

Posługiwanie się w sprawach podatkowych materiałem pochodzącym ze spraw karnych lub karnych skarbowych



Dariusz Strzelec

Doktor habilitowany w dziedzinie nauk prawnych, profesor Uniwersytetu Łódzkiego, adiunkt w Katedrze Prawa Podatkowego Uniwersytetu Łódzkiego; adwokat; doradca podatkowy. Członek Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego powołanej przez Ministra Finansów. Członek Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego V oraz VI kadencji. Współpracownik Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych.
✉ dstrzelec@wpia.uni.lodz.pl
<https://orcid.org/0000-0002-0843-4167>

Using the files of criminal or penal fiscal cases in tax matters

The problem that the evidence collection process in tax matters reveals is the interpretation of Article 181 of Tax Ordinance Act. Among others, one of the categories of evidence in tax proceedings listed in this provision are "[...]materials collected in the course of criminal proceedings or proceedings in cases involving fiscal crimes or offenses". The paper explains the understanding of the above-mentioned wording and considers whether it allows the tax authority to include the protocols of witness hearings, carried in the course of other criminal, penal fiscal or tax proceedings against other entities, into the case files, instead of hearing the witnesses on its own. In order to response to those doubts the case law of the Supreme Administrative Court was analyzed, including the adjudication made in the context of the judgment of the CJEU of 17 December 2015, C-419/14, WebMindLicenses.

Słowa kluczowe: postępowanie karne, postępowanie podatkowe, dowody ze spraw karnych

Key words: criminal proceedings, tax proceedings, evidence from criminal cases

[https://doi.org/10.32082/fp.v0i1\(63\).323](https://doi.org/10.32082/fp.v0i1(63).323)

1. Uwagi wstępne

Istotnym problemem ujawniającym się w toku postępowań dowodowych w sprawach podatkowych jest interpretacja art. 181 o.p. w sposób, który dozwala na mechaniczne włączanie do materiału dowodowego protokołów z przesłuchania świadków pochodzących z innych postępo-

wań. Zgodnie z tym przepisem „dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności

analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe”.

Zasadnicze wątpliwości, jakie ujawniły się w praktyce podatkowej w związku z takim brzmieniem przepisu, sprowadzają się do ustalenia, w jaki sposób należy rozumieć zawarte w nim sformułowanie, iż dowodem w postępowaniu podatkowym mogą być materiały zgromadzone w toku postępowania karnego bądź postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe oraz czy dozwala on na praktykę, w której w miejsce przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadków organ podatkowy ogranicza się jedynie do włączenia jako dowodów w sprawie protokołów ich przesłuchania, jakie zostały przeprowadzone w innych postępowaniach. Ta ostatnia kwestia sprowadza się do odpowiedzi na pytanie: czy za takie materiały i dowody mogą być uznane właśnie protokoły zeznań świadków przesłuchanych w postępowaniach karnych bądź karnoskarbowych lub też podatkowych względem innych podmiotów oraz czy w ramach postępowania podatkowego nie należałoby ponownie przeprowadzić tego typu dowodów, szczególnie jeśli takie wnioski zgłasza strona?

Wydaje się, że kwestie te wymagają rozważenia, a nie zmienia tego również wyrok TSUE z 17.12.2015 r. w sprawie C-419/14¹, w którym uznano, iż prawo Unii nie sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy mógł w ramach postępowania administracyjnego w celu stwierdzenia istnienia praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie VAT skorzystać z dowodów uzyskanych w jeszcze niezakończonym równoległym postępowaniu karnym dotyczącym podatnika. W wyroku tym co prawda zaakceptowano taką praktykę, a już po jego wydaniu powszechne jest odwoływanie się przez sądy administracyjne do tego fragmentu orzeczenia, w którym dopuszcza się wykorzystanie w postępowaniu podatkowym, takich dowodów². Niemniej

jednak warto zwrócić uwagę na pewne wynikające z tego wyroku ograniczenia. Dopuszczalność wykorzystania takich materiałów uzależniona została od tego, czy podatnik miał w ramach postępowania administracyjnego możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów i wyrażenia swego stanowiska w ich przedmiocie³. Jednocześnie szukając odpowiedzi na postawione w wstępie pytania, nie powinniśmy poprzestawać wyłącznie na analizie językowej art. 181 o.p., ale na problem spojrzeć w kontekście wykładni systemowej opartej na wszystkich przepisach normujących postępowanie podatkowe, w szczególności na zasadach ogólnych. Za punkt wyjścia do rozstrzygnięcia wskazanych problemów powinna posłużyć analiza orzecznictwa, w którym te kwestie były szeroko analizowane.

2. Zasada bezpośredniości czy pośredniości postępowania dowodowego

W piśmiennictwie prawniczym przy okazji badania stanu faktycznego sprawy wskazuje się, że sposób ustalenia stanu faktycznego jest identyczny ze sposobem prowadzenia badania historycznego. Zrekonstruowanie stanu faktycznego sprawy powinno się odbywać według tych samych zasad, które zapewniają wykrycie prawdy w badaniu historycznym, a zatem również wszystkie wiadomości istotne dla wysnucia wniosków powinno się czerpać z pierwszego źródła i jedynie w razie niemożności korzystania z niego – ze źródeł dalszych⁴. Ów sposób dokonywania czynności poznawczych i gromadzenia materiału dowodowego nazywa się ogólnie zasadą bezpośredniości – jeśli chodzi o aspekt prawny różnych procedur (głównie karnej, ale występujący również w cywilnej⁵ czy też administracyjnej). Choć w perspektywie historycznej

21 lutego 2019 r., I FSK 355/17; wyrok z dnia 10 stycznia 2019 r., I FSK 596/16; wyrok NSA z 2 kwietnia 2019 r., I FSK 565/17; wyrok NSA z dnia 28 listopada 2019 r. II FSK 151/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

3 Wyrok NSA z dnia 21 marca 2019 r., I FSK 234/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

4 W. Klonowiecki, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938, s. 96–97.

5 W. Brodniewicz, *Postępowanie cywilne w zarzysie*, Warszawa 2005, s. 58.

1 Wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 2015 r., C-419/14, WebMindLicenses, EU:C:2015:832.

2 Zob. wyrok NSA z dnia 14 listopada 2019 r., I FSK 1042/17, wyrok NSA z dnia 17 maja 2019 r., I FSK 372/17, wyrok NSA z dnia 24 kwietnia 2019 r., I FSK 687/17; wyrok z dnia

poglądy na jej treść ewoluowały⁶, to generalnie opiera się ona na założeniu, że im więcej ogniw pośrednich w procesie dowodzenia, tym większa możliwość zniekształceń w poznaniu prawdy⁷. Jest ona formułowana jako zalecenie dla organu prowadzącego postępowanie, aby okoliczności faktyczne były ustalane na podstawie osobistego zaznajomienia się z dowodami, z uwzględnieniem pierwszeństwa dowodów pierwotnych, gdy takie można uzyskać, przed pochodnymi.

postępowania dowodowego z art. 190 o.p. – w postaci normy zawartej w art. 181⁸, czy też, że przepis ten wprowadza odstępstwo od reguły bezpośredniego prowadzenia postępowania dowodowego przez organ podatkowy, w istotny sposób ograniczając tę zasadę⁹ na rzecz sprawności postępowania¹⁰, ewentualnie że ordynacja podatkowa nie przewiduje w ogóle zasady bezpośredniości, a zatem organ nie ma obowiązku ponawiania z urzędu dowodów z zeznań świadków



Czy na gruncie postępowania podatkowego można mówić o znanej innym gałęziom prawa procesowego zasadzie bezpośredniości, czy też może postępowanie podatkowe ma odformalizowany charakter i mamy tu do czynienia z jej przeciwieństwem, tj. zasadą pośredniości?

W sprawach podatkowych tym, co polaryzuje podatników i administrację podatkową, jest w szczególności sposób gromadzenia materiału dowodowego oraz metody służące zrekonstruowaniu stanu faktycznego. Analiza tego zagadnienia sprowadza się właśnie do rozstrzygnięcia, czy na gruncie postępowania podatkowego można mówić o znanej innym gałęziom prawa procesowego zasadzie bezpośredniości, czy też może postępowanie podatkowe ma odformalizowany charakter i mamy tu do czynienia z jej przeciwieństwem, tj. zasadą pośredniości.

Analizowane kwestie w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego są postrzegane w interesujący, choć nie zawsze jednolity sposób. W pierwszej kolejności należy odnotować pogląd, iż ordynacja podatkowa przewiduje wyjątki od zasady bezpośredniości

lub stron uprzednio już przesłuchanych w innym postępowaniu¹¹, a włączenie protokołów z zeznaniami świadków samo przez się nie może stanowić o wadliwości tak zgromadzonego materiału dowodowego¹².

Przepis art. 181 o.p. wymienia materiały zgromadzone w toku postępowania karnego, nie wskazując, że musi to być postępowanie karne toczące się przeciwko podatnikowi, będącemu stroną tego postę-

6 Zob. T. Nowak, *Zasada bezpośredniości w polskim procesie karnym*, Poznań 1971.

7 B. Bieńkowska i in., *Wykład prawa karnego procesowego*, Białystok 2004, s. 97; M. Cieślak, *Zagadnienia dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 1955, s. 185.

8 Wyrok NSA z dnia 29 marca 2011 r., I FSK 399/10, LEX nr 1079518.

9 Wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2019 r., I FSK 565/17; wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2019 r., I FSK 2040/16; wyroki NSA z dnia 21 listopada 2018 r., I FSK 1990/16 i z dnia 5 grudnia 2017 r., II FSK 3170/15; Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., II FSK 2181/11, LEX nr 1557855; wyrok NSA z dnia 7 października 2011 r., I FSK 1437/10, LEX nr 1069255.

10 Wyrok NSA z dnia 21 maja 2019 r., I GSK 222/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

11 Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2010 r., I FSK 709/09, LEX nr 594175.

12 Wyrok NSA z dnia 5 lipca 2013 r., II FSK 2317/11, LEX nr 1351339.

powania podatkowego, co oznacza, że mogą to być także materiały zgromadzone w postępowaniu karnym toczącym się także przeciwko innym osobom¹³. Jednocześnie sam fakt braku udziału w czynnościach dokonywanych wobec podmiotu trzeciego w innych postępowaniach, nie świadczy o pozbawieniu strony możliwości wypowiedzenia się co do dowodów, które w sposób zgodny z prawem zostały włączone w poczet materiału dowodowego¹⁴. Niekiedy posłuszenie się zeznaniami pochodzącymi z innych postępowań jest usprawiedliwiane tym, iż wynika z obiektywnych trudności dowodowych związanych z brakiem możliwości ustalenia aktualnego adresu zamieszkania¹⁵ lub niestawianiem się świadków na wezwania¹⁶. Organy podatkowe mogą opierać swoje ustalenia również na dokumentach zebranych w postępowaniu karnym, bez konieczności weryfikowania ich w postępowaniu podatkowym¹⁷. Włączony do postępowania protokół z przesłuchania świadka czy strony jest bowiem właśnie traktowany jako dowód z dokumentu¹⁸. Jednocześnie akcentuje się, iż nie ma prawnego nakazu, aby dowody tego rodzaju przeprowadzać jeszcze raz w ramach postępowania podatkowego¹⁹.

3. Pośrednie gromadzenie materiału a zasada czynnego udziału strony w postępowaniu

Naczelny Sąd Administracyjny poddawał również ocenie to, na ile pośrednie gromadzenie materiału dowodowego może pozostawać w kolizji z zasadami ogólnymi, w szczególności czynnego udziału strony.

13 Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2008 r., I FSK 826/07, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

14 Wyrok NSA z dnia 3 lutego 2016 r., I FSK 1998/14, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

15 Wyrok NSA z dnia 21 maja 2019 r., I GSK 222/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

16 Wyrok NSA z dnia 13 marca 2019 r., I FSK 2301/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

17 Wyrok NSA z dnia 13 maja 2010 r., I FSK 910/09, LEX nr 594284.

18 Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2013 r., I FSK 1234/11, LEX nr 1415685.

19 Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2013 r., II FSK 396/13, LEX nr 1337017; wyrok NSA z dnia 29 czerwca 2010 r., I FSK 584/09, LEX nr 594070.

W dziesiątkach orzeczeń znajdziemy *passus*, iż korzystanie z zeznań samo w sobie nie narusza tej zasady ani też nie może naruszać jakichkolwiek innych przepisów²⁰. Twierdzenie przeciwne byłoby bowiem wadliwe, chociażby z punktu widzenia zasady racjonalności prawodawcy i wewnętrznej niesprzeczności prawa. Jeśli bowiem jeden przepis prawa dopuszcza możliwość określonego działania [art. 181 o.p. – przyp. aut.], to skorzystanie z tej możliwości nie może być jednocześnie uznane za naruszające inne normy prawne [np. art. 190 o.p. – przyp. aut.], a w każdym razie – w ocenie sądu – nie jest dopuszczalna taka wykładnia, która mogłaby prowadzić do wniosków o istnieniu takich naruszeń²¹. Możemy jednocześnie spotkać pogląd, iż unormowana w art. 123 § 1 o.p. zasada czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym nie ma charakteru nieograniczonego, a zawarty w art. 181 o.p. jedynie przykładowy, nieskończony katalog źródeł dowodowych, wskazuje na to, że zasada ta ulega ograniczeniu kosztem zasady prawdy obiektywnej²². To, iż możliwość wykorzystania w postępowaniach podatkowych materiałów z niezakończonych spraw karnych potwierdził także Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z 17.12.2015 r. w sprawie C-419/14, nie powinien stanowić podstawy do automatyzmu ocenie takiej praktyki i dozwoleniu na nią przez sądy administracyjne, a jednocześnie formułowania pewnych uproszczeń. Już przecież w samym tym wyroku zwrócono bowiem uwagę na konieczność sądowego zbadania, czy takie dowody uzyskane i wykorzystane zostały zgodnie z prawem, a także, czy strona w toku postępowania administracyjnego miała możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów i wyrażenia swojego stanowiska w tym zakresie. I w tym miejscu warto zwrócić uwagę jeszcze na jeden aspekt problemu, a mianowicie sytuację, w której organy podatkowe wyłączają jawność materiału dowodowego pochodzącego ze

20 Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2019 r., I FSK 2040/16; wyrok NSA z dnia 21 marca 2019 r., I FSK 234/17.

21 Wyrok NSA z 10 maja 2019 r., I FSK 844/17; wyrok NSA z dnia 22 stycznia 2019 r., I FSK 331/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

22 Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2019 r., II FSK 643/17; wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2019 r., II FSK 2712/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

sprawy karnej skarbowej na podstawie art. 179 o.p. Powyższe ma właśnie istotne znaczenie w kontekście posługiwania się materiałami pochodzącymi np. z niezakończonych spraw karnych, a problemy powstają w sytuacjach, w których organ podatkowy występuje do prokuratury z wnioskiem o wyrażenie zgody na włączenie materiału dowodowego pochodzącego ze sprawy karnej. Jeżeli prokuratura udostępni organowi podatkowemu materiał dowodowy zebrany w ramach sprawy karnej i wyraża zgodę na jego włączenie do akt sprawy podatkowej, ale zastrzega, iż nie jest możliwe ujawnienie tych dowodów stronie postępowania podatkowego, to organ, nie wiedząc, kiedy

zanie jego jawności i niedostępności ich stronie jest fakt, że ten niedostępny dla strony materiał dowodowy nie może być wykorzystywany do udowodnienia danej okoliczności faktycznej, gdyż strona nie mogła się co do niego wypowiedzieć. W orzecznictwie takie wnioski formułowane są z odwołaniem do zasady ogólnej wynikającej z art. 123 § 1 o.p. Ponadto, gdy chodzi o podatki zharmonizowane, do których ma zastosowanie prawo unijne, taki pogląd ma swoją podbudowę w zasadach ogólnych prawa unijnego, które obejmują poszanowanie prawa do obrony²⁴. Zgodnie z tą zasadą adresaci decyzji, która w odczuwalny sposób oddziałuje na ich interesy, powinni być w stanie skutecznie



Niedostępny dla strony materiał dowodowy nie może być wykorzystywany do udowodnienia danej okoliczności faktycznej, gdyż strona nie mogła się co do niego wypowiedzieć.

prokuratura przewiduje zakończenie postępowania karnego i kiedy ewentualnie możliwe będzie ujawnienie tych dowodów stronie, uwzględniając zasadę ekonomiki postępowania i koncentracji materiału dowodowego, winien zdecydować, czy dowody te są niezbędne w sprawie podatkowej i jeśli tak, powinien, nie czekając na zgodę prokuratury, samodzielnie te dowody w ramach postępowania podatkowego przeprowadzić. Istnienie bowiem przeszkód procesowych do wykorzystania tych dowodów (np. braku zgody prokuratury co do ich ujawnienia stronie), nie zwalnia organu podatkowego z przeprowadzenia w ramach własnego postępowania takich dowodów, i to nawet mimo treści przepisu art. 181 o.p.²³.

W praktyce wskazuje się, iż konsekwencją zastosowania do części materiału dowodowego, (np. protokołów przesłuchania świadków przesłuchanych w ramach sprawy karnej skarbowej) art. 179 o.p. poprzez wyłączenie

przedstawić swoje stanowisko odnośnie do elementów, na których organ administracji zamierza oprzeć swoją decyzję²⁵. Warto zwrócić uwagę, iż po wskazanym wyroku TSUE sądy administracyjne, akceptując praktykę posługiwania się dowodami pochodzącymi z innych postępowań, formułują jednak szereg uwag, wskazując, kiedy taka praktyka może jednak naruszać interesy strony postępowania. Przykładowo: akceptując z odwołaniem się do wyroku TSUE możliwości posługiwania się materiałami z innych postępowań, jako niesprzecznymi jako takimi w sprawie, sąd stanął na stanowisku iż nie można zaaprobować takiego postępowania, w którym organ opiera znaczną część kluczowych ustaleń na okolicznościach wynikających z materiałów pozyskanych z innych postępowań, a zarazem arbitralnie, tj. bez należytego uzasadnienia,

23 Wyrok NSA z dnia 7 marca 2019 r., I FSK 1085/18, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

24 zob. pkt 84 uzasadnienia wyroku z dnia 17 grudnia 2015 r., C-419/14 WebMind Licences.

25 Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2019 r., I FSK 1880/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

odmawia przeprowadzenia dowodów podatnika na tezę przeciwną do prezentowanej przez siebie w sprawie. Takie działanie z całą pewnością nie wskazuje na prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie do działań organów podatkowych²⁶.

Jednocześnie w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony (np. włączenie do akt sprawy protokołów przesłuchań z innych postępowań) zasada czynnego udziału realizowana jest poprzez zaznajomienie strony z tymi dowodami i umożliwienie jej wypowiedzenia się w ich zakresie²⁷, ewentualnie przedstawienie kontrdowodów²⁸, a także zgłaszanie wniosków dowodowych na tezy przeciwne do wynikających z dowodów już znajdujących się w aktach sprawy²⁹. I to właśnie na ten aspekt problemu warto spojrzeć w nieco szerszej perspektywie.

4. Ponawianie dowodów pochodzących ze sprawy karnej w ramach postępowania podatkowego

Formułowanie w toku sądowej kontroli decyzji podatkowych zarzutu, że organ podatkowy poprzez uwzględnienie dowodów pochodzących z innych postępowań w postaci protokołów przesłuchania świadków, naruszył zasadę bezpośredniości, w świetle ugruntowanej praktyki, której z pomocą przychodzi wyrok TSUE, zapewne nie odniesie spodziewanego rezultatu w postaci zakwestionowania przez sąd opartego na takich dowodach rozstrzygnięcia. Natomiast możliwe jest merytoryczne podważenie tych dowodów, czyli formułowanie zarzutów dotyczących istoty treści tych zeznań³⁰, a zatem dopuszczalne jest oparcie rozstrzygnięcia o dowody uzyskane w innym postępowaniu, w tym postępowaniu karnym, o ile tylko nie zakwestionowano skutecznie ich mocy dowodowej, co

również potwierdzają sądy administracyjne³¹. Logika podpowiadałaby, że strona postępowania może to uczynić, składając stosowne wnioski dowodowe, stosownie do zaprezentowanych wcześniej stanowisk. Niemniej jednak tu możemy jednocześnie spotkać się z poglądem, iż organ podatkowy, na podstawie art. 188 o.p., nie jest zobowiązany do uwzględniania wszystkich wniosków dowodowych strony postępowania. O ile należy zgodzić się ze stwierdzeniem, iż wynikająca z art. 122 i art. 187 § 1 o.p. zasada prawdy materialnej nie ma charakteru bezwzględnej³², o tyle z jej rozwinięciem prezentowanym w niektórych orzeczeniach już niekoniecznie. Mianowicie niekiedy wraz z uzasadnieniami odmowy dopuszczenia wniosków dowodowych pojawiają się spostrzeżenia, które w realiach podatkowych trudno jest zrozumieć. Na ten przykład odwołajmy się choćby do dwóch orzeczeń. Mianowicie: sygnalizowane jest, iż bezwzględne stosowanie zasady prawdy materialnej prowadziłyby do faktycznej niemożności ukończenia jakiegokolwiek postępowania podatkowego z obawy przed pominięciem jakiegoś dowodu, niezależnie od jego wartości dowodowej oraz w związku z wzajemnymi oczekiwaniami stron, co do konieczności przeprowadzenia dowodu przez przeciwnika w sprawie. Zatem w ocenie sądy mogłyby dojść do sytuacji, w której należałoby prowadzić postępowanie dowodowe nawet wówczas, gdy całokształt okoliczności ujawnionych w sprawie wystarczyłby do podjęcia rozstrzygnięcia, a także wówczas, gdy należyta ocena zebranego materiału dowodowego prowadziłyby do nieodmiennej konstatacji, iż innych dowodów poza ujawnionymi nie należy oczekiwać³³.

Tylko na prawie dygresji należy zauważyć, iż czym innym będzie potrzebne niekiedy racjonalizowanie podejmowanych czynności dowodowych i dokonywanie oceny wniosków dowodowych przez pryzmat warunków, o których mowa w art. 188 o.p., a czym

26 Wyrok NSA z dnia 28 maja 2019 r., I FSK 1115/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

27 Wyrok NSA z dnia 21 maja 2019 r., I GSK 222/19, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

28 Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2019 r., I FSK 355/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

29 Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2019 r., II FSK 1756/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

30 Wyrok NSA z dnia 8 marca 2012 r., II FSK 1764/10, LEX nr 1137593.

31 Wyrok NSA z dnia 27 lutego 2019 r., II FSK 643/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

32 Wyrok NSA z dnia 14 lipca 2005 r., I FSK 2600/04; wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2005 r. I FSK 391/05, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

33 Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2019 r., II FSK 9/17; wyrok NSA z dnia 27 września 2011 r., sygn. akt I FSK 1241/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

innym odmowa przeprowadzenia postępowania dowodowego, gdy strona wnioskuje o przeprowadzenie tzw. kontrdowodu względem okoliczności przyjętych za udowodnione przez organ z powodu bliżej nieokreślonej, lecz hipotetycznej obawy prowadzenia w nieskończoność postępowania dowodowego. Z kolei inna kwestia dotyczy tego, czy w ramach postępowania podatkowego w ogóle możemy mówić o istnieniu stron i przeciwników procesowych, którzy względem siebie formułować będą określone oczekiwania w zakresie gromadzenia materiału dowodowego – do czego nawiązał sąd we wskazanym wyroku. Organ podatkowy przecież nie jest stroną postępowania, lecz jego gospodarzem. On je prowadzi, być może od

godnie z prawem. To z kolei wiąże się z koniecznością przeprowadzania dowodów wskazujących zarówno na działanie podatnika zgodne z prawem, jaki i dowodów przeciwnych. Dopiero przeprowadzenie wszystkich dowodów i ich wnikliwa ocena pozwolą na ustalenie, czy działania podmiotu były zgodne z prawem, czy też nie.

Z drugiej strony nie brak również orzeczeń, w których NSA z nieco większą ostrożnością podchodzi do omawianej kwestii, wskazując, iż co prawda organ może opierać się na zeznaniach z postępowania karnego i nie musi samodzielnie przeprowadzić wszystkich dowodów, ale należy jednak uwzględnić wniosek strony co do przesłuchania osób, które złożyły zeznania



Strona jednak ma możliwość domagania się dopuszczenia dowodu bezpośredniego z przesłuchania osób składających wcześniej zeznania w postępowaniu karnym, z których protokoły jako dowody z dokumentów zostały włączone do postępowania podatkowego.

strony faktycznej może się wydawać, iż ma interesy faktyczne o odmiennej naturze niż strona postępowania (podatnik), niemniej jednak nigdy nie powinien być przeciwnikiem strony, które to stwierdzenie ma określone konsekwencje w zakresie inicjatywy dowodowej, ale również w zakresie dopuszczania dowodów proponowanych przez stronę. Niekiedy – co trafnie dostrzegają sądy administracyjne³⁴ – organy podatkowe w sposób nieprawidłowy postrzegają zasady postępowania podatkowego. Mianowicie organ podatkowy postępowanie prowadzi nie w celu wykazania, że podmiot działał niezgodnie z obowiązującym prawem, ale w celu ustalenia, czy działał zgodnie, czy też nie-

w postępowaniu karnym, z którego protokoły zostały włączone do postępowania podatkowego, jeżeli okoliczności będące przedmiotem dowodu są istotne dla sprawy, a strona składa w tym zakresie wniosek dowodowy³⁵. Panuje przy tym daleko posunięta zgoda, iż nie istnieje prawny nakaz, aby z urzędu w toku postępowania podatkowego konieczne było powtórzenie przesłuchania świadków, którzy zeznawali w takim postępowaniu³⁶. Powtórzenie czynności dowodowych z postępowania karnego będzie jednak konieczne,

34 Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 sierpnia 2018 r., I SAB/Wr 17/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

35 Wyrok NSA z dnia 25 marca 2011 r., I FSK 444/10, LEX nr 1079527.

36 Wyrok NSA z 27 lutego 2019 r., II FSK 643/17; wyrok NSA z 2 kwietnia 2019 r., I FSK 565/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>; wyrok NSA z dnia 7 października 2011 r., I FSK 1437/10,

gdy ocena tych dowodów w powiązaniu z materiałem dowodowym uniemożliwia jednoznaczne i prawidłowe ustalenie stanu faktycznego³⁷. Podobnie sformułowanie „materiały zgromadzone w toku postępowania karnego” nie oznacza pełnych akt sprawy; postępowanie karne dla wykorzystania tych materiałów jako dowodu w postępowaniu podatkowym nie musi być prawomocnie zakończone³⁸, choć wielokrotnie akcentowano, iż wiedza o tym postępowaniu powinna być aktualizowana, albowiem wraz z upływem czasu zeznania stron lub świadków mogą ulegać zmianie³⁹. Nie ma więc uzasadnienia stanowisko, by prowadząc sprawę podatkową, organ nie mógł opierać się na zeznaniach z postępowania karnego, i by musiał samodzielnie przeprowadzić wszystkie dowody. Strona jednak ma możliwość domagania się dopuszczenia dowodu bezpośredniego z przesłuchania osób składających wcześniej zeznania w postępowaniu karnym, z których protokoły jako dowody z dokumentów zostały włączone do postępowania podatkowego. Jeżeli strona taki wniosek zgłasza, a okoliczności mające być przedmiotem tego dowodu są istotne dla sprawy, to wniosek taki, ze względu na treść art. 188 w zw. z art. 123 § 1 o.p., powinien być uwzględniony⁴⁰. Niemniej jednak nawet jeśli odstąpiono od reguły bezpośredniości dowodu, to tak rozumiana usterka nie zawsze będzie mogła mieć istotny wpływ na wynik sprawy, zwłaszcza jeśli zeznania świadka miałyby potwierdzić okoliczności przyjęte za udowodnione przez organ⁴¹.

Ponadto należy odnotować orzeczenie, w którym NSA dokonał wykładni przepisu art. 181 o.p., eksponując ograniczenie wprowadzone przez ustawodawcę zawierające się w sformułowaniu „inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub

kontroli podatkowej”. Zdaniem sądu ustawodawca, odsyłając do dowodów przeprowadzonych w innych postępowaniach, uznał, że zasadne jest wyznaczenie granicy dopuszczalności korzystania w danym postępowaniu podatkowym z dowodów pochodzących z innych postępowań kontrolnych lub czynności sprawdzających. Wskazał bowiem wyłącznie na zgromadzone w ich toku inne dokumenty, którymi są tylko dowody mające walor dokumentu urzędowego bądź prywatnego. Nie będą więc stanowiły dowodu w postępowaniu podatkowym np. zeznania świadka złożone w toku kontroli podatkowej. Idąc tym torem – w drodze wnioskowania *a fortiori* – sąd przyjął, że skoro w postępowaniu podatkowym dotyczącym danego podatnika, względem którego przeprowadzono postępowanie kontrolne i w jego toku zebrano dowody z zeznań świadków, ustawodawca wymaga ponownego przeprowadzenia takich dowodów, to tym bardziej w postępowaniu podatkowym dotyczącym danego podatnika nie można przyjąć za prawidłowo przeprowadzone dowody z zeznań świadków, które przeprowadzono w innym postępowaniu podatkowym, dotyczącym innego podatnika. Innymi słowy: skoro organy podatkowe nie mogą włączyć do postępowania podatkowego dowodów z zeznań świadków zebranych w postępowaniu kontrolnym, to tym bardziej nie mogą włączyć tego typu dowodów do danego postępowania podatkowego, które zebrano w toku innego postępowania podatkowego, dotyczącego innej strony (*argumentum a minori ad maius*). Oddalenie wniosków strony o przeprowadzenie dowodów z zeznań świadków oznaczało w tej sytuacji – w opinii sądu – naruszenie art. 190 o.p., a postępowanie dowodowe nie mogło być uznane za zupełne⁴².

Reasumując tę część rozważań – w orzecznictwie co do sposobu rozstrzygnięcia sygnalizowanych na wstępie tej części pracy wątpliwości, nie ma jednolitego stanowiska, choć w znakomitej większości przypadków sądy akceptują praktykę posługiwania się materiałami pochodzącymi z innych postępowań, szczególnie karnych. W niektórych wyrokach znajdziemy argumentację związaną z literalnym brzmie-

LEX nr 1069355; wyrok NSA z dnia 3 grudnia 2010 r., I FSK 2058/09, LEX nr 744517.

37 Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2011 r., II FSK 1719/09, LEX nr 952739.

38 Wyrok NSA z dnia 21 czerwca 2011 r., I FSK 1278/10, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

39 Wyrok NSA z dnia 27 lipca 2010 r., I GSK 966/09, LEX nr 694636.

40 Wyrok NSA z dnia 9 marca 2010 r., I FSK 2180/08, LEX nr 593825.

41 Wyrok NSA z dnia 21 marca 2012 r., II FSK 1804/10, LEX nr 1125438.

42 Wyrok NSA z dnia 8 lipca 2011 r., II FSK 2130/10, LEX nr 863657.

niem przepisu art. 181 o.p., w innych wypadkach sądy opierają się na wykładni systemowej. Sądy niekiedy, wychodząc od takich samych założeń wyjściowych co do interpretacji przepisów, dochodzą do różnych wniosków, szczególnie jeśli chodzi o konsekwencje określonego sposobu prowadzenia postępowania przez organ. Trudno polemizować z każdym z tych wyroków, skoro każdy dotyczył zindywidualizowanej sytuacji. Przedstawione kwestie mogą być rozpatrywane z różnych punktów widzenia uznających za nadrzędne rozmaite wartości (tj. realizację gwarancji proceduralnych strony – i stojące niekiedy wobec nich w opozycji w tego typu postępowaniach – szybkości ekonomii i prakseologii postępowania). Bardzo symplistyczne są niekiedy formułowane w orzecznictwie tezy, że przepis art. 181 o.p. pozwala na niczym nieograniczone posługiwanie się dowodami, w tym protokołami przesłuchania świadków pochodzącymi z innych postępowań⁴³, a z przepisu art. 181 O.p. wynika zatem, że organ podatkowy nie ma obowiązku przeprowadzania dowodu z przesłuchania świadka, jeżeli dysponuje protokołem jego przesłuchania dokonanym w innym postępowaniu. Dlatego też skorzystanie z takiego protokołu nie może być poczytywane za naruszenie jakichkolwiek przepisów Ordynacji podatkowej⁴⁴. Albo z drugiej strony – iż w postępowaniu podatkowym obowiązuje zasada bezpośredniości, a zatem należy wszystkie dowody mające posłużyć do zrekonstruowania stanu faktycznego przeprowadzać w ramach tego postępowania. W istocie problem ten jest bardziej złożony.

43 Wyrok NSA z dnia 8 maja 2019 r., II FSK 1463 /17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

44 Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2019 r., I FSK 785/17, sygnalizuje się również jednocześnie, iż: „jakkolwiek każde postępowanie jest skierowane do określonego adresata i zapadła w jego ramach decyzja przesądza tylko o jego prawach i obowiązkach, to nie przekreśla to jednak możliwości, ani sensu wykorzystania materiału dowodowego zgromadzonego pierwotnie w innej sprawie. Ograniczając się do protokołów zeznań świadka należy zauważyć, że zawierają one jego spostrzeżenia na temat określonych faktów i stanów rzeczy. Spostrzeżenia te mogą być przydatne w wielu sprawach, ilekroć ich przedmiot będzie powiązany z tymi faktami lub stanami rzeczy”, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

5. Gromadzenie materiału dowodowego w sposób efektywny i uwzględniający prawa strony postępowania

Ustaień co do wzajemnych relacji pomiędzy art. 123 § 1 oraz art. 180, 181 i 190 o.p. należy dokonać w sposób wszechstronny i uwzględniający różne aspekty problemu. Dekodując znaczenie normy zawartej w art. 181 o.p., należałoby poczynić kilka ustaleń o charakterze ogólnym, które powinny doprowadzić do ustalenia wzorcowego i pożądanego sposobu gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych, który z jednej strony zapewnia respektowania gwarancji procesowych strony, w tym w pełni zasady czynnego udziału, a z drugiej byłby uzasadniony względami prakseologicznymi.

Po pierwsze, art. 181 o.p., wyciszając przykładowe dowody, jakimi może posłużyć się organ podatkowy, wskazuje „dokumenty”, a zaraz za tym „materiały” pochodzące z różnych procedur, niekiedy dotyczących innych podmiotów. Skoro więc w jednym przepisie użyto dwóch terminów (dokumenty, materiały), to – zgodnie z założeniami wykładni językowej – najwłaściwiej odmiennym słowem ustawodawca przypisuje odmienne znaczenie⁴⁵. Również w piśmiennictwie podatkowym stanowi to asumpt do twierdzeń, że określenie „materiały” ma szerszy zakres znaczeniowy od pojęcia „dokumenty” i w konsekwencji jest to regulacja pozwalająca posługiwać się również pochodzącymi z innych postępowań protokołami z przesłuchań świadków, a zatem wprowadzającą zasadę pośredniości⁴⁶. O ile jednak pierwsza część wypowiedzi co do różnego zakresu pojęć „dokumenty” i „materiały” jest uzasadniona, o tyle ze sformułowaną konkluzją nie sposób się zgodzić, szczególnie gdy prowadzi do przyjmowania jako zasady w zakresie gromadzenia materiału dowodowego posługiwania się jako dowodami, protokołami zeznań świadków pochodzącymi z innych postępowań. W pojęciu „materiały” będą się mieścić różnego rodzaju dowody i według innych zasad należy oceniać możliwość wykorzystania dowodów z dokumentów, a według jeszcze innych – dowodów

45 J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 245.

46 S. Babiarz i in., *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa 2010, s. 605–606.

ze źródeł osobowych, na co zwraca się uwagę także w analogicznych problemach powstających w ramach np. procedury cywilnej⁴⁷. Co więcej, wydaje się uzasadnione wyodrębnienie dwóch jakościowo różnych sytuacji⁴⁸ i odmiennego podejścia do posługiwania się dowodami pośrednimi, tj. (1) w przypadku, gdy istnieje możliwość ponownego przesłuchania świadka i w świetle okoliczności zdaje się to być zasadne, bo zeznania dotyczą faktów prawotwórczych, a do tego strona wnosi o ponowienie takiej czynności, oraz (2) sytuacji odmiennej, gdy z obiektywnych powodów nie istnieje możliwość ponownego przesłuchania świadka przesłuchanego we wcześniejszym postępowaniu, ewentualnie strona nie jest zainteresowana ponownym przeprowadzeniem takiej czynności lub nie kwestionuje tego, co świadek zeznawał, a dopiero następnie zarzuca organowi ten sposób pozyskania dowodu.

Po drugie, patrząc na problem od strony prawnej, wypada stwierdzić, iż tekst konkretnego przepisu nie jest jedynym determinantem podejmowanej decyzji. Poza tym nie jest również i tak, że jedna z wyróżnionych w literaturze metod wykładni⁴⁹ jest tą jedyną właściwą⁵⁰. Wykładni konkretnego przepisu należy dokonywać na podstawie całości tekstu prawnego, nie zaś na podstawie poszczególnych przepisów interpretowanych w oderwaniu⁵¹. Te powinny być interpretowane i współstosowane z zasadami ogólnymi w taki sposób, aby wynikające z przepisów ogólnych gwarancje procesowe (tu: zapewnienie stronie czynnego udziału w sensie materialnym – w każdej czynności postępowania) były respektowane⁵². Tym samym należy stwierdzić, że jeśli na gruncie dyrektywy wykładni językowej istnieją

wątpliwości co do znaczenia przepisu, to należy wybrać takie, które są zgodne z zasadami części systemu prawa, do którego interpretowany przepis należy⁵³. Wykładnia poszczególnych przepisów proceduralnych jest dokonywana w kontekście całego zespołu unormowań, w tym szczególnie zasad ogólnych postępowania, które w przypadkach wątpliwości prawnych wskazują kierunek wykładni przepisów. Oznacza to tłumaczenie wątpliwości prawnych w sposób zgodny z zasadą ogólną, najściślej związaną z interpretowaną normą. Dokonując interpretacji danego przepisu i uwzględniając znaczenie zasady, wszelkie od niej wyjątki, z uwagi na ich gwarancyjne znaczenie, należy interpretować w sposób ścisły, a niekiedy można spotkać także poglądy, że nawet w sposób zawężający.

Po trzecie – od strony prakseologii postępowania – jeśli mielibyśmy stworzyć modelowe postępowanie dowodowe i rozważamy, jaki sposób gromadzenia materiału dowodowego byłoby optymalny z prakseologicznego punktu widzenia, to może się nasunąć pewna refleksja. Protokół zeznań świadka, załączony jedynie do akt sprawy, czy też oświadczenie pisemne określonej osoby może jawić się jako gorsze rozwiązanie procesowe niż przesłuchanie tej osoby w trakcie postępowania. To spostrzeżenie nie oznacza odwołania się do formalnej teorii dowodów, gdyż wszelkie dowody i tak zostaną poddane swobodnej ocenie, a w przepisach nie wprowadzono gradacji na gorsze i lepsze postaci dowodu⁵⁴. Niemniej jednak bezpośrednie przeprowadzenie takiego dowodu w toku każdego postępowania jest korzystne, a niekiedy nawet niezbędne i to przynajmniej z kilku powodów. Umożliwia stronie uczestniczenie w tej czynności i zwraca uwagę na okoliczności, które nie zostałyby dostrzeżone przez organ podatkowy. Tym samym umożliwia ocenę rzeczywistego stanu faktycznego, zwłaszcza gdy nie ma innych dowodów niż zeznania przesłuchiwanego świadka, np. będącego stroną transakcji. W trakcie przesłuchania osoba prowadząca postępowanie, która następnie będzie oceniała wartość przeprowadzonego

47 Zob. K. Piasecki, *System dowodów i postępowanie dowodowe w sprawach cywilnych*, Warszawa 2010, s. 131.

48 K. Piasecki, *System dowodów...*, s. 131.

49 Szerzej na temat wykładni prawa podatkowego zob. B. Brzeziński, *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.

50 P. Kaczmarek, *Dwa ujęcia proceduralizacji prawa* (w:) A. Sulikowski (red.), *Z zagadnień teorii i filozofii prawa. W poszukiwaniu podstaw prawa*, Wrocław 2006, s. 214–215.

51 Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 289.

52 D. Strzelec, *Gwarancje procesowe Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2, s. 50–61.

53 J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1980, s. 186–187.

54 Zob. B. Adamiak i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011, s. 730; C. Kosikowski i in., *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1009–1010.

dowodu, może wyrobić sobie zdanie o wiarygodności danego świadka, o posiadaniu przez niego niezbędnych informacji co do okoliczności, w związku z którymi jest przesłuchiwany, a w konsekwencji – pozwala stwierdzić, jaka jest wartość dowodowa tego dowodu, co umożliwiła pełną realizację zasady swobodnej oceny

opierając się na materiale dowodowym przez siebie zgromadzonym. Oczywiście są od tego wyjątki związane z tzw. krajową pomocą prawną (art. 157 o.p.) lub międzynarodową wymianą informacji. Oznacza to, że jeśli istnieje osoba, która złożyła już zeznania w innym postępowaniu i zeznania zostały zaprotokołowane



Protokół zeznań świadka, załączony jedynie do akt sprawy, czy też oświadczenie pisemne określonej osoby może jawić się jako gorsze rozwiązanie procesowe niż przesłuchanie tej osoby w trakcie postępowania.

dowodów. Samo włączenie protokołu z innego postępowania nie tylko pozbawia stronę prawa zadawania pytań, ale również organ możliwości wyrobienia sobie pewnej oceny wiarygodności osoby świadka, którego zeznania staną się elementem uzasadnienia faktycznego wydawanej decyzji. Jednocześnie może okazać się, iż zeznania świadka dotyczą okoliczności, co do których możliwość ich dowodzenia jest ograniczona, i strona nie ma możliwości przeprowadzenia kontrdowodu.

6. Podsumowanie

Jeśli nawet przyjąć – w myśl brzmienia przepisu art. 181 o.p. – że w postępowaniu podatkowym dokonano odstępstw od zasady bezpośredniości na rzecz zasady pośredniości (np. z racji posługiwania się protokołami badania ksiąg czy też dokumentami), z uwagi na specyfikę tego postępowania, w którym podstawa dokumentacyjna będzie miała istotne znaczenie, to posiłkując się wykładnią systemową nie można twierdzić, że jest dopuszczalne, by w miejsce dokonania przesłuchania świadka włączać jedynie protokół przesłuchania przeprowadzonego w innym postępowaniu jako zasadniczy sposób gromadzenia materiału dowodowego w sprawie. Jeśli spojrzymy na unormowania związane z czynnościami dowodowymi, to w przypadku dowodu z zeznań świadka ustawa daje pierwszeństwo czynności przesłuchania, przewidując w związku z tą czynnością stosowne gwarancje procesowe dla strony (art. 190 § 1 i 2 o.p.). Organ podatkowy powinien ustalać fakty,

w postępowaniu dotyczącym innego podatnika, to organ podatkowy powinien odwołać się do dowodu pierwotnego, z określonego źródła dowodowego, a nie włączać do materiału dowodowego jedynie protokół przesłuchania tej osoby. Jeżeli natomiast chodzi o dokumenty z innego postępowania, to powinny być one włączone do materiału dowodowego sprawy. Skoro w postępowaniu kluczowe znaczenie ma ustalenie prawdy materialnej przy zapewnieniu stronie odpowiednich gwarancji, w tym czynnego udziału strony, czemu służy szereg unormowań, to taki jak zaprezentowany w tym miejscu sposób rozumienia przepisu art. 181 o.p., oparty na wykładni systemowej oraz funkcjonalnej, wydaje się uzasadniony. Nie można w takiej sytuacji stawiać zarzutu, że dokonujemy wykładni skutkującej tym, iż dwa przepisy są sprzeczne. To właśnie zaprezentowane stanowisko wskazuje, w jaki sposób interpretować przepis, aby był on zgodny z zasadami ogólnymi postępowania podatkowego.

Protokoły zeznań sporządzone w innych postępowaniach mogłyby zostać wykorzystane przez organ jako źródło informacji, że określona osoba posiada wiedzę potrzebną dla ustalenia faktów prawnie relewantnych. Włączenie do materiału dowodowego jedynie protokołów z przesłuchań świadków, które będą stanowiły zasadnicze dowody, na podstawie których zostanie wydana decyzja, może stanowić naruszenie zasady zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu. Ma to szczególnie istotne znaczenie, jeśli strona

faktycznie czynnie uczestniczyła w prowadzonym postępowaniu, a na skutek działania organów nie miała szansy wykazania swoich racji. Trudno jest zgodzić się z taką praktyką prowadzenia postępowań, w których z jednej strony, na skutek orzeczeń sądów administracyjnych, odpowiedzialnością za wynik postępowania obarcza się stronę, a gdy ta próbuje w sposób czynny inicjować przeprowadzanie dowodów w sprawie, to organy za przyzwoleniem sądów ograniczają taką możliwość. Nieco inaczej wygląda sytuacja, gdy materiał dowodowy pochodzący z innego postępowania jest wykorzystywany jako materiał, nazwijmy to, pomocniczy przy dokonywaniu oceny innych dowodów zgromadzonych w postępowaniu

Nie ma przeszkód, aby w postępowaniu podatkowym korzystać z dokumentów gromadzonych w postępowaniach prowadzonych wobec innych podatników, ale właśnie w takich sytuacjach należy zadbać o to, żeby podatnikowi nie tylko umożliwić zapoznanie się z treścią zebranych dokumentów, ale także w uzasadnionych wypadkach ponowić niektóre dowody, zwłaszcza z przesłuchania świadków, opinii biegłych czy oględzin. Należy zgodzić się jednak, iż ponawianie wszystkich dowodów w każdej sytuacji nie byłoby celowe z uwagi na ekonomikę postępowania, szczególnie jeśli strona w postępowaniu nie wykazuje się aktywnością czy też nie kwestionuje stanu faktycznego ustalonego za pomocą dowodów pochodzących z innego postępowania.



Włączenie do materiału dowodowego jedynie protokołów z przesłuchań świadków, które będą stanowić zasadnicze dowody, na podstawie których zostanie wydana decyzja, może stanowić naruszenie zasady zapewnienia czynnego udziału strony w postępowaniu.

podatkowym. Nie zastępuje on zasadniczego postępowania dowodowego prowadzonego przed organem, lecz w pewnym sensie go uzupełnia⁵⁵.

Wydaje się, iż każdorazowo należy wyważyć realizację gwarancji związanych z zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu z możliwością posługiwania się przez organy podatkowe materiałem dowodowym zebrany w toku postępowania karnego, co skutkować powinno tym, że organ podatkowy nie powinien rezygnować z bezpośredniej możliwości przeprowadzenia dowodów w tych wszystkich sytuacjach, w których ich powtórzenie przed organem podatkowym jest możliwe i może przyczynić się do wyjaśnienia istotnych w sprawie wątpliwości, szczególnie jeśli wiążą się one z materiałem uzyskanym w postępowaniu karnym.

Natomiast powtórzenie czynności dowodowych przeprowadzonych w toku innych postępowań jest konieczne wtedy, gdy ocena tych dowodów, dokonana w powiązaniu z materiałem dowodowym zebrany w danym postępowaniu podatkowym uniemożliwia jednoznaczne i prawidłowe ustalenie stanu faktycznego w tymże postępowaniu⁵⁶.

Niestety trzeba mieć świadomość, iż przeprowadzona tu analiza oraz przedstawione polemiczne stanowisko w świetle dominującego w judykaturze poglądu jest „głosem wołającego na puszczy”. Zapewne zresztą w niektórych sprawach, w których podatnik nie jest zainteresowany czynnym uczestnictwem w ramach procesu gromadzenia materiału dowodowego, a przy-

55 K. Piasecki, *System dowodów...*, s. 143.

56 Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2019 r., I FSK 636/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

pomina sobie o swoich prawach dopiero na etapie skargi kasacyjnej, jest pewnie nieco uzasadniona, warto jednak zwrócić uwagę na drugą stronę medalu. Mianowicie: nierzadko bywa tak, że organy podatkowe, mimo wskazania, iż nie powinny w wybiór czy sposób podchodzić do tych materiałów⁵⁷, bazują jednak na części dowodów zgromadzonych w sprawie karnej, a jednocześnie po włączeniu materiału dowodowego często z jego początkowego etapu nie aktualizują wiedzy o dalszym przebiegu sprawy karnej z punktu widzenia przedmiotu postępowania podatkowego, ewentualnie posługują się – budzącymi istotne zastrzeżenia – uproszczeniami w zakresie pozyskiwania materiału dowodowego⁵⁸. Niekiedy sądy wskazują, iż nie jest obowiązkiem organów w świetle zasad rządzących postępowaniem podatkowym monitorowanie przebiegu i sposobu zakończenia postępowania karnego⁵⁹, z którego zostały wykorzystane dowody. Oczywiście trzeba przyznać rację, iż inne są cele obu tych postępowań i nawet wydanie wyroku uniewinniającego może nie mieć przesądzającego znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, gdyż ani sąd administracyjny, ani organy podatkowe nie są związane ustaleniami wyroku uniewinniającego w sprawie karnej. Niemniej jednak aktualizowanie wiedzy nie tyle o sposobie zakończenia sprawy, ile na temat pozyskiwanego materiału dowodowego już w toku postępowania podatkowego, zanim zostanie wydana decyzja ostateczna w sprawie, byłoby rzeczą bardzo pożądaną, szczególnie zważywszy na mogące mieć miejsce następczo już po wydaniu decyzji ostatecznej problemy proceduralne⁶⁰.

57 D. Mączyński, *Wpływ ustaleń poczynionych w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe na treść rozstrzygnięcia podatkowego* (w:) *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, W. Miemiec, K. Sawicka (red.), Warszawa 2014, s. 227–237.

58 Zob. B. Brzeziński, *O zjawisku nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014, nr 1, s. 15.

59 Wyrok NSA z dnia 25 stycznia 2019 r., I FSK 197/17, <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

60 Zob. D. Strzelec, *Wznowienie postępowania podatkowego w związku z zakończeniem sprawy karnej skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 4, s. 12–20.

Bibliografia

- Adamiak B. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2011.
- Babiarz S. i in., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010.
- Biełkowska B. i in., *Wykład prawa karnego procesowego*, Bielsztok 2004.
- Brodniewicz W., *Postępowanie cywilne w zarysie*, Warszawa 2005.
- Brzeziński B., *Podstawy wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2008.
- Brzeziński Z., *O zjawisku nadużywania prawa podatkowego przez administrację podatkową*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2014/1 s. 15.
- Cieślak M., *Zagadnienia dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 1955.
- Kaczmarek P., *Dwa ujęcia proceduralizacji prawa* (w:) A. Sulikowski (red.), *Z zagadnień teorii i filozofii prawa. W poszukiwaniu podstaw prawa*, Wrocław 2006.
- Klonowiecki W., *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938.
- Kosikowski C. i in., *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013.
- Mączyński D., *Wpływ ustaleń poczynionych w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe na treść rozstrzygnięcia podatkowego* (w:) *Instytucje prawnofinansowe w warunkach kryzysu gospodarczego*, W. Miemiec, K. Sawicka (red.), Warszawa 2014, s. 227–237.
- Nowak T., *Zasada bezpośredniości w polskim procesie karnym*, Poznań 1971.
- Piasecki K., *System dowodów i postępowanie dowodowe w sprawach cywilnych*, Warszawa 2010.
- Strzelec D., *Gwarancje procesowe Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2, s. 50–61.
- Strzelec D., *Wznowienie postępowania podatkowego w związku z zakończeniem sprawy karnej skarbowej*, „Przegląd Podatkowy” 2019, nr 4, s. 12–20.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1980.
- Wróblewski J., *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959.
- Ziemiński Z., *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980.