

dr Tomasz Kanty

ZAGADNIENIA DOWODZENIA W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM A MATERIAŁ POSTĘPOWANIA KARNEGO

1. WSTĘP

Przystępując do badania zagadnień wskazanych w tytule artykułu, należy zasygnalizować kilka założeń uznanych za „ustalone” – oczywiście jednocześnie dostrzegając toczącą się dyskusję w przedmiocie dowodzenia w postępowaniu podatkowym. Zasadniczym takim ustaleniem, które stanowi punkt wyjścia, jest stwierdzenie, iż dowodzenie materiałem zebrany w innym postępowaniu stanowi sposób równorzędny z innymi, przewidzianymi wprost w normach postępowania podatkowego; a jedynie w niektórych wypadkach konieczne jest przeprowadzenie takiego dowodu znajdującego się w materiale innego postępowania bezpośrednio przez organ podatkowy. Skoro tak, to materiał zebrany w postępowaniu karnym może stać się dowodem sam w sobie w postępowaniu podatkowym, co implikuje stosowanie norm tego postępowania co do dowodzenia.

Niniejszy artykuł odnosi się jednak do szerszego spektrum zagadnień, niż tylko związanych z „przejmowaniem” dowodów z innych postępowań. W pierwszej kolejności zostanie poruszona kwestia tego, co w postępowaniu podatkowym może być w ogóle dowodem i jakie reguły rządzą

* Adiunkt na Uniwersytecie Gdańskim, adwokat.

dopuszczaniem dowodów z urzędu, a jakie z wniosku. W drugiej kolejności zostanie poruszona kwestia zakazów dowodowych, jako instytucji mającej silną pozycję w procesie karnym, a rzadziej omawianą w kontekście postępowania podatkowego. W końcu zaś przedstawione zostaną uwagi poświęcone trudnościom z „przeniesieniem” materiałów postępowania karnego do postępowania podatkowego.

2. DOWODZENIE W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

Zgodnie z przepisem art. 180 ust. 1 Ordynacji podatkowej¹ (dalej: o.p.) dowodem w postępowaniu podatkowym może być wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy oraz nie jest sprzeczne z prawem. O ile można byłoby formułować zarzut enigmatyczności w stosunku do takiej definicji źródeł dowodowych (bo do tego sprowadza się treść wspomnianego przepisu), to logicznie i wyczerpująco przedstawia ona ich granice. Okoliczność przydatności dowodu do wyjaśnienia sprawy jest z punktu widzenia rozważań niniejszego artykułu mało interesująca – pozostaje w zakresie dyskrejonalnego uznania organu; w zakresie dopuszczania dowodów przez organ nie podlega żadnej kontroli. Dopóki dowód jest „legalny” i pozyskany w „sposób formalnie legalny”, dopóty obroni się w postępowaniu. Kontrolą objęte jest jedynie oddalenie wniosku dowodowego strony, jeżeli organ uznałby taki dowód za nieprzyczyniający się do wyjaśnienia sprawy. Można sformułować tezę, iż przeprowadzanie dowodu nieprzyczyniającego się do wyjaśnienia sprawy staje się przez to nielegalne, ponieważ sprzeczne z pierwszą przesłanką art. 180 § 1 o.p., ale byłoby to mocno chwiejne rozumowanie. Pojęcie „przyczynienia się” jest ocenne; a po wtóre zmusza organ do przeprowadzenia takiej oceny w sytuacji, gdy jeszcze nie ma możliwości jednoznacznego określenia, czy dany dowód okaże się takim, czy nie. Stąd norma wyrażona w przepisie odnosi się do potencjalnego, a nie pewnego przyczynienia². Tylko pewność co do tej okoliczności mogłaby wchodzić w rachubę dla uznania dowodu za niezgodny z prawem; jednak nie wejdzie – przesłanka ta

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2017 r., poz. 201, tj.).

² Tak też: wyrok WSA w Białymstoku z dnia 30 stycznia 2008, I SA/Bk 590/07, POP 2009 nr 5, poz. 71; odmiennie: „Nie można z góry zakładać, że dany dowód nie doprowadzi do wyjaśnienia spornych okoliczności ani że jest on zbędny. Aby ocenić, czy dany dowód będzie przydatny bądź nie przy dokonywaniu subsumpcji, konieczne jest jego przeprowadzenie, bez względu na to, czy przyniesie oczekiwany rezultat”, wyrok WSA w Warszawie z dnia 7 maja 2009, VIII SA/Wa 684/08, Legalis 234285. Tezę należy poddać krytyce, ponieważ zakłada potencjalną przydatność *wszystkich* obiektywnie możliwych dowodów. Niweczyłoby to sens przepisu art. 180 § 1 o.p., który zakłada istnienie dowodów, o których można byłoby stwierdzić nieprzydatność *a priori*.

ma bowiem charakter celowościowy, a nie *stricte* formalny. Spełnienie jej w stosunku do dowodu przeprowadzonego będzie badane tylko pośrednio w decyzji kończącej postępowanie – w tym sensie, iż organ stwierdzi, czy dany dowód przyczynił się do poczynienia ustaleń faktycznych, czy też nie.

Jedynym normatywnym ogranicznikiem przy rozstrzygnięciu o przeprowadzeniu dowodu z urzędu jest więc tylko kwestia „niesprzeczności z prawem”. W wypadku wniosków składanych przez stronę postępowania organ będzie badał dodatkowo następujące ograniczenia:

a) przyczynienie się do wyjaśnienia sprawy, o czym już była mowa. Przesłanką negatywną w tym wypadku jest, zgodnie z przepisem art. 188 o.p., wystarczające stwierdzenie okoliczności innym dowodem³.

b) dowodzenie okoliczności znanych organowi z urzędu, pod dwoma warunkami: wiedza organu pokrywa się z informacją dowodzoną przez stronę (jest zgodność co do danego faktu), a organ tę okoliczność stronie zakomunikuje (art. 187 § 3 o.p.).

