t. LXXIII • nr 9/2020 (867) • DOI 10.33226/0137-5490.2020.9.2

Dr hab. Piotr Zapadka, prof. UKSW

Uniwersytet Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie
ORCID: 0000-0002-8866-9635
e-mail: p.zapadka@uksw.edu.pl

Raport z dochodzenia OLAF jako dokument urzędowy w postępowaniu administracyjnym i postępowaniu podatkowym

The application of the European Anti-fraud Office (OLAF) reports as an official document in Polish administrative and tax proceedings

Streszczenie

Celem niniejszego artykułu jest uzyskanie odpowiedzi na istotne dla praktyki obrotu prawnego pytanie, czy raporty końcowe z kontroli OLAF (tj. raporty z dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych OLAF) mają walor środków dowodowych w ramach postępowań administracyjnych oraz podatkowych, a także czy treść raportu końcowego z kontroli OLAF ma moc wiążącą dla organu administracji publicznej, a ponadto, czy można je uznać za dokument urzędowy. Przyjętą metodologią badań jest metodologia normatywno-dogmatyczna. Z dokonanej analizy wynika, iż raport końcowy z kontroli OLAF należy zaklasyfikować jako dokument urzędowy niemający mocy wiążącej dla organu administracji publicznej prowadzącej określone postępowanie administracyjne (podatkowe), który jednak winien być brany pod uwagę w takim postępowaniu — jeśli dany organ tak zadecyduje. W dalszej konsekwencji raport OLAF, o ile nie wynika to z regulacji szczególnych, nie może powodować pociągnięcia do odpowiedzialności za przekroczenie uprawnień funkcjonariusza publicznego, albowiem nie jest to wiążący organ akt prawa, a zatem nie można w tym kontekście mówić o występowaniu źródła obowiązku będącego zobowiązaniem do danego (ścisłego) zachowania się przez funkcjonariusza publicznego.

Słowa kluczowe: postępowanie administracyjne, postępowanie podatkowe, dowody, raporty OLAF

Abstract

The purpose of this article is to answer, from a practical perspective, a crucial question related to legal status of OLAF final control reports (investigative reports conducted by the European Anti-Fraud Office — OLAF): whether these reports can or cannot be applied in the administrative or tax proceedings. Therefore it will be examined whether the OLAF Reports have the value as measures of inquiry in administrative or tax proceedings and whether the content of the OLAF final control report is binding for the public administration, and whether it can be regarded as an official document. Research methodology is based on the analysis of legal texts and interpretations. The legal analysis shows that the OLAF report should be classified as an official document which does not have binding force for the public administration. Moreover when the authority decides, the OLAF report should be taken into account in the administrative or tax proceedings. As a further consequence, the OLAF report can't, unless it is based on special rules, give rise to liability for misconduct of public officer, because it is not a legal act binding on the authority.

Key words: administrative procedure, tax procedure, evidences, European Anti-fraud Office (OLAF) reports

JEL: K4

Wprowadzenie

Na wstępie przypomnienia wymaga, że Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) prowadzi dochodzenia administracyjne w dziedzinie ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej, jeśli występuje prawdopodobieństwo występowania nadużyć/nieprawidłowości finansowych związanych z cyrkulacją środków publicznych w ramach UE, a tym samym godzących w finanse publiczne UE. W rezultacie przeprowadzenia konkretnego dochodzenia OLAF sporządza raport, w którym podnosi ustalone fakty oraz dokonuje ich wstępnej kwalifikacji prawnej, a także szacuje ich

konsekwencje finansowe. Co istotne, wraz z raportem OLAF przekazuje zalecenia dotyczące dalszych działań, jakie powinno podjąć dane państwo członkowskie. Są to zalecenia wskazujące na konieczność podjęcia określonych działań przez dane państwo. Ponadto (najczęściej) wskazywane są określone kwoty, jakie powinny zostać odzyskane w danej sprawie, jeśli zostanie wykazane nadużycie w sferze finansów publicznych UE.

Mając zatem na uwadze zalecenia i raport OLAF, państwa członkowskie powinny podejmować decyzje o dalszym prowadzeniu postępowania po zakończeniu dochodzenia, w ramach procedur dotyczących wykorzystywania środków z budżetu UE. Artykuł ten odnosi się do istotnego dla praktyki obrotu gospodarczego zagadnienia, **czy raporty końcowe z kontroli OLAF (tj. raporty z dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych OLAF) mają walor środków dowodowych w ramach polskich postępowań administracyjnych i postępowań podatkowych**, a także czy można je zakwalifikować jako dokumenty urzędowe, oraz czy treści raportu końcowego z kontroli OLAF mają moc wiążącą dla organu administracji publicznej.

Dochodzenia administracyjne prowadzone przez OLAF — uwagi ogólne

Środki prawne do zwalczania nadużyć finansowych, oraz innej nielegalnej działalności na szkodę interesów finansowych Unii Europejskiej określono w art. 325 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Wskazano, że zarówno UE, jak i państwa członkowskie są zobowiązane do zwalczania nadużyć finansowych, a działania te powinny być skuteczne i prewencyjne. Dyspozycją tego artykułu są zatem objęte także krajowe podmioty będące elementem systemu podziału funduszy europejskich (Stronikowska, 2020). Na mocy wskazanego artykułu Komisja Europejska koordynuje swoje działania i działania państw członkowskich mające na celu ochronę interesów finansowych UE.

W celu wzmocnienia środków do zwalczania działań na szkodę interesów UE decyzją Komisji z 28.04.1999 r. 1999/352/WE, EWWiS, Euratom powołano Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF). Zgodnie z art. 2 tej decyzji Urząd wykonuje kompetencje Komisji w zakresie prowadzenia zewnętrznych dochodzeń w trybie administracyjnym, mających na celu wzmocnienie zwalczania nadużyć finansowych, korupcji i innego rodzaju nielegalnej działalności, oddziałującej negatywnie na interesy finansowe Unii. Ponadto dla prawidłowego i skutecznego wypełniania swoich funkcji OLAF ma zapewnioną niezależność od Komisji Europejskiej i innych organów UE (Trybek, 2020).

Szczegółowy tryb przeprowadzania dochodzeń administracyjnych określono w Rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) nr 883/2013 z 11.09.2013 r. dotyczącym dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) oraz uchylającym rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady i rozporządzenie Rady (Euratom) nr 1074/1999 (dalej przywoływanym jako „Rozporządzenie").

Rozporządzenie to zdefiniowało dochodzenie administracyjne jako „wszelkie inspekcje, kontrole lub inne środki podejmowane przez Urząd zgodnie z art. 3 i 4 dla osiągnięcia celów określonych w art. 1 oraz — w razie potrzeby — stwierdzenia nieprawidłowego charakteru działalności objętej dochodzeniem; dochodzenia te nie mają wpływu na uprawnienia właściwych organów państw członkowskich do wszczynania postępowań karnych". OLAF przeprowadza zatem dochodzenia zewnętrzne, obejmujące państwa członkowskie i państwa trzecie na podstawie odpowiednich umów o współpracy, oraz dochodzenia wewnętrzne, przeprowadzane w instytucjach, organach, urzędach i agencjach Unii. Na potrzeby niniejszego artykułu przybliżone zostaną tylko dochodzenia zewnętrzne.

Wszczęcie przez OLAF postępowania jest możliwe, jeśli **istnieją wystarczające podejrzenia, że miało miejsce nadużycie finansowe, korupcja lub wszelka inna nielegalna działalność na szkodę interesów finansowych Unii**. W takim przypadku Dyrektor Generalny — który stoi na czele urzędu — podejmuje decyzję o wszczęciu dochodzenia zewnętrznego, działając z własnej inicjatywy lub na wniosek zainteresowanego państwa członkowskiego lub którejkolwiek instytucji, organu, urzędu lub agencji (art. 5 Rozporządzenia). Zgodnie z dyspozycją art. 3 Rozporządzenia OLAF może prowadzić kontrole na miejscu oraz inspekcje u podmiotów gospodarczych, aby stwierdzić, czy wystąpiła działalność na szkodę interesów finansowych UE w związku z umową lub decyzją o przyznaniu dotacji lub też zamówieniem, finansowanymi ze środków UE. W trakcie kontroli urzędnicy OLAF wykonują czynności zgodnie z prawem UE, ale także z poszanowaniem przepisów państwa członkowskiego oraz gwarancjami proceduralnymi przewidzianymi w Rozporządzeniu. Dochodzenia te są prowadzone pod kierownictwem Dyrektora Generalnego przez wyznaczonych pracowników OLAF (art. 7 Rozporządzenia). Przy dochodzeniach obowiązuje zasada domniemania niewinności, a także muszą one być prowadzone przy zachowaniu gwarancji proceduralnych określonych w Rozporządzeniu. OLAF dąży do zgromadzenia wyczerpującego materiału dowodowego — zarówno obciążającego osobę objętą dochodzeniem, jak i na jej korzyść (art. 9 Rozporządzenia). Dochodzenie kończy się sporządzeniem raportu przez OLAF, który jest przekazywany właściwym organom państw członkowskich, a w niektórych przypadkach także właściwym służbom Komisji. Zgodnie z art. 11 ust. 1 Rozporządzenia raport wskazuje podstawę prawną dochodzenia, podjęte kroki proceduralne, ustalone fakty z określeniem ich wstępnej kwalifikacji prawnej, szacowane skutki finansowe ustalonych faktów, informacje dotyczące przestrzegania gwarancji proceduralnych zgodnie z art. 9 oraz wnioski z dochodzenia. Przekazywane są także zalecenia Dyrektora Generalnego obejmujące zasadność podjęcia określonych działań w wyniku kontroli — mowa tutaj o działaniach administracyjnych, sądowych, finansowych bądź dyscyplinarnych — które powinny podjąć stosowne organy państw członkowskich. Raport i zalecenia są przygotowane przy uwzględnieniu prawa krajowego odpowiedniego państwa członkowskiego.

Zasada prawdy obiektywnej w polskim postępowaniu administracyjnym i postępowaniu podatkowym

Rozważania możliwości zakwalifikowania raportów OLAF jako dokumentów urzędowych w postępowaniu administracyjnym i postępowaniu podatkowym nie można przeprowadzić w oderwaniu od zasad rządzących postępowaniami dowodowymi w obu przywołanych procedurach administracyjnych.

Jedną z fundamentalnych zasad polskiego postępowania administracyjnego, a także postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie ustawy — Ordynacja podatkowa (dalej o.p.), jest **zasada prawdy obiektywnej**. Zasada ta, nazywana naczelną zasadą postępowania administracyjnego (Adamiak, Borkowski, 2009), została wyrażona w treści art. 7 kodeksu postępowania administracyjnego (dalej k.p.a.) i oznacza, iż organ administracji publicznej ma obowiązek zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego w taki sposób, aby ustalić stan faktyczny sprawy zgodny z rzeczywistością, po to „aby w ten sposób stworzyć jej rzeczywisty obraz i uzyskać podstawę do trafnego zastosowania przepisu prawa" (Dawidowicz, 1962, s, 108; Grzeszczuk, 2016, s. 269). A zatem organ administracji publicznej jest obowiązany z urzędu:

- ustalić, jakie okoliczności faktyczne mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy;
- określić, jakie dowody powinny zostać przeprowadzone w celu ustalenia powyższych okoliczności;
- przeprowadzić dowody, które uznał za niezbędne dla dokonania prawidłowych ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprawy;
- dokonać oceny przeprowadzonych dowodów zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów (wyrok NSA z 23.02.2012 r. II GSK 118/12).

Tego typu rozumowanie potwierdza choćby wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu z 15.02.2012 r. (IV SA/Wr 711/11), w którym Sąd stwierdził, że „organ administracji jako gospodarz postępowania administracyjnego określa zakres postępowania wyjaśniającego oraz dobór środków dowodowych potrzebnych do należytego ustalenia stanu sprawy", przy czym „aktywna rola organu administracji publicznej w procesie poszukiwania i gromadzenia materiału dowodowego może przejawiać się zarówno podejmowaniem czynności dowodowych z urzędu, a także gromadzeniem w aktach sprawy dowodów wskazanych lub dostarczonych przez strony, jeżeli mają one znaczenie dla sprawy".

Takie rozumienie polityki dowodowej przez organ prowadzący postępowanie administracyjne ma bowiem kluczowe znaczenie dla wypośrodkowania (zharmonizowania) współwystępujących w ramach tego postępowania: interesu prywatnego i interesu publicznego (społecznego) (Rozmaryn, 1961, s. 891), reprezentowanego przez strony postępowania.

Ocena materiału dowodowego powinna być oparta na wszechstronnej ocenie całokształtu materiału dowodowego, na co składają się przede wszystkim ocena mocy i wiarygodności dowodu z całym materiałem dowodowym sprawy, a także porównania różnych dowodów ze sobą (Borkowski, 1994).

Realizację zasady prawdy obiektywnej umożliwiają przede wszystkim przepisy dotyczące postępowania dowodowego, a zwłaszcza art. 77 § 1 k.p.a., nakazujący organom administracji zebranie i rozpatrzenie w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego, oraz art. 80 k.p.a. nakazujący ocenę faktu udowodnienia poszczególnych okoliczności na podstawie całego materiału dowodowego (Przybysz, 2009, s. 50).

Zgodnie z poglądem wyrażonym w orzecznictwie „to powoduje, iż organ prowadzący postępowanie ma obowiązek zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego, aby ustalić stan faktyczny sprawy zgodny z rzeczywistością. W szczególności jest obowiązany dokonać wszechstronnej oceny okoliczności konkretnego przypadku na podstawie analizy całego materiału dowodowego, a stanowisko wyrażone w decyzji uzasadnić w sposób wymagany przez przepisy k.p.a." (wyrok NSA z 26.05.1981 r., SA 810/81).

Jest to zresztą mechanizm spójny dla wszystkich procedur, zgodnie z którym „pominięcie określonych dowodów budzić musi uzasadnione wątpliwości co do trafności oceny innych środków dowodowych, może bowiem prowadzić do wadliwej ich oceny" (Siedlecki, 1971, s. 101). To zresztą w dalszej kolejności przekłada się na zasady dozwolonej swobody w zakresie ocenianego materiału dowodowego, co musi następować według pewnych reguł i zgodnie z normami procesowymi, w tym normą w zakresie wszechstronnej oceny materiału dowodowego (Świdła-Łagiewska, 1983, s. 114).

Ponadto, zgodnie z wyrokiem Sądu Najwyższego z 23.11.1994 r. (III ARN 55/94) „jako dowolne należy traktować ustalenia faktyczne znajdujące wprawdzie potwierdzenie w materiale dowodowym, ale niekompletnym, czy nie w pełni rozpatrzonym. Zarzut dowolności wykluczają dopiero ustalenia dokonane w całokształcie materiału dowodowego (art. 80 k.p.a.), zgromadzonego i zbadanego w sposób wyczerpujący (art. 77 § 1 k.p.a.), a więc przy podjęciu wszystkich kroków niezbędnych dla dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego jako warunku niezbędnego wydania decyzji o przekonującej treści (art. 7 k.p.a.)".

W przypadku postępowań prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej zasada prawdy obiektywnej została wyrażona w art. 122 o.p., w którym zobowiązano organy podatkowe do podjęcia działań zmierzających do wyjaśnienia stanu faktycznego (przy współdziałaniu podatnika) (Sawa, 2001, s. 56), a także do załatwienia sprawy, zaś przepisami umożliwiającymi jej realizację są przede wszystkim art. 187 o.p. wskazujący, że organ podatkowy jest zobowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy (Nita, 2013, s. 43), a także art. 191 o.p. stanowiący, że organ na podstawie całego zebranego materiału dowodowego ocenia, czy dana okoliczność została udowodniona (Strzelec, 2012, s. 36).

Ocenę dowodów przeprowadzoną przez organ podatkowy można podzielić na dwa etapy — uprzednią ocenę dowodów oraz następczą ocenę dowodów. Celem oceny uprzedniej jest dopuszczenie wszystkich okoliczności faktycznych, mających znaczenie dla sprawy, a ocena następcza następuje po przeprowadzeniu i zebraniu wszystkich dowodów. Poczynione ustalenia faktyczne pozwalają na wyciągnięcie wniosków niezbędnych do rozstrzygnięcia sprawy.

Z omawianą zasadą prawdy obiektywnej wiąże się zatem istotna z punktu widzenia niniejszych analiz kwestia ciężaru dowodu (*onus probandi*) w postępowaniu administracyjnym.

Zasada ta przenosi bowiem ciężar dowodu w postępowaniu administracyjnym na organ administracji publicznej prowadzący postępowanie w sprawie. W konsekwencji, organ administracji publicznej ma obowiązek z urzędu „zmierzać do pełnego wyświetlenia stanu faktycznego sprawy w zakresie potrzebnym do jej załatwienia i nie jest pod tym względem związany wnioskami stron". Z art. 7 k.p.a. wynika bowiem, że organ administracji nie może ograniczyć się do oczekiwania na przedstawienie przez stronę dowodów potwierdzających jej żądanie, ale że powinien aktywnie dążyć do wyjaśnienia sprawy (zob. np. wyrok NSA z 17.05.1994 r. SA/Lu 1921/93; wyrok NSA z 4.06.1998 r., I SA/Kr 1052/97).

W wyroku z dnia 4.07.2001 r., I SA 301/00, NSA stwierdził, że „obowiązek zebrania całego materiału dowodowego w postępowaniu administracyjnym oznacza, że organ administracji publicznej winien z własnej inicjatywy gromadzić w aktach dowody, które jego zdaniem będą konieczne do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy oraz winien gromadzić w aktach sprawy także dowody wskazane lub dostarczone przez strony, jeżeli mają one znaczenie dla sprawy".

Na gruncie postępowania podatkowego w zakresie ciężaru dowodu należy zwrócić uwagę także na treść artykuł 122 o.p. wskazującego, że organy podatkowe podejmują wszelkie działania niezbędne do wyjaśniania stanu faktycznego i załatwienia sprawy, z którego zatem jasno wynika, że główny ciężar dowodu spoczywa na organie podatkowym. Niemniej jednak przepisy prawa materialnego mogą różnie kształtować rozkład ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym, to znaczy w określonych sytuacjach wynikających z prawa kształtującego zobowiązania podatkowe; ciężarem dowodu może zostać obciążona strona postępowania (Brzeziński, Masternak, 2004, s. 56). Innymi słowy, ciężar dowodu nakładany jest na strony postępowania w sposób wyraźny bądź dorozumiany (pośredni) (Hanusz, 2002, s. 49).

Kolejnym elementem węzłowym dla postępowania administracyjnego — w kontekście badanego zagadnienia — jest kwestia **uznania administracyjnego**, czyli rozstrzygnięć dokonywanych na podstawie zgromadzonych przez organ administracji dowodów (Ostrowska, 2006, s. 21; Jaśkowska, 2010, s. 246). Uznanie administracyjne polega na możliwości wyboru konsekwencji prawnych przy ustalonym stanie faktycznym. Uznanie administracyjne nie polega zatem na swobodzie organu administracji co do ustalania stanu faktycznego. Wybór ten jest dokonywany w końcowych fazach procesu decyzyjnego (Szot, 2011, s. 176). Nie można go mylić ze swobodną oceną dowodów ani swobodą interpretacji (Zimmermann, 2005, s. 364). Swoją ocenę organ administracji zobowiązany jest oprzeć na przekonujących podstawach i dać temu wyraz w uzasadnieniu (Iserzon, Starościak, 1970, s. 155). W orzecznictwie podkreśla się zatem, że organ administracji korzystający z uznania administracyjnego jest zobowiązany szczegółowo zbadać stan faktyczny i utrwalić w aktach wyniki postępowania dowodowego. Obowiązki organu w tym zakresie są nawet większe niż przy wydawaniu decyzji związanych, czyli takich, przy wydaniu których przepisy prawa nie pozwalają organom na swobodne uznanie (zob. wyrok NSA z 16.11.1999 r., III SA 7900/98; por. np. wyrok WSA w Warszawie z 17.08.2016 r., sygn. VII SA/Wa 2569/15, LEX nr 2113945).

Obowiązki organu prowadzącego postępowanie, które wynikają z omawianej zasady prawdy obiektywnej, odnoszą się zatem w pełnym zakresie także do uznania administracyjnego. W konsekwencji, decyzja wydana w warunkach uznania administracyjnego nie może być decyzją dowolną, ale musi wynikać z wszechstronnego i dogłębnego rozważenia wszystkich okoliczności faktycznych sprawy (zob. np. wyrok NSA z 2.02.1996 r., II SA 2875/95), oraz w należyty sposób wyważać interes społeczny i słuszny interes obywateli (zob. wyrok NSA z 9.10.1998 r., II SA 1081/98; wyrok NSA z 10.11.1998 r., II SA 1003/98), a także powinna być oparta na wiedzy i zasadach życiowego doświadczenia (Klonowiecki, 1938, s. 94).

W postępowaniu podatkowym przy rozstrzyganiu sprawy w ramach uznania administracyjnego, aby uniknąć niedozwolonej dowolności rozstrzygnięć, organ podatkowy powinien stosować się do ogólnych zasad postępowania podatkowego (*vide* przywołane powyżej art. 187 i art. 191 o.p.), a ocena dowodów powinna być zgodna z zasadami logiki i doświadczenia życiowego oraz ze stanem wiedzy.

Raport końcowy z kontroli OLAF jako środek dowodowy

Przechodząc bezpośrednio do zagadnienia środków dowodowych w postępowaniu administracyjnym, co ma kluczowe znaczenie dla badanego zagadnienia, przypomnieć należy, iż przepis art. 75 k.p.a. używa pojęcia *dowodu* w znaczeniu *środka dowodowego,* który pozwala na weryfikację przez organ istnienia lub nieistnienia danych faktów, ewentualnie prawdziwości lub fałszywości twierdzenia o faktach.

Zgodnie z dyspozycją art. 75 § 1 k.p.a. organ administracji publicznej ma obowiązek dopuszczenia jako dowodu nie tylko środków dowodowych wymienionych w zdaniu drugim, czyli dokumentów, zeznań świadków, opinii biegłych oraz dowodu z oględzin, lecz „wszystkiego, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem". A zatem przez pojęcie dowodu należy rozumieć także inne dowody niewymienione wyraźnie w tym przepisie. W konsekwencji art. 75 § 1 k.p.a. nie tworzy zamkniętego katalogu środków dowodowych dopuszczalnych w postępowaniu dowodowym, lecz jest to jedynie wyliczenie przykładowe, o czym przesądza użycie zwrotu „w szczególności" w zdaniu drugim tego przepisu.

Kolejność, w jakiej art. 75 § 1 zd. 2 k.p.a. wymienia środki dowodowe, nie określa bezwzględnej hierarchii ich wartości. Trzeba bowiem w tym miejscu przypomnieć, iż Kodeks postępowania administracyjnego nie wprowadza formalnej teorii dowodów, tj. nie wprowadza obowiązku udowadniania pewnych faktów jedynie za pomocą określonych dowodów (wyrok NSA z 9.03.1989 r. sygn. II SA 961/88), co nie zmienia faktu, iż przepisy szczególne mogą jednak nakazywać udowadnianie danych okoliczności za pomocą określonych dowodów.

Jednym ze środków dowodowych wymienionych w art. 75 § 1 k.p.a. jest **dokument urzędowy**, który zgodnie z art. 76 k.p.a.

jest dokumentem sporządzonym w określonej formie przez powołane do tego organy państwowe w ich zakresie działania. Dokument ten stanowi dowód tego, co zostało w nim urzędowo stwierdzone. Powyższe rozwiązanie stosuje się także do dokumentów urzędowych sporządzanych przez organy jednostek organizacyjnych lub podmioty, w zakresie przyznanych im kompetencji z mocy prawa lub porozumienia. Zwiększona moc dowodowa polega na tym, że dokumentom urzędowym przysługuje domniemanie zgodności z prawdą, a także że stanowią one dowód zupełny tego, co zostało w nich stwierdzone.

W postępowaniu podatkowym również obowiązuje koncepcja otwartego postepowania dowodowego, o czym przesądza art. 180 §1 o.p., zgodnie z dyspozycją którego „jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem".

W wyroku z 9.03.1989 r., sygn. II SA 961/88, NSA w Warszawie wskazał, że art. 180 o.p. „wyklucza stosowanie formalnej teorii dowodów polegającej na twierdzeniu, że daną okoliczność można udowodnić wyłącznie ściśle określonymi środkami dowodowymi bądź też przez tworzenie nowych reguł korzystania ze środków dowodowych". Niemniej jednak wyjątki od tej zasady mogą wynikać ze przepisów szczególnych, to znaczy określone regulacje kształtujące zobowiązania podatkowe mogą wskazywać, że pewne okoliczności można udowodnić określonymi dowodami i stanowią one *lex specialis* do zasady ogólnej wyrażonej w art. 180 §1 o.p. (wyrok WSA w Warszawie z 22.01.2004 r., III SA 858/02).

W art. 181 o.p. ustawodawca stworzył otwarty katalog środków dowodowych (posłużono się pojęciem „w szczególności"), które w żaden sposób nie są zhierarchizowane. Niemniej jednak wyjątkiem w zakresie hierarchii mocy dowodowi są przypadki określone w art. 193 o.p. (księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów) i art. 194 o.p. (dokumenty urzędowe). Dokumenty urzędowe muszą zostać sporządzone przez powołany do tego organ władzy publicznej w formie określonej przepisami prawa. Nadto, przepis ten stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych wydanych przez inne jednostki, jeżeli są one uprawnione do ich wydawania.

W tym miejscu należy zwrócić uwagę na treść wyroku NSA w Warszawie (wyrok NSA z 8.09.2016 r., I GSK 1878/14; zob. więcej: wyrok WSA z 23.01.2019 r. III SA/Gd 835/18, wyrok NSA z 4.07.2013 r., sygn. akt I GSK 983/12), który wskazał że z art. 9 ust. 2 omawianego rozporządzenia w sprawie OLAF — obecnie art. 11 ust. 2 Rozporządzenia — wynika, że raport, o którym mowa w ust. 1 przywołanego przepisu, stanowi dopuszczalny dowód w postępowaniu administracyjnym lub sądowym państwa członkowskiego, który ponadto posiada ten sam walor dowodowy (wartość dowodową), jak podobne dokumenty generowane w postępowaniach prowadzonych przed organami krajowymi[1]. (...) Z przepisu art. 9 ust. 2 Rozporządzenia nie wynika jednak, aby raport OLAF miał mieć taką moc dowodową jak dokument urzędowy zgodnie z art. 194 § 1 o.p. Natomiast jego brzmienie nawiązuje do jego wartości dowodowej, takiej jak dokumentów sporządzanych w postępowaniach prowadzonych przed organami krajowymi, w tym również organami celnymi.

W orzecznictwie sądowym dominuje pogląd wskazujący, że raport OLAF należy traktować tak samo jak wszelkiego rodzaju protokoły kontroli przeprowadzonych przez organy administracji krajowej, a więc jak dokument urzędowy w rozumieniu art. 194 o.p. (wyrok WSA w Gdańsku z 10.07.2014 r., III SA/Gd 281/14; wyrok WSA we Wrocławiu z 4.01.2012 r., III SA/Wr 453/11, Wyrok NSA z 5.10.2017 r. I GSK 1428/15; Wyrok NSA z 18.10.2017 r. I GSK 1703/15). Także w orzeczeniu o sygn. I GSK 2236/15 Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w realiach tej sprawy i w myśl art. 11 ust. 2 Rozporządzenia raporty te stanowiły dopuszczalny dowód w postępowaniu administracyjnym lub sądowym państwa członkowskiego, w którym istnieje potrzeba ich wykorzystania, w taki sam sposób i na takich samych warunkach co raporty urzędowe sporządzane przez krajowych kontrolerów administracyjnych. W orzecznictwie podkreśla się także, że bezzasadnym zarzutem jest twierdzenie jakoby Raport OLAF był jedynie opisem widzianych przez funkcjonariuszy dokumentów źródłowych (Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18.10.2017 r. I GSK 1761/15).

Należy zatem uznać, że skoro w raporty OLAF mają taką samą moc jak raporty urzędowe, które jeśli są sporządzone w formie określonej przepisami prawa, to stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Na tej podstawie należy uznać, że **raport OLAF jest dokumentem urzędowym** w rozumieniu art. 194 § 1 o.p.

W orzecznictwie także zostało podniesione, iż jako dokument urzędowy raport OLAF korzysta z domniemania autentyczności i zgodności z prawdą. „Za daniem wiary raportowi OLAF przemawia także okoliczność, że jest to europejski organ wyspecjalizowany w tropieniu manipulacji finansowych przy wykorzystaniu środków unijnych, a więc dysponujący odpowiednią wiedzą i doświadczeniem w badaniu takich przypadków, a w sprawie niniejszej brak jest jakichkolwiek dowodów pozwalających na zakwestionowanie poczynionych przezeń ustaleń" (wyrok SA w Warszawie 31.05.2016 r., I ACa 1171/15). Organ, będąc związany mocą dowodową dokumentu urzędowego, zobowiązany jest uznać za udowodnione to, co wynika z jego treści, przy czym **ustalenia zawarte w raporcie nie wiążą organów w sposób bezwzględny** i mogą być obalone (wyrok WSA z siedziba w Gdańsku z 29.12.2017 r., I SA/Gd 762/17; wyrok WSA w Warszawie z 14.04.2010 r. sygn. akt VIII SA/Wa 848/09; wyrok WSA we Wrocławiu z 4.01.2012 r. sygn. akt III SA/Wr 453/11).

Powyższe nie zmienia jednak specyficznego pojmowania istoty raportów OLAF. Zgodnie z orzecznictwem polskich sądów administracyjnych raporty OLAF są, dla potrzeb prowadzenia postępowania administracyjnego pod prawem polskim, jedynie zaleceniami lub opiniami, które mogą być traktowane co najwyżej jako dokumenty urzędowe, w rozumieniu środków dowodowych przewidzianych w k.p.a., a także w o.p., z tym jednak niezwykle istotnym zastrzeżeniem, iż **bezkrytyczne przyjmowanie treści dokumentu urzędowego bez gruntownego jego zbadania oraz wyjaśnienia wszystkich wątpliwości i rozbieżności w tym dokumencie (co nie jest możliwe np. w sytuacji, gdy do postępowania włączono niekompletny raport OLAF) świadczy o naruszeniu przez organ zasady prawdy materialnej**. Organ,

powziąwszy wątpliwość co do treści dokumentu urzędowego, jest bowiem zobowiązany przeprowadzić dowód przeciwko treści takiego dokumentu (nawet bez inicjatywy dowodowej strony postępowania) (wyrok NSA z 22.02.2017 r., I GSK 2236/15, wyrok NSA z 5.10.2017 r. I GSK 1428/15).

W świetle powyższego należy uznać, iż raport końcowy z kontroli OLAF może być traktowany jako środek dowodowy (dowód) w postaci dokumentu urzędowego i w tego rodzaju postępowaniu, na takich samych zasadach jak inne dowody w sprawie, chyba, że przepisy szczególne nakazują udowadnianie określonych okoliczności, na podstawie tego rodzaju dokumentów. **Przy czym fakt zaklasyfikowania raportów OLAF jako dokumentów urzędowych nie zwalnia „gospodarzy" postępowań administracyjnych lub podatkowych z obowiązku postępowania zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej w ramach dozwolonego uznania administracyjnego**. Nie łączy się to bowiem z koniecznością „automatycznego" uwzględnienia takiego środka dowodowego przez organ prowadzący postępowanie w sposób zupełnie bezrefleksyjny.

Innymi słowy, **organ administracji publicznej, kierując się przywołaną zasadą prawdy obiektywnej, o ile nie jest to wymagane regulacjami szczególnymi, może, ale nie musi dopuścić w postępowaniu dowód z raportu końcowego z kontroli OLAF**. Decyzje o dopuszczeniu takich dowodów podejmuje samodzielnie i swobodnie organ prowadzący postępowanie, który w ramach swojej właściwości winien z własnej inicjatywy gromadzić w aktach dowody konieczne jego zdaniem do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy.

Nie budzi bowiem wątpliwości, iż materiał dowodowy zebrany w sprawie powinien być spójny, co powoduje, iż organ administracyjny narusza przepisy postępowania, jeśli ograniczy się wyłącznie do stwierdzenia pewnych rozbieżności w materiale dowodowym, nie próbując ich określić lub wyjaśnić (Przybysz, 2009, s. 216).

Wnioski

Zważywszy na dokonaną w artykule analizę, możliwe do wyprowadzenia są następujące wnioski finalne:

- raport końcowy z kontroli OLAF należy zaklasyfikować jako dokument niemający mocy wiążącej dla organu administracji publicznej, prowadzącej określone postępowanie administracyjne (podatkowe), w takim znaczeniu, iż nie musi być on „automatycznie" zaliczony do materiału dowodowego; powinien być jednak być brany pod uwagę w postępowaniu, o ile wynika to *explicite* z regulacji szczególnych lub jeśli wymaga tego wypełnienie kluczowej dyrektywy postępowania administracyjnego, jaką jest zasada prawdy obiektywnej;
- dokumenty te mogą być traktowane jako środek dowodowy (dowód) w tym postępowaniu na takich samych zasadach jak inne dowody w sprawie;
- raport OLAF należy traktować tak samo jak wszelkiego rodzaju protokoły kontroli przeprowadzonych przez organy administracji krajowej, a więc jak dokument urzędowy;
- organ prowadzący postępowanie może w ramach swobodnego uznania tego rodzaju dowód dopuścić lub też go nie dopuścić.

W konsekwencji przyjęcia powyższych wniosków warto również zaznaczyć, iż wydanie przez organ prowadzący postępowanie administracyjne decyzji odmiennej od treści ww. dokumentów, o ile nie wynika to z regulacji szczególnych, nie może powodować pociągnięcia do odpowiedzialności za przekroczenie uprawnień funkcjonariusza publicznego, albowiem nie są to wiążące organ akty prawa. Podobnie decyzja o ich dopuszczeniu do postępowania ma charakter uznaniowy, a zatem nie można w tym kontekście mówić o występowaniu źródła obowiązku będącego zobowiązaniem do danego (ścisłego) zachowania się przez funkcjonariusza publicznego.

Przypisy/Notes

[1] Art. 11 ust. 2 Rozporządzenia stanowi, iż „raporty (OLAF) sporządzone na tej podstawie stanowią dopuszczalny dowód w postępowaniu administracyjnym lub sądowym państwa członkowskiego, w którym istnieje potrzeba ich wykorzystania, w taki sam sposób i na takich samych warunkach co raporty urzędowe sporządzane przez krajowych kontrolerów administracyjnych. Podlegają one tym samym przepisom dotyczącym oceny co raporty urzędowe sporządzane przez krajowych kontrolerów administracyjnych i mają taką samą wartość dowodową jak te raporty".

Bibliografia/References

Literatura/Literature

Adamiak, B., Borkowski, J. (2009). *Kodeks Postępowania Administracyjnego. Komentarz*, Warszawa: C.H. Beck

Borkowski, J. (1994). Glosa do wyroku NSA z 6 października 1993 r. I SA 1270/93 — *Orzecznictwo Sądów Polskich*, (7–8).

Brzeziński, B., Masternak, M. (2004). O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym. *Przegląd Podatkowy*, (5).

Dawidowicz, W. (1962). *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*. Warszawa: Państwowe Wydawnictwo Naukowe.

Grzeszczuk, M. (2016). Zasada prawdy obiektywnej jako zasada stosowania prawa. *Studia Iuridica Lublinensia*, *XXV*, (1). https://doi.org/10.17951/sil. 2016.25.1.269

Hanusz, A. (2004). Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu. *Przegląd Podatkowy*, (9).

Iserzon, E., Starościak, J. (1970). *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, teksty, wzory i formularze*. Wyd. IV. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze.

Jaśkowska, M. (2010). Uznanie administracyjne a inne formy władzy dyskrecjonalnej. W: R. Hauser, Z. Niewiadomski, A. Wróbel (red.), *System prawa administracyjnego. Instytucje prawa administracyjnego*. Warszawa: C.H. Beck.

Klonowiecki, W. (1938). *Strona w postępowaniu administracyjnym*. Lublin.

Mariański, A. (2005). Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym (polemika). *Przegląd Podatkowy*, (2).

Nita, A. (2013). Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku. *Państwo i prawo*, (12).
Ostrowska, A. (2006). Teoretycznoprawne aspekty uznania administracyjnego. W: L. Leszczyński (red.), *Wykładnia prawa — odrębności w wybranych gałęziach prawa*. Lublin: Wydawnictwo Uniwersytetu Marii Curie Skłodowskiej.
Przybysz, P. (2009). *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*. Wyd. 6. Warszawa: Wolters Kluwer Polska.
Rozmaryn, S. (1961). O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego. *Państwo i Prawo, 12*.
Siedlecki, W. (1971). *Uchybienia procesowe w sądowym postępowaniu cywilnym*, Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze.
Stronikowska, G. (2020). *Prokuratura Europejska jako instytucja ochrony interesów finansowych Unii Europejskiej*, Warszawa: C.H. Beck.
Strzelec, D. (2011). Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym. *Przegląd Prawa Publicznego*, (2).
Strzelec, D. (2012). Zasada równej mocy dowodowej a legalne (ustawowe) teorie dowodowe w sprawach podatkowych. *Przegląd Podatkowy*, (7).
Szot, A. (2011). Słuszność a uznanie administracyjne. *Studia Iuridica Lublinensia*, *15*, 176.
Świdła-Sawa, W. (2001). Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym. *Przegląd Podatkowy*, (3).
Trybek, K. (2020). *Konfiskata rozszerzona mienia pochodzącego z przestępstwa w prawie polskim oraz unijnym*, Warszawa: C.H. Beck.
Wyrzykowski, M. (1986). *Pojęcie interesu społecznego w prawie administracyjnym*, Warszawa: Wydawnictwo Uniwersytetu Warszawskiego.
Zimmermann, J. (2005). *Prawo administracyjne*, 364. Kraków: Kantor Wydawniczy „Zakamycze".

Akty prawne/Legal acts

Decyzja Komisji z 28.04.1999 r. 1999/352/WE, EWWiS, Euratom (Dz.U. UE L. 1999.136.20 z 31.05.1999 r.).
Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE, EURATOM) nr 883/2013 z 11.09.2013 r. dotyczące dochodzeń prowadzonych przez Europejski Urząd ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF) oraz uchylające rozporządzenie (WE) nr 1073/1999 Parlamentu Europejskiego i Rady i rozporządzenie Rady (Euratom) nr 1074/1999 (Dz.U. UE L. 2013.248.1 z 18.09.2013 r.).
Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. UE C 326 z 26.10 2012 r.).
Ustawa z 14.06.1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. 1960 nr 30 poz. 168).
Ustawa z 29.08.1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 1997 nr 137 poz. 926).

Orzecznictwo/Judgments

Wyrok NSA z 26.05.1981 r., SA 810/81, Legalis 34515.
Wyrok NSA z 9.03.1989 r., II SA 961/88, Legalis 36463.
Wyrok NSA z 17.05.1994 r. SA/Lu 1921/93, LEX nr 26517.
Wyrok NSA z 2.02.1996 r., II SA 2875/95, Legalis 39952.
Wyrok NSA z 4.06.1998 r., I SA/Kr 1052/97, Legalis41573.
Wyrok NSA z 9.10.1998 r., II SA 1081/98, LEX nr 41419.
Wyrok NSA z 10.11.1998 r., II SA 1003/98, LEX nr 41797.
Wyrok NSA z 23.02.2012 r. II GSK 118/12, Legalis 442421.
Wyrok NSA z 4.07.2013 r., sygn. akt I GSK 983/12, Legalis 764369.
Wyrok NSA z 8.09.2016 r., I GSK 1878/14, Legalis 1534161.
Wyrok NSA z 22.02.2017 r., I GSK 2236/15, Legalis 1722933.
Wyrok NSA z 5.10.2017 r. I GSK 1428/15, Legalis 1724135.
Wyrok NSA z 18.10.2017 r. I GSK 1703/15, Legalis 1698881.
Wyrok NSA z 18.10.2017 r. I GSK 1761/1, LEX nr 2409662.
Wyrok WSA w Warszawie z 22.01.2004 r., III SA 858/02, Legalis1113942.
Wyrok WSA w Warszawie z 14.04.2010 r. sygn. akt VIII SA/Wa 848/09, Legalis 234822.
Wyrok WSA we Wrocławiu z 4.01.2012 r. sygn. akt III SA/Wr 453/11, Legalis 486401.
Wyrok WSA w Gdańsku z 10.07.2014 r., III SA/Gd 281/14, LEX nr 1500503.
Wyrok WSA w Warszawie z 31.05.2016 r., I ACa 1171/15, Legalis 2121661.
Wyrok WSA siedzibą w Gdańsku z 29.12.2017 r. I SA/Gd 762/17, Legalis 1723930.
Wyrok WSA z 23.01.2019 r. III SA/Gd 835/18, Legalis 1884886.

Dr hab. Piotr Zapadka

Profesor na Wydziale Prawa Uniwersytetu Kardynała Stefana Wyszyńskiego w Warszawie, kierownik Katedry Prawa Finansowego, adwokat.

Dr hab. Piotr Zapadka

Associate Professor, Ph.D., Head of Department of Financial Law, Faculty of Law and Administration of the Cardinal Stefan Wyszynski University, Attorney at Law.

Księgarnia Internetowa PWE
ZNAJDŹ WYBIERZ ZAMÓW
www.pwe.com.pl