

Magdalena Konstańczak*

ORCID: 0000-0002-8116-5899

Uniwersytet Wrocławski

<https://doi.org/10.19195/1733-5779.39.2>

Prawo strony do czynnego udziału w postępowaniu dowodowym w sprawach dotyczących oszustwa w VAT

JEL Classification: K34, K41

Słowa kluczowe: prawo do czynnego udziału w podatkowym postępowaniu dowodowym, zasada bezpośredniości, postępowanie dowodowe, dowód pierwotny, dowód pochodny, postępowanie podatkowe

Keywords: right to active participation in the evidentiary process, principle of directness, taking of evidence, primary evidence, derived evidence, tax proceedings

Abstrakt: Autorka polemizuje w artykule z poglądem sądów administracyjnych zakładającym, że art. 181 ustawy Ordynacja podatkowa nie przyjmuje zasady bezpośredniości postępowania dowodowego oraz że nie istnieje prawny nakaz, aby w postępowaniu podatkowym toczącym się równoległe do niezakończonego postępowania karnego albo karnego skarbowego konieczne było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w ramach tych postępowań, albo powtórzenie przesłuchania oskarżonego, który w ich toku składał wyjaśnienia. Autorka stoi na stanowisku, że art. 181 ustawy Ordynacja podatkowa wyraźnie przewiduje powinność bezpośredniego utrwalania tych dowodów na etapie postępowania podatkowego. W artykule wskazano, że nieuzasadnione zaniechanie tej czynności arbitralną decyzją organu podatkowego godzi w prawo strony do rzetelnego procesu podatkowego, a decyzja oparta na takich dowodach zostaje wydana z naruszeniem prawa i powinna zostać wyeliminowana z obrotu prawnego w ramach jej sądownoadministracyjnej kontroli.

The right to actively participate in evidence proceedings in VAT fraud cases

Abstract: In the article, the author disputes the view of administrative courts which assume that art. 181 of the Tax Ordinance Act does not adopt the principle of directness of evidence and that there is no legal requirement that in tax proceedings conducted parallel to unfinished criminal or penal

* Opiekunowie naukowci (Scientific Tutors) — dr Dominika Czerniak, dr hab. Wojciech Jasiński.

fiscal proceedings it is necessary to repeat the hearing of a witness who testified in those proceedings or the hearing of a defendant who gave explanations in those proceedings. The author takes the position that art. 181 of the Tax Ordinance Act clearly provides for the obligation to directly record such evidence at the stage of tax proceedings. The article indicates that an unjustified omission of such an action by an arbitrary decision of the tax authority undermines the right of a party to a fair tax trial. Therefore, a decision based on such evidence is issued in violation of the law and should be eliminated from legal proceedings as part of its judicial-administrative control.

Wprowadzenie

Prawo do rzetelnego procesu jest gwarancją ochrony praw jednostki w konfrontacji z organami władzy publicznej. Jednym z elementów rzetelności postępowania jest prawo do czynnego udziału w każdym stadium postępowania. Aktywny (czynny) udział w postępowaniu to jednak nie tylko obecność podczas czynności procesowych i obserwowanie postępowania dowodowego. Przepis art. 123 § 1 o.p. nakłada na organy podatkowe obowiązek zapewnienia stronie aktywnego udziału w postępowaniu, w tym w toku postępowania dowodowego, którego fundamentalną zasadą jest bezpośredniość przeprowadzania dowodów. Oznacza ona, że strona (ale i organ procesowy) „naocznie” stykają się ze środkiem i źródłem dowodowym, a podstawą ustaleń faktycznych powinny być dowody pierwotne. Realizacja dyrektywy bezpośredniości postępowania dowodowego zwiększa prawdopodobieństwo dokonania prawdziwych ustaleń faktycznych, a tym samym sprawiedliwego końcowego rozstrzygnięcia. W konsekwencji dla rzetelnego odtworzenia istotnych okoliczności sprawy fundamentalne znaczenie ma bezpośredniość albo pośredniość postępowania dowodowego.

Mimo wyraźnie nałożonego przez ustawodawcę na organy podatkowe obowiązku zapewnienia stronie prawa do czynnego udziału w każdym stadium postępowania zaakcentowania wymaga fakt niedostatecznego respektowania tej gwarancji procesowej w ramach toczących się równolegle do postępowań karnych albo karnych skarbowych¹ postępowań podatkowych dotyczących oszustw w podatku VAT². Należy zaznaczyć, że problem ten — z uwagi na specyfikę

¹ Rozważania dotyczą toczących się równolegle do postępowań podatkowych niezakończonych postępowań karnych w sprawie o przestępstwo fałszerstwa materialnego faktur (art. 270a ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku — Kodeks karny, Dz.U. z 2020 r. poz. 1444; dalej: k.k.) oraz o przestępstwo fałszerstwa intelektualnego faktur (art. 271a k.k.) albo postępowań karnych skarbowych w sprawie o oszustwo podatkowe (art. 56 ustawy z dnia 10 września 1999 roku — Kodeks karny skarbowy, Dz.U. z 2021 r. poz. 408; dalej: k.k.s.).

² Na gruncie postępowań podatkowych prowadzonych w zakresie określenia zobowiązania podatkowego w podatku VAT w ramach stwierdzenia, że strona świadomie wprowadziła do obiegu prawnego faktury nierzetelne, zastosowanie znajduje art. 108 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685; dalej: ustawa o VAT) — w przypadku gdy osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna wystawi fakturę, w której wykaże kwotę podatku, jest obowiązana do jego zapłaty. Wobec zastosowania tej regulacji konieczna jest jednak uprzednia ocena okoliczności wystawienia

postępowań w sprawie VAT — w szczególności materializuje się na ich gruncie. Okoliczność ta przejawia się bowiem w przyjęciu przez organ podatkowy modelu postępowania dowodowego, w ramach którego istotne okoliczności sprawy dotyczącej oszustwa w VAT ustalane są na podstawie dowodów utrwalonych w toku równoległe toczących się postępowań odrębnych, to jest karnych albo karnych skarbowych, a przy tym niezakończonych, oraz zgodnie z poglądem, że regulacje ordynacji podatkowej jako dyrektywę determinującą przebieg postępowania dowodowego ustanawiają zasadę pośredniości. Takie stanowisko budzi jednak poważne wątpliwości.

