

Uniwersytet Śląski w Katowicach  
Wydział Prawa i Administracji

**Wojciech Miastkowski**

**Wykorzystanie w toku postępowania podatkowego dowodów pochodzących  
z postępowania karnego**

**Rozprawa doktorska**

**Promotor:**

**Prof. dr hab. Jadwiga Glumińska-Pawlic**

Katowice 2025

# Spis treści

Wstęp.....	6
Rozdział I .....	15
Sytuacja podatnika w postępowaniu podatkowym – zasady ogólne postępowania, gwarancje procesowe .....	15
1. Ogólne zasady prawa podatkowego.....	15
2. Zasady ogólne postępowania podatkowego .....	17
3. Zakres zasad ogólnych postępowania podatkowego .....	18
4. Charakter zasad ogólnych postępowania podatkowego .....	21
5. Omówienie zasad postępowania podatkowego .....	23
5.1 Zasada legalizmu/praworządności (art. 120 O.p.).....	23
5.2 Zasada zaufania (art. 121 § 1 O. p.) .....	27
5.3 Zasada informacji i wyjaśnień (art. 121 § 2 O.p.).....	30
5.4 Zasada prawdy obiektywnej (art. 122 O. p.).....	31
5.5 Zasada czynnego udziału strony (art. 123 O. p.) .....	36
5.6 Zasada przekonywania (art. 124 O. p.) .....	41
5.7 Zasada szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o. p.).....	42
5.8 Zasada pisemności (art. 126 O. p.).....	43
5.9 Zasada dwuinstancyjności postępowania (art. 127 O. p.).....	44
5.10 Zasada trwałości ostatecznych decyzji (art. 128 O. p.) .....	46
5.11 Zasada jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129 O.p.).....	48
6. Zasada in dubio pro tributario.....	50
7. Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym i ich naruszenia .....	60
Rozdział II.....	63
Problematyka dowodu .....	63
1. Po co prawu dowody? .....	63
2. Dowód - źródło dowodowe – środek dowodowy .....	65
2.1 Źródło dowodowe.....	66
2.2 Środek dowodowy .....	67
3. Klasyfikacja dowodów .....	68
4. Fakty podlegające udowodnieniu czyli <i>quod est demonstrandum</i> ? .....	72
5. Ocena dowodów.....	73
6. Rozumowania (wnioskowania) a postępowanie dowodowe.....	75
7. Domniemania.....	77
8. Postępowanie dowodowe – przeszłość i terażniejszość.....	79
Rozdział III .....	82

<b>Dowody i postępowanie dowodowe w procedurze podatkowej</b> .....	82
1. <b>Pojęcie dowodu w Ordynacji podatkowej</b> .....	82
2. <b>Sprzeczność dowodu z prawem</b> .....	83
3. <b>Ocena dowodów</b> .....	86
4. <b>Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym</b> .....	87
5. <b>Udział strony postępowania podatkowego w postępowaniu dowodowym</b> .....	92
5.1 <b>Żądanie przeprowadzenia dowodu</b> .....	92
5.2 <b>Zawiadomienie strony o przeprowadzaniu niektórych dowodów</b> .....	93
5.3 <b>Wypowiedzenie się strony w przedmiocie zgromadzonego materiału dowodowego</b> ...	94
6. <b>Środki dowodowe w postępowaniu podatkowym</b> .....	96
6.1 <b>Księgi podatkowe</b> .....	98
6.2 <b>Deklaracje złożone przez stronę</b> .....	101
6.3 <b>Zeznania świadków</b> .....	102
6.4 <b>Opinie biegłych</b> .....	111
6.5 <b>Materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin</b> .....	113
6.6 <b>Informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej,</b> .....	115
6.7 <b>Materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.</b> .....	118
6.8 <b>Informacje bankowe</b> .....	119
6.9 <b>Dokumenty urzędowe</b> .....	121
6.10 <b>Wyjaśnienia w trybie art. 155 § 1 O.p.</b> .....	123
6.11 <b>Zeznania i oświadczenia strony postępowania podatkowego</b> .....	123
7. <b>Fakty nie wymagające dowodu</b> .....	126
<b>Rozdział IV</b> .....	128
<b>Dowody i postępowanie dowodowe w procedurze karnej</b> .....	128
1. <b>Cel postępowania karnego, w tym postępowania przygotowawczego</b> .....	128
2. <b>Organy procesu karnego</b> .....	131
2.1 <b>Sąd</b> .....	131
2.2 <b>Prokurator</b> .....	132
2.3 <b>Policja i inne organy postępowania przygotowawczego</b> .....	135
2.4 <b>Jaki organ będzie właściwy do prowadzenia postępowania przygotowawczego?</b> .....	136
3. <b>Dowód w postępowaniu karnym</b> .....	137
4. <b>Zasady postępowania dowodowego w procesie karnym</b> .....	138
4.1 <b>Zasada prawdy materialnej</b> .....	138
4.2 <b>Zasada bezpośredniości</b> .....	140
4.3 <b>Zasada swobodnej oceny dowodów</b> .....	141

5.	Domniemanie niewinności i zasada <i>in dubio pro reo</i> .....	144
5.1	Domniemanie niewinności .....	144
5.2	<i>In dubio pro reo</i> .....	146
6.	Wartości w procesie karnym .....	148
7.	Zakazy dowodowe w procesie karnym .....	149
8.	Zatrute drzewo i jego owoce - dowody bezpośrednio i pośrednio nielegalne w procesie karnym .....	153
9.	Środki dowodowe w procesie karnym .....	159
9.1	Ogólne zasady przesłuchania .....	160
9.2	Wyjaśnienia podejrzanego/oskarżonego .....	166
9.3	Zeznania świadka .....	169
9.4	Zakaz zastępowania zeznań i wyjaśnień .....	174
9.5	Biegli, tłumacze, specjaliści .....	175
9.6	Dokument i jego treść .....	179
9.7	Dowód rzeczowy i jego właściwości .....	180
9.8	Eksperyment procesowy i jego wyniki .....	181
9.9	Wywiad środowiskowy .....	183
9.10	Dowodowe czynności poszukiwawcze .....	183
10.	Fakty niewymagające dowodzenia .....	188
	Rozdział V .....	189
	Wykorzystanie dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym .....	189
1.	Postępowanie podatkowe a postępowanie karne – podobieństwa i różnice .....	189
1.1	Cel postępowania podatkowego a cel postępowania karnego .....	190
1.2	Domniemania w postępowaniu podatkowym i karnym .....	193
1.3	Zasady <i>in dubio pro tributario</i> oraz <i>in dubio pro reo</i> .....	196
1.4	Podobieństwa i różnice w zakresie postępowania dowodowego .....	197
2.	Ogólna dopuszczalność dowodu pochodzącego z postępowania karnego .....	198
2.1	Rys historyczny .....	198
2.2	Okres 13 listopada 1997 roku – 01 stycznia 2003 roku .....	200
2.3	Okres 01 stycznia 2003 roku – 01 września 2005 roku .....	200
2.4	Okres 01 września 2005 roku – 06 maja 2006 roku .....	201
2.5	Okres od 06 maja 2006 roku .....	202
2.6	Bezpośredniość czy pośredniość postępowania dowodowego w Ordynacji? .....	204
3.	Sprzeczność dowodu z prawem .....	211
3.1	Dowód sprzeczny z prawem w procedurze karnej .....	212
3.2	Dowód sprzeczny z prawem w procedurze podatkowej .....	213
4.	Warunki wykorzystania dowodów w postępowaniu podatkowym .....	214

5. Czy dowody z postępowania karnego podlegają ocenie organu podatkowego, a jeśli tak, to jakiej? .....	221
5.1 Wpływ wyniku postępowania karnego na wynik postępowania podatkowego. ....	221
5.2 Ocena dowodów z postępowania karnego .....	227
6. Naruszenie zakazów dowodowych .....	230
6.1 Dowód uzyskany wbrew zakazom dowodowym w postępowaniu karnym.....	230
6.2 Dowód, który utracił status dowodu w postępowaniu karnym.....	231
6.3 Dowód, którego wykorzystanie może skutkować obejściem zakazu dowodowego w postępowaniu podatkowym .....	232
7. Ryzyka związane z wykorzystaniem przez organy podatkowe dowodów z postępowania karnego.....	233
<b>Podsumowanie .....</b>	<b>238</b>
<b>Załącznik - Badania ankietowe .....</b>	<b>246</b>
1. Badania ankietowe pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej	
246	
2. Badania ankietowe doradców podatkowych.....	269
3. Wnioski.....	290
<b>Bibliografia .....</b>	<b>293</b>
<b>Wykaz aktów prawnych.....</b>	<b>302</b>
<b>Wykaz orzeczeń .....</b>	<b>304</b>
<b>Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.....</b>	<b>304</b>
<b>Orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.....</b>	<b>304</b>
<b>Orzeczenia Sądu Najwyższego .....</b>	<b>304</b>
<b>Orzeczenia sądów powszechnych.....</b>	<b>305</b>
<b>Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego .....</b>	<b>306</b>
<b>Orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych .....</b>	<b>309</b>

## Wstęp

W literaturze przedmiotu rozmaicie klasyfikowano prawo podatkowe – jako część prawa administracyjnego, jako część prawa cywilnego czy wreszcie jako element prawa finansowego, stanowiącego odrębną dziedzinę obok prawa cywilnego, karnego i administracyjnego. W Polsce międzywojennej operowano pojęciem prawa skarbowego (lub ogólniej – skarbowości), by z czasem, już po II wojnie światowej zastąpić je pojęciem prawa finansowego, którego elementem było prawo podatkowe. Począwszy od lat 90. XX wieku, w miarę postępujących przekształceń politycznego oraz gospodarczego ustroju Polski, uwidacznia się tendencja do wyodrębnienia prawa podatkowego z prawa finansowego<sup>1</sup>. Pomimo stopniowego emancypowania się prawa podatkowego, bezsprzecznie nadal zachodzą powiązania z innymi gałęziami prawa. W literaturze wyróżnia się trzy rodzaje takich związków: 1) funkcjonalne (polegające na wspomaganiu działania norm prawa podatkowego przez normy innych dziedzin – np. prawa karnego skarbowego i prawa egzekucji administracyjnej), 2) strukturalne (opierające się na odsyłaniu przez przepisy prawa podatkowego do przepisów innych gałęzi prawa, zapożyczając tym samym charakterystycznych dla tych gałęzi elementów, pojęć czy definicji), 3) podstawowe (przejawiające się w ten sposób, że zaistnienie stosunku prawnego na gruncie innej dziedziny prawa, wywołuje skutki na gruncie prawa podatkowego)<sup>2</sup>.

Niezależnie od powyższego, ważnym zagadnieniem z zakresu prawa podatkowego jest problematyka autonomicznego i samodzielnego charakteru tej gałęzi prawa. Największe wątpliwości i kontrowersje budzić może zwłaszcza zakres i charakter wspomnianej autonomii. Sformułowano m. in. pogląd umiarkowany – wskazujący, że autonomia prawa podatkowego ma charakter względny, nie oznacza ona bowiem, że prawo podatkowe winno być tworzone i stosowane jedynie w oparciu o swoiste reguły. Tym samym stosowanie i tworzenie prawa podatkowego powinno uwzględniać kompromis pomiędzy spójnością i zupełnością systemu prawa, a niezależnością prawa podatkowego w obrębie systemu – zwłaszcza w stosunku do prawa cywilnego<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> B. Brzeziński *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa* w: A. Kaźmierczyk A. Franczak, (red.) *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019, s. 28-32.

<sup>2</sup> *Ibidem*, s. 33.

<sup>3</sup> R. Mastalski *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, *Przeгляд Podatkowy* 10/2003, s. 16-17.

Związki między prawem podatkowym a innymi dziedzinami ujawniają się także podczas stosowania przepisów w praktyce - w tym na etapie ich wykładni. Jedną z metod wykładni znanych teorii prawa jest wykładnia systemowa (występująca także pod nazwą wykładni systematycznej). Wykładnia ta zasadza się na stwierdzeniu, że normy prawne powiązane są relacjami treściowymi, funkcjonalnymi i logicznymi, a zbiór tych norm winien być spójny i uporządkowany. Uporządkowanie przepisów funkcjonujących w ramach systemu prawa zakłada ich pogrupowanie ze względu na treść (systematyzacja pozioma) oraz miejsce w hierarchii aktów prawnych (systematyzacja pionowa). Biorąc zatem pod uwagę umiejscowienie przepisu nie tylko w obrębie danego aktu prawnego, ale także w całym systemie prawa, wyróżnić można wykładnię systemową wewnętrzną i zewnętrzną<sup>4</sup>.

W nauce prawa podatkowego akcentuje się także jego specyficzny charakter, określając prawo podatkowe, jako „prawo podwójnej wykładni”. W pierwszej kolejności wykładni podlega bowiem stan faktyczny na gruncie innej gałęzi prawa (np. prawa cywilnego), a następnie dokonywana jest wykładnia prawa podatkowego – dla oceny podatkowoprawnych skutków zdarzenia<sup>5</sup>. Nie kwestionując słuszności tych spostrzeżeń, zasygnalizować jedynie można, że tego rodzaju sytuacja, tj. konieczność podwójnej wykładni nie jest ewenementem odnoszącym się jedynie do prawa podatkowego. Analogiczna sytuacja występuje chociażby na gruncie szerokiej grupy przepisów, przewidujących odpowiedzialność karną. Na gruncie prawa karnego występują bowiem liczne przepisy, które odsyłają (wprost lub w sposób dorozumiany) do przepisów innych aktów prawnych. Jedynie tytułem przykładu wskazać można przepisy art. 142 § 1 ustawy z dnia 06 czerwca 1997 roku Kodeks karny<sup>6</sup>, art. 183 § 1 kk, art. 218 § 1a kk czy art. 296 § 1 kk. Dla ustalenia zatem czy doszło do wypełnienia znamion wymienionych powyżej czynów, niezbędnym jest odwołanie się do innych gałęzi prawa, jak przepisów regulujących prowadzenie zaciągu obywateli polskich do obcego wojska, przepisów regulujących obchodzenie się z odpadami, przepisów kształtujących uprawnienia pracownika czy wreszcie przepisów wyznaczających uprawnienia i obowiązki osób zajmujących się sprawami majątkowymi lub działalnością gospodarczą innych podmiotów.

Abstrahując od zakresu autonomii prawa podatkowego, poza sporem jest stwierdzenie, że dziedzina ta funkcjonuje jako element szerszego systemu prawa. W związku z tym niejednokrotnie na etapie stosowania przepisów, koniecznym jest odwoływanie się do innych gałęzi prawa. W przypadku materialnego prawa podatkowego, istotna rola przepisów

---

<sup>4</sup> L. Morawski *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 125-126.

<sup>5</sup> B. Brzeziński *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002, s. 11.

<sup>6</sup> T.j. Dz. U. 2025, poz. 383, dalej: „Kodeks karny” lub „kk”.

przynależnych innym dziedzinom prawa (jak np. prawo rodzinne, prawo cywilne czy gospodarcze) wynika przede wszystkim z faktu, że zaistnienie pewnych zdarzeń relewantnych z punktu widzenia tych gałęzi prawa, warunkuje powstanie skutków, jakie z tymi zdarzeniami wiąże prawo podatkowe. Z kolei w przypadku podatkowego prawa procesowego pojawia się między innymi kwestia wzajemnych relacji pomiędzy procedurami prowadzonymi pod rządami różnych przepisów. Postępowanie podatkowe nie jest bowiem odizolowane od innych postępowań prawnych – przeciwnie, jest trwałym ogniwem jednolitego systemu prawnego<sup>7</sup>.

Trafnie podkreśla się, że wyróżnić można kilka płaszczyzn, na których zachodzą związki pomiędzy różnymi postępowaniami, prowadzonymi przed organami państwa. Związki te uwidaczniają się na następujących płaszczyznach: 1) wzajemny wpływ orzeczeń zapadłych w różnych postępowaniach, 2) wzajemny wpływ postępowań, 3) wpływ ustaleń faktycznych poczynionych przez jeden organ na ustalenia faktyczne dokonywane przez drugi organ<sup>8</sup>. Związki pomiędzy postępowaniem karnym a postępowaniem podatkowym manifestują się na każdej z powyższych płaszczyzn. Z punktu widzenia przedmiotu pracy szczególnie istotną rolę, odgrywa płaszczyzna wymieniona w punkcie 3. – a precyzyjniej, możliwość wykorzystania materiału dowodowego, zgromadzonego w postępowaniu prowadzonym pod rządami Kodeksu postępowania karnego.

Zjawisko posługiwania się przez organy podatkowe materiałami z postępowania karnego jest – jak się wydaje – często spotykane w praktyce. Organ podatkowe chętnie sięgają po materiały uzyskane w toku postępowania karnego. Wykorzystanie materiałów tego rodzaju jest racjonalne z punktu widzenia sprawności i efektywności postępowania podatkowego, ale winno być poddane ocenie także przez pryzmat sytuacji procesowej podatnika i przysługujących mu uprawnień i gwarancji.

Źródeł praktyki korzystania z dowodów pochodzących z procesu karnego należy również upatrywać w fakcie, że często postępowania prowadzone przez organy ścigania oraz przez aparat skarbowy toczą się *de facto* równolegle, kiedy to działalność podmiotu (czy grupy podmiotów) jest badana i oceniana zarówno z punktu widzenia prawa karnego, jak i podatkowego. Nie ulega przy tym wątpliwości, że postępowanie podatkowe diametralnie różni się od postępowania karnego. Różnice te koncentrują się w szczególności wokół celu, sposobu inicjowania, charakteru oraz sytuacji procesowej i uprawnień stron obydwu

---

<sup>7</sup> A. Hanusz w: A. Hanusz (red.) *Postępowanie podatkowe. Zarys systemu*, Warszawa 2025, s. 25.

<sup>8</sup> K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Zarys postępowań przed organami państwa. Część I*, Katowice 1981, s. 40.

postępowania, oraz ustrojowej pozycji i uprawnień organów prowadzących te postępowania. Powyższe różnice przekładają się na przebieg postępowań, w tym także na gromadzenie materiału dowodowego.

Problematyka gwarancji procesowych i szerzej - przepisów o gwarancyjnym charakterze jest szczególnie obecna na gruncie prawa karnego. Spowodowane jest to przede wszystkim intensywną ingerencją prawa karnego w interes indywidualny jednostki oraz wyraźną nierównością w relacji organ procesowy – strona postępowania. Nie sposób jednak zaprzeczyć, że w obszarze prawa podatkowego dopatrzyć się można również podobnego rodzaju ingerencji i nierówności. Intuicja podpowiada, że ryzyko negatywnego oddziaływania prawa karnego na szeroko rozumiane prawa i wolności jednostki jest największe – choćby poprzez możliwość pozbawienia wolności czy to w postaci orzeczonej wobec skazanego kary, czy w postaci zastosowanego tymczasowego aresztowania. Niewątpliwie jednak ingerencja ze strony prawa podatkowego w prawa i wolności o charakterze majątkowym, w tym zwłaszcza prawo własności, może mieć szczególnie dolegliwy charakter. Pod tym względem ingerencja prawa podatkowego (np. poprzez określenie zobowiązania podatkowego w znacznej wysokości) może być zdecydowanie dalej idąca aniżeli wpływ prawa karnego – chociażby w przypadku kary grzywny orzeczonej w postępowaniu karnym. Ponadto zauważyć wypada, że niejednokrotnie konsekwencją naruszenia norm prawa podatkowego przez podatnika – zwłaszcza naruszenia noszącego znamiona uchylania się od opodatkowania – jest możliwość zastosowania w dalszej perspektywie reakcji prawnokarnej, przybierającej choćby postać kary pozbawienia wolności. Powyższe argumenty wskazują, że zagadnienie gwarancji procesowych odgrywa i winno odgrywać istotną rolę także na gruncie prawa podatkowego.

O doniosłości prawa podatkowego, a także o wadze i znaczeniu związanych z prawem podatkowym ingerencji w prawa i wolności obywatelskie, dobitnie świadczy m. in. fakt, że przepisy Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 02 kwietnia 1997 roku<sup>9</sup> wprowadzają wymóg ustawowej określoności materii podatkowej. Zgodnie bowiem z art. 84 Konstytucji RP każdy obywatel jest do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Norma ta znajduje swoje uzupełnienie i rozwinięcie w art. 217 Konstytucji RP. Przepis ten precyzuje, jakie konkretnie elementy konstrukcji podatku wymagają regulacji ustawowej. W myśl przytoczonego przepisu, do materii ustawowej zaliczono określenie kto jest obowiązany płacić podatek (podmiot), z jakiego tytułu (przedmiot

---

<sup>9</sup>Dz. U. 1997 nr 78 poz. 483 ze zm., dalej: „Konstytucja RP”.

opodatkowania) i w jakiej wysokości (stawka podatkowa), a także w jakiej sytuacji możliwe jest obniżenie lub zniesienie podatku do zapłaty (ulga, umorzenie).

Zasada zawarta w art. 217 Konstytucji RP może być sprowadzona do paremii *Nullum tributum sine lege*<sup>10</sup>. Automatycznie nasuwa się więc analogia do prawnokarnych zasad *nullum crimen sine lege, nulla poena sine lege*, co także sugeruje pewne podobieństwo między prawem podatkowym a karnym. Zasada wynikająca z powołanego art. 217 Konstytucji RP określana bywa także, jako zasada wyłączności ustawowej w prawie daninowym<sup>11</sup>.

Co warte podkreślenia, analogiczne regulacje dotyczące wyłączności ustawowej w zakresie ustanawiania podatków, znalazły się również we wcześniejszych polskich ustawach zasadniczych – w Konstytucji kwietniowej<sup>12</sup>, Konstytucji marcowej<sup>13</sup>, Konstytucji Królestwa Polskiego<sup>14</sup>, Konstytucji Księstwa Warszawskiego<sup>15</sup> czy Konstytucji 3 Maja<sup>16</sup>.

Również w innych, wcześniejszych aktach prawnych obowiązujących na terenie Polski – choć nie o charakterze generalnym – odnaleźć można rozwiązania o podobnym charakterze. Jedynie tytułem przykładu wskazać można choćby przywileje szlacheckie, poruszające także problematykę podatkową<sup>17</sup>.

---

<sup>10</sup> W. Nykiel *Zasady podatkowe* w: B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*. Toruń 2009, s. 15.

<sup>11</sup> W. Nykiel, A. Mariański w: M. Safjan, L. Bosek *Konstytucja RP Tom II. Komentarz art. 87-243*, Warszawa 2016, s. 1483.

<sup>12</sup> Ustawa Konstytucyjna z dnia 23 kwietnia 1935r. (Dz. U. 1935 nr 30 poz. 227), art. 51: „Zaciągnięcie pożyczki państwowej, zbycie lub obciążenie nieruchomości państwowej, oszacowanej na kwotę ponad 100.000 złotych, nałożenie podatków lub opłat publicznych, ustanowienie cel lub monopoli, ustalenie systemu monetarnego, jak również przyjęcie gwarancji finansowej przez Skarb Państwa - może nastąpić tylko na mocy aktu ustawodawczego.”

<sup>13</sup> Ustawa z dnia 17 marca 1921r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 1921 nr 44 poz. 267 ze zm.), art. 92: "Wszyscy obywatele mają obowiązek ponosić wszelkie ciężary i świadczenia publiczne, ustanowione na podstawie ustaw.”

<sup>14</sup> Ustawa Konstytucyjna Królestwa Polskiego z dnia 27 stycznia 1815r., art. 91: „Sejm naradza się podług wezwania panującego, nad powiększeniem lub zmniejszeniem podatków, nakładów i wszelkich ciężarów publicznych, nad zmianą jakiej by wymagały, nad najlepszym i najsprawiedliwszym sposobem rozkładu, nad układaniem budżetu przychodów i rozchodów, nad urządzaniem systemu mennicznego, nad zaciąganiem do wojska, równie jak nad wszystkimi innymi przedmiotami, które by mu przez panującego były odesłane.”

<sup>15</sup> Konstytucja Księstwa Warszawskiego z dnia 22 lipca 1807r., Art. 21: „Do niego (Sejmu głównego – przyp. aut.) właściwie należy naradzanie się względem prawa podatkowego, czyli prawa przychodów skarbowych, względem praw tyczących się odmian, które uczynić wypada bądź w prawodawstwie cywilnym, bądź w prawodawstwie kryminalnym, bądź też w systemacie mennicznym.”

<sup>16</sup> Ustawa rządowa z dnia 3 maja 1791 roku, Rozdz. VI.: „Sejm czyli stany zgromadzone na dwie izby dzielić się będą: na izbę poselską i na izbę senatorską pod prezydencją króla. Izba poselska, jako wyobrażenie i skład wszechwładztwa narodowego, będzie świątynią prawodawstwa. Przeważająco w izbie poselskiej najpierw decydowane będą wszystkie projekty: 1-mo co do praw ogólnych, to jest konstytucyjnych, cywilnych, kryminalnych i do ustanowienia wieczystych podatków, w których to materjach propozycje od tronu województwom, ziemiom i powiatom do rozstrząśnienia podane, a przez instrukcje do izby przychodzące, najpierwsze do decyzji wzięte być mają (...).”

<sup>17</sup> Szerzej: J. S. Matuszewski *Przywileje i polityka podatkowa Ludwika Węgierskiego w Polsce*, Łódź 1983, W. Uruszczyk *Species privilegii sunt due, unum generale, aliud speciale. Przywileje w dawnej Polsce*, Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego 11/2008, s. 19 i nast., K. Gózdź – Roszkowski *Z badań nad nietykalnością*

Gwarancje procesowe na poziomie przebiegu postępowania sprowadzają się nade wszystko do odpowiedzi na pytanie, jak wyważyć racje pomiędzy zabezpieczeniem sprawnego i efektywnego przebiegu tegoż postępowania, a respektowaniem interesu i uprawnień strony. Dylemat ten jest istotny zwłaszcza w przypadku procedur, w których sytuacja jednostki jest szczególnie podatna na naruszenia. Biorąc pod uwagę, że procedura opisana w przepisach Ordynacji podatkowej<sup>18</sup> nie przewiduje kontradiktoryjnego przebiegu postępowania podatkowego, stawiając jednocześnie na model inkwizycyjny, problematyka gwarancji procesowych pełni w tym wypadku pierwszorzędą rolę.

**Przedmiotem badań** w niniejszej rozprawie jest analiza możliwości wykorzystania na potrzeby postępowania podatkowego dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym. Powyższe badanie prowadzone będzie także z punktu widzenia sytuacji procesowej podatnika - strony postępowania podatkowego. W zainteresowaniu Autora znajduje się postępowanie karne ogólne, prowadzone pod nadzorem prokuratora, nie zaś postępowanie w sprawie o przestępstwa i wykroczenia skarbowe, prowadzone pod rządami Kodeksu karnego skarbowego – zazwyczaj przez organy Krajowej Administracji Skarbowej.

Wskazać zarazem należy, że w pracy zostanie podjęta próba omówienia wykorzystania wszelkiego rodzaju dowodów pochodzących z postępowania karnego. Dotychczas w literaturze przedmiotu najczęściej skupiano się na „użyciu” dowodów z osobowych źródeł. Koncentracja zainteresowania literatury naukowej wokół tego zagadnienia podyktowana jest zapewne częstszym wykorzystaniem w praktyce tego rodzaju środków dowodowych przez organy podatkowe.

**Problemem badawczym** jest ustalenie czy dopuszczalne jest wykorzystanie dowodów pochodzących z procedury karnej w toku postępowania podatkowego, a jeśli tak, to w jakim zakresie, w jakim trybie, pod jakimi warunkami i z jakimi ograniczeniami.

Dla wyjaśnienia powyższej kwestii, niezbędnym jest przeanalizowanie zagadnień bardziej szczegółowych, a w tym:

1. W jakim trybie – zarówno po stronie organu prowadzącego postępowanie karne, jak i podatkowego – odbywa się dopuszczenie przedmiotowych dowodów?
2. Jakie dowody (uzyskane za pomocą jakich środków dowodowych) zebrane w postępowaniu karnym mogą być wykorzystane w postępowaniu podatkowym?

---

*majątkową polskiej szlachty. Postanowienia przywilejów z lat 1386 – 1454*, , Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego 10/2007, s. 15 i nast.

<sup>18</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. 2025 poz. 111 ze zm.), dalej: „Ordynacja podatkowa”, „Ordynacja” lub „O.p.”.

3. W jakim zakresie możliwe jest wykorzystanie w postępowaniu podatkowym dowodów pochodzących z postępowania karnego i jakim ograniczeniom to wykorzystanie podlega?
4. Czy wykorzystanie dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym jest możliwe do pogodzenia z zasadami postępowania podatkowego, a jeśli tak to pod jakimi warunkami?

W obszarze powyższych zagadnień sformułowano następujące **hipotezy badawcze**:

**Hipoteza pierwsza:** Zasadniczo nie ma przeszkód prawnych, by organ podatkowy wykorzystał w ramach prowadzonego postępowania dowody zgromadzone w toku postępowania karnego.

**Hipoteza druga:** Nie istnieją formalne przeszkody, co do wykorzystania poszczególnych dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym.

**Hipoteza trzecia:** Dopuszczalność, prawidłowość i legalność dowodu z punktu widzenia postępowania karnego nie jest równoznaczna z dopuszczalnością, prawidłowością i legalnością wykorzystania tego dowodu w postępowaniu podatkowym.

**Hipoteza czwarta:** Choć wprawdzie sam fakt wykorzystania dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym nie stanowi naruszenia gwarancji procesowych podatnika, to w określonych przypadkach ryzyko takiego naruszenia może zaistnieć.

**Hipoteza piąta:** Organy podatkowe wykorzystują w postępowaniu podatkowym dowody pochodzące z postępowania karnego, pomimo możliwości przeprowadzenia tożsamego lub podobnego dowodu bezpośrednio w postępowaniu podatkowym.

Rozprawa składać się będzie ze wstępu, 5 rozdziałów, podsumowania, załącznika przedstawiającego wyniki badań ankietowych oraz wykazu literatury, aktów prawnych i orzecznictwa.

W Rozdziale I niniejszej pracy pod tytułem „Sytuacja podatnika w postępowaniu podatkowym – zasady postępowania i gwarancje procesowe” zaprezentowano kompleksowe omówienie sytuacji procesowej podatnika w postępowaniu podatkowym. Przedstawiono i przeanalizowano także gwarancje procesowe podatnika oraz zasady postępowania podatkowego.

Rozdział II zatytułowany „Problematyka dowodu” poświęcony został ogólnym zagadnieniom związanym z dowodami i dowodzeniem. W pierwszej kolejności omówiono pojęcie dowodu, możliwe klasyfikacje i rodzaje dowodów. Następnie poruszono kwestie związane z oceną dowodów oraz z teoriami dowodowymi.

W Rozdziale III zatytułowanym „Dowody i postępowanie dowodowe w procedurze podatkowej” omówiono przebieg postępowania dowodowego przewidzianego przez przepisy Ordynacji podatkowej. Omówiono także i scharakteryzowano poszczególne dowody, znane postępowaniu podatkowemu.

W Rozdziale IV pod tytułem „Dowody i postępowanie dowodowe w procedurze karnej” zaprezentowano z kolei zasady postępowania dowodowego prowadzonego w reżimie Kodeksu postępowania karnego. W dalszej kolejności przedstawiono rodzaje dowodów, stosowanych w ramach procesu karnego.

W Rozdziale V pracy „Wykorzystanie dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym” przedstawiono warunki i zasady użycia na potrzeby postępowania podatkowego dowodów zebranych w ramach procedury karnej. Nadto poruszono problematykę rozstrzygania wątpliwości – na korzyść podatnika i na korzyść oskarżonego – na gruncie odpowiednio postępowania podatkowego i karnego. Dodatkowo w rozdziale tym przedstawiono problematykę zakazów dowodowych w obydwu procedurach oraz kwestię tzw. „owoców zatrutego drzewa”.

W Podsumowaniu przedstawione zostaną wyniki badań i zweryfikowane założone hipotezy badawcze.

Dodatkowo w załączniku „Badania ankietowe” zaprezentowano wyniki ankiet przeprowadzonych wśród przedstawicieli praktyki. Badaniom poddano pracowników Krajowej Administracji Skarbowej, zajmujących się stosowaniem przepisów prawa podatkowego – prowadzących kontrole podatkowe, kontrole celno-skarbowe oraz postępowania podatkowe. W ramach ankiet podjęto próbę ustalenia doświadczeń przedstawicieli aparatu skarbowego z wykorzystaniem materiałów pochodzących z postępowania karnego w prowadzonych postępowaniach podatkowych. Ponadto ankietowano doradców podatkowych, podejmując próbę zbadania tej problematyki z perspektywy pełnomocników strony postępowania podatkowego. Wyniki ankiet zaprezentowano w postaci opisowej oraz graficznej.

W ramach badań wykorzystana będzie przede wszystkim metoda dogmatyczno-prawna, polegająca na analizie treści aktów prawnych regulujących badaną problematykę oraz wyjaśnieniu wzajemnych relacji pomiędzy nimi. W ramach tej metody przeprowadzona zostanie także analiza literatury przedmiotu – w szczególności z zakresu prawa podatkowego oraz prawa karnego procesowego, a także analiza orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości UE, Sądu Najwyższego, sądów powszechnych oraz sądów administracyjnych.

Pomocniczo stosowana będzie także metoda historyczno-prawna, w szczególności w celu przedstawienia genezy oraz ewolucji wybranych instytucji prawnych oraz metoda statystyczna, bowiem przeprowadzone zostaną również badania ankietowe. Ankiety skierowane zostaną do dwóch grup respondentów (doradców podatkowych oraz osób zatrudnionych w organach Krajowej Administracji Skarbowej). Przedmiotem badań będą doświadczenia wskazanych grup respondentów związane z wykorzystaniem w postępowaniach podatkowych dowodów uzyskanych w postępowaniach karnych.

W pracy uwzględniony zostanie stan prawny obowiązujący na dzień **20 października 2025 roku**.

# Rozdział I

## Sytuacja podatnika w postępowaniu podatkowym – zasady ogólne postępowania, gwarancje procesowe

### 1. Ogólne zasady prawa podatkowego

Omawiając sytuację prawną podatnika, w pierwszej kolejności warto zwrócić uwagę na zagadnienie zasad ogólnych prawa podatkowego. Zasady te wywieść można przede wszystkim z Konstytucji RP. Część z nich wyrażona jest *expressis verbis*, pozostałe zaś wyprowadzić można z przepisów o charakterze ogólniejszym. Podkreślenia przy tym wymaga, że zasad prawa podatkowego nie należy utożsamiać z zasadami podatkowymi, choć powyższe rozróżnienie nie jest w pełni i konsekwentnie stosowane w piśmiennictwie. Zasady podatkowe (lub inaczej: zasady systemu podatkowego<sup>19</sup>) stanowią bowiem postulaty czy oczekiwania formułowane wobec systemu podatkowego<sup>20</sup>. Wspomniane postulaty koncentrują się wokół zagadnień takich jak neutralność, spójność wewnętrzną i zewnętrzną, stabilność, przejrzystość, efektywność, sprawiedliwość i wydajność<sup>21</sup>. Trafnie wskazuje się, że zasady podatkowe w znacznej mierze stanowią przejaw poglądów ekonomicznych i politycznych ich autorów – stąd też ilość i treść zasad podlega ewolucji<sup>22</sup>.

W literaturze przedmiotu prezentowano rozmaite podejście i zróżnicowane ujęcia zasad ogólnych prawa podatkowego. B. Brzeziński i W. Nykiel wyróżnili zasady: 1) ustawowej regulacji podatków, 2) rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika, 3) ograniczonego stosowania analogii przy interpretacji prawa podatkowego, 4) trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień podatkowych, 5) stosowania przepisów uchylonych do zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami, 6) stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeśli przepisy te nie uległy zmianie a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych, 7) zakazu retroaktywnego działania przepisów prawa podatkowego. Autorzy podnieśli zarazem, że zaproponowany przez nich katalog nie ma charakteru zamkniętego, podkreślając przy tym, że warte rozważenia jest zakwalifikowanie niektórych spośród zasad postępowania podatkowego (np. zasady legalizmu, wzbudzania

---

<sup>19</sup> W. Wójtowicz w: W. Wójtowicz, P. Smoleń (red.) *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 24-27.

<sup>20</sup> Szerzej: N. Gajl *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992, s. 139 – 158, C. Kosikowski *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007, s. 83 – 87, M. Kosek – Wojnar *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 2012 s. 65 i nast., R. Rybarski *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935, s. 201-211.

<sup>21</sup> M. Kosek – Wojnar *Op. cit.* s. 161-196.

<sup>22</sup> E. Ruśkowski, L. Etel, J. Stankiewicz *Prawo podatkowe*, Białystok 1996, s. 36.

zaufania do organów podatkowych czy zasada informowania) do zasad ogólnych prawa podatkowego, a to z uwagi na fakt, że znaczna część relacji podatnik – organ podatkowy odbywa się poza ramami postępowania podatkowego, a również wówczas zasady te zasługują na respektowanie<sup>23</sup>. Z biegiem czasu poglądy te ewoluowały w kierunku uzupełnienia i rozwinięcia katalogu zasad prawa podatkowego o kolejne zasady: 1) legalizmu, 2) równości (niedyskryminacji), 3) zaufania, 4) szybkości załatwiania spraw podatkowych, 5) respektowania przez administrację podatkową utrwalonej praktyki interpretacyjnej, 6) respektowania prawa międzynarodowego i unijnego, 7) pragmatyzmu, 8) proporcjonalności, 9) sądowej ochrony praw podatnika<sup>24</sup> i dodatkowo o 10) zasadę ogólności podatku i 11) zakaz wykorzystywania w postępowaniu dowodów zebranych przez administrację podatkową w sprzeczności z prawem (wyraźnie zaznaczając, że choć zasada ta mieści się w zasadzie legalizmu, to wobec częstej praktyki nadużywania prawa przez administrację podatkową zachodzi potrzeba jej dosłownego wyartykułowania)<sup>25</sup>.

Z kolei A. Gomułowicz zaproponował szerokie ujęcie zagadnienia, prezentując klasyfikację zasad podatkowych według różnych kryteriów. Autor ten wyróżnił zasady podatkowe wywodzone z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego (zasada demokratycznego państwa prawnego, zasada wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych, zasada zakazu retroaktywności prawa podatkowego, zasada zaufania do państwa i stanowionego przezeń prawa podatkowego oraz zasada sprawiedliwości opodatkowania). Ponadto – przez pryzmat standardów konstytucyjnych – wyróżnia zasadę władztwa podatkowego państwa, zasady tworzenia prawa podatkowego, konstytucyjne zasady ochrony praw podmiotowych w zakresie prawa podatkowego, a także zasadę *in dubio pro tributario*, zasadę ograniczonego stosowania analogii, zasadę trwałości uprawnień podatnika do korzystania z ulg i zwolnień, zasadę respektowania pojęć przejętych z innych dziedzin prawa, zasadę stosowania przepisów, które w momencie orzekania są już uchylone do zdarzeń, które miały miejsce pod ich rządami, zasadę stosowania przepisów dotychczasowych dla prowadzenia spraw wszczętych pod ich rządami, jeżeli przepisy uległy zmianie, a ustawa nie zawiera przepisów przejściowych oraz zasadę nieretroaktywności. Wreszcie, odnosząc się do klasycznych zasad podatkowych, Autor wylicza: zasady techniki podatkowej, ekonomiczne zasady opodatkowania, zasady przerzucalności podatków oraz zasady etyki opodatkowania.

---

<sup>23</sup> B. Brzeziński, W. Nykiel *Zasady ogólne prawa podatkowego* w: B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* Toruń 2009, s. 140-144.

<sup>24</sup> B. Brzeziński *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Toruński Rocznik Podatkowy 2015, s. 9-15.

<sup>25</sup> B. Brzeziński *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, *Kwartalnik Prawno – Finansowy* 1/2018, s. 23-46.

Podkreślając przy tym praktyczny wymiar i istotne znaczenie zasad podatkowych A. Gomułowicz posłużył się plastycznym obrazem – poprzez porównanie konsekwencji porzucenia tychże zasad do żeglowania po morzu stosunków ekonomicznych i społecznych, będąc pozbawionym steru i kompasu<sup>26</sup>.

Zróznicowane podejście przedstawicieli nauki prawa podatkowego do wyliczenia i scharakteryzowania zasad ogólnych prawa podatkowego jest argumentem przemawiającym za nadaniem im normatywnego charakteru. W związku z powyższym, formułowane są postulaty kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego, co określane jest jako „wyciągnięcie przed nawias” najistotniejszych elementów prawa podatkowego, które przyczyni się do realizacji zasady pewności, stabilizacji oraz ujednolicenia i usystematyzowania tej materii<sup>27</sup>.

## 2. Zasady ogólne postępowania podatkowego

Zasady ogólne postępowania podatkowego zostały wymienione w Rozdziale I Działu IV Ordynacji podatkowej. Wprawdzie przepisy nie wprowadzają nazw poszczególnych zasad, jednakże w powszechnym użytku funkcjonują następujące określenia, wykształcone w literaturze przedmiotu, a następnie przejęte przez orzecznictwo<sup>28</sup>:

1. zasada legalizmu i praworządności (art. 120 O.p.),
2. zasada zaufania (art. 121 § 1 O.p.),
3. zasada informacji i wyjaśnień (art. 121 § 2 O.p.),
4. zasada prawdy obiektywnej (art. 122 O.p.),
5. zasada czynnego udziału strony (art. 123 O.p.),
6. zasada przekonywania strony (art. 124 O.p.),
7. zasada szybkości i prostoty postępowania (art. 125 O.p.),
8. zasada pisemności (art. 126 O.p.),
9. zasada dwuinstancyjności postępowania (art. 127 O.p.),
10. zasada trwałości ostatecznych decyzji (art. 128 O.p.),
11. zasada jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129 O.p.).

