

Szymon Obuchowski*

DOWODY PRZEJĘTE DO POSTĘPOWANIA PODATKOWEGO Z INNYCH POSTĘPOWAŃ – PERSPEKTYWA TEORETYCZNA

1. WSTĘP

Przepis art. 181 Ordynacji podatkowej¹ umożliwiający przejmowanie do postępowania podatkowego m.in. materiałów z postępowań karnego, karnoskarbowego i o wykroczenia skarbowe stanowi w doktrynie podatkowej źródło kontrowersji. Obrazują to częściowo zmiany jego brzmienia². Główny problem to pytanie o możliwość i tryb wyko-

* Doktorant w Katedrze Prawa Finansowego UG, aplikant adwokacki w Pomorskiej Izbie Adwokackiej.

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2017, poz. 201, t.j.). Dalej – o.p.

² Przepis art. 181 o.p. nowelizowano czterokrotnie, kolejno w 2002 r. (Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. nr 169, poz. 1387), 2005 r. (Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, Dz.U. nr 143, poz. 1199) i 2006 r. (Ustawa z dnia 24 lutego 2006 r. o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy – Ordynacja podatkowa, Dz.U. nr 66, poz. 470). Szczególnie zwracają uwagę nowelizacje z 2005 i 2006 r. – druga była wycofaniem się z pierwszej, która w treści przepisu art. 181 dodawała zastrzeżenie, że wykorzystywać można tylko materiały z prawomocnie zakończonych postępowań karnych i karnoskarbowych. Z dniem 1 marca 2017 r. za sprawą ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji

rzystania³ w postępowaniu podatkowym dowodu z protokołu przesłuchania świadka pochodzącego z innego postępowania. Sama możliwość opiera się wprost o brzmienie przepisu art. 180 o.p., (dowodem może być „wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem”). Wątpliwości budzi pytanie o tryb przejęcia, klasę przypadków i warunki, w których jest to dopuszczalne – czy, kiedy i dlaczego prawo wymaga powtórzenia przesłuchania świadka, którego zeznania zawiera przejmowany protokół. W tej materii w orzecznictwie oraz doktrynie spotykamy dwa skrajne poglądy. Wedle pierwszego „nie istnieje prawny nakaz” powtórzenia przesłuchania ani nie ma ograniczeń w wykorzystywaniu protokołu takiego przesłuchania⁴, zgodnie

Skarbowej, Dz.U. poz. 1948 (art. 38 pkt 51 oraz art. 260) przepis art. 181 o.p. ulegnie kolejnej modyfikacji.

³ W dyskusjach na temat art. 181 o.p. nie rozróżnia się z reguły trzech możliwych znaczeń pojęcia „wykorzystywania dowodów”; znaczenia te zaś poddano klarownej klasyfikacji w nauce procesu karnego, do której można się w tym miejscu odwołać. I tak, „wykorzystywanie dowodów” to tyle, co „podejmowanie czynności dowodowych w jakimś celu”, odpowiada więc pojęciu „czynności dowodowych” (które z kolei jest równoznaczne „postępowaniu dowodowemu” – M. Cieślak, *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Kraków 2011, s. 347). Czynności dowodowe dzieli się na 1) poszukiwawcze, 2) ujawniające dowody oraz 3) kontrolujące dowody. Celem pierwszych jest gromadzenie dowodów i informacji o ich możliwych źródłach pozyskania, drugich – poznanie przez nie rzeczywistości, trzecich – kontrola ich przydatności dla tego celu (np. S. Waltoś, P. Hofmański, *Proces karny. Zarys systemu*, Warszawa 2013, s. 345; T. Grzegorzczak, J. Tylman, *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2011, s. 552). Należy zauważyć, że niektórzy autorzy wprowadzają za M. Cieślakiem (idem, *Polska procedura...*, s. 347) podział bardziej szczegółowy na czynności zmierzające do 1) wykrycia, zebrania i wydobycia dowodów, 2) zabezpieczenia dowodów, 3) wprowadzenia dowodów do postępowania przed organ wydający decyzję, 4) przeprowadzenia dowodów, 5) oceny dowodów i dokonania ustaleń faktycznych (np. J. Grajewski (red.), *Prawo karne procesowe – część ogólna*, Warszawa 2011, s. 371).

⁴ Jest to chyba najczęściej powtarzane w orzecznictwie zdanie na temat przepisu art. 181 o.p. Zob. np. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2011 r., I FSK 349/11, LEX nr 1148565; por. np. wyrok WSA w Warszawie z dnia 3 marca 2016 r., I GSK 1227/14, LEX nr 2035694; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 17 kwietnia 2013 r., I SA/Go 116/13, LEX nr 1332395; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 1 kwietnia 2009 r., I SA/Bd 35/09, LEX nr 505645; wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 września 2007 r., SA/Kr 1084/05 LEX nr 452519 i in. Pogląd ten podzielają niektórzy przedstawiciele doktryny – A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *Leksykon ordynacji podatkowej*, Wrocław 2011, s. 657–658 i 864; H. Sęk, P. Pietrasz, *Zeznanie, wyjaśnienie, oświadczenie jako dowód w postępowaniu podatkowym – wybrane zagadnienia na tle orzecznictwa sądów administracyjnych*, [w:] R. Dogwiler (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013, s. 27. H. Dzwonkowski (idem, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 837)

z drugim poza wyjątkowymi sytuacjami⁵ przesłuchanie trzeba powtórzyć. Inni autorzy zajmują rozmaite stanowiska „pośrednie”⁶.

Argumenty przytaczane przez każdą ze stron można podzielić na teoretyczne i praktyczne; niniejszy artykuł ograniczony jest do pierwszej płaszczyzny, bowiem wyczerpujące odniesienie się do obu wymaga opracowania znacznie dłuższego. Metodologię wypowiedzi poszerzyłem o odwołania do dogmatyki procesu karnego. Zabieg ten uzasadnia natura badanego zagadnienia, a także bogaty dorobek tej dziedziny oraz jej podobieństwo do prawa podatkowego jako gałęzi prawa silnie ingerencyjnego⁷. Zaprezentowane stanowisko będzie częściowo zbieżne z istniejącymi (można zaliczyć je do „pośrednich”); wierzę jednak, że jestem w stanie wzmocnić jego uzasadnienie nowymi racjami.

podniósł, że łączony z nim argument o racjonalności ustawodawcy, wedle którego brak nakazu i dopuszczenie w przepisie art. 181 przejmowania materiałów z innych postępowań oznacza, że nie da się w ten sposób naruszyć żadnych innych przepisów Ordynacji podatkowej, jest nadużyciem założenia o racjonalności ustawodawcy i niesprzeczności systemu prawa.

