**

BIEGŁY W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

1. UWAGI WSTĘPNE

W postępowaniu podatkowym, podobnie jak w ogólnym postępowaniu administracyjnym oraz w postępowaniu sądowym, biegłym jest osoba powołana przez organ prowadzący postępowanie do wyrażenia opinii o okolicznościach, których ustalenie i ocena wymaga wiadomości specjalnych, wykraczających poza wiedzę i doświadczenie życiowe osób mających wykształcenie ogólne. Zadaniem biegłego jest zatem udzielenie sądowi lub pracownikowi organu administracyjnego specjalnych wiadomości niezbędnych do prawidłowego przeprowadzenia postępowania i rozstrzygnięcia sprawy.

Dowód z opinii biegłego należy do środków dowodowych stosowanych w postępowaniu podatkowym stosunkowo często. Tymczasem regulacja prawna dotycząca przeprowadzania tego dowodu zawarta w art. 197 ustawy z 29.8.1997 r. Ordynacja podatkowa¹ (zwanej dalej „Ordynacją podatkową”) jest bardzo zwięzła. Przepis ten określa jedynie przesłanki powołania biegłego oraz zawiera odesłanie do przepisów o wyłączeniu pracownika organu podatkowego oraz o przesłuchaniu świadków. Wobec tak skromnej regulacji, w wielu kwestiach dotyczących stosowania tego środka dowodowego konieczne jest odwołanie się do poglądów sformułowanych w piśmiennictwie prawniczym oraz judykaturze. Celem niniejszego opracowania jest analiza obowiązujących uregulowań prawnych dotyczących dowodu z opinii biegłego, a także przedstawienie odnoszących się do tego zagadnienia poglądów doktryny i orzecznictwa.

* Dr Marian Masternak – adiunkt w Katedrze Prawa Administracyjnego, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń.

¹ Dz. U. Nr 137, poz. 926, z późn. zm.

2. PRZESŁANKI POWOŁANIA BIEGŁEGO

W świetle art. 197 § 1 Ordynacji podatkowej organ podatkowy powołuje biegłego lub biegłych w przypadku, gdy dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub jego oceny nie jest wystarczająca wiedza ogólna i doświadczenie życiowe pracownika organu, lecz konieczne są wiadomości specjalne. Przesłanką powołania biegłego jest zatem niezbędność uzyskania przez organ podatkowy specjalnych wiadomości z zakresu określonej dziedziny nauki, techniki, sztuki, rzemiosła, handlu, obrotu gospodarczego, itp. Są to wiadomości, które wykraczają poza wiedzę i doświadczenie życiowe osób mających wykształcenie ogólne.

Przedmiotem opinii biegłego są okoliczności dotyczące stanu faktycznego sprawy podatkowej. Natomiast zagadnienia z dziedziny prawa krajowego powinny być znane organowi podatkowemu i dla ich wyjaśnienia nie powołuje się biegłego². W literaturze przyjmuje się, że dopuszczalne jest zasięgnięcie opinii biegłego odnośnie prawa obcego, jakie w danym przypadku powinno być zastosowane³. Ponadto możliwe jest powołanie biegłego w celu ustalenia zwyczajów miejscowych, czy też zwyczajów przyjętych w danym środowisku, jeśli ustawa wiąże z takimi zwyczajami określone konsekwencje na gruncie prawa podatkowego⁴.

Z przepisu art. 197 § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że w przypadku, gdy w sprawie są wymagane wiadomości specjalne organ podatkowy „może” powołać biegłego. W związku z taką redakcją przepisu w literaturze pojawił się pogląd, że powołanie biegłego jest fakultatywne⁵, a kwestię powołania biegłego pozostawiono uznaniu organu podatkowego⁶. Stanowisko to nie wydaje się słuszne, bowiem swoboda organu w istocie rzeczy jest ograniczona przez zasadę prawdy obiektywnej, z której wynika obowiązek organu podatkowego zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego (art. 187 § 1 o.p.). Należy zatem podzielić pogląd sformułowany w orzecznictwie, że

² Niektórzy autorzy dopuszczają możliwość stosowania dowodu z opinii biegłego w odniesieniu do specjalistycznych i z reguły rzadko stosowanych działów prawa krajowego. Por. W. Siedlecki, *Postępowanie cywilne. Zarys wykładu*, Warszawa 1977, s. 280.

³ Ibidem.

⁴ Np. art. 7 ust. 3 ustawy z dnia 28.7.1983 r. o podatku od spadków i darowizn.

⁵ Por. H. Dzwonkowski [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2000, s. 481.

w przypadku gdy dla ustalenia stanu faktycznego lub jego oceny potrzebne są w określonej dziedzinie wiadomości specjalne, które przekraczają zakres i doświadczenie życiowe osób mających wykształcenie ogólne, organ podatkowy powinien powołać biegłego⁷. W przeciwnym razie można byłoby postawić zarzut, że nie został zebrany lub w sposób wyczerpujący rozpatrzony cały materiał dowodowy, a to oznaczałoby naruszenie zasady prawdy obiektywnej.

Warto zaznaczyć, że w wielu przypadkach przepisy szczególne, w tym przepisy ustaw regulujących poszczególne podatki, przewidują *expressis verbis* obowiązek powołania biegłego lub biegłych. Na przykład przepis art. 14 ust. 3 ustawy z 15.2.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych⁸ stanowi, że w przypadku, gdy wartość zbytych rzeczy lub praw majątkowych wyrażona w cenie określonej w umowie sprzedaży znacznie odbiega od ich wartości rynkowej, urząd skarbowy wezwie strony umowy do zmiany tej wartości lub wskazania przyczyn uzasadniających podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej. W razie nieudzielenia odpowiedzi, niedokonania zmiany wartości lub niewskazania przyczyn, które uzasadniają podanie ceny znacznie odbiegającej od wartości rynkowej, urząd skarbowy ustali wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych. Z tych samych przyczyn obowiązek powołania biegłych lub biegłego przewiduje przepis art. 19 ust. 4 ustawy z 26.7.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych⁹. Inny przykład obowiązkowego powołania biegłego wynika z art. 6 ust. 3 i 4 ustawy z 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych¹⁰, który przewiduje, że w przypadku, gdy strony czynności cywilnoprawnej nie określiły wartości przedmiotu tej czynności lub wartość określona przez strony nie odpowiada, według oceny organu podatkowego, jej wartości rynkowej, organ ten wezwie strony do jej określenia, podwyższenia lub obniżenia, w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, podając jednocześnie wartość według własnej, wstępnej oceny. Jeżeli strony, pomimo wezwania nie określiły wartości lub podały wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy, stosownie do art. 6 ust. 4 wymienionej ustawy, dokona jej określenia na podstawie opinii biegłego. Obowiązek powołania biegłych dla ustalenia wartości rynkowej nabytych rzeczy lub praw ma-

⁶ Por. J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 182.

⁷ Por. wyrok NSA z dnia 23.5.1997 r., SA/Lu 1487/95, LEX nr 30247 oraz wyrok NSA z dnia 24.10.1997 r., I SA/Po 492/97, LEX nr 30890.

⁸ Tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 54, poz. 654, z późn. zm.

⁹ Tekst jednolity Dz. U. z 2000 r. Nr 14, poz. 176, z późn. zm.

¹⁰ Dz. U. Nr 86, poz. 959, z późn. zm.

jątkowych przewiduje też przepis art. 8 ust. 4 ustawy z dnia 28.7.1983 r. o podatku od spadków i darowizn¹¹.

3. LICZBA BIEGLYCH

Przepis art. 197 § 1 Ordynacji podatkowej przewiduje, że organ podatkowy może powołać w sprawie jednego lub kilku biegłych. Podobne rozwiązanie wynika z przepisów szczególnych wprowadzających obowiązek zastosowania analizowanego środka dowodowego. Przepisy te z reguły przewidują możliwość powołania biegłego lub biegłych. Oznacza to, że rozstrzygnięcie co do liczby biegłych należy do organu podatkowego¹². W doktrynie wskazuje się, że w przypadku, gdy wymagane są wiadomości specjalne z jednej dziedziny, organ podatkowy może ograniczyć się do powołania jednego biegłego. Jednak w sytuacji, gdy opinia biegłego budzi wątpliwości, organ podatkowy powinien zasięgnąć nowej opinii. W sprawach złożonych i skomplikowanych celowe może okazać się jednoczesne powołanie większej liczby biegłych, w celu opracowania przez nich odrębnych opinii w tej samej sprawie, po to by można było je skonfrontować i poddać ocenie. Większa liczba biegłych powinna zostać powołana także w przypadku, gdy dla wydania ekspertyzy konieczne jest posiadanie wiedzy z kilku dziedzin. W takim przypadku możliwe jest opracowanie opinii łącznej (wspólnej) przez kilku biegłych bądź ekspertyzy kompleksowej, której poszczególne części są przygotowywane odrębnie przez każdego z biegłych.

Pewne wątpliwości mogą rodzić się na tle powołanego wyżej przepisu art. 8 ust. 4 ustawy z 28.7.1983 r. o podatku od spadków i darowizn, który przewiduje, że ustalanie przez organ podatkowy wartości rynkowej nabytych rzeczy i praw majątkowych w sytuacji opisanej w tym przepisie następuje z uwzględnieniem opinii biegłych. Zdaniem NSA użycie w tym przepisie terminu „biegły” w liczbie mnogiej oznacza, że organ podatkowy powinien powołać nie jednego, lecz co najmniej dwóch biegłych¹³. Stanowisko takie nie wydaje się słuszne. Należy podzielić sformułowany w doktrynie pogląd, że w przypadku, gdy zachodzi konieczność ustalenia wartości rzeczy lub praw jednorodzących, organ

¹¹ Tekst jednolity Dz. U. z 1997 r., Nr 16, poz. 89 z późn. zm.

¹² Por. A. Wróbel [w:] M. Jaśkowska, A. Wróbel, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Kraków 2000, s. 491.

¹³ Por. wyrok NSA z dnia 16.10.1991 r., SA/Kr 982/91 z komentarzem J. Jezierskiego (POP 1992, nr 4, poz. 96).

może powołać jednego biegłego. Natomiast gdy w skład spadku wchodzi rzeczy różnego rodzaju, np. dzieła sztuki, nieruchomości, papiery wartościowe, do wyceny których konieczna jest wiedza z różnych dziedzin, organ będzie zobowiązany do powołania kilku biegłych¹⁴.

Wątpliwości dotyczące liczby biegłych mogą też powstawać na gruncie powołanego wyżej art. 6 ust. 4 ustawy z 9.9.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych, w którym z kolei słowo „biegły” zostało użyte w liczbie pojedynczej. Nie wydaje się jednak, aby z takiej redakcji przepisu można było wyciągnąć wniosek, iż w sprawach, o których mowa w wymienionej ustawie, dopuszczalne jest powołanie tylko jednego biegłego. Należy przyjąć, że w razie potrzeby organ podatkowy może powołać dwóch lub więcej biegłych.

4. ZDOLNOŚĆ DO WYSTĘPOWANIA W CHARAKTERZE BIEGŁEGO

W świetle art. 197 § 1 Ordynacji podatkowej zadaniem biegłego jest udzielenie organowi podatkowemu wiadomości specjalnych niezbędnych dla ustalenia i oceny okoliczności sprawy podatkowej. Jedyną zatem przesłanką pozytywną warunkującą zdolność do występowania w postępowaniu podatkowym w charakterze biegłego jest posiadanie wiadomości specjalnych¹⁵. Osoby, które mają być powołane w tym charakterze, nie muszą spełniać żadnych dodatkowych wymagań. Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują jakichkolwiek formalnych kryteriów kwalifikacji tych osób. W szczególności nie ma wymogu posiadania przez nie szczególnych dowodów potwierdzających posiadanie wiedzy specjalistycznej¹⁶. Osoby te nie muszą też być wpisane na listę biegłych. Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują bowiem instytucji stałych biegłych. Organ podatkowy może zatem powołać w charakterze biegłego każdą osobę, która faktycznie posiada odpowiednią wiedzę potrzebną do wydania ekspertyzy. Obowiązek zbadania kwalifikacji takiej osoby spoczywa na organie podatkowym. Powołanie w charakterze biegłego osoby nie posiadającej wiedzy specjalnej i posłużenie

¹⁴ Por. G. Adaszkiwicz, *Środki dowodowe w polskim postępowaniu podatkowym*, Toruń 1997, s. 85, także B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, *Ordynacja podatkowa – postępowanie. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 1999, s. 147.

¹⁵ Por. B. Adamiak [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2000, s. 178.

¹⁶ Por. B. Rutkowski, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Wrocław 1999, s. 130 oraz B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, op. cit., s. 146.

się jej opinią przy ustalaniu okoliczności faktycznych sprawy należy uznać za wadę postępowania¹⁷.

Warto podkreślić, że zdolność do występowania w charakterze biegłego można przypisać jedynie osobom fizycznym. Tylko one mogą posiadać wiedzę specjalną. Ponadto z ogółu przepisu Ordynacji podatkowej wynika, że jedynie osoby fizyczne mogą być przesłuchiwane w charakterze biegłego. Organ podatkowy nie może zatem ustanowić biegłym osoby prawnej lub innej jednostki organizacyjnej. Jednak nie oznacza to, że w postępowaniu podatkowym w ogóle nie jest dopuszczalne korzystanie z opinii wydanej przez jednostkę organizacyjną. W postępowaniu sądowym, zarówno cywilnym jak i karnym, przepisy prawa wyraźnie przewidują możliwość zwrócenia się przez sąd o wydanie opinii do odpowiedniej instytucji naukowej lub naukowo-badawczej¹⁸. Jednak w takim wypadku w opinii instytucji należy wskazać osoby, które przeprowadziły badanie i wydały opinię i te osoby mogą być przesłuchane w charakterze biegłych¹⁹. Natomiast w Ordynacji podatkowej brak jest przepisów normujących to zagadnienie. Jednak wydaje się, że nie ma przeszkód do tego, aby organ podatkowy zwrócił się do odpowiedniego instytutu naukowego, naukowo-badawczego lub innej instytucji o wydanie opinii. Taki podgląd znajduje uzasadnienie w art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, z którego wynika, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Jednak jednostka organizacyjna, do której organ podatkowy zwrócił się o wydanie opinii, nie uzyska statusu biegłego, a wydana przez nią ekspertyza nie będzie opinią biegłego w rozumieniu art. 197, lecz dowodem nienazwanym. Natomiast w charakterze biegłego może wystąpić pracownik instytucji, który wydał opinię i tę osobę organ podatkowy będzie mógł przesłuchać.

Należy też zwrócić uwagę na ograniczenia zdolności do występowania w charakterze biegłego związane z faktem, że do biegłych stosuje się przepisy dotyczące przesłuchania świadków. W świetle art. 195 w zw. z art. 197 Ordynacji podatkowej organ podatkowy nie może powołać w charakterze biegłego osoby niezdolnej do postrzegania i komunikowania swoich spostrzeżeń. Ponadto biegłymi nie mogą być osoby zobowiązane do zachowania tajemnicy państwowej i służbowej, jeśli wydanie opinii mogłoby spowodować naruszenie tej tajemnicy. Nie można też powołać w charakterze biegłych duchownych prawnie uzna-

¹⁷ Por. E. Iserzon [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 175.

¹⁸ Por. art. 290 § 1 K.p.c. oraz art. 193 § 2 K.p.k.

¹⁹ Por. art. 290 § 2 K.p.c. oraz art. art. 200 § 2 pkt 2 i § 3 K.p.k.

nych wyznań, jeśli przedmiotem opinii miałyby być fakty objęte tajemnicą spowiedzi.

5. WYŁĄCZENIE BIEGŁEGO

Z uwagi na fakt, że biegły spełnia rolę pomocniczą w stosunku do organu podatkowego powinien on być, podobnie jak pracownik organu, osobą bezstronną²⁰. Stąd też do biegłego mają odpowiednie zastosowanie przepisy art. 130 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej, a więc przepisy regulujące wyłączenie pracownika organu podatkowego od załatwiania spraw. Na ich podstawie biegły podlega wyłączeniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz w innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego, w których:

- 1) jest stroną,
- 2) stroną jest jego małżonek, rodzeństwo, wstępny oraz zstępny,
- 3) stronami są osoby związane z nim z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli,
- 4) był świadkiem lub biegłym albo był lub jest przedstawicielem podatnika, albo w których przedstawicielem podatnika jest jedna z osób wymienionych w pkt 2 i 3,
- 5) brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji,
- 6) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciwniemu postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne,
- 7) stroną jest osoba pozostająca wobec niego w stosunku nadrzędności służbowej.

W myśl art. 130 § 2 Ordynacji podatkowej przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

Warto zaznaczyć, że do wyłączenia biegłego nie stosuje się wszystkich przepisów o wyłączeniu pracownika organu podatkowego, lecz tylko art. 130 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Oznacza to, że w postępowaniu podatkowym biegły nie podlega wyłączeniu z przyczyny przewidzianej w art. 130 § 3, tj. w przypadku uprawdopodobnienia istnienia innych okoliczności niż wyżej wymienione, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności biegłego.

²⁰ Por. E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne. Wybór orzecznictwa*, Toruń 2000, s. 126.

6. TRYB POWOŁANIA BIEGŁEGO

Biegły powoływany jest przez organ podatkowy z urzędu lub na wniosek strony. W świetle art. 188 Ordynacji podatkowej żądanie strony dotyczące powołania biegłego wiąże organ podatkowy tylko wtedy, gdy przedmiotem tego dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, których nie można stwierdzić w wystarczający sposób posługując się innymi dowodami. Organ może zatem odmówić powołania biegłego, jeśli okoliczności, które miałyby zostać ustalone w ekspertyzie, nie mają znaczenia dla sprawy lub też mogą zostać ustalone w sposób nie budzący wątpliwości na podstawie innych dowodów zgromadzonych w sprawie. W orzecznictwie sformułowano trafny pogląd, że „organ administracji nie jest związany wnioskiem strony o powołanie biegłego dla ustalenia okoliczności, która w sposób nie budzący wątpliwości może być ustalona przez organ na podstawie dokumentów sprawy i oświadczeń”²¹. Jednakże to, że powołanie biegłego jest zbędne powinno znajdować oparcie w zebranych materiałach dowodowych sprawy, a następnie znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu faktycznym i prawnym decyzji podatkowej²².

O powołaniu biegłego organ podatkowy rozstrzyga w drodze postanowienia. W literaturze wskazuje się, że w postanowieniu tym organ podatkowy powinien określić osobę biegłego, przedmiot i zakres opinii, a także termin, w którym powinna ona być przygotowana²³. W świetle art. 298 pkt 6 Ordynacji podatkowej obligatoryjnym elementem postanowienia o powołaniu biegłego jest określenie zakresu, w jakim mogą mu być udostępnione akta sprawy podatkowej. Postanowienie, o którym mowa, może także zawierać szczegółowe pytania, na które biegły powinien odpowiedzieć w ekspertyzie²⁴. Wydaje się, że w postanowieniu tym organ podatkowy powinien też określić, czy opinia ma zostać sporządzona na piśmie, czy też przedstawiona ustnie.

Na postanowienie w sprawie powołania biegłego nie służy zażalenie²⁵.

²¹ Por. wyrok NSA z 12.11.1996 r., SA/Ld 1932/95, LEX nr 8350.

²² Por. wyrok NSA z 29.10.1996 r., SA/Ld 975/95, LEX nr 28349.

²³ Por. J. Zubrzycki [w:] R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 1998, s. 187.

²⁴ Por. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, op. cit. s. 149.

²⁵ Por. wyrok NSA z 14.1.1981 r., S.A. 748/80, ONSA z 1981, Nr 1, poz. 5.

7. OBOWIĄZKI BIEGŁEGO

Zadaniem biegłego jest wydanie opinii o okolicznościach faktycznych, których ustalenie lub ocena wymagają wiadomości specjalnych. Konsekwencją stosowania do biegłych przepisów dotyczących przesłuchania świadków jest to, że osoba powołana przez organ podatkowy jako biegły, nie może uchylić się od wydania opinii²⁶. Odmowa sporządzenia przez biegłego ekspertyzy dopuszczalna jest tylko w przypadkach w których świadek może odmówić zeznań, tj. gdy jest małżonkiem strony, wstępnym, zstępnym i rodzeństwem strony oraz powinowatym pierwszego stopnia, jak również osobą pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli²⁷. Prawo odmowy sporządzenia opinii trwa także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli. W literaturze trafnie zwraca się uwagę na fakt, że przysługujące biegłemu na podstawie powyższego przepisu prawo odmowy wydania opinii jest bezprzedmiotowe, bowiem przyczyny tej odmowy są jednocześnie przyczynami powodującymi wyłączenie biegłego z mocy prawa²⁸.

Ponadto na podstawie art. 196 § 2 w zw. z art. 197 § 2 Ordynacji podatkowej biegły ma prawo odmowy udzielenia odpowiedzi na pytania, gdyby odpowiedź mogła narazić jego lub jego bliskich na odpowiedzialność karną, karną skarbową lub też mogła spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej.

Organ podatkowy ma obowiązek pouczyć biegłego o przysługującym mu prawie odmowy wydania opinii oraz prawie odmowy odpowiedzi na pytania, a także o odpowiedzialności karnej za przedstawienie fałszywej opinii²⁹.

Wykonanie przez biegłego obowiązku wydania opinii jest zagwarantowane sankcją przewidzianą w art. 262 § 1 Ordynacji podatkowej.

²⁶ Art. 197 § 1 w zw. z art. 197 Ordynacji podatkowej.

²⁷ Art. 197 § 2 w zw. z art. 196 § 1 i § 2 Ordynacji podatkowej.

²⁸ Por. B. Adamiak, op. cit., s. 179 oraz A. Wiktorowska [w:] M. Szubiakowski, M. Wierzbowski, A. Wiktorowska, *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe i egzekucyjne*, Warszawa 1996, s. 139.

²⁹ W obecnym stanie prawnym stracił aktualność pogląd W. Dawidowicza, że odpowiedzialność karna za fałszywe zeznania nie odnosi się do biegłych. Por. W. Dawidowicz, *Postępowanie administracyjne. Zarys wykładu*, Warszawa 1983, s. 176. Nowy kodeks karny z 1997 r. w art. 233 § 3 wyraźnie penalizuje czyn polegający na przedstawieniu przez biegłego fałszywej opinii mającej służyć za dowód w postępowaniu.

Przepis ten przewiduje możliwość nałożenia kary porządkowej na biegłego, który bez uzasadnionej przyczyny nie stawił się na wezwanie organu podatkowego lub bezzasadnie odmówił wydania opinii. Ponadto w myśl art. 263 § 3 Ordynacji podatkowej ukaranie biegłego nie wyłącza możliwości zastosowania wobec niego środków przymusu w trybie przepisów o ustawie z 17.6.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji³⁰.

Należy zauważyć, że w świetle przepisów Ordynacji podatkowej osoba powołana w charakterze biegłego ma prawo odmówić sporządzenia opinii tylko w razie zaistnienia takich przyczyn, jakie uprawniają świadka do odmowy złożenia zeznań oraz odmowy odpowiedzi na pytania. Natomiast brak jest przepisu, który na wzór art. 280 k.p.c. przewidywałby możliwość odmowy sporządzenia opinii przez biegłego z powodu innej przeszkody, która uniemożliwia mu wywiązanie się z tego obowiązku, na przykład ze względu na chorobę, brak odpowiedniej wiedzy, narzędzi lub aparatury niezbędnej do przeprowadzenia badań, itp. Wydaje się, że w razie zaistnienia tego rodzaju przyczyn biegły może uchylić się od wydania opinii³¹. Jego odmowa nie będzie mogła być potraktowana jako „bezzasadna”, a tym samym w świetle art. 262 § 2 Ordynacji podatkowej wyłączona będzie możliwość zastosowania kary porządkowej.

W przypadku gdy opinia nie ma charakteru abstrakcyjnego³², jej wydanie z reguły wymaga dokonania przez biegłego odpowiednich czynności przygotowawczych, np. badania dokumentów, oględzin przedmiotów, itp. Biegły powinien mieć zatem zapewniony dostęp do akt sprawy, do przedmiotów oględzin, a w niektórych przypadkach powinien mieć możliwość udziału w przeprowadzaniu innych dowodów. W postępowaniu sądowym zagadnienie to zostało uregulowane w sposób wyraźny. Według art. 284 k.p.c. sąd może zarządzić okazanie biegłemu akt sprawy i przedmiotów oględzin oraz zarządzić, aby brał udział w postępowaniu dowodowym. Z kolei art. 198 § 1 k.p.k. przewiduje, że w miarę potrzeby udostępnia się biegłemu akta sprawy i wzywa się go do udziału w przeprowadzeniu dowodów. Natomiast Ordynacja podatkowa, podobnie zresztą jak k.p.a., zagadnień tych nie reguluje. Można jednak przyjąć, że w przypadku gdy przygotowanie opinii tego

³⁰ Tekst jednolity Dz. U. z 1991 r. Nr 36, poz. 161, z późn. zm.

³¹ Na gruncie przepisów k.p.a. podobny pogląd prezentuje Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1996, s. 220.

³² Opinia abstrakcyjna oderwana jest od konkretnego przypadku i w zasadzie polega na udzieleniu informacji z określonej dziedziny nauki, sztuki, rzemiosła, itp. Opinię taką biegły może wydać bez uprzednich czynności badawczych dotyczących konkretnego przypadku. Por. S. Kalinowski, *Opinia biegłego w postępowaniu karnym*, Warszawa 1972, s. 225–226 oraz E. Iserzon, op. cit., s. 178.

wymaga, organ podatkowy powinien umożliwić biegłemu udział w przeprowadzaniu dowodu (np. zezwolić na zadawanie pytań świadkom lub stronom), jak również nakazać osobom trzecim okazanie biegłemu przedmiotu oględzin, jeśli są w ich posiadaniu (art. 198 § 2 Ordynacji podatkowej).

Odrębnego rozważenia wymaga kwestia dostępu biegłego do akt sprawy podatkowej. Nie wydaje się, aby można było bezkrytycznie przyjąć pogląd sformułowany na gruncie przepisów k.p.a., że biegłemu przysługuje prawo wglądu do akt sprawy³³. Ordynacja podatkowa wprowadziła bowiem nie występującą w k.p.a. zasadę jawności postępowania podatkowego wyłącznie dla stron (art. 129) oraz instytucję tajemnicy skarbowej (art. 293–305). Z treści art. 129 Ordynacji podatkowej wynika, że jawność postępowania podatkowego dotyczy wyłącznie stron, natomiast wobec wszystkich innych podmiotów jawność ta została wyłączona. Ma to na celu ochronę strony przed dostępem osób trzecich do informacji i danych zgromadzonych w toku postępowania podatkowego. Powołany art. 129, jak również pozostałe przepisy działu IV Ordynacji podatkowej normujące postępowanie podatkowe, nie przewidują odstępstw od powyższej zasady. Dalsze ograniczenia dostępu do akt sprawy podatkowej wiążą się z objęciem danych oraz informacji zawartych w tych aktach tajemnicą skarbową. Ujawnienie informacji objętych tą tajemnicą dopuszczalne jest tylko w przypadkach określonych art. 293–305 Ordynacji podatkowej. Przepisy te przewidują udostępnienie biegłemu powołanemu w toku postępowania podatkowego akt objętych tajemnicą skarbową pod warunkiem, że nie zawierają one informacji, o których mowa w art. 182 Ordynacji podatkowej, tj. informacji pochodzących z banków oraz instytucji finansowych. Dopóki więc informacje te, stosownie do art. 296 § 2, nie zostaną wyłączone z akt sprawy, biegły nie może mieć do nich dostępu. Ponadto w świetle art. 298 pkt 6 Ordynacji podatkowej udostępnienie biegłemu akt sprawy następuje „w zakresie określonym przez organ podatkowy”. Oznacza to, że organ podatkowy powołując biegłego, każdorazowo określa, jaka część akt sprawy podatkowej może zostać mu udostępniona.

8. FORMA ORAZ TREŚĆ OPINII BIEGŁEGO

Przepisy Ordynacji podatkowej nie rozstrzygają w jakiej formie powinna być sporządzona opinia. W doktrynie przyjmuje się, że może

³³ Por. E. Iserzon, op. cit., s. 178, a także G. Adaszkiewicz, op. cit., s. 83.

ona zostać przedstawiona przez biegłego zarówno na piśmie, jak też ustnie. W przypadku gdy ekspertyza przybiera formę pisemną, organ podatkowy ma obowiązek umożliwić stronie wypowiedzenie się co do tej opinii, np. poprzez doręczenie jej odpisu. Wymóg ten wynika z art. 192 Ordynacji podatkowej, który przewiduje, że okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów. Natomiast w przypadku, gdy opinia przedstawiana jest w formie ustnej, to zgodnie z art. 190 § 1 Ordynacji podatkowej strona powinna zostać poinformowana o miejscu i terminie przesłuchania biegłego przynajmniej na siedem dni przed terminem przeprowadzenia tego dowodu. Strona ma prawo wzięcia udziału w tej czynności procesowej, może zadawać biegłemu pytania oraz składać wyjaśnienia. Zgodnie z art. 172 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej z przesłuchania biegłego sporządza się protokół.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie określają też wymagań co do treści opinii biegłego. W literaturze wskazuje się, że opinia biegłego powinna składać się z trzech części: wstępnej, sprawozdawczej oraz opiniującej (konkluzji)³⁴. W części wstępnej powinny być zawarte informacje dotyczące biegłego (jego dane personalne, kwalifikacje, tytuł lub stopień naukowy, itp.), organu zlecającego wykonanie opinii oraz podstawy prawnej powołania biegłego. Natomiast część sprawozdawcza winna zawierać informacje o przedmiocie opinii, opis materiału dowodowego oraz innych źródeł na podstawie których biegły przygotował opinię, opis przeprowadzonych badań oraz spostrzeżeń, jakich dokonał biegły. Trzecią część opinii stanowi konkluzja, która polega na udzieleniu odpowiedzi na pytania postawione przez organ, który powołał biegłego³⁵. Wnioski biegłego powinny być odpowiednio umotywowane. Wymaga tego wyrażona w art. 124 Ordynacji podatkowej ogólna zasada przekonywania. Uzasadnienie opinii ma ponadto na celu ułatwienie organowi podatkowemu skontrolowania poprawności rozumowania biegłego oraz oceny mocy dowodowej jego opinii. W orzecznictwie podkreśla się, że z samej istoty opinii biegłego wynika, że oprócz konkluzji, powinna ona także zawierać uzasadnienie zajętogo stanowiska z jednoczesnym ustosunkowaniem się do innych wydanych w sprawie opinii, zwłaszcza gdy są w nich prezentowane odmienne oceny³⁶. Opinia biegłego nie może zatem ograniczać się do sformułowania konkluzji, ale „powinna być wszechstronnie uzasadniona i wyjaśniać wątpliwości

³⁴ Por. S. Kalinowski, *Biegły. Ogólne wiadomości prawa dowodowego. Prawa i obowiązki biegłego. Biegły w postępowaniu karnym*, Warszawa 1973, s. 169 i n.

³⁵ Ibidem.

³⁶ Por. wyrok NSA z 19.2.1997 r., SA/Sz 189/96, LEX nr 28534.

w sposób przekonujący i dostępny dla stron, organu prowadzącego postępowanie oraz sądu administracyjnego³⁷.

Należy podkreślić, że zadaniem biegłego nie jest ustalenie stanu faktycznego, ponieważ należy to do kompetencji organu podatkowego. Biegły wypowiada jedynie swoją opinię o okolicznościach faktycznych. Opinia biegłego nie powinna też sugerować organowi podatkowemu sposobu rozstrzygnięcia sprawy, bowiem w ten sposób biegły wkroczyłby w kompetencje organu. Treścią opinii powinny być jedynie wiadomości specjalne konieczne dla prawidłowego ustalenia faktów bądź ich oceny.

9. WARTOŚĆ DOWODOWA OPINII BIEGŁEGO

Opinia biegłego jest jednym z dowodów w sprawie. Zawiera ona wiadomości specjalne, które mają ułatwić organowi dokonanie należytej oceny zebranego w sprawie materiału³⁸. Opinia biegłego nie wiąże organu podatkowego, lecz tak samo jak każdy inny dowód, podlega swobodnej ocenie dokonywanej przez ten organ z uwzględnieniem całego materiału dowodowego zebranego w danej sprawie³⁹. W orzecznictwie sformułowano trafną tezę, że ocena wartości dowodowej opinii, jej wiarygodności i przydatności dla rozstrzygnięcia sprawy należy do obowiązków organu, to bowiem organ administracji ostatecznie rozstrzyga sprawę⁴⁰. Opinia może być przez ten organ uznana za wiarygodną lub też może być w całości lub części odrzucona.

W literaturze podkreśla się, że organ podatkowy dokonując oceny opinii biegłego nie może ograniczyć się jedynie do powołania się na konkluzję zawartą w tej opinii, lecz powinien sprawdzić, na jakich przesłankach biegły oparł tę konkluzję i skontrolować prawidłowość rozumowania biegłego z punktu widzenia zasad logiki i doświadczenia życiowego⁴¹. W szczególności organ ma obowiązek ustosunkowania się do istotnych różnic w opiniach biegłych powołanych w danej sprawie. Jeśli organ dysponuje rozbieżnymi opiniami, a materiał dowodowy nie daje podstaw do oparcia się wyłącznie na opinii jednego biegłego, to

³⁷ Por. wyrok NSA z 15.3.1994 r., SA/Wr 147/94, „Prokuratura i Prawo” 1995, Nr 2, poz. 53.

³⁸ Por. wyrok NSA z 25.8.1998 r., IV SA 1656/96, LEX nr 43813.

³⁹ Por. wyrok NSA z 29.8.1997 r., III SA 93/96, LEX nr 31598.

⁴⁰ Ibidem.

⁴¹ Por. E Iserzon, op. cit., 178-179.

powinien wyjaśnić zachodzące w ich opiniach sprzeczności przez łączne zbadanie opinii biegłych bądź też zażądać dodatkowej opinii innych biegłych⁴². W orzecznictwie wskazuje się, że z samej istoty analizowanego dowodu wynika, że jeżeli w tej samej sprawie w opiniach biegłych prezentowane są odmienne oceny, to obowiązkiem organu orzekającego jest skonfrontowanie tych ekspertyz w toku postępowania⁴³. Zaniechanie skonfrontowania rozbieżnych opinii w toku postępowania administracyjnego i nie wyjaśnienie tych kwestii w uzasadnieniu decyzji, stanowi istotne naruszenie przepisów postępowania administracyjnego mające wpływ na wynik sprawy⁴⁴.

10. UWAGI KOŃCOWE

W podsumowaniu należy stwierdzić, że w Ordynacji podatkowej zagadnienie dowodu z opinii biegłego nie zostało uregulowane w sposób wyczerpujący. Jak wyżej wskazano, brak jest przepisu, który uprawniałby osobę powołaną w charakterze biegłego do odmowy sporządzenia opinii z powodu przeszkody, która uniemożliwia wykonanie tego obowiązku. Ponadto Ordynacja podatkowa nie reguluje w sposób wyraźny tak ważnych kwestii, jak okazanie biegłemu przedmiotu oględzin, czy też jego udział w postępowaniu dowodowym. Obowiązujące przepisy nie przesądzają też formy opinii biegłego ani wymagań dotyczących jej treści. Niewątpliwie luki te utrudniają prawidłowe stosowanie w postępowaniu podatkowym analizowanego środka dowodowego. W tej sytuacji zasadny wydaje się postulat *de lege ferenda*, aby w Ordynacji podatkowej w sposób wyraźny uregulować wskazane wyżej zagadnienia.

⁴² Por. wyrok NSA z 19.2.1997 r., SA/Sz 189/96, LEX nr 28534.

⁴³ Por. wyrok NSA z 26.6.1997 r., SA/Sz 484/96, LEX nr 30819.

⁴⁴ Por. wyrok NSA z 30.12.1980 r., SA 645/80, ONSA z 1981, Nr 1, poz. 2.