---

<sup>26</sup> A. Gomułowicz w : L. Etel (red.) *System prawa finansowego. Tom III Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 106- 130.

<sup>27</sup> R. Mastalski *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019, s. 191-195.

<sup>28</sup> W. Nykiel, W. Chróścielewski w: K. Koperkiewicz – Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2003, s. 73.

### 3. Zakres zasad ogólnych postępowania podatkowego

Omówienie poszczególnych zasad postępowania podatkowego wymaga przeprowadzenia analizy zakresu ich zastosowania. Należy bowiem udzielić odpowiedzi na pytanie czy zasady te odnoszą się wyłącznie do postępowania podatkowego *sensu stricto* (czyli opisanego w Dziale IV Ordynacji podatkowej), czy do postępowania podatkowego *sensu largo*, a zatem także do innego rodzaju procedur, prowadzonych przez organy podatkowe zarówno przewidzianych przez Ordynację podatkową (jak np. kontrola podatkowa, przepisy regulujące wydawanie interpretacji indywidualnych, porozumienia w przedmiocie cen transferowych), jak i wynikające z innych przepisów (kontrola celno-skarbowa). Za pierwszym poglądem zdaje się przemawiać lokalizacja przepisów wprowadzających zasady podatkowe. Jak wspomniano wyżej, zasady te umieszczono na początku Działu IV Ordynacji – Postępowanie podatkowe. Pogląd ten, choć na pierwszy rzut oka przekonujący, jest jednak pochopny i niesłuszny. Przede wszystkim stwierdzić należy, że systematyka przyjęta w Ordynacji podatkowej nie jest konsekwentna i ścisła. Wniosek, że zasady wymienione w art. 120 – 129 Ordynacji podatkowej mają odniesienie nie tylko do postępowania podatkowego wynika bowiem wprost z konkretnych przepisów Ordynacji (a także z ustawy z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>29</sup>). Zasady ogólne postępowania podatkowego – lub tylko wybrane z nich – mają zatem odpowiednie zastosowanie także do następujących procedur:

1. do wydawania interpretacji ogólnych na wniosek – jak wynika z art. 14a § 9 Ordynacji, mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129 Ordynacji,
2. do wydawania interpretacji indywidualnych – jak wynika z art. 14h Ordynacji mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120, art. 121 § 1, art. 125, art. 126, art. 129 Ordynacji,
3. do audytu podatkowego – jak wynika z art. 20zr § 1 Ordynacji mają zastosowanie zasady z wyłączeniem wskazanej w art. 127 Ordynacji,
4. do porozumień inwestycyjnych – jak wynika z art. 20 zze Ordynacji - mają zastosowanie zasady z wyłączeniem wskazanych w art. 127 i art. 128 Ordynacji,
5. do schematów podatkowych – jak wynika z art. 86o Ordynacji - mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120, art. 125, art. 126, art. 129 Ordynacji,

---

<sup>29</sup> Ustawa z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej (t. j. Dz. U. 2025 poz. 1131), dalej: „ustawa o KAS”.

6. do wydawania opinii zabezpieczających – jak wynika z art. 119zf Ordynacji – mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120, art. 125, art. 126, art. 129 Ordynacji,
7. do blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego – jak wynika z art. 119zzb § 4 Ordynacji - mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120 – 129 Ordynacji,
8. do wydawania opinii w sprawie transgranicznego przekształcenia – jak wynika z art. 119 zzs Ordynacji - mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120, art. 125, art. 126, art. 129 Ordynacji,
9. do czynności sprawdzających – jak wynika z art. 280 Ordynacji - mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120 – 129 Ordynacji,
10. do kontroli podatkowej – jak wynika z art. 292 Ordynacji - mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120 – 129 Ordynacji,
11. do wydawania zaświadczeń przez organy podatkowe – jak wynika z art. 306k Ordynacji - mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120 – 129 Ordynacji,
12. do kontroli celno-skarbowej – jak wynika z art. 94 ustawy o KAS - mają zastosowanie zasady wskazane w art. 120 – 129 Ordynacji.

Pomimo zastosowania odesłań wskazanych w przytoczonych powyżej przepisach, faktem jest, że umiejscowienie katalogu zasad ogólnych postępowania w Dziale IV Ordynacji podatkowej może sugerować błędnie, że mają one zastosowanie wyłącznie do postępowania podatkowego *sensu stricto*. Mając zatem na względzie nie tylko przejrzystość Ordynacji podatkowej, ale także istotną rolę zasad ogólnych postępowania, zgłaszane są postulaty przeniesienia katalogu zasad na początek ustawy – by uwypuklić ich szersze zastosowanie<sup>30</sup>.

Zaznaczyć przy tym należy, że z punktu widzenia istoty postępowania podatkowego, szczególne znaczenie ma odpowiednie zastosowanie zasad ogólnych postępowania podatkowego także do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej oraz kontroli celno-skarbowej. Postępowanie podatkowe bowiem w praktyce bywa często poprzedzane przez co najmniej jedną z powyższych procedur. W istocie jednak nie ma formalnego obowiązku uprzedniego przeprowadzenia kontroli czy czynności sprawdzających. Hipotetycznie możliwa jest sytuacja, w której organ podatkowy po wejściu w posiadanie informacji dotyczących danego podatnika nabiera tak daleko idących wątpliwości, co do rzetelności jego rozliczeń podatkowych, że wszczyna bezpośrednio postępowanie podatkowe. Za sekwencją czynności organu podatkowego polegającą na poprzedzeniu postępowania podatkowego przez kontrolę przemawia także swoista „hierarchia” tych procedur. Celem kontroli podatkowej jest, zgodnie

---

<sup>30</sup> H. Dzwonkowski, Z. Zgierski *Procedury podatkowe* Warszawa 2006, s. 632-634.

z treścią art. 281 § O.p., sprawdzenie czy kontrolowany wywiązuje się z obowiązków przewidzianych przez przepisy prawa podatkowego, w tym zbadanie prawidłowości i rzetelności rozliczeń podatkowych danego podmiotu. Z kolei kontroli celno – skarbowej w myśl art. 54 ustawy o KAS podlega przestrzeganie przepisów prawa podatkowego, jak również szeregu innych przepisów, w tym m. in. prawa celnego, regulujących urządzenie i prowadzenie gier hazardowych, w zakresie posiadania automatów do gier hazardowych, o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Można zatem w dużym uproszczeniu stwierdzić, że celem kontroli (w jej obydwu postaciach), jest weryfikacja czy podatnik prawidłowo realizuje swoje obowiązki wynikające z przepisów prawa.

Cel postępowania podatkowego nie został wskazany *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego. W piśmiennictwie wskazuje się jednak, że postępowanie podatkowe pełni funkcję ochronną (uregulowanie wzajemnych stosunków między jednostką i organami podatkowymi, z poszanowaniem interesu indywidualnego i publicznego) oraz porządkującą (zorganizowanie i uporządkowanie toku czynności prowadzących do załatwienia sprawy)<sup>31</sup>. Zasadniczo stwierdzić można, że celem postępowania jest dokonanie wymiaru podatku. Wniosek ten można wyprowadzić z szeregu przepisów Ordynacji podatkowej. Przede wszystkim warto w tym miejscu odwołać się do treści art. 21 § 1 O.p., regulującego dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego. Zgodnie z przytoczonym przepisem, zobowiązanie powstaje zarówno z mocy prawa - z chwilą zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania, jak i z chwilą doręczenia decyzji, ustalającej wysokość tego zobowiązania. Tym samym - w pierwszym przypadku – wymiar podatku dokonywany przez organ podatkowy może sprowadzać się do ponownego określenia zobowiązania podatkowego, w razie stwierdzenia, że podatnik nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano. Z kolei w drugim przypadku wymiar podatku sprowadza się do ustalenia zobowiązania podatkowego w oparciu o dane wskazane przez podatnika w deklaracji, ewentualnie w oparciu o dane zgromadzone w toku postępowania. Warto także sięgnąć do treści art. 165b § 1 O.p. oraz art. 83 ust. 1 ustawy o KAS. Generalny wniosek płynący z przytoczonych przepisów jest taki, że postępowanie podatkowe jest wdrażane, gdy w toku kontroli zostaną ujawnione nieprawidłowości skutkujące

---

<sup>31</sup> M. Masternak *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych* w: B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* Toruń 2009, s. 335-336.

koniecznością ponownego wymiaru podatku, a podatnik nie skorzysta z możliwości skorygowania swych rozliczeń podatkowych.

Z przywołanych wyżej względów, zastosowanie zasad postępowania podatkowego także do procedur o charakterze kontrolnym ma pierwszorzędne znaczenie. Jak bowiem wskazano, postępowanie podatkowe jest często wynikiem i kontynuacją ustaleń poczynionych przez organy podatkowe. Czynienie zatem ustaleń faktycznych przez organy podatkowe w toku zarówno procedur kontrolnych (kontrola podatkowa i kontrola celno – skarbową), jak i wymiarowych (postępowanie podatkowe) winno odbywać się z zachowaniem tych samych zasad procesowych – określanych jako zasady ogólne postępowania podatkowego.

#### **4. Charakter zasad ogólnych postępowania podatkowego**

W doktrynie przeważa pogląd, że zasady ogólne postępowania mają zastosowanie do wszystkich jego stadiów i stanowią zarazem wytyczną do stosowania całości ustawy, wskazując ponadto, że zasady te nie wprowadzają nowych instytucji postępowania, natomiast są rozwijane poprzez instytucje już istniejące. Tym samym przepisy szczegółowe winny być interpretowane w kontekście zasad ogólnych. Wreszcie zasady ogólne służyć mogą do likwidowania luk w przepisach – choć biorąc uwagę całość aktu prawnego (w tym katalog zasad ogólnych) luki tego rodzaju mają charakter pozorny. Podnoszono także, że zasady ogólne postępowania podatkowego mają charakter wiążących norm, a nie jedynie zaleceń dla praktyki czy wskazówek dobrej administracji<sup>32</sup>. Natomiast dla oceny systemu zasad ogólnych postępowania podatkowego nie jest wystarczające odwołanie się wyłącznie do treści art. 120 – 129 Ordynacji podatkowej. Konieczne jest bowiem także uwzględnienie zasad wynikających z Konstytucji RP, prawa Unii Europejskiej oraz zasad prawa wypracowanych przez doktrynę. Wśród zasad o konstytucyjnym rodowodzie wyróżnia się: 1) zasadę demokratycznego państwa prawnego, 2) zasadę praworządności, 3) zasadę proporcjonalności, 4) zasadę równości wobec prawa, 5) zasadę prawa do sprawiedliwego i jawnego, szybkiego procesu, 6) zasadę ochrony dóbr osobistych, 7) zasadę prawa do skargi, 8) zasadę dwuinstancyjnego postępowania, podkreślając istotne znaczenie Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Podstawowych Wolności oraz Karty Praw Podstawowych UE oraz Europejskiego Kodeksu Dobrej Administracji (gdzie

---

<sup>32</sup> B. Adamiak w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 631-632.

zagwarantowano przede wszystkim zasadę praworządności, zasadę niedyskryminowania, zasadę proporcjonalności oraz zakaz nadużywania uprawnień<sup>33</sup>.

W piśmiennictwie akcentuje się także, że zasady ogólne postępowania podatkowego traktować należy jako źródło wytycznych i wskazówek, co do rozpatrywania sprawy podatkowej w sposób sprawiedliwy, transparentny i uczciwy, przy zachowaniu słuszych interesów stron stosunku podatkowoprawnego. Podkreśla się także, że zasady postępowania podatkowego są – pośrednio – wiążące także dla stron, ponieważ mogą one dochodzić swoich uprawnień poprzez formułowanie zarzutu naruszenia przez organ podatkowy konkretnej zasady<sup>34</sup>. Naruszenie zasad ogólnych postępowania podatkowego może stanowić zatem element zarzutu, a niekiedy wręcz samoistną podstawę zarzutu we wnoszonych środkach zaskarżenia<sup>35</sup>. Omawiając zasady postępowania podatkowego wyrażono także pogląd, iż „(...) funkcja tych zasad polega generalnie na ujednoczeniu interpretacji przepisów proceduralnych, wypełnieniu luk prawnych oraz wzmacnianiu pozycji procesowej podmiotów postępowania podatkowego.<sup>36</sup>” Podkreślono ponadto, że katalog zasad postępowania podatkowego nie jest zamknięty. Nieujęte wprost w przepisach zasady mogą być wyprowadzane w drodze praktyki orzeczniczej<sup>37</sup>. Zasygnalizowano także w piśmiennictwie, że celem ustanowienia zasad ogólnych prawa podatkowego jest realizacja norm prawa podatkowego materialnego. Jako że adresatem zasad są organy podatkowe, stanowią one zbiór uprawnień i obowiązków spoczywających na organach. Obowiązkom organów odpowiadają natomiast uprawnienia stron i innych uczestników postępowania podatkowego<sup>38</sup>.

Całkowitą aktualność zachowuje pogląd wyrażony przez NSA w Katowicach w wyroku z dnia 11 września 2000 roku, że zasady ogólne postępowania podatkowego są integralną częścią przepisów regulujących procedurę podatkową i są dla organu podatkowego wiążące na równi z innymi przepisami tej procedury<sup>39</sup>.

Zasady postępowania podatkowego nie mają tym samym wyłącznie charakteru instrukcji dla organów podatkowych czy swego rodzaju kodeksu dobrych praktyk. Przepisy art. 120 – 129 Ordynacji mają wymiar realny i praktyczny. Zważyć bowiem trzeba, że naruszenie którejkolwiek z powyższych zasad stanowić może podstawę odwoławczą, a także

---

<sup>33</sup> *Ibidem*, s. 632-639.

<sup>34</sup> Z. Ofiarski *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 242

<sup>35</sup> K. Stolarski w: P. Dąbek, K. Stolarski (red.) *Ordynacja podatkowa. Prawo materialne i procesowe*, Warszawa 2023 s. 165-166.

<sup>36</sup> S. Presnarowicz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 57.

<sup>37</sup> *Ibidem*, s. 58.

<sup>38</sup> A. Hanusz w: A. Hanusz (red.) *Postępowanie podatkowe. Zarys systemu*, Warszawa 2025, s. 276-277.

<sup>39</sup> I SA/Ka 559/99, LEX nr 44729.

skutkować może zmianą rozstrzygnięcia czy to na etapie postępowania odwoławczego, czy też na etapie postępowania sądowo – administracyjnego. Pogląd ten został wypowiedziany przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Rzeszowie, w wyroku z dnia 07 lutego 2013 roku<sup>40</sup>. Pewne kontrowersje budzi natomiast kwestia, czy naruszenie zasad ogólnych postępowania stanowić może samoistną podstawę odwoławczą, czy też wymaga dodatkowo wskazania konkretnej szczegółowej normy, związanej z zasadą ogólną. Negatywnie co do samoistnego charakteru zarzutu naruszenia zasad ogólnych postępowania wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 01 czerwca 2016 roku, podkreślając, że zarzut taki musi być powiązany z naruszeniem szczególnego przepisu, który stanowi rozwinięcie konkretnej zasady<sup>41</sup>.

Poza omówionymi, praktycznymi aspektami zasad postępowania podatkowego warto podkreślić także ich walor edukacyjny i wychowawczy. Jak podkreśla się bowiem w literaturze przedmiotu, zasady ogólne postępowania podatkowego mają pozytywny wpływ na jakość pracy aparatu skarbowego i właściwe wykonywanie obowiązków<sup>42</sup>.

Analizując problematykę postępowania podatkowego – jako prawa procesowego - warto przytoczyć także ogólniejszą uwagę, w myśl której prawo podatkowe materialne jest stosowane na bieżąco i na co dzień, a z regulacjami procesowymi podatnik ma do czynienia sporadycznie – dopiero w razie wdrożenia przez organy postępowania, mającego zweryfikować poprawność stosowania prawa materialnego. Niezależnie jednak od okazjonalnej styczności podatnika z regulacjami procesowymi, to właśnie nierzadko instytucje prawa procesowego mogą stanowić skuteczniejszy środek ochrony i egzekwowania praw podatnika, niż przepisy prawa materialnego<sup>43</sup>.

## **5. Omówienie zasad postępowania podatkowego**

### **5.1 Zasada legalizmu/praworządności (art. 120 O.p.)**

Przywołany przepis Ordynacji nakazuje organom podatkowym działać na podstawie przepisów prawa. Zbliżona norma – choć o szerszym zakresie, gdyż odnosząca się do wszelkich organów władzy publicznej, a nie tylko do organów podatkowych – jest zamieszczona

---

<sup>40</sup> I SA/Rz 1145/12, LEX nr 1277906.

<sup>41</sup> I FSK 2041/14, LEX nr 2082207.

<sup>42</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 861.

<sup>43</sup> K. Stanik *Instytucje procesowe jako instrumenty ochrony podatnika w postępowaniu podatkowym* w: J. Glumińska-Pawlic (red.) *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007, s. 81-82.

w art. 7 Konstytucji RP. Regulacja zawarta w Ordynacji podatkowej stanowi zatem konkretyzację przywołanego przepisu Konstytucji.

Konstytucyjna zasada legalizmu została poddana analizie w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 27 maja 2002 roku. Trybunał stwierdził, że przepis art. 7 Konstytucji RP nakłada na organy obowiązek działania w zgodzie z normami kompetencyjnymi. Samoistne znaczenie powyższego przepisu sprowadzić należy do ścisłej wykładni przepisów kompetencyjnych, z odrzuceniem zasady „co nie jest zakazane, jest dozwolone”<sup>44</sup>. W miejsce zatem powyższej zasady – która może mieć zastosowanie do oceny zachowania obywatela – sformułować zatem można zasadę „co nie jest dozwolone, jest zakazane”. Konieczność kierowania się normami kompetencyjnymi przez organy podatkowe, wynikającą z art. 120 O.p. i wyprowadzanej z niego zasady legalizmu, podkreślił także NSA w wyroku z dnia 23 maja 2011 roku<sup>45</sup>.

Pojęcie „przepisów prawa” w rozumieniu omawianej zasady legalizmu należy interpretować w kontekście źródeł prawa wskazanych przez art. 87 Konstytucji RP, z tym jednak zastrzeżeniem, że art. 217 Konstytucji RP wymaga, by poszczególne elementy konstrukcji podatku zostały uregulowane w drodze ustawowej. W konsekwencji powyższego art. 3 pkt 1 O.p. definiuje pojęcie ustaw podatkowych, wymieniając wśród nich ustawy dotyczące podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych określające podmiot, przedmiot opodatkowania, powstanie obowiązku podatkowego, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe oraz regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Z kolei szersze pojęcie - przepisów prawa podatkowego definiuje art. 3 pkt 2 O.p. , zgodnie z którym do kategorii tej zaliczają się przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Działanie na podstawie przepisów prawa oznacza działanie na podstawie obowiązującej normy prawnej, prawidłowe ustalenie jej znaczenia, dokonanie właściwej subsumpcji i następnie i ustalenie skutków prawnych (tak NSA w wyroku z dnia 03 lipca 2018 roku<sup>46</sup>).

---

<sup>44</sup> K 20/01, LEX nr 54068.

<sup>45</sup> I GSK 235/10, LEX nr 990057.

<sup>46</sup> I FSK 1628/16, LEX nr 2542348.

W literaturze przedmiotu podkreśla się zarazem, że wprowadzenie art. 120 Ordynacji adresowany jest do organów podatkowych, to podatnik również jest obowiązany działać zgodnie z prawem. Obowiązek ten, spoczywający na podatniku, wywieść można z art. 83 i 84 Konstytucji RP<sup>47</sup>. Formułowany jest także pogląd, że obciążający podatnika obowiązek przestrzegania przepisów prawa wynika także z faktu, że dokonuje on samowymiaru podatku. Wskazuje się ponadto, że obowiązek działania praworządnego rozciąga się także na działania organów, gdzie ustawodawca przyznał im swobodę uznania (w szczególności przepisów o umorzeniu zaległości, odroczeniu terminu płatności czy rozłożeniu na raty), w których to przypadkach należy brać pod uwagę takie kryteria jak ważny interes podatnika, interes publiczny, szczególnie ważny interes strony<sup>48</sup>.

Obowiązek działania podatnika zgodnie z prawem znajduje także oparcie w orzecznictwie sądów administracyjnych. Pogląd taki wyrażono przykładowo w wyrokach WSA w Gliwiczach z dnia 09 stycznia 2012 roku<sup>49</sup> oraz z dnia 16 maja 2019 roku<sup>50</sup>. W drugim z przywołanych wyroków podkreślono przy tym, że obowiązek działania zgodnego z prawem spoczywa na podatniku – przedsiębiorcy szczególnie w sytuacji, gdy zamierza korzystać z preferencji lub procedur uproszczonych. Podobnie WSA w Warszawie w wyroku z dnia 27 czerwca 2008 roku stwierdził, iż podatnik korzystający z nieprzewidzianych prawem środków dla osiągnięcia zamierzonego skutku (w tym wypadku – dokonujący odliczenia podatku akcyzowego niezgodnie z zasadami określonymi przez przepisy) nie może oczekiwać, że organ uzna jego racje, naruszając tym samym obowiązujące przepisy<sup>51</sup>.

Zauważa się przy tym, że podejmując rozstrzygnięcie organy podatkowe powinny mieć na uwadze zarówno przepisy prawa materialnego, jak i procesowego. Oznacza to stosowanie przepisów prawa materialnego aktualnych na chwilę zaistnienia ocenianego zdarzenia, a podstawy proceduralnej na moment wydania rozstrzygnięcia<sup>52</sup>. Czynności procesowe organu wymagają skonkretyzowanej podstawy prawnej – nie jest wystarczające ogólne wskazanie ustawy lub jej rozdziału. Niezbędne jest wskazanie konkretnego przepisu wraz z podaniem jednostki redakcyjnej<sup>53</sup>. Istotę zasady wywodzonej z art. 120 O. p. trafnie ujął WSA w Warszawie, wskazując w wyroku z dnia 08 lutego 2018 roku, iż zasada praworządności

---

<sup>47</sup> A. Kabat w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 882-884.

<sup>48</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 861-865.

<sup>49</sup> III SA/GI 2695/10, LEX nr 1109208.

<sup>50</sup> III SA/GI 195/18, LEX nr 2678743.

<sup>51</sup> III SA/Wa 1989/07, LEX nr 477492.

<sup>52</sup> S. Presnarowicz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 60-61.

<sup>53</sup> A. Hanusz w: A. Hanusz (red.) *Postępowanie podatkowe. Zarys systemu*, Warszawa 2025, s. 282.

wyraża się w tym, że właściwy organ zobowiązany jest rozpoznać sprawę, co do istoty, na podstawie obowiązującego prawa mającego zastosowanie w konkretnym stanie faktycznym w sposób staranny i merytorycznie poprawny<sup>54</sup>.

W literaturze przedmiotu funkcjonuje też rozróżnienie wywodzonych z art. 120 O. p. zasad legalizmu i praworządności. W myśl owego rozróżnienia zasada legalizmu sprowadza się do podejmowania działań w oparciu o wyraźną i istniejącą podstawę prawną, natomiast zasada praworządności polega na obowiązku działania organów zgodnie z całym porządkiem prawnym – z każdym jego elementem<sup>55</sup>. Inni Autorzy używają natomiast określeń „legalizm” i „praworządność” zamiennie<sup>56</sup>.

Z pewnością zarzut naruszenia zasady legalizmu nie może stanowić uniwersalnego środka wzruszenia dowolnego rozstrzygnięcia niepomysłnego dla podatnika. Bogate orzecznictwo wskazuje bowiem, że wydanie rozstrzygnięcia odmiennego od oczekiwań podatnika nie stanowi naruszenia zasady legalizmu (wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2018 roku<sup>57</sup>, wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 lutego 2012 roku<sup>58</sup>, wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2019 roku<sup>59</sup>. Podobnie WSA w Gdańsku podkreślił w wyroku z dnia 11 grudnia 2019 roku, że ocena zgromadzonego materiału dowodowego dokonana przez organ w sposób odmienny od oczekiwań podatnika nie stanowi naruszenia zasady legalizmu<sup>60</sup>. Zarazem NSA zaznaczył w wyroku z dnia 16 maja 2007 roku, że zasada praworządności nie może być wyłączona przez zasadę zaufania i organ, chcąc uczynić zadość oczekiwaniom strony (choćby niesłusznie sprowokowanym przez organ), nie może wydawać decyzji wbrew obowiązującym przepisom<sup>61</sup>.

Jak stwierdził jednak NSA w wyrokach z dnia 15 grudnia 2020 roku<sup>62</sup> oraz z dnia 08 stycznia 2009 roku<sup>63</sup> zarzut naruszenia art. 120 Ordynacji podatkowej nie może stanowić jedynej podstawy skutecznych zarzutów kasacyjnych, gdyż przepis ten jest na tyle ogólny, że wymaga konkretyzacji. Należy zatem wskazać naruszenie konkretnych przepisów procesowych lub materialnych.

Jak wskazuje Naczelny Sąd Administracyjny, nie każde naruszenie przepisów postępowania wpływa dyskwalifikująco na jego efekty. W wyroku NSA z dnia 29 sierpnia 2006

---

<sup>54</sup> III SA/Wa 891/17, LEX nr 2745052.

<sup>55</sup> K. Stolarski w: P. Dąbek, K. Stolarski (red.) *Op. cit.* s. 167.

<sup>56</sup> Przykładowo: H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 861-865.

<sup>57</sup> II FSK 3619/16, LEX nr 2614714.

<sup>58</sup> I SA/Łd 1434/11, LEX nr 1120997.

<sup>59</sup> III SA/Wa 2225/18, LEX nr 2754057.

<sup>60</sup> I SA/Gd 1744/19, LEX nr 2768103.

<sup>61</sup> I GSK 1264/06, LEX nr 937001.

<sup>62</sup> II FSK 2340/18, LEX nr 3124507.

<sup>63</sup> I FSK 1789/07, LEX nr 537210.

roku wskazano, iż przekroczenie przez organ kontrolny limitów trwania kontroli (przewidzianych przez wówczas obowiązującą ustawę z dnia 02 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej) – choć stanowi naruszenie art. 120 Ordynacji podatkowej oraz art. 7 Konstytucji RP - nie dyskwalifikuje bezwzględnie wyników kontroli oraz nie czyni niemożliwym wydania merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie<sup>64</sup>. Podobnie w wyroku z dnia 13 grudnia 2013 roku NSA uznał, że dowody przeprowadzone w toku kontroli podatkowej, przy wszczynaniu której organ nie dopełnił obowiązku wskazania przyczyny odstąpienia od zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli będą mogły być wykorzystane (stosownie do treści wówczas obowiązującego art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 02 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej<sup>65</sup>), w postępowaniu podatkowym pod warunkiem, że powyższe uchybienie nie miało istotnego wpływu na wynik kontroli<sup>66</sup>.

## 5.2 Zasada zaufania (art. 121 § 1 O. p.)

W literaturze przedmiotu podnosi się, iż nie bez powodu zasadę zaufania umieszczono jako drugą z kolei, zaraz po zasadzie legalizmu i praworządności. Świadczy to o zwróceniu przez ustawodawcę szczególnej uwagi na takie wartości, jak sprawiedliwość, równość podmiotów, poszanowanie zachowań międzyludzkich, a także poszanowanie reguł kultury administrowania<sup>67</sup>. Podkreśla się także, że konsekwencją zasady zaufania do organów podatkowych jest uznanie za równe i równoważne interesów fiskusa i podatnika<sup>68</sup>. Ponadto zauważa się, że zasadniczą rolą tej zasady jest ułatwienie i ulepszenie relacji organów podatkowych z podatnikami<sup>69</sup>. Formułowany jest także pogląd, że redagując zasadę zaufania na potrzeby Ordynacji podatkowej pominięto wskazany w art. 8 Kodeksu postępowania administracyjnego<sup>70</sup> postulat pogłębiania świadomości i kultury prawnej obywateli, co oceniane jest jako nieuzasadnione, gdyż wartości te są szczególnie istotne w systemie opartym na samowymiarze podatków<sup>71</sup>.

---

<sup>64</sup> I FSK 1045/05, LEX nr 262095.

<sup>65</sup> T. j. Dz. U. 2017, poz. 2168 ze zm., utraciła moc z dniem 30 kwietnia 2018 roku.

<sup>66</sup> I FSK 1645/12, LEX nr 1438366.

<sup>67</sup> S. Presnarowicz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*. Tom II, Warszawa 2022, s. 63-64.

<sup>68</sup> K. Stolarski w: P. Dąbek, K. Stolarski (red.) *Op. cit.* s. 168.

<sup>69</sup> Sz. Obuchowski *Zasada zaufania w polskim postępowaniu podatkowym. Ujęcie modelowe* Gdańsk 2021, s. 113.

<sup>70</sup> Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 roku Kodeks postępowania administracyjnego (T.j. Dz. U. 2024, poz. 572 ze zm.), dalej: „kpa”.

<sup>71</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 865.

Wśród warunków prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie wymienia się dokładne rozpatrywanie żądań strony, zachowanie przez organ należytej staranności (dokładność i rzetelność w przeprowadzaniu i ocenie materiału dowodowego), zachowanie merytorycznej poprawności w zakresie oceny stosunku prawnopodatkowego, dokonywanie przez organ prawidłowych rozstrzygnięć, unikanie rozbieżnych ocen prawnych identycznych lub zbliżonych stanów faktycznych oraz należyte uzasadnianie podejmowanych rozstrzygnięć<sup>72</sup>. Jak podkreślił Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 14 stycznia 2020 roku, zasada zaufania stanowi przeszkodę dla obciążenia jednostki konsekwencjami wadliwych działań organów administracji publicznej o charakterze informacyjnym. W świetle zasady tej organy administracji nie mogą na jednostkę przerzucać negatywnych konsekwencji zarówno działań i zaniechań własnych, jak też działań i zaniechań innych organów<sup>73</sup>.

Prowadzenie postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych nie może być jednak utożsamiane ze spełnianiem oczekiwań podatnika poprzez wydawanie pożądanых przez niego rozstrzygnięć. Tym samym wydanie przez organ niepomysłnego dla podatnika rozstrzygnięcia nie świadczy samo w sobie o naruszeniu tej zasady (tak NSA w wyrokach z dnia 20 października 2022 roku<sup>74</sup>, 04 grudnia 2020 roku<sup>75</sup>, WSA w Warszawie w wyroku z dnia 22 października 2019 roku<sup>76</sup>). Jeszcze wyraźniej zarysował to NSA w wyroku z dnia 12 maja 2021 roku, wskazując, że zasada wynikająca z art. 121 Ordynacji podatkowej nie może być rozumiana jako nakaz wykładni zawsze na korzyść podatnika<sup>77</sup>.

W orzecznictwie sądów administracyjnych odnaleźć można wskazówkę co do rozumienia postępowania budzącego zaufanie do organów podatkowych. Jak podnosiły Sądy, zaufanie budzi postępowanie staranne i merytorycznie poprawne, które równo traktuje interesy podatnika i Skarbu Państwa, prowadzone zgodnie z przepisami prawa procesowego oraz w toku którego prawidłowo stosowano przepisy prawa materialnego (tak WSA w Łodzi, w wyroku z dnia 04 października 2022 roku<sup>78</sup>, NSA w wyroku z dnia 02 czerwca 2022 roku<sup>79</sup>).

Przejawem realizacji zasady zaufania jest kompleksowe uzasadnienie podejmowanych przez organy rozstrzygnięć. WSA w Krakowie podkreślił w wyroku z dnia 09 lutego 2022 roku,

---

<sup>72</sup> A. Hanusz w: A. Hanusz (red.) *Postępowanie podatkowe. Zarys systemu*, Warszawa 2025, s. 285-291.

<sup>73</sup> I SA/Bk 284/19, LEX nr 2773483.

<sup>74</sup> III FSK 1014/21, LEX nr 3425218.

<sup>75</sup> I FSK 649/20, LEX nr 3121881.

<sup>76</sup> III SA/Wa 343/19, LEX nr 2944923.

<sup>77</sup> II FSK 3814/18, LEX nr 3188200.

<sup>78</sup> I SA/Łd 505/22, LEX nr 3416666.

<sup>79</sup> III FSK 650/21, LEX nr 3363251.

że w uzasadnieniu decyzji winien znaleźć odzwierciedlenie proces rozumowania organu, wnioski dotyczące oceny dowodów i argumenty, przemawiające za przyjęciem określonej opinii. Niezbędne jest też wykazanie, jakie znaczenie dla potrzeb rozstrzyganej sprawy mają dowody wskazane przez organ w uzasadnieniu decyzji. Takie uzasadnienie umożliwi zarówno adresatowi, jak i sądowi oceniającemu legalność decyzji, zapoznać się nie tylko ze stwierdzeniami organu, ale także jego argumentacją<sup>80</sup>. Podobny pogląd wyraził NSA w wyroku z dnia 05 marca 2020 roku<sup>81</sup>.

Jako przejawy naruszenia przez organy podatkowe zasady zaufania w orzecznictwie sądowo administracyjnym wymienia się przykładowo: 1) zmianę stawki podatku od nieruchomości przy braku istotnych zmian stanu faktycznego i prawnego (wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 czerwca 2020 roku<sup>82</sup>), 2) wydanie dwóch przeciwstawnych interpretacji indywidualnych wobec stron tego samego stosunku zobowiązaniowego, na tle tego samego stanu faktycznego i prawnego, otrzymując całkowicie przeciwstawne interpretacje indywidualne, bez wskazania przyczyn zmiany stanowiska (wyrok NSA z dnia 07 lutego 2019 roku<sup>83</sup>), 3) pomijanie pełnomocnika w informowaniu o okolicznościach zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, odnośnie których prowadzone jest postępowanie podatkowe z udziałem tego pełnomocnika (wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 lutego 2018 roku<sup>84</sup>), 4) określenie na podstawie tego samego materiału dowodowego wartości sprzedaży niezaewidencjonowanej dla potrzeb podatku dochodowego oraz dla potrzeb podatku od towarów i usług w różnej wysokości (wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 lipca 2017 roku<sup>85</sup>), 5) powołanie na biegłego pracownika zatrudnionego w organie podatkowym, choćby nawet dysponował wiadomościami specjalnymi w danej dziedzinie (wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 03 listopada 2016 roku<sup>86</sup>).

W wyroku NSA z dnia 28 września 2020 roku z zasady zaufania wywiedziono także wniosek, że wszelkie wątpliwości co do stanu faktycznego należy interpretować na korzyść podatnika<sup>87</sup>. Pogląd ten wydaje się jednak bardzo daleko idący. W pierwszej kolejności zauważyć należy, iż zasada *in dubio pro tributario* ma obecnie – po jej uregulowaniu w art. 2a Ordynacji podatkowej – zastosowanie do wątpliwości natury prawnej (co omówione zostanie

---

<sup>80</sup> I SA/Kr 1521/21, LEX nr 3319909.

<sup>81</sup> I FSK 1181/19, LEX nr 3059049.

<sup>82</sup> I SA/Bd 24/20, LEX nr 3022357.

<sup>83</sup> I FSK 142/17, LEX nr 2633871.

<sup>84</sup> I SA/Łd 1158/17, LEX nr 2453274.

<sup>85</sup> I SA/Gd 207/17, LEX nr 2338307.

<sup>86</sup> I SA/Go 257/16, LEX nr 2151987.

<sup>87</sup> I FSK 675/20, LEX nr 3057134

na dalszym etapie pracy). Jeśliby jednak właśnie z art. 121 § 1 O. p. wyprowadzać wniosek, że ma on zastosowanie do rozstrzygnięcia wątpliwości w sferze faktów, a wątpliwości te należy rozstrzygać na korzyść podatnika, to nie sposób zgodzić się, że reguła ta winna dotyczyć wątpliwości „wszelkich”, a nie „niedających się usunąć”. Do podobnych wniosków prowadzi analiza niedawno wprowadzonego przepisu art. 122 § 2 Ordynacji. Zasadniczo wątpliwości co do stanu faktycznego usuwa się poprzez analizę i ocenę materiału dowodowego i wyprowadzanie z zasady zaufania wniosku, że *a priori* wszelkie wątpliwości winny być tłumaczone na korzyść podatnika jest nieuzasadnione. Słuszniejszy w świetle obowiązujących przepisów wydaje się pogląd, że zaufanie budzi takie postępowanie podatkowe, gdzie organy przestrzegają zasady zbierania całego materiału dowodowego oraz jego wszechstronnej i wnikliwej oceny (co zauważył WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 21 stycznia 2004 roku<sup>88</sup>).

Należy przy tym zaznaczyć, że w orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się, że zasada zaufania nie może być interpretowana w oderwaniu od zasady praworządności. Niedopuszczalna jest zatem sytuacja, w której organ podatkowy, kierując się pogłębieniem zaufania, postępuje wbrew przepisom prawa, uchylając w ten sposób zasadzie praworządności (tak WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 12 lipca 2017 roku<sup>89</sup>, NSA w wyroku z dnia 31 października 2018 roku<sup>90</sup>).

### 5.3 Zasada informacji i wyjaśnień (art. 121 § 2 O.p.)

W piśmiennictwie wskazuje się, że udzielanie informacji i wyjaśnień przez organ odnosi się do informacji niezbędnych dla podatnika. Powyższy pogląd koresponduje z przepisami regulującymi doradztwo podatkowe. Podatnik bowiem zainteresowany zasięgnięciem pełnej informacji może skorzystać z usług doradcy podatkowego. Niezależnie jednak od tego wyrażany jest pogląd, że na gruncie Ordynacji podatkowej brakuje wyraźnej regulacji wyłączającej stosowanie zasady *ignorantia iuris nocet* – tak jak uczyniono to na gruncie ogólnego postępowania administracyjnego<sup>91</sup>.

Także w orzecznictwie podkreśla się, że organy podatkowe nie mają obowiązku baczyć, by strona nie poniosła szkody w związku z niezajomością prawa (tak WSA w Warszawie w wyroku z dnia 08 listopada 2006 roku<sup>92</sup>). Tym bardziej organy nie mają obowiązku

---

<sup>88</sup> I SA/Gd 1958/00, LEX nr 129335.

<sup>89</sup> I SA/Sz 481/17, LEX nr 2357225.

<sup>90</sup> I FSK 1594/18, LEX nr 2587919.

<sup>91</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 874-875.

<sup>92</sup> III SA/Wa 1585/06, LEX nr 301305.

informować strony o każdorazowej zmianie przepisów prawa (tak NSA w wyroku z dnia 18 listopada 2009 roku<sup>93</sup>).

Podnosi się także, że w praktyce może dojść do sytuacji, w których zaciera się różnica pomiędzy udzielaniem informacji i wyjaśnień przez organ a doradztwem podatkowym. Aby tego uniknąć organy winny ograniczyć się do udzielania niezbędnych informacji na temat treści przepisów, interpretacji czy orzecznictwa, jednakże zdecydowanie winny powstrzymać się od wykonywania czynności przynależnych wyłącznie do doradztwa podatkowego – np. udzielania pomocy w sporządzaniu środków zaskarżenia<sup>94</sup>.

Zasada udzielania informacji i wyjaśnień winna być jednak interpretowana z uwzględnieniem wynikającej z art. 121 § 1 Ordynacji zasady zaufania. Świadczą o tym poglądy wyrażane przez sądy administracyjne, w myśl których zasada informowania, w kontekście zasady zaufania do organów podatkowych, obliuguje organy podatkowe do wyjaśnienia i uwzględnienia okoliczności korzystnych dla strony, w tym skorzystania z ulgi podatkowej, jeżeli strona spełnia warunki materialnoprawne (wyroki NSA z dnia 08 maja 2018 roku<sup>95</sup> oraz z dnia 19 sierpnia 2014 roku<sup>96</sup>).

Omawiany przepis wyraźnie zakreśla granice udzielanych informacji i wyjaśnień do przepisów prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania. Potwierdził to zdecydowanie Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 maja 2023 roku, gdzie zaznaczył, że obowiązek udzielania informacji ogranicza się do informacji i wyjaśnień o przepisach prawa podatkowego pozostających w związku z przedmiotem postępowania, nie dotyczy zaś okoliczności faktycznych i prawnych mogących mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy podatkowej<sup>97</sup>. Podobnie WSA w Warszawie podkreślił, że organ nie ma obowiązku przewidywać wszelkich ewentualności nieznanymi prawa przez podatnika oraz formułować na te ewentualności stosownych pouczeń, instrukcji i zaleceń (wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2020 roku<sup>98</sup>).

#### **5.4 Zasada prawdy obiektywnej (art. 122 O. p.)**

Przedmiotowa zasada ma pierwszorzędne znaczenie z punktu widzenia tematu niniejszej rozprawy. Odnosi się ona bowiem w szczególny sposób do postępowania

---

<sup>93</sup> II FSK 938/08 LEX nr 550434.

<sup>94</sup> S. Presnarowicz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 67-68.

<sup>95</sup> II FSK 2672/17, LEX nr 2527667.

<sup>96</sup> II FSK 2166/12, LEX nr 1495868.

<sup>97</sup> III FSK 1400/22, LEX nr 3593604.

<sup>98</sup> III SA Wa 2310/19, LEX nr 3099336.

dowodowego - zarówno na etapie przeprowadzania poszczególnych dowodów, jak i ich oceny. Trafnie w literaturze przedmiotu podkreśla się, że dla konstrukcji prawnej podatku kluczowe znaczenie ma podatkowo – prawny stan faktyczny<sup>99</sup>. Realizacja natomiast zasady prawdy obiektywnej sprzyja ustaleniu tego stanu faktycznego, przyczyniając się do trafnego zastosowania przepisów prawa. Stąd też podkreśla się w piśmiennictwie, że zasada wynikająca art. 122 Ordynacji odnosi się nie tylko do sposobu prowadzenia postępowania, ale także stanowi wskazówkę interpretacyjną dla przepisów prawa materialnego. W omawianym przepisie ustawodawca bowiem nakazuje także „załatwienie sprawy” w zgodzie z omawianą zasadą<sup>100</sup>.