⁵ D. Strzelec, *Posługiwanie się jako dowodem materiałami zgromadzonymi w innych postępowaniach*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 1, s. 27–29. Autor stoi na stanowisku, że materiały z innych postępowań mogą być co do zasady „wykorzystywane” dla poszukiwania i weryfikacji innych dowodów, a jedynie wyjątkowo (w razie niedostępności świadka lub konieczności weryfikacji sprzeczności w jego zeznaniach) można posłużyć się nimi jako dowodami „ujawnionymi”. Podobnie A. Mariański, *Swobodna czy dowolna ocena dowodów – teoria a praktyka*, „Przegląd podatkowy” 2008, nr 8, s. 9.

⁶ H. Dzwonkowski uważa, że materiałami przejętymi należy posługiwać się „z należytą ostrożnością”, a organy podatkowe powinny kłaść nacisk na samodzielne przeprowadzanie czynności dowodowych. Zob. idem, *op. cit.*, s. 834. Podobnie np. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2015, s. 814–815; D. Zalewski, *Kontrowersje wokół wykorzystywania dowodów z innych postępowań*, „Przegląd Podatkowy” 2010, nr 7, s. 46 oraz A. Zdunek, *Dopuszczenie jako dowodu w postępowaniu podatkowym materiałów zgromadzonych w innych postępowaniach a zasada czynnego udziału strony w postępowaniu*, [w:] M. Popławski (red.), *Ordynacja podatkowa. Zagadnienia proceduralne*, Białystok 2011, s. 149–164, który podkreśla, że włączanie jest możliwe i korzystne z punktu widzenia zasad szybkości i ekonomiki procesowej, ale wymaga ostrożności i baczenia na standardy wyznaczane przez zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu (*ibidem*, s. 159–161).

⁷ Podstawą porównań prawa karnego jako „prawa nieprzekraczalnych granic” jest powszechnie uznawana teza o ingerencyjnym charakterze prawa podatkowego. Por. np. A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 80–84; D. Strzelec, *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości praktyczne i teoretyczne*, „Palestra” 2011, nr 3–4, s. 92–96; A. Mariański, *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 19–22.

2. PROBLEM PRZEJMOWANIA DOWODÓW Z PERSPEKTYWY ZASAD PRAWA

Podstawowym zagadnieniem ze sfery teorii powiązaniem z omawianym problemem jest kwestia sprzężonych ze stosowaniem art. 181 o.p. zasad postępowania podatkowego. Istnieje wiele teorii tłumaczących funkcjonowanie zasad prawa w porządku prawnym⁸. Zagadnienie podejmowane w niniejszym opracowaniu najtrafniej opisuje teoria R. Alexy'ego, zgodnie z którą stanowią one „nakazy optymalizacyjne”⁹. Odpowiadają zawartym w prawie wartościom, te zaś należy rozumieć jako kryteria oceny¹⁰. To pozwala wytłumaczyć „optymalizację” zasad jako ocenianie w ich świetle regulowanych stanów rzeczy i tworzenie stosownych reguł. Wobec żadnej zasady nie można z góry określić klasy stanów rzeczy w których znajduje zastosowanie, dlatego kojarzone z nimi obowiązki mają charakter *prima facie*¹¹ (ich hipotezy mają „otwarty” charakter¹²). Metodologia ich konkretyzacji sprowadza się do rozstrzygania ich kolizji – bądź, mówiąc w języku wartości, dokonywania oceny z perspektywy kilku odmiennych kryteriów jednocześnie. Wynik kolizji – ocena – to „warunkowa relacja pierwszeństwa”¹³ w postaci reguły postępowania. Na tym polega stanowienie generalnych i abstrakcyjnych, bardziej konkretnych niż zasady reguł

⁸ Por. S. Wronkowska, M. Zieliński i Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974; R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, tłum. T. Kowalski, Warszawa 1998; M. Atienza, J. Ruiz Manero, *A Theory of Legal Sentences*, Dordrecht 1998; H. Ávila, *A Theory of Legal Principles*, Dordrecht 2007; G. Maroń, *Zasady prawa. Pojmowanie i typologie a rola w wykładni prawa i orzecznictwie konstytucyjnym*, Poznań 2011; M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012; M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*; S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji zasad prawa w polskim prawoznawstwie*, Toruń 2014.

⁹ R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, tłum. B. Kwiatkowska, J. Zajadło, Warszawa 2010, s. 70–141; idem, *On the structure of legal principles*, „Ratio Juris” 2000, nr 3, s. 290–304; idem, *On balancing and subsumption. A structural comparison*, „Ratio Juris” 2003, nr 4, s. 433–449; idem, *The Weight Formula*, [w:] J. Stelmach, B. Brożek, W. Załuski (red.), *Studies in the philosophy of law. Frontiers of the economic analysis of law*, Kraków 2007, s. 9–27. Spośród polskich omówień teorii R. Alexy'ego, zob. np. G. Maroń, *Formuła ważenia zasad prawa jako mechanizm usuwania ich kolizji na przykładzie koncepcji Roberta Alexego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego. Seria prawnicza” 2009, nr 53, s. 86–105; idem, *Zasady prawa...*, s. 42–50, 135–141; M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad...*, s. 121–145; M. Kordela, *Zasady prawa...*, s. 61–87; S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 43–50.

¹⁰ R. Alexy, *Teoria...*, s. 116–123.

¹¹ *Ibidem*, s. 87–89.

¹² M. Atienza, J. Ruiz Manero, *op. cit.*, s. 8–12.

¹³ R. Alexy, *Teoria...*, s. 82.

przez ustawodawcę¹⁴ oraz posługiwanie się zasadami w praktyce, gdzie warunkowa relacja pierwszeństwa staje się regułą indywidualną i konkretną.