1. Wykorzystanie w postępowaniu podatkowym materiału dowodowego zgromadzonego w innych postępowaniach a prawo strony do czynnego udziału w postępowaniu

Rozważając problem możliwości wykorzystania w postępowaniu podatkowym materiału dowodowego zgromadzonego w innym postępowaniu, przede wszystkim należy dokonać analizy art. 180 § 1 i art. 181 o.p.³ — regulacji, które w tym kontekście mają kluczowe znaczenie. Przepis art. 180 § 1 o.p. definiuje pojęcie dowodu, zaś art. 181 o.p. jako zasadę wprowadza otwarty katalog środków do-

nierzetelnych faktur z punktu widzenia stanu wiedzy strony (świadomości) z chwili wprowadzenia ich do obiegu prawnego. Ponadto przepis art. 108 ustawy o VAT stanowi implementację art. 203 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2006 r. Nr 347, poz. 1), który stanowi, że każda osoba wykazująca VAT na fakturze — „bez względu na to, czy faktura taka odzwierciedla, czy też nie, faktyczne zdarzenia gospodarcze” — jest zobowiązana do jego zapłaty. Jednocześnie w ramach postępowania podatkowego, w którym strona jest odbiorcą nierzetelnych faktur, organ podatkowy, opierając się na obiektywnych okolicznościach sprawy, dąży do ustalenia, czy strona wiedziała lub czy przy zachowaniu należytej staranności mogła dowiedzieć się, iż sporne transakcje wiążą się z nieprawidłowościami. Jeżeli na podstawie materiału dowodowego organ ma podstawy, aby uznać, że strona zaniechała tym przesłankom, podstawę prawną do określenia kwoty zobowiązania podatkowego w podatku VAT stanowi art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT, zgodnie z którym nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy wystawione faktury, faktury korygujące lub dokumenty celne stwierdzają czynności, które nie zostały dokonane — w części dotyczącej tych czynności.

³ Zgodnie z art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540; dalej: o.p.) jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Z kolei w myśl art. 181 o.p. 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.

wodowych oraz stanowi o zasadzie bezpośredniości postępowania dowodowego, jednocześnie dopuszczając odstępstwa od tej zasady.

Orzecznictwo sądów administracyjnych (ale i sama treść analizowanego przepisu) wyraźnie rozgranicza cele kontroli podatkowych, kontroli celno-skarbowych (które nie mają charakteru orzeczniczego czy nawet quasi-orzeczniczego) od jurysdykcyjnych postępowań podatkowych oraz postępowań karnych. Z tego względu wyszczególnione w art. 181 o.p. sformułowanie „zeznania świadków” powinno być kwalifikowane do kategorii środków dowodowych, których utrwalenie następuje bezpośrednio na etapie postępowania podatkowego toczącego się w przedmiocie określenia zobowiązania podatkowego w podatku VAT z tytułu wprowadzenia do obiegu prawnego oraz posłużenia się fakturami nieodzwierciedlającymi rzeczywistych zdarzeń gospodarczych.

Oparty na zasadzie bezpośredniości model postępowania dowodowego pozwała stronie zrealizować uprawnienie do czynnego udziału w podatkowym postępowaniu dowodowym. Na realizację tej gwarancji procesowej nie powinny oddziaływać czynniki związane z rosnącym wskaźnikiem oszustw w zakresie podatku VAT. Wskazane jest, aby do ograniczania zjawisk w tym zakresie służyły instrumenty prawne, które nie nadwyrażają poczucia sprawiedliwości społecznej oraz nie ograniczają podstawowych gwarancji strony postępowania.

Pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA), iż nie istnieje prawny nakaz, aby w toku postępowania podatkowego konieczne było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznał w postępowaniu karnym⁴, funkcjonuje w orzecznictwie tego organu co najmniej od 2008 roku. Warto jednak zauważyć, że wcześniej, to jest w latach 2000–2007, przeważało stanowisko, że postępowanie karne w zakresie przeprowadzania dowodów z zeznań świadków różni się istotnie od czynności dowodowych w postępowaniu podatkowym. Z tego powodu na żądanie strony, a w uzasadnionych przypadkach także z urzędu, organ podatkowy, mając na względzie art. 123 § 1 o.p.⁵ (zasadę czynnego udziału stron), powinien ponownie przeprowadzić dowód z zeznań świadków przesłuchanych w ramach innego postępowania⁶. W rezultacie NSA wyraźnie stwierdzał, że dowód z przesłuchania świadków w innym postępowaniu powinien zostać ponowiony w toku postępowania podatkowego⁷. Zgodnie z wypracowaną wówczas linią orzecniczą NSA zaznaczał też, iż o ile to możliwe, należy dać pierwszeństwo dowodom pro-

⁴ Wyroki NSA: z dnia 24 września 2008 roku, sygn. I FSK 1128/07, LEX nr 969631; z dnia 13 września 2013 roku, sygn. I FSK 1175/12, LEX nr 1375564; z dnia 25 czerwca 2015 roku, sygn. I GSK 1794/13, LEX nr 1773094; z dnia 27 marca 2019 roku, sygn. II FSK 873/17, LEX nr 3056560.

⁵ Art. 123 § 1 o.p.: „organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań”.

⁶ Wyrok NSA z dnia 24 marca 2000 roku, sygn. I SA/Lu 826/99, LEX nr 1692963.

⁷ Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 lutego 2007 roku, sygn. I SA/Sz 548/06, LEX nr 947774.

wadzonym bezpośrednio przez organ podatkowy, a dopiero gdy nie byłoby takiej możliwości, wykorzystywać dowody uzyskane w innych postępowaniach, przy czym organy podatkowe powinny ponadto podać przyczyny usprawiedliwiającej oparcie się na dowodach z innego postępowania⁸. Jednocześnie WSA w Łodzi w jednym z wyroków zaakcentował, że samo zapoznanie strony z protokołem z przesłuchania świadka sporządzonym w innym postępowaniu odbiera stronie możliwość zadawania pytań tym osobom, a więc znacząco ogranicza możliwość czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym⁹.

Analizując ewolucję treści art. 181 o.p.¹⁰, należy podkreślić, że pierwotny tekst o.p.¹¹ nie uwzględniał jako dowodów w postępowaniu podatkowym materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Sytuacja ta uległa zmianie wraz z wejściem w życie 1 stycznia 2003 roku art. 1 pkt 128 ustawy z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw¹², który zmodyfikował treść art. 181 o.p., umożliwiając wykorzystanie w postępowaniu podatkowym materiałów zgromadzonych w toku postępowań karnych albo karnych skarbowych. Kolejna zmiana art. 181 o.p. weszła w życie 1 września 2005 roku¹³. Ustawodawca przewidział w niej, że wykorzystywanie na potrzeby podatkowego postępowania dowodowego materiałów utrwalonych w postępowaniach karnych albo karnych skarbowych może mieć miejsce tylko wtedy, gdy zostały one prawomocnie zakończone. Niedługo później¹⁴ zrezygnowano jednak z tego zastrzeżenia i nastąpił powrót do sytuacji, w której materiały te mogą pochodzić także z niezakończonych prawomocnie postępowań.

Zwracając uwagę na tło wskazanych regulacji, w szczególności zaś kształtującą się linię orzeczniczą dotyczącą bezpośrednio podatkowego postępowania dowodowego, należy zauważyć, że początkowo, to jest w okresie od 2000 roku — czyli przed wprowadzeniem możliwości korzystania z materiałów z postępowań karnych albo karnych skarbowych — oraz od 2003 roku — po wprowadzeniu tej

⁸ Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2007 roku, sygn. I GSK 48/07, LEX nr 423079.

⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 października 2007 roku, sygn. I SA/Łd 587/07, LEX nr 390825.

¹⁰ Art. 181 o.p. (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926): „dowodami w postępowaniu podatkowym są również deklaracje, które zgodnie z przepisami prawa podatkowego zostały złożone przez stronę, informacje podatkowe pochodzące ze źródeł określonych w art. 82 § 1 i 2 oraz w art. 84 § 1, inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej”.

¹¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926).

¹² Dz.U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387.

¹³ Na podstawie art. 1 pkt 74 ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).

¹⁴ Na podstawie art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 24 lutego 2006 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 66, poz. 470).

zasady mimo prawnej możliwości posłużenia się materiałami z odrębnych postępowań (prawomocnie, a następnie też nieprawomocnie zakończonych) — kładziono nacisk na poszanowanie gwarancji procesowej strony do czynnego udziału w toku postępowania podatkowego. Orzecznictwo sądów administracyjnych zaczęło jednak ulegać zmianie od 2008 roku, kiedy to przewagę zyskał wzgląd na sprawność i szybkość prowadzonych postępowań, czemu wykorzystanie materiałów z innych postępowań niewątpliwie służy. Wpływ na prezentowane przez sądy stanowisko — uwzględniające raczej ekonomikę prowadzonych postępowań niż względy gwarancyjne dotyczące zapewnienia stronie pełnego prawa do czynnego udziału w postępowaniu dowodowym — mogło mieć zwiększanie się od 2007 roku luki w podatku VAT¹⁵, czyli różnicy między oczekiwanymi dochodami z tytułu VAT a dochodami faktycznie pobranymi. Mogło to skłaniać do podniesienia efektywności (szybkości) działania organów podatkowych, tak aby ograniczyć potencjalne oszustwa związane z VAT.

Trend polegający na zastępowaniu w podatkowym postępowaniu dowodowym dowodów przeprowadzonych bezpośrednio dowodami pochodzącymi z innych postępowań wywodzi się zatem z wypracowanego w orzecznictwie sądów administracyjnych, w ocenie autorki chybionego, poglądu, że w postępowaniu podatkowym nie obowiązuje zasada bezpośredniości postępowania dowodowego¹⁶. Sądy administracyjne w tym kontekście podnoszą, że w postępowaniu podatkowym obowiązuje zasada pośredniości postępowania dowodowego, która polega na tym, iż ustalenie stanu faktycznego sprawy podatkowej jest możliwe na podstawie dowodów przeprowadzonych przez inny organ w innym postępowaniu¹⁷. Podkreśla się, że dowody zgromadzone w toku postępowania karnego albo karnego skarbowego są pełnoprawnym dowodem w postępowaniu podatkowym¹⁸, a w konsekwencji nie istnieje prawny nakaz, by w toku postępowania podatkowego konieczne było powtórzenie przesłuchania świadka, który zeznawał w takim postępowaniu, albo powtórzenie przesłuchania oskarżonego, który w toku tego postępowania składał wyjaśnienia. W rezultacie w orzecznictwie sądowo-administracyjnym formułowany jest aktualnie jednolity pogląd, że korzystanie z zeznań złożonych w innej sprawie nie może być traktowane jako naruszające postanowienia o.p.¹⁹

Takie podejście rodzi jednak problem dotyczący sposobu zapewnienia stronie czynnego udziału w podatkowym postępowaniu dowodowym i w konsekwencji tworzy przeszkodę w realizacji postulatu wyrażonego w art. 123 § 1 o.p. Co istotne, dyspozycja zawarta w tym przepisie kierowana jest do organów prowadzą-

¹⁵ <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21044,vp,23676.pdf> (dostęp: 12.07.2021).

¹⁶ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2019 roku, sygn. II FSK 99/18, LEX nr 2866390.

¹⁷ Wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 roku, sygn. I GSK 1195/14, LEX nr 2035685.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2018 roku, sygn. I FSK 1990/16, LEX nr 2595771.

¹⁹ Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2014 roku, sygn. I FSK 1746/13, LEX nr 1598140.

cych jurysdykcyjne postępowania podatkowe nie tylko w zakresie podatku VAT, ale i na gruncie pozostałych podatków bezpośrednich i pośrednich. Pośredniość przeprowadzenia dowodu powoduje bowiem, że strona przede wszystkim nie ma możliwości wzięcia udziału w czynnościach dowodowych. W orzecznictwie przyjmuje się natomiast, że w przypadku posłużenia się w prowadzonym postępowaniu podatkowym dowodami pochodnymi określona w art. 123 § 1 o.p. zasada czynnego udziału stron w postępowaniu jest realizowana poprzez zapoznanie strony z tymi dowodami pochodnymi. Odwołując się do racjonalności ustawodawcy, sądy administracyjne wskazują, że skoro przepis art. 181 o.p. warunkuje, iż w toku postępowania podatkowego obowiązuje zasada pośredniości postępowania dowodowego, to nie może być w związku z tym naruszana jednocześnie zasada czynnego udziału stron²⁰. Dodatkowo należy wskazać, że również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dalej: TSUE) stoi na stanowisku, że prawo Unii nie sprzeciwia się temu, aby organ podatkowy mógł w ramach postępowania — w celu stwierdzenia istnienia praktyki zmierzającej do nadużycia konstrukcji podatku VAT — skorzystać z dowodów uzyskanych w toczącym się równoległe postępowaniu karnym dotyczącym strony postępowania podatkowego²¹.

W przeciwieństwie do stanowiska judykatury w doktrynie dominuje pogląd, że nie będzie możliwe uznanie materiału dowodowego za zupełny, jeśli organ podatkowy miał możliwość bezpośredniego odebrania dowodu od źródła dowodowego, ale tego nie uczynił, zastępując go materiałem dowodowym z innego postępowania²². Za niedopuszczalne uznaje się zatem włączenie protokołu przesłuchania świadka przeprowadzonego w innym postępowaniu w miejsce dokonania przesłuchania tej osoby²³. Dariusz Strzelec stoi przy tym na stanowisku, że jeśli

²⁰ Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2018 roku, sygn. I FSK 189/17, LEX nr 2613350.

²¹ Wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 2015 roku w sprawie *Bírószág WebMindLicences Kft*, sygn. C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, LEX nr 1941947. Z kolei ETPC, wypowiadając się w sprawie podatkowej z perspektywy art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, w wyroku z 26 listopada 2006 roku w sprawie *Jussila przeciwko Finlandii* (CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, LEX nr 199099) zauważył, że skoro strona miała możliwość zapoznania się w toku jurysdykcyjnego postępowania z pisemnymi oświadczeniami świadków, to ich ustne przesłuchanie nie było wymagane, a w sprawie nie nastąpiło naruszenie art. 6 ust. 1 konwencji. Ponadto Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 7 grudnia 2010 roku (sygn. P-11/09, LEX nr 630460), wypowiadając się w kontekście art. 392 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 roku — Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 534; dalej: k.p.k.), wskazał, że przepis ten w zakresie, w jakim uzależnia od niewyrażenia sprzeciwu obecnych stron postępowania możliwość odczytania na rozprawie głównych protokołów przesłuchania świadków i oskarżonych, sporządzonych w postępowaniu przygotowawczym lub przed sądem albo w innym postępowaniu przewidzianym przez ustawę, gdy bezpośrednie przeprowadzenie dowodu nie jest niezbędne, jest zgodny z art. 45 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej oraz z art. 6 ust. 1 zd. 1 konwencji.