Zasada prawdy obiektywnej jest rozwinięta szeroko w przepisach Rozdziału XI Ordynacji, regulujących postępowanie dowodowe (art. 180-200 O. p.), które zostaną obszerniej przedstawione na dalszym etapie. Realizacja tej zasady jest ściśle powiązana z zasadą praworządności, gdyż praworządne postępowanie dowodowe, zgodne z przepisami proceduralnymi i celem wyznaczonym przez prawo materialne jest zarazem osiągnięciem prawdy materialnej<sup>101</sup>. W praktyce „(...)organy podatkowe powinny w pierwszej kolejności ustalić, jakie fakty są istotne z punktu widzenia przepisów prawa materialnego mogących mieć w sprawie zastosowanie. W dalszej kolejności rzeczą organów jest rozważenie, jakie dowody będą pomocne w ustaleniu wspomnianych faktów. Kolejny etap to przeprowadzenie z urzędu tych dowodów oraz innych dowodów wnioskowanych przez stronę<sup>102</sup>”.

Przepis art. 122 § 1 O. p. nakłada na organy podatkowe obowiązek podejmowania wszelkich niezbędnych działań w celu wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy. Obowiązek ten nie ma jednak charakteru absolutnego i nielimitowanego. Zasada prawdy obiektywnej jest zatem ograniczona, co wynika z samej treści przepisu, który z jednej strony nakłada obowiązek podejmowania wszelkich działań, by z drugiej strony jednak zaznaczyć, że mają to być działania niezbędne. Co oczywiste w świetle art. 120 Ordynacji, podejmowane przez organ „wszelkie działania” muszą być zarazem działaniami na podstawie przepisów prawa i w jego granicach<sup>103</sup>.

Podkreśla się przy tym, że choć główny ciężar dowodu spoczywa na organach podatkowych, to w określonych stanach faktycznych (zwłaszcza w sytuacji ubiegania się

---

<sup>99</sup> R. Mastalski *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, Palestra 10/1991, s. 34.

<sup>100</sup> Z. Ofiarski *Op. cit.* s. 245.

<sup>101</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 877-878.

<sup>102</sup> A. Kabat w: S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 887.

<sup>103</sup> Z. Ofiarski *Op. cit.* s. 247.

podatnika o ulgi czy zwolnienia), ciężar ten obarcza także stronę postępowania<sup>104</sup>. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że z obowiązku organu podejmowania działań niezbędnych dla wyjaśnienia stanu faktycznego nie wynika uprawnienie strony do bezczynności czy też do podejmowania działań utrudniających organowi podatkowemu dokonanie niezbędnych ustaleń. Przeciwnie – strona ma prawo do aktywnego udziału w postępowaniu, w tym poprzez inicjatywę dowodową, składanie zeznań czy wyjaśnień<sup>105</sup>.

W piśmiennictwie prezentowany jest także punkt widzenia, że pogląd o ciężarze dowodu spoczywającym na podatniku nie uwzględnia dynamicznego charakteru postępowania i jego dwuinstancyjności. W myśl tego punktu widzenia, podatek nie ma potrzeby udowadniać niczego na użytek decyzji kończącej postępowanie – a gdyby tak było, winien móc sporządzać także jej uzasadnienie. Spór między podatnikiem a organem może zostać zmanifestowany dopiero w odwołaniu od rozstrzygnięcia, w którym podatek może podnosić dotychczas niepowoływane dowody i kwestionować ustalenia organu. Przeciwny pogląd sugerowałby bowiem, że podatek musi wygrać z organem już w I instancji, co powodowałoby rażącą nierówność szans – na korzyść organu. Reasumując, zasada prawdy obiektywnej ma być realizowana w obydwu instancjach, a do strony należy wybór taktyki w zakresie przedstawiania dowodów<sup>106</sup>.

Odnosząc się do powyższego poglądu zauważyć wypada w pierwszej kolejności, że istotnie zasada prawdy materialnej winna być realizowana zarówno w toku postępowania w I instancji, jak i postępowania odwoławczego. Poza sporem jest również fakt, że strona może skarżyć niekorzystne dla siebie rozstrzygnięcie i może w toku postępowania obrać rozmaite warianty taktyki procesowej. Wątpliwości budzi jednak pogląd, w myśl którego przemilczanie czy zatajanie korzystnych dla strony dowodów w toku postępowania przed organem I instancji, a następnie podnoszenie w odwołaniu zarzutu ich nieprzeprowadzenia miałyby przyczynić się do poprawy sytuacji procesowej strony. Również sceptycznie należy odnieść się do ewentualnego podnoszenia zarzutu naruszenia przez organ I instancji zasady prawdy obiektywnej, w sytuacji w której organ nie przeprowadził dowodu, o którym zwyczajnie nie posiadał wiedzy (np. nie wiedział o istnieniu osób, które dysponują wiedzą na tematy istotne dla postępowania lub o istnieniu dokumentów, których treść mogła mieć znaczenie dla postępowania).

---

<sup>104</sup> S. Presnarowicz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 69-70, Zagadnienie ciężaru dowodu zostanie bliżej przedstawione w dalszej części pracy.

<sup>105</sup> K. Stolarski w: P. Dąbek, K. Stolarski (red.) *Op. cit.* s. 169-170.

<sup>106</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 880-881.

Jak wskazano powyżej, zasada prawdy obiektywnej nie ma charakteru nieograniczonego. Postępowanie dowodowe nie jest celem samym w sobie. Nie istnieje zatem nieograniczony obowiązek, spoczywający na organach podatkowych, poszukiwania faktów i dowodów które mogą mieć znaczenie dla sprawy. W konsekwencji, gdy organ podatkowy w sposób nie budzący wątpliwości dokona ustaleń faktycznych, kontynuacja postępowania dowodowego jest bezzasadna. Pogląd ten jest ugruntowany w orzecznictwie sądów administracyjnych i znalazł wyraz w wyrokach NSA z dnia 19 kwietnia 2023 roku<sup>107</sup>, z dnia 25 listopada 2022 roku<sup>108</sup>, WSA w Poznaniu z dnia 01 sierpnia 2023 roku<sup>109</sup> czy WSA w Lublinie z dnia 18 września 2019 roku<sup>110</sup>. Tym samym nie ma obowiązku, by organy podatkowe dopuszczały każdy dowód zaproponowany przez stronę, gdy inne dowody wystarczą dla dokładnego ustalenia stanu faktycznego sprawy, jak podkreślił NSA w wyroku z dnia 20 stycznia 2010 roku<sup>111</sup>. Trafnie też uznał WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 30 czerwca 2021 roku, iż przyjęcie bezwzględności charakteru zasady prawdy obiektywnej przyniosłoby skutek w postaci niemożności ukończenia jakiegokolwiek postępowania podatkowego z powodu obawy przed pominięciem jakiegoś dowodu, bez względu na jego wartość<sup>112</sup>.

Zasada prawdy obiektywnej nie może jednak doznawać uszczerbku na skutek realizacji zasady szybkości i ekonomiki postępowania, co podkreślił WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 18 lipca 2023 roku<sup>113</sup>. Dodatkowo w orzecznictwie podnosi się, że obowiązek poszukiwania dowodów choć spoczywa na organie podatkowym, to nie obciąża wyłącznie organu. Obowiązek ten dotyczy także podatnika, który winien współdziałać przy realizacji zasady prawdy obiektywnej. Pomimo, że organ podatkowy jest gospodarzem postępowania, nie oznacza to zarazem, że podatnik jest zwolniony z przedstawiania dowodów na poparcie swych racji, co wskazał NSA w wyroku z dnia 21 grudnia 2007 roku<sup>114</sup>. Aktywność podatnika ma szczególne znaczenie w sytuacji, gdy tylko on posiada wiedzę na temat faktów istotnych dla biegu postępowania. W takiej sytuacji, gdy podatnik wiedzy tej nie ujawnił organowi, nie może on czynić zarzutu, że fakty te nie zostały przez organ uwzględnione przy rozstrzygnięciu sprawy (tak WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 06 grudnia 2022 roku<sup>115</sup>). Podobnie WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 12 stycznia 2022 roku stwierdził, że bierna postawa podatnika

---

<sup>107</sup> II GSK 2483/21, LEX nr 3577834.

<sup>108</sup> II GSK 1122/19, LEX nr 3506036.

<sup>109</sup> III SA/Po 264/23, LEX nr 3599701.

<sup>110</sup> I SA/Lu 130/19, LEX nr 2778757.

<sup>111</sup> II FSK 1313/08, LEX nr 558887.

<sup>112</sup> I SA/OI 106/20, LEX nr 3213928.

<sup>113</sup> I SAB/Rz 6/23, LEX nr 3591566.

<sup>114</sup> II FSK 176/07, LEX nr 364727.

<sup>115</sup> I SA/Gd 669/22, LEX nr 3480642.

w zakresie inicjatywy dowodowej znacznie ogranicza możliwość podnoszenia zarzutu nieprawidłowego działania organu i pominięcia nieprzedstawionych przez podatnika dowodów<sup>116</sup>. Ponadto NSA w wyroku z dnia 09 września 2022 roku stwierdził, że obowiązek organów podatkowych nie polega na podejmowaniu wszelkich działań, które z punktu widzenia oczekiwań podatnika będą prowadziły do wykazania stawianych przez niego tez i twierdzeń. Jeżeli - w ocenie podatnika - organ zebrał materiał dowodowy, który nie potwierdza stanu faktycznego, to rzeczą strony postępowania podatkowego jest przedstawienie takich dowodów, które stanowiłyby poparcie dla jej twierdzeń<sup>117</sup>.

W orzecznictwie prezentowane jest też stanowisko podkreślające obowiązek organu w zakresie ustalenia prawdy obiektywnej i stanu faktycznego sprawy. Z powinności tej oraz ochrony podatnika – jako słabszej strony stosunku podatkowoprawnego - wynika domniemanie prawdziwości danych wykazanych podatnika w deklaracji podatkowej. W konsekwencji zaś, jeśli organ nie przeprowadzi dowodów, które wykażą innej wysokości zobowiązania podatkowego niż zadeklarował podatnik, obowiązują wartości podane przez podatnika (tak NSA w wyroku z dnia 24 stycznia 2023 roku<sup>118</sup>). Co warto podkreślić, przywołany wyrok zapadł na kanwie stanu faktycznego, gdzie organy obydwu instancji dokonywały we własnym zakresie symulacji i obliczeń dotyczących skali i efektów produkcji rolnej, prowadzonej przez podatnika – wypowiadając się tym samym co do dziedzin, w których nie dysponują specjalistyczną wiedzą. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że w przedmiotowej sprawie organy nie wywiązały się z nakazu wyjaśnienia stanu faktycznego zgodnie z zasadą prawdy obiektywnej, wskutek czego nie doprowadziły do obalenia domniemania wiarygodności danych zadeklarowanych przez podatnika.

Odrębnego omówienia wymaga treść art. 122 § 2 Ordynacji. Przepis ten został wprowadzony na mocy nowelizacji z dnia 12 września 2025 roku<sup>119</sup>. W myśl przywołanego przepisu: „*W postępowaniu podatkowym wszczętym z urzędu niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego rozstrzyga się na korzyść strony, z wyjątkiem przypadków gdy:*

- 1) w postępowaniu uczestniczą strony o spornych interesach lub wynik postępowania ma bezpośredni wpływ na interesy innych osób;*
- 2) przepisy prawa wymagają od strony wykazania określonych faktów;*
- 3) sprzeciwia się temu ważny interes publiczny, w tym istotny interes państwa.”*

---

<sup>116</sup> I SA/Bk 135/21, LEX nr 3302934.

<sup>117</sup> II FSK 644/22, LEX nr 3522105.

<sup>118</sup> I FSK 1088/22, LEX nr 3514861.

<sup>119</sup> Ustawa z dnia 12 września 2025 roku o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa, druk sejmowy nr 1265.

Przytoczony przepis stanowi – z zastrzeżeniem wymienionych ograniczeń – odpowiednik znanej ustawie karnej procesowej zasady *in dubio pro reo*. Jednocześnie wprowadzenie przytoczonego przepisu jest świadectwem wątpliwości co do treści zasady *in dubio pro tributario*. Zachodziły bowiem wątpliwości czy zasada *in dubio pro tributario* ma zastosowanie wyłącznie co do wątpliwości co do prawa (na co zdaje się wskazywać literalne brzmienie art. 2a O.p), czy także do wątpliwości w sferze faktów. Wprowadzenie art. 122 § 2 zasługuje zatem na pozytywną ocenę, z tym jednak zastrzeżeniem, że wymienione w przepisie wyłączenia mogą zniweczyć praktyczne znaczenie przepisu. Szczególne obawy budzi ostatnia z przesłanek, odwołująca się do ważnego interesu publicznego, w tym ważnego interesu państwa. Łatwo bowiem wyobrazić sobie można argumentację, zgodnie z którą zapewnienie przychodów budżetowi państwa realizuje ważny interes publiczny, co z kolei uzasadnia odstąpienie od rozstrzygnięcia niedających się usunąć wątpliwości na korzyść strony. Przytoczona ustawa została w dniu 16 października 2025 roku podpisana przez Prezydenta RP.

### **5.5 Zasada czynnego udziału strony (art. 123 O. p.)**

Prawo do czynnego udziału strony (znane także jako prawo do wysłuchania) ma długą tradycję – zostało bowiem uregulowane już w pierwszej europejskiej ustawie o postępowaniu administracyjnym – austriackiej Allgemeines Verwaltungsverfahrensgesetz pochodzącej z 1925 roku, gdzie zagwarantowano prawo do czynnego udziału w postępowaniu wyjaśniającym i prawo do zajęcia stanowiska w sprawie wyników postępowania dowodowego<sup>120</sup>. Zasada zapewnienia czynnego udziału stronie ma szczególnie istotne znaczenie, z uwagi na fakt, że postępowanie podatkowe nie ma kontradiktoryjnego charakteru, co przejawia się poprzez faktyczną dysproporcję pomiędzy pozycją procesową organu i strony. Rolą zatem zasady czynnego udziału jest polepszenie sytuacji procesowej strony<sup>121</sup>. Przepis art. 123 O. p. wyraźnie stanowi, że prawo do czynnego udziału jest zagwarantowane stronie na każdym etapie postępowania. Tym samym podkreśla się w literaturze przedmiotu, że obowiązek ten rozciąga się na okres od wszczęcia postępowania podatkowego, aż do doręczenia decyzji organu odwoławczego. W wyjątkowych wypadkach, w związku z faktycznym przedłużeniem postępowania np. poprzez żądanie strony uzupełnienia decyzji organu odwoławczego, obowiązek ten trwać może jeszcze dłużej<sup>122</sup>.

---

<sup>120</sup> A. Krawczyk *Naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym oraz sądowa ocena kontroli tego naruszenia* Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 3-4 (96-97)/2021, s. 129.

<sup>121</sup> S. Presnarowicz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz Tom II*, Warszawa 2022, s. 73.

<sup>122</sup> A. Kabat w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 888.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 listopada 2019 roku stwierdził, że dowody z innych postępowań, zarówno podatkowych, jak i karnych mogą być włączane i wykorzystywane w toku postępowania podatkowego. Powyższa zasada odnosi się zarówno do postępowań zakończonych oraz postępowań w toku<sup>123</sup>. W przedmiotowej sytuacji, gdy organ sięga po dowody pochodzące z innych postępowań, zasada czynnego udziału strony przejawia się poprzez umożliwienie stronie zaznajomienia się z uzyskanymi materiałami oraz wypowiedzenia się na ich temat. Pogląd ten znalazł wyraz w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 14 września 2017 roku<sup>124</sup>. Podkreśla się także w orzecznictwie, że strona – w konsekwencji zaznajomienia się i wypowiedzenia z uzyskanymi dowodami – ma możliwość przedstawiania kontrdowodów (tak NSA w wyroku z dnia 05 maja 2017 roku<sup>125</sup>). W podobnym tonie wypowiedział się NSA w wyroku z dnia 19 października 2007 roku, wskazując, że powtórzenie przesłuchania świadka przesłuchanego wcześniej w toku postępowania karnego jest zasadne tylko wówczas, gdy strona wskaże konkretne nowe okoliczności na jakie świadek miałby zostać ponownie przesłuchany<sup>126</sup>.

Krytycznie do tego stanowiska odniesiono się w literaturze wskazując, że: *„Nieuzasadnione wydaje się stanowisko przyjęte w tym samym wyroku, że żądanie powtórzenia w postępowaniu podatkowym dowodu z przesłuchania świadka uprzednio przesłuchanego w postępowaniu karnym będzie uzasadnione tylko wówczas, gdy strona wskaże na konkretne istotne okoliczności faktyczne, niezbędne do wyjaśnienia lub sprzeczności w tych zeznaniach w porównaniu z dotychczasowym zebrany materiał dowodowy oraz że samo zaś powołanie się na zasadę bezpośredniości przeprowadzenia dowodu – zeznań świadka – jako realizującą prawo strony do czynnego udziału w postępowaniu dowodowym nie jest wystarczające (wyr. NSA z 19.10.2007r., I FSK 1015/06, Legalis). Strona postępowania podatkowego nie jest często w stanie wskazać okoliczności faktycznych niezbędnych do wyjaśnienia lub sprzeczności bez przeprowadzenia przesłuchania. Proces przesłuchania ma bowiem charakter dynamiczny. Rodzaj i zakres pytań zmienia się w zależności od treści odpowiedzi. Ponadto, przesłuchanie strony pełne jest niuansów psychologicznych. Świadkowie zupełnie inaczej zachowują się, reagują w obecności urzędników, a zupełnie inaczej w obecności osób trzecich, np. strony. Bardzo istotne znaczenie ma też treść i sposób zadawania pytań. Czynny i osobisty udział strony*

---

<sup>123</sup> II FSK 152/18, LEX nr 2772089.

<sup>124</sup> II FSK 2452/12, LEX nr 2394027.

<sup>125</sup> I FSK 1674/15, LEX nr 2315628.

<sup>126</sup> I FSK 1015/06, LEX nr 419851.

w przesłuchaniu świadka ma zawsze fundamentalne znaczenie dla realizacji prawdy materialnej.<sup>127</sup>”

Powyższy pogląd *de facto* całkowicie sprzeciwia się możliwości wykorzystania w toku postępowania podatkowego dowodu z przesłuchania świadka przeprowadzonego w postępowaniu karnym. W konsekwencji, zdaniem Autorów, każde przesłuchanie wymaga powtórzenia w postępowaniu podatkowym, także w sytuacji gdy strona nie jest w stanie wskazać na jakie okoliczności świadka należy przesłuchać lub jakie rozbieżności ujawniono w materiale dowodowym – również powstałe w wyniku przesłuchania pochodzącego z postępowania karnego. Odnosząc się do zapatrywania wyrażonego przez Autorów, zgodzić się należy, że niewątpliwie przesłuchanie ma charakter dynamiczny i opiera się na interakcji przesłuchującego, świadka i innych ewentualnych uczestników czynności – choćby strony postępowania podatkowego. Nie zmienia to faktu, że przesłuchanie – jak każda czynność procesowa – ma swój cel, ale także i efekt, który jest utrwalony w postaci protokołu. Tym samym strona, zapoznawszy się z treścią protokołu, powinna być w stanie ocenić czy treść zeznań jest z jej punktu widzenia korzystna oraz ewentualnie jakie okoliczności nie były w toku przesłuchania poruszone – a mogłyby mieć znaczenie dla przedmiotu sprawy. Oczywiście możliwe i prawdopodobne jest, że w toku przesłuchania, w wypowiedziach świadka ujawnią się dodatkowe okoliczności, nieprzewidziane wcześniej nie tylko przez stronę, ale także przez przesłuchującego. Zatem strona domagająca się powtórzenia przesłuchania w procedurze podatkowej może sformułować, jakie konkretnie okoliczności wymagają w jej ocenie doprecyzowania czy wyjaśnienia. W przeciwnym wypadku uznać bowiem należy, że zeznania świadka pochodzące z postępowania karnego nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym, a jedynie dowód w najlepszym wypadku „połowiczny”, wymagający swoistej „konwalidacji” poprzez powtórzenie przesłuchania lub zaledwie informację o możliwym do przeprowadzenia dowodzie. Z kolei inni autorzy wskazują, że „(...) nie można uznać za naruszające zasadę z art. 123 o.p. skorzystanie przez organ podatkowy z zeznań świadka złożonych w innej sprawie, które w ocenie organu w sposób wystarczający pozwalają na dokonanie ustaleń w sprawie, w szczególności kiedy bezpośrednie przesłuchanie świadka przez organ napotyka na trudności faktyczne”<sup>128</sup>.

W literaturze przedmiotu trafnie podkreśla się także, iż wymóg brania przez stronę udziału w postępowaniu nie ma charakteru bezwzględnego. Jeśli strona nie korzysta

---

<sup>127</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 884-885.

<sup>128</sup> K. Stolarski w: P. Dąbek, K. Stolarski (red.) *Op. cit.* s. 171.

z zapewnionego jej przez organ prawa do wzięcia czynnego udziału w postępowaniu, nie zgłaszając się na wezwania czy nie przedkładając dowodów, nie może skutecznie podnosić naruszenia zasady czynnego udziału<sup>129</sup>.

Jedną z gwarancji realizacji zasady czynnego udziału strony jest art. 200 §1 Ordynacji podatkowej, w myśl którego przed wydaniem decyzji organ wyznacza stronie 7-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego. W wyroku NSA z dnia 09 grudnia 2022 roku podkreślono, że przepis ten pełni funkcję ochronną, gdyż strona ma zarówno możliwość zapoznać się ustaleniami organu i zgromadzonym materiałem dowodowym oraz materiał ten ocenić, a zarazem złożyć do postępowania nowe dowody i zgłosić własne wnioski dowodowe<sup>130</sup>.

Przedmiotem zainteresowania sądownictwa administracyjnego była problematyka konsekwencji zasady ukształtowanej przez art. 200 § 1 Ordynacji. W sprawie tej zapadła uchwała 7 sędziów NSA z dnia 25 kwietnia 2005 roku<sup>131</sup> o następującej treści:

*1. Niezastosowanie w danej sprawie trybu określonego w art. 200 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (...) nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że jest podstawa wznowienia postępowania wymieniona w art. 240 § 1 pkt 4 tej ustawy.*

*2. Naruszenie przez organ odwoławczy art. 200 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa jest naruszeniem przepisów postępowania, które może doprowadzić do uchylenia zaskarżonej decyzji na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c/ ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (...), jeżeli wspomniane naruszenie mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy.*

W uzasadnieniu uchwały podkreślono, że obowiązkiem Sądu jest indywidualne badanie czy naruszenie omawianej zasady miało wpływ na wynik sprawy. Powyższe stanowisko, że samo podniesienie zarzutu, że organ uchybił obowiązkowi przewidzianemu w art. 200 §1 O.p. nie jest wystarczające dla zakwestionowania rozstrzygnięcia organu, a konieczne jest również wykazanie, że naruszenie uprawnienia strony do wypowiedzenia się w przedmiocie zgromadzonych dowodów miało wpływ na wynik sprawy było podtrzymywane w szeregu orzeczeń, w tym m. in. w wyrokach NSA z dnia 21 lipca 2022 roku<sup>132</sup>, a także z dnia 15 lutego 2022 roku<sup>133</sup>).

---

<sup>129</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 886.

<sup>130</sup> I FSK 1749/19, LEX nr 3521655.

<sup>131</sup> FPS 6/04, LEX nr 150133.

<sup>132</sup> III FSK 723/21, LEX nr 3398217.

<sup>133</sup> III FSK 286/21, LEX nr 3325389.

Logiczną konsekwencją potrzeby wykazania związku pomiędzy naruszeniem uprawnienia strony do wypowiedzenia się na temat materiału zgromadzonego w postępowaniu a wynikiem postępowania jest pogląd wyrażony przez WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 23 lipca 2020 roku, że nie można z góry zakładać, iż każde naruszenie art. 200 § 1 O.p. wywiera istotny wpływ na wynik sprawy<sup>134</sup>.

W związku z podjęciem przywołanej wyżej uchwały pojawiały się wątpliwości czy nie przyczyni się ona do obniżenia standardów w zakresie umożliwiania stronom przez administrację podatkową wypowiedzenia się w przedmiocie zgromadzonego materiału dowodowego. Zagadnienie to przeanalizowano w literaturze, sywierzając: *„Jak wynika z obserwacji praktyki, ani nie doszło do rozluźnienia dyscypliny organów podatkowych w zakresie stosowania art. 200 § 1 o.p., ani też nie spotyka się w orzecznictwie przejawów zbyt liberalnej wykładni tego przepisu. Świadczy to o trafności poglądu wyrażonego w uchwale NSA w kwestii zarówno potrzeby odróżniania prawa do czynnego udziału w postępowaniu od prawa do wypowiedzenia się co do wyników tego postępowania, jak i niedopuszczalność utożsamiania skutków naruszenia każdego z tych praw<sup>135</sup>.”*

Odnutowania wymaga, że w orzecznictwie prezentowany był także rygorystyczny pogląd, co do konsekwencji naruszenia art. 200 § 1 Ordynacji podatkowej. Pogląd ten został wyrażony w wyroku NSA w Katowicach z dnia 11 października 2001 roku<sup>136</sup>, a został powtórzony i przywołany przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie w wyroku z dnia 13 maja 2010 roku<sup>137</sup>. W myśl wyrażonego przez sądy stanowiska, niedopuszczalne jest pozbawienie strony możliwości wypowiedzenia się w sprawie zebranych dowodów, choćby wynik rozstrzygnięcia wydawał się oczywisty, chyba że istnieje wyraźna podstawa prawna. Zaprezentowany przez sądy w przywołanych orzeczeniach punkt widzenia wskazuje, że przyczyną uchylecia decyzji może być uchybienie art. 200 § 1 O.p. bez względu na wpływ uchybienia na wynik sprawy. Co więcej, konsekwencją tego stanowiska, jest przyznanie, że nawet w razie braku jakiegokolwiek związku pomiędzy brakiem możliwości wypowiedzenia się strony a wynikiem sprawy (oczywisty wynik rozstrzygnięcia) tego rodzaju nieprawidłowość usprawiedliwia uchylene rozstrzygnięcia organu.

Zasada czynnego udziału strony wykazuje silny związek z zasadą przekonywania. Strona bowiem, która aktywnie uczestniczy w postępowaniu i w ten sposób współtworzy jego

---

<sup>134</sup> I SA/GI 217/20, LEX nr 3049896.

<sup>135</sup> A. Krawczyk *Op. cit.* s. 132.

<sup>136</sup> I SA/Ka 1547/00, LEX nr 54701.

<sup>137</sup> I SA/Kr 576/10, LEX nr 673320.

przebieg i naocznie przekonując się o treści gromadzonych dowodów, może być przekonana o słuszności końcowego rozstrzygnięcia, pomimo że go nie podejmuje<sup>138</sup>. Przejawem zasady czynnego udziału strony jest szereg przepisów szczegółowych, regulujących postępowanie dowodowe (jak choćby art. 190 i 192 Ordynacji podatkowej). Przepisy te zostaną szerzej omówione w części pracy dotyczącej postępowania dowodowego.

## 5.6 Zasada przekonywania (art. 124 O. p.)

Praktycznym przejawem realizacji zasady przekonywania jest uzasadnienie decyzji. Uzasadnienie zaś nie powinno pomijać milczeniem niektórych twierdzeń lub ograniczać się do stwierdzenia, że argumenty podnoszone przez stronę nie mają zastosowania w danej sprawie. Konieczne jest także wyjaśnienie dlaczego dana teza nie dotyczy rozpatrywanej sprawy lub nie jest przez organ podzielana<sup>139</sup>. Trafnie podkreślono w literaturze przedmiotu, że przekonywanie nie może polegać na odwodzeniu podatnika od składania odwołania od decyzji czy też na nakłanianiu podatnika do zapłaty podatku, jako jedyne go sposobu uniknięcia dalszych negatywnych konsekwencji. Tego rodzaju zachowania naruszałoby bowiem prawo do odwołania i swobodnego wyboru sposobu postępowania<sup>140</sup>. Równocześnie zachowanie to byłoby trudne do pogodzenia z zasadą zaufania.

Zasadę przekonywania można jednak traktować raczej jako nakaz starannego działania, niż osiągnięcia takiego rezultatu. Należy przez to rozumieć, że po stronie organu leży powinność takiego formułowania uzasadnień podejmowanych rozstrzygnięć, by przekonać stronę o słuszności danego rozstrzygnięcia. Postulat, by organ osiągnął realny skutek w postaci przekonania strony postępowania do swoich racji jest zbyt daleko idący i nie znajduje uzasadnienia w treści cytowanego przepisu. Zgodnie ze stanowiskiem NSA wyrażonym w wyroku z dnia 12 lipca 2022 roku uzasadnienie rozstrzygnięcia musi zawierać argumentację organu, odzwierciedlającą sposób jego rozumowania. Realizacja zasady przekonywania nie polega jednak na tym, że uzasadnienie decyzji lub postanowienia musi przekonać stronę do racji organu - wystarczające jest jasne przedstawienie argumentacji organu<sup>141</sup>. Uzasadnienie powinno obejmować nie tylko ocenę stanu faktycznego i prawnego, ale także dotyczyć

---

<sup>138</sup> A. Hanusz w: A. Hanusz (red.) *Postępowanie podatkowe. Zarys systemu*, Warszawa 2025, s. 310.

<sup>139</sup> A. Kabat w: S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 891.

<sup>140</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 888.

<sup>141</sup> I FSK 706/22, LEX nr 3421480.

zasadności samej treści podjętej decyzji, jak podkreślił WSA w Krakowie w wyroku z dnia 20 czerwca 2017 roku<sup>142</sup>.

Przykładem naruszenia zasady przekonywania może być sytuacja, w której organ pominie milczeniem twierdzenia strony, gdyż wszelkie okoliczności i zarzuty podnoszone przez stronę, a zwłaszcza te, które mają znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, muszą być rzetelnie omówione i przeanalizowane, jak uznał NSA w wyroku z dnia 15 lutego 2017 roku<sup>143</sup>.

### **5.7 Zasada szybkości i prostoty postępowania (art. 125 o. p.)**

Omawiana zasada wymaga jednoczesnej realizacji dwóch trudnych do pogodzenia postulatów – szybkości i wnikliwości postępowania. Nie jest zatem dopuszczalna sytuacja, by organ prowadząc postępowanie realizował je szybko z naruszeniem wnikliwości, jak również by postępowanie prowadzone było wnikliwie z naruszeniem szybkości (tak NSA w wyroku z dnia 19 września 2019 roku<sup>144</sup>). Podobny pogląd wyrażono w piśmiennictwie, wskazując, że „Szybkość postępowania nie może usprawiedliwiać uchybień przeciwko innym zasadom postępowania i dobrym obyczajom”<sup>145</sup>. Zasadne jest przy tym spostrzeżenie, że szybkość postępowania jest zależna nie tylko od postawy samych pracowników organu zaangażowanych w daną sprawę. Na dynamikę prowadzenia postępowań wpływ mają bowiem także kwestie ogólniejsze, dotyczące organizacji pracy administracji, a także skomplikowane, niejasne i pełne odesłań przepisy prawa podatkowego<sup>146</sup>.

Długotrwałość postępowania sama w sobie (w tym wielokrotne przedłużanie przewidzianego przez przepisy terminu załatwienia sprawy) nie stanowi naruszenia zasady wynikającej z art. 125 O. p. Niejednokrotnie w przypadku postępowań o złożonym i wielowątkowym charakterze niezbędne jest bowiem wykonanie znacznej liczby czynności procesowych – w celu wnikliwego zbadania sprawy i realizacji zasady prawdy obiektywnej, co podkreślił WSA w Warszawie w wyroku z dnia 19 września 2019 roku<sup>147</sup>. W tym kontekście nie ma możliwości dokonania abstrakcyjnej oceny czy dane postępowanie jest prowadzone w sposób przewlekły. W sprawach o skomplikowanym stanie faktycznym, gdzie zachodzi konieczność przeprowadzenia rozległego postępowania dowodowego, zasada szybkości

---

<sup>142</sup> I SA/Kr 961/16, LEX nr 2330035.

<sup>143</sup> II FSK 3854/14, LEX nr 2270632.

<sup>144</sup> I FSK 1287/19, LEX nr 2743011.

<sup>145</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 890.

<sup>146</sup> A. Kabat w: S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 892.

<sup>147</sup> III SAB/Wa 31/19, LEX nr 2740226.

realizowana jest zatem poprzez sprawne zorganizowanie kolejnych czynności procesowych i rozsądną koncentrację materiału dowodowego. Jeżeli jednak nie jest konieczne zgromadzenie wielu dowodów, których pozyskanie, przeprowadzenie czy analiza jest czasochłonne, można od organu wymagać, aby naczelną dyrektywą było jak najszybsze wydanie decyzji albo zakończenie postępowania w inny sposób (tak NSA w wyroku z dnia 11 września 2018 roku<sup>148</sup>).

Niedopuszczalne jest jednak, by organ podatkowy, kierując się prostotą i szybkością postępowania, stracił z pola widzenia inne zasady postępowania – w tym szczególnie zasadę prawdy obiektywnej. Jak bowiem wskazywano w orzecznictwie (tak WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 18 lipca 2023 roku<sup>149</sup>, WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 21 sierpnia 2018 roku<sup>150</sup> czy WSA w Olsztynie w wyroku z dnia 10 maja 2018 roku<sup>151</sup>) realizacja zasady szybkości doznaje ograniczenia z uwagi na potrzebę realizacji zasady prawdy obiektywnej. Przeciwnie podejście doprowadziłoby do wypaczenia idei postępowania, jakim jest wydanie trafnego rozstrzygnięcia na podstawie prawidłowo ustalonego stanu faktycznego – co warunkowane jest rzetelnym (a co za tym idzie – niejednokrotnie długotrwałym) przeprowadzeniem postępowania dowodowego.

## **5.8 Zasada pisemności (art. 126 O. p)**

Pisemność w rozumieniu przywołanego przepisu przybierać może dwie postaci – pisma papierowego oraz elektronicznego. Powyższe dotyczy zarówno sposobu dokumentowania spraw podatkowych przez organy oraz pism kierowanych do organów podatkowych. Zasada pisemności przybrała aktualną postać z dniem 05 października 2021 roku, kiedy to weszła w życie ustawa z dnia 18 listopada 2020 roku o doręczeniach elektronicznych<sup>152</sup>. Powyższa ustawa zmodyfikowała regulacje szeregu ustaw proceduralnych – Ordynacji podatkowej, Kodeksu postępowania administracyjnego, Kodeksu postępowania karnego, Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia czy Kodeksu postępowania cywilnego. Na mocy powyższej nowelizacji zwiększono rolę elektronicznego aspektu zasady pisemności.

Podstawową funkcją zasady pisemności jest utrwalenie i udokumentowanie przebiegu postępowania podatkowego – nie tylko zaś końcowego rozstrzygnięcia. Powyższe stanowi też przejaw gwarancji procesowej podatnika. Pogląd ten znajduje wyraz w orzeczeniu NSA z dnia

---

<sup>148</sup> II FSK 2294/18, LEX nr 2562414.

<sup>149</sup> I SAB/Rz 6/23, LEX nr 3591566.

<sup>150</sup> III SAB/GI 23/18, LEX nr 2549027.

<sup>151</sup> I SAB/OI 4/18, LEX nr 2501026.

<sup>152</sup> T. j. Dz. U. 2024, poz. 1045 ze zm.

16 września 2010 roku<sup>153</sup>. Z kolei NSA w Warszawie w wyroku z dnia 23 października 1998 roku, zajął stanowisko, iż jeśli nawet funkcjonariusz organu wyraża jakieś stanowisko w prowadzonej sprawie, to przybiera ono oficjalne znaczenie, o ile wyrażone zostanie na piśmie w jakiegokolwiek dopuszczalnej formie procesowej<sup>154</sup>.

Trafnie podkreśla się w piśmiennictwie, że w odróżnieniu od postępowania administracyjnego, postępowanie podatkowe nie przewiduje możliwości ustnego załatwienia sprawy. Wyjątkiem od zasady pisemności nie jest również możliwość ustnego wniesienia podania przez stronę, gdyż wniesione w taki sposób podanie i tak wymaga udokumentowania poprzez sporządzenie pisemnego protokołu<sup>155</sup>.

### **5.9 Zasada dwuinstancyjności postępowania (art. 127 O. p.)**

Zasada ta, choć wynika z art. 127 O. p. znajduje oparcie także w art. 78 Konstytucji RP. Ideą przedmiotowej zasady jest zapewnienie stronie postępowania możliwości powtórnego zbadania sprawy, w ramach kontroli instancyjnej. W literaturze podkreśla się, że postępowanie odwoławcze przewidziane w Ordynacji podatkowej ma charakter względnie dewolutywny – sprawa jest bowiem co do zasady rozpatrywana przez organ wyższego stopnia<sup>156</sup>. Wyjątek od zasady dewolutywności stanowią sytuacje, w których w pierwszej instancji decyzję wydał Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor izby skarbowej, samorządowe kolegium odwoławcze bądź szef Krajowej Informacji Skarbowej (*vide* art. 221 O.p.). Sytuacja przedstawiała się analogicznie również w odniesieniu do decyzji wydawanych przez naczelników urzędów celno-skarbowych, w stanie prawnym obowiązującym od dnia 01 marca 2017 roku do dnia 30 czerwca 2023 roku. Od dnia 01 lipca 2023 roku odwołania od decyzji naczelnika urzędu celno – skarbowego rozpatruje dyrektor izby administracji skarbowej, właściwy ze względu na siedzibę organu I instancji (*vide* art. 220 § 3 O.p.).

W literaturze przedmiotu wyrażono pogląd, że brak dewolutywności – sam w sobie – nie niweczy idei dwuinstancyjności, gdyż spośród jej dwóch elementów (ponowne zbadanie sprawy, zbadanie sprawy przez różne organy) większą rolę przypisuje się powtórnemu

---

<sup>153</sup> I FSK 1266/09, LEX nr 617235.

<sup>154</sup> IV SA 1672/96, LEX nr 45690.

<sup>155</sup> A. Kabat w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 894.

<sup>156</sup> S. Presnarowicz *Dowody w odwoławczym postępowaniu podatkowym oraz w procedurach nadzwyczajnych wzruszeń decyzji podatkowych* w: R. Dowgier (red.) *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013, s. 199.

rozpatrzeniu sprawy<sup>157</sup>. Przedstawione stanowisko nasuwa jednak pewne wątpliwości, co do skuteczności kontroli instancyjnej realizowanej bez zachowania dewolutywności. W sytuacji bowiem gdy sprawa jest badana co prawda przez inną osobę, ale będącą pracownikiem urzędu obsługującego ten sam organ, co osoba przygotowująca rozstrzygnięcie w I instancji, postępowanie odwoławcze może jawić się jako iluzoryczne. Zasadnicze wątpliwości co do skuteczności niedewolutywnego modelu postępowania odwoławczego od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego podnoszone były w piśmiennictwie. W szczególności zwrócono uwagę, że – funkcjonująca na podobnych zasadach – instytucja samokontroli, tak przewidziana przez art. 226 O. p., jak i art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 roku prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>158</sup>, w praktyce nie jest efektywna, gdyż zaledwie kilka procent (w zależności od badanego okresu od 1,1% do 4,6%) odwołań i skarg jest rozpatrywana w tym trybie przez organy podatkowe. Ponadto sygnalizowano, że – biorąc pod uwagę ryzyko nieefektywnego postępowania odwoławczego prowadzonego ponownie przed tym samym organem – rolę organów odwoławczych przejmą w praktyce sądy administracyjne, będące zasadniczo pozbawione możliwości prowadzenia postępowania dowodowego, które w konsekwencji będą sprawy ponownie kierowały do organu podatkowego, celem wyeliminowania błędów dowodowych lub prawnych<sup>159</sup>.

Zauważyć jednak należy, że dwuinstancyjność postępowania podatkowego, choć co do zasady działać powinna na korzyść podatnika, może w określonej sytuacji przyczynić się do pogorszenia jego sytuacji. Zgodnie bowiem z art. 234 O.p. dopuszczalna jest sytuacja, w której na skutek odwołania zostanie wydana decyzja na niekorzyść odwołującej się strony - gdy zaskarżona decyzja rażąco narusza prawo lub interes publiczny. W piśmiennictwie zauważa się, że możliwość usunięcia z obrotu prawnego decyzji naruszającej prawo, nawet w wyniku odwołania strony, jest zasadna, choć niesłusznie ograniczona jedynie do kwalifikowanego, rażącego naruszenia prawa<sup>160</sup>. Generalną zasadą jest jednak zakaz *reformationis in peius*, natomiast odstępianie od niej jest absolutnie wyjątkowe i możliwe w sytuacjach ściśle wskazanych w omawianym przepisie, co podkreślił WSA w Lublinie w wyroku z dnia 17 kwietnia 2018 roku<sup>161</sup>.

---

<sup>157</sup> A. Kabat w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 894-895.

<sup>158</sup> T. j. Dz. U. 2024, poz. 935 ze zm., dalej: „p.p.s.a.”.

<sup>159</sup> D. Strzelec, M. Łoboda *O dewolutywności postępowania podatkowego* Przegląd Podatkowy 6/2018, s. 16-20.

<sup>160</sup> S. Presnarowicz *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 115.