Bywa, że ustawodawca nie decyduje się rozstrzygać kolizji zasad relevantnych dla danego zagadnienia. Wówczas zamiast stanowić precyzyjne reguły, ogranicza się do przerzucenia obowiązku dokonywania oceny na stosujące daną ustawę organy. Za tego rodzaju rozwiązaniem stać może np. niewspółmiernie rozwinięta postać potencjalnej reguły¹⁵. Jeśli ustawodawca wskazuje właściwą zasadę, przybiera ona postać klauzuli generalnej. Pytanie o możliwość przejmowania materiałów z innych postępowań do postępowania podatkowego stanowi właśnie tego rodzaju przypadek, a klauzulę-zasadę zawiera wspomniany wyżej przepis art. 180 o.p. Należy podkreślić także, że w obu doktrynach zgodnie wskazuje się, że szczegółowe przepisy postępowania (także zasady o mniejszym zasięgu, jak omawiana) interpretuje i stosuje się w zgodzie z jego zasadami ogólnymi¹⁶. Oznacza to, że w każdej sprawie, w której pojawia się zagadnienie przejmowania materiałów, należy uwzględnić ich oddziaływanie przy ustalaniu indywidualnej i konkretnej reguły nim rządzącej, wyważając je w procesie rozstrzygnięcia kolizji.

W argumentacji dotyczącej problemu przejmowania materiałów do postępowania podatkowego wskazuje się najczęściej na dwie zasady postępowania podatkowego – czynny udział strony oraz bezpośredniość. Niekiedy wskazania te są niekonsekwentne i polegają na traktowaniu ich

¹⁴ Stanowiąc reguły, ustawodawca identyfikuje modelowe stany rzeczy (hipotezy), dla których następnie w ocenie rozstrzyga pierwszeństwo zasad „na przyszłość”. Ocena ta przybiera formę reguły obowiązującego powszechnie prawa. Szerzej zob. G. Maroń, *Zasady prawa...*, s. 146–158.

¹⁵ H. Filipczyk, *Zasady i reguły. Pewność prawa podatkowego a ślepa ulica konkretności*, tekst dostępny w Internecie pod adresem: https://www.academia.edu/21581749/ZASADY_I_REGULACJE_PEWNOŚCI_PRAWA_PODATKOWEGO_A_SLEPA_ULICA_KONKRETNOCI, s. 6–10, 14 (dostęp: 10.01.2017).

¹⁶ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 632–638; B. Guszczynski, [w:] S. Babiarczyk (i in.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2015, s. 683; B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2012, s. 569–570; A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 641–642; P. Tomke, *Zasady postępowania podatkowego na tle prawnoporównawczym*, Gliwice 2014, s. 143–144; D. Strzelec, *Rola zasad ogólnych w procesie wykładni przepisów normujących postępowanie podatkowe i ochronę podatnika*, „Prawo i podatki” 2008, Wydanie specjalne nr 4, s. 23–28; idem, *Naruszenia przepisów postępowania podatkowego*, „Kwartalnik prawa podatkowego” 2009, nr 1, s. 30–32; M. Cieślak, *Zasady procesu karnego i ich system*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Jagiellońskiego” 1956, nr 8, s. 157–158; A. Murzynowski, *Istota i zasady procesu karnego*, Warszawa 1984, s. 85–89; A. Marek, *Pojęcie «zasady procesu karnego»*, „Państwo i Prawo” 1970, nr 3–4, s. 546; J. Grajewski (red.), *op. cit.*, s. 62–66.

wymiennie, na co uwagę zwraca H. Dzwonkowski¹⁷. W istocie, jako różne kryteria, mają autonomiczną treść. Każda z nich jest istotna dla problemu przejmowania dowodów z innych postępowań, dlatego też stosownego sprecyzowania wymagają nakazy płynące z obu.

Zasada czynnego udziału to dyrektywa nakazująca stworzyć stronie realne możliwości aktywnego uczestnictwa w postępowaniu podatkowym, traktować ją jak jego podmiot, a nie przedmiot. Uzasadnia istnienie szeregu instytucji (np. wniosku o wszczęcie postępowania, możliwości składania wniosków dowodowych, wypowiedzenia się, prawa do odwołania, doręczeń, pouczeń i innych), silnie determinując ich kształt (np. przepis art. 190 o.p. ustanawiający dla strony prawo uczestniczenia w przesłuchaniu świadka)¹⁸. Ma wymiar prakseologiczny¹⁹ i gwarancyjny²⁰.

Treść zasady bezpośrednio sprecyzowano w literaturze karnoprocesowej, gdzie opisano ją w postaci dwóch najważniejszych postulatów²¹: a) organ procesowy powinien osobiście zetknąć się z każdym dowodem wchodzącym w skład materiału, na którym opiera orzeczenie, b) organ procesowy powinien oprzeć orzeczenie przede wszystkim na dowodach pierwotnych. Postulatowi drugiemu przypisuje się większe znaczenie²². Oba wynikają ze zdroworozsądkowego wskazania dotyczącego poznania opartego na ogólnoludzkim doświadczeniu – im mniej ogniw pośredniczy między poznającym a rzeczywistością, tym poznanie jest pełniejsze. Zasada w tej postaci stanowi wsparcie i konsekwencję bardziej ogólnej zasady prawdy materialnej²³. Dlatego

¹⁷ H. Dzwonkowski, *op. cit.*, s. 837–838.

¹⁸ Zob. także np. A. Zdunek, *op. cit.*, s. 152.

¹⁹ Por. A. Hanusz, *Zasada prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym*, „Państwo i Prawo” 2004, nr 6, s. 10; M. Rymaszewski, *Instytucja przesłuchania świadka na tle inkwizycyjnego modelu postępowania podatkowego*, „Kwartalnik prawa podatkowego” 2014, Nr 1, s. 87–92.

²⁰ Por. np. A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *op. cit.*, s. 656–659; A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 125–178.

²¹ S. Waltoś, P. Hofmański, *op. cit.*, s. 260–261. Zależnie od stadium postępowania karnego, wysuwa się także postulat trzeci: Sąd powinien opierać się wyłącznie na dowodach przeprowadzonych na rozprawie (M. Cieślak, *Zagadnienia dowodowe w procesie karnym*, Kraków 2011, s. 172). Postępowanie podatkowe nie dzieli się jednak na stadia tak jak karne, a rozprawa pełni w nim odmienną funkcję.

²² *Ibidem*, s. 174.