²² M. Rymaszewski, *Dowód z przesłuchania w procedurze podatkowej*, Warszawa 2019, s. 43.

²³ D. Strzelec, *Posługiwanie się jako dowodami materiałami zgromadzonymi w trakcie innych postępowań*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 1, s. 23–25.

nawet przyjąć, iż w postępowaniu podatkowym dokonano odstępstw od zasady bezpośredniości na rzecz zasady pośredniości i uczyniono to z uwagi na specyfikę postępowania podatkowego, w którym dowód z dokumentu ma kluczowe znaczenie dla ustalenia faktycznych okoliczności sprawy, ze względów systemowych nie można twierdzić, że dopuszczalne jest w miejsce dokonania przesłuchania świadka włączenie jedynie protokołu jego przesłuchania przeprowadzonego w innym postępowaniu²⁴. Jednocześnie, jak podkreśla Bogumił Brzeziński, prawo strony do czynnego udziału w postępowaniu nie może być prawem fasadowym, a organy podatkowe nie mogą manipulować środkami dowodowymi w celu uniemożliwienia stronie czynnego udziału w toku utrwalania dowodu z przesłuchania świadka²⁵.

Wynika z tego, że kwestia obowiązywania zasady bezpośredniości na gruncie postępowań podatkowych jest sporna²⁶. Ukształtowana w tym przedmiocie linia orzecznicza opiera się przede wszystkim na literalnym brzmieniu art. 181 o.p., następstwem czego jest radykalne odejście od zasady bezpośredniości postępowania dowodowego oraz ograniczenie prawa strony do czynnego udziału w postępowaniu dowodowym. Z kolei doktryna wyraża pogląd, że na kanwie o.p. obok zasady pośredniości obowiązuje zasada bezpośredniości postępowania dowodowego. Co więcej, w literaturze wyrażany jest postulat, że arbitralne zaniechanie przez organ podatkowy bezpośredniego kontaktu z osobowym źródłem dowodowym jest niedopuszczalne i stanowi naruszenie zasady prawdy materialnej (art. 187 § 1 o.p.).

2. Cel i charakter postępowania karnego a możliwość wykorzystania materiałów w nim zgromadzonych w postępowaniu podatkowym

Należy wskazać, iż sądy administracyjne jednolicie przyjmują, że przy ocenie związku między postępowaniami podatkowymi a postępowaniami karnymi albo karnymi skarbowymi konieczne jest uwzględnienie odmiennych zasad odpowie-

²⁴ D. Strzelec, *Zastępowanie dowodów ze źródeł osobowych protokołami pochodzącymi z innych postępowań. Glosa do wyroku NSA z dnia 18 marca 2010 r., II FSK 1837/08*, LEX nr PP 2011/12/38-45.

²⁵ B. Brzeziński, *Uwagi o respektowaniu zasad postępowania dowodowego w prawie podatkowym*, [w:] *Nauka prawa finansowego po dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Apoloniuszowi Koteckiemu*, red. R. Czaja-Hliniak, Kraków 2012, s. 77.

²⁶ Na gruncie postępowania karnego przeważa pogląd, iż mimo że zasada bezpośredniości nie jest wprost wyrażona ani w dziale I k.p.k., ani w dziale V k.p.k., to jest jedną z naczelnych zasad polskiego procesu karnego, która reguluje postępowanie dowodowe. Zasada ta ma jednak oczywistą podstawę w wielu przepisach, które dają pierwszeństwo bezpośredniemu przeprowadzaniu dowodów, a pośrednie ich przeprowadzanie traktują jako sytuacje wyjątkowe; zob. K. Nowicki, *Wyjątki od zasady bezpośredniości w procesie karnym*, „Przegląd Sądowy” 2009, nr 9, s. 114–124. Równocześnie zaznacza się, że skoro zasadę bezpośredniości wyprowadza się z odrębnych przepisów, które dotyczą wyjątków od niej, a nie pozytywnych jej przejawów, to można uznać tę zasadę za skodyfikowaną w sposób pośredni i negatywny; zob. D. Świecki, *Bezpośredniość czy pośredniość w polskim procesie karnym*, Warszawa 2013.

działności i celów tych postępowań²⁷. Ponadto w orzecznictwie sądowoadministracyjnym podnosi się, że organy podatkowe w ramach przyznanych im kompetencji są uprawnione i zobowiązane czynić własne ustalenia faktyczne w sprawie, nie czekając na zakończenie postępowania karnego²⁸. Mając to na względzie, za zasadne należałoby uznać założenie, że przynajmniej co do zasady okoliczności spraw dotyczących VAT powinny być oparte na dowodach utrwalonych bezpośrednio przez organ podatkowy.

Jednocześnie trzeba zaznaczyć, że w postępowaniu podatkowym prowadzonym na gruncie ustawy o VAT istnieje domniemanie, że strona nie miała świadomości, iż transakcje, w których uczestniczyła, wiązały się z nieprawidłowościami. Zasadę tę wprowadził w 2012 roku TSUE²⁹, a za nim konsekwentnie aprobuje ją NSA³⁰. Do wyłudzenia nienależnego zwrotu podatku VAT sprawcy oszustwa podatkowego nierzadko wykorzystują podmioty nieświadome nierzetelnego charakteru transakcji, w których uczestniczą. Wskazanie owego szerszego kontekstu jest konieczne, aby twierdzenie strony o nieświadomym jej udziale w nierzetelnej transakcji nie pozostało gołosłowne i pozbawione uzasadnienia. Dlatego też, mając na uwadze wskazania TSUE, organ podatkowy ocenia łącznie wszystkie okoliczności badanej transakcji, by w wyniku tych czynności wykazać odstępstwa od typowych praktyk w środowisku podmiotów gospodarczych niezwiązanych z działalnością ukierunkowaną na nadużycia konstrukcji VAT³¹. Wzruszenie przedmiotowego domniemania jest możliwe jedynie poprzez właściwe ustalenie stanu faktycznego na podstawie obiektywnych przesłanek oraz przy uwzględnieniu okoliczności dostrzeżonych przez organ podatkowy, nie zaś przez organ postępowania karnego. Negatywne konsekwencje prawopodatkowe mogą być uwarunkowane chociażby stwierdzeniem przez organ podatkowy niewykazania przez stronę przezorności przy realizowanych z bezpośrednim kontrahentem transakcjach, podczas gdy okoliczności badane w toku postępowania karnego oraz postępowania podatkowego w ramach ujawnienia oszustwa podatkowego są odmienne.

Ogólnym celem postępowania karnego (karnego skarbowego) jest ustalenie, czy z perspektywy czynów stypizowanych w art. 270a k.k., art. 271a § 1 k.k. i art. 56 § 1 k.k.s. zachowanie polegające na narażeniu Skarbu Państwa na nienależny zwrot podatku VAT poprzez posłużenie się podrobionymi lub przerobionymi fakturami bądź fakturami poświadczającymi nieprawdę daje podstawę

²⁷ Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2017 roku, sygn. II FSK 2396/17, LEX nr 2714639.

²⁸ Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2018 roku, sygn. II FSK 3300/16, LEX nr 2599009.

²⁹ Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 roku w połączonych sprawach *Mahagében i Péter Dávid*, sygn. C-80/11 i C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, LEX nr 1165797.

³⁰ Wyroki NSA: z dnia 22 maja 2014 roku, sygn. I FSK 1191/13, LEX nr 1578719; z dnia 1 grudnia 2016 roku, sygn. I FSK 697/15, LEX nr 2230864; z dnia 27 czerwca 2019 roku, sygn. II GSK 5019/16, LEX nr 2703324.

³¹ Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2020 roku, sygn. I FSK 619/20, LEX nr 2599009.

do pociągnięcia sprawcy do odpowiedzialności karnej. Czynność ta ma pozwolić ustalić zamiar oskarżonego i jego winę.

Podkreślenia wymaga przy tym, że wyłudzenie nienależnego zwrotu VAT na gruncie prawa karnego i karnego skarbowego może być dokonane wyłącznie umyślnie. Na gruncie postępowania podatkowego posłużenie się przez stronę fakturami nierzetelnymi (to jest niezgodnymi podmiotowo lub przedmiotowo) w celu obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego (art. 88 ust. 3a pkt 4 lit. a ustawy o VAT) organ, opierając się na obiektywnych okolicznościach sprawy, dąży do ustalenia, czy strona wiedziała lub czy przy zachowaniu należytej staranności mogła dowiedzieć się, iż sporne transakcje wiążą się z oszustwem w zakresie VAT. Z kolei w przypadku wystawienia przez stronę faktur nierzetelnych (art. 108 ustawy o VAT) organy podatkowe są zobligowane wykazać, czy w sprawie miało miejsce oszustwo podatkowe, którego strona była świadoma, lub nadużycie prawa albo czy ujawniona nieprawidłowość wynika ze zwykłego błędu w rozliczeniach, którego skutki winny być odwracalne w ramach właściwych procedur prawa podatkowego³². Dla odpowiedzialności karnej albo karnej skarbowej kluczowe znaczenie ma więc zamiar sprawcy. Natomiast system podatku VAT uwzględnia nawet skutki obiektywne, a zamiar (świadomość) strony postępowania podatkowego co do posługiwania się nierzetelnymi fakturami nie jest jedyną przesłanką do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku VAT³³.

Ponadto należy mieć na uwadze, że w orzecznictwie sądownoadministracyjnym podnosi się, iż postępowanie karne, którego celem jest orzeczenie w przedmiocie winy i kary za czyn zabroniony, nie stanowi przeszkody do samodzielnego ustalenia przez organy podatkowe prawopodatkowego stanu faktycznego i orzeczenia na tej podstawie o odpowiedzialności podatkowej, opierając się na przepisach prawa podatkowego³⁴. W orzecznictwie zwraca się również uwagę, iż ta druga odpowiedzialność ma charakter obiektywny i realizuje się w przypadku wypełnienia przesłanek określonych w prawie podatkowym niezależnie od subiektywnego nastawienia strony i stopnia jej winy³⁵.

Wynika z tego, że z przyczyn funkcjonalnych obie omawiane regulacje — karnoprawne i podatkowe — funkcjonują w powiązaniu z sobą. Tym niemniej systemowo postępowanie podatkowe i postępowanie karne objęte są odrębnymi procedurami. O ile zatem okoliczności faktyczne zdarzeń objętych postępowaniami podatkowymi lub karnymi w przedmiocie stwierdzonych oszustw w podatku VAT mogą wydawać się zbliżone, o tyle odmienne są warunki pociągnięcia strony i sprawcy do odpowiedzialności podatkowej i odpowiedzialności karnej. Z tego

³² Wyrok NSA z dnia 4 września 2018 roku, sygn. I FSK 1418/16, LEX nr 2521497.

³³ Wyrok TSUE z dnia 11 lipca 1988 roku w połączonych sprawach *Direct Cosmetics i Laugh-ton's Photographs*, sygn. 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, LEX nr 84182, pkt 23.

³⁴ Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2017 roku, sygn. II FSK 1266/17, LEX nr 2346709.

³⁵ Wyrok NSA z dnia 25 października 2017 roku, sygn. II FSK 1517/17, LEX nr 2378876.

względu czynności dowodowe na etapie postępowania karnego lub karnego skarbowego ukierunkowane są co do zasady na odtworzenie stanu faktycznego sprawy dotyczącej oszustwa w podatku VAT w przedmiocie ustalenia zamiaru sprawcy. Jednocześnie oparcie się przez organ podatkowy wyłącznie na dowodzie obejmującym depozycje dotyczące okoliczności zmierzających do ustalenia strony podmiotowej popełnionego czynu zabronionego nie będzie wystarczające dla sprawy podatkowej, albowiem negatywne dla strony konsekwencje podatkowe wywołuje stwierdzenie chociażby nieumyślnego dokonania czynu zabronionego. Analogicznie — umorzenie postępowania karnego albo karnego skarbowego z uwagi na nieumyślność działania sprawcy nie wpływa na tok oraz wynik postępowania podatkowego. Mechaniczne przeniesienie na jej grunt ustaleń z niego wynikających może zniekształcać obraz rzeczywistego charakteru transakcji ocenianych na gruncie przepisów ustawy o VAT. Wiedza wynikająca z treści takiego protokołu może być zatem niewystarczająca do sformułowania przez organ podatkowy odpowiedzi, czy w określonym stanie faktycznym sytuacja strony podpada pod dyspozycję określonej normy prawa materialnego podatkowego. Ponadto, co istotne w przypadku posłużenia się przez organ podatkowy takim dowodem pochodnym, strona pozbawiona jest prawa do czynnego udziału na etapie podatkowego postępowania dowodowego.

Z uwagi na to należy zaakcentować pogląd sądów administracyjnych, iż w przypadku posługiwania się w toku postępowania podatkowego dowodami utrwalonymi na etapie postępowania karnego albo karnego skarbowego nie dochodzi do naruszenia zasady czynnego udziału, a strona co prawda jest uprawniona do formułowania wniosków oraz zgłaszania dowodów na tezy przeciwne twierdzeniom organów, sądy administracyjne zastrzegają jednak, że nie wszystkie rzeczony wnioski dowodowe strony muszą być przez organ podatkowy uwzględnione. W tej kwestii wyrażane jest stanowisko, że niedopuszczenie wnioskowanego dowodu może mieć miejsce, gdy jest oczywiste, że okoliczność, która ma być udowodniona, stwierdzona jest już wystarczająco innymi dowodami³⁶.

Teza w brzmieniu „stwierdzona wystarczająco innymi dowodami” może w praktyce prowadzić do sytuacji, w której organy podatkowe konsekwentnie przyjmą, iż „wystarczającym dowodem” jest już dany dowód pochodny. Organ, uwzględniając wskazane stanowisko sądów administracyjnych oraz uprawnienie wynikające z art. 188 o.p., mogą posłużyć się argumentacją, że z treści przedmiotowego protokołu przesłuchania wynikają właśnie „istotne okoliczności sprawy”. To z kolei stanowi przesłankę do odmowy przeprowadzenia wnioskowanego dowodu. W konsekwencji uprawnienie strony do zgłaszania wniosków dowodowych może okazać się iluzoryczne i skutkować pozbawieniem strony prawa do czynnego udziału w podatkowym postępowaniu dowodowym. Taki stan rzeczy trudno uznać za satysfakcjonujący. W konsekwencji decyzja organu podatkowego

³⁶ Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2019 roku, sygn. I FSK 1059/17, LEX nr 2698588.

oparta na takich dowodach powinna zostać wyeliminowana z obrotu prawnego z uwagi na jej sprzeczność z prawem, przejawiającą się naruszeniem art. 123 § 1 o.p. stanowiącego o obowiązku zapewnienia stronie czynnego udziału w każdym stadium postępowania.

3. Niezasadność poglądu krajowych sądów administracyjnych o nieobowiązaniu zasady bezpośredniości w podatkowym postępowaniu dowodowym

Podkreślenia wymaga, że z jednej strony w orzecznictwie sądów administracyjnych wyrażany jest pogląd, iż w postępowaniu podatkowym rzetelne ustalenie stanu faktycznego jest możliwe na podstawie dowodów przeprowadzonych w odrębnym postępowaniu karnym albo karnym skarbowym, albowiem o.p. nie przyjmuje zasady bezpośredniości postępowania dowodowego. Z drugiej jednak wskazuje się na konieczność przeprowadzenia przez organy podatkowe analizy, czy w ramach współpracy strony z bezpośrednim kontrahentem wystąpiły anomalie świadczące o nadużyciu konstrukcji VAT. Rzetelna ocena tych zjawisk jest jednak niemożliwa bez bezpośredniego zetknięcia się przez organ na etapie postępowania podatkowego ze źródłem dowodowym (świadkiem) będącym bezpośrednim kontrahentem strony.

Należy zauważyć, że z uwagi na wielowątkowość oszustw dokonywanych na gruncie VAT postępowanie dowodowe powinno rozpoczynać się od ustalenia roli poszczególnych uczestników obrotu gospodarczego, jaką odgrywali w toku kwestionowanych transakcji. Powinno to służyć wyeliminowaniu arbitralnego nadania równej mocy dowodowej dowodom z dokumentów pozyskanych w toku odrębnych postępowań karnych albo karnych skarbowych względem dowodów, z którymi organ podatkowy styka się w sposób bezpośredni. Na gruncie postępowań podatkowych w sprawie VAT celowe byłoby zatem zwrócenie uwagi na konsekwencje wynikające z poglądu, iż o.p. miałyby nie przyjmować zasady bezpośredniości postępowania dowodowego, oraz na konsekwencje nadawania równej mocy dowodowej dowodom pierwotnym i pochodnym. Tylko korzystanie z tych pierwszych w ramach postępowania podatkowego zapewni stronie możliwość czynnego udziału w postępowaniu, zwłaszcza w czynnościach przesłuchania świadków, zadawania do nich w toku czynności przesłuchania pytań oraz ewentualnie składania dalszych wniosków dowodowych. Należy jednak zaznaczyć, że przywołany pogląd sądów administracyjnych, iż w postępowaniu podatkowym nie obowiązuje zasada bezpośredniości postępowania dowodowego, będzie kolidował z przedstawioną tezą do momentu wypracowania w tym przedmiocie nowej linii orzeczniczej. Uwzględnienia przy tym wymaga niespójność wynikająca ze stanowiska sądów co do traktowania celów postępowań karnych i podatkowych jako niezależne, przy jednoczesnym poglądzie sądów stanowiącym o możliwości

przeprowadzenia postępowania podatkowego w sposób rzetelny, to jest uwzględniający regulację wynikającą z art. 123 § 1 o.p., opierając się na dowodach pochodnych, utrwalonych na potrzeby (odrębnego) postępowania karnego.

Trzeba zatem podkreślić, że treść art. 181 o.p. nie jest przypadkowa. Wyrażnie wskazuje ona, że ustawodawca umożliwia organom skarbowym bezpośrednio utrwalanie dowodów w toku prowadzonego postępowania podatkowego. W przepisie tym jest bowiem mowa o zeznaniach świadków, opiniach biegłych, materiałach i informacjach zebranych w wyniku oględzin, informacjach podatkowych oraz innych dokumentach zgromadzonych w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Biorąc to pod uwagę, należy zauważyć, że w orzecznictwie sądów administracyjnych³⁷ akcentuje się, iż postępowanie podatkowe oraz kontrola podatkowa (ale i czynności sprawdzające lub kontrola celno-skarbowa) stanowią odrębne od postępowania podatkowego rodzaje postępowań. W celach postępowania podatkowego zakłada się oddzielne akta, a postępowanie to regulują odrębne przepisy, ma ono także niezależny od innych wspomnianych postępowań przebieg. Ponadto ustawodawca w art. 1 o.p. *expressis verbis* oddzielił od siebie przepisy regulujące kwestie pozyskiwania informacji podatkowych oraz unormowania dotyczące postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. Nadto zakres przedmiotowy kontroli celno-skarbowej reguluje odrębny akt prawny — ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej.

Jeżeli zatem przyjąć, że w postępowaniu podatkowym nie byłoby możliwe bezpośrednio utrwalenie zeznań świadków, jako że na gruncie o.p. nie występuje zasada bezpośredniości postępowania dowodowego, to racjonalny ustawodawca nie akcentowałby odrębnie w treści analizowanego przepisu tak specyficznego rodzaju środka dowodowego, jakim są zeznania świadków, oraz nie wskazywałby na celowość jego utrwalenia na etapie, jakim jest postępowanie podatkowe. Oczywiście jest bowiem, że w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowania karnego i karnego skarbowego możliwe jest również utrwalanie zeznań świadków. Byłoby to zatem zbędne powtórzenie. Umieszczenie zeznań świadków w art. 181 o.p. prowadzi jednak do wniosku, że ustawodawca, nie wykluczając na etapie postępowania podatkowego możliwości posiłkowania się dowodami pochodnymi z depozycji złożonych w innych postępowaniach, wprost sformułował postulat dokonywania własnych ustaleń na podstawie dowodów pierwotnych, takich jak właśnie zeznania świadków. Wniosek o możliwości przeprowadzenia bezpośrednio dowodu z zeznań świadka potwierdza także treść art. 155 o.p., który przewiduje między innymi możliwość wezwania uczestników postępowania do złożenia zeznań.

³⁷ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 lutego 2020 roku, sygn. I SA/Gd 1627/19, LEX nr 3027116.

Ważne konkluzje płyną ponadto z analizy kolejności, w jakiej ustawodawca wymienia poszczególne środki dowodowe w art. 181 o.p. Przepis ten, oprócz sformułowania podstawowego katalogu środków dowodowych w postępowaniu podatkowym, wskazuje hierarchię takich dowodów, umieszczając zeznania świadków czy opinie biegłych przed dokumentami pozyskiwanymi z postępowania karnego czy karnego skarbowego. Warto zatem zauważyć, że w toku postępowania podatkowego najpierw ocenie podlegają księgi podatkowe (księgi rachunkowe, podatkowe księgi przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry — art. 3 pkt 4 o.p.). Dokumenty te wyróżniają się szczególną mocą dowodową — przysługuje im domniemanie zgodności z prawdą (art. 193 o.p.). Dane zawarte w księgach podatkowych tworzą też bazę do sporządzenia kolejnych, wyszczególnionych w art. 181 o.p., dokumentów (dowodów), jakimi są deklaracje złożone przez stronę (zeznania podatkowe, wykazy, zestawienia, sprawozdania — art. 3 pkt 5 o.p.). Dopiero z chwilą skutecznego wzruszenia domniemania rzetelności i niewadliwości ksiąg podatkowych organ podatkowy podejmuje dalsze czynności dowodowe, podważając w konsekwencji wersję wynikającą z kwestionowanych dokumentów księgowych strony.

Ze względu na to, że mocy dowodowej wyszczególnionych w dalszej kolejności dowodów z opinii biegłego, materiałów i informacji zebranych w wyniku oględzin, informacji podatkowych oraz innych dokumentów i materiałów utrwalonych w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego albo karnego skarbowego nie można przeciwstawiać mocy dowodowej wymienionych w ustawie dowodów szczególnych (księgi podatkowe oraz deklaracje), dowody te oraz materiały utrwalone w toku postępowania karnego konsekwentnie zostały umieszczone w dalszej części przepisu. W tym zakresie, zgodnie z art. 181 o.p., pierwszeństwo mają jednak dowody przeprowadzone bezpośrednio przez organ podatkowy, w tym dowody z zeznań świadków.

Konfrontacja wiedzy uzyskanej z dowodów z tych źródeł osobowych z wiedzą pozyskaną w wyniku analizy transakcji, które zostały udokumentowane dowodami o szczególnej mocy dowodowej (wspomniane księgi oraz deklaracje), jest niewątpliwie ważnym elementem służącym odtworzeniu faktycznego przebiegu operacji handlowych ocenianych na gruncie przepisów ustawy o VAT. Należy więc zauważyć, że w treści art. 181 o.p. poszczególne środki dowodowe zostały uporządkowane zgodnie z ich wartością dowodową. Najpierw wymienione zostały te, które mają szczególną moc dowodową, a następnie ustawodawca wskazał dowody przeprowadzone bezpośrednio. Z kolei dowody pozyskane z innych postępowań mogą stanowić alternatywę bezpośredniego zetknięcia się z nimi jedynie w przypadku wystąpienia w toku postępowania podatkowego okoliczności o charakterze obiektywnym, które powodują, że sięgnięcie po bezpośrednie przeprowadzenie dowodu jest zbędne.

Ustalenia te wskazują, że nietrafne jest stanowisko, iż rzetelne ustalenie stanu faktycznego sprawy podatkowej może być dokonywane wyłącznie na podstawie dowodów utrwalonych w toku odrębnego postępowania karnego albo karnego skarbowego. Na marginesie warto także zauważyć, że wiedza organów podatkowych o przebiegu danych transakcji handlowych pozyskana z treści protokołów przesłuchania podejrzanego albo oskarżonego, utrwalonych odpowiednio w toku postępowania przygotowawczego albo jurysdykcyjnego, winna być aktualizowana z uwagi na to, że inaczej niż w przypadku świadka w toku postępowania podatkowego podejrzany i oskarżony nie odpowiadają za występki z art. 233 § 1 k.k. Ponadto należy podkreślić, że włączanie do materiału dowodowego sprawy podatkowej protokołu zeznań świadka, które zostały utrwalone w toku prawomocnie niezakończonego postępowania karnego albo karnego skarbowego, winno być obarczone obowiązkiem weryfikacji przez organ podatkowy informacji, czy świadek na dalszym etapie postępowania skorzystał na mocy art. 182 § 1 k.p.k. z prawa do odmowy składania zeznań albo na podstawie art. 185 k.p.k. ze zwolnienia z obowiązku zeznawania. Ustawodawca, umożliwiając organom korzystanie z takich dowodów, nie sformułował jednocześnie w o.p. powinności aktualizacji wiedzy w tym przedmiocie, a na uwadze należy mieć, że tylko ustalenia poczynione w postępowaniu karnym zakończonym wyrokiem skazującym wiążą organy podatkowe³⁸.

Wnioski

Reasumując, należy stwierdzić, że sądy administracyjne oraz organy podatkowe wykazują zbyt daleko idącą akceptację dla zasady pośredniości postępowania dowodowego w sprawach podatkowych. Przepis art. 181 o.p. literalnie nie sprzeciwia się możliwości dopuszczenia materiałów dowodowych z odrębnych postępowań, lecz jednocześnie nie nakłada na organy skarbowe obowiązku ograniczania się do dowodzenia w taki sposób. Dokonywana przez sądy administracyjne interpretacja treści art. 181 o.p. oparta na wnioskach płynących z wykładni literalnej nie może zostać uznana za oddającą intencję ustawodawcy. Przyjęcie na gruncie art. 181 o.p., że zasada bezpośredniości nie obowiązuje na gruncie postępowania podatkowego, prowadzi do naruszenia zakazu wykładni *per non est*. Nie sposób więc zgodzić się ze stanowiskiem wykształconym w judykaturze, że w postępowaniu podatkowym nie obowiązuje zasada bezpośredniości postępowania dowodowego. W konsekwencji nieakceptowalny jest także pogląd, że skoro o.p. nie przyjmuje tej zasady, to przez posługiwanie się dowodami pochodnymi nie dochodzi do naruszenia zasady czynnego udziału strony na etapie postępowania podatkowego. Na aprobatę zasługuje natomiast wyrażane w doktrynie stanowisko o konieczności zapewnienia stronie prawa do czynnego udziału w toku czynności

³⁸ Wyrok NSA z dnia 30 września 2015 roku, sygn. I FSK 611/14, LEX nr 1985439.

przesłuchania świadka, albowiem niezagwarantowanie tego prawa prowadzi nie tylko do oparcia rozstrzygnięcia na niepełnym materiale dowodowym (187 § 1 o.p.), ale też do wydania go z naruszeniem naczelnej zasady procesowej — zasady czynnego udziału stron (art. 123 § 1 o.p.).

Wylimitowaniu wątpliwości interpretacyjnych w tym zakresie sprzyjałaby modyfikacja art. 181 o.p. poprzez doprecyzowanie, że dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności „bezpośrednio utrwalone zeznania świadków” (bez konieczności wskazania, że utrwalenie ma nastąpić na etapie postępowania podatkowego, ponieważ warunek ten jest *de facto* wskazany w części wstępnej przepisu), oraz przywrócenie warunku, że dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być „materiały zgromadzone w toku prawomocnie zakończonego postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe”.

Z uwagi na inkwizycyjny model postępowania podatkowego pozycja procesowa strony jest i tak znacznie osłabiona. Tym bardziej w tym kontekście za nierzetelnie przeprowadzone postępowanie dowodowe należy uznać takie, w którym organ podatkowy pozbawia stronę możliwości podejmowania czynności w obronie swoich interesów. Zaproponowane rozwiązanie nie tylko wpłynęłoby na poprawę jakości orzecznictwa podatkowego, ale i umocniłoby standardy ochrony konstytucyjnych praw człowieka.

Bibliografia

Literatura

- Brzeziński B., *Uwagi o respektowaniu zasad postępowania dowodowego w prawie podatkowym*, [w:] *Nauka prawa finansowego po dekadzie XXI wieku. Księga pamiątkowa dedykowana profesorowi Apoloniuszowi Koteckiemu*, red. R. Czaja-Hliniak, Kraków 2012.
- Nowicki K., *Wyjątki od zasady bezpośredniości w procesie karnym*, „Przegląd Sądowy” 2009, nr 9.
- Rymaszewski M., *Dowód z przesłuchania w procedurze podatkowej*, Warszawa 2019.
- Strzelec D., *Posługiwanie się jako dowodami materiałami zgromadzonymi w trakcie innych postępowań*, „Monitor Podatkowy” 2008, nr 1.
- Świecki D., *Bezpośredniość czy pośredniość w polskim procesie karnym*, Warszawa 2013.

Glosa

- Strzelec D., *Zastępowanie dowodów ze źródeł osobowych protokołami pochodzącymi z innych postępowań. Glosa do wyroku NSA z dnia 18 marca 2010 r., II FSK 1837/08*, LEX nr PP 2011/12/38-45.

Akty prawne

- Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 roku w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. UE L z 2006 r. Nr 347, poz. 1).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku — Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444).
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 roku — Kodeks postępowania karnego (Dz.U. z 2021 r. poz. 534).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku — Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2021 r. poz. 1540).

- Ustawa z dnia 10 września 1999 roku — Kodeks karny skarbowy (Dz.U. z 2021 r. poz. 408).
 Ustawa z dnia 12 września 2002 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387).
 Ustawa z dnia 11 marca 2004 roku o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685).
 Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1199).
 Ustawa z dnia 24 lutego 2006 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 66, poz. 470).

Orzeczenia

- Wyrok ETPC z dnia 26 listopada 2006 roku w sprawie *Jussila przeciwko Finlandii*, CE:ECHR:2006:1123JUD007305301, LEX nr 199099.
 Wyrok NSA z dnia 24 marca 2000 roku, sygn. I SA/Lu 826/99, LEX nr 1692963.
 Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2007 roku, sygn. I GSK 48/07, LEX nr 423079.
 Wyrok NSA z dnia 24 września 2008 roku, sygn. I FSK 1128/07, LEX nr 969631.
 Wyrok NSA z dnia 13 września 2013 roku, sygn. I FSK 1175/12, LEX nr 1375564.
 Wyrok NSA z dnia 22 maja 2014 roku, sygn. I FSK 1191/13, LEX nr 1578719.
 Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2014 roku, sygn. I FSK 1746/13, LEX nr 1598140.
 Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2015 roku, sygn. I GSK 1794/13, LEX nr 1773094.
 Wyrok NSA z dnia 30 września 2015 roku, sygn. I FSK 611/14, LEX nr 1985439.
 Wyrok NSA z dnia 2 marca 2016 roku, sygn. I GSK 1195/14, LEX nr 2035685.
 Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2016 roku, sygn. I FSK 697/15, LEX nr 2230864.
 Wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2017 roku, sygn. II FSK 1266/17, LEX nr 2346709.
 Wyrok NSA z dnia 9 lipca 2017 roku, sygn. II FSK 2396/17, LEX nr 2714639.
 Wyrok NSA z dnia 25 października 2017 roku, sygn. II FSK 1517/17, LEX nr 2378876.
 Wyrok NSA z dnia 4 września 2018 roku, sygn. I FSK 1418/16, LEX nr 2521497.
 Wyrok NSA z dnia 21 listopada 2018 roku, sygn. I FSK 1990/16, LEX nr 2595771.
 Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2018 roku, sygn. II FSK 3300/16, LEX nr 2599009.
 Wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2018 roku, sygn. I FSK 189/17, LEX nr 2613350.
 Wyrok NSA z dnia 27 marca 2019 roku, sygn. II FSK 873/17, LEX nr 3056560.
 Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2019 roku, sygn. I FSK 1059/17, LEX nr 2698588.
 Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2019 roku, sygn. II GSK 5019/16, LEX nr 2703324.
 Wyrok NSA z dnia 7 sierpnia 2020 roku, sygn. I FSK 619/20, LEX nr 2599009.
 Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2019 roku, sygn. II FSK 99/18, LEX nr 2866390.
 Wyrok TSUE z dnia 11 lipca 1988 roku w połączonych sprawach *Direct Cosmetics i Laughtons Photographs*, sygn. 138/86 i 139/86, EU:C:1988:383, LEX nr 84182.
 Wyrok TSUE z dnia 21 czerwca 2012 roku w połączonych sprawach *Mahagében i Péter Dávid*, sygn. C-80/11 i C-142/11, ECLI:EU:C:2012:373, LEX nr 1165797.
 Wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 2015 roku w sprawie *Bírószág WebMindLicences Kft*, sygn. C-419/14, ECLI:EU:C:2015:832, LEX nr 1941947.
 Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 7 grudnia 2010 roku, sygn. P-11/09, LEX nr 630460.
 Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 18 lutego 2020 roku, sygn. I SA/Gd 1627/19, LEX nr 3027116.
 Wyrok WSA w Łodzi z dnia 11 października 2007 roku, sygn. I SA/Łd 587/07, LEX nr 390825.
 Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 lutego 2007 roku, sygn. I SA/Sz 548/06, LEX nr 947774.

Źródła internetowe

- Strona internetowa Najwyższej Izby Kontroli, *Raport dotyczący nadzoru Ministra Finansów nad ścisłałnością podatku VAT*, <https://www.nik.gov.pl/plik/id,21044,vp,23676.pdf>.