<sup>161</sup> I SA/Lu 856/17, LEX nr 2486116.

Konsekwencją zasady dwuinstancyjności jest dwukrotne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy. Organ odwoławczy nie może zatem ograniczyć się do oceny zasadności argumentów podniesionych w odwołaniu przez stronę postępowania jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 08 sierpnia 2023 roku<sup>162</sup>. W podobnym tonie wypowiedział się WSA w Krakowie w wyroku z dnia 21 grudnia 2016 roku, podnosząc, że organ odwoławczy rozpoznaje sprawę, a nie odwołanie<sup>163</sup>. Tym samym, jak podkreślił WSA w Krakowie w wyroku z dnia 04 listopada 2021 roku<sup>164</sup> oraz WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 23 czerwca 2022 roku<sup>165</sup> za naruszenie zasady dwuinstancyjności należy uznać sytuację, w której organ odwoławczy przytoczy stanowisko organu I instancji, ograniczając się jedynie do lapidarnego stwierdzenia, że uznaje to stanowisko za słuszne. Rzecz jasna sam fakt, że organ odwoławczy, dokonawszy całościowej oceny zgromadzonego materiału, dojdzie do tych samych wniosków, co organ wydający kwestionowane rozstrzygnięcie, nie oznacza pozorności postępowania odwoławczego, jak zauważył WSA w Warszawie w wyroku z dnia 27 marca 2017 roku<sup>166</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny podkreślił również w wyroku z dnia 19 stycznia 2022 roku, że efektem nakazu ponownego merytorycznego rozpoznania sprawy przez organ odwoławczy jest fakt, że organ ten nie jest związany wcześniej poczynionymi przez organ I instancji ustaleniami i ocenami dowodów<sup>167</sup>.

### **5.10 Zasada trwałości ostatecznych decyzji (art. 128 O. p.)**

Przepis ten wskazuje na ostateczny charakter decyzji administracyjnych, od których nie służy odwołanie. Odnosi się to do dwóch rodzajów decyzji – wydanych przez organ II instancji (na skutek złożonego odwołania) oraz decyzji organu I instancji, które nie zostały zaskarżone w przewidzianym terminie. Trwałość decyzji jest wartością korzystną zarówno dla strony, jak i dla organów podatkowych. Jak podkreśla się bowiem w piśmiennictwie: *„Trwałość ostatecznej decyzji pozwala stronie polegać na rozstrzygnięciach organów państwa, a organy państwa zabezpiecza przed wielokrotnym rozstrzygnięciem tych samych spraw. Stabilizacja porządku prawnego jest wartością większą niż potrzeba eliminowania z obrotu prawnego decyzji wadliwych<sup>168</sup>”*.

---

<sup>162</sup> III FSK 516/23, LEX nr 3601850.

<sup>163</sup> III SA/Kr 1066/16, LEX nr 2192394.

<sup>164</sup> I SA/Kr 744/21, LEX nr 3259160.

<sup>165</sup> I SA/Rz 241/22, LEX nr 3365101.

<sup>166</sup> III SA/Wa 1274/16, LEX nr 2399629.

<sup>167</sup> II FSK 1343/21, LEX nr 3442197.

<sup>168</sup> A. Kabat w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 896.

Pewność obrotu prawnego nie może być jednak celem absolutnym. Przewidziano zatem sytuacje wyjątkowe, w których możliwe jest wyeliminowanie rozstrzygnięć wprawdzie ostatecznych, ale wadliwych. Eliminacji tego rodzaju rozstrzygnięć służą nadzwyczajne tryby wzruszenia decyzji ostatecznych: wznowienie postępowania (*vide* art. 240-246 O. p.), stwierdzenie nieważności decyzji (*vide* art. 247-252 O. p.), uchylenie decyzji (*vide* art. 253-256 O. p.). Osobnym trybem jest stwierdzenie wygaśnięcia decyzji (*vide* art. 258-259 O. p.), przy czym rozstrzygnięcie zapadłe w tym trybie ma charakter deklaratoryjny<sup>169</sup>. Podkreślić jednak należy, że nadzwyczajne tryby pozwalają wyeliminować rozstrzygnięcia dotknięte szczególnie istotnymi defektami (np. wydanie decyzji bez podstawy prawnej lub z rażącym naruszeniem prawa, oparcie istotnych ustaleń faktycznych na fałszywych dowodach, wydanie decyzji w wyniku przestępstwa). Tym samym opisane wyżej instrumenty – choć stanowią wyjątek od zasady trwałości decyzji ostatecznych – mają zastosowanie w szczególnych sytuacjach. Możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej stanowi zatem wyłom nie tylko w zasadzie wynikającej z art. 128 Ordynacji, ale także w zasadzie dwuinstancyjności postępowania wynikającej z art. 127 Ordynacji<sup>170</sup>.

Tryby nadzwyczajne nie mogą być zatem traktowane jako swoista „trzecia instancja”, co zasadnie podkreślił NSA w wyroku z dnia 30 maja 2012 roku<sup>171</sup>. Podkreśla się, że niedopuszczalne jest traktowanie trybu nadzwyczajnego (w omawianym przypadku – wznowienia postępowania) do kontynuowania merytorycznej kontroli decyzji (wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2019 roku<sup>172</sup>). Postępowanie w trybie nadzwyczajnym (w omawianym przypadku – w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji) nie może sprowadzać się do wydania rozstrzygnięcia co do istoty sprawy, albowiem postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej, jako wyłom od zasady wyrażonej w art. 128 Ordynacji podatkowej, nie może powtarzać, ani tym bardziej zastępować postępowania odwoławczego (wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2012 roku<sup>173</sup>).

Również w orzecznictwie podkreśla się, że w myśl art. 128 Ordynacji podatkowej zasadą jest trwałość decyzji ostatecznych. W tej sytuacji tryby nadzwyczajne, służące do wzruszenia ostatecznych decyzji mają charakter wyjątkowy i zastosowanie wyłącznie do ściśle określonych przypadków (tak WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 21 grudnia 2021

---

<sup>169</sup> S. Presnarowicz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II* Warszawa 2022, s. 95-96.

<sup>170</sup> Tak: S. Presnarowicz *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014, s. 116.

<sup>171</sup> II FSK 2313/10, LEX nr 1218967.

<sup>172</sup> I FSK 393/17, LEX nr 2619029.

<sup>173</sup> I SA/Wr 1549/11, LEX nr 1113506.

roku<sup>174</sup>). Tym samym, biorąc pod uwagę istotną rolę trwałości decyzji ostatecznej, przesłanki wzruszenia decyzji ostatecznej (jak "ważny interes strony" i "interes publiczny") muszą być rzeczywiście na tyle ważne, aby usprawiedliwiały odstępstwo od wskazanej zasady (jak wskazał WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 02 sierpnia 2017 roku<sup>175</sup>) oraz muszą być interpretowane ściśle (jak wskazał NSA w wyroku z dnia 04 października 2012 roku<sup>176</sup>, WSA w Krakowie z dnia 22 maja 2015 roku<sup>177</sup>).

W literaturze podkreśla się, że prawo podatkowe zawiera instytucje, które podważają zasadę trwałości decyzji administracyjnych podając za przykład możliwość wydawania decyzji w tych samych sprawach przez urzędy skarbowe i urzędy celno-skarbowe, wskutek czego nie można wykluczyć, że obydwie organy prowadzą równoległe postępowania i wydadzą decyzję w tej samej sprawie<sup>178</sup>. Zauważyć jednak należy, że ryzyko takie ma charakter przede wszystkim teoretyczny i potencjalny. Sam fakt, że kompetencje pewnych organów się w jakiejś mierze pokrywają nie przesądza jeszcze, że w praktyce dojdzie do zdublowania ich działań.

### **5.11 Zasada jawności postępowania wyłącznie dla stron (art. 129 O.p.)**

Art. 129 O. p. wprowadza zasadę jawności postępowania – wyłącznie dla stron. W istocie zatem – niejako wbrew potocznie stosowanej nazwie – zasadę tę można rozumieć raczej jako zasadę dyskrecji czy poufności postępowania. Zasada ta wywodzona jest z konstytucyjnej ochrony prywatności, wynikającej z art. 47 Konstytucji RP. W konsekwencji ochroną objęty jest zarówno przebieg postępowania (w związku z czym wykluczony jest wgląd osób trzecich do materiałów sprawy), jak również sam fakt jego prowadzenia<sup>179</sup>. Przywołany przepis gwarantuje stronie postępowania zachowanie przez organy podatkowe w dyskrecji powziętych informacji. W toku postępowania podatkowego poruszane są bowiem kwestie dotyczące szczególnie wrażliwych kwestii. W pierwszej kolejności oczywiście postępowanie służy gromadzeniu informacji na temat sytuacji majątkowej i finansowej podatnika. Ponadto w toku postępowania badane są szczegóły prowadzenia przez podatnika działalności gospodarczej (a w tym: kontrahentów, stosowanych marż, szczegółów zawieranych umów). Niezależnie od powyższych okoliczności, których wyjaśnianie przez organy podatkowe jest

---

<sup>174</sup> I SA/Po 636/21, LEX nr 3304671.

<sup>175</sup> I SA/Po 220/17, LEX nr 2341965.

<sup>176</sup> I FSK 1998/11, LEX nr 1233045.

<sup>177</sup> I SA/Kr 489/15, LEX nr 1755749.

<sup>178</sup> H. Dzwonkowski, M. Dzwonkowski w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 905.

<sup>179</sup> A. Kabat w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 897.

wprost podyktowane przez charakter ich zadań, w toku postępowania podatkowego nierzadko gromadzone są informacje dotyczące osobistych sfer życia – jak np. fakt wspólnego zamieszkiwania, pozostawania we wspólnym pożyciu czy też innych szczegółów dotyczących życia rodzinnego. Ujawnienie tego rodzaju informacji mogłoby w istocie narazić stronę postępowania na szereg ujemnych konsekwencji, zarówno w sferze finansowej, jak i w sferze życia osobistego. Słusznie zatem Ustawodawca ograniczył dostęp do informacji uzyskiwanych w toku postępowania podatkowego. Jak bowiem wskazano w cytowanym przepisie jawność zagwarantowano wyłącznie stronom.

Analizując zasadę jawności postępowania podatkowego, odnieść się również należy do Działu VII Ordynacji podatkowej – tajemnica skarbowa. Art. 293 O. p. wymienia rodzaje informacji, objętych tajemnicą skarbową. Zgodnie z powyższym przepisem tajemnicę skarbową stanowią nie tylko indywidualne dane zawarte w deklaracjach i innych dokumentach składanych przez podatników, płatników i inkasentów, ale także szereg innego rodzaju danych – w tym zgromadzonych w aktach postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej. Z kolei przepis art. 294 O. p. wskazuje krąg podmiotów zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej. Wśród szeregu wymienionych w przepisie podmiotów znajdują się pracownicy izb administracji skarbowej oraz funkcjonariusze – a zatem osoby, które z ramienia organów podatkowych prowadzić mogą postępowania podatkowe i innego rodzaju procedury, przewidziane przez przepisy prawa podatkowego. Co należy podkreślić, obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej trwa również po ustaniu zatrudnienia, co wynika wprost z treści art. 294 § 3 O. p. Doniosłość ochrony tajemnicy skarbowej – a także związanej z nią zasady jawności postępowania podatkowego wyłącznie dla stron – znajduje oparcie także we wprowadzeniu odpowiedzialności karnej, przewidzianej za ujawnienie tejże tajemnicy (*vide* art. 306 O. p.).

Dział VII Ordynacji podatkowej reguluje dostęp do akt postępowania podmiotów innych niż strona. Przepisy tego działu, w szczególności zaś art. 297 – 299f O. p., przewidują cały szereg podmiotów uprawnionych do uzyskania danych objętych tajemnicą skarbową oraz sytuacji, w których ujawnienie tego rodzaju danych jest dopuszczalne. Wspólny mianownik zasad ujawniania i przekazywania danych objętych tajemnicą skarbową stanowi jednak szeroko rozumiany interes publiczny oraz sprawność funkcjonowania państwa. Kolejnym wyjątkiem od ochrony tajemnicy skarbowej jest uprawnienie szefa Krajowej Administracji Skarbowej, organów podatkowych oraz Prezesa Najwyższej Izby Kontroli do podawania do informacji publicznej zbiorczych informacji dotyczących podatków (*vide* art. 305 O.p.).

Konsekwencją treści art. 129 Ordynacji jest pogląd wyrażany w orzecznictwie, że akta postępowania mogą być udostępniane przez organ jedynie stronom oraz ich przedstawicielom i należycie umocowanym pełnomocnikom (tak WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 11 lipca 2019 roku<sup>180</sup>, WSA w Łodzi w wyroku z dnia 27 kwietnia 2011 roku<sup>181</sup>). Przejawem jawności postępowania, jest między innymi możliwość wglądu w akta, sporządzania notatek, kopii i odpisów, jak podkreślił WSA w Warszawie w wyroku z dnia 20 czerwca 2018 roku<sup>182</sup>.

Udostępnianie akt postępowania stronie doznaje ograniczeń przewidzianych w art. 179 O.p. Odmowa stronie wglądu w akta pochodzące z wciąż trwającego postępowania przygotowawczego nie może być jedynie hasłowo uzasadniona interesem publicznym i tajemnicą śledztwa. Konieczne jest również wykazanie na tle okoliczności konkretnej sprawy, jakie rodzajowo treści są podstawą odmowy wydania stronie kopii danych dokumentów, jak trafnie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie w wyroku z dnia 17 stycznia 2018 roku<sup>183</sup>.

## 6. Zasada *in dubio pro tributario*

Na odrębne omówienie zasługuje zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika – *in dubio pro tributario*. Punktem wyjścia do dalszych rozważań winno być spojrzenie na relację podatnika z fiskusem. Relacja ta nie jest równoprawna i w niczym nie przypomina charakterystycznej dla cywilnoprawnej metody regulacji równości stron. Pozycja organów podatkowych względem podatnika nie jest ewenementem w tym sensie, że jest przejawem generalnej relacji organu administracji publicznej z obywatelem. Zaznaczyć jednak należy, że cechą charakterystyczną władztwa organu podatkowego jest możliwość daleko idącej ingerencji w sferę majątkową podatnika. Ponadto przewaga fiskusa objawia się również w ten sposób, że to państwo (którego fiskus jest emanacją i reprezentantem) dysponuje możliwością kształtowania prawa podatkowego – zarówno poprzez jego stanowienie, jak i stosowanie. Zaznaczyć przy tym należy, że na kształt prawa podatkowego wpływ mają nie tylko organy władzy publicznej bezpośrednio biorące udział w procesie legislacyjnym. Istotną rolę odgrywają także organy podatkowe i sądy administracyjne. Podmioty te, choć nie stanowią prawa podatkowego, niemniej odgrywają przemożną rolę w jego kształtowaniu podczas procesu stosowania przepisów. W tym sensie stwierdzić można, że wpływ na treść prawa

---

<sup>180</sup> I SA/Po 1520/19, LEX nr 2745353.

<sup>181</sup> I SA/Łd 1224/10, LEX nr 969427.

<sup>182</sup> III SA/Wa 72/18, LEX nr 2739277.

<sup>183</sup> I SA/Lu 965/17, LEX nr 2440214.

podatkowego mają przedstawiciele wszystkich trzech władz wymienionych w Konstytucji RP – ustawodawczej, wykonawczej i sądowniczej, pełniąc dwojaką rolę w procesie decydowania o jego kształcie - uczestnicząc w procesie jego stanowienia oraz stosowania.

Rozważania nad stosowaniem prawa podatkowego warto uzupełnić o uwagi o dwuetapowym modelu stosowania tej gałęzi prawa. W pierwszym etapie biorą udział podmioty niepubliczne (podatnicy i płatnicy), zaś w drugim podmioty publiczne (organy podatkowe i sądy administracyjne). Proces stosowania prawa podatkowego rozpoczyna się zatem na poziomie podatnika lub płatnika, którzy muszą dokonać zidentyfikowania stanu faktycznego, a następnie kwalifikacji ustalonego stanu faktycznego z punktu widzenia norm prawnych – poddanych zarazem prawidłowej wykładni. Powyższa sekwencja znajduje praktyczny wyraz poprzez zasadę samoobliczenia podatku. Kolejny etap sprowadzić można natomiast do kontroli i oceny przez podmioty publiczne prawidłowości zastosowania prawa podatkowego przez podmioty niepubliczne. Oczywiście w obrębie drugiego etapu wyróżnić można pomniejsze fazy (postępowanie przed organem I instancji, postępowanie przed organem II instancji, postępowanie przed sądem administracyjnym, postępowanie kasacyjne przed Naczelnym Sądem Administracyjnym), , które charakteryzują się tym, że w każdej z nich kontrolowany jest przebieg i wynik poprzedniej (lub poprzednich) fazy<sup>184</sup>. Podatnicy i płatnicy zostali zatem zaangażowani w proces stosowania prawa podatkowego, choć nie są podmiotami fachowymi. Wprawdzie mogą oni zasięgać konsultacji i porad prawnych – i nierzadko to czynią wobec stopnia skomplikowania materii podatkowej – co nie zmienia faktu, że stosowanie przepisów prawa podatkowego odbywa się na ich ryzyko wyrażające się nie tylko w wymiarze finansowym, ale także poprzez zagrożenie odpowiedzialność karną.

Krytycznie do koncepcji stosowania prawa podatkowego przez podatnika odniósł się D. Strzelec. Autor ten wskazał, że pojęciem stosowania prawa podatkowego można posługiwać się w znacznie węższym zakresie, podkreślając, że „(...)jako stosowania prawa podatkowego nie można traktować każdego przejawu aktywności organów podatkowych bądź skarbowych, a już tym bardziej podatników. (...) Organ stosuje prawo wtedy, gdy na podstawie obowiązującej normy prawnej ustanawia normę indywidualną dla określonej sytuacji czy określonego przypadku<sup>185</sup>”.

---

<sup>184</sup> R. Mastalski *Wykładnia operatywna w prawie podatkowym* w: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.) *Daniny Publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010, s. 22-23.

<sup>185</sup> D. Strzelec *Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo – terminologiczne* Toruński Rocznik Podatkowy 2009, s. 188-189.

Warto także nadmienić, że podatnik analizując treść przepisów prawa podatkowego najczęściej musi dokonać tej operacji w stosunkowo krótkim czasie. O ile w przypadku zdarzeń typowych lub powtarzalnych powyższa okoliczność nie nastęca większych trudności, to w przypadku skomplikowanych stanów faktycznych, które następnie są oceniane przez pryzmat złożonych norm prawnych, proces ten wymaga głębszej refleksji. Sytuację tę jedynie w niewielkim stopniu polepsza możliwość późniejszego korygowania rozliczeń podatkowych czy wnioskowania o wydanie interpretacji indywidualnych. Z kolei organy publiczne przy stosowaniu prawa podatkowego zazwyczaj nie działają pod taką presją czasu. Postępowanie podatkowe winno wprawdzie zostać zakończone w terminie miesiąca, a w sprawie szczególnie skomplikowanej w terminie dwóch miesięcy (*vide* art. 139 O. p.) oraz prowadzone być winno z zachowaniem zasady szybkości postępowania. Faktem jest jednak, że prowadzenie postępowania podatkowego, podczas którego niezbędne jest przeprowadzenie rozbudowanego postępowania dowodowego praktycznie uniemożliwia dotrzymania powyższych terminów.

Aspekt czasu może w przypadku stosowania prawa przez organy podatkowe odegrać rolę podwójną. Po pierwsze organy publiczne przy rozpatrywaniu konkretnego przypadku dysponują bez porównania większym czasem do namysłu niż podatnik. Po drugie organy publiczne, oceniając podatkowe konsekwencje konkretnego stanu faktycznego czynią to *ex post*, nierzadko po upływie długiego czasu. W takiej sytuacji – trzymając się nomenklatury zaproponowanej przez R. Mastalskiego – drugi etap stosowania prawa podatkowego nastąpić może nawet kilka lat po pierwszym. Oceniając zatem prawidłowość stosowania prawa przez podatnika, organy publiczne mogą czynić to uwzględniając doświadczenie (np. dorobek piśmiennictwa i orzecznictwa) zgromadzone także po zaistnieniu badanego zdarzenia, które było obiektywnie niedostępne podatnikowi, nawet korzystającemu z profesjonalnych porad.

Nie należy tracić z pola widzenia także problematyki konsekwencji stosowania prawa podatkowego. Trzeba bowiem pamiętać, że interpretacja przepisów prawa, a następnie ich stosowanie wiąże się z ryzykiem powstania nieprawidłowości, których skutki finansowe obciążają podatnika - co nie wyklucza ich współdzielenia z osobami udzielającymi w tym zakresie podatnikowi pomocy, jak osób prowadzących księgi podatkowe czy udzielających porad z zakresu prawa podatkowego. W skrajnej sytuacji powstanie tego rodzaju nieprawidłowości wiązać się może także z ryzykiem odpowiedzialności karnej (która w pewnych warunkach także może być współdzielona z osobami udzielającymi podatnikowi pomocy).

Rozpatrując zatem sytuację podatnika w kontekście stanowienia i następnie stosowania prawa podatkowego warto podkreślić trzy wyżej podniesione okoliczności, które stawiają go

w niekorzystnym położeniu – względem organów publicznych. Po pierwsze podatnik nie ma żadnego (lub ma jedynie minimalny) wpływ na stanowienie prawa podatkowego oraz praktykę jego stosowania przez organy państwowe. Po drugie dysponuje on mniejszą ilością czasu na podejmowanie decyzji odnoszących się do podatkowopravných stanów faktycznych. Wreszcie po trzecie stosowanie prawa podatkowego odbywa się na ryzyko podatnika.

Zauważyć przy tym należy, że problem ochrony praw podatnika nie odnosi się wyłącznie do etapu stosowania prawa podatkowego. Uwzględnianie praw podatnika jest również postulowane na etapie stanowienia prawa podatkowego. Do priorytetowych z punktu widzenia praw podatnika zasad podatkowych, które winny być respektowane podczas tworzenia prawa można zaliczyć: przejrzystość prawa, pewność i bezpieczeństwo prawne, ochronę praw nabytych i stosowanie odpowiedniego *vacatio legis*. Natomiast w razie powstania niezrozumiałego, niejasnego prawa, podatnik objęty jest ochroną zasady *in dubio pro tributario*<sup>186</sup>.

Na poziom pewności i przejrzystości prawa podatkowego wpływa w negatywny sposób także jego niestabilność. Istotnie, polska Ordynacja podatkowa charakteryzuje się częstymi zmianami. Ustawa ta jest nowelizowana zazwyczaj kilka razy w ciągu roku, natomiast na przestrzeni ostatnich lat dynamika zmian wyraźnie wzrosła, na skutek czego spośród 12 tekstów jednolitych ustawy 9 zostało opublikowanych w okresie od 2015 roku<sup>187</sup>. Jako przyczyny licznych i częstych nowelizacji Ordynacji podatkowej wymienia się przeciwdziałanie uchylaniu i unikaniu opodatkowania, potrzebę wprowadzenia nowych instytucji prawa podatkowego, rozwój środków komunikacji elektronicznej oraz konieczność całkowitej przebudowy niektórych instytucji. Nade wszystko jednak u źródeł powyższych inicjatyw tkwi uchwalenie Ordynacji stosunkowo dawno temu, bo w 1997 roku, co wymusza regularne jej uzupełnianie i poprawianie, ale i uzasadnia zastąpienie obecnego aktu nową ustawą<sup>188</sup>.

Zasada *in dubio pro tributario* stanowi pewne nawiązanie (choćby na poziomie nazewnictwa) do fundamentalnej dla prawa karnego procesowej zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podejrzanego (*in dubio pro reo*). Zasada ta znalazła swój wyraz w art. 5 § 2 Kodeksu postępowania karnego<sup>189</sup>. Podobieństwo to nie sprowadza się jedynie do

---

<sup>186</sup> W. Nykiel *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia* Kwartalnik Prawa Podatkowego 4/2019, s. 13-18.

<sup>187</sup> Dz. U. 2025 r. poz. 111, Dz.U. 2023 r. poz. 2383, Dz. U. 2022r. poz. 2651, Dz. U. 2021 r. poz. 1540, Dz. U. 2020 r. poz. 1325, Dz. U. 2019 r. poz. 900, Dz. U. 2018 r., poz. 800, Dz. U. 2017 r. poz. 201, Dz. U. 2015 r. poz. 613,

<sup>188</sup> L. Etel *Czy ogólne prawo podatkowe może być stabilne* Krytyka Prawa, tom 12, nr 1/2020, s. 7-21.

<sup>189</sup> Ustawa z dnia 06 czerwca 1997 roku Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz.U. 2025, poz. 46 ze zm.) dalej: „kpk”.

warstwy semantycznej. Wspólnym mianownikiem statusu podejrzanego w postępowaniu karnym i podatnika w postępowaniu podatkowym jest okoliczność, że podmioty te są stroną słabszą w stosunku do organów prowadzących postępowanie. Drugą okolicznością wskazującą na podobieństwo powyższych ról procesowych jest ingerencja powyższych postępowań w prawa i wolności podejrzanego i podatnika. Ingerencja ta może przybrać szczególnie wyraźną i dotkliwą postać w razie niepomyślnego dla strony przebiegu postępowania. Oczywiście – pomimo wspomnianego podobieństwa – zauważyć wypada także istotne różnice. Wskazać przede wszystkim trzeba na różnicę w sposobie uzyskania statusu podejrzanego i podatnika. Podejrzanym, w myśl art. 71 § 1 kpk jest osoba, w stosunku do której wydano postanowienie o przedstawieniu zarzutów lub też która została przesłuchana w charakterze podejrzanego, bez wydawania takiego postanowienia. Z kolei kwestia wydania postanowienia o przedstawieniu zarzutów jest przedmiotem regulacji art. 313 § 1 kpk, który stawia wymóg dostatecznego uzasadnienia podejrzenia popełnienia czynu zabronionego, opartego na danych istniejących w chwili wszczęcia śledztwa lub zgromadzonych w jego toku. Status podatnika nabywa się natomiast z mocy prawa – w związku z podleganiem obowiązkowi podatkowemu w myśl ustaw podatkowych. Zaznaczyć ponadto trzeba, że status podatnika nie jest determinowany przez wszczęcie jakiegokolwiek procedury podatkowej. O ile zatem podejrzanym można być wyłącznie w ramach postępowania karnego, o tyle podatnikiem zostaje się poprzez spełnienie wymogów przewidzianych przez ustawę. Tym samym zasada *in dubio pro tributario* nie ma zastosowania jedynie do przebiegu postępowania podatkowego, a do wszelkich aspektów i etapów stosowania przepisów prawa podatkowego.

Przeciwieństwem zasady *in dubio pro tributario* jest zasada *in dubio pro fisco*. Zasada ta, w myśl której niedające się usunąć wątpliwości należy rozstrzygać na korzyść fiskusa może zatem jedynie pogorszyć i tak niekorzystne położenie podatnika względem organów podatkowych. Przypuszczać można, że organom podatkowym, a także sądom administracyjnym, przy stosowaniu prawa podatkowego towarzyszyć może pokusa kierowania się nade wszystko interesem finansowym państwa. W świetle przytoczonych argumentów zasada *in dubio pro tributario*, jawi się jako instrument nie tyle polepszający sytuację podatnika, a raczej jako próba zrównoważenia dysproporcji w sytuacji podatnika i fiskusa.

Zasadniczą cezurą, która miała istotne znaczenie dla kształtu zasady *in dubio pro tributario* w polskim porządku prawnym był 01 stycznia 2016 roku, kiedy to zaczął obowiązywać art. 2a Ordynacji podatkowej, wprowadzony na mocy nowelizacji z dnia 05 sierpnia 2015 roku. Projekt ustawy nowelizującej skierowany do łaski marszałkowskiej przez Prezydenta RP w dniu 09 grudnia 2014 roku, prócz wprowadzenia omawianej zasady

zawierał także m. in. modyfikacje zasad przedawnienia zobowiązania podatkowego (w szczególności w zakresie zawieszenia i przerwy biegu terminu przedawnienia). Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika miała w myśl projektu przybrać postać art. 2a Ordynacji podatkowej o treści: *Niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść podatnika.*

W trakcie prac legislacyjnych opinie na temat projektowanych rozwiązań wyrażali także przedstawiciele nauki prawa podatkowego podnosząc liczne wątpliwości<sup>190</sup>. Formułowano także oceny przychylne, podkreślając znaczenie zasady, jako elementu cywilizującego prawo podatkowe<sup>191</sup>.

Proces legislacyjny w zakresie projektowanej zasady obfitował w liczne „zwroty akcji” i zachodzące w ich wyniku modyfikacje omawianego przepisu, które końcowo doprowadziły do punktu wyjścia - ostatecznie przepis art. 2a Ordynacji otrzymał treść identyczną, jak w projekcie.

Nie jest jednak trafny pogląd, że zasada *in dubio pro tributario* przed datą 01 stycznia 2016 roku nie była obecna w systemie prawa podatkowego. Przeciwnie, zasada ta funkcjonowała (choć nie miała wówczas normatywnego charakteru), na co wskazuje choćby analiza orzecznictwa. Przeglądu orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego dokonał pod tym kątem S. Presnarowicz<sup>192</sup>, który podniósł, że zasada ta była obecna w judykaturze od wielu lat – jeszcze przed wejściem w życie obecnej Konstytucji RP. Przykładowo Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 stycznia 1988 roku<sup>193</sup> stwierdził, iż podatnikowi można zarzucić niewywiązanie z się nałożonych nań obowiązków, o ile obowiązki te są dla niego zrozumiałe i miał możliwość się z nich wywiązać. Podobne wnioski wyciągał NSA także w jeszcze wcześniejszych orzeczeniach<sup>194</sup>. Dalej idącą argumentację przedstawił NSA w wyroku z dnia 22 lutego 2011 roku, gdzie wskazał, iż zasada *in dubio pro tributario*, wynika z art. 121 Ordynacji podatkowej i odnosi się zarówno do

---

<sup>190</sup> Szerzej: H. Dzwonkowski *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych 2(46) 2015, s. 67 – 80, A. Gomułowicz *Ekspertyza na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie propozycji ujęcia art. 2a*, Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych 2(46) 2015, s. 39-66, T. Dębowska – Romanowska *Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych 2(46) 2015, s. 81 – 85

<sup>191</sup> Tak: B. Brzeziński *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika* Przegląd Podatkowy 4/2015, s. 17-21.

<sup>192</sup> S. Presnarowicz *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych* Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego, 11/2021 (881), s. 25-30.

<sup>193</sup> II SA 964/87, CBOSA.

<sup>194</sup> Wyrok NSA z dnia 23 września 1982 rok, III SA 1032/82, CBOSA, wyrok NSA OZ w Łodzi z dnia 18 czerwca 1996 roku, SA/Ł 1212/95, CBOSA.

wykładni przepisów prawa (materialnego i procesowego), ale podobnie jak zasada *in dubio pro reo* obowiązująca na gruncie procesu karnego, odnosi się również do wątpliwości faktycznych<sup>195</sup>. Pozytywnie na temat omawianej zasady wypowiedział się także Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 13 września 2011 roku, gdzie stwierdził, że niejasne przepisy nie mogą być interpretowane na niekorzyść podatnika, a przeciwnie, kierując się zasadą *in dubio pro tributario*, należy uwzględnić interes podmiotu obowiązanego do świadczeń podatkowych. Podkreślił zarazem, że tym bardziej niedopuszczalne jest rozszerzająca wykładnia niejednoznacznych przepisów podatkowych bądź też rozszerzające stosowanie jednoznacznych przepisów, które prowadziłyby do zwiększenia obowiązków podatkowych<sup>196</sup>. Podobne stanowisko TK wyraził także w wyroku z dnia 18 lipca 2013 roku<sup>197</sup>, podkreślając przy tym konstytucyjny rodowód zasady *in dubio pro tributario*. Trybunał wskazał nadto, że w praktyce sądownoadministracyjnej zaobserwować można kierowanie się przeciwną zasadą – *in dubio pro fisco* – na skutek czego wątpliwości rozstrzygane są na niekorzyść podatnika.

Również w doktrynie prawa podatkowego powszechnie podnoszono, że zasada *in dubio pro tributario* istniała przed wprowadzeniem do Ordynacji podatkowej art. 2a, stanowiąc konsekwencję przepisów Konstytucji RP<sup>198</sup>. Wśród przedstawicieli tego poglądu szczególnie jednoznacznie wypowiedział się R. Mastalski, wskazując że omawiana zasada funkcjonowała już wcześniej w systemie prawa – jako konsekwencja innych podstawowych reguł i była stosowana w praktyce, a tym samym jej wprowadzenie w normatywnej postaci nie zmieni wiele w praktyce<sup>199</sup>.

Intencją wprowadzenia przytoczonego art. 2a Ordynacji było wzmocnienie pozycji podatnika. Jednakże jeszcze przed wejściem w życie tego przepisu wywoływał on daleko idące wątpliwości. Przejawem tych kontrowersji jest choćby wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich do Ministra Finansów, w którym Rzecznik - aprobując wprawdzie zasadność wprowadzenia omawianej regulacji - dostrzegł potrzebę przeprowadzenia szkoleń administracji podatkowej, celem zapewnienia jednolitości stosowania przepisu<sup>200</sup>. W konsekwencji Minister

---

<sup>195</sup> II FSK 224/10, LEX nr 798218.

<sup>196</sup> P 33/09, LEX nr 929854.

<sup>197</sup> SK 33/09, LEX nr 1353497.

<sup>198</sup> M. Damaz w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz* Warszawa 2020, s. 21, M. Niezgódka – Medek w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 55.

<sup>199</sup> R. Mastalski w: w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2016, s. 27-28, K. Stolarski w: P. Dąbek, K. Stolarski (red.) *Op. cit.* s. 166-167.

<sup>200</sup> Wystąpienie Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 08 października 2015r. nr V.511.494.2015.KB w sprawie przygotowania administracji podatkowej do jednolitego stosowania przepisu art. 2a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.

Finansów wydał dnia 29 grudnia 2015 roku interpretację ogólną PK4.8022.44.2015<sup>201</sup>. W powyższej interpretacji poruszono następujące zagadnienia zakresu przepisu art. 2a Ordynacji, jego adresatów oraz podstawowych reguł stosowania. Konieczność wydawania interpretacji ogólnej, w celu objaśnienia treści przepisu art. 2a Ordynacji podatkowej jeszcze przed wejściem w życie, jest świadectwem dostrzeżenia niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisu, który miał posłużyć do rozstrzygnięcia niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. Z tego punktu widzenia przypuszczać należy, że obawy czy wprowadzony przepis spełnić zdoła pokładane w nim nadzieje nie były bezzasadne. W literaturze wskazywano, że trudności związane z wykładnią art. 2a Ordynacji podatkowej wynikają z niskiej jakości przepisu, spowodowanej faktem, że pracom towarzyszyły kalkulacje polityczne zamiast troski o prawidłowe ukształtowanie jego treści<sup>202</sup>.

Zakres zastosowania zasady *in dubio pro tributario* – w postaci zawartej w art. 2a Ordynacji podatkowej – został zatem ograniczony do niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego, z pominięciem wątpliwości co do ustaleń stanu faktycznego. Interpretacja ta została zaaprobowana w orzecznictwie sądów administracyjnych. Pogląd taki wyrażono chociażby w wyrokach WSA w Opolu z dnia 25 kwietnia 2018 roku<sup>203</sup>, z dnia 22 lipca 2020 roku<sup>204</sup>, WSA we Wrocławiu z dnia 07 grudnia 2018 roku<sup>205</sup> czy WSA w Gdańsku z dnia 05 czerwca 2018 roku<sup>206</sup>, z dnia 16 grudnia 2020 roku<sup>207</sup>, WSA w Kielcach z dnia 19 kwietnia 2018 roku<sup>208</sup>, WSA w Łodzi z dnia 09 maja 2018 roku<sup>209</sup> czy WSA w Gliwicach z dnia 20 kwietnia 2017 roku<sup>210</sup>, NSA z dnia 28 czerwca 2023 roku<sup>211</sup>, z dnia 15 czerwca 2023 roku<sup>212</sup>, z dnia 30 marca 2023 roku<sup>213</sup> czy z dnia 21 stycznia 2022 roku<sup>214</sup>. Orzeczenia te jednoznacznie opowiadają się za ograniczeniem zasady *in dubio pro tributario* do wątpliwości natury prawnej, z wykluczeniem wątpliwości co do stanu faktycznego. Na marginesie zaznaczyć należy, że jeszcze dalej idące wnioski wyciągnął

---

<sup>201</sup> Interpretacja ogólna PK4.8022.44.2015 (Dz. Urz. MF z 2016 r., poz. 4)

<sup>202</sup> A. Mariański w . A. Mariański (red.) *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017, s. 3-7.

<sup>203</sup> Sygn. akt I SA/Op 78/2018, LEX nr 2493610.

<sup>204</sup> Sygn. akt I SA/Op 516/19, LEX nr 3042723.

<sup>205</sup> Sygn. akt I SA/Wr 908/2018, LEX nr 2612234.

<sup>206</sup> I SA/Gd 55/18, LEX nr 2507530.

<sup>207</sup> I SA/Gd 845/20, Lex nr 3113723.

<sup>208</sup> I SA/Ke 703/17, LEX nr 2493889.

<sup>209</sup> I SA/Łd 205/18, LEX nr 2496951.

<sup>210</sup> I SA/Gl 1261/16, LEX nr 2293449.

<sup>211</sup> I FSK 325/19, LEX nr 3611816.

<sup>212</sup> II FSK 214/21, LEX nr 3595416.

<sup>213</sup> III FSK 8/22, LEX nr 3563654.

<sup>214</sup> I FSK 550/18, LEX nr 3325695.

Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 kwietnia 2018 roku, twierdząc, iż zasada *in dubio pro tributario* zawsze tyczyła wątpliwości prawnych, a nie faktycznych. Z kontekstu uzasadnienia wynika, że Sąd odnosi to stwierdzenie także do okresu sprzed wejścia w życie art. 2a Ordynacji podatkowej<sup>215</sup>.

Pogląd o zastosowaniu art. 2a Ordynacji podatkowej tylko do wątpliwości prawnych, z wykluczeniem wątpliwości faktycznych, uznać można za utrwalony w orzecznictwie. Zastrzec jednak wypada, że zapadły także wyroki, już po wejściu w życie wspomnianego wyżej przepisu, w myśl których zasada *in dubio pro tributario* odnosi się także do wątpliwości faktycznych – wyroki NSA z dnia 28 lutego 2018 roku<sup>216</sup> i z dnia 13 kwietnia 2018 roku<sup>217</sup>. W pierwszym z omawianych wyroków NSA wywiódł takie wnioski poprzez treść reguły *in dubio pro reo*. Należy jednak dobitnie podkreślić, że wyroki te dotyczyły stanów faktycznych zaistniałych przed wejściem w życie art. 2a Ordynacji podatkowej, a w ich uzasadnieniach nie odwoływano się do treści tego przepisu.

W orzecznictwie kładzie się także zdecydowany nacisk na okoliczność, że art. 2a Ordynacji podatkowej ma zastosowanie – zgodnie z jego treścią – do niedających się usunąć wątpliwości, a nie wątpliwości jakichkolwiek. Wątpliwości czy niejasności w zakresie interpretacji przepisów winny być usuwane w drodze wykładni. Orzecznictwo stawia zatem wymóg by wątpliwości te miały charakter obiektywny i nieusuwalny, a żadna z wyłonionych hipotez interpretacyjnych nie była przekonująca. W razie stwierdzenia takiego stanu celowym jest zastosowanie zasady *in dubio pro tributario* i wybranie tej spośród alternatywnych interpretacji, która jest najkorzystniejsza dla podatnika. Pogląd ten został wyrażony w wyrokach Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 17 sierpnia 2023 roku<sup>218</sup>, z dnia 28 marca 2023 roku<sup>219</sup>, z dnia 02 marca 2023 roku<sup>220</sup>, z dnia 28 lutego 2023 roku<sup>221</sup>, z dnia 19 października 2022 roku<sup>222</sup>, z dnia 13 maja 2022 roku<sup>223</sup>, z dnia 15 września 2021 roku<sup>224</sup>, z dnia 29 lipca 2021 roku<sup>225</sup>, z dnia 06 maja 2021 roku<sup>226</sup>. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku dzieląc powyższe stanowisko w wyroku z dnia 04 listopada 2020 roku, wskazał

---

<sup>215</sup> I FSK 1002/16, LEX nr 2494206.

<sup>216</sup> II FSK 627/16, LEX nr 2466599.

<sup>217</sup> II FSK 951/16, LEX nr 2494279.

<sup>218</sup> III FSK 106/23, LEX nr 3604009.

<sup>219</sup> I FSK 2261/18, LEX nr 3553446.

<sup>220</sup> III FSK 41/22, LEX nr 3520146.

<sup>221</sup> III FSK 1711/21, LEX nr 3520113.

<sup>222</sup> III FSK 2230/21, LEX nr 3451886.

<sup>223</sup> II FSK 278/22, LEX nr 3510244.

<sup>224</sup> III FSK 4039/21, LEX nr 3247707.

<sup>225</sup> III FSK 3820/21, LEX nr 3217933.

<sup>226</sup> III FSK 3417/21, LEX nr 3227148.

dodatkowo, że zasada *in dubio pro tributario* nie nakłada na organy podatkowe obowiązku przyjmowania punktu widzenia podatnika w razie wątpliwości interpretacyjnych<sup>227</sup>.