²³ J. Grajewski, *op. cit.*, s. 103; S. Waltoś, P. Hofmański, *op. cit.*, s. 259–260; A. Hanusz, *op. cit.*, s. 35, 44–45 oraz idem, *Zasada...*, s. 11–12. Służebność zasady bezpośredniości wobec zasady prawdy materialnej łatwo zauważyć, identyfikując stojące za nimi cele (chronione przez nie wartości).

też każde ograniczenie pierwszej stanowi zarazem ograniczenie drugiej. W przeciwieństwie do zasady czynnego udziału strony wyrażonej w przepisie art. 123 o.p., bezpośrednio pozostaje w postępowaniu podatkowym zasadą nieskodyfikowaną. Stąd istotne jest także pytanie o jej obowiązywanie, na które odpowiada się rozmaicie. Prócz uznania jej mocy obowiązującej, przepis art. 181 o.p. orzecznictwo określa też jako „odstępstwo i istotne ograniczenie²⁴” albo „wyjątek²⁵” od niej. Część sądów odmawia jej obowiązywania całkowicie²⁶; podobne rozbieżności spotykamy w literaturze²⁷.

Za uznaniem bezpośredniości za obowiązującą zasadę postępowania podatkowego przemawiają istotne argumenty. Wskazane wyżej jej ściśle związki z prawdą materialną wskazują na nią jako na wynikającą z niej treściowo normę-konsekwencję²⁸. Jej nieskodyfikowana postać nie wyróżnia postępowania podatkowego; tę samą ma na gruncie procedury karnej, cywilnej i administracyjnej. W każdej z tych dziedzin przyjmuje się jej obowiązywanie²⁹,

²⁴ Por. np. wyrok NSA z dnia 24 września 2008 r., I FSK 1128/07, LEX nr 969631; wyrok NSA z dnia 9 marca 2016 r., I GSK 1304/14, LEX nr 2035710; wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 lutego 2013 r., I FSK 236/12, LEX nr 1306275.

²⁵ Por. np. wyrok NSA z dnia 12 lipca 2011 r. I FSK 868/10, www.orzeczenia.nsa.gov.pl; wyrok NSA z dnia 25 maja 2006 r., I FSK 973/05, LEX nr 283743.

²⁶ Por. np. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2009 r., I SA/Po 1327/08, www.orzeczenia.nsa.gov.pl; wyrok NSA z dnia 4 marca 2016 r., I FSK 1304/14, LEX nr 2010259; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2013 r., VIII SA/Wa 612/13, LEX nr 1408047. Wyczerpujący przegląd występujących w orzecznictwie poglądów dotyczących zasady bezpośredniości podaje D. Strzelec, zob. idem, *Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2012, Nr 10, s. 21–24.

²⁷ Dla przykładu, według B. Adamiak zasada w Ordynacji nie obowiązuje (idem w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *op. cit.*, s. 803); podobnie P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel (red.), *op. cit.*, s. 1014. Poglądy o jej obowiązywaniu w ograniczonym zakresie – zob. np. M. Kwietko-Bębnowski (Autor nie czyni jednak wyraźnego rozróżnienia między bezpośredniością, a czynnym udziałem) – idem, *Ordynacja podatkowa. 366 wyjaśnień i interpretacji*, Warszawa 2013, s. 462–463; B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *op. cit.*, s. 814–815. Z kolei D. Zalewski wskazuje, że zasadzie bezpośredniości w Ordynacji podatkowej przysługuje „prymat” (D. Zalewski, *op. cit.*, s. 44–46).

²⁸ J. Wróblewski tego rodzaju związki między normami danego systemu nazywa powiązaniem „statycznym”, opartym na treści. Treść zasady bezpośredniości wynika z normy wyższego rzędu, dlatego jako norma zawarta jest *implicite* w przepisach wyznaczających zakres zasady prawdy materialnej (przepisy art. 122 i 187 o.p.). Na temat tego rodzaju wynikania norm z norm zob. W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 393–395, a także G. Maroń, *Zasady prawa...*, s. 97–102.

²⁹ Por. np. E. Marszałkowska-Krześ (red.), *Postępowanie cywilne*, Warszawa 2011, s. 78–79; P. Cioch, J. Studzińska, *Postępowanie cywilne*, Warszawa 2012, s. 61–62. Przed zmianami

uznając, że ustawodawca milcząco zakłada je poprzez ustanawianie od niej wyjątków³⁰. Z perspektywy tekstu ustawy, widoczne w niej reguły obejmujące wyjątki od bezpośredniości orbitują wokół niewidocznego środka ciężkości. W Ordynacji takie normy-wyjątki również się znajdują – np. przepisy rozdziału 6 działu IV, które służą zapewnieniu kontaktu strony postępowania z organem nakładając na nią obowiązek osobistego stawiennictwa na wezwanie w granicach województwa, w którym ma miejsce zamieszkania lub przebywa (ich *ratio legis* to uczynienie zadość postulatowi a). Punkt wyjścia dla nich stanowi ta sama abstrakcyjnie pojęta bezpośredniość³¹.

Dalsze uzasadnienie jej obowiązywania ma podłoże prakseologiczne. Ustawodawca, żądając od prowadzących postępowania organów wykrycia prawdy, milcząco zakłada, że będą realizować ten cel najsukuteczniej, jak to możliwe. To oznacza wybór najwydolniejszych metod. Postępowania dowodowe mają charakter redukcyjny – polegają na szukaniu nieznannej racji do znanego następstwa. Poszczególne ich przypadki mogą spełnić swój cel, a także mniej lub bardziej go chybiać, dlatego można je pod tym względem oceniać, podobnie jak pod kątem racjonalnego doboru środków do celu³². Częściowo ich zbiór w przepisach prawa wprost wskazano, są w nim jednak składniki na tyle oczywiste, że wskazywane być nie muszą. Do nich właśnie

z 1996 r. por. np. W. Siedlecki, *Postępowanie cywilne. Zarys wykładu*, Warszawa 1987, s. 73–76; B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2013, s. 235; idem, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1999, s. 279. D. Strzelec uważa, że zasada bezpośredniości obowiązuje w postępowaniu podatkowym tak samo jak w karnym – zob. idem, *Posługiwanie się...*, s. 28.

³⁰ Por. np. przepisy art. 388–394a Kodeksu postępowania karnego (Dz.U. 1997, nr 89, poz. 555 ze zm.), art. 235 Kodeksu postępowania cywilnego (Dz.U. 1964, nr 43, poz. 296 ze zm.), art. 51–53 Kodeksu postępowania administracyjnego (Dz.U. 1960, Nr 30, poz. 168 ze zm.).

