

Prof. dr hab. Leonard Etel

Uniwersytet w Białymstoku

Opinia biegłego a ekspertyza prawna w postępowaniu podatkowym

Coraz częściej regulacje prawa podatkowego dotyczą przedmiotów opodatkowania, które z różnych względów mają bardzo złożony charakter i do ich odpowiedniego poznania potrzebna jest wiedza specjalistyczna, której nie można wymagać od organów podatkowych. Nie chodzi przy tym o znajomość szczegółowych unormowań innych gałęzi prawa, ale o wiedzę fachową dotyczącą pewnych zjawisk lub rzeczy (stanów faktycznych), która jest niezbędna do ustalenia zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości. Jako przykład można wskazać na pojęcie budynku jako przedmiotu podatku od nieruchomości¹. Aby dany obiekt budowlany mógł być uznany za budynek i w konsekwencji opodatkowany podatkiem od nieruchomości, musi spełniać ustawowo określone warunki. Jednym z nich jest posiadanie przez ten obiekt fundamentów. W jaki sposób i kto ma ustalić czy dany budynek te fundamenty ma. Sprawa jest prosta wówczas, gdy fundament (jego elementy) są widoczne i podatnik nie kwestionuje jego istnienia. Sprawa się komplikuje wówczas, gdy dany obiekt jest tak posadowiony, że fundamenty są niewidoczne i podatnik twierdzi, że ich nie ma. Ma to duże znaczenie, ponieważ obiekty budowlane bez fundamentów nie są budynkami, a przez to (gdy są własnością osób nie prowadzących działalności gospodarczej) nie podlegają opodatkowaniu. Jak organ podatkowy prowadzący postępowanie taką sprawę ma wyjaśnić? W zasadzie jedynym sposobem (w przypadku braku dokumentacji budowlanej) na udowodnienie tego, że dany obiekt ma fundamenty, jest opinia biegłego². Problemom związanym ze stosowaniem dowodu z opinii biegłego są poświęcone dalsze rozważania.

Czy organ zobowiązany jest powołać biegłego?

W doktrynie i orzecznictwie upowszechnił się pogląd, że w przypadku, gdy dla ustalenia stanu faktycznego lub jego oceny potrzebne są w sprawie wiadomości specjalne,

¹ Takich przykładów w poszczególnych podatkach można doszukać się bardzo dużo. W podatku od środków transportowych często problematyczną kwestią jest ustalenie „dopuszczalnej masy całkowitej” albo „rodzaju zawieszenia” środka transportowego. W podatku rolnym pojęciem takim jest „budynek inwentarski” lub „obiekt służący ochronie środowiska”. W podatku leśnym problemy sprawia ustalenie co to jest „sprzedaż produktów w stanie nieprzerobionym”.

² Pogląd ten – w bardzo podobnej sprawie – potwierdza WSA w wyroku z dnia 3 lutego 2006 r. (I SA/Gd 385/03) opubl. www.orzeczenia.nsa.gov.pl, stwierdzając, że ze względu na wysoce specjalistyczny charakter urzędzeń zasadne było powołanie biegłych w celu stwierdzenia, czy noszą one cechy budowli w świetle definicji zawartych w przepisach prawa budowlanego.