Nieco inny punkt widzenia przedstawił WSA w Poznaniu, powołując się na argumentację Trybunału Konstytucyjnego wyrażoną w wyroku z dnia 13 grudnia 2017 roku<sup>228</sup>. WSA zaznaczył bowiem, że zapatrywanie, zgodnie z którym art. 2a Ordynacji podatkowej miałby zastosowanie po wyczerpaniu wszelkich możliwych rodzajów wykładni (językowej, systemowej i funkcjonalnej) w istocie sprawiłby, iż przepis ten nie spełni żadnej funkcji. Zastosowanie bowiem opisanych dyrektyw wykładni skutkuje - w ocenie sądu - każdorazowo usunięciem wszelkich niejasności. W tej sytuacji zasadę *in dubio pro tributario* należy rozumieć jako dyrektywę wykładni funkcjonalnej, która ma zastosowanie do wątpliwości nieusuwalnych pomimo zastosowania reguł interpretacji językowej i systemowej (WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 18 marca 2021 roku<sup>229</sup>).

W piśmiennictwie podkreśla się, że adresatem zasady *in dubio pro tributario* nie są w istocie sądy administracyjne, a organy podatkowe. Sądy bowiem nie działają w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej, a dokonują kontroli legalności działania organów podatkowych. Tym samym sąd administracyjny jest władny oceniać działanie organu podatkowego przez pryzmat art. 2a Ordynacji podatkowej. Konsekwencją niezastosowania tegoż przepisu – gdy zdaniem sądu było zasadne – będzie zatem uchylene rozstrzygnięcia organu<sup>230</sup>.

W literaturze została także zaprezentowana krytyczna ocena art. 2a Ordynacji podatkowej. Przepis ten – zdaniem jej autora – jest nieudaną próbą nadania normatywnego charakteru zasadzie *in dubio pro tributario*. Podstawowe wady przyjętego rozwiązania to zawężenie zastosowania zasady do podatnika oraz zastosowanie wyłącznie do wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. W tej sytuacji *de lege ferenda* autor postulował modyfikację powyższego przepisu w myśl formuły „wszyscy w jakikolwiek sposób zobowiązani do ponoszenia ciężarów podatkowych mają prawo do rozstrzygania wątpliwości na ich korzyść”<sup>231</sup>.

Przejawem wątpliwości co do treści zasady *in dubio pro tributario* w wersji nadanej jej przez wprowadzenie art.2a do Ordynacji podatkowej, a także świadomości jej niekompletności i wynikającej z tego potrzeby rozszerzenia jej zakresu były rozwiązania zaprezentowane

---

<sup>227</sup> I SA/Gd 548/20, LEX nr 3085933.

<sup>228</sup> SK 48/15, LEX nr 2406906.

<sup>229</sup> III SA/Po 470/20, LEX nr 3172202.

<sup>230</sup> M. Damaz w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz* Warszawa 2020, s. 23.

<sup>231</sup> S. Presnarowicz *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych* Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego, 11/2021 (881), s. 29.

w projekcie nowej Ordynacji podatkowej<sup>232</sup>. W projekcie zamieszczono bowiem dwa odrębne przepisy – odnoszący się do wątpliwości prawnych oraz odnoszący się do wątpliwości faktycznych. Art. 18 projektu brzmiał: „*Niedające się usunąć wątpliwości co do treści normy prawnej rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego.*” Z kolei art. 23 § 2 projektu miał następującą treść: „*Jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego*”.

Nadmienić przy tym należy, że wprowadzenie omówionego wcześniej art. 122 § 2 Ordynacji stanowi kolejne świadectwo kontrowersji wokół treści art. 2a Ordynacji, a zarazem realizację postulatów, by zakres zasady *in dubio pro tributario* rozszerzyć także na niedające się usunąć wątpliwości w sferze faktów – choć nie bez ograniczeń.

## **7. Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym i ich naruszenia**

Przez gwarancje procesowe rozumieć należy konstrukcje prawne kształtowane z myślą o realizacji funkcji ochronnej w trakcie prowadzonego postępowania, mające zapewnić jego uczciwy, poprawny i właściwy przebieg<sup>233</sup>. Gwarancje procesowe – w tym realizowane w toku kontroli sądownoadministracyjnej – przejawiają się w funkcjach o charakterze represyjnym i prewencyjnym. Jak wskazał NSA w wyroku z dnia 17 listopada 2006 roku, funkcja prewencyjna polega na zapobieganiu naruszeniom prawa, natomiast funkcja represyjna polega na usuwaniu z porządku prawnego niezgodnych z prawem aktów lub czynności<sup>234</sup>. Z tego punktu widzenia można wskazać, że funkcja represyjna aktualizuje się w sytuacji, gdy funkcja prewencyjna nie zostanie zrealizowana, lub zostanie zrealizowana w niedostatecznym stopniu. Potrzeba bowiem wyrugowania konkretnego rozstrzygnięcia pojawia się, gdy zawiodą mechanizmy mające zapewnić jego legalność i prawidłowość. Idąc zatem dalej, można w pewnym uproszczeniu wskazać, że gwarancje prewencyjne objawiają się w postaci przepisów regulujących przebieg postępowania, w tym zwłaszcza gromadzenia dowodów, represyjne zaś w postaci przepisów regulujących zaskarżanie rozstrzygnięć podatkowych (zarówno zwykłych środków zaskarżenia, nadzwyczajnych, jak i instrumentów sądowej kontroli rozstrzygnięć). Opisując znaczenie i rolę gwarancji procesowych dla zabezpieczenia interesu strony postępowania podatkowego, zwrócono uwagę na istnienie dwóch rodzajów

---

<sup>232</sup> Druk sejmowy Sejmu RP VIII kadencji nr 3517 z dnia 04 czerwca 2019 r.

<sup>233</sup> Z. Kmiecik *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika* Kwartalnik Prawa Podatkowego 1/2000, s. 17.

<sup>234</sup> II FSK 1408/05, LEX nr 263841.

systemów podatkowych. Pierwszy z nich zakłada rozbudowany system kontroli administracji podatkowej przez sądy (powszechne, administracyjne, ewentualnie – wyspecjalizowane sądownictwo podatkowe). Drugi z kolei system – którego przykładem jest polski system podatkowy - zakłada spoczywanie całości merytorycznego postępowania na organach podatkowych, dla sądów z kolei przewidując kontrolę legalności działań w trybie kasacyjnym. Drugi spośród opisanych modeli systemów podatkowych – z powodu większej roli administracji podatkowej kosztem mniejszego udziału czynnika sądowego – wymaga istotniejszej roli gwarancji procesowych, przez pryzmat których sąd winien oceniać prawidłowość rozstrzygnięć organów podatkowych<sup>235</sup>.

Dla oceny systemu gwarancji procesowych nie jest wystarczające wzięcie pod uwagę jedynie treści obowiązujących przepisów. Niezbędna jest także analiza poziomu przestrzegania tychże przepisów. Samo bowiem istnienie – nawet najdoskonalszych – rozwiązań gwarancyjnych nie zabezpiecza należycie interesów podatnika, w sytuacji gdy nie są one w praktyce respektowane. Jako przykład naruszeń gwarancji procesowych w postępowaniu podatkowym wskazano:

- 1) Przerzucanie przez organ obowiązku gromadzenia materiału dowodowego na stronę, na podstawie pozaprawnych argumentów, wbrew art. 122 i art. 187 O.p. Powyższemu towarzyszy nierzadko utrudnianie stronie skorzystania z inicjatywy dowodowej (przewidzianej przez art. 188 Ordynacji podatkowej), w szczególności poprzez odmowę przeprowadzenia wnioskowanych przez stronę dowodów – zakładając *a priori*, że są zbędne, ich przeprowadzenie wywołuje nadmierne trudności lub zmierzają do przedłużenia postępowania.
- 2) Utrudnianie stronie czynnego udziału, wynikającego z art. 123 O.p., poprzez brak zawiadomienia o planowanych czynnościach, zawiadamianie wadliwe lub nieprecyzyjne, a także poprzez ograniczanie stronie możliwości aktywnego udziału w czynności. Za przejaw ograniczenia czynnego udziału strony Autor ów uznaje także zastępowanie dowodów z przesłuchania świadka protokołami pochodzącymi z innych postępowań bądź pisemnymi oświadczeniami.
- 3) Ograniczenia stronie możliwości wypowiedzenia się w przedmiocie zgromadzonego materiału dowodowego – przewidzianej przez art. 200 O.p. - poprzez niewyznaczenie terminu, wyznaczenie terminu zbyt krótkiego lub wydanie decyzji przed jego upływem.

---

<sup>235</sup> D. Strzelec *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym* Przegląd Prawa Publicznego 2/2011, s. 51-52.

- 4) Wykorzystanie jako dowód materiałów zgromadzonych w sposób niezgodny z art. 180 O.p., w szczególności dowodów przeprowadzonych z naruszeniem zakazów dowodowych lub z innego rodzaju naruszeniem przepisów postępowania.
- 5) Naruszenie dwuinstancyjności postępowania – szczególnie w obliczu upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – poprzez przeprowadzenie zasadniczych czynności dowodowych na etapie postępowania odwoławczego<sup>236</sup>.

Opisane wyżej przykłady naruszenia gwarancji procesowych koncentrują się wokół zagadnień postępowania dowodowego. Z uwagi zatem na przedmiot pracy, problematyka ta zostanie szerzej poruszona na dalszym etapie rozprawy.

Finalnie zaś rację należy przyznać A. Gomułowiczowi, który przed ponad 40 laty skonstatował, iż: *„Zadaniem każdego postępowania podatkowego jest ustalenie roszczenia podatkowego oraz jego realizacja. Cel ten w sposób właściwy zostanie osiągnięty wówczas, gdy kształt postępowania, jego charakter, gwarancje procesowe podatnika, usytuowanie organów podatkowych, zostanie ujęte w taki sposób, który uwzględnia specyfikę warunków społeczno - gospodarczych i politycznych nie tylko w chwili tworzenia regulacji prawnej, ale i w znacznie odległej perspektywie.*<sup>237</sup>”

---

<sup>236</sup> *Ibidem*, s. 57-61.

<sup>237</sup> A. Gomułowicz *Niektóre społeczno – gospodarcze i polityczne uwarunkowania procedury podatkowej* Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny zeszyt 3/1982, s. 176.

## Rozdział II

### Problematyka dowodu

#### 1. Po co prawu dowody?

Łacińska paremia *Da mihi factum, dabo tibi ius* podkreśla kluczową rolę stanu faktycznego w procesie stosowania prawa. W literaturze przedmiotu problematykę sądowego stosowania prawa ujmuje się na różne sposoby, wyodrębniając poszczególne etapy tego procesu. Przyjmuje się bowiem, że w skład stosowania prawa wchodzi:

- 1) trzy etapy: ustalenie stanu faktycznego, ustalenie stanu prawnego włącznie z wykładnią, subsumpcja ustalonego stanu faktycznego i wydanie rozstrzygnięcia<sup>238</sup>,
- 2) pięć etapów: wybór przepisu, który ma stanowić podstawę rozstrzygnięcia, interpretacja wybranego przepisu, zebranie materiału dowodowego o faktach, z którymi mają być wiązane skutki prawne, subsumpcja, ustalenie konsekwencji prawnych<sup>239</sup>,
- 3) siedem etapów: wybór normy prawnej, ustalenie obowiązywania normy prawnej, wykładnia normy prawnej, ustalenie stanu faktycznego, subsumpcja, wybór konsekwencji prawnych, sformułowanie i uzasadnienie decyzji<sup>240</sup>.

Niezależnie jednak od występujących różnic, każde z powyższych ujęć stosowania prawa przewiduje etap odnoszący się do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Ustalenie stanu faktycznego nie sprowadza się jednak do prostego aktu poznawczego, a jest czynnością konwencjonalną, odbywającą się w granicach określonych reguł i za pomocą określonych środków dowodowych<sup>241</sup>. Tym samym, jak trafnie wskazał J. Wróblewski: „*Każda decyzja sądowego stosowania prawa ma swą podstawę faktyczną. Sąd ustala konsekwencje prawne faktów uznanych za udowodnione. Właściwe ustalenie tych faktów, które ogólnie można nazwać „faktami sprawy”, jest jednym z warunków trafności decyzji.*”<sup>242</sup>”

Truizmem jest, że choć wykrycie prawdy winno być zasadą i wartością postępowania sądowego<sup>243</sup>, nie zawsze jednak udaje się ten efekt osiągnąć – czego niechlubnym dowodem są pomyłki sądowe. Stwierdzić należy jednak, że „(...)w procesie sądowym dzieje się z poznaniem

---

<sup>238</sup> A. Redelbach *Wstęp do prawoznawstwa*, Poznań 1996, s. 143.

<sup>239</sup> Z. Tobor w: J. Nowacki, Z. Tobor *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2002, s. 207-211.

<sup>240</sup> L. Morawski *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2014, s. 129.

<sup>241</sup> Z. Ziemiński w: S. Wronkowska, Z. Ziemiński *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 218-219.

<sup>242</sup> J. Wróblewski *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 169.

<sup>243</sup> Szerzej T. Zembrzuski *Prawda jako wartość sprawiedliwego procesu* *Przeгляд Sądowy* 7-8/2023, s. 7 i nast.

*prawdy tak, jak i w innych dziedzinach: o prawdzie decyduje to, czy ustaliliśmy obiektywnie określone fakty i czy był prawidłowy przebieg rozumowania, dla którego argumentami były prawdziwe zdania o faktach.*<sup>244</sup>”

Pierwszoplanowe znaczenie ustalenia stanu faktycznego w procesie stosowania prawa skutkuje również tym, że czynności zmierzające do zgromadzenia dowodów dominują nad postępowaniem, stanowiąc znaczną większość czasu poświęconego na czynności procesowe. Nie zmienia to jednak faktu, że - choć modelowo w procesie stosowania prawa wyodrębnia się fazę ustalenia stanu faktycznego i fazę ustalenia stanu prawnego - to w praktyce fazy te mogą się przenikać i przebiegać równolegle. W miarę bowiem ustalania stanu faktycznego sprawy zachodzą mogą zmiany w zakresie wyboru normy prawnej, stanowiącej podstawę rozstrzygnięcia. Norma prawna intuicyjnie wybrana na początkowym etapie procesu stosowania prawa może wraz ze stopniowym ustalaniem stanu faktycznego okazać się bowiem nieadekwatna i w konsekwencji zostać zastąpiona przez normę docelową<sup>245</sup>. Taki stan rzeczy szczególnie często objawiać się może podczas postępowania karnego. Na etapie wszczynania postępowania karnego wiedza na temat czynu (czynów) będącego jego przedmiotem zazwyczaj jest niekompletna, a często wręcz szczątkowa. W miarę czynionych ustaleń okazuje się niejednokrotnie, że czyn badany w toku postępowania należy zakwalifikować z innego przepisu. Modyfikację w tym zakresie przeprowadzić można nawet na etapie postępowania sądowego, na co wprost pozwala art. 399 kpk.

Instrumentem, za pomocą którego możliwe jest ustalenie faktów istotnych w toku stosowania prawa przez organy państwowe – a zatem ustalenie stanu faktycznego - jest dowodzenie. Dowodzenie z kolei jest procesem dokonywanym w oparciu o przewidziane prawem metody, w ramach postępowania dowodowego. Zjawisko postępowania dowodowego występuje w każdym postępowaniu (karnym, cywilnym, administracyjnym czy podatkowym), bez względu na przedmiot, zasady czy cel konkretnej procedury - wykazując przy tym odmienności, nierzadko daleko idące. Postępowanie dowodowe określić można zatem jako proces poznawczy, który *sensu largo* obejmuje całokształt czynności procesowych od wszczęcia postępowania do sformułowania ostatecznej oceny stanu faktycznego na etapie wyrokowania czy podejmowania innego rodzaju decyzji końcowej, natomiast *sensu stricto* obejmuje ogół czynności procesowych, polegających na ujawnieniu dowodów przez organ<sup>246</sup>.

---

<sup>244</sup> P. Horoszowski *O właściwe pojmowanie dowodu*, Państwo i Prawo 1/1964, s. 98.

<sup>245</sup> L. Leszczyński *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001, s. 65-66.

<sup>246</sup> R. Kmiecik w: R. Kmiecik (red.) *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Kraków 2005, s. 21-23.

Z kolei J. Bentham przebieg procesu związanego z dowodzeniem prezentuje następująco: „wszelki dowód zawiera w sobie co najmniej dwa rozmaite fakty: jeden, który można nazwać głównym, to ten, którego istnienie lub nieistnienie ma być dowiedzione; drugi — fakt prawdopodobny, który służy ku udowodnieniu istnienia, względnie nieistnienia głównego faktu.<sup>247</sup>”

Podsumowując powyższe rozważania można podzielić poglądy, że „dla każdego praktyka postępowanie dowodowe prowadzone w sprawie niewątpliwie stanowi jego najistotniejszą część, i to bez względu na rodzaj postępowania w jakim jest ono prowadzone<sup>248</sup>”.

## 2. Dowód - źródło dowodowe – środek dowodowy

W dalszej kolejności omówienia wymaga zatem pojęcie dowodu. Uporządkowaniu i klarownemu przedstawieniu zagadnienia z całą pewnością nie sprzyja okoliczność, że pojęcie to nie tylko nie zostało zdefiniowano ani na gruncie przepisów regulujących postępowanie podatkowe, ani na gruncie przepisów regulujących postępowanie karne, ale także używane jest w różnych znaczeniach, kontekstach i sytuacjach. W piśmiennictwie wskazuje się wręcz, że nazwa „dowód” zalicza się do najbardziej wieloznacznych spośród występujących w prawie, a jednocześnie do najczęściej w praktyce i nauce prawniczej stosowanych<sup>249</sup>. Odwołując się do poglądów Z. Ziemińskiego, określenie „dowód” oznaczać może:

1. czynność dowodzenia w ścisłym znaczeniu, wnioskowanie dedukcyjne dowodzonej tezy ze zdań wcześniej uznanych za prawdziwe,
2. czynność polegającą na uzasadnianiu twierdzeń,
3. informację,
4. źródło informacji,
5. korzystanie ze źródła informacji,
6. przedmiot poddawany oględzinom (w znaczeniu – dowód rzeczowy),
7. formę udokumentowania,
8. żądanie wyzyskania określonego źródła informacji,
9. sposób argumentowania na rzecz jakiejś tezy<sup>250</sup>.

---

<sup>247</sup> J. Bentham *Traktat o dowodach sądowych* tłum. F. Reklajtys, Gniezno 1939, s. 21.

<sup>248</sup> K. Stanik *Op. cit.* s. 87.

<sup>249</sup> P. Horoszowski *Nazwa i pojęcie „dowodu” w teorii i praktyce prawa sądowego*, Państwo i Prawo 10/1956, s. 594.

<sup>250</sup> Z. Ziemiński *Logiczne podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 1966, s. 173-174.

Z kolei J. Wróblewski wyróżnia poniższe znaczenia omawianego pojęcia:

1. rodzaj rozumowania, w którym *demonstrandum* jest uzasadnione przez zbiór wyrażeń językowych – dowodów w rozumieniu pkt. 2,
2. zwrot językowy (zdanie lub ocena), których zbiór stanowi podstawę dowodu w rozumieniu pkt. 1,
3. czynność, której wytworem jest dowód w rozumieniu pkt.2,
4. przedmiot, na podstawie którego formułuje się dowód w rozumieniu pkt. 2<sup>251</sup>.

Zaprezentowane wieloznaczności pojęcia „dowód” z łatwością prowadzić mogą do nieporozumień. Skoro bowiem ustawy procesowe posługują się powyższym określeniem w różnych znaczeniach, to – poruszając się w granicach tej nieuporządkowanej terminologii – można wyobrazić sobie zdanie: *W wyniku przeprowadzonych w toku postępowania dowodów (1) uzyskano dowody (2), stanowiące dowód (3), że oskarżony popełnił zarzucany mu czyn (podatnik niesłusznie odliczył podatek naliczony itp.).* W przytoczonym zdaniu określenia „dowód” użyto każdorazowo w innym znaczeniu, gdzie za pierwszym razem oznaczało ono czynności procesowe (np. przesłuchanie świadka, oględziny, zasięgnięcie opinii biegłego), za drugim razem – środki dowodowe (np. zeznania świadków, ujawnione własności rzeczy poddawanych oględzinom, treść opinii biegłego), a wreszcie za trzecim – całość ustaleń faktycznych, stanowiących podstawę rozstrzygnięcia.

Problematyka dowodów i prawa dowodowego cieszy się szczególną atencją w nauce prawa karnego procesowego. Przedstawiciele doktryny tej gałęzi prawa formułują po kilka definicji pojęcia dowodu, w najróżniejszych znaczeniach<sup>252</sup>. Jednak, w potocznym języku prawniczym, określenia „dowód” używa się najczęściej w znaczeniu źródła dowodowego (koncentracja na pochodzeniu) oraz środka dowodowego (koncentracja na treści)<sup>253</sup>.

## 2.1 Źródło dowodowe

Przez źródło dowodowe należy rozumieć pochodzenie dowodu. W tym kontekście dowód (w znaczeniu: nośnik informacji o fakcie podlegającym udowodnieniu) pochodzić może od osoby lub od szeroko rozumianych rzeczy<sup>254</sup>. Osoba jako źródło dowodowe występować może w toku postępowania w różnym charakterze. Z punktu widzenia postępowania karnego

---

<sup>251</sup> J. Wróblewski *op. cit.*, s. 211.

<sup>252</sup> J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *System Prawa Karnego Procesowego. t. VIII. 1 Dowody*, Warszawa 2019, s. 143-169 i przywołana tam literatura.

<sup>253</sup> R. Kmieciak, *op. cit.*, s. 26-27.

<sup>254</sup> J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *System Prawa Karnego Procesowego. t. VIII. 1 Dowody*, Warszawa 2019, s. 174.

osoba - człowiek może być: świadkiem, podejrzanym/oskarżonym bądź biegłym. Osobno wymienić można pokrzywdzonego, który wprawdzie jest stroną postępowania przygotowawczego (*vide* art. 299 kpk), jednakże jest przesłuchiwany w charakterze świadka (choć jako pokrzywdzonemu przysługują mu dodatkowe uprawnienia procesowe, obok uprawnień przysługujących „zwykłemu” świadkowi). Z kolei z punktu widzenia postępowania podatkowego człowiek występować może jako świadek, strona lub biegły. W przypadku, gdy stroną postępowania podatkowego jest osoba prawna lub jednostka nie posiadająca osobowości prawnej wprawdzie formalnie stroną jest ten podmiot, jednakże w jego imieniu działają przedstawiciele, zatem ostatecznie czynności procesowe z udziałem strony (np. przesłuchanie) sprowadzają się do czynności z udziałem osoby reprezentującej ten podmiot.

Omawiając pojęcie rzeczy jako źródła dowodowego należy podchodzić do zagadnienia szeroko. Na potrzeby tych rozważań odwołać się można do cywilistycznego rozumienia pojęcia rzeczy. W tym sensie źródłem dowodowym mogą być zarówno rzeczy nieruchome, jak i ruchome, ich części składowe, przynależności, a także zbiory rzeczy jednorodnych, uzupełniających się czy wzajemnie dobranych. Rzeczowym źródłem dowodowym mogą być rzeczy oznaczone co do tożsamości, ale także co do gatunku. Wspólnym mianownikiem dowodów rzeczowych są ich własności fizyczne. Szczególną postacią dowodu rzeczowego są natomiast dokumenty - mogą bowiem nieść informację dwojakiego rodzaju. Przedmiotem zainteresowania mogą być zarówno ich właściwości fizyczne (np. pod kątem ustalenia autentyczności umowy) bądź ich treść (np. pod kątem ustalenia postanowień umowy). Z uwagi na niejednoznaczny charakter dokumentów, dychotomiczny podział źródeł dowodowych na osoby i rzeczy bywa kwestionowany i postuluje się wyróżnienie odrębnej kategorii dowodu – o charakterze mieszanym, osobowo – rzeczowym, do której zalicza się dokument<sup>255</sup>.

## 2.2 Środek dowodowy

Choć pojęcie środka dowodowego ujmowane bywa niejednoznacznie, w literaturze przedmiotu wskazuje się, że obecnie dominującą jest koncepcja, w myśl której przez środek dowodowy rozumie się nośnik informacji o fakcie podlegający udowodnieniu, a zatem – instrument służący uzyskaniu informacji od źródła dowodowego<sup>256</sup>. Tym samym z perspektywy procesu karnego środkami dowodowymi będą wyjaśnienia podejrzanego/oskarżonego, zeznania świadków i biegłych, opinie biegłych, właściwości ludzkiego ciała, miejsc i rzeczy a

---

<sup>255</sup> *Ibidem*, s. 175-177.

<sup>256</sup> *Ibidem*, s. 177-182 i przywołana tam literatura.

nadto treść dokumentów<sup>257</sup>. Z kolei z perspektywy Ordynacji podatkowej katalog środków dowodowych będzie zbliżony, z tą różnicą że w miejsce wyjaśnień podejrzanego/oskarżonego Ordynacja posługuje się zeznaniami strony oraz ewentualnie wyjaśnieniami strony – składanymi w trybie art. 155 § 1 O. p.

Pojęcia źródła i środka dowodowego są ze sobą nierozzerwalnie powiązane. Organ procesowy dysponując osobowym źródłem dowodowym (np. ustaliwszy świadka zdarzenia) po przeprowadzeniu odpowiedniej czynności procesowej (w tym wypadku – przesłuchania) otrzymuje określony środek dowodowy (w tym wypadku – zeznanie). Podobnie organ, dysponując rzeczowym źródłem dowodowym (np. przedmiotem zabezpieczonym na miejscu zdarzenia) może poprzez poddanie go czynności (w tym wypadku oględzinom) ujawnić jego istotne dla postępowania własności fizyczne. Samo istnienie źródła dowodowego, choć rzecz jasna jest koniecznym warunkiem przeprowadzenia konkretnego dowodu, zarazem nie gwarantuje uzyskanie środka dowodowego. Możliwa jest bowiem sytuacja, gdy pomimo fizycznego istnienia źródła dowodowego, uzyskanie środka dowodowego jest niemożliwe (zabezpieczony w toku postępowania komputer uległ uszkodzeniu i nie można zapoznać się z jego zawartością w drodze oględzin czy opinii biegłego). Niemożność uzyskania środka dowodowego w takiej sytuacji może mieć charakter trwały (jak w przypadku nieodwracalnego uszkodzenia komputera) lub przejściowy (np. w przypadku, gdy świadek nie może zostać przesłuchany z uwagi na stan zdrowia, który z biegiem czasu ulega poprawie).

### 3. Klasyfikacja dowodów

Dowody można klasyfikować w rozmaity sposób, w zależności od przyjętego kryterium ich rozróżnienia. Poniżej zostanie zaprezentowanych kilka najistotniejszych podziałów. W pierwszej kolejności, ze względu na źródło dowodowe wyróżnić można dowody osobowe i rzeczowe. Dowody osobowe to dowody pochodzące od człowieka (a więc jego relacje przybierające postać zeznań świadka, wyjaśnień podejrzanego czy opinii biegłego), natomiast źródłem dowodów rzeczowych są szeroko rozumiane rzeczy<sup>258</sup>. Podkreślenia jednak wymaga – co zasygnalizowano powyżej, że wyodrębnić można także dowody osobowo – rzeczowe, do której to kategorii zaliczane są dokumenty. W literaturze przedmiotu podnoszono, że dowody osobowe i rzeczowe są jednakowo ważne, a przyznawanie supremacji którejś z tych kategorii

---

<sup>257</sup> *Ibidem*, s. 182-183.

<sup>258</sup> *Ibidem*, s. 252-253.

kosztem drugiej – niesłuszne<sup>259</sup>. Z drugiej jednak strony, na gruncie zwalczania przestępczości gospodarczej, formułowane są argumenty o szczególnym znaczeniu wszelkiej postaci dokumentów – co wynika z faktu, że obrót gospodarczy w dużym stopniu opiera się na rozmaitego rodzaju dokumentacji<sup>260</sup>.

Wyróżnić można także – ze względu na odległość źródła dowodu od udowodnianego faktu – dowody pierwotne i pochodne. Dowodem pierwotnym („z pierwszej ręki”) są zatem zeznania osoby, która była naocznym świadkiem zdarzenia (łac. *testis ex visu*), natomiast dowodem pochodnym zeznania osoby, która o zdarzeniu usłyszała od naocznego świadka (łac. *testis ex auditu*). Z kolei na przykładzie dokumentu, dowodem pierwotnym będzie jego oryginał, zaś dowodem pochodnym – kopia<sup>261</sup>. Oczywiście pochodność dowodu może mieć charakter „piętrowy”. Możliwa jest bowiem sytuacja, gdy świadek usłyszał o danym zdarzeniu nie od naocznego świadka, a od osoby, która wiedzę o zdarzeniu posiada również ze słyszenia. Podobnie pochodny dowód z dokumentu mógł powstać poprzez skopiowanie nie samego oryginału a jego kopii. O ile zatem w przypadku dowodu pierwotnego stwierdzić można, że miał bezpośrednią styczność ze zdarzeniem czy zagadnieniem, którego dotyczy, to w przypadku dowodu pochodnego trudno bez dokładniejszej analizy określić ile ogniw oddziela dowód ten od zdarzenia.

Wyodrębnia się także dowody bezpośrednie i pośrednie, a podział ten odbywa się wedle kryterium odnoszenia się dowodu do faktu głównego lub też faktów dowodowych. Dowody bezpośrednie odnoszą się bowiem do faktu głównego, który potwierdzają lub zaprzeczają. Dowody pośrednie ułatwiają ustalenie faktu głównego, nie czyniąc jednak tego bezpośrednio<sup>262</sup>. Wyjaśnienia zatem wymaga podział na fakty główne (istotne) i fakty dowodowe. Fakty główne to fakty prawnie relewantne z punktu widzenia konkretnej gałęzi prawa, stanowiące stan faktyczny podlegający subsumpcji – a zatem fakt zaistnienia przestępstwa czy powstania zobowiązania pomiędzy dłużnikiem a wierzycielem. Z kolei fakty dowodowe dotyczą okoliczności powiązanych z faktem głównym, w ten sposób, że mogą przyczynić się do jego udowodnienia lub tylko uprawdopodobnienia. Fakty dowodowe nie podlegają zatem subsumpcji, natomiast umożliwiają ustalić stan faktyczny tejże subsumpcji podlegający. Z perspektywy procesu karnego fakty dowodowe określane są także jako

---

<sup>259</sup> P. Horoszowski *Kryminalistyka*, Warszawa 1958, s. 35-39.

<sup>260</sup> Z. Kukuła *Poszukiwanie dowodów przestępstw gospodarczych*, Warszawa 2013, s. 26-29.

<sup>261</sup> J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *System Prawa Karnego Procesowego. t. VIII. 1 Dowody*, Warszawa 2019, s. 263-264.

<sup>262</sup> *Ibidem*, s. 268.

poszlaki<sup>263</sup>, przy czym zaprezentowano również pogląd, że w praktyce określenie to odnosi się wyłącznie do okoliczności świadczących na niekorzyść oskarżonego<sup>264</sup>. Prezentowane jest jednak w piśmiennictwie również stanowisko, w myśl którego pojęcie poszlaki jest całkowicie zbędne – a zupełnie wystarczające jest posługiwanie się pojęciem środka dowodowego – o różnym walorze, naturze i wiarygodności. W konsekwencji za zbytuczny uznać należałoby także podział na dowodzenie „bezpośrednie” i „pośrednie”<sup>265</sup>.

Podziału powyższego (dowody bezpośrednie i pośrednie) nie należy utożsamiać z podziałem na dowody przeprowadzane bezpośrednio i pośrednio. Nawiązuje on do sposobu zetknięcia z danym dowodem przez organ stosujący prawo. O ile zatem sąd osobiście przesłucha świadka na rozprawie – mamy do czynienia z dowodem przeprowadzonym bezpośrednio, natomiast gdy poprzestanie na odczytaniu zeznań złożonych w toku śledztwa czy innego postępowania – dowód jest przeprowadzony pośrednio<sup>266</sup>.

Wyróżnić można także, na gruncie postępowania karnego dowody obciążające i odciążające. Podział ten dokonywany jest na podstawie kryterium zgodności dowodu z tezami przedstawianymi przez oskarżenie<sup>267</sup>. Klasyfikacja ta może jednak zostać z powodzeniem zaadaptowana na potrzeby postępowania podatkowego, gdzie za dowody obciążające uznać można dowody przemawiające za zakwestionowaniem zadeklarowanego przez podatnika zobowiązania podatkowego i wymierzenia zobowiązania w nową – wyższą wysokość. Z kolei dowód odciążający przemawia za poprawnością zadeklarowanej przez podatnika wysokości zobowiązania podatkowego (lub w wyjątkowo pomyślnej dla podatnika sytuacji - za uznaniem, że podatek zadeklarowano w nadmiernej kwocie).

Wymienia się także dowody pozytywne oraz negatywne. Dowody pozytywne to dowody świadczące o zaistnieniu konkretnego zdarzenia (np. czynu przestępnego lub czynu niedozwolonego stanowiącego podstawę odpowiedzialności deliktowej), zaś dowody negatywne świadczą o tym, że zdarzenie nie miało miejsca - bądź wprawdzie miało miejsce, ale przebiegało w inny sposób. Przykładem dowodu negatywnego w ramach procedury karnej jest alibi. Określenie to pochodzi najprawdopodobniej z połączenia słów „ali” i „ibi”, i oznacza po łacinie „gdzie indziej”. Tym samym pod pojęciem tym należy rozumieć twierdzenie, że dana osoba w nie była w danym miejscu w ogóle lub też nie była tam w czasie, kiedy popełniono

---

<sup>263</sup> R. Kmiecik, *Op. cit.* s. 20-21, 27-28.

<sup>264</sup> M. Siewierski w: M. Siewierski, J. Tylman, M. Olszewski *Postępowanie karne w zarysie*, Warszawa 1974, s. 148.

<sup>265</sup> P. Horoszowski *O „poszlakach” w „dowodzie” i o „dowodzie” z „poszlak”*, Państwo i Prawo 1/1962, s. 32-35.

<sup>266</sup> R. Kmiecik, *op. cit.*, s. 149-150.

<sup>267</sup> *Ibidem*, s. 151.

przestępstwo. Możliwe jest również mniej ścisłe rozumienie tego pojęcia – jako synonim wszelkiego dowodu niewinności. Spotkać można również posługiwanie się w użytku potocznym bądź publicystycznym określeniami jak „alibi psychiczne” czy „alibi propagandowe”, odnoszącymi się do ogólnego wyjaśnienia czy też usprawiedliwienia czyjegoś zachowania<sup>268</sup>.

Weryfikacja alibi jest zatem jednym z najważniejszych elementów postępowania. Jego potwierdzenie i spójność stanowi bowiem bardzo poważny argument za niewinnością oskarżonego w zakresie zarzucanego czynu. Z drugiej strony, skuteczne zakwestionowanie alibi bywało traktowane jako ważna poszlaka obciążająca sprawcę, który w razie swej niewinności nie miałby powodów wprowadzać w błąd organów bezpieczeństwa<sup>269</sup>. Poważnym błędem jest zatem odstąpienie od weryfikacji alibi – nawet, gdy wydaje się mało wiarygodne, a zgromadzony obszerny materiał dowodowy wyraźnie wskazuje na poparcie oskarżenia<sup>270</sup>.

W literaturze przedmiotu podnosi się, że umiejętność spontanicznego i precyzyjnego przedstawienia alibi, wraz z danymi osób, które mogą je potwierdzić, powinna budzić poważne podejrzenia organów procesowych. Może bowiem wskazywać, że alibi to zostało zawczasu przygotowane i opracowane na potrzeby ewentualnego procesu karnego<sup>271</sup>. Niezależnie jednak od subiektywnych przekonań organów procesowych, pamiętać należy, że zagadnienie alibi winno być oceniane z perspektywy zasad ogólnych procesu karnego, tj. prawa do obrony, domniemania niewinności, *in dubio pro reo* oraz *onus probandi*. Samo zatem niepowodzenie oskarżonego w wykazaniu alibi, jak też zakwestionowanie alibi przez organy, nie przesądza automatycznie winy oskarżonego<sup>272</sup>.

Oprócz powyższych podziałów, kierując się kryterium inicjatywy dowodowej, wymienić można dowody przeprowadzone przez organ z urzędu oraz na wniosek strony.

Niezależnie od powyższych klasyfikacji, zauważyć należy, że – bez względu na rodzaj procedury zasadniczo wyróżnić można: dowód z zeznań świadka, dowód z dokumentu, dowód z opinii biegłego, dowód z oględzin oraz dowód z przesłuchania strony<sup>273</sup>.

---

<sup>268</sup> T. Tomaszewski *Alibi. Problematyka kryminalistyczna*, Warszawa 1993, s. 5-6.

<sup>269</sup> J. Piątkiewicz, G. Lax, J. Jakubiec *Służba śledcza. Podręcznik dla szkolenia funkcjonariuszów Policji Państwowej*, Warszawa 1928, s. 53 i nast.

<sup>270</sup> *Ibidem*, s. 53-54, Z. Czeczot, T. Tomaszewski *Kryminalistyka ogólna*, Toruń 1996, s. 148-149.

<sup>271</sup> W. Gutekunst *Kryminalistyka. Zarys systematycznego wykładu*, Warszawa 1974, s. 290-291.

<sup>272</sup> T. Tomaszewski *Op. cit.* s. 25-48.

<sup>273</sup> S. Lizer w: K. Marszał (red). *Zarys postępowania przed organami państwa. Część II*, Katowice 1981, s. 61-78.

#### 4. Fakty podlegające udowodnieniu czyli *quod est demonstrandum*?

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że powinny być udowodnione trzy grupy faktów: sporne między stronami, fakty wprawdzie niesporne, ale budzące wątpliwości oraz fakty, służące do obalenia domniemań prawnych. Z kolei dowodu nie wymagają fakty powszechnie znane, znane sądowi z urzędu, zaświadczone w prawidłowo sporządzonych dokumentach urzędowych, ustalone poprzez wywnioskowanie z innych ustalonych faktów, ustalone we wniosku domniemania prawnego, gdy nie zostało ono obalone dowodem przeciwnym<sup>274</sup>. Okoliczność, iż jakiś fakt wymaga dowodu nie przesądza automatycznie, że przeprowadzenie dowodu na tę okoliczność jest dopuszczalne. J. Wróblewski wyróżnia trzy grupy niedopuszczalności przeprowadzenia dowodów:

- 1) niedopuszczalność oparta na przypuszczeniu, że konkretny dowód nie jest w stanie przyczynić się do wyjaśnienia stanu faktycznego (np. zakaz przesłuchania osoby niezdolnej do postrzegania lub komunikowania spostrzeżeń),
- 2) niedopuszczalność wynikająca z konfliktu między wartością prawdy materialnej, a innymi wartościami, wśród których wyróżnia się:
  - a) wartości osobowości (opierają się na założeniu, że osoba dysponuje swym ciałem oraz informacjami, które jej dotyczą; np. osoba może odmówić poddaniu się oględzinom czy w określonej sytuacji odmówić złożenia zeznań lub odmówić udzielenia konkretnych informacji),
  - b) wartości bezpieczeństwa prawnego (wynikają z założenia, że prawda materialna w określonych sytuacjach doznaje ograniczeń na rzecz bezpieczeństwa prawnego, gdy ewentualny dowód, choć służący interesowi jednostki, może naruszać interes społeczny wyrażający się w bezpieczeństwie prawnym. np. zakaz zaprzeczenia ojcostwa oraz unieważnienia uznania dziecka po jego śmierci – chyba że zmarło po wszczęciu postępowania),
  - c) wartości instytucjonalne, które dzielą się na wartości zawodu (przejawem szacunku dla wartości zawodu obrońcy czy duchownego – spowiednika jest zakaz przesłuchania tych osób w charakterze świadków, co do okoliczności związanych z wykonywaną przez nich funkcją), tajemnicę służbową (przejawem jest zakaz ujawniania przez świadka informacji uzyskanych w związku z pełnioną funkcją, chyba że zostało się zwolnionym w przewidzianym przez przepisy trybie) i wartość

---

<sup>274</sup> J. Wróblewski *Op. cit.* s. 214-217.

formy aktu prawnego (znajduje wyraz w cywilistycznym ograniczeniu możliwości przesłuchania świadków lub stron przeciwko osnowie lub ponad osnowę dokumentu),

- 3) niedopuszczalność o charakterze mieszanym, łącząca wartość prawdy materialnej z innymi wartościami (np. zakaz korzystania z dowodu z zeznań świadka, złożonych w warunkach wyłączających swobodę wypowiedzi – realizujący ochronę prawdy materialnej oraz wartość osobowości)<sup>275</sup>.

Opisane wyżej rodzaje niedopuszczalności przeprowadzenia dowodów są znane prawu procesowemu różnych gałęzi jako zakazy dowodowe. Problematyka zakazów dowodowych w ramach postępowania podatkowego i karnego zostanie poruszona w kolejnych rozdziałach.

## 5. Ocena dowodów

Zgromadzony w każdej sprawie materiał dowodowy podlega następnie ocenie przez organ stosujący prawo. Zasadniczo wyróżnić można dwa systemy – swobodna ocena dowodów oraz legalne teorie dowodowe.

Swobodna ocena dowodów sprowadza się do zasady, że organ stosujący prawo samodzielnie ocenia zgromadzony materiał dowodowy, decydując które dowody uznaje za wiarygodne, a którym wiarygodności odmawia. Samodzielność i swoboda w zakresie oceny dowodów nie może być jednak utożsamiana z arbitralnością lub dowolnością. Swobodnej ocenie towarzyszy bowiem postulat wykrycia prawdy obiektywnej, w związku z czym swobodna ocena dowodów określana też bywa dyrektywą dowodową prawdy obiektywnej. U podstaw swobodnej oceny dowodów leży wiedza oparta na danych naukowych oraz doświadczenie życiowe<sup>276</sup>.