Oprócz tego można wskazać na następujące ograniczenia pozaustawowe, które w gruncie rzeczy sprowadzają się do logicznego rozumowania i przyjmują formę nieprzydatności dowodu lub niemożliwości jego przeprowadzenia. W pierwszym wypadku należy przez to niewłaściwy sposób dowodzenia okoliczności mającej znaczenie dla rozstrzygnięcia, np. powoływanie świadka na okoliczności, które wymagają wiedzy specjalnej, a przez to powołania biegłego; w drugim wypadku chodzi o przesłanki niemożliwe obiektywnie (a nie normatywne – te będą odpowiadały „sprzeczności z prawem”), np. śmierć świadka uniemożliwia jego przesłuchanie.

W pozostałych wypadkach można odnaleźć ograniczenia w dowodzeniu, ale bardziej w zakresie oceny dowodów i ustaleń faktycznych, niż ich dopuszczania w ogóle. Można więc wskazać na domniemania prawne (art. 193 § 1 o.p.), poddanie sprawy pod jurysdykcję cywilną⁴ (art. 199a § 3 o.p.) i w końcu związanie ustaleniami wyroku skazującego, tzw. rozszerzona prejudycjalność⁵ (art. 11 Prawa

³ Tak też: „Odmowa przeprowadzenia wnioskowanego przez stronę dowodu, który nie jest niezgodny z prawem uprawniona jest tylko wtedy, gdy przedmiotem dowodu są okoliczności w sprawie nieistotne albo gdy okoliczność, która ma być dowodzona, stwierdzona jest już innymi dowodami, przez co należy rozumieć, iż dana okoliczność stwierdzona jest tymi innymi dowodami zgodnie z tezą dowodową”, wyrok WSA w Gliwicach z dnia 22 października 2012, I SA/GI 759/12, Legalis 868888.

⁴ Co jest uznawane za „pytanie prejudycjalne”, por. D. Lukawska, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa*, Warszawa 2011, s. 1212.

⁵ Co do związania organu postępowania podatkowego prawomocnym wyrokiem skazującym karnym porównaj: wyrok NSA z dnia 12 maja 2011 r., I GSK 213/10, Legalis 361683; wyrok NSA z dnia 1 kwietnia 2015 r., I FSK 54/14, Legalis 1248851; wyrok NSA z dnia 8 lipca 2015 r., I FSK 844/14, Legalis 1332060; można w tym miejscu

o postępowaniu przed sądami administracyjnymi⁶). Odwrotną sytuacją jest ta, w której to organ chce przeprowadzić dowód, a strona jest depozytariuszem dowodu i nie chce jego przeprowadzenia; zależy to od woli strony. Ordynacja w zakresie złożenia zeznań pozostawia decyzję stronie (art. 199 o.p.), w wypadku udostępnienia dokumentu znajdującego się w posiadaniu strony – nie (art. 189 o.p.).

Ten zwięzyły przegląd ograniczeń w dowodzeniu, nieuwzględniający ograniczenia wynikającego ze sprzeczności z prawem i problemów wynikających z „przejmowania” materiałów z innych postępowań, prowadzi do następujących wniosków: zespół norm dowodzenia w postępowaniu podatkowym służy ekonomicznemu, a jednocześnie pełnemu dowodzeniu. Ekonomia tego postępowania opiera się na przeprowadzaniu dowodów przydatnych i przyczyniających się do wyjaśnienia sprawy, na okoliczności nieudowodnione (w ogóle). Pełność dowodzenia polega na pominięciu legalnej hierarchii dowodów na rzecz ich oceny swobodnej. Ustawa jednakże pozwala na pewne odstępstwa, które dotyczą domniemań co do dowodów z dokumentów (np. szczególna pozycja ksiąg podatkowych⁷), nie są to jednak domniemania nieobalalne. Wątpliwości budzi kwestia obowiązku organu wystąpienia przez organ do sądu cywilnego z wnioskiem o ustalenie istnienia albo nieistnienia stosunku prawnego oraz rozszerzona prejudycjalność wyroków skazujących. Te ostatnie zagadnienia wymagają jednak szerszego, osobnego badania, na które ramy niniejszego artykułu nie pozwalają.

3. DOWÓD „SPRZECZNY Z PRAWEM” A ZAKAZ DOWODOWY

Pozostaje jeszcze przesłanka dowodzenia „niesprzeczności z prawem” dowodu. Zgodnie z doktryną prawa podatkowego dowód nie może być sprzeczny z prawem materialnym, ani też prawem procesowym⁸. Sprzeczność z prawem

zasygnalizować również ciekawe zagadnienie wskazane przez B. Adamiaka, a sprowadzające się do zagadnienia, czy skazanie zatarte prowadzi do uchylecia związania ustaleniami wyroku karnego; B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2012, s. 801.

⁶ Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2017 r. poz. 1369, tj.).

⁷ Zgodnie z art. 23 i art. 193 o.p., przy założeniu iż księgi podatkowe są prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy, to postępowanie w przedmiocie określenia podstawy opodatkowania mogą być oparte tylko na tych dowodach.

⁸ P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1005; D. Strzelec, *Dowody sprzeczne z prawem w postępowaniu*

materialnym automatycznie wyklucza taki dowód⁹. Jako przykład można podać próbę uzyskania dowodu objętego tajemnicą¹⁰. W wypadku prawa procesowego „sprzeczność” niwelująca dowód jest zależna od istotności naruszenia¹¹. Ponieważ trudne jest jednoznaczne ocenienie co ma wyznaczać granicę owej istotności, proponuje się uznanie za nią wpływ na ustalenia faktyczne w potencjalnej decyzji¹²; nie każde naruszenie przepisów postępowania będzie miało wpływ na treść orzeczenia lub decyzji¹³.

Mimo wszystko trafniejsze byłoby odniesienie się do sensu samej normy dotyczącej dowodzenia, jej istoty. W gruncie rzeczy wynik takiego rozumowania doprowadzi do tego samego punktu, ale stanowi lepsze wytłumaczenie związku pomiędzy faktycznym uchybieniem a przesłanką niezgodności z prawem. Zmianę taką można zobrazować następującym przykładem: sensem normy wynikającej z art. 196 § 2 i 3 o.p. jest z jednej strony zapewnienie świadkowi komfortu zeznawania, w którym nie musi obciążać siebie lub osoby bliskiej, a jednocześnie faktyczne umożliwienie mu skorzystania z tego uprawnienia poprzez poinformowanie go o tym. Jeśli więc świadek nie zostanie poinformowany o tym uprawnieniu, a jedynie o obowiązku mówienia prawdy, to można przedstawić dwa przykładowe scenariusze, w których zeznania świadka miałyby wpływ na wydaną decyzję: świadek powie prawdę, nie obciążając siebie ani osób sobie bliskich, ponieważ nie mógłby tego obiektywnie zrobić, albo świadek powie prawdę i w konsekwencji obciąży np. siebie samego, woląc uniknąć odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań niż odpowiedzialności karno-skarbowej.

podatkowym, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 1, s. 44–45; J. Bonarski, *Zakazy dowodowe w Ordynacji podatkowej*, [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013, s. 127.

⁹ D. Strzelec, *Dowody...*, s. 44.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ *Ibidem*, s. 45.

¹² M. Kwietko-Bębnowski, *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 460–461.

¹³ Jak trafnie ujął to NSA: „W uzasadnieniu skargi kasacyjnej jej autor podnosi nieprawidłowości w zakresie zabezpieczania przez policję dowodów, które to uchybienia sprawiają, że dokumenty te nie spełniają kryteriów dowodów. Zdaniem Skarżącego brak oznaczenia miejsca dokonania czynności, czy brak na protokole znaku sprawy, nazwy jednostki Policji, podpisu osoby prowadzącej przeszukiwanie, są na tyle istotne, że dyskwalifikują w ten sposób zebrany w sprawie materiał. (...) Pewne uchybienia proceduralne, powstałe w toku postępowania karnego przygotowawczego, nie mogą powodować niedopuszczalności wykorzystania dowodów z tego postępowania. Przepis art. 180 § 1 ustawy Ordynacja podatkowa wprowadza bowiem otwarty katalog środków dowodowych w postępowaniu podatkowym”, wyrok NSA z dnia 11 lutego 2011 r., I FSK 321/10, Legalis 352429.

Naruszenie jest to samo i w obu wypadkach zeznanie świadka będzie miało wpływ na treść decyzji kończącej. Jednakże w pierwszym przykładzie nie została naruszona istota normy – uwolnienie świadka od dylematu wyboru odpowiedzialności – ale ze względów od organu niezależnych; świadek nie stanął przed dylematem ze względu na stan faktyczny, który nie zmuszał go do ujawnienia jakiegokolwiek okoliczności obciążającej. W drugim wypadku sens normy został zniweczony, ponieważ pomimo nakazu usunięcia dylematu świadek przed nim stanął, nie wiedząc, że norma ordynacji ten problem rozwiązuje. Posługując się zaś przykładem z procedury karnej można wskazać na *casus* świadka, od którego odebrano przyrzeczenie, pomimo tego, że był karany za składanie fałszywych zeznań, przez co naruszono art. 189 p. 4 Kodeksu postępowania karnego¹⁴ (dalej k.p.k.). O ile naruszono istotę normy wynikającej z przepisu, tj. „ochrony” samej instytucji przyrzeczenia przed jej składaniem przez osoby, co do których wiarygodności można mieć wątpliwości, to istota tej normy nie wpływa na ocenę i wartość dowodu w postaci zeznań. Naruszenie nie dotyczy istoty dowodzenia. Spełnienie przesłanki niemożności „uznania dowodu za dowód” nastąpi gdy łącznie mógłby on potencjalnie mieć wpływ na stan faktyczny a przez to na decyzję oraz istnieje w związku z nim stan sprzeczności z istotą norm dotyczących dowodów i dowodzenia. W wypadku dowodów sprzecznych z prawem materialnym takiego wartościowania nie trzeba przeprowadzać.

Pojęcie dowodu „niesprzecznego z prawem” można jednak definiować inaczej. Można je przedstawić jako wymaganie, aby dowód nie był objęty zakazem dowodowym – w tym sensie sam „dowód” należy rozumieć jako źródło dowodowe (np. świadek), środek dowodowy (np. zeznania świadka) i postępowanie dowodowe (np. zeznawanie przez świadka)¹⁵; poza zakresem rozważań pozostanie natomiast dowód jako fakt dowodowy, przebieg rozumowania i wynik rozumowania¹⁶, ponieważ te muszą być niesprzeczne z logicznym rozumowaniem i wiedzą o charakterze sprawdzalnym (naukową)¹⁷. Zakazami dowodowymi najszerzej zajmowała się dogmatyka procedury karnej. Można więc zaryzykować wzbogacenie siatki pojęciowej co do tego zagadnienia w nauce postępowania podatkowego; jednak wpierw należy wskazać na ustalenia poczynione w dogmatyce procesu

¹⁴ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1749, tj.).

¹⁵ Tak też Z. Kwiatkowski, *Zakazy dowodowe w procesie karnym*, Kraków 2005, s. 29.

¹⁶ Przyjmuję te sześć znaczeń pojęcia „dowód” za: T. Grzegorzczak, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2011, s. 464–465.