³¹ „Abstrakcyjnie” rozumianą zasadą bezpośredniości jest idealny, platoński byt normatywny, składający się z trzech postulatów wyszczególnionych wcześniej, nieznanący żadnych odstępstw, który rozumieć można jako maksymalnie zoptymalizowaną wartość, którą zasada ta inkorporuje. „Konkretną” zasadą bezpośredniości jest na gruncie danej procedury jej kształt z uwzględnieniem wszystkich odstępstw na rzecz jej przeciwności, które stanowi podobnie wzorcowo rozumiana zasada pośredniości. Zasada bezpośredniości ma więc inne oblicze w procedurze karnej i podatkowej (a także cywilnej i administracyjnej), ale wzór jest ten sam dla każdej z nich. O rozróżnieniu zasad na abstrakcyjne i konkretne, zob. M. Cieślak, *Zasady...*, s. 158–168; za nim np. S. Waltoś, P. Hofmański, *op. cit.*, s. 209. O podobnym podziale na zasady „opisowe” i „dyrektywne” S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *op. cit.*, s. 24–25.

³² Zob. K. Ajdukiewicz, *Zagadnienie racjonalności zawodnych sposobów wnioskowania*, [w:] idem, *Język i poznanie. Tom II. Wybór pism z lat 1945–1963*, Warszawa 1985, w szczególności s. 290, a także s. 292–294.

należy bezpośrednio, ponieważ między prawdą materialną a bezpośredniością występuje relacja, jak między celem, a najlepszym środkiem jego osiągnięcia³³. Inaczej mówiąc, optymalizacja zasady prawdy materialnej najczęściej prowadzi do reguł wiązanych z bezpośredniością.

Obowiązywanie zasady bezpośredniości w postaci dwóch postulatów rzeczywiście doznaje w postępowaniu podatkowym ograniczenia, ale w inny sposób, niż wskazują na to doktryna i orzecznictwo. Zasada sprowadza się tu bowiem tylko do postulatu oparcia rozstrzygnięcia o dowody bezpośrednio. Wynika to z właściwości prowadzącego je organu. Ordynacja nie zawiera odpowiedników przepisów art. 402 § 2 k.p.k. oraz art. 323 k.p.c., które składają się odpowiednio na normy nakazujące, by orzekający w sprawie organ był tym samym co do składu, który prowadził postępowanie albo przynajmniej rozprawę bezpośrednio poprzedzającą wydanie wyroku. Normy te mają spowodować, by osoba lub osoby podejmujące w sprawie rozstrzygnięcie znały całość jej materiału dzięki osobistemu przeprowadzeniu składających się nań dowodów. W postępowaniu podatkowym decyzję może jednak wydać organ obsadzony przez urzędników nie mających wcześniej ze sprawą nic wspólnego w rozumieniu znajomości jej realiów, co wynika wprost z przepisu art. 143 o.p. Oznacza to, że przez pryzmat konkretnego postępowania podatkowego, pojęcie prowadzącego je „organu” stanowi fikcję, którą można nazwać „konwencją osobowej jedności”. Za „organem” kryć się może szereg jego pracowników. Może zdarzyć się, że osoba wydająca w imieniu organu podatkowego decyzję będzie tą, która prowadziła całość lub większość czynności danego postępowania i obcowała bezpośrednio z dowodami, ale nie ma normy, która ustanawiałaby taką konieczność. Zgodnie z konwencją musi to być tylko osoba fizyczna o tych samych uprawnieniach. Z tym zastrzeżeniem, w świetle powyższych argumentów nie można zgodzić się z poglądami, według których „Ordynacja podatkowa wprowadza zasadę pośredniości”³⁴.

Wartości ucieleśnione przez zasady danego postępowania wyznaczają jego cele³⁵. Różnica między „wyjątkiem” a „odstępstwem” w tej sferze polega

³³ J. Grajewski, *op. cit.*, s. 103.

³⁴ B. Dauter, [w:] S. Babiarz, *op. cit.*, s. 846; wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2010 r., I FSK 709/09, LEX nr 594175; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 stycznia 2015 r., I SA/Go 689/14, LEX nr 1654012; wyrok WSA w Opolu z dnia 3 grudnia 2014 r., I SA/Op 523/14, LEX nr 1647998; wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 listopada 2013 r., VIII SA/Wa 612/13, LEX nr 1408047.

³⁵ Zasada jako „nakaz optymalizacji” poleca działanie celowe, nakierowane na realizację będącej jej źródłem wartości. Dlatego można mówić o wartości i celu zasady wymiennie.

na tym, że wyjątki w realizacji jednej zasady na rzecz drugiej są przejawem uwzględnienia kolizji zachodzących między nimi. Odstępstwa od zasad oznaczają zaś rezygnację z dążenia do realizacji wskazywanych przez nie celów (w zbiorze celów danego działania odstępowanie jeden z nich niweluje bądź zastępuje innym; wyjątek wzbogaca go o kolejny). Nie zachodzą wówczas kolizje, a cele stanowiące realizację innych zyskują prymat i nie uwzględniają wyjątków wymuszanych przez zasady, od których odstąpiono³⁶.

Właśnie naturę wyjątku uwzględniającego kolizję zasad ma przepis art. 181 o.p. interpretowany w kontekście przepisu art. 180³⁷. Kolizja taka powstaje w razie mnogości celów, którymi są w tym przypadku dyrektywy prawdy materialnej i bezpośredniego udziału strony, a także szybkości i ekonomii postępowania³⁸. Norma jest wynikiem kompromisowego rozwiązania przez ustawodawcę kolizji między nimi³⁹. Gdyby przyznał on którejś z nich pierwszeństwo ponad pozostałymi, usunąłby kolizję i z tego powodu również należy omawiany przepis uznać za wyjątek, a nie odstępowanie.

Przepisy art. 180 i 181 o.p. są wyjątkiem nie tylko od zasady bezpośredniości; pozostają w tej samej relacji do zasady czynnego udziału strony w postępowaniu. Nieograniczone posługiwanie się protokołami zeznań świadków w miejsce przesłuchań przeczy dyrektywom płynącym z ich obu, każdorazowo w imię tych samych wartości – ekonomii i szybkości postępowania. Zakresy dyspozycji obu zasad „zazębiają się”, przemawiając za tym samym rozwiązaniem, podczas gdy podobnie zbiegające się zakresy dyspozycji zasad szybkości i ekonomii postępowania przemawiają za

³⁶ Por. podobne ustalenia R. Pasternaka co do znaczenia pojęć „ograniczenia” i „naruszenia” zasady na przykładzie zasady prawdy materialnej – idem, *Granice zasady prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska. Sectio H. Oeconomia” 2016, Nr 1, s. 195–196.

³⁷ Za odstępowanie uznać go nie można, biorąc pod uwagę jego umiejscowienie w hierarchii Ordynacji – wyraz „odstępstwa” od prawdy materialnej powinien znajdować się w zbiorze jego zasad ogólnych, czyli w rozdziale 1 działu IV Ordynacji i zaznaczać się w normie wyznaczającej inny stosunek postępowania do poznania prawdy bądź przynajmniej w braku nakazu dążenia do jej ustalenia. Istotny jest także jego charakter normatywny. Bezpośredniość to zasada, natomiast przepis art. 181 ma charakter reguły (spośród dopuszczalnych w wyniku interpretacji znaczeń reguły należy wybrać to, które jest zgodne z zasadami – G. Maroń, *Zasady prawa...*, s. 113; por. L. Morawski, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2014, s. 131). Wreszcie, wyjątki ograniczające gwarancje, a taki charakter ma prawda materialna, należy interpretować ściśle (*ibidem*, s. 198–209).

³⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *op. cit.*, s. 815.

³⁹ D. Strzelec, *Rola zasad...*, s. 27.

przeciwnym. Mimo tej zbieżności należy traktować je odrębnie i nie bagatelizować ich znaczenia poprzez „zamienianie” jednej w drugą.

Jako przejaw kolizji zasad, przepisy art. 180 i 181 pozwalają organom podatkowym posłużyć się w postępowaniu podatkowym jako dowodem wszystkim, co nie przeczy prawu, ale w pewnych ramach, których kształt zależy od stosownego wyważenia prawnych i faktycznych możliwości przypadku⁴⁰. Tylko wtedy działanie takie można uznać za zgodne ze wszystkimi, a nie tylko pojedynczymi celami (zasadami) postępowania regulującymi tę kwestię, a które mają charakter wiążących norm prawa⁴¹. Dlatego wykorzystanie protokołu w miejsce przesłuchania dla przyspieszenia procedowania w sprawie jest możliwe, jeżeli nie przeczy celom stojącym za bezpośredniością i czynnym udziałem strony, a więc: a) służy poznaniu prawdy lub nie narusza gwarancji jej poznania (jego treść nie budzi wątpliwości co do zgodności z rzeczywistością, w obecnej formie jest najbardziej przydatna dla danego postępowania, brak ponownego przesłuchania z udziałem strony nie spowoduje pominięcia przez organ istotnych informacji), b) nie przeczy temu, aby strona miała warunki realnego wpływu na orzeczenie (w tym zakresie stworzono jej możliwość uczestniczenia w postępowaniu – m.in. przez stosowne postanowienie dotyczące przyjętych dowodów⁴², a ona nie zdecydowała się z niej skorzystać, bądź skorzystania tego odpowiednio nie uzasadniła – *vide* treść przepisu art. 188 o.p., ustanawiająca inny wyjątek od zasady czynnego udziału⁴³). W tym świetle tak samo niezgodne z zasadami postępowania jest powtarzanie każdego przesłuchania bez wniosku strony lub przy jej całkowitej bierności w sprawie⁴⁴.

⁴⁰ Możliwości prawne polegają na uwzględnieniu właściwych zasad ogólnych postępowania, możliwości faktyczne sprowadzają się zaś do sytuacji zastanej w konkretnym postępowaniu (R. Alexy, *Teoria...*, s. 78). Szczegółowo o ważeniu zasad R. Alexy, *Teoria...*, s. 80–87; *idem*, *On balancing...*, s. 443–447; M. Pełka, *Teoria ważenia dóbr w ujęciu Roberta Alexy’ego w kontekście wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie uboju rytualnego*, „Przegląd filozoficzny – Nowa Seria” 2015, Nr 2, s. 261–274; por. orzeczenie o konieczności jego wykorzystania w stosunku do przepisu art. 181 o.p. – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 30 listopada 2009 r., I SA/Po 1270/08, LEX nr 588878.

⁴¹ „Klasycznie” na ten temat S. Rozmaryn, *O zasadach ogólnych kodeksu postępowania administracyjnego*, „Państwo i Prawo” 1961, Nr 12, s. 904.

⁴² Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2011 r., I FSK 348/11, www.orzeczenia.nsa.gov.pl.

⁴³ Spełnienie tych przesłanek organ musi ocenić doraźnie; kontrola prawidłowości tej oceny możliwa jest tylko następczo (instancyjnie), bowiem nie można skutecznie ważyć pozostających w kolizji zasad *in abstracto* (na ten temat np. G. Maroń, *Zasady prawa...*, s. 124).

⁴⁴ Por. na ten temat także uwagi A. Zdunka, *op. cit.*, s. 158.

Stanowi wówczas trwonienie czasu i zasobów. Przejęcie protokołu będące złamaniem zasady czynnego udziału strony może być zarazem złamaniem zasady bezpośredniości i na odwrót, pierwsze z drugiego jednak nie wynika i nie musi tego oznaczać; możliwe są przypadki złamania tylko jednej. Każdy powinien być stosownie oceniony i to czyni niezbędnym odróżnienie nakazów płynących z obu zasad.

3. PRZEJMOWANIE DOWODÓW NA TLE NIEKTÓRYCH ZAGADNIENI TEORII DOWODÓW

Uzupełnieniem powyższych uwag może być spojrzenie na problem konieczności powtórzenia przesłuchania przez pryzmat ogólnej teorii dowodów. W tym celu warto sięgnąć do niekiedy przypominanej w literaturze postępowania podatkowego klasyfikacji środków dowodowych M. Czubalskiego⁴⁵. Autor ten, uznając za środek dowodowy „każdy ujawniony (lub nadający się do ujawnienia) w postępowaniu dowodowym, w przepisanej formie, przedmiot lub fakt, który może stać się podstawą dla argumentacji w dowodzeniu⁴⁶”, wskazał, że najwięcej sensu ma ten podział, w którym za kryterium służy specyfika uzyskania i postępowania z danym środkiem⁴⁷. Analizując dokonywane na tym tle rozróżnienie na środki dowodowe rzeczowe i osobowe⁴⁸, stwierdził, że wszystkie zawierają jakąś domieszkę cech obu grup⁴⁹ i dlatego uznał różnice między nimi za stopniowe. Wzbogacił podział o kategorię środków „osobo-

⁴⁵ M. Czubalski, *O pojęciu i klasyfikacji środków dowodowych*, „Państwo i Prawo” 1968, nr 1. Wspominają o niej m.in. B. Rutkowski, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 1999, s. 64; G. Adaszkievicz, *Postępowanie dowodowe*, „Przegląd podatkowy” 1997, nr 3, s. 24; H. Dzwonkowski, *Ordynacja...*, s. 840.

⁴⁶ *Ibidem*, s. 117. Definicja Autora zawiera w sobie jego poglądy na definicję „dowodu” jako „rezultatu poprawnego rozumowania” (*ibidem*, s. 115). Autorowi bliżej więc do wyróżnianego w procesualistyce rozumienia pojęcia „dowodu” jako odmiany rozumowania w logice i matematyce (zob. M. Cieślak, *Zagadnienia...*, s. 35).

⁴⁷ Nazwał ją „tastyką i techniką postępowania dowodowego” (*ibidem*, s. 117). W przypadku środków rzeczowych najważniejsza jest ich forma, zaś w przypadku środków osobowych – treść świadomej wypowiedzi (choć elementy formalne także mają znaczenie) – *ibidem*, s. 118–119.

⁴⁸ Dla środków osobowych źródło „ujawnionego lub nadającego się do ujawnienia przedmiotu lub faktu” stanowi „człowiek jako podmiot świadomej wypowiedzi”, dla rzeczowych – „świat zjawisk i przedmiotów oraz (...) rzeczowych właściwości osoby”. *Ibidem*, s. 118.

⁴⁹ *Ibidem*, s. 118–119, 121.

wo-rzeczowych”, do których zaliczył dokumenty oraz opinie biegłych⁵⁰. Kategoria pozwala zbiorczo opisać te środki, które z racji bliskości centrum skali wymykają się dychotomicznej klasyfikacji⁵¹. Podążając tropem Autora, można powiedzieć, że „czysty środek dowodowy rzeczowy” oraz „czysty środek dowodowy osobowy” to dwa idealne modele skrajne, pomiędzy zaś mieszczą się, stosownie do swoich cech, wszystkie środki spotykane w rzeczywistości.

Powyższe można uzupełnić spostrzeżeniem, że umiejscowienie danego środka na skali może być też różne w obrębie kategorii oraz zależnie od okoliczności, w których go na niej umieszczamy. Dokument, jako środek osobowo-rzeczowy znajduje się bardzo blisko jej środka, poddając jednak rzecz bliższej analizie można spostrzec, że protokół przesłuchania świadka, znajdując się w kategorii „centrum”, leży po stronie środków osobowych, natomiast np. weksel po przeciwnej. *In abstracto* zakładając, że dokument (czy szerzej środek dowodowy) odegrał w postępowaniu „typową” dla siebie rolę, jego klasyfikacja się nie zmienia. *In concreto*, w sprawie, jego cechy osobowe lub rzeczowe mogą zostać zależnie od potrzeb wyeksponowane do tego stopnia, by – jeśli biorąc pod uwagę faktyczne postępowanie z nim – uznać, że potraktowany został „bardziej” jako środek osobowy lub rzeczowy⁵².

Z grupami środków dowodowych wiążą się zestawy norm o charakterze prakseologiczno-gwarancyjnym. Generalnie można powiedzieć, że im bliżej danemu środkowi do „osobowego” końca skali, tym większy wpływ na ich treść ma procedowanie z nim. Dlatego istnienie i spełnienie tych norm ma różną wagę zależnie od rodzaju dowodu⁵³. Zawarte w ordyna-

⁵⁰ *Ibidem*, 120–122.

⁵¹ Dlatego każdy dychotomiczny i rozłączny podział na środki osobowe i rzeczowe jest arbitralny. Wymaga przedzielenia stopniowej skali wyraźnymi granicami – przypadki położone blisko nich pozostaną dyskusyjne. Podobny problem – nadmiernie silna tendencja do wprowadzania wyraźnych klasyfikacji w sferach mało na to podatnych występuje w filozofii, na co uwagę H. Putnama zwrócił N. Chomsky – H. Putnam, *Wiele twarzy realizmu*, [w:] H. Putnam, *Wiele twarzy realizmu i inne eseje*, tłum A. Grobler, Warszawa 2013, s. 353: „(...) filozofowie często pakują się w kłopoty, usiłując całkiem sensowne kontinua przekształcać w dychotomie”. W stwierdzeniu tym wystarczy zamienić „filozofów” na „prawników”.

⁵² Forma protokołu przesłuchania świadka z reguły jest typowa i nie zwraca się na nią uwagi, inaczej byłoby jednak w razie podejrzenia jego fałszerstwa. Różnicy tej odpowiada w definicji Autora odróżnienie środków dowodowych „ujawnionych” od „nadających się do ujawnienia”. To oznacza też, że każdy dowód da się zastąpić dokumentem, zmieniając jego charakter. Por. P. Pietrasz, [w:] C. Kosikowski, L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2013, s. 1019.

⁵³ Dowody osobowe zmieniają swoją treść (nawet jeśli nieznacznie) w każdym przypadku ich przeprowadzenia (por. uwagi dot. racji prakseologicznych zasady czynnego

cji reguły związane są z określonymi, nazwanymi środkami dowodowymi (np. z przesłuchaniem strony – przepis art. 199 o.p.) i znajdują zastosowanie tylko wobec nich. Zasady zaś dotyczą wszystkich środków, stanowiąc w przypadku środków nienazwanych materiały, z którego organy podatkowe w toku stosowania prawa zobowiązane są budować właściwe dla przypadku reguły postępowania.

Kontrowersje dotyczące przejmowania dowodów z innych postępowań, a konkretniej, zastępowania przesłuchań świadków przejętymi protokołami, znajdują swoje odbicie w niepewności co do tego, jak widzieć przejęty dowód w świetle powyższej klasyfikacji. Umieszczeniu w niej odpowiada specyfika postępowania (zawierająca w sobie także tryb jego uzyskania) z danym środkiem dowodowym. Jeśli w postępowaniu pojawia się środek, co do którego brak „gotowego” zestawu norm regulujących procedowanie z nim, wraz z nim pojawia się konieczność sklasyfikowania go i „dobrania” stosownych reguł.

Przesłuchanie świadka w „pierwotnym” postępowaniu uznaje się za środek osobowy⁵⁴. Jego element rzeczowy, protokół przesłuchania świadka, z którym obcowaly bezpośrednio strony i organ decyzyjny potwierdza tylko fakt przekazu treści od świadka do uczestników postępowania, utrwalając najważniejsze jego okoliczności. Pełni funkcję „procesowej pamiętki”. Z chwilą przejścia go do innego postępowania następuje „konwersja” jego charakteru, który zmienia się z osobowego w osobowo-rzeczowy, przesuując się po skali. Przekaz treści w nowym postępowaniu następuje już nie poprzez słuchanie świadka, a poprzez odczytanie protokołu przesłuchania. Silniejszej ekspozycji doznaje element rzeczowy i dlatego zmniejsza się ilość związanych z nim gwarancji proceduralnych właściwych środkom osobowym⁵⁵. Gdy w ocenie prowadzącego postępowanie organu oznacza to naruszenie interesów uczestnika postępowania, powstaje konieczność powtórzenia przesłuchania i umożliwienia jej

udziału strony w postępowaniu). To powoduje „obwarowanie” ich gwarancjami takimi jak obowiązki pouczenia, prawidłowego doręczenia, ew. ustanowieniem specyficznych warunków, w których słucha się świadków i stron etc. Oczywiście istnieją też wyjątki „obwarowanych” dowodów innych rodzajów, jak np. pozyskiwanie dokumentów zawierających informacje zastrzeżone.

⁵⁴ Dla nich „decydującym (...) elementem jest «żywe słowo» ludzkie, stanowiące produkt świadomych procesów intelektualnych” (M. Czubalski, *op. cit.*, s. 119).

⁵⁵ Np. strona zostaje pozbawiona prawa zadawania takiemu świadkowi pytań, co najczęściej podnosi się w literaturze jako zarzut wobec przejmowania. Zob. np. D. Strzelec, *Posługiwanie się...*, s. 27; H. Dzwonkowski, *Ordynacja...*, s. 837–838; M. Kwietko-Bębnowski, *op. cit.*, s. 463–465.

skorzystania z zestawu powiązanych z nimi w normalnych okolicznościach uprawnień. To właśnie stanowi powód, dla którego praktykę „zastępowania” można zaakceptować, pod warunkiem, że strona nie wyraża wobec niej sprzeciwu spełniającego stosowne wymagania⁵⁶.

4. PODSUMOWANIE

Spojrzenie na problem przejmowania dowodów do postępowania podatkowego z perspektywy zasad oraz poprzez teorię dowodów można uznać za podejście do problemu poprzez dwie różne metodologie. Co istotne, obie wskazują to samo rozwiązanie. To pozwala stosować je wymienne. Sklasyfikowanie dowodu i dobranie do niego gwarancyjnych reguł postępowania w języku zasad odpowiada rozstrzygnięciu kolizji i ustalaniu warunkowej relacji pierwszeństwa w postaci tych samych postępowania. Umieszczenie środka w klasyfikacji *in abstracto* i obwarowanie możliwości skorzystania z niego stosownymi normami odbywa się poprzez wyważenie właściwych zasad przez prawodawcę. W przypadku przejmowania dowodów z innych postępowań wyważenia *in abstracto* brak i dlatego obowiązek ten przechodzi na organ, który dokonuje go *in concreto*. Jest on zobowiązany samodzielnie określić charakter danego środka dowodowego i dobrać właściwie metody wykorzystania go w postępowaniu, co oznacza także konieczność udzielenia odpowiedzi na pytanie o to, czy przesłuchanie danego świadka należy przeprowadzić ponownie. Dokonując tej oceny organ bierze pod uwagę kryteria z zasad bezpośredniości i czynnego udziału strony, a także pozostałe zasady ogólne postępowania podatkowego, takie jak np. szybkość, prawda materialna, zaufanie, czy praworządność, które zbiegają się w treści klauzuli generalnej z przepisu art. 181 o.p. Tak długo, jak zasady te pozostają właściwie wyważone – środek dowodowy właściwie sklasyfikowany – dowodem w postępowaniu podatkowym rzeczywiście może być „wszystko”, w tym materiały przejęte z innego postępowania nawet bez ponownego przesłuchania świadka.

⁵⁶ Uznając dopuszczalność przejmowania co do zasady, uznać należy, że „domyślnie” strona się na nią zgadza. W odwrotnej sytuacji organ za każdym razem musiałby uzyskać na przejście zgodę uprzednią. Obecny stan należy zaaprobować, ze względu na postulaty szybkości i ekonomiki postępowania.

SUMMARY

EVIDENCE INCORPORATED INTO TAX PROCEEDINGS FROM OTHER TYPES
OF LEGAL PROCEEDINGS – THEORETICAL POINT OF VIEW

The paper concerns the possibility which stems from provisions No 180 and 181 of the Tax Ordinance Act, which, taken together enable tax organs to include as evidence in tax proceedings materials assembled in the course of criminal, financial crime and financial misdemeanours trials. Central point of discussion which rose around these rules in tax theory is the question of necessity of repeating the hearing of witnesses, if the tax organ decides to use as evidence in tax proceedings protocols containing their testimonies. Scholars and courts dealing with the question formed several different stances, whose representatives propose different solutions for the problem.

With reference to tax and criminal proceedings theory and their output concerning general theory of evidence, as well as legal theory in respect to legal principles theory, Author states, that tax organs may indeed use the witnesses protocols from criminal cases materials without arrangement of additional hearings during the tax proceedings, but it is not possible to give a definite answer to the question posed above judging only from the Tax Ordinance Act, apart from individual circumstances of each case. Answer to the question depends on proper balancing of legal principles which guide detailed rules governing evidence gathering process, and which can be also viewed as making proper use of M. Czubalski's classification of means of evidence. Taken together they may serve as a methodological answer for the posed problem.