Natomiast legalna ocena dowodów (znana także pod nazwą formalnej oceny dowodów) opiera się na ścisłych regułach oceny dowodów, zawartych w przepisach postępowania, które winny być *ex lege* przestrzegane przez sąd. Reguły te stanowią substytut dyrektyw dowodowych dostarczanych przez nauki empiryczne<sup>277</sup>. Reguły dowodowe stosowane w legalnych teoriach dowodowych mogą pozostawać w różnych relacjach do rzeczywistości poznawalnej za pomocą zmysłów. Wyróżnia się zatem reguły:

---

<sup>275</sup> *Ibidem*, s. 218-223.

<sup>276</sup> *Ibidem*, s. 224-225.

<sup>277</sup> J. Wróblewski w: W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 468-469.

- 1) contra-empiryczne - polegające na braku związku, w rozumieniu nauki, między przesłanką domniemania i wnioskiem (np. badana w procesach średniowiecznych reakcja ciała oskarżonego na kontakt z ogniem lub wodą),
- 2) para-empiryczne - polegające na związkach między przesłanką a wnioskiem domniemania, które wprawdzie nie mają oparcia naukowego, ale opierają się na prawdopodobieństwie opartym na wiedzy potocznej (np. pochodzenie dziecka od męża matki),
- 3) nie-empiryczne - oznaczające sytuację, w której domniemanie arbitralnie nakazuje uznanie ściśle określonego faktu (np. określenie daty zgonu w przypadku uznania za zmarłego<sup>278</sup>).

Charakterystyczne dla legalnej teorii schematy odnoszą się nie tylko do porządku przeprowadzania konkretnych dowodów, ale także ich skuteczności i oceny, co w konsekwencji sprowadzało sędziego do roli swego rodzaju automatu<sup>279</sup>.

Dążenie do ustalenia prawdy obiektywnej, charakterystyczne dla swobodnej oceny dowodów, napotyka również na pewne ograniczenia. Wśród nich wymienić należy ograniczenie w korzystaniu z niektórych dowodów (zakazy dowodowe), sięganie po nieempiryczne/paraempiryczne/aempiryczne środki dowodowe (np. domniemania prawne), zakaz wykorzystania informacji pochodzących z niektórych źródeł (np. własne spostrzeżenia sędziego, będącego świadkiem zdarzenia), uznawanie domniemań i fikcji prawnych – do czasu ich obalenia czy akceptowanie uprawdopodobnienia niektórych faktów<sup>280</sup>. Celnie zatem wskazuje się w piśmiennictwie, że przeciwstawianie systemów oceny dowodów (ocena swobodna *versus* legalna) ma charakter przede wszystkim modelowy i teoretyczny. Poszczególne systemy prawa są bowiem zbliżone w większym lub mniejszym stopniu do któregoś z omawianych systemów. Podział ten nie jest jednak absolutny i rozłączny. W systemie swobodnej oceny dowodów funkcjonują bowiem pewne elementy (np. domniemania) charakterystyczne dla teorii legalnej. Obecność tych elementów nie przekreśla jednak idei swobodnej oceny dowodów, a stanowi raczej przejaw kompromisowego podejścia, w myśl którego w konkretnej sytuacji prawda formalna jest wystarczająca, a co za tym idzie – nie ma konieczności precyzyjnego ustalenia prawdy obiektywnej<sup>281</sup>.

---

<sup>278</sup> J. Wróblewski *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 233-234.

<sup>279</sup> P. Horoszowski *Od zbrodni do kary*, Warszawa 1966, s. 57.

<sup>280</sup> L. Leszczyński *Op. cit.* s. 70-71.

<sup>281</sup> J. Wróblewski w: W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986, s. 469-470.

## 6. Rozumowania (wnioskowania) a postępowanie dowodowe

Wnioskowanie definiuje się jako rozumowanie, w którym na podstawie pewnych przekonań dochodzi się do innego przekonania<sup>282</sup>. Innymi słowy jest to proces myślowy, w toku którego – co do zasady - na podstawie przekonań wyjściowych (określanych jako przesłanki lub racje) otrzymuje się przekonanie docelowe (określane jako wniosek lub następstwo). Tradycyjnie dokonywano podziału rozumowań na dedukcyjne („od ogółu do szczegółu”) oraz indukcyjne („od szczegółu do ogółu”). Podział ten jednak dotknięty był wadami, z których największa polegała na tym, że nie uwzględniał on wielu przypadków rozumowania<sup>283</sup>.

W literaturze przedmiotu zaproponowano także inny podział – na wnioskowania dedukcyjne oraz niededukcyjne. Wnioskowanie dedukcyjne opiera się na rozumowaniu, w którym wniosek wynika logicznie, w sposób niezawodny z przesłanek. Prawdziwość przesłanek przesądza zatem o prawdziwości wniosku. Z kolei wnioskowania niededukcyjne to takie wnioskowania, gdzie z przesłanek nie wynika logicznie wniosek. Często zatem wnioskowania niededukcyjne są poznawczo bezwartościowe. Wśród wartościowych wnioskowań niededukcyjnych wymienić można wnioskowania redukcyjne, przez indukcję oraz przez analogię<sup>284</sup>. Wnioskowania dedukcyjne określane są w piśmiennictwie jako subiektywnie pewne<sup>285</sup>, tymczasem niededukcyjne – jako subiektywnie niepewne<sup>286</sup>, względnie jako uprawdopodobniające<sup>287</sup>. Wnioskowanie redukcyjne to taki sposób rozumowania, w którym przesłanki wynikają z wniosku bądź też niektóre przesłanki wynikają z koniunkcji wniosku i innych przesłanek<sup>288</sup>. Należy pamiętać jednak, że rozumowanie to, choć nie jest błędną operacją myślową i ma szerokie praktyczne zastosowanie – jest metodą zawodną<sup>289</sup>.

Wnioskowanie indukcyjne to metoda rozumowania w której ogólny wniosek, opisujący jakąś prawidłowość wyprowadzany jest na podstawie przesłanek opisujących przypadki jednostkowe. W przesłankach wyliczone są jednostkowe przypadki prawidłowości, jednakże są to jedynie przypadki niektóre, a nie wszystkie. Jest to zatem wnioskowanie przez indukcję enumeracyjną niezupełną<sup>290</sup>. Teoretycznie możliwa jest także indukcja enumeracyjna zupełna, opierająca się na wyprowadzaniu jakiegoś twierdzenia po przebadaniu wszystkich przypadków

---

<sup>282</sup> W. Patryas *Elementy logiki dla prawników*, Poznań 1994, s. 191.

<sup>283</sup> T. Kotarbiński *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1960, s. 151-154.

<sup>284</sup> W. Patryas *Op. cit.* s. 191-197.

<sup>285</sup> K. Ajdukiewicz *Logika pragmatyczna*, Warszawa 1975, s. 118 i nast.

<sup>286</sup> *Ibidem*, s. 118-154.

<sup>287</sup> Z. Ziemiński *Logika praktyczna*, Warszawa 1999, s. 182-192.

<sup>288</sup> W. Patryas *Op. cit.* s. 198.

<sup>289</sup> W. Wolter, M. Lipczyńska *Elementy logiki. Wykład dla prawników*, Warszawa – Wrocław 1980, s. 197.

<sup>290</sup> W. Patryas *Op. cit.* s. 200-201.

jednostkowych, w których twierdzenie to mogłoby wystąpić – choć z praktycznego punktu widzenia jej zastosowanie jest znacznie ograniczone. Indukcja enumeracyjna niezupełna jest wnioskowaniem zawodnym, natomiast zupełna – niezawodnym. Korzystanie na użytek codzienny z indukcji enumeracyjnej niezupełnej prowadzić często może do wygłaszania błędnych ogólnych sądów na podstawie skromnych jednostkowych obserwacji<sup>291</sup>.

Wnioskowanie przez analogię opiera się na wychodzeniu od przesłanek przypisujących wskazanym obiektom jakąś cechę do wniosku, który tę cechę przypisuje kolejnemu obiektowi tego samego rodzaju<sup>292</sup>. Wnioskowanie przez analogię odróżnia się od indukcji tym, że nie prowadzi ono do wnioskowania na temat wszystkich elementów, a o jednym<sup>293</sup>. Wnioskowanie indukcyjne skutkuje zatem wyciągnięciem wniosku ogólnego po przebadaniu  $n$  przypadków, natomiast analogia ogranicza się do wyciągnięcia wniosku na temat przypadku  $n+1$ .

Wnioskowanie dedukcyjne ma istotne znaczenie na etapie stosowania prawa. Posługując się tą właśnie metodą prowadzi się argumentację, że skoro obowiązuje przepis przewidujący odpowiedzialność karną za określone zachowanie, a jednocześnie oskarżonemu udowodniono, że popełnił przestępstwo stypizowane w tym przepisie, to koniunkcja tych okoliczności stanowi rację dla następstwa w postaci wyroku skazującego<sup>294</sup>. Tego rodzaju wnioskowanie ma oczywiście zastosowanie również na gruncie innych gałęzi prawa – skoro obowiązuje przepis ustawy podatkowej przewidujący powstanie obowiązku podatkowego w związku z zaistnieniem pewnego zdarzenia i zdarzenie to zaistniało, okoliczności te stanowią rację dla następstwa w postaci wydania decyzji określającej zobowiązanie podatkowe.

Nieco inaczej przedstawia się sytuacja w zakresie ustaleń stanu faktycznego. Proces dowodzenia (szczególnie w realiach postępowania karnego) w dużym stopniu opiera się właśnie o rozumowanie redukcyjne. Najczęściej bowiem znane jest następstwo – w postaci zaistnienia czynu zabronionego, a zadaniem postępowania dowodowego jest odkrycie nieznaney lub niepewnej racji<sup>295</sup>. Przez rację rozumieć należy wszelkiego rodzaju przyczyny, które spowodowały zaistnienie przestępnego skutku oraz okoliczności jego zaistnienia. Tego rodzaju wnioskowanie ma również zastosowanie na gruncie innych gałęzi prawa (przykładowo: ustalanie czy poszkodowany współprzyczynił się do powstania szkody, czy do zupełnego i trwałego rozkładu pożycia małżeńskiego doszło z winy małżonka).

---

<sup>291</sup> W. Wolter, M. Lipczyńska *Op. cit.* s. 200.

<sup>292</sup> W. Patryas *Op. cit.* s. 203.

<sup>293</sup> W. Wolter, M. Lipczyńska *Op. cit.* s. 201.

<sup>294</sup> T. Kotarbiński *Op. cit.* s. 160-161.

<sup>295</sup> M. Cieślak *Postępowanie karne. Zarys instytucji*, Warszawa 1982, s. 64.

W celu uporządkowania i usystematyzowania metodyki wykrywania kryminalistyka wypracowała ogólne wskazówki, które powinny przyświecać czynnościom wykrywczym, znane jako tzw. siedem złotych pytań kryminalistyki: 1) Co? 2) Gdzie? 3) Kiedy? 4) Kto? 5) W jaki sposób? 6) Dlaczego? 7) Za pomocą czego? Powyższe pytania nakreślają kierunek działań wykrywczych w każdej sprawie, wyrażających się w dążeniu do ujawnienia zdarzenia, jego sprawców oraz mechanizmów<sup>296</sup>. Powyższe wskazówki stanowią przejaw praktycznego zastosowania zasady racjonalizacji wysiłku, który winien skupiać się na wyodrębnieniu elementów koniecznych do rekonstrukcji badanego zdarzenia<sup>297</sup>. Sam z kolei sposób działania sprawcy (w poznaniu którego pomocne są pytania: W jaki sposób? Za pomocą czego?) określany jako *modus operandi*, stanowić może istotny czynnik, sprzyjający identyfikacji sprawcy przestępstwa<sup>298</sup>.

Pomocne dla uporządkowania i zorganizowania postępowania dowodowego mogą być też wersje śledcze (kryminalistyczne) – czyli uzasadnione materiałami sprawy przypuszczenie śledczego o charakterze badanego zdarzenia, ewentualnie motywach i osobach mogących popełnić przestępstwo. Oprócz oczywistego zastosowania wersji kryminalistycznej w postępowaniu karnym, koncepcja ta może wykazać przydatność także w innych postępowaniach, mniej sformalizowanych w zakresie postępowania dowodowego – jak np. postępowanie cywilne czy administracyjne<sup>299</sup>. W zależności od stanu faktycznego należy opracować kilka wersji, także wzajemnie wykluczających się, które następnie powinny być równolegle wyjaśniane<sup>300</sup>.

Można zatem przyjąć, że co do zasady w pierwszej kolejności prowadzone jest wnioskowanie redukcyjne (na potrzeby ustalenia stanu faktycznego), a w dalszej kolejności wnioskowanie dedukcyjne (na potrzeby subsumpcji danego stanu faktycznego i określenia jego konsekwencji prawnych).

## 7. Domniemanie

Jak wskazano powyżej funkcjonujące w systemie prawa domniemanie są w istocie odstępstwem czy ograniczeniem zasady prawdy obiektywnej. Domniemanie bowiem służą przerzuceniu ciężaru dowodu lub też przesądzają o uznaniu pewnego stanu faktycznego za

---

<sup>296</sup> E. Gruza w: E. Gruza, M. Goc, J. Moszczyński *Kryminalistyka czyli o współczesnych metodach dowodzenia przestępstw*, Warszawa 2020, s. 28.

<sup>297</sup> W. Gutekunst *Op. cit.* s. 62-63.

<sup>298</sup> Szerzej: J. Wnorowski *Sposób działania jako środek identyfikacji sprawcy przestępstwa*, Warszawa 1978.

<sup>299</sup> P. Girdwoyń *Wersje kryminalistyczne. O wykrywaniu przestępstw*, Warszawa 2001, s. 17, 63-86.

<sup>300</sup> S. Piłulski *Podstawowe zagadnienia taktyki kryminalistycznej*, Białystok 1997, s. 197.

ustalony. Posługiwanie się domniemaniami jest piśmiennictwie określane jako surogat udowodnienia<sup>301</sup>.

Domniemania prawne podzielić można na formalne i materialne. Domniemania formalne sprowadzają się do tego, że przyjmuje się pewien stan faktyczny, chyba że zostanie wykazane coś przeciwnego<sup>302</sup>. Za przykład domniemania formalnego posłużyć może cywilistyczne domniemanie dobrej wiary (art. 7 kodeksu cywilnego<sup>303</sup>). Domniemaniem formalnym o fundamentalnym dla postępowania karnego znaczeniu jest natomiast domniemanie niewinności (art. 5 § 1 kpk). Z samej zatem istoty domniemania formalnego wynika, że mogą być one kwestionowane za pomocą przeciwdowodów.

Z kolei domniemania materialne oznaczają, że jeśli ustalono fakt A, to na mocy decyzji prawodawcy uważa się za ustalony fakt B. Domniemania materialne podzielić można na wzruszalne (łac. *praesumptio iuris tantum*) oraz niewzruszalne (łac. *praesumptio iuris ac de iure*)<sup>304</sup>. Najczęściej w praktyce spotykane są domniemania prawne wzruszalne, za przykład których można podać choćby domniemanie pochodzenia dziecka od męża matki (art. 62 § 1 kodeksu rodzinnego i opiekuńczego<sup>305</sup>), domniemanie pochodzenia dziecka pozamałżeńskiego od osoby, która obcowała płciowo z matką dziecka w określonym przedziale czasu przed jego narodzinami (art. 85 § 1 krio) czy domniemanie jednoczesnego zgonu kommorientów (art. 32 kc). Przykładem natomiast domniemań niewzruszalnych - mających charakter wyjątkowy - może być domniemanie prawidłowości sumy czekowej wpisanej słownie (art. 9 ustawy z dnia 28 kwietnia 1936 roku Prawo czekowe<sup>306</sup>) czy rękojmia wiary publicznej ksiąg wieczystych (art. 5 ustawy z dnia 06 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece<sup>307</sup>).

W kwestii obalenia domniemań wzruszalnych zauważyć przy tym należy, że operacja taka sprowadza się do wykazania, że choć spełnione zostały warunki wynikające z przesłanki domniemania, to w rzeczywistości nie jest tak, jak wynika z wniosku domniemania. Przykładowo – obalenie domniemania ojcostwa dziecka pozamałżeńskiego (*vide* art. 85 § 1 krio) odbywa się nie poprzez wykazanie, że mężczyzna nie obcował we wskazanym okresie z matką dziecka, tylko na udowodnieniu, że mężczyzna ten jakkolwiek z matką dziecka obcował, to jednak tegoż dziecka nie spłodził. Zakwestionowanie przesłanki domniemania

---

<sup>301</sup> B. Kucharczyk *Swobodna ocena dowodów. Analiza interdyscyplinarna*, Kraków 2021, s. 31.

<sup>302</sup> Z. Ziemiński w: S. Wronkowska, Z. Ziemiński *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 219-220.

<sup>303</sup> Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (T. j. Dz. U. 2025 poz. 1071) dalej: „kc”.

<sup>304</sup> Z. Ziemiński w: S. Wronkowska, Z. Ziemiński *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997, s. 220.

<sup>305</sup> Ustawa 25 lutego 1964 roku Kodeks rodzinny i opiekuńczy (T. j. Dz. U. 2023, poz. 2809 ze zm.), dalej: „krio”.

<sup>306</sup> Ustawa z dnia 28 kwietnia 1936 roku Prawo czekowe (T. j. Dz. U. 2016, poz. 462).

<sup>307</sup> Ustawa z dnia 06 lipca 1982 roku o księgach wieczystych i hipotece (T. j. Dz. U. 2025, poz. 341).

(w tym wypadku – obcowania z matką dziecka) nie skutkuje zatem obaleniem domniemania, a ustaleniem, że w danej sytuacji domniemanie nie ma zastosowania<sup>308</sup>.

Od domniemań prawnych odróżnić należy domniemania faktyczne, które stanowią przejaw sposobu rozumowania organu stosującego prawo, opierający się na wywnioskowaniu jednego faktu na podstawie innych stwierdzonych faktów, czy też – odwołując się do przytoczonej wcześniej nomenklatury – ustalenie faktu istotnego, na podstawie faktów dowodowych. Normatywnym przejawem domniemania faktycznego jest art. 231 Kodeksu postępowania cywilnego<sup>309</sup>, zgodnie z którym sąd może pewne fakty, mające istotne znaczenie dla sprawy, uznać za ustalone, jeżeli wniosek taki można wyprowadzić z innych ustalonych faktów.

## 8. Postępowanie dowodowe – przeszłość i teraźniejszość

Podkreślić jednak należy, że podstawową negatywną konsekwencją stosowanych w przeszłości legalnych teorii dowodowych było wykształcenie się metod gromadzenia dowodów, które z obecnej perspektywy mogą zostać ocenione w najlepszym wypadku jako nieakceptowalne. Pod koniec średniowiecza w Europie popularność zyskały bowiem – wywodzące się jeszcze z prawa rzymskiego a recypowane przez państwa Rzeszy niemieckiej – łacińskie sentencje *confessio est regina probationum* oraz *confessio – optima probatio est*, podkreślające fundamentalne znaczenie przyznania się oskarżonego do winy<sup>310</sup>. Przedstawione podejście idealizujące przyznanie się do winy, przyczyniło się do upowszechnienia tortur, jako mechanizmu sprzyjającego uzyskaniu samooskarżenia. Niewielką pociechę stanowił fakt, że pochodząca 1532 roku *Constitutio Criminalis Carolina* wskazywała katalog przesłanek formalnych (stanowcze zeznania minimum dwóch naocznych, wiarygodnych i niezakwestionowanych świadków, których to treść była identyczna przy trzech kolejnych przesłuchaniach) warunkujących dopuszczalność zarządzenia tortur. Dopiero w miarę rozwoju procesu inkwizycyjnego, a wraz z nim legalnej teorii dowodowej w kolejnych państwach rezygnowano ze stosowania tortur (Prusy 1740 rok, Polska i Austria 1776 rok, Rosja 1801 rok), zastępując je jednak tzw. karą za nieposłuszeństwo. Przejawem legalnej teorii dowodowej było także wartościowanie poszczególnych dowodów – zeznania mężczyzny były dowodem

---

<sup>308</sup> J. Nowacki *Domniemania prawne*, Katowice 1976, s. 36-38

<sup>309</sup> Ustawa z dnia 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego (t. j. Dz. U. 2024, poz. 1568 ze zm.).

<sup>310</sup> R. Kmiecik *op. cit.*, s. 40.

ważniejszym niż zeznanie kobiety, a zeznanie osoby dobrze urodzonej – ważniejszym niż zeznania świadka o niższym statusie<sup>311</sup>.

Wspomniana kara za nieposłuszeństwo – na gruncie austriackim wprowadzona w 1788 roku – aplikowana była podsądnemu, gdy symulował chorobę psychiczną, uporczywie milczał w trakcie procesu, czy składał wyjaśnienia sprzeczne z dotychczasowymi ustaleniami śledztwa. Kara za nieposłuszeństwo przybierała rozmaite formy, w zależności od tego jaką postać nieposłuszeństwa przejawiał oskarżony - generalnie jednak stosowano wobec niego zabiegi w postaci bicia różgami w trzydniowych cyklach, czemu niekiedy towarzyszył wikt ograniczony do chleba i wody. Środki te stosowane były dopóty, dopóki oskarżony nie zaprzestał nieposłuszeństwa. Wprawdzie celem kary za nieposłuszeństwo, w odróżnieniu od tortur, nie było uzyskanie przyznania się do winy, a raczej wyegzekwowanie od podsądnego „współpracy” w zakresie odpowiedzi na zadawane pytania, jednakże w praktyce oznaczała dla niego zbliżone traktowanie<sup>312</sup>.

Z biegiem czasu szczęśliwie dla wymiaru sprawiedliwości ograniczano przejawy legalnej teorii dowodowej, a w konsekwencji szczęśliwie (dla oskarżonych) zrezygnowano ze stosowania tortur - niezależnie od tego, pod jaką nazwą instrument ten funkcjonował. Świadectwem poglądów o zbędności czy wręcz szkodliwości tortur, a także pochwałą odstąpienia od charakterystycznej dla legalnej teorii dowodowej apoteozy przyznania się do winy jest wyrażone przez C. Beccarię stanowisko: „*Nie jest to nowy dylemat: czy przestępstwo zostało udowodnione, czy też nie. Jeśli zostało udowodnione, to za jego popełnienie należy wymierzyć jedynie karę przewidzianą w ustawie, tortury więc są zbyteczne, gdyż zbędne jest przyznanie się przestępcy do winy. Jeśli przestępstwa nie udowodniono, to nie należy oddawać na męki niewinnego, gdyż takim jest w obliczu prawa każdy człowiek, któremu nie udowodniono popełnienia czynu karalnego.*”<sup>313</sup>, a także: „*Dla uniknięcia jednak fatalnego niebezpieczeństwa, prawa nie powinny nigdy nadawać formalnościom takiego charakteru, by mogła na tym ucierpieć prawda.*”<sup>314</sup>

Współczesne europejskie prawo dowodowe, bez względu na to czy dotyczy procedury karnej, cywilnej czy administracyjnej, opiera się na poniższych zasadach:

---

<sup>311</sup> A. Koredczuk *Legalna teoria dowodowa i jej wpływ na rozwój inkwizycyjnego procesu karnego*, Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego 2009, T. XII, s. 85-92.

<sup>312</sup> M. Moras *Tortury a kara za nieposłuszeństwo w austriackich procedurach karnych epoki oświecenia*, Krakowskie Studia z Historii Państwa i Prawa 2017, 7 (2), s. 227-235.

<sup>313</sup> C. Beccaria *O przestępstwach i karach* tłum. S. Rapaport, Warszawa 1959, s. 101.

<sup>314</sup> *Ibidem*, s. 197.

- 1) podstawą rozstrzygnięć sądowych powinny być ustalenia odpowiadające prawdzie, natomiast unika się domniemań oraz fikcji prawnych,
- 2) środkami dowodowymi powinny być wyłącznie przydatne (z punktu widzenia logiki, doświadczenia życiowego oraz wiedzy) treści,
- 3) środki dowodowe podlegają swobodnej ocenie pod kątem wiarygodności,
- 4) zakazy dowodowe winny opierać się na potrzebie ochrony dóbr równie ważnych, jak dobro wymiaru sprawiedliwości,
- 5) przebieg postępowania dowodowego nie powinien naruszać podstawowych praw człowieka,
- 6) postępowanie dowodowe ma świecki charakter,
- 7) postępowanie dowodowe w sprawach karnych na etapie postępowania przygotowawczego może mieć charakter inkwizycyjny, natomiast na etapie postępowania sądowego – jawny i kontradyktoryjny,
- 8) przyznanie się do winy lub przyznanie faktu, nie tamuje bezwzględnie postępowania dowodowego,
- 9) postępowanie dowodowe w sprawach karnych powinno respektować prawo oskarżonego do obrony<sup>315</sup>.

Podsumowując rozważania o dowodach, podkreślić wypada panujący wokół pojęcia dowodu semantyczny chaos. W piśmiennictwie proponowano zaprowadzenie w tym zakresie porządku poprzez zerwanie z używaniem tego terminu w różnych znaczeniach, akcentując, że określenie to winno być zarezerwowane jedynie dla rezultatu dowodzenia oraz wskazując, by posługiwać się osobnymi określeniami, jak np. „środek dowodowy”, „materiał dowodowy”, „dowodzenie”, „dowód”, „postępowanie dowodowe” czy „czynności dowodowe”<sup>316</sup>. Jak pokazuje jednak doświadczenie, pomimo upływu niemal 70 lat od sformułowania powyższych sugestii i opracowania w tym czasie kilku kompleksowych kodyfikacji w różnych dziedzinach prawa (Kodeks postępowania cywilnego, Kodeks karny skarbowy<sup>317</sup>, Kodeks postępowania administracyjnego, Ordynacja podatkowa oraz dwie kodyfikacje procedury karnej<sup>318</sup>) i regularnych mniejszych lub większych nowelizacji tychże ustaw, zgłoszone postulaty nie doczekały się uwzględnienia.

---

<sup>315</sup> R. Kmiecik *Op. cit.* s. 70-71.

<sup>316</sup> P. Horoszowski *Nazwa i pojęcie „dowodu” w teorii i praktyce prawa sądowego*, Państwo i Prawo 10/1956, s. 611-617.

<sup>317</sup> Ustawa z dnia 10 września 1999 roku o Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. 2025, poz. 633), dalej: „kks”.

<sup>318</sup> Aktualnie obowiązujący Kodeks, a także ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 roku Kodeks postępowania karnego (Dz. U. 1969, nr 13, poz. 94 ze zm.).

## Rozdział III

### Dowody i postępowanie dowodowe w procedurze podatkowej

W literaturze trafnie akcentuje się, że postępowanie dowodowe jest jednym z najistotniejszych etapów procedury podatkowej. Dodatkowo wskazuje się, że zasady ogólne postępowania podatkowego wywierają bezpośredni wpływ na przebieg postępowania dowodowego, w szczególności zaś zasady: legalności, prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie, podejmowania wszelkich niezbędnych działań dla wyjaśnienia stanu faktycznego oraz pisemności<sup>319</sup>. Z kolei cel postępowania dowodowego sprowadza się do ustalenia istnienia lub nieistnienia faktów, stanowiących podstawę indywidualnego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej<sup>320</sup>.

#### 1. Pojęcie dowodu w Ordynacji podatkowej

Rozważania na temat dowodów znanych procedurze podatkowej rozpocząć należy od generalnej konstatacji wynikającej z art. 180 § 1 O.p.. Zgodnie z przywołanym przepisem jako dowód należy dopuścić wszystko, co nie jest sprzeczne z prawem i może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. W literaturze przedmiotu akcentuje się niekiedy, że warunkiem dopuszczalności dowodu jest jego zgodność z prawem<sup>321</sup>, choć ściślej należałoby posługiwać się właśnie pojęciem niesprzeczności.

Powyższy przepis wprowadza otwarty katalog dowodów znanych prawu podatkowemu. Podstawowym kryterium dopuszczalności dowodu jest zatem jego przydatność do wyjaśnienia sprawy, z uwzględnieniem ograniczenia z punktu widzenia niesprzeczności z prawem. To dodatkowe kryterium jest przy tym przejawem zasady legalizmu, wynikającej tak z art. 120 Ordynacji podatkowej, jak i art. 7 Konstytucji RP. W kwestii możliwości przyczynienia się do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy ważną uwagę sformułował WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 08 stycznia 2009 roku<sup>322</sup>, wskazując, że możliwość tę rozumieć należy rozumieć jako prawdopodobieństwo, a nie pewność wpłynięcia konkretnej czynności na ustalenia faktyczne.

---

<sup>319</sup> Z. Ofiarski *Op. cit.* s. 290.

<sup>320</sup> B. Brzeziński *Prawo podatkowe*, Toruń 1999, s. 190-191.

<sup>321</sup> Tak W. Nykiel, W. Chróścielewski w: K. Koperkiewicz – Mordel, W. Nykiel, W. Chróścielewski *Op. cit.* s. 95.

<sup>322</sup> III SA/Gd 324/08, LEX nr 485886.

Stąd też w piśmiennictwie eksponuje się ograniczoną możliwość odmowy włączenia określonego materiału do akt sprawy - bez poznania jego treści<sup>323</sup>.

W piśmiennictwie wskazuje się, że zgodnie z art. 180 § 1 O. p. pod pojęciem dowodu należy rozumieć wszelkie źródła prawdziwych informacji umożliwiających dowodzenie<sup>324</sup>. Powyższe ujęcie może jednak budzić pewne wątpliwości. Kierując się bowiem powyższą definicją uznaje się, że dowody, którym organ odmówił wiarygodności tracą automatycznie walor dowodu. W konsekwencji niezgodne z prawdą zeznania świadka (czy to złożone intencjonalnie, czy wskutek nieznamości faktycznego stanu rzeczy) przestawałyby być dowodem. Analizując pojęcie dowodu w myśl przytoczonego przepisu, kładzie się nacisk na przyczynienie się informacji do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy<sup>325</sup>.

Nawiązując do rozważań prowadzonych w Rozdziale II, art. 180 § 1 O. p. posługuje się określeniem „dowód” w rozumieniu środka dowodowego<sup>326</sup>. Prezentowany jest jednak również punkt widzenia, w myśl którego w rozumieniu przywołanego przepisu „dowód” oznacza środek dowodowy, choć w niektórych sytuacjach także źródło dowodowe – np. treść dokumentu i sam dokument, jak również protokół oględzin dowodu rzeczowego i sam dowód rzeczowy załączony do akt sprawy<sup>327</sup>.

## 2. Sprzeczność dowodu z prawem

Naturalnie nasuwają się zatem rozważania co do rozumienia sprzeczności dowodu z prawem, w kontekście wymogu przewidzianego przez art. 180 § 1 O. p. D. Strzelec wskazuje, że pojęcie to rozumieć można dwojako – zarówno jako dowód zgromadzony wbrew wyraźnemu zakazowi, jak i uzyskany z naruszeniem przepisów postępowania. Podkreśla także, że sprzeczność z prawem może mieć postać materialną (np. poprzez naruszenie tajemnicy skarbowej bądź bankowej) oraz proceduralną. Nieprawidłowości o charakterze proceduralnym wyrażać się mogą z kolei poprzez naruszenie zakazu dowodowego (np. przesłuchanie osoby niezdolnej do postrzegania i komunikowania spostrzeżeń), a także poprzez naruszenie innych

---

<sup>323</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 479.

<sup>324</sup> B. Adamiak w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 931.

<sup>325</sup> B. Rutkowski *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 1999, s. 60.

<sup>326</sup> Tak P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II* Warszawa 2022, s. 479, H. Dzwonkowski, J. Gorąca - Paczuska w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 1054, B. Rutkowski *Op. cit.* s. 60, D. Strzelec *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 64.

<sup>327</sup> Tak B. Dauter w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgodka – Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1060.

przepisów postępowania. Jako przykłady tego rodzaju naruszeń przepisów postępowania wskazuje niedokonanie czynności wbrew obowiązкови, dokonanie czynności z naruszeniem wymogów formalnych, niedokonanie czynności w terminie lub dokonanie czynności bez wyraźnego umocowania. Powyższe restrykcyjne stanowisko wobec wszelkich postaci sprzeczności z prawem dowodów zakłada, że powinny one skutkować pominięciem dowodów dotkniętych tymi wadami. Za poglądem takim przemawiać ma również to, że podejście bardziej pobłażliwe - spotykane w orzecznictwie sądów administracyjnych, w myśl którego należy każdorazowo analizować wagę naruszenia przepisów - prowadzić może do obniżenia standardów ochrony uprawnień strony postępowania<sup>328</sup>.

Zdecydowanie mniej rygorystyczny punkt widzenia na kwestię sprzeczności dowodu z prawem zaprezentował J. Kulicki, koncentrując się na niezgodności z wyrażonymi wprost w przepisach prawa zakazami (jak art. 284a § 3 O.p., art. 284b § 3 O.p., art. 288 § 2 O. p. oraz art. 77 ust. 6 ustawy z dnia 02 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej), pomijając innego rodzaju naruszenia przepisów postępowania<sup>329</sup>. W literaturze wypowiedziano także stanowisko, że „(...) nie każde naruszenie przepisów postępowania niweczy możliwość oparcia rozstrzygnięcia w postępowaniu podatkowym na tak zdobyty dowódzie<sup>330</sup>”.

Analiza orzecznictwa sądów administracyjnych pozwala na sformułowanie wniosku, że sądy przejawiają wobec problematyki wykorzystania dowodu sprzecznego z prawem dwa zasadnicze stanowiska. Pierwsze z nich – umiarkowane - polega na badaniu rodzaju i postaci sprzeczności z prawem, a także wpływu tego naruszenia na wynik postępowania. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 22 lutego 2006 roku wskazał, że posłużenie się przez organ dowodem z przesłuchania strony, której nie pouczone o prawie odmowy zeznań, nie dyskwalifikuje wydanej w wyniku postępowania decyzji<sup>331</sup>. Zaznaczyć jednak należy, że z uzasadnienia przedmiotowego orzeczenia wynika, że w toku postępowania stan faktyczny ustalono także za pomocą innych dowodów. Sąd więc wypowiedział się nie tyle na temat uznania tak uzyskanych zeznań strony za pełnoprawny dowód, ile na temat podważenia wyników postępowania w całości (opartego także na innych dowodach), z uwagi na jeden dotknięty wadami dowód. Powołując się na powyższe rozstrzygnięcie, Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 08 listopada 2017 roku doszedł do przekonania, że „(...) dowody zebrane z uchybieniem procedury nie tracą automatycznie waloru dowodu w rozumieniu art. 180 O.p. Waga tych

---

<sup>328</sup> D. Strzelec *Dowody sprzeczne z prawem w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 1/2009, s. 42-49.

<sup>329</sup> J. Kulicki *Dowody w postępowaniu podatkowym* Analizy BAS nr 6 (73) s 2-3.

<sup>330</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 480.

<sup>331</sup> I FSK 1077/05, LEX nr 202937.

*uchybień oraz ich wpływ na prawidłowość postępowania zawsze powinny być rozważone przez sąd przy ocenie legalności zaskarżonej decyzji.*”<sup>332</sup>

W orzecznictwie prezentowano także bardziej zasadnicze stanowisko odnoszące się do rozumienia sprzeczności dowodu z prawem. Przykładowo WSA w Szczecinie w wyroku z dnia 17 października 2019 roku, wskazał, iż „ (...) za *"sprzeczny z prawem"* w rozumieniu art. 180 § 1 O.p. należy uznać nie tylko dowód uzyskany w sytuacjach wprost wskazanych w przepisach prawa jako niemogący stanowić dowodu lecz także uzyskane w sposób naruszający akceptowane w społeczeństwie normy postępowania pracowników organów skarbowych, mające swe oparcie w ww. zasadach konstytucyjnych i ogólnych zasadach proceduralnych (wyrażonych w O.p.). Istotne naruszenie takich zasad oznacza bowiem także przekroczenie granic prawa a tym samym także działanie bez podstawy prawnej. W szczególności takim naruszeniem jest wykorzystanie tak uzyskanych dowodów w prowadzonym postępowaniu podatkowym, jak to uczyniły organy podatkowe w rozpoznawanej sprawie.<sup>333</sup>” Z kolei WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 23 marca 2017 roku stwierdził, że na organie spoczywa obowiązek czuwania nad tym, by nie wykorzystać dowodu sprzecznego z prawem, dyskwalifikując jednocześnie możliwość wykorzystania jako dowodu w postępowaniu „protokołu kontroli” przeprowadzonej przez podmiot inny niż organ podatkowy I instancji<sup>334</sup>.

W kontekście dopuszczalności określonych dowodów w postępowaniu podatkowym – z punktu widzenia ich legalności – interesujące rozważania przedstawiła M. Niezgódka-Medek<sup>335</sup>. Rozważania te odnosiły się przede wszystkim do możliwości wykorzystania dowodów pochodzących z postępowania karnego, w tym z perspektywy obowiązujących od kwietnia 2016 roku przepisów procedury karnej, dopuszczających pod pewnymi warunkami wykorzystanie dowodów sprzecznych z prawem. Problematyka ta zostanie wprawdzie szerzej przedstawiona w Rozdziale IV pracy, jednakże jedynie sygnałnie wskazać warto, że analiza przepisów obydwu procedur wskazuje, że niekoniecznie dowód dopuszczalny w procedurze karnej będzie zarazem dopuszczalny z perspektywy procedury podatkowej.

---

<sup>332</sup> I FSK 2271/15, LEX nr 2408168.

<sup>333</sup> I SA/Sz 300/19, LEX nr 2748484.

<sup>334</sup> I SA/GI 1345/16, LEX nr 2271131.

<sup>335</sup> M. Niezgódka – Medek *Ograniczenia w realizacji zasady prawdy obiektywnej z uwagi na sprzeczność dowodu z prawem* Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2021/3, s. 114-127.

### 3. Ocena dowodów

Problematyka oceny dowodów w ramach postępowania podatkowego jest przedmiotem regulacji art. 191 O.p. Przywołany przepis wprowadza zasadę określaną jako swobodna ocena dowodów. Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu „*Zasada swobodnej oceny dowodów stanowi ukoronowanie całego procesu dowodowego.*”<sup>336</sup> Swoboda oceny dowodów nie może jednak sprowadzać się do dowolności i całkowitego nieskrępowania. Aby ocena dowodów w toku postępowania podatkowego mieściła się w granicach oceny swobodnej, a nie przerodziła się w samowolę, winna być przeprowadzona w zgodzie z normami prawa procesowego oraz z uwzględnieniem wszechstronnej analizy zgromadzonego materiału dowodowego, oceny znaczenia i wartości poszczególnych dowodów, a rozumowanie organu powinno odbywać się zgodnie z zasadami logiki<sup>337</sup>. W piśmiennictwie eksponuje się także podporządkowanie swobodnej oceny dowodów zasadzie prawdy obiektywnej – w konsekwencji organ podatkowy winien ocenić całokształt materiału dowodowego, z uwzględnieniem charakteru dowodów i ich wzajemnych powiązań, kierując się regułami wnioskowania, posiadaną wiedzą oraz doświadczeniem życiowym<sup>338</sup>.

Praktyczny wymiar swobodnej oceny dowodów sprowadza się do faktu, że organ nie jest związany regułami wprowadzającymi gradację wartości dowodowej poszczególnych dowodów uzyskanych w toku postępowania<sup>339</sup>. Zasada ta nie ma jednak charakteru bezwzględnego, bowiem swego rodzaju odstępstwem od niej jest szczególna moc przyznana przez przepisy prawa określonym dowodom<sup>340</sup>.

Omawiając problematykę oceny dowodów przez organ podatkowy, zwraca się też uwagę na jej dwuetapowy charakter, na który składa się ocena pierwotna i następcza. Ocena pierwotna dokonywana jest przez pryzmat art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej – pod kątem zgodności dowodów z prawem. Z kolei ocena następcza polega na wyciąganiu wniosków z poczynionych w toku postępowania ustaleń faktycznych<sup>341</sup>.

---

<sup>336</sup> H. Dzwonkowski, K. Zgierski *Op. cit.*, s. 801.

<sup>337</sup> H. Dzwonkowski *Zasada swobodnej oceny dowodów*, LEX el.

<sup>338</sup> W. Chróścielewski w: W. Chróścielewski, W. Nykiel *Postępowanie podatkowe w świetle Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2000, s. 69.

<sup>339</sup> A. Mariański *Swobodna czy dowolna ocena dowodów – teoria a praktyka*, Przegląd Podatkowy 8/2008, s. 9.

<sup>340</sup> Tak H. Dzwonkowski, J. Gorąca – Paczuska w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 1151, P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa Komentarz Tom II*, Warszawa 2022, s. 541.

<sup>341</sup> A. Hanusz *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym oraz jej granice* Państwo i Prawo 2001, nr 10, s. 65.

W orzecznictwie podkreśla się, iż ocenie i rozpatrzeniu podlegają zgromadzone dowody łącznie, a nie każdy z nich osobno. Organ zatem winien ocenić całokształt materiału dowodowego, ustosunkować się do ewentualnych różnic w dowodach i wypowiedzieć się co do ich wiarygodności (tak WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 06 maja 2022 roku<sup>342</sup> i NSA w wyroku z dnia 16 lutego 2022 roku<sup>343</sup> oraz w wyroku z dnia 15 stycznia 2020 roku<sup>344</sup>). Organ przeprowadzając ocenę materiału dowodowego nie może więc pominąć żadnego z dowodów, może jednak, kierując się swobodną oceną, odmówić dowodowi wiarygodności, jednocześnie uzasadniając swoje stanowisko<sup>345</sup>.