¹⁷ Co jednak jest tautologią, wiedza *a priori* zakłada sprawdzalność.

karnego. W tym celu sięgnę po pracę Z. Kwiatkowskiego¹⁸. Według autora zakazy dowodowe, a więc normy, których naruszenie będzie prowadziło do „sprzeczności z prawem”, można podzielić na następujące kategorie¹⁹: zakazy dowodzenia określonych faktów, zakazy dowodzenia za pomocą określonego dowodu, bezwzględne oraz względne (możliwe do uchylenia), zakazy stosowania niedopuszczalnych metod dowodzenia oraz zakazy wykorzystania dowodów przeprowadzonych, samoistne oraz niesamoistne (niewskazane jako zakazy wprost).

W normach postępowania podatkowego można odnaleźć wszystkie powyższe kategorie:

a) co do określonych faktów – np. zakaz dowodzenia na okoliczności rozstrzygnięte prawomocnym orzeczeniem sądu cywilnego (art. 365 § 1 kodeksu postępowania cywilnego²⁰).

b) co do dowodzenia za pomocą określonego dowodu – np. zakaz (bezwzględny) przesłuchiwanie osoby niezdolnej do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń (art. 195 pkt 1 o.p.) albo zakaz (względny) przesłuchiwanie osoby obowiązanej do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą – chyba że dojdzie do prawidłowego zwolnienia z tajemnicy (art. 195 pkt 2 o.p.).

c) co do niedopuszczalnych metod dowodzenia – np. przesłuchanie strony z zastosowaniem środków przymusu dopuszczalnych wobec świadka (art. 199 o.p.).

d) co do wykorzystania dowodów już przeprowadzonych – np. wykorzystanie sporządzonej do sprawy opinii biegłego, który jednak powinien podlegać wyłączeniu na podstawie art. 197 § 3 o.p. Przykładem zaś samoistnego zakazu jest przepis art. 284a § 3 o.p.: „dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 2, nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym” – chodzi tu o obowiązek terminowego doręczenia kontrolowanemu upoważnienia do prowadzenia kontroli²¹.

¹⁸ Z. Kwiatkowski, *Zakazy...*

¹⁹ *Ibidem*, s. 130–132.

²⁰ Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2016 r., poz. 1822, tj.).

²¹ Tak też: „Zakaz wykorzystywania dokumentów uzyskanych po upływie terminu czynności kontrolnych jest bezwzględny i obejmuje nie tylko postępowanie podatkowe, które poprzedzone zostało kontrolą, po której zakończeniu uzyskiwano materiał dowodowy, ale dotyczy również wszystkich innych późniejszych postępowań podatkowych. Zakazu takiego w żadnej mierze nie uchyla przepis art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia

Podział zaczerpnięty z nauki procesu karnego abstrahuje od podziału na naruszenie przepisów prawa materialnego albo formalnego. Po drugie – „sprzeczność z prawem” dowodu pozostaje odseparowana od samego wpływu dowodu na ustalenia faktyczne w danej sprawie. Można ocenić więc, czy dany dowód jest sprzeczny z prawem, czy nie, nie znając wyniku danego postępowania; ta ocena z kolei pozwoli na ocenę, czy dowód jako taki w ogóle może stanowić podstawę późniejszego ustalenia faktycznego. Pierwsze trzy kategorie automatycznie świadczą o sprzeczności, a przez to nieprzydatności dowodu. Czwarta kategoria zakazów dowodowych, w zakresie zakazów niesamoistnych w postępowaniu podatkowym, dotyczy tych dowodów w związku z którymi naruszono istotę norm dotyczących dowodzenia, w sposób już opisany wcześniej w niniejszym artykule.

Ten sposób ujęcia zakazów wydaje się trafniejszy, ponieważ przenosi punkt ciężkości oceny sprzeczności z ustaleń faktycznych, które przecież organ ma dokonać po zebraniu całego materiału dowodowego (wszystkich dowodów), na sam dowód i jego relacje z normami wynikającymi z przepisów o dowodzeniu w danym postępowaniu. Przy takim ujęciu zaś możliwa jest ocena, czy dowody z innego postępowania są sprzeczne z prawem, zanim w ogóle (te dowody) zostaną wprowadzone do postępowania podatkowego.

4. REGUŁY DOWODZENIA MATERIAŁAMI ZEBRANYMI W POSTĘPOWANIU KARNYM

Przepis art. 181 o.p. uściśla, poprzez wymienienie przykładów, zakres normowania art. 180 § 1 o.p., wskazując na sposoby dowodzenia (np. dokumentami, opinią biegłych) i źródła dowodów (materiały z innych postępowań). Art. 181 o.p. w odniesieniu do postępowania karnego *sensu largo*, obejmującego również postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, posługuje się pojęciem „materiałów”, które nie jest tożsame ze ściśle rozumianym pojęciem dowodu²²; rozumie się pod

1997 r. – Ordynacja podatkowa”. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 lutego 2015 r., V SA/Wa 2333/14, Legalis 1244822.

²² Podobnie: P. Kowalczyk, *Zakazy dowodowe w kodeksie postępowania karnego a postępowanie dowodowe w ordynacji podatkowej*, [w:] T. Nowak, P. Stanisławiszyn (red.), *Prawo celne i podatek akcyzowy. Blaski i cienie dziesięciu lat członkostwa Polski w Unii Europejskiej*, Warszawa 2016, s. 548.

nim dokumenty zgromadzone w postępowaniu²³, w tym dowody utrwalone w postaci protokołów (ogłędzin, zeznań, wyjaśnień, okazania, etc.). Materiałem będą również wszelkie dokumenty, które nie służyły jako dowody przedmiotu postępowania pierwotnego, ale „na zewnątrz” mogą już być dowodem wydarzeń mających miejsce w jego trakcie – np. dowód zawiadomienia o terminie rozprawy na okoliczność tego, czy osoba o tym terminie wiedziała i kto korespondencję odebrał; postanowienie o ukaraniu świadka karą pieniężną na okoliczność właśnie poddania osoby takiej dolegliwości. Wszystko więc co znajduje się aktach może być dowodem²⁴. To prowadzi do paradoksalnego wniosku, iż tego typu dowody (np. orzeczenia organu karnego) będą podlegały badaniu przez organ z punktu widzenia przesłanek z art. 180 § 1 o.p. – to jest przydatności²⁵ i zgodności z prawem – ale w tym wypadku należy pamiętać, iż interesująca jest jedynie zgodność z przepisami prawa dotyczącymi dowodzenia²⁶; orzeczenie niezgodne z przepisami w sensie jego nietrafności, błędnej subsumpcji, dalej ma wartość dowodową. W praktyce problem zawęży się jednak przede wszystkim do jednego – „przejmowania” protokołów czynności wykonanych w postępowaniu karnym; a w tym zakresie będzie to najczęściej protokół przesłuchania. Nie można wykluczyć sytuacji, w której organ podatkowy wykryłby, iż np. część orzeczenia będzie „nielegalna” z punktu widzenia przepisów dowodowych, ponieważ dotyczy uzasadnienia niejawnego. Będą to raczej wyjątki, niemające dużego wpływu na praktykę.

Tu jednak należy poczynić jedną ważną uwagę porządkującą: protokół przesłuchania świadka nie stanowi dowodu tylko tego, co świadek zeznał, ale np. również tego, że świadek w ogóle zeznawał. A przez to można odtworzyć informację np. o tym, że dana osoba była obecna w konkretnym czasie we wskazanym miejscu. Może to mieć dla organu podatkowego znaczenie, gdy organ chce ustalić bytność danej osoby w danym czasie; jednocześnie organ może być całkowicie niezainteresowany treścią zeznań tego świadka złożonych w postępowaniu. W niniejszym artykule rozważania dotyczą sytuacji, gdy realnym przedmiotem dowodzenia w obu postępowaniach

²³ P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja...*, s. 1019.

²⁴ Tak też: wyrok NSA z dnia 7 maja 2015 r., I FSK 581/14, *Legalis* 1394981; wyrok NSA z dnia 7 maja 2015 r., I FSK 606/14, *Legalis* 1311429.

²⁵ Jak bowiem trafnie wskazano: „Trudno zatem uznać, że akt oskarżenia jest dowodem, z którego mogłyby wynikać niezbrane okoliczności istotne dla sprawy w postępowaniu podatkowym”, wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2011, I FSK 46/11.

²⁶ Czyli okoliczności, która ma być udowodniona oraz źródła i sposobu dowodzenia.

(karnym i podatkowym) jest to samo – organy prowadzące różne postępowania są zainteresowane dowodzeniem podobnych okoliczności tym samym źródłem i sposobem.

W wypadku przejmowania materiałów jako dowodów, podlegają one tym samym przesłankom oceniania dopuszczalności wykorzystania jak dowody „standardowe”, przeprowadzane przez organ²⁷. Nie jest dopuszczalne bezrefleksyjne przejście całości materiału bez jego oceny pod kątem art. 180 § 1 o.p.; materiałem zebrany w postępowaniu karnym nie przysługuje nieobalalne domniemanie legalności. Problemem, przed którym staje adresat normy zawartej w art. 180 § 1 o.p. staje się jednak pytanie, jaki powinien być zakres badania sprzeczności z prawem „dowodu” i pod kątem jakich przepisów postępowania – czy tylko podatkowego, czy tego postępowania, w którym dowód został utrwalony jako „materiał”, czy też obu. Może też powstać problem dodatkowy – gdy dowód co do zasady w ogóle dopuszczalny w różnych postępowaniach (cywilnym, administracyjnym, etc.) jest niedopuszczalny w innym tylko z powodu szczególnej regulacji dotyczącej dowodzenia. Pozostawiając na chwilę ten ostatni problem bez szerszego komentarza, można zaproponować następujący podział relacji dowodu w postępowaniu karnym i podatkowym: dowód jest objęty zakazem dowodowym zarówno przez normy karnoprosesowe jak i podatkowe, albo dowód jest objęty zakazem dowodowym tylko w jednej ze wskazanych procedur.

Zakres pierwszego zbioru nie jest być może znaczny, ale za to jednoznaczny – dowód taki w ogóle nie może zostać wykorzystany w żadnej procedurze. Przykładem może być zakaz przesłuchiwania duchownego na okoliczności objęte tajemnicą spowiedzi (art. 178 pkt 2 k.p.k. oraz art. 195 pkt 3 o.p.) albo zakaz wykorzystania opinii biegłego, który podlegał

²⁷ Odmiennej tezę zaprezentował WSA w Krakowie w następującym judykacie: „Ogólna zasada wynikająca z art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.) nakazująca dopuścić jako dowód wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem, nie tylko umożliwia, ale i zobowiązuje organ podatkowy do dopuszczenia jako dowód w sprawie, zeznań świadków lub stron złożonych w toku innych postępowań. Takie zeznania nie są jednak traktowane jako dowód z przesłuchania świadków lub stron, o których mowa w art. 190 i 199 Ordynacji podatkowej”, wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 grudnia 2007, I SA/Kr 341/07, Legalis 384525. Stwierdzenie, że zeznania są dowodem, ale nie są zeznaniem, wydaje się bardzo wygodnym wytłumaczeniem, dlaczego można przejąć wszystkie dowody z postępowania karnego (lub innego) a jednocześnie całkowicie zapomnieć o regułach dowodowych (w tym zakazach dowodowych) postępowania podatkowego.

wylączeniu ze względu na bliskie pokrewieństwo z oskarżonym (art. 196 § 1 k.p.k.) i stroną (art. 197 § 3 o.p. w zw. z art. 130 § 1 o.p.), jeżeli zachodzi tożsamość tych osób. Z kolei wymuszenie zeznań groźbą bezprawną jest objęte przez procedurę karną zakazem dowodowym o charakterze procesowym (art. 171 § 7 k.p.k. – chociaż przepis obejmuje szerszą gamę potencjalnych naruszeń), a w procedurze podatkowej w ogóle nie występuje; to jednak i tak uzyskany dowód nie mógłby być wykorzystany, skoro jest jednocześnie naruszeniem prawa materialnego, tj. zakazu karnego z art. 245 Kodeksu karnego²⁸.