przekraczające zakres wiedzy i doświadczenia życiowego osób mających wykształcenie ogólne, organ prowadzący powinien powołać biegłego³. Jeszcze dalej idącą opinię wyraził NSA w jednym z wyroków stwierdzając, że w sprawach o zawiłym stanie faktycznym, które można wyjaśnić dopiero wtedy, gdy dysponuje się specjalnymi wiadomościami, organ podatkowy zobowiązany jest wykorzystać opinię biegłego⁴. Pogląd ten – słuszny wg mnie - nie znajduje jednakże bezpośredniego odzwierciedlenia w ordynacji podatkowej. Z art. 197 o.p. wynika, że w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii. Z brzmienia przytoczonego przepisu wynika zatem możliwość (a nie nakaz) powołania biegłego, jeżeli w sprawie wymagane są wiadomości specjalne. Wbrew pozorom przepis ten jest poprawnie skonstruowany. Nie zawsze bowiem „wiadomości specjalne” muszą być przedmiotem opinii biegłego powołanego przez organ podatkowy. Możliwe jest także uwzględnienie opinii przedstawionej przez podatnika lub specjalistów przez niego powołanych. Jeżeli organ podatkowy nie kwestionuje wyjaśnień podatnika (opinii przez niego przedstawionych) dotyczących skomplikowanych stanów faktycznych, nie musi powoływać biegłego w trybie art. 197 o.p. Może to zrobić wówczas, gdy pojawiają się wątpliwości dotyczące tych wyjaśnień lub ich kompletności. Ustawodawca dobrze zrobił pozostawiając organowi podatkowemu decyzję co do potrzeby powołania biegłego nawet wówczas, gdy w sprawie występują wspomniane wiadomości specjalne. Nie zawsze bowiem powołanie kolejnego biegłego miałoby sens z uwagi na to, że sprawa jest wyjaśniona w innym trybie.

Ustalenia wynikające z opinii biegłego nie są wiążące dla organu podatkowego w sytuacji, gdy nie są tam wyjaśnione wszystkie wątpliwości istotne dla sprawy⁵. Chcąc je usunąć organ może powołać innego biegłego⁶. Mogą one też być usunięte w drodze przesłuchania biegłego lub ewentualnego zażądania wyjaśnień na piśmie (opinia uzupełniająca)⁷. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na to, że w przypadku przesłuchania biegłego, organ podatkowy jest zobowiązany zawiadomić stronę o miejscu i terminie przesłuchania biegłego na 7 dni przed

³ Zob. M. Szalewska, M. Masternak, Rola eksperta i jego opinii w postępowaniu administracyjnym (w:) J. Niczyporuk (red.) Kodeks postępowania administracyjnego. Na 50-lecie K.P.A., Lublin 2010, s. 800. Pogląd taki wyraził WSA w wyroku z dnia 4 marca 2004 r. (III SA1917/2002) opublikowany w „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2004, nr 10. Sąd stwierdził, że jeżeli spór z podatnikiem dotyczy skomplikowanych procesów technologicznych i wymaga wiedzy specjalistycznej, to organ podatkowy powinien powołać biegłego. Nie może poprzestać na własnej, pobieżnej znajomości rzeczy.

⁴Zob. wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2001 r. (V SA 1085/00) – niepublikowany.

⁵ Organ nie jest związany opinią biegłego, ponieważ stanowi ona taki sam materiał jak każdy inny dowód zgromadzony w sprawie – zob. A. Skoczylas, Glosa do wyroku WSA (I SA/Łd 1875/2000) „Orzecznictwo Sądów Polskich” 2002, z. 9, poz. 118 i powołane tam orzecznictwo.

⁶ Zob. wyrok NSA z dnia 19 lutego 1997 r. SA/Sz 189/96; niepubl.

⁷ P. Pietrasz, Ordynacja..., op.cit., s. 860.

tym terminem (art. 190 ordynacji podatkowej). Ma to na celu umożliwienie stronie udziału w tej czynności (zadawanie pytań lub składanie wyjaśnień). Z opinią biegłego strona może się również zapoznać i odnieść do niej w ramach siedmiodniowego terminu wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, o czy jest informowana przez organ podatkowy.

Czy podatnik może powołać biegłego?

Z przywołanych już regulacji ordynacji podatkowej wynika, że jedynie organ podatkowy jest uprawniony do powołania biegłego w celu sporządzenia opinii dotyczącej skomplikowanych stanów faktycznych. A zatem jedynie opinia sporządzona przez osobę powołaną postanowieniem organu podatkowego w trybie art. 197 ordynacji podatkowej ma walor dowodu z opinii biegłego. Nie jest to jednakże środek dowodowy o mocy szczególnej, z którym wiążą się pewne domniemania lub mający pierwszeństwo przed innymi dowodami.

Organ podatkowy powołując biegłego może działać z urzędu albo na wniosek. Nie ma przeszkód, aby podatnik wnioskował w trakcie postępowania o powołanie biegłego wskazując na to, że w sprawie wymagane są wiadomości specjalne. Uprawnienie to wynika bezpośrednio z art. 188 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym żądanie strony przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba, że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem. W związku z tym organ podatkowy może wniosek podatnika uznać za zasadny i biegłego powołać, jak również odmówić powołania uzasadniając np. tym, że kwestie podnoszone przez podatnika można wyjaśnić korzystając z innych środków dowodowych (np. wspomnianym już projektem budowlanym lub innym dokumentem urzędowym).

Podatnik może także przedstawić w sprawie opinie sporządzone na jego rzecz przez osoby mające wiedzę specjalistyczną, potrzebną do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Opinia taka nie jest opinią biegłego w rozumieniu art. 197 o.p. z przyczyn formalnych. Nie jest to bowiem opinia sporządzona przez biegłego powołanego przez organ podatkowy w formie postanowienia. Jednakże merytoryczne rozważania zawarte w obu rodzajach opinii dotyczą tego samego problemu⁸. Opinia „specjalisty” przedstawiona przez podatnika, to jeden z dowodów, o których mowa w art. 180 ordynacji podatkowej. Zgodnie z nim jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Niewątpliwie opinia sporządzona przez „fachowca” jest takim dowodem

⁸ W rozumieniu potocznym obie te opinie są opiniami biegłego.

i powinna być w trakcie postępowania poddana analizie przez organ podatkowy zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów. Opinia ta ma taką samą moc dowodową jak opinia biegłego powołanego przez organ podatkowy. Organ podatkowy zobowiązany jest rozważyć argumenty zawarte w obu opiniach i stwierdzić, którą z tych opinii traktuje jako prawidłową, stosownie to uzasadniając. W niektórych wypadkach, gdy sprawy są szczególnie trudne, istnieje możliwość powołania kolejnego biegłego, który ustosunkuje się do wcześniej sporządzonych opinii⁹.

Kto może być biegłym?

Biegłym, zgodnie z powołanym art. 197 o.p., może być każda osoba dysponująca wiadomościami specjalnymi. Nie musi to być osoba (chyba, że wymaga tego konkretny przepis) spełniająca szczególne wymogi formalne (np. być wpisana na listę rzeczoznawców majątkowych). O tym, czy dana osoba posiada wiadomości specjalne, a przez to może być biegłym w zakresie będącym przedmiotem danej opinii, decyduje samodzielnie organ podatkowy¹⁰. Nie jest przy tym wyjaśnione, co należy rozumieć przez „wiadomości specjalne”. W literaturze wskazuje się, że obejmują one nie tylko wiedzę naukową z zakresu poszczególnych gałęzi (sztuka, budownictwo, rolnictwo, księgowość), ale również umiejętności praktyczne, oparte na wieloletnim doświadczeniu¹¹. Wiadomościami specjalnymi może więc dysponować osoba nie mająca specjalistycznego wykształcenia potwierdzonego dyplomem, ale posiadająca stosowną praktykę zawodową. Nie ma więc podstaw do kwestionowania kwalifikacji biegłego opartego na zarzucie braku stosownego wykształcenia albo certyfikatów.

Osoba dysponująca wiadomościami specjalnymi musi wyrazić zgodę na bycie biegłym w postępowaniu podatkowym. Organ podatkowy przed wydaniem postanowienia o powołaniu na biegłego konkretnej osoby musi wcześniej uzyskać potwierdzenie tego, że osoba ta wyraża chęć bycia biegłym i podjęcie się przedstawienia opinii. Dopiero wówczas, gdy dana osoba

⁹ Nie jest to jednak obowiązek organu – zob. wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 września 2007 r. (III SA/Wa 402/07;niepubl.). Sąd stwierdził tam, że żaden przepis prawa procesowego nie nakłada na organy obowiązku przeprowadzenia kolejnego dowodu z opinii biegłego tylko dlatego, że w sprawie zostały wydane przeciwstawne opinie. Odmienny pogląd skutkowałby koniecznością przeprowadzania kolejnych opinii, tylko dlatego, że pomiędzy biegłymi zarysowały się rozbieżności.

¹⁰ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II, Toruń 2007, s. 320.

¹¹ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski (w:) H. Dzwonkowski (red.) Ordynacja podatkowa, Warszawa 2008, s. 883; P. Pietrasz (w:) C. Kosikowski, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 854.

wyraziła zgodę na bycie biegłym, ale odmówiła wydania opinii, może znaleźć zastosowanie kara porządkowa, o której mowa w art. 262 ordynacji podatkowej. Nie można kary tej stosować – co w praktyce niekiedy występuje – do osób, które odmawiają bycia biegłym i w efekcie sporządzenia opinii. Znajduje to pośrednie potwierdzenie w art. 262 par. 2 ordynacji, z którego wynika, że karać można jedynie osobę, które wyraziła zgodę na powołanie jej na biegłego, a następnie odmówiła wydania opinii.

Niekiedy w przepisach prawa podatkowego przewidziany jest obowiązek powołania biegłego mającego szczególne uprawnienia. Jako przykład można wskazać art. 4 ust. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Zgodnie z nim, jeżeli podatnik nie poda w określonych przypadkach wartości budowli stanowiącej podstawę opodatkowania, organ podatkowy powołuje biegłego spośród rzeczoznawców majątkowych, o których mowa w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 r. o gospodarce nieruchomościami¹². Należy jednak podkreślić, że przepis ten znajduje zastosowanie jedynie przy określaniu wartości budowli, a nie innych ich cech rzutujących na zasady opodatkowania. Warto w tym miejscu zauważyć, że w świetle przywołanego przepisu dopuszczalne jest ustalenie w drodze opinii biegłego wartości budowli, chociaż zasady ustalania tej wartości określone są w przepisach regulujących podatki dochodowe. Wskazuje to, że z uwagi na złożoność problematyki ustawodawca nakazał ustalanie tej wartości przez biegłego, chociaż organ podatkowy mógłby to zrobić stosując prawo.

Co jest przedmiotem opinii biegłego?

Przedmiotem opinii biegłego powinno być wyjaśnienie określonego stanu faktycznego będącego przedmiotem prowadzonego postępowania¹³. Jest to opinia o stanie rzeczy, zjawisku, procesie technicznym lub zależnościach zachodzących pomiędzy nimi. Przy czym zadaniem biegłego jest nie tyle ustalenie stanu faktycznego, który ma miejsce w sprawie, ale wyjaśnienie okoliczności problematycznych, które wymagają wiedzy specjalistycznej¹⁴. W każdym razie - co zgodnie podnosi się w literaturze przedmiotu - przedmiotem opinii nie

¹² Dz. U. z 2004 r. Nr 261, poz. 2603, z późn. zm.

¹³ Opinia biegłego nie może wkraczać w sferę wykładni norm prawnych – zob. wyrok NSA z 11 kwietnia 2007 r. (I GSK 1056/06).

¹⁴ Podobnie – Ł. Matusikiewicz, Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym, „Przeгляд Podatkowy” 2009, nr 9.

może być analiza przepisów prawa¹⁵. Organ podatkowy zobowiązany jest stosować prawo i nie może wymagać aby ten ustawowy obowiązek przerzucić na biegłego. Nie oznacza to, że organ stosując prawo nie ma możliwości korzystania z interpretacji prawa dokonanych przez specjalistów (np. ekspertyz prawnych). W kontekście prowadzonych rozważań warto jest wrócić do wskazanego na początku przykładu fundamentów w budynku. Przedmiotem opinii biegłego powinien być fakt istnienia (bądź nie) tych fundamentów, a nie analiza przepisów ustawy podatkowej pod kątem ustalenia czy dany obiekt podlega opodatkowaniu jako budynek. Biegły bowiem – co podkreśla się w literaturze przedmiotu – może wypowiadać się co do faktów, a nie dokonywać interpretacji przepisu. Wbrew pozorom przestrzeganie tej zasady w praktyce sprawia niekiedy duże trudności. Jako przykład można podać powołany już art. 7 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych nakazujący powołanie biegłego w celu ustalenia wartości budowli. Wartość ta jest ustalana na podstawie przepisów ustaw regulujących podatki dochodowe. Opinia biegłego w tym przypadku musi więc zasadniczo bazować na analizie przepisów prawnych, z których wynikają zasady ustalania wartości budowli. Czy to jest opinia o faktach czy też o prawie? Moim zdaniem zasadniczym celem jest rozwiązanie problemu, który jest na tyle złożony, że wymagane są wiadomości specjalne. W niektórych sytuacjach opinia biegłego musi być opata o analizę przepisów prawa. Przykładem mogą być sprawy związane z „kreatywną” księgowością, które mogą być rozwiązane jedynie przy wykorzystaniu opinii biegłych wskazujących na niezgodne z prawem (i stanem rzeczywistym) dokonywanie operacji księgowych, które są w całości uregulowane przepisami prawa. Splot faktów i prawa jest w tym przypadku nierozzerwalny i opinia biegłego musi być związana z dokonaniem interpretacji prawa. O tym, że są to sprawy trudne, świadczą orzeczenia sądowe, w których sąd rozstrzyga czy sporna okoliczność w sprawie jest stanem faktycznym czy też regulacją prawną wymagającą interpretacji¹⁶. W praktyce bardzo często występują opinie, gdzie rozważania dotyczące faktów są wsparte analizą przepisów prawa.

Opinia biegłego a ekspertyza prawna

¹⁵ „Nie jest dopuszczalny dowód z opinii biegłego w celu ustalenia obowiązującego stanu prawnego oraz zasad stosowania i wykładni obowiązujących przepisów prawa” – zob. E. Wengerek, (w:) Kodeks postępowania cywilnego z komentarzem, Warszawa 1989, s. 459.

¹⁶ Np. NSA w wyroku z dnia 12.07.2007 r. (II FSK 903/06), opubl. www.orzeczenia.nsa.gov.pl, stwierdził m.in., że przyjęcie czy sporny obiekt budowlany jest budowlą czy też nią nie jest, stanowi zagadnienie ustalenia stanu faktycznego a nie wykładni prawa materialnego.

Zasadniczo więc opinia biegłego musi dotyczyć faktów, które są przedmiotem prowadzonego postępowania dowodowego. Co wówczas, gdy przedmiotem opinii biegłego, poza okolicznościami faktycznymi, jest także interpretacja przepisów prawa? Wg mnie nie oznacza to całkowitej utraty mocy dowodowej tej opinii. Argumentacja prawna zawarta w takiej opinii może być uwzględniona przez organ podatkowy przy rozstrzyganiu sprawy, ale nie jest to dowód w postępowaniu podatkowym. Dowodem są jedynie ustalenia dokonane przez biegłego odnośnie stanu faktycznego. W wielu jednak przypadkach argumentacja prawna zawarta w takiej opinii „wzmacnia” uzasadnienie decyzji organu podatkowego. Opinię biegłego w zakresie analizy prawnej należy traktować jak każdą inną ekspertyzę prawną. Nie stanowi ona opinii biegłego ani innego dowodu,¹⁷ ale nic nie stoi na przeszkodzie, aby organ podatkowy albo sąd uwzględnił argumentację zawartą w ekspertyzie. Akceptacja przez organ podatkowy trafnych poglądów zawartych w opiniach prawnych jest wskazana zarówno ze względu na ochronę praw strony w postępowaniu, jak i dążenie organu do wydania trafnego rozstrzygnięcia¹⁸. Stąd też nie ma przeszkód prawnych, aby organ podatkowy podejmując decyzję oparł się na efektach wykładni prawa zawartej w opinii znajdującej się w materiałach sprawy¹⁹. Ma tutaj co najmniej dwie możliwości. Może w treści uzasadnienia decyzji uwzględnić poglądy wyrażone w ekspertyzie wskazując dodatkowo na ich źródło. W takiej sytuacji są to poglądy organu podatkowego, które uzasadniają podjętą przez niego decyzję. Możliwe jest także zamieszczenie w uzasadnieniu decyzji odesłania do załączonej ekspertyzy prawnej, ze wskazaniem, że organ przyjmuje interpretację prawa tam zawartą. W obu przypadkach ekspertyza ta stanowi element uzasadnienia decyzji, sporządzonego przez organ podatkowy z wykorzystaniem ekspertyzy prawnej. Wg mnie występowanie o sporządzenie ekspertyzy prawnej przez organ podatkowy jest racjonalnym sposobem prowadzenia postępowań podatkowych w sytuacji, gdy przedmiotem rozstrzygnięć są skomplikowane regulacje prawne. Oczywiście najlepiej byłoby, aby organy podatkowe samodzielnie rozstrzygały wszystkie problemy prawne, które występują na etapie realizacji zobowiązań podatkowych. Teoretycznie jest to możliwe po spełnieniu jednego warunku – podniesienia jakości prawa podatkowego. Dopóki jednak ten warunek nie zostanie spełniony, organy podatkowe powinny korzystać z wiedzy specjalistów także w zakresie interpretacji trudnego prawa. W wielu przypadkach chroni to je przed wydawaniem błędnych decyzji i

¹⁷ „Dowodzenie dotyczyć może jedynie stanu faktycznego, a nie prawa” – B. Brzeziński, W. Nykiel, Ekspertyza prawna w postępowaniu w sprawach podatkowych, „Przegląd Podatkowy” 2002, nr 11. B. Dauter słusznie podnosi, że nie jest to także dokument prywatny – zob. B. Dauter (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2010, s. 797.

¹⁸ B. Brzeziński, W. Nykiel, Ekspertyza.... op.cit.

¹⁹ Orzecznictwo sądowe jest w tym zakresie bardzo zróżnicowane – zob. B. Dauter, op. cit. s. 797.

kosztami z tym związanymi. Nie do rzadkości należą sprawy, które ciągną się latami i doczekały się kilku często sprzecznych ze sobą wyroków sądowych. Czy w takiej sytuacji nie należy sięgnąć do opinii osoby specjalizującej się w danym wycinku prawa podatkowego i będącej znakomitym znawcą tematyki? Moim zdaniem jest to powinność organu podatkowego rozstrzygającego sprawę, który jest zobligowany do podjęcia wszelkich niezbędnych działań do załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Takim działaniem jest niewątpliwie wystąpienie o ekspertyzę prawną wówczas, gdy wymaga tego złożoność problematyki.

W konkluzji należy stwierdzić, że organ podatkowy prowadząc postępowanie powinien korzystać ze wszystkich dopuszczonych przez prawo środków mogących pomóc w wydaniu prawidłowej decyzji. Do środków tych – coraz częściej wykorzystywanych przez te organy – zaliczają się opinie biegłych i ekspertyzy prawne. Służą one wyjaśnieniu problemów, które występują na etapie prowadzenia postępowania podatkowego. Należy z nich jednakże umiejętnie korzystać, z uwzględnieniem ich specyfiki i waloru dowodowego. Opinia biegłego – jako środek dowodowy – nie musi występować w czystej postaci: opinii jedynie o faktach. Coraz częściej – ze względu na złożoność przedmiotu postępowania – w opinii takiej zawarte są również rozważania prawne. Wg mnie nie dyskredytuje to takiej opinii – wprost przeciwnie – organ podatkowy powinien z niej skorzystać. Analiza prawna zawarta w takiej opinii może być wykorzystana w postępowaniu, ale nie jako dowód, tylko jako jeden z argumentów służących uzasadnieniu decyzji.