W orzecznictwie wskazuje się również, że dla skutecznego zakwestionowania ustaleń poczynionych w toku postępowania dowodowego przez organ nie wystarczy polemika ze zgromadzonym materiałem dowodowym, ograniczająca się do jego negowania, co zaznaczył NSA w wyroku z dnia 10 stycznia 2020 roku<sup>346</sup>. Powyższe nie oznacza jednak, że strona zmierzająca do zakwestionowania wyników postępowania dowodowego musi przedstawiać własne przeciwdowody. Jak bowiem wskazał NSA w wyroku z dnia 22 września 2020 roku, naruszenie art. 191 Ordynacji podatkowej może przejawiać się poprzez nieprawidłową ocenę zgromadzonego materiału dowodowego i wyciągnięcie nietrafnych wniosków. W takiej zatem sytuacji wystarczające jest wykazanie przez stronę, że organ przyjął ustalenia wbrew przeprowadzonym dowodom lub też pominął dowody dla strony korzystne<sup>347</sup>.

#### 4. Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym

W dalszej kolejności analizy wymaga zagadnienie ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym. Ciężar dowodu ujmowany w aspekcie obiektywnym (materialnym) odpowiada na pytanie, jakie są skutki nieudowodnienia twierdzenia i czyj interes ucierpi w razie jego nieudowodnienia. Z kolei w aspekcie subiektywnym (formalnym) wskazuje, jaki podmiot zobowiązany jest do udowodnienia prawdziwości twierdzenia<sup>348</sup>. Inny podział zakłada istnienie aspektu podmiotowego ciężaru dowodu (kto ma przeprowadzić dowód) oraz przedmiotowego (co należy udowodnić dla poparcia powołanych faktów)<sup>349</sup>.

---

<sup>342</sup> I SA/Po 188/22, LEX nr 3348789.

<sup>343</sup> I FSK 2645/21, LEX nr 3452175.

<sup>344</sup> I FSK 1803/17, LEX nr 3030838.

<sup>345</sup> Z. Ofiarski *Op. cit.* s. 308-309.

<sup>346</sup> I FSK 1672/17, LEX nr 3019838.

<sup>347</sup> II FSK 1316/18, LEX nr 3075747.

<sup>348</sup> W. Stachurski *Znaczenie procesowe zasady prawdy obiektywnej w kształtowaniu ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 3-4/2021, s. 103-104.

<sup>349</sup> W. Sawa *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatkowy 3/2001, s. 53.

Zagadnienie to budzi w piśmiennictwie kontrowersje tak daleko idące, że podawane w wątpliwość jest nawet samo posługiwanie się pojęciem „ciężaru dowodu” na gruncie postępowania podatkowego - gdyż kategoria ta właściwa jest prawu cywilnemu<sup>350</sup>. Istotnie, stwierdzić należy, iż w Ordynacji podatkowej nie zamieszczono przepisu analogicznego do art. 6 kc, który jednoznacznie wskazuje, że ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, wywodzącej z niego skutki prawne. Zastosowanie tego rodzaju regulacji na gruncie procedury podatkowej byłoby jednak niezasadne, a to z uwagi na diametralną różnicę pomiędzy specyfiką prawa cywilnego i podatkowego. Podstawową cechą charakteryzującą stosunki cywilnoprawne jest bowiem równość stron. Procesową konsekwencją cywilnoprawnej metody regulacji jest kontradiktoryjność, która opiera się na sporze prowadzonym przez strony wobec arbitra – sądu. Z kolei prawo i postępowanie podatkowe odznacza się władczą relacją organ – podatnik. W tym kontekście podnosi się, że o ile w toku postępowania podatkowego można opierać się na dorobku nauki czy judykatury dotyczącym Kodeksu postępowania administracyjnego, to sięganie na potrzeby postępowania podatkowego po konstrukcje właściwe prawu cywilnemu (w tym art. 6 kc) jest nietrafne. Postępowanie podatkowe – jako postępowanie typu administracyjnego – wykazuje bowiem pewne podobieństwa do postępowania karnego, gdzie funkcjonuje zasada domniemania niewinności i *in dubio pro reo*<sup>351</sup>. Zauważyć jednak należy, że można dopatrzeć się także publikacji, w których wskazuje się na bliższe związki postępowania administracyjnego z cywilnym<sup>352</sup>.

Dla rozstrzygnięcia omawianej kwestii kluczowe znaczenie ma art. 187 O. p. Pobieźna lektura przywołanego przepisu może prowadzić do wniosku, że przebieg postępowania dowodowego obciąża w całości i wyłącznie organ podatkowy. Kwestia ta nie jest jednak bezdyskusyjna, o czym świadczyć może choćby i fakt, że art. 187 o.p., obok art. 122 o.p., należy do najczęściej powoływanych przepisów Ordynacji podatkowej we wnoszonych środkach zaskarżenia<sup>353</sup>. W piśmiennictwie reprezentowany jest pogląd, że na podstawie art. 187 Ordynacji - z uwagi na spoczywanie ciężaru dowodu na organie - ma on obowiązek z własnej inicjatywy uzupełnić materiał dowodowy przedstawiony przez stronę<sup>354</sup>. Akcentowane jest

---

<sup>350</sup> B. Brzeziński, M. Masternak *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 5/2004, s. 56-59.

<sup>351</sup> D. Strzelec *Obowiązki wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości praktyczne i teoretyczne*, Palestra 2011/3-4, s. 97.

<sup>352</sup> Tak np. Z. Janowicz *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa – Poznań 1978, s. 36-38.

<sup>353</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 521.

<sup>354</sup> Tak np. B. Dauter w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1084, A. Mariański *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 2/2005, s. 50, B. Brzeziński, M. Masternak *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 5/2004, s. 56.

także stanowisko, że realizacja obowiązku wynikającego z art. 187 Ordynacji polega na przeprowadzeniu postępowania dowodowego co do wszelkich okoliczności, z którymi przepisy prawa podatkowego wiążą skutki prawne. Organ winien zatem dążyć do osiągnięcia powyższego celu, nie bacząc na postawę strony<sup>355</sup>.

Na aprobatę zasługuje pogląd, że ciężar dowodu nie spoczywa wyłącznie na organie podatkowym. Możliwe są bowiem sytuacje, wynikające z przepisów prawa materialnego, gdy ciężar ten spoczywa także na stronie postępowania. Niekiedy także przeprowadzenie postępowania dowodowego bez zaangażowania strony byłoby niemożliwe, a to z uwagi na fakt, że konieczne dla postępowania dowody są w jej posiadaniu<sup>356</sup>. W doktrynie wskazano także, że ciężar dowodu nie dotyczy wyłącznie organów podatkowych. Czasami bowiem ciężar dowodu obarczać może także stronę postępowania, zarówno w sposób wyraźny, jak i dorozumiany. Celem zaś nałożenia ciężaru dowodu na stronę postępowania jest umożliwienie zebrania pełnego materiału dowodowego w sprawie<sup>357</sup>.

Powyższy pogląd – o obciążeniu ciężarem dowodu w określonych sytuacjach strony postępowania – spotkał się jednak z jednoznacznie krytyczną oceną, której autor wykazywał, że nie sposób wywieść takiego obowiązku strony, gdyż zgromadzenie materiału dowodowego winno odbyć się z inicjatywy i w drodze aktywności organu podatkowego. Na poparcie tej tezy autor wskazał zasadę prawdy materialnej, domniemanie prawdziwości zeznań podatkowych (wynikające z powszechnie w Polsce stosowanej zasady samoobliczenia podatku) oraz zasadę *in dubio pro tributario* (z której wynika zakaz obarczania podatnika konsekwencjami nie w pełni zebranego materiału dowodowego). Podkreślił także, iż nawet jeśli z przepisów prawa materialnego wynika obowiązek podatnika polegający na wskazaniu pewnych okoliczności lub przedstawieniu dowodów na żądanie organu, nie można mówić o przerwaniu ciężaru dowodu<sup>358</sup>. Wskazał również, iż: *(...)obowiązek przedłożenia dowodów będących w posiadaniu strony nie ma nic wspólnego z obowiązkiem współdziałania z organami podatkowymi, ani tym bardziej nie może być utożsamiany z obowiązkiem przejęcia inicjatywy dowodowej przez stronę postępowania.*<sup>359</sup> Akceptując wprawdzie, że aktywność strony w postępowaniu dowodowym może być dla niej korzystna, podkreślił, że może ona ograniczać się jedynie do wskazywania dowodów, które organ winien przeprowadzić, a nawet gdyby strona takich dowodów nie

---

<sup>355</sup> W. Chróścielewski w: W. Chróścielewski, W. Nykiel *Op. cit.*, s. 68-69.

<sup>356</sup> J. Glumińska – Pawlic *Jeszcze raz na temat dowodów w postępowaniu podatkowym* w: J. Glumińska – Pawlic *Doradca podatkowy obrońca praw podatnika. Tom III* Katowice 2009, s. 21-22.

<sup>357</sup> A. Hanusz *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu* Przegląd Podatkowy 9/2004, s. 49-52.

<sup>358</sup> A. Mariański *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 2/2005, s. 45-51.

<sup>359</sup> A. Mariański *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009, s. 126-127.

wskazała - organ winien przeprowadzić je z urzędu<sup>360</sup>. Formułowane w literaturze jest także spostrzeżenie, że zasadne jest doprecyzowanie przepisów Ordynacji podatkowej przypadków, poprzez wskazanie przypadków, w których organ podatkowy może domagać się od podatnika aktywnej postawy i współdziałania w postępowaniu podatkowym, w zakresie ustalania okoliczności faktycznych<sup>361</sup>.

W orzecznictwie sądów administracyjnych zaobserwować można generalnie dwa podstawowe zapatrywania na kwestię ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym. Pierwszy pogląd zakłada w zasadzie całkowite spoczywanie ciężaru dowodu na organie podatkowym i uwolnienie strony od obowiązków w tym zakresie. Jako przykład orzeczenia prezentującego powyższe zapatrywanie można wskazać wyrok, gdzie podniesiono: *„Obowiązek dowodzenia w postępowaniu podatkowym obciąża wyłącznie organy podatkowe, które nie mogą na adresata decyzji przenosić konieczności udowodnienia jakichkolwiek okoliczności sprawy. Organ nie może ograniczyć się do zakwestionowania wiarygodności dowodów, na które powołuje się strona, bo "wydają się" niewiarygodne i do stwierdzenia, że nie wykazała ona, by rzeczywiście nastąpiły wskazane przez nią fakty.”*(wyrok NSA z dnia 28 listopada 2014 roku<sup>362</sup>).

Z kolei drugi pogląd, choć nie kwestionuje powinności organu podatkowego, wskazuje także na obowiązek współdziałania, spoczywający na stronie. Za reprezentatywny dla tego punktu widzenia można uznać wyrok NSA z dnia 31 sierpnia 2010 roku, gdzie podniesiono: *„Należy jednak zauważyć, iż w przypadku, gdy po stronie organu nie ma możliwości ustalenia pojedynczych i podnoszonych przez stronę postępowania okoliczności istotnych dla ustalenia pełnego obrazu sprawy, aktywność dowodowa organu musi zostać uzupełniona przez aktywność procesową strony i skarżący, mając na uwadze dbałość o własne interesy, winien współpracować z organami celnymi i przedstawiać dowody na poparcie swoich twierdzeń. (...) Ciężar dowodu w sprawie obarczał zatem także stronę postępowania.”*<sup>363</sup> Drugim orzeczeniem, ilustrującym powyższy pogląd jest wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 roku, gdzie Sąd ten zaznaczył, iż choć to nie na podatniku spoczywa obowiązek poszukiwania dowodów, to ma on współdziałać z organami, poprzez wskazywanie organowi znanych sobie dowodów istotnych dla sprawy<sup>364</sup>. Pogląd o powinności współdziałania po stronie podatnika został wypowiedziany także w innym orzeczeniu, gdzie stwierdzono, iż: *„Podatnik nie może czuć się*

---

<sup>360</sup> *Ibidem*, s. 127-129.

<sup>361</sup> A. Nita *Zakres i ciężar dowodu w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych* w: H. Dzwonkowski, J. Kulicki *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016, s. 285-288.

<sup>362</sup> II FSK 2690/14, LEX nr 1591827.

<sup>363</sup> I GSK 1078/09, LEX nr 744636.

<sup>364</sup> II FSK 22418/18, LEX nr 3113850.

*zwolnionym od współdziałania z organem podatkowym w realizacji obowiązku wyczerpującego zebrania materiału dowodowego, zwłaszcza jeśli nieudowodnienie określonej czynności faktycznej może prowadzić do rezultatów niekorzystnych dla strony.” (tak NSA w Lublinie w wyroku z dnia 22 maja 2000 roku<sup>365</sup>). Warto zarazem powtórzyć za WSA w Gliwicach, że obowiązek organu wyjaśnienia stanu faktycznego i zebrania całości materiału dowodowego doznaje ograniczenia, gdy strona przejawia inicjatywę procesową, a zwłaszcza „(...)gdy strona formułuje twierdzenia, co do okoliczności stanu faktycznego, które nie znajdują oparcia w materiale dowodowym zebranych przez organ lub zaprzecza poprawności dokonanej przez organ podatkowy oceny stanu faktycznego.”(tak WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 10 grudnia 2009 roku<sup>366</sup>). Na rozkład inicjatywy dowodowej wpływ ma także instytucja domniemań prawnych. Domniemania te mogą wzmacniać pozycję podatnika (jak np. domniemanie dotyczące zapisów ksiąg podatkowych, zawarte w art. 193 § 1 Ordynacji podatkowej) bądź ją osłabiać (np. domniemanie dotyczące opodatkowania przychodów nieujawnionych<sup>367</sup>.*

Rozważania na temat ciężaru dowodu i inicjatywy strony w tym zakresie podsumować można przywołując stanowisko wyrażone w piśmiennictwie:

- 1) w postępowaniu podatkowym można posługiwać się pojęciem „ciężar dowodu”,
- 2) ciężar dowodu spoczywa co do zasady na organach podatkowych, które nie mogą przerzucać go na stronę postępowania, chyba że przepisy (rangi ustawowej) wskazują inaczej lub strona wystąpi z inicjatywą dowodową,
- 3) gdy ciężar dowodu zostanie przesunięty na stronę, to ponosi ona wszelkie tego konsekwencje – materialnoprawne i formalnoprawne,
- 4) gdy strona skorzysta z inicjatywy dowodowej, obciąża ją ciężar dowodu w tym sensie, że ponosi konsekwencje niewykazania okoliczności, które strona chciała udowodnić,
- 5) zgłoszenie dowodu przez stronę (nawet „ułamne”) obliguje organy do jego przeprowadzenia, chyba że zachodzą okoliczności pozwalające na pominięcie danego dowodu<sup>368</sup>.

Na uwagę zasługuje także pogląd odnoszący się do materialnego aspektu ciężaru dowodu: „(...)brak udowodnienia określonej okoliczności i tak ostatecznie obraca się przeciwko temu, dla kogo jej udowodnienie byłoby korzystne. W aspekcie materialnym ciężar dowodu może więc obciążać podatnika.<sup>369</sup>”

---

<sup>365</sup> I SA/Lu 249/99, LEX nr 45373.

<sup>366</sup> I SA/Gl 1140/08, LEX nr 549733.

<sup>367</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 527-528.

<sup>368</sup> K. Stanik *Op. cit.*, s. 98.

<sup>369</sup> W. Stachurski *Op. cit.* s. 112.

## 5. Udział strony postępowania podatkowego w postępowaniu dowodowym

Omówiona w Rozdziale I niniejszej pracy Zasada czynnego udziału w postępowaniu konkretyzuje się w toku postępowania dowodowego poprzez następujące instytucje:

1. Żądanie przeprowadzenia dowodu (art. 188 Ordynacji),
2. Zawiadomienie o przeprowadzaniu niektórych dowodów oraz umożliwienie stronie wzięcia w nich udziału (art. 190 Ordynacji),
3. Możliwość wypowiedzania się strony w przedmiocie zgromadzonego materiału dowodowego (art. 192 i 200 Ordynacji).

### 5.1 Żądanie przeprowadzenia dowodu

Uprawnienie strony do żądania przeprowadzenia dowodu jest uregulowane w art. 188 O. p. Przepis powyższy wyraźnie wskazuje, że podstawowym kryterium przeprowadzenia dowodu wnioskowanego przez stronę jest znaczenie okoliczności, będących przedmiotem dowodu dla postępowania. Jednocześnie omawiany przepis zawiera negatywną przesłankę uwzględnienia wniosku dowodowego strony, jaką jest wystarczające stwierdzenie tych okoliczności poprzez inny dowód. Tym samym odmowa przeprowadzenia dowodu żądanego przez stronę wskutek uznania, że udowodniono tezę przeciwną do wnioskowanej przez stronę, jest nietrafna, co podkreślono w wyrokach WSA w Gdańsku z dnia 06 września 2010 roku<sup>370</sup> czy WSA we Wrocławiu z dnia 07 maja 2010 roku<sup>371</sup>. Jeszcze wyraźniej pogląd ten wypowiedział WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 23 marca 2011 roku<sup>372</sup>, wskazując wręcz, że organowi wolno odmówić przeprowadzenia wnioskowanego dowodów, dopiero gdy ma pewność, że dowód ten jest całkowicie zbędny.

Powyższe nie oznacza jednak, że uprawnienie strony do zgłaszania wniosków dowodowych ma charakter nielimitowany. Przepis art. 188 Ordynacji podatkowej, choć służy realizacji zasady czynnego udziału strony w postępowaniu, nie może być interpretowany w oderwaniu od wynikającej z art. 122 Ordynacji podatkowej zasady prawdy obiektywnej. Jak bowiem wskazał NSA w wyroku z dnia 27 września 2011 roku, jeśli organ podatkowy przeprowadził w niezbędnym zakresie postępowanie dowodowe (a więc – ustalił w niebudzący wątpliwości sposób stan faktyczny), nie ma obowiązku uwzględniania wszystkich wniosków

---

<sup>370</sup> I SA/Gd 666/10, LEX nr 747993.

<sup>371</sup> I SA/Wr 251/10, LEX nr 599631.

<sup>372</sup> I SA/Bk 720/10, LEX nr 785794.

dowodowych strony<sup>373</sup>. Podobny pogląd wyraził WSA w Kielcach w wyroku z dnia 25 marca 2014 roku<sup>374</sup>.

Zaprezentowane powyżej poglądy sądów administracyjnych wprawdzie wykazują pewną rozbieżność, jednakże są możliwe do pogodzenia. Z jednej strony bowiem organ nie powinien *a priori* dyskwalifikować wniosków dowodowych strony postępowania ze względu na sprzeczność tezy dowodowej z dotychczasowymi ustaleniami. Z drugiej strony jednak, w sytuacji gdy przeprowadzono kompleksowo postępowanie dowodowe, które pozwala na poczynienie wiarygodnych ustaleń faktycznych, nie ma konieczności „w nieskończoność” dopuszczać kolejnych dowodów żądanych przez stronę. W piśmiennictwie sformułowano pogląd, że organy podatkowe wyposażone są w zbyt szerokie pole do odmowy przeprowadzenia dowodów, co wynika z nazbyt ogólnie sformułowanych przesłanek, uprawniających do podjęcia takiej decyzji<sup>375</sup>.

## 5.2 Zawiadomienie strony o przeprowadzaniu niektórych dowodów

Przepis art. 190 O. p. reguluje obowiązek zawiadamiania strony postępowania podatkowego o miejscu i terminie przeprowadzenia określonych dowodów: z zeznań świadków, opinii biegłych oraz oględzin. Przepis ten gwarantuje także stronie możliwość wzięcia udziału w przeprowadzaniu dowodu, z możliwością zadawania pytań świadkom oraz biegłym, a także składania wyjaśnień.

Uregulowane w omawianym przepisie zawiadomienie winno odbyć się z co najmniej 7-dniowym wyprzedzeniem. *Ratio legis* przedmiotowej regulacji jest bowiem umożliwienie stronie uczestnictwa w przeprowadzanych dowodach. Nie oznacza to jednak, że organ podatkowy ma obowiązek termin przeprowadzenia tych czynności dowodowych uzgadniać czy konsultować ze stroną lub jej pełnomocnikiem. Zmiana terminu czynności jest uzasadniona jedynie poważnymi, niedającymi się przewyciężyć przeszkodami, co podkreślił NSA w wyroku z dnia 29 października 2009 roku<sup>376</sup>. Omawiany przepis nie stawia wymogu informowania strony o personaliach świadka, którego przesłuchanie ma być przeprowadzone (tak WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 21 stycznia 2009 roku<sup>377</sup>). Czyni zatem zadość wymogom stawianym w przepisie informacja, z której wynika, że ramach postępowania

---

<sup>373</sup> I FSK 1223/10, LEX nr 965861.

<sup>374</sup> I SA/Ke 92/14, LEX nr 1518446.

<sup>375</sup> B. Dauter w: : S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1089-1090.

<sup>376</sup> II FSK 902/08, LEX nr 550424.

<sup>377</sup> I SA/Bk 432/08, LEX nr 483206.

w konkretnym miejscu i czasie zostanie przeprowadzony dowód z zeznań świadka, choć z pewnością powiadomienie o tym, jaki konkretnie świadek będzie przesłuchiwany ułatwiłoby stronie świadome podjęcie decyzji czy zamierza skorzystać ze swojego uprawnienia i wziąć udział w przesłuchaniu świadka istotnego w jej ocenie, a zaniechać tego w przypadku przesłuchania świadka o drugorzędym znaczeniu.

Stanowisko, że uczestnictwo w czynnościach dowodowych jest uprawnieniem strony znalazło wyraz w orzeczeniu NSA z dnia 15 grudnia 2005 roku<sup>378</sup>. Sam więc fakt, że strona lub jej pełnomocnik nie uczestniczyli w przesłuchaniach świadków nie jest wystarczającym powodem do powtórzenia tychże przesłuchań – chyba, że nieprawidłowo zawiadomiono o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu lub zaszły istotne przeszkody, uniemożliwiające wzięcie udziału w czynności. Zgodnie z art. 190 § 2 O. p. strona ma prawo brać udział w przeprowadzeniu dowodu. Manifestuje się to możliwością zadawania pytań świadkom i biegłym, a także składania oświadczeń. Niektórzy autorzy wywodzą z treści przytoczonego przepisu, a także z treści art. 199 Ordynacji, możliwość przeprowadzenia „konfrontacji” – w razie gdy strona bierze osobisty udział w przesłuchaniu i na tę „konfrontację” wyrazi zgodę<sup>379</sup>. Wniosek ten wydaje się jednak zbyt daleko idący, bowiem udziału strony w przesłuchaniu świadka, nawet gdy przejawia w trakcie czynności aktywną postawę i będzie zadawać pytania czy składać oświadczenia, nie sposób utożsamiać z konfrontacją, znaną procedurze karnej. Co więcej – strona może w przesłuchaniu świadka wziąć aktywny udział, nawet jeśli nie wyraża zgody na przeprowadzenie dowodu z jej zeznań.

### **5.3 Wypowiedzenie się strony w przedmiocie zgromadzonego materiału dowodowego**

Powyższe zagadnienie uregulowane zostało w dwóch przepisach Ordynacji podatkowej. Pierwszy z nich to art. 192 o.p., zgodnie z którym okoliczność może być uznana za udowodnioną po umożliwieniu stronie wypowiedzenia się na temat zgromadzonych dowodów. Przepis ten kładzie nacisk na umożliwienie stronie wypowiedzenia się na temat zgromadzonego materiału dowodowego, nie zaś na faktyczne zrealizowanie przez stronę tego uprawnienia. Bez znaczenia zatem jest czy strona zdecyduje się skorzystać z tej możliwości. Jak podniesiono w literaturze: *„Jeśli strona nie wypowiedziała się co do zebranego materiału dowodowego, chociaż organ podatkowy stworzył ku temu warunki, stan faktyczny będący*

---

<sup>378</sup> I FSK 625/14, LEX nr 187571.

<sup>379</sup> Tak B. Dauter w: : S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1095.

podstawą rozstrzygnięcia może być przyjęty na podstawie przeprowadzonych dowodów, bez naruszenia komentowanego przepisu<sup>380</sup>”. Pogląd, że to strona jest dysponentem uprawnienia do wypowiedzenia się w przedmiocie przeprowadzonych dowodów i może dowolnie tym prawem rozporządzać jest w piśmiennictwie ugruntowany<sup>381</sup>. Uprawnienie wynikające z art. 192 O.p. podlega konkretyzacji w art. 200 O.p., który zawiera szczegółowe zasady, na których strona może się wypowiedzieć w sprawie zgromadzonego materiału oraz określi siedmiodniowy termin na dokonanie powyższego. Termin ten jest terminem ustawowym, a zatem nie może zostać przez organ podatkowy ani skrócony, ani przedłużony. Naruszeniem zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym jest wyznaczenie terminu krótszego, jak i wydanie decyzji przed upływem siedmiodniowego terminu<sup>382</sup>. Pomimo ustawowego charakteru terminu i wynikających z tego powyżej wskazanych konsekwencji, w orzecznictwie formułowano pogląd, że organ winien ustosunkować się do argumentów strony, wyrażonych wprawdzie po upływie terminu (wówczas trzydniowego), ale przed wydaniem decyzji. Jak bowiem wskazał Sąd, zasada prawdy obiektywnej i czynnego udziału strony wymagają, by organ odniósł się do stanowiska strony – choćby wyrażonego po terminie, tym bardziej, że przepis art. 200 Ordynacji podatkowej obliguje organ do wyznaczenia terminu stronie, a nie stronę do wypowiedzenia się w wyznaczonym jej terminie (tak NSA w Łodzi w wyroku z dnia 04 lipca 2001 roku<sup>383</sup>).

Ponadto w toku danego postępowania podatkowego strona może w konkretnym przypadku korzystać z tego uprawnienia więcej niż jeden raz. Jeśli bowiem – już po zaznajomieniu się strony ze zgromadzonym materiałem dowodowym – uzupełniono materiał dowodowy, stronie należy ponownie umożliwić zapoznanie się z nim. Jeśli żądanie strony zostało wniesione w związku z wypowiedzeniem się co do zebranego materiału dowodowego i wpłynie to na konieczność przeprowadzenia określonych „dodatkowych” czynności dowodowych przez organ podatkowy, organ podatkowy powinien wyznaczyć ponownie termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego<sup>384</sup>. Przepisy nie precyzują w jakiej formie strona winna wypowiedzieć się w przedmiocie zgromadzonego materiału dowodowego, wobec czego w literaturze przedmiotu sformułowano myśl, że, biorąc pod uwagę

---

<sup>380</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 552.

<sup>381</sup> B. Adamiak w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 970, B. Dauter w: S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1101 – 1102.

<sup>382</sup> Tak B. Adamiak w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 1010.

<sup>383</sup> I SA/Łd 1875/00, LEX nr 53243.

<sup>384</sup> Tak P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 618.

treść art. 68 Ordynacji, uznać można, że dopuszczalna jest forma pisemna, telegraficzna, za pomocą dalekopisu, telefaksu, poczty elektronicznej oraz ustnie do protokołu<sup>385</sup>.

Pomimo omówionych powyżej przepisów gwarantujących stronie jej udział w postępowaniu oraz ogólnych zasad postępowania podatkowego, powtórzyć można, że pozycja strony jest słabsza – gdyż może ona co najwyżej wnieść o przeprowadzenie konkretnych dowodów czy podjęcie określonych czynności<sup>386</sup>.

## 6. Środki dowodowe w postępowaniu podatkowym

Chociaż Ordynacja podatkowa dopuszcza jako dowód wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy a nie jest sprzeczne z prawem (*vide* art. 180 § 1 o.p.), to w art. 181 o.p. ustawodawca zamieścił katalog środków dowodowych. Niewątpliwie jednak jest to katalog otwarty, co jednoznacznie wynika z użytego przez ustawodawcę sformułowania „w szczególności” – i stanowi zarazem konsekwencję treści art. 180 § 1 o.p.

Zgodnie z art. 181 Ordynacji za dowód posłużyć mogą:

1. księgi podatkowe,
2. deklaracje złożone przez stronę,
3. zeznania świadków,
4. opinie biegłych,
5. materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin,
6. informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej,
7. materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Inne przepisy procedury podatkowej wymieniają także następujące środki dowodowe (co jest kolejnym argumentem za tezą, że katalog środków dowodowych, przewidzianych w art. 181 o.p. jest otwarty):

1. informacje bankowe (art. 182 o.p.),
2. dokumenty urzędowe (art. 194 o.p.),

---

<sup>385</sup> H. Dzwonkowski, J. Gorąca – Paczuska w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 1198.

<sup>386</sup> J. Glumińska – Pawlic *Jeszcze raz na temat dowodów w postępowaniu podatkowym* w: J. Glumińska – Pawlic *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika. Tom III* Katowice 2009, s. 28.

3. zeznanie strony (art. 199 o.p.),
4. wyjaśnienia strony lub innej osoby (art. 155 § 1 o.p.),
5. oświadczenia strony (art. 180 § 2 i 3 o.p.).

Ordynacja nie wprowadza hierarchii dowodów w tym sensie, że dopiero w konkretnej sprawie określone środki dowodowe będą miały mniejsze lub większe zastosowanie – z uwagi na specyfikę sprawy, a także dostępność poszczególnych dowodów<sup>387</sup>. Akceptując powyższy pogląd stwierdzić jednak należy, że z dwiema kategoriami środków dowodowych (księgi podatkowe, dokumenty urzędowe) związane są pewne domniemania – które zostaną omówione poniżej.

W piśmiennictwie prezentowane są rozmaite klasyfikacje środków dowodowych znanych Ordynacji podatkowej. Wyróżnia się m. in. dowody bezpośrednie i pośrednie – według kryterium sposobu zetknięcia się organu z dowodem. Nadto wyróżnia się – według kryterium źródła informacji – dowody osobowe i rzeczowe. Wymienia się również – ze względu na kryterium prawnej regulacji – dowody określone w Ordynacji oraz dowody nienazwane<sup>388</sup>. Ostatni z przedstawionych podziałów jest kolejnym świadectwem otwartego katalogu środków dowodowych. Tak szerokie spektrum środków dowodowych sprzyja realizacji zasady prawdy materialnej<sup>389</sup>. Wobec otwartego katalogu środków dowodowych, w piśmiennictwie podkreśla się, że zasadnym jest dopuszczenie dowodów uzyskanych w wyniku postępu nauki i techniki – jak np. dokumentów w postaci elektronicznej<sup>390</sup>.

Lektura listy środków dowodowych wyszczególnionych w art. 181 Ordynacji pozwala na wyprowadzenie wniosku, że procedura podatkowa nie stawia wymogu bezpośredniości postępowania dowodowego. Wprost bowiem – obok dowodów uzyskanych w toku postępowania podatkowego, jak np. zeznania świadków, opinie biegłych czy materiały i informacje uzyskane w wyniku oględzin – wymieniono także dowody spoza postępowania podatkowego, zarówno pochodzące z innego rodzaju procedur podatkowych (informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej) oraz z postępowań prowadzonych pod rządami innych przepisów (materiały

---

<sup>387</sup> Z. Ofiarski *Op. cit.* s. 291.

<sup>388</sup> J. Małecki w: A. Gomułowicz, J. Małecki *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 436.

<sup>389</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *System prawa finansowego. Tom III Prawo daninowe*, Warszawa 2010, s. 760.

<sup>390</sup> Tak M. Kopyściański *Dokumenty elektroniczne gromadzone w toku postępowania podatkowego a powództwo o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa wytoczone na podstawie art. 189 1 k.p.c. (powództwo organu podatkowego)*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji, 2023, 133, s. 88-89, P. Pietrasz, I. Szczepańska *Nowe technologie w podatkowym postępowaniu dowodowym - wybrane zagadnienia* w: R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015, s. 85 i nast.

zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe).

O ile pogląd o częściowym odstąpieniu od zasady bezpośredniości postępowania dowodowego w piśmiennictwie jest aprobowany<sup>391</sup>, to nie ma jednolitości w zakresie konsekwencji takiego stanu rzeczy. W szczególności prezentowane są rozbieżne poglądy co do zakresu, w jakim można korzystać z dowodów uzyskanych poza postępowaniem podatkowym, czyli z dokumentów oraz materiałów. Problematyka ta zostanie bliżej przedstawiona na dalszym etapie pracy. Pogląd o niepełnym obowiązywaniu w postępowaniu podatkowym zasady bezpośredniości został wyrażony przez NSA w wyroku z dnia 16 maja 2012 roku, gdzie podkreślono, że stan faktyczny sprawy może zostać ustalony także na podstawie dowodów przeprowadzonych przez inny organ<sup>392</sup>.

W piśmiennictwie prezentowane jest także odmienne stanowisko, którego autor stwierdził, że zasada czynnego udziału strony w postępowaniu (art. 123 O.p.) oraz obowiązek ustalenia prawdy obiektywnej (art. 122 O.p.) powodują, iż jedynie dowody zgromadzone bezpośrednio przed organem podatkowym – z zachowaniem czynnego udziału strony – mogą stanowić podstawę rozstrzygnięcia. Podkreślił także bezwzględną konieczność powtórzenia dowodów osobowych, opierając się na treści art. 192 O.p. Tym samym realizacja zasady bezpośredniości determinuje możliwość swobodnej oceny dowodów<sup>393</sup>.

## 6.1 Księgi podatkowe

Pojęcie ksiąg podatkowych posiada definicję legalną, zamieszczoną w art. 3 pkt 4 o.p. Zgodnie z powyższym przepisem do ksiąg podatkowych zalicza się:

1. księgi rachunkowe,
2. podatkowe księgi przychodów i rozchodów,
3. ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, obowiązani są podatnicy, płatnicy lub inkasenci.

Podkreślenia wymaga fakt, że – choć Ordynacja opiera się na swobodnej ocenie dowodów - księgi podatkowe cechują się pewnym domniemaniem - otóż księgi prowadzone

---

<sup>391</sup> Tak w szczególności B. Adamiak w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 936, B. Dauter w: S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1067-1068, P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 503-504.

<sup>392</sup> II FSK 2280/10, LEX nr 1404500.

<sup>393</sup> A. Mariański *Swobodna czy dowolna ocena dowodów – teoria a praktyka*, Przegląd Podatkowy 8/2008, s. 9-10.

rzetelnie i w sposób niewadliwy, stanowią dowód zawartych w nich zapisów. Rzetelność oznacza prowadzenie zgodnie ze stanem rzeczywistym, natomiast niewadliwość oznacza prowadzenie zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów. Dla zaistnienia domniemania wiarygodności zapisów księgowych, Ustawodawca wymaga łącznego spełnienia warunku rzetelności i niewadliwości. Z powyższego wynika zatem, że obowiązuje domniemanie autentyczności zapisów ksiąg podatkowych, które może być przez organ podatkowy obalone poprzez podważenie ich rzetelnego lub niewadliwego charakteru. Zauważyć jednocześnie należy, że wadliwość księgi traktowana jest przez ustawodawcę jako defekt mniej istotny niż nierzetelność, albowiem zgodnie z treścią art. 193 § 5 o.p., księga wadliwa może być uznana za dowód, jeśli wady te nie mają istotnego znaczenia dla sprawy.

Odnosząc się do nierzetelności ksiąg podatkowych, w piśmiennictwie podkreśla się obiektywny charakter tej kategorii. Innymi słowy za nierzetelną uznaje się księgę, w której nie dokonano określonych zapisów zarówno intencjonalnie, jak i omyłkowo. Ponadto o nierzetelności świadczy nie tylko nieujęcie określonych zdarzeń gospodarczych, ale także ujęcie ich w niezgodnych z rzeczywistością wartościach<sup>394</sup>. W przeszłości – do połowy lat 90. XX wieku – dominowała jednak praktyka, określana w piśmiennictwie jako metoda ekstrapolacji nierzetelności poszczególnych dowodów księgowych na ocenę całej księgi. W konsekwencji stwierdzenie choćby pojedynczego przejawu nierzetelności (zapis zdarzenia nieistniejącego, brak zapisu zdarzenia istniejącego, zapis w kwocie odbiegającej od rzeczywistości) skutkowało zakwestionowaniem rzetelności całej księgi, a w dalszej kolejności szacowaniem podstawy opodatkowania<sup>395</sup>.

W razie podważenia wiarygodności zapisów ksiąg podatkowych, jednym z instrumentów, który może służyć do ustalenia stanu rzeczywistego jest oszacowanie podstawy opodatkowania. Ustawodawca na mocy art. 23 § 1 O.p. przewidział możliwość szacowania podstawy opodatkowania w trzech alternatywnie określonych przypadkach, a mianowicie gdy: 1) brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia lub 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, lub 3) podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania. Przewidziano także w art. 23 § 2 O.p. przesłanki negatywne oszacowania podstawy opodatkowania. Od metody tej odstępuje się, gdy:

---

<sup>394</sup> B. Dauter w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017, s. 1104-1105.

<sup>395</sup> H. Dzwonkowski, M. Damaz w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 1158-1159.

1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, 2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Warte odnotowania jest także spostrzeżenie, że w przypadku, gdy zgodnie z wymogami przywołanego przepisu odstąpiono od szacowania podstawy opodatkowania, korzystając z innych dostępnych środków mających zastąpić lub uzupełnić księgi podatkowe, w istocie nadal mamy do czynienia ze swego rodzaju szacowaniem (co najmniej częściowym). W sytuacji bowiem, gdy za pomocą innych dowodów organ podatkowy zmierza do odtworzenia podstawy opodatkowania – oddzielając zdarzenia gospodarcze rzetelne od nierzetelnych – nie ma gwarancji, że podstawa ta zostanie ustalona w rzeczywistej wysokości. Tym samym postuluje się wymienienie powyższego sposobu, jako odrębnej postaci szacowania podstawy opodatkowania<sup>396</sup>.

Przepis art. 23 § 3 O.p. zawiera otwarty katalog metod szacowania podstawy opodatkowania. Wybór konkretnej metody uzależniony jest od okoliczności sprawy, zgromadzonego w sprawie materiału, a także specyfiki działalności konkretnego podatnika, co zauważył Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 25 kwietnia 2018 roku<sup>397</sup>. Opisane powyżej metody zostały wskazane jako przykładowe – ustawodawca posłużył się bowiem określeniem „w szczególności”. Tym samym dopuszczalna jest sytuacja, w której organ podatkowy dokona oszacowania przy użyciu innej metody. Niekiedy, w sytuacji gdy podatnik prowadzi działalność o specyficznym rodzaju, posłużenie się przez organ metodami oszacowania wymienionymi w Ordynacji podatkowej byłoby niezasadne, gdyż odnoszą się one do przypadków typowych<sup>398</sup>.

Oszacowanie podstawy opodatkowania zastosowanie ma w ściśle określonych przypadkach - stanowi zatem metodę wyjątkową i ostateczną, gdy niemożliwe jest ustalenie podstawy opodatkowania na podstawie innych dostępnych dowodów. Z uwagi na wspomniany wyjątkowy charakter oszacowania podstawy opodatkowania, metoda ta została określona jako „ostatnia deska ratunku”, która pozwala na określenie podstawy opodatkowania, gdy zastosowanie innych metod jest niemożliwe (tak WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 02 marca 2022 roku<sup>399</sup>). Instytucja oszacowania podstawy opodatkowania stanowi zatem przejaw dążenia do realizacji zasady prawdy materialnej. W związku ze szczególną rolą, jaką

---

<sup>396</sup> R. Witczak *Szacowanie podstawy opodatkowania jako element racjonalnego systemu podatkowego* w: J. Iwin – Garzyńska (red.) *Opodatkowanie przedsiębiorstw. Wybrane zagadnienia* Warszawa 2013, s. 48.

<sup>397</sup> I FSK 1191/16, LEX nr 2497042.

<sup>398</sup> I SA/Łd 693/21, LEX nr 3281879.

<sup>399</sup> I SA/Po 607/21, LEX nr 3333598.

ustawodawca przypisał księgom podatkowym, wprowadzono także przepisy Kodeksu karnego skarbowego – art. 60 kks i art. 61 kks - dotyczące szeregu nieprawidłowości związanych z księgami. W szczególności penalizowane jest nieprowadzenie księgi, jej nieprzechowywanie we właściwym miejscu, a także prowadzenie księgi w sposób nierzetelny lub wadliwy.

## 6.2 Deklaracje złożone przez stronę

Pojęcie deklaracji zostało zdefiniowane w art. 3 pkt 5 o.p. Zgodnie z przytoczonym przepisem, przez deklaracje rozumie się również zeznania, wykazy, zestawienia, sprawozdania oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci. Zasadniczo deklaracje podatkowe można podzielić na te, które występują w podatkach charakteryzujących się samowymiarom oraz na te, które mają charakter informacyjny. W przypadku pierwszego typu deklaracji (występujących na gruncie podatek dochodowy od osób fizycznych, podatek dochodowy od osób prawnych, podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, podatki rolne, leśny i od nieruchomości od osób prawnych) podatek wykazany w deklaracji automatycznie staje się podatkiem do zapłaty, a deklaracja stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego, wykazuje podobieństwo do decyzji wymiarowej i stanowi akt stosowania prawa podatkowego. Drugi z kolei typ deklaracji podatkowych (występujący na gruncie podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości od osób fizycznych czy na gruncie podatku od spadków i darowizn) ma charakter informacyjny i dowodowy, a na ich podstawie wydawane są decyzje wymiarowe<sup>400</sup>. Powyższe rozróżnienie jest konsekwencją art. 21 § 1 O.p., który wymienia dwa sposoby powstania zobowiązania podatkowego – zaistnienie zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania (w przypadku samowymiaru) oraz doręczenie decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość zobowiązania (w przypadku deklaracji informacyjnych).