Drugi zbiór podzielić należy na wypadki gdy dowód jest objęty zakazem dowodowym karnym, ale brak takiego zakazu w normach postępowania podatkowego; i odwrotnie: gdy dowód nieobjęty zakazem dowodowym karnym będzie objęty zakazem dowodowym podatkowym. W pierwszej grupie można byłoby przedstawić następujące przykłady:

a) wyjaśnienia oskarżonego złożone na piśmie, ale w warunkach innych niż przewidziane w art. 176 k.p.k.; np. napisane i wysłane przez oskarżonego do sądu rozpoznającego sprawę. Takie „wyjaśnienia” nie są i nie mogą być uznane za dowód w postępowaniu karnym. Nie jest to wprost przyznane w wypadku postępowania przygotowawczego, ale w wypadku postępowania sądowego nie ma co do tego wątpliwości – wynika to z braku możliwości ich ujawnienia na podstawie art. 393 § 3 k.p.k., a nie mogą być również uznane za zapiski, o których mowa w art. 174 k.p.k. Dokument tego typu będzie znajdował się w aktach sprawy, ale dla procesu karnego skutecznym dowodem nie będzie. Z punktu widzenia postępowania podatkowego wydaje się, że takie oświadczenie mogłoby zostać potraktowane jako dowód, chociaż nie mogłoby rodzić odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań²⁹ (można tu uczynić pewną paralelę do art. 155 o.p. i pisemnych wyjaśnień na żądanie organu).

b) wylączenie biegłego od opiniowania na podstawie, której ordynacja nie przewiduje. W zasadzie sprowadza się to do sytuacji, w której biegły np. był policjantem prowadzącym postępowanie przygotowawcze w sprawie oskarżonego, który również występuje jako strona postępowania

²⁸ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r., poz. 1137, tj.).

²⁹ Orzecznictwo i doktryna są zgodne, iż dowodu z przesłuchania nie można zastąpić treścią pisma; por. wyrok WSA w Olsztynie z 21 sierpnia 2008 r., I SA/Ol 273/08, www.orzeczenia.nsa.gov.pl; H. Dzwonkowski, [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja...*, s. 1182; B. Dautera, [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2007, s. 637.

podatkowego. W pierwszym wypadku taki biegły byłby wyłączony na podstawie art. 196 § 1 w zw. z art. 40 § 1 pkt 5 k.p.k., w drugim mógłby teoretycznie opiniować, ponieważ art. 197 § 3 w zw. z art. 130 § 1 o.p. nie przewiduje takiej podstawy wyłączenia – procedura karna idzie bowiem dalej, wyłączając możliwość opiniowania przez osobę będącą *de facto* organem postępowania; w procedurze podatkowej takiego zakazu nie ma. Skoro więc taki biegły mógłby być powołany w postępowaniu podatkowym, dlaczego nie można byłoby wykorzystać opinii sporządzonej na potrzeby postępowania karnego, w której wykorzystana jednak nie mogła być³⁰.

c) zeznanie świadka, który następnie staje się podejrzanym lub oskarżonym. W procesie karnym istnieje możliwość wykorzystania takiego zeznania tylko, jeśli świadek utrzymuje swój status. Zmiana zaś prowadzi do niemożności wykorzystania dowodu – w postępowaniu karnym sądowym. Aby istniała pełna jasność co do statusu poszczególnych osób dawne brzmienie art. 181 o.p.³¹ zakładało wykorzystanie „materiałów zgromadzonych w toku prawomocnie zakończonego postępowania”, co z kolei implikowało zakaz dowodowy co do wykorzystywania takich materiałów wcześniej. To jednak nie miało i nie ma znaczenia dla postępowania podatkowego³²; w procesie karnym świadek, a następnie oskarżony może, ale

³⁰ Jakkolwiek warto zwrócić uwagę na tezę następującego judykatu: „W rozpoznawanej sprawie organ podatkowy pierwszej instancji – Wójt Gminy T. powołał w charakterze biegłego pracownicę zatrudnioną w Urzędzie Gminy, a więc osobę pozostającą w stosunku podległości służbowej. Wprawdzie przypadek taki nie został wprost przewidziany w art. 130 § 1 Ordynacji podatkowej, a więc przepisie ustanawiającym bezwzględne przesłanki wyłączenia pracownika organu podatkowego, do którego to przepisu odpowiedniego zastosowania wobec biegłego odsyła art. 197 § 3 Ordynacji podatkowej, niemniej takie działanie podważa samą istotę i sens instytucji biegłego jako bezstronnego pomocnika organu administracji publicznej, wspierającego go swoją wiedzą fachową i jako takie powinno zostać również poddane ocenie w kontekście ogólnych zasad postępowania, w tym przypadku przede wszystkim w świetle art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej.” Wyrok NSA z dnia 2 czerwca 2015 r., II FSK 1293/13, Legalis 1311892. Z punktu widzenia rzetelności procesu należy z tezą co do wniosku zgodzić w całej rozciągłości, ale można domniemywać, że przyjęta konstrukcja odwołująca się do zasady zaufania w postępowaniu podatkowym była w tym wypadku łątaniem „dziury” legislacyjnej.

³¹ Przepis w brzmieniu od 1 września 2005 r., nadanym Ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199), zmieniony 6 czerwca 2006 r. Ustawą z dnia 24 lutego 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 66, poz. 470).

³² Z tego powodu należy zgodzić się z następującą tezą: „Istnieje także możliwość wykorzystania jako dowodu w postępowaniu podatkowym, zeznań złożonych w charakterze

nie musi, być w postępowaniu podatkowym świadkiem albo stroną. Jeżeli byłby tylko świadkiem (w post. podatkowym), to wydaje się, że przejście jego zeznań z procesu karnego co do zasady jest możliwe; inaczej byłoby, gdyby ta osoba mogła skorzystać z prawa do odmowy składania zeznań lub odpowiedzi na pytanie gwarantowanego przez przepis art. 196 o.p. Przejście zeznań „karnych” mogłoby doprowadzić do obejścia wspomnianego przepisu, a to byłoby „sprzeczne z prawem”. Z kolei jeżeli ta osoba jest stroną postępowania podatkowego i odmawia przesłuchania, to przejmowanie zeznań „karnych” lub wyjaśnień byłoby obejściem przepisu art. 199 o.p.³³

d) zeznania świadka złożone w postępowaniu przygotowawczym, któremu przysługuje prawo odmowy składania tych zeznań, a przesłanka z art. 186 § 1 k.p.k. jeszcze nie nastąpiła. Jeżeli uprawnienie to pokrywa się z przesłankami z art. 196 o.p., to należy umożliwić im wykorzystanie tych gwarancji z postępowaniu podatkowym i muszą oni wyrazić zgodę (nie-odmówić) na zeznania, co otwiera drogę do potencjalnego przejścia również zeznań z innych postępowań. Problem pojawia się jednak, gdy przesłanki „karne” nie pokrywają się z „podatkowymi”, albo gdy świadek utraci możliwość skorzystania ze swego prawa np. wskutek śmierci. Wydaje się, że niezależnie od późniejszej decyzji (lub jej braku) zeznania takie mogą zostać wykorzystane w postępowaniu podatkowym³⁴.

Pozostaje w końcu grupa dowodów „legalnych” z punktu widzenia norm procesu karnego a wątpliwa w wypadku postępowania podatkowego; nie będzie to grupa znaczna. Można przede wszystkim przedstawić zagadnienie „przejmowania” wyjaśnień lub zeznań z postępowania karnego

świadka w postępowaniu karnym przez osoby, które następnie stały się w tym postępowaniu podejrzanymi. Ograniczenia dowodowe przewidziane w przepisach postępowania karnego obowiązują wyłącznie w procesie karnym”, wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 grudnia 2011 r., III SA/Wa 2166/10, Legalis 446940.

³³ W tym kontekście trudno zgodzić się z następującą tezą: „Korzystanie z tak uzyskanych zeznań (z materiałów postępowania karnego – przyp. aut.) samo w sobie nie narusza jakichkolwiek przepisów o.p., a twierdzenie przeciwne jest wadliwe chociażby z punktu widzenia zasady racjonalności prawodawcy i wewnętrznej niesprzeczności prawa. Jeśli bowiem jeden przepis prawa dopuszcza możliwość określonego działania, to skorzystanie z tej możliwości nie może być jednocześnie uznane za naruszające inne normy prawne”, wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., I FSK 323/10, Lex nr 951812. Teza odrzuca *de facto* istnienie kolizji norm, a także zakłada możliwość obejścia prawa poprzez wykorzystywanie dowodów z innego postępowania, które w konkretnym przypadku mogłyby być niemożliwe do zdobycia w postępowaniu podatkowym (ze względu np. na odmowę złożenia zeznań na podstawie art. 196 o.p.).

³⁴ Odmienne P. Kowalczyk, [w:] P. Kowalczyk, *Zakazy...*, s. 552.

złożonych przez stronę postępowania podatkowego, podczas gdy przesłuchanie strony może nastąpić tylko za jej zgodą³⁵. Może to mieć szczególne znaczenie w wypadku spraw dotyczących opodatkowania dochodów nieujawnionych; podatnik deklaruje w wyjaśnieniach składanych na podstawie art. 180 § 3 o.p. dochód o wartości X, w postępowaniu karnoskarbowym składa wyjaśnienia z których wynika dochód Y (przyjmuje inną taktykę obrończą), ale w postępowaniu podatkowym odmawia poddania się przesłuchaniu. Problem bowiem w tym, że w postępowaniu podatkowym „we własnej sprawie”, nie może składać oświadczeń wiedzy fałszywych (art. 199 zd. drugie o.p.)³⁶. Wyjaśnienia karne nie prowadzą do takiej odpowiedzialności. Jeżeli organ mógłby wykorzystać wyjaśnienia karne i przez to obejść wymaganie zgody na przesłuchanie, to uzyskuje ważny dowód, który może podważyć wiarygodność oświadczenia złożonego pod rygorem odpowiedzialności karnej. Jeżeli zaś przyjąć, iż pozostałe oświadczenia wiedzy strony nie podlegają takiej odpowiedzialności (wyjaśnienia karne) albo są uzależnione od woli strony (przesłuchanie), to wykorzystanie art. 181 § 1 o.p. i przejście takiego wyjaśnienia karnego byłoby obejściem ustawy – a przez to sprzeczne z prawem.

5. WNIOSKI

Po tym przeglądzie potencjalnych i realnych problemów interpretacyjnych co do pojęcia „sprzeczności z prawem” w związku z dowodzeniem za pomocą materiałów z postępowania karnego pozostaje przedstawić wnioski co do tego, gdzie leży linia oddzielająca sprzeczność od niesprzeczności z prawem, o którym mowa w art. 180 ust. 1 o.p. Pierwsze spostrzeżenie jest tyleż ważne, co oczywiste: jeżeli dowód przejmowany z innego postępowania będzie objęty zakazem dowodowym wynikającym z norm postępowania podatkowego, to niezależnie od tego czy również jest objęty zakazem dowodowym pierwotnego postępowania – nie spełnia wymagań art. 180 o.p. i ostatecznie należy odmówić mu statusu „dowodu”. Pytaniem trudniejszym jest to, czy można mówić o sprzeczności z prawem dowodu, który z punktu widzenia norm procedury podatkowej jest dopuszczalny, ale

³⁵ Na podobną praktykę obchodzenia prawa wskazywano wcześniej w doktrynie; porównaj: B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organ podatkowy*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5, s. 11.

³⁶ Tak też P. Kowalczyk, *Zakazy dowodowe...*, s. 541.

w pierwotnym postępowaniu nie. Za uznaniem w takiej sytuacji sprzeczności można byłoby przedstawić dwa zasadnicze argumenty. Po pierwsze sam przepis art. 180 § 1 o.p. odwołuje się do pojęcia „prawa”, który należy interpretować szeroko – jako norm wynikających z całości przepisów powszechnie i wewnątrznie obowiązujących. Po drugie zaś dowód, który nie może otrzymać takiego statusu w postępowaniu pierwotnym traci wartość taką w ogóle i nie może zostać „przejęty”. Inną rzeczą jest to, iż jego ślad, który najczęściej przyjmie postać „materiału” w aktach sprawy pierwotnej, może stanowić faktyczną zachętę do ewentualnego przeprowadzenia takiego dowodu w postępowaniu późniejszym samodzielnie przez organ, o ile nie będzie tam objęty zakazem.

Tym argumentom można przedstawić jednak następujące kontrargumenty:

a) pojęcie „prawa” nie musi być wcale tak szeroko rozumiane, aby obejmowało zgodność z absolutnie całym systemem prawa, ponieważ należy oceniać i ważyć to pojęcie z punktu widzenia procedury podatkowej, w której inaczej przedstawiają się prawa i obowiązki uczestników takiego postępowania, niż uczestników innego rodzaju procedury³⁷. Dla przykładu – organ podatkowy może nałożyć na stronę obowiązek dostarczenia posiadanych dokumentów, które przecież mogą nieść niekorzystne dla niej informacje; w procedurze karnej takie rozwiązanie zdałoby się nieporozumieniem. niesprzeczność z prawem staje się w tym wypadku więc „niesprzecznością z zasadami i regułami szeroko rozumianego prawa podatkowego”. Inną rzeczą jest to, że wiele z tych zasad i reguł jest uniwersalnych dla różnych procedur – ale jednak nie wszystkie. Ponadto postulat zgodności z „wszystkimi” przepisami jest niemożliwy do spełnienia, skoro same przepisy mogą stanowić źródło norm ze sobą sprzecznych, których obowiązywanie zostanie określone na podstawie reguł kolizyjnych – ale będzie to dotyczyło obowiązywania w stosunku do konkretnego przypadku (w czasie i przestrzeni); nie zaś do norm, które abstrakcyjnie obowiązują niezależnie od przypadków³⁸.

b) dowód, który nie może otrzymać takiego statusu w postępowaniu pierwotnym traci wartość taką tylko w tym postępowaniu. Już nawet tylko na gruncie postępowania karnego można przedstawić następujący *casus*: dowód w postaci zeznań świadka uzyskany w drodze użycia siły fizycznej

³⁷ *Ibidem*.

³⁸ Normy w tym wypadku ulegają uchyleniu, ale nie ulegają derogacji; por.: L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 255 i nast.

przez funkcjonariusza policji nie może być „dowodem” w postępowaniu. Ale jeżeli uczynić z protokołu przesłuchania rzecz „niedowodową”, to w procesie karnym dotyczącym zachowania funkcjonariusza nie można byłoby go wykorzystać. A przecież byłby to jeden z najdonioślejszych dowodów popełnionego przestępstwa wymuszania zeznań. Inny jest przedmiot dowodzenia; podobnie jest w wypadku procesu karnego i podatkowego – różne są przedmioty tych procedur, nawet jeśli podmiot jest ten sam.

c) i ostatni argument, który spina klamrą rozumowanie. Dowodzenie materiałami z innego postępowania może skutecznie wyłączyć nawet reguły dowodzenia podatkowego, to jest te wynikające z zasady czynnego udziału strony; można „przejąć” protokół przesłuchania świadka z procesu karnego i już go nie przesłuchiwać w procesie podatkowym, przez co strona nie będzie miała możliwości zadać mu pytań – ale w tym wypadku dochodzi do uchylecia jednej reguły kosztem innej. I ten stan jest dopuszczalny. Nie oznacza to, że taki zabieg staje się „naruszeniem prawa” z art. 180 o.p. poprzez naruszenie zasady wyrażonej w przepisie art. 190 o.p. Skoro tak, to przesłanka „naruszenia prawa” nie jest ograniczona tylko do przepisów dowodzenia podatkowego, ale nawet jeszcze dalej – może być ograniczona w ramach tego zespołu przepisów i norm z nich wypływających.

Wskazane argumenty przemawiają za przyjęciem drugiego z rozwiązań. Przy ocenie sprzeczności z prawem interesujące są tylko zakazy dowodowe określone przez normy procedury podatkowej; inne są zbędne do oceny możliwości wykorzystania art. 180 i 181 o.p. Osobną natomiast rzeczą jest to, że zakres zakazów dowodowych procedury podatkowej jest o wiele szerszy i bogatszy, niż można byłoby na pierwszy rzut oka oceniać.

SUMMARY

THE MATTER OF EVIDENCE IN TAX PROCEEDINGS AND THE MATERIAL OF CRIMINAL PROCEEDINGS

The article concerns the principles of proving in tax proceedings, with particular emphasis on the rules governing the inadmissibility of evidence and utilizing materials collected in a criminal trial. The author attempts to transpose the theory of inadmissibility in a criminal trial to tax proceedings. He also seeks to demonstrate the impact of the inadmissibility on the transposition of the material collected in criminal proceedings.