Jak podnosi się w literaturze przedmiotu, deklaracje podatkowe – choć nie są *expressis verbis* wymienione Ordynacji podatkowej jako posiadające szczególną moc dowodową – cieszą się domniemaniem prawdziwości wykazanych w niej danych. Organ podatkowy, chcąc bowiem zakwestionować dane z deklaracji podatkowych winien wykazać aktywność i przeprowadzić dowody pozwalające zakwestionować zobowiązanie podatkowe wynikające z deklaracji. Powyższe wynika z faktu, że podatnik – jako słabsza strona stosunku podatkowoprawnego –

---

<sup>400</sup> H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska w: H Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 1096-1097.

podlega ochronie, opartej na domniemaniu dotyczącym deklaracji podatkowych<sup>401</sup>. Pogląd ten znajduje swoje oparcie w treści art. 21 § 3 o.p., który stanowi między innymi, że w razie stwierdzenia, że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna od zadeklarowanej – organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego. Również orzecznictwie wskazuje się na istnienie takiego domniemania. Przykładowo Sąd Apelacyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 07 kwietnia 2022 roku wskazał, iż: „Wymaga także podkreślenia, że z treści przepisów art. 21 § 1-3 Ordynacji podatkowej wynika, na gruncie prawa podatkowego, *sui generis* domniemanie, iż zadeklarowana należność podatkowa jest zgodna z rzeczywistym stanem rzeczy, a domniemanie takie podlega obaleniu wyłącznie w drodze stosownej decyzji organu podatkowego.”<sup>402</sup> Podobnie NSA w wyroku z dnia 09 czerwca 2020 roku stwierdził, że wydanie decyzji deklaratoryjnej w trybie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej oznacza wyeliminowanie wcześniejszej deklaracji podatnika z obrotu prawnego – poprzez zastąpienie wskazanej tam kwoty, kwotą prawidłową<sup>403</sup>.

### 6.3 Zeznania świadków

Kolejnym środkiem dowodowym wymienionym przez przepisy Ordynacji podatkowej są zeznania świadka, którym jest osoba fizyczna powołana w postępowaniu podatkowym w celach dowodowych. Zeznaniem świadka jest zasadniczo jego wypowiedź o posiadanych wiadomościach na temat faktów badanych w toku postępowania podatkowego, złożona w przepisanej przez prawo formie<sup>404</sup>. W kwestii środków dowodowych z osobowych źródeł – w tym także zeznań świadków – w piśmiennictwie wyrażono pogląd, że są rzadziej wykorzystywane w postępowaniu podatkowym, niż dowody z dokumentów i mają o wiele mniejsze znaczenie<sup>405</sup>.

Można mieć wątpliwości czy pogląd ten zachował aktualność – o ile kiedykolwiek był trafny. Generalnie każda osoba wezwana w charakterze świadka ma obowiązek stawić się na wezwanie organu i złożyć zeznania. Powyższa reguła doznaje jednak ograniczeń, zarówno o charakterze bezwzględnym, jak i o charakterze względnym, które zostaną omówione poniżej.

---

<sup>401</sup> A. Nita *Domniemanie prawdziwości deklaracji podatkowej i jego znaczenie dowodowe*, Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny zeszyt 4/2020, s. 173-186.

<sup>402</sup> I AGa 253/21, LEX nr 3499617.

<sup>403</sup> II FSK 1603/19, LEX nr 3052036.

<sup>404</sup> B. Dauter w: S. Babiarsz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017 *Op. cit.* s. 1069.

<sup>405</sup> B. Rutkowski, *Op. cit.* s. 122.

Zgodnie z art. 195 O.p. świadkami nie mogą być:

- 1) osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń,
- 2) osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą, jeżeli nie zostały, w trybie określonym obowiązującymi przepisami, zwolnione od obowiązku zachowania tej tajemnicy,
- 3) duchowni prawnie uznanych wyznań - co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi.

W piśmiennictwie powyższe przeszkody dzieli się na faktyczne (punkt 1) oraz prawne (punkty 2 i 3)<sup>406</sup>.

### **Osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń**

Pierwsza spośród powyższych kategorii osób, które nie mogą być świadkami, jest sformułowana w sposób najmniej jednoznaczny. Słusznie zatem wskazuje się w literaturze przedmiotu, że: „(...) kwestia niezdolności do postrzegania oraz niezdolności do komunikowania spostrzeżeń niewątpliwie wymaga pogłębionej analizy, przy uwzględnieniu zarówno językowych reguł wykładni, jak i dyrektyw funkcjonalnych oraz systemowych. Prawidłowe ustalenie kręgu osób niezdolnych do bycia świadkiem w rozumieniu art. 82 p. 1 k.p.a. (i bliźniaczego w sformułowaniu art. 195 p. 1 o.p.) wymaga zatem posłużenia się wieloma dyrektywami interpretacyjnymi, musi również uwzględniać stan nauki, w tym w szczególności medycyny oraz techniki. Wykładnia omawianych przepisów musi mieć zatem charakter dynamiczny.<sup>407</sup>”

Powyższy zakaz odnosi się do dwóch kategorii – postrzegania i komunikowania spostrzeżeń – kontaktu z otoczeniem za pomocą zmysłów, stanowiących zarazem warunków zdolności do bycia świadkiem. Zdolności w powyższym zakresie nie muszą jednak być rozwinięte w stopniu nadzwyczajnym. Jednocześnie nawet poważne ograniczenia w powyższym zakresie (np. znaczna wada wzroku lub słuchu czy nawet pozbawienie wzroku lub słuchu) nie stanowią bezwzględnej przeszkody w składaniu zeznań w charakterze świadka w postępowaniu podatkowym. W sytuacji powyższych ograniczeń na organie podatkowym spoczywa obowiązek zapewnienia warunków ułatwiających komunikację (np. kierowanie wezwań sporządzanych w alfabecie Braille’a czy udział tłumacza języka migowego w przesłuchaniu). Niedopuszczalne w sposób oczywisty jest stanowisko, że osoba dotknięta

---

<sup>406</sup> B. Dauter w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 1121.

<sup>407</sup> A. Paduch *Niezdolność świadków do postrzegania lub komunikowania spostrzeżeń w postępowaniu administracyjnym i w postępowaniu podatkowym* Forum Prawnicze 2018/2, s. 79.

niepełnosprawnością w powyższym zakresie nie może być świadkiem w postępowaniu podatkowym. Podobnie niedopuszczalny jest wniosek, że brak zdolności do czynności prawnych wyklucza możliwość składania zeznań w postępowaniu podatkowym<sup>408</sup>. Warto zarazem podkreślić, że Ordynacja podatkowa nie przewiduje wymogu, by świadek posiadał zdolność do komunikowania swoich spostrzeżeń za pomocą języka werbalnego. Nie ma zatem przeszkód, by świadek złożył zeznania korzystając z języka migowego lub innej pozawerbalnej formy komunikacji. Podobnie sam fakt, że świadek leczy się od lat psychiatrycznie nie dyskwalifikuje jego zeznań – co podkreślił WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 08 stycznia 2010 roku<sup>409</sup>.

Odnosząc się z kolei do pojęcia „niezdolności”, w pierwszej kolejności wskazać należy, że ustawodawca nie wskazuje przyczyn niezdolności, które miałyby pozbawić możliwości bycia świadkiem w postępowaniu podatkowym. Bez znaczenia zatem jest czy niezdolność ta ma charakter niezależny czy zależny od świadka (np. przyjmowanie środków psychotropowych), endogenny czy egzogenny. Wyróżnić można niezdolność o charakterze fizycznym (np. zapadnięcie w śpiączkę na skutek urazu) i psychicznym (np. niski stopień rozwoju umysłowego lub zaburzenia psychiczne). Niezdolność może mieć także charakter trwały bądź okresowy<sup>410</sup>.

Wyraźnie podkreślić wypada, że nie ma przeszkód, by osoba małoletnia była świadkiem w toku postępowania podatkowego. Rzecz jasna możliwe są sytuacje, w których przesłuchanie osoby małoletniej jest oczywiście bezsensowne (np. gdy potencjalny świadek znajduje się na etapie wczesnego dzieciństwa). W przypadku jednak dzieci i młodzieży, ich zdolność do zeznawania zasadniczo uzależniona jest od stopnia rozwoju intelektualnego oraz od przedmiotu postępowania. Podkreśla się przy tym, że mając na względzie przepisy Konwencji o prawach dziecka z dnia 20 listopada 1989 roku<sup>411</sup>, organy władzy publicznej (w tym sądy i organy administracji) winny kierować się nade wszystko zabezpieczeniem interesów dziecka. Oceniając z tej perspektywy przesłuchanie małoletniego świadka, ewentualnemu podjęciu decyzji tego rodzaju powinna towarzyszyć analiza dotychczas zgromadzonego materiału dowodowego oraz generalna tendencja do minimalizowania udziału małoletnich<sup>412</sup>. Pogląd o minimalizowaniu udziału małoletnich świadków uznać należy za zasadniczo słuszny. Zaznaczyć przy tym jednak wypada, że kwestią limitującą możliwość i celowość przesłuchania

---

<sup>408</sup> *Ibidem*, s. 85-86.

<sup>409</sup> III SA/GI 150/09, LEX nr 584278.

<sup>410</sup> A. Paduch *Op. cit.* s. 89-90.

<sup>411</sup> Dz.U. 1991, nr 120, poz. 526 ze zm.

<sup>412</sup> A. Paduch *Op. cit.* s. 90.

małoletniego świadka (w kontekście jego możliwości postrzegania i komunikowania) niekoniecznie jest przedmiot postępowania, a ściślej okoliczności na które dany świadek miałby być przesłuchiwany. Nawet bowiem w postępowaniu podatkowym, którego przedmiotem są skomplikowane problemy dotyczące wymiaru podatku, konkretny świadek może być przesłuchiwany na okoliczności o charakterze zupełnie podstawowym (np. w celu ustalenia czy jakaś osoba zamieszkiwała w określonym miejscu).

Odnosnie przesłuchania świadków, których niezdolność postrzegania lub komunikowania spostrzeżeń ma charakter przejściowy i przemijający, postuluje się *de lege ferenda* wprowadzenie możliwości zawieszenia postępowania (tak podatkowego, jak i administracyjnego) do czasu odzyskania przez świadka możliwości składania zeznań. W aktualnym stanie prawnym, w takim przypadku, gdy dodatkowo zeznania tego konkretnie świadka są niezbędne z punktu widzenia rozstrzygnięcia sprawy, jedynym wyjściem jest sukcesywne wyznaczanie kolejnych terminów załatwienia sprawy<sup>413</sup>.

W orzecznictwie podkreśla się, że samo podniesienie zarzutu, że w sprawie przesłuchano jako świadków osoby niezdolne do postrzegania i komunikowania spostrzeżeń jest niewystarczające i nieskuteczne. Konieczne jest zatem wykazanie czy, a jeśli tak, to którzy świadkowie dotknięci są takimi ograniczeniami, jak wynika z wyroku NSA z dnia 16 maja 2012 roku<sup>414</sup>.

### **Osoby zobowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych**

Pojęcie informacji niejawnych zostało zdefiniowane w ustawie z dnia 05 sierpnia 2010 roku o ochronie informacji niejawnych<sup>415</sup>. Zgodnie z art. 1 ust. 1 powołanej ustawy, informacje niejawne stanowią informacje, których nieuprawnione ujawnienie spowodowałoby lub mogłoby spowodować szkody dla Rzeczypospolitej Polskiej albo byłoby z punktu widzenia jej interesów niekorzystne, także w trakcie ich opracowywania oraz niezależnie od formy i sposobu ich wyrażania.

Informacje niejawne, zgodnie z art. 5 ustawy oin dzielą się na kategorie o następujących klauzulach: „ściśle tajne”, „tajne”, „poufne” oraz „zastrzeżone”. Szczegółową klasyfikację informacji do poszczególnych klauzul powyższy przepis, ale ogólną zasadą jest, że podział ten opiera się na kryterium szkody, jaka może wystąpić dla interesów państwowych na skutek

---

<sup>413</sup> *Ibidem*, s. 94.

<sup>414</sup> II FSK 2192/10, LEX nr 1244175.

<sup>415</sup> T. j. Dz. U. 2025, poz. 1209, dalej: „ustawa oin”.

nieuprawnionego ujawnienia, poszczególnych informacji, i tak: 1) „ściśle tajne” – nieuprawnione ujawnienie spowoduje wyjątkowo poważną szkodę dla Rzeczypospolitej Polskiej, 2) „tajne” – nieuprawnione ujawnienie spowoduje poważną szkodę dla Rzeczypospolitej Polskiej, 3) „poufne” – nieuprawnione ujawnienie spowoduje szkodę dla Rzeczypospolitej Polskiej, 4) „zastrzeżone” - nieuprawnione ujawnienie może mieć szkodliwy wpływ na wykonywanie przez organy władzy publicznej lub inne jednostki organizacyjne zadań w zakresie obrony narodowej, polityki zagranicznej, bezpieczeństwa publicznego, przestrzegania praw i wolności obywateli, wymiaru sprawiedliwości albo interesów ekonomicznych Rzeczypospolitej Polskiej, a nie nadano wyższej klauzuli.

Przepis art. 195 pkt 2 O.p. stanowi zatem przejaw ograniczenia celów postępowania podatkowego na rzecz ochrony informacji o kluczowym znaczeniu dla funkcjonowania Rzeczypospolitej Polskiej. W sytuacji tego rodzaju postulat realizacji zasady prawdy obiektywnej ustępuje potrzebie zabezpieczenia ważnego interesu państwowego. Przeprowadzenie dowodu z przesłuchania świadka zobowiązanego do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą jest zatem możliwe jedynie pod warunkiem zwolnienia we właściwym trybie z obowiązku zachowania wspomnianej tajemnicy.

Przepisy Ordynacji milczą na temat trybu zwalniania z obowiązku zachowania w tajemnicy informacji niejawnych, wspominając jedynie o zwolnieniu „w trybie określonym obowiązującymi przepisami”. W szczególności zaś Ordynacja nie przewiduje możliwości zwolnienia świadka z obowiązku zachowania tajemnicy przez organ podatkowy. Taki stan rzeczy może wywoływać wątpliwości, co do tego kto ma zwolnić świadka z tajemnicy na potrzeby przesłuchania w toku postępowania podatkowego. Tymczasem art. 4 ust. 2 ustawy oin wskazuje, że zasady zwalniania od obowiązku zachowania informacji niejawnych w tajemnicy określają przepisy odrębnych ustaw. Tego rodzaju przepisy - z podziałem na informacje niejawne o określonej klauzuli – funkcjonują na gruncie procesu karnego.

Przeprowadzenie przesłuchania świadka, o którym mowa w art. 196 pkt 2 o.p. bez uzyskania stosownego zwolnienia stanowi wyraźne naruszenie przepisów postępowania i zarazem naruszenie zakazu dowodowego. Niezależnie od powyższego, świadek, który nie będąc we właściwym trybie zwolniony z obowiązku zachowania w tajemnicy informacji niejawnych ujawnia je w toku przesłuchania naraża się na odpowiedzialność karną (*vide* art. 265 i art. 266 kk).

## **Duchowny co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi**

Omawiany przepis nie oznacza bynajmniej, że istnieje ogólny zakaz przesłuchania duchownego czy też przesłuchania go co do okoliczności, o których dowiedział się w związku ze sprawowaną przez siebie funkcją. Omawiany zakaz ogranicza się wyłącznie do faktów, o których duchowny dowiedział się w okolicznościach objętych tajemnicą spowiedzi.

Spowiedź indywidualna funkcjonuje w Kościele katolickim (obrządek łaciński i obrządek bizantyjsko – ukraiński), a także w innych związkach wyznaniowych funkcjonujących na terenie RP, w tym w Polskim Autokefalicznym Kościele Prawosławnym, Kościele Starokatolickim Mariawitów i w Kościele Polskokatolickim. Ponadto spowiedź indywidualna jest dopuszczana także przez Kościół Ewangelicko – Augsburski oraz Kościół Anglikański<sup>416</sup>. Słusznie podnosi się, że zakaz przesłuchania duchownego co do faktów, o których dowiedział się w trakcie spowiedzi rozciąga się także na okres po opuszczeniu stanu duchownego - wystąpieniu czy też wydaleniu<sup>417</sup>. W przeciwnym bowiem wypadku ochrona wydawałaby się mieć charakter jedynie iluzoryczny.

Podkreślić przy tym wypada, że w doktrynie postuluje się rozszerzenie zakresu ochrony także na „spowiedź *sensu largo*”. Pogląd ten zakłada objęcie zakresem spowiedzi nie tylko spowiedź sakramentalną, ale także innego rodzaju kontakty wiernych z duchownymi, o charakterze poradnictwa duchowego. Podnosi się przy tym, że odmówienie tego rodzaju kontaktom takiej samej ochrony jak „spowiedzi *sensu stricto*” może skutkować pojawieniem się zarzutu dyskryminacji – w przypadku wyznań, w których spowiedź *sensu stricto* nie istnieje<sup>418</sup>.

## **Prawo do odmowy zeznań**

Zgodnie z art. 196 § 1 O.p. szereg osób może odmówić złożenia zeznań w charakterze świadka. Przepis ów umożliwia odmowę zeznań małżonkowi strony, wstępnym, zstępnym, rodzeństwu strony oraz powinowatym pierwszego stopnia, jak również osobom pozostającym ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Prawo odmowy zeznań przysługuje

---

<sup>416</sup> M. Tomkiewicz „Tajemnica spowiedzi” i „tajemnica duszpasterska” w procesie karnym Prokuratura i Prawo, 2012 nr 2, s. 51 – 52.

<sup>417</sup> B. Rakoczy *Tajemnica spowiedzi w polskim postępowaniu cywilnym, karnym i administracyjnym* Przegląd Sądowy 2003/11-12, s. 126.

<sup>418</sup> M. Jurzyk *Ochrona spowiedzi w postępowaniu dowodowym a prawa penitenta i duchownego*, Radca Prawny 2004/2, s. 71.

również po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli. Powyższy przepis wprowadza możliwość odmowy zeznań osobom pozostającym ze stroną w bliskich relacjach rodzinnych. Co istotne, prawo do odmowy zeznań jest suwerenną decyzją świadka. Organ podatkowy nie może *a priori* założyć, że osoby bliskie dla strony będą świadkami nieobiektywnymi i z tego powodu odstąpić od ich przesłuchania, co podkreślił WSA w Łodzi w wyroku z dnia 29 listopada 2022 roku<sup>419</sup>. Jednocześnie ze skorzystania przez świadka z prawa do odmowy zeznań organ podatkowy nie może wyciągać wniosków co do przebiegu zdarzeń, mających być przedmiotem przesłuchania. Przykładowo – niedopuszczalna jest sytuacja, gdy ze względu na odmowę zeznań przez małżonka strony, będącego zarazem jej kontrahentem, organ podatkowy dojdzie do przekonania, że transakcje te nie miały miejsca czy były nierzetelne. Okoliczność odmowy zeznań przez osobę bliską stronie nie powinna mieć żadnego wpływu na ocenę materiału dowodowego. Gdy małżonek – kontrahent skorzysta z prawa do odmowy zeznań, organ winien skorzystać z innych środków dowodowych w celu wyjaśnienia okoliczności badanych transakcji, co trafnie podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 09 czerwca 2022 roku<sup>420</sup>.

Ustalenie statusu „bliskości” świadka wobec strony nie nastręcza poważniejszych trudności w przypadku, gdy stroną jest osoba fizyczna. Kategorie osób bliskich wymienione w przepisie należy rozumieć zgodnie ze znaczeniem przypisanym im przez prawo rodzinne. Przykładowo, jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 28 października 2016 roku, małżeństwo winno być rozumiane w taki sposób, jak definiuje je prawo rodzinne, gdyż przepisy podatkowe nie wprowadzają własnej, odmiennej regulacji w tym zakresie<sup>421</sup>. Pozostawanie zatem w długotrwałym faktycznym pożyciu, niezależnie od przyczyn niezawarcia związku małżeńskiego, nie może być utożsamiane z małżeństwem. Zaznaczyć przy tym należy, że przepisy Ordynacji podatkowej określają krąg osób uprawnionych do odmowy zeznań w sposób węższy niż postępowanie karne, gdzie z prawa do odmowy zeznań może skorzystać także osoba pozostająca z oskarżonym we wspólnym pożyciu, co wynika z art. 182 § 1 kpk w związku z art. 115 § 11 kk.

Pewne wątpliwości pojawić się mogą, gdy stroną jest podmiot innego rodzaju niż osoba fizyczna – np. osoba prawna. Poza sporem jest, że tego rodzaju strona nie pozostaje z nikim w stosunku bliskości, o którym mowa w art. 196 § 1 o. p. Orzecznictwo sądów administracyjnych skłania się ku literalnemu rozumieniu przepisu. W takiej sytuacji świadkowi

---

<sup>419</sup> I SA/Łd 452/22, LEX nr 3446365.

<sup>420</sup> II FSK 2700/19, LEX nr 3380097.

<sup>421</sup> II FSK 2835/14, LEX nr 2158173.

nie przysługuje prawo odmowy zeznań, gdyż przepis art. 196 § 1 Ordynacji wyraźnie wymienia osoby bliskie stronie, a nie osoby bliskie jej przedstawicielowi (tak wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2016 roku<sup>422</sup>). W omawianym przypadku świadczeni przysługuje prawo odmowy odpowiedzi na pytanie, zgodnie z art. 196 § 2 Ordynacji (tak NSA w wyroku z dnia 14 stycznia 2016 roku<sup>423</sup>).

Świadczeni nie przysługuje natomiast prawo do odmowy zeznań w razie uznania przez niego, że jego zeznania wniosą niewiele do sprawy lub nie wniosą zgoła nic. Odmowa zeznań w takiej sytuacji (jak również odmowa odpowiedzi na pytanie motywowane w ten sam sposób) jest bezzasadna i uprawnia organ podatkowy do nałożenia kary porządkowej (tak WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 19 czerwca 2019 roku<sup>424</sup>).

### **Prawo odmowy odpowiedzi na pytanie**

Oprócz prawa do odmowy zeznań, świadczeni w postępowaniu podatkowym przysługuje także prawo odmowy odpowiedzi na pytanie stosownie do treści art. 196 § 2 O.p. Przepis ten pozwala świadczeni odmówić odpowiedzi na pytanie w dwóch sytuacjach – po pierwsze, gdy odpowiedź na pytanie mogłaby narazić jego lub jego bliskich na odpowiedzialność karną, karną skarbową, po drugie zaś gdyby odpowiedź mogła spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej.

### **Odmowa odpowiedzi ze względu na ryzyko odpowiedzialności karnej**

Słusznie NSA w wyroku z dnia 19 lipca 2012 roku wskazał, że prawa do odmowy odpowiedzi na pytanie nie należy utożsamiać z prawem do odmowy zeznań. Sąd wskazał też w przytoczonym wyroku, że prawo do odmowy odpowiedzi na pytanie nie upoważnia świadka do odmowy odpowiedzi na jakiegokolwiek pytania, jakie mogą padać podczas przesłuchania<sup>425</sup>. Faktem jest, że prawo odmowy odpowiedzi na pytania winno być odróżnione od prawa odmowy zeznań. Nie można jednak wykluczyć, że w praktyce instytucje te odniosą bardzo zbliżony skutek. Skoro bowiem to świadek odmawia odpowiedzi na poszczególne pytania, to – by przepis ten miał szansę odegrać swoją rolę – do świadka właśnie należy ocena czy

---

<sup>422</sup> II FSK 3226/13, LEX nr 2033617.

<sup>423</sup> II FSK 3104/13, LEX nr 2033571.

<sup>424</sup> I SA/GI 393/19, LEX nr 2692302.

<sup>425</sup> II FSK 131/11, LEX nr 1215851.

odpowieź na konkretne pytanie może narazić go na odpowiedzialność karną. Wchodzi zatem w grę sytuacja, w której świadek wysłuchawszy kolejnych pytań przesłuchującego w odpowiedzi na każde z nich oświadczy, że odmawia odpowiedzi z uwagi na obawę odpowiedzialności karnej grożącej jemu lub osobie najbliższej. W opisanym przypadku konsekwencje dowodowe odmowy zeznań i odmowy odpowiedzi na pytania będą identyczne (tj. nieuzyskanie depozycji świadki), z tą tylko różnicą, że świadek uchylający się od odpowiedzi na poszczególne pytania pozna ich treść. Zaznaczyć przy tym warto, że NSA w wyroku z dnia 06 marca 2012 roku zaakceptował możliwość odmowy przez świadka odpowiedzi na wszelkie pytania, podkreślając przy tym, że odmowa odpowiedzi na pytania pozostaje poza kontrolą organu, gdyż w przeciwnym razie zostałaby zniweczona ochrona prawna przyznana świadkowi<sup>426</sup>.

Skorzystanie z prawa do odmowy odpowiedzi na pytanie przez świadka nie może być interpretowane, jako potwierdzenie okoliczności, o które świadek był pytany czy swoiste przyznanie się, co podkreślił NSA w wyroku z dnia 21 maja 2009 roku<sup>427</sup>. Należy przy tym zasygnalizować, że uprawnienie do odmowy odpowiedzi na pytanie nie zwalnia świadka z obowiązku stawienia się na wezwanie. Dopiero bowiem podczas przesłuchania świadek może skorzystać z tego uprawnienia (tak NSA w wyroku z dnia 20 stycznia 2016 roku<sup>428</sup>). Pogląd ten można rozciągnąć także na prawo do odmowy zeznań, co wynika także z faktu, że zgodnie z art. 196 § 3 o. p. organ o uprawnieniach tych (do odmowy zeznań i odmowy odpowiedzi na pytanie) poucza przed odebraniem zeznań.

### **Odmowa odpowiedzi ze względu na ryzyko naruszenia tajemnicy zawodowej**

Przepis art. 196 § 2 o. p. przewiduje także prawo do odmowy odpowiedzi na pytanie, gdy odpowiedź mogłaby spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej. Obowiązek zachowania tajemnicy jest związany z wykonywaniem szeregu zawodów. Z punktu widzenia przedmiotu postępowania podatkowego i ustaleń czynionych na jego potrzeby pierwszorzędne znaczenie odgrywa tajemnica zawodowa doradców podatkowych (art. 37 ustawy z dnia 05 lipca 1996 roku o doradztwie podatkowym<sup>429</sup>), adwokatów (art. 6 ustawy z dnia 26 maja 1982 roku Prawo

---

<sup>426</sup> I FSK 578/11, LEX nr 1136276.

<sup>427</sup> I FSK 382/08, LEX nr 551699.

<sup>428</sup> II FSK 3226/13, LEX nr 2033617.

<sup>429</sup> Ustawa z dnia 05 lipca 1996 roku o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. 2021, poz. 2117).

adwokaturze<sup>430</sup>) i radców prawnych (art. 3 ust. 3-6 ustawy z dnia 06 lipca 1982 roku o radcach prawnych<sup>431</sup>). Przedstawiciele powyższych zawodów mogą udzielać podatnikom szeroko rozumianej pomocy prawnej, w tym poprzez udzielanie konsultacji, porad prawnych, sporządzanie pism procesowych czy ich projektów, a także poprzez występowanie przed organami i sądami w ich sprawach.

Udzielanie pomocy prawnej wiąże się z wejściem w posiadanie informacji dotyczących sytuacji osobistej, materialnej czy biznesowej klienta. Relacja z klientem opierać się winna zatem na zaufaniu i dyskrecji, których jednym z fundamentów jest obowiązek zachowania w tajemnicy informacji pozyskanych w związku z wykonywaniem zawodu. Rzecz jasna, oprócz wymienionych wyżej zawodów istnieje cały szereg innych, których również dotyczy tajemnica zawodowa. Wspólnym mianownikiem jest ryzyko narażenia na szwank interesów osób korzystających z usług osób wykonujących omawiane zawody w razie ujawnienia informacji dotyczących tej współpracy.

Podkreślić przy tym trzeba, że z treści z art. 196 § 2 o. p. nie sposób wywieść generalnego zakazu przesłuchania osób wykonujących zawody związane z obowiązkiem zachowania tajemnicy. Przesłuchanie takie jest dopuszczalne, natomiast świadek – w razie gdy konkretne zadanie pytania dotyczy okoliczności objętych tajemnicą zawodową – dysponuje uprawnieniem do odmowy odpowiedzi na to pytanie. Zauważyć przy tym należy, że o ile z perspektywy świadka w postępowaniu podatkowym istnieje uprawnienie do odmowy odpowiedzi na pytanie, to z perspektywy osoby wykonującej zawód zaufania publicznego istnieje obowiązek zachowania w tajemnicy informacji powziętych w związku z wykonywaniem tegoż zawodu.

Co wymaga podkreślenia, Ordynacja podatkowa (w odróżnieniu od Kodeksu postępowania karnego) nie zawiera przepisów regulujących tryb zwolnienia świadka z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej.

## 6.4 Opinie biegłych

Problematyka opinii biegłych została rozwinięta w art. 197 O.p. W przywołanym przepisie wskazano, że wówczas, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać jako biegłego celem wydania opinii osobę, która takimi

---

<sup>430</sup> Ustawa z dnia 26 maja 1982 roku Prawo o adwokaturze (t.j. Dz. U. 2024, poz. 1564).

<sup>431</sup> Ustawa z dnia 06 lipca 1982 roku o radcach prawnych (t.j. Dz. U. 2024, poz. 499).

wiadomościami dysponuje. Choć przepisy procedury podatkowej (jak również przepisy innych gałęzi prawa procesowego) nie definiują pojęcia zagadnień wymagających wiadomości specjalnych, to w literaturze wskazuje się przykładowo takie dziedziny jak budownictwo, informatyka, procesy produkcji, rolnictwo czy sztuka<sup>432</sup>. Zauważyć przy tym należy, że wyspecjalizowane organy administracji nierzadko zatrudniają fachowców w zakresie przynależnych ich właściwości dziedzin (np. organy nadzoru budowlanego - inżynierów budownictwa, organy ochrony zabytków – konserwatorów zabytków i historyków sztuki), co nierzadko umożliwia uniknięcie konieczności zasięgnięcia opinii biegłego, wyjąwszy nadzwyczaj skomplikowane sytuacje<sup>433</sup>. W przypadku administracji skarbowej zauważyć po pierwsze trzeba, że jej przedstawiciel zazwyczaj nie dysponują wiedzą w tak specjalistycznych dziedzinach. Po drugie jednak – nawet gdyby były zatrudnione tam osoby dysponujące wiedzą w takich kwestiach – dyskusyjna byłaby kumulacja ról organu podatkowego i biegłego. Niezależnie zatem od posiadania – lub nie - tego rodzaju wiadomości specjalnych, konieczne może być zasięgnięcie opinii biegłego, gdy wiadomości te mają znaczenie dla sprawy.

Tym samym przedmiotem opinii biegłego są zagadnienia związane ze stanem faktycznym – nie zaś prawnym. Jak jednak trafnie wskazuje się w piśmiennictwie, rolą biegłego nie jest ustalenie stanu faktycznego (to zadanie należy do organu podatkowego), a wyjaśnienie okoliczności z punktu widzenia posiadanych wiadomości specjalnych<sup>434</sup> oraz udzielenie odpowiedzi na konkretne, sformułowane przez organ pytania<sup>435</sup>. Opinia biegłego posiada dwojaką istotę. Po pierwsze biegły opracowuje i przygotowuje opinię bez udziału strony, po drugie zaś broni i w razie potrzeby uzupełnia wydaną przez siebie opinię w razie uwag i zastrzeżeń zgłoszonych przez stronę<sup>436</sup>. Przedmiotem opinii biegłego nie może być treść przepisów prawa, w tym nawet dziedzin innych niż prawo podatkowe. Przepisy winny być bowiem znane organom podatkowym niejako „z urzędu”. Wyjątek stanowią jednak przepisy prawa obcego, mające zastosowanie w danej sprawie<sup>437</sup>.

---

<sup>432</sup> Ł. Matusiakiewicz *Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 9/2009, s. 35.

<sup>433</sup> A. Nędzarek *Zasady i zakres oceny dowodu z opinii biegłego (rzeczoznawcy) przez sąd administracyjny i organ administracji publicznej* Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 1 (100)/2022, s. 67-68.

<sup>434</sup> B. Dauter w: S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.*, s. 1128.

<sup>435</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa Komentarz Tom II*, Warszawa 2022, s. 595.

<sup>436</sup> Tak B. Dauter w: S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 1127.

<sup>437</sup> Tak P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa Komentarz Tom II*, Warszawa 2022, s. 595, B. Dauter w: S. Babiaryz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* 1128.

Równocześnie w świetle licznych orzeczeń sądów administracyjnych problematyka ustalenia momentu wystąpienia niewypłacalności podatnika nie jest okolicznością wymagającą wiadomości specjalnych. Tym samym kwestię tę może we własnym zakresie rozstrzygnąć organ podatkowy (tak NSA w wyroku z dnia 25 czerwca 2019 roku<sup>438</sup>, WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 17 stycznia 2020 roku<sup>439</sup>, WSA w Lublinie w wyroku z dnia 13 stycznia 2021 roku<sup>440</sup> czy WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 10 listopada 2020 roku<sup>441</sup>). Podobnie w orzecznictwie uznaje się, że wiadomości specjalnej uzasadniającej powołanie biegłego nie stanowi ustalenie czy księgi podatkowe prowadzone są w sposób rzetelny (tak WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 13 listopada 2019 roku<sup>442</sup>), jak również ustalenie czy faktury dokumentujące koszty uzyskania przychodu są rzetelne (tak WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 19 maja 2021 roku<sup>443</sup>).

Opinia biegłego nie ma charakteru wiążącego dla organu podatkowego. Podlega ona ocenie, na takich samych zasadach jak pozostałe dowody zgromadzone w postępowaniu podatkowym. Ustalenie stanu faktycznego sprawy należy bowiem do organu podatkowego, a zasięgnięcie opinii biegłego nie zmienia tej sytuacji (tak WSA w Łodzi w wyroku z dnia 04 lutego 2020 roku<sup>444</sup>).

Przepisy prawa podatkowego nie precyzują także formy przedstawienia opinii przez biegłego, zatem w literaturze wskazuje się trafnie, że możliwa jest zarówno forma pisemna, jak i ustna<sup>445</sup>.

## 6.5 Materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin

Problematyka oględzin w postępowaniu podatkowym jest przedmiotem regulacji art. 198 O. p. W orzecznictwie podkreśla się, że oględziny polegać mają na bezpośrednim zbadaniu osoby, nieruchomości, rzeczy ruchomej lub miejsca przez właściwy organ w celu dokonania spostrzeżeń mających znaczenie dla prowadzonej sprawy podatkowej (tak WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 03 marca 2020 roku<sup>446</sup>, WSA w Gorzowie Wielkopolskim

---

<sup>438</sup> II FSK 2394/17, LEX nr 2712474.

<sup>439</sup> I SA/Po 499/19, LEX nr 2782037.

<sup>440</sup> I SA/Lu 475/20, LEX nr 3119161.

<sup>441</sup> I SA/Gd 476/20, LEX nr 3089016.

<sup>442</sup> I SA/Bk 118/19, LEX nr 2749329.

<sup>443</sup> I SA/Bk 18/21, LEX nr 3197478.

<sup>444</sup> I SA/Łd 774/19, LEX nr 2786104.

<sup>445</sup> M. Masternak *Biegły w postępowaniu podatkowym*, Kwartalnik Prawa Publicznego 1-2/2001, s. 127-128.

<sup>446</sup> I SA/Rz 1/20, LEX nr 2895351.

w wyroku z dnia 31 maja 2019 roku<sup>447</sup>). Jak się wydaje, w praktyce szczególnie istotne znaczenie odgrywać mogą oględziny rzeczy (ruchomej lub nieruchomej) oraz miejsca. Łatwo bowiem wyobrazić sobie można sytuację, w której oględziny rzeczy (np. samochodu) mają doprowadzić do ustalenia czy jest to rzecz będąca przedmiotem transakcji, wykazana na dowodzie księgowym. Podobnie łatwo wyobrazić można sobie sytuację, w której organ dokonuje oględzin miejsca prowadzenia działalności przez podatnika, pod kątem ustalenia czy znajduje się tam odpowiednie wyposażenie czy infrastruktura. Oględziny osoby wydają się natomiast mniej przydatne na potrzeby postępowania podatkowego, choć nie można wykluczyć sytuacji, w których zajdzie taka konieczność. Nie można także wykluczyć, że sądy w cytowanych orzeczeniach inspirowały się charakterem oględzin właściwych postępowaniu karnemu, gdzie wprost wskazano, że oględzinom podlegać może miejsce, osoba lub rzecz. O ile jednak w postępowaniu karnym oględziny osoby mają znaczenie niezaprzeczone (np. pod kątem ustalenia uszkodzeń ciała pokrzywdzonego), to cechy czy właściwości fizyczne danej osoby, w sprawach podatkowych są zasadniczo bez znaczenia.

Podkreśla się przy tym, że oględziny nie są czynnością, które wymagają wiedzy specjalistycznej, toteż mogą być wykonane samodzielnie przez pracowników organu podatkowego, bez udziału biegłego (tak NSA w wyroku z dnia 28 września 2016 roku<sup>448</sup>). Stanowisko takie co do zasady jest słuszne, choć nie można go abstrahować od konkretnego przypadku. W badanej bowiem przez NSA sprawie rozpoznawana była kwestia czy organ podatkowy posiada specjalistyczną wiedzę potrzebną do ustalenia czy dany pojazd jest pojazdem osobowym czy specjalnym. Możliwe są jednak również sytuacje, w których oględzinom poddawany jest inny przedmiot np. skomplikowane urządzenie czy specjalistyczna maszyna. W sytuacji tego rodzaju wątpliwości budziłby pogląd, iż oględziny – zwłaszcza prowadzone pod kątem ustalenia kwestii bardziej zaawansowanych niż podstawowe cechy fizyczne czy dane identyfikacyjne - nie wymagają wiedzy specjalnej. Należałoby zatem rozważyć przeprowadzenie oględzin z udziałem biegłego, ewentualnie uzupełnionych następnie w drodze opinii biegłego.

Warto przy tym podkreślić, że osoba posiadająca przedmiot, który ma być poddany oględzinom, ma obowiązek udostępnić go – w celu umożliwienia dokonania oględzin – na wezwanie organu podatkowego (*vide* art. 198 § 2 Ordynacji podatkowej). Obowiązek ten obwarowany jest z możliwością nałożenia przez organ kary porządkowej.

---

<sup>447</sup> I SA/Go 54/19, LEX nr 2682065.

<sup>448</sup> I GSK 1945/14, LEX nr 2142940.

## **6.6 Informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej,**

Powyższa kategoria zawiera trzy odrębne rodzaje środków dowodowych, które wymagają osobnego omówienia.

### **Informacje podatkowe**

Problematyka informacji podatkowych stanowi przedmiot regulacji art. 82-86 O.p., zamieszczonych w Rozdziale 11 ustawy. Przywołane przepisy wskazują szereg podmiotów, zobowiązanych na pisemne żądanie bądź też w określonych sytuacjach z urzędu, przekazywać organom podatkowym informacje dotyczące wskazanych w omawianych przepisach zdarzeń, które mogą mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego. Katalog podmiotów obowiązanych do udzielania informacji podatkowych jest szeroki. Przepis art. 82 § 1 O.p. zobowiązuje do udzielania informacji osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą. Kolejne przepisy Rozdziału 11 wymieniają szczególne rodzaje podmiotów, na których spoczywa obowiązek udzielania informacji podatkowych, jak jednostki organizacyjne Zakładu Ubezpieczeń Społecznych (art. 82 § 2a O.p.), organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne (art. 82b § 1 O.p.) czy sądy, komornicy sądowi oraz notariusze (art. 84 O.p.).

Szczególną cechą charakteryzującą informacje podatkowe jest ich pochodzenie nie od podatnika, którego dotyczą, a od innych podmiotów<sup>449</sup>. Mając na względzie istotną rolę informacji podatkowych w postępowaniu podatkowym, w literaturze przedmiotu formułowany jest postulat, że regulacje normujące tę problematykę winny znaleźć się właśnie w części Ordynacji, dotyczącej postępowania podatkowego – a nie zobowiązania podatkowego<sup>450</sup>.

---

<sup>449</sup> T. Nowak w: H Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 645.

<sup>450</sup> Tak R. Mastalski w: B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016*, Wrocław 2016, s. 523.

## **Dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej**

Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 10 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, jednym z zadań KAS jest działalność analityczna, prognostyczna, badawcza dotycząca zjawisk następujących we właściwości KAS oraz analizy ryzyka. Działalność analityczna, ze względu na swą specyfikę, jest wyraźnie oddzielona od czynności procesowych – które mogą być podejmowane wyłącznie w ramach konkretnej procedury. Z kolei czynności analityczne odbywają się poza jakąkolwiek procedurą – równoległe do niej, ale także przed jej wszczęciem<sup>451</sup>. Z tych też względów, w piśmiennictwie podkreśla się, że choć działalność analityczna ma niezaprzeczalnie istotną rolę wśród zadań organów KAS (choćby z punktu widzenia analizy ryzyka czy typowania podmiotów do kontroli), to wpisywanie dokumentów wytworzonych w jej toku do katalogu dowodów stosowanych w postępowaniu podatkowym było zabiegiem z jednej strony zbędnym, z drugiej ryzykownym dla podatnika. Zbędność tej regulacji wynikać ma z faktu, że efektów działalności analitycznej nie może zastąpić dowodów zgromadzonych w ramach „klasycznych” procedur KAS. Niebezpieczeństwo dla podatnika wynika z kolei z faktu, że działalność analityczna (w odróżnieniu od czynności sprawdzających, kontroli podatkowej czy kontroli celno – skarbowej) jest tym rodzajem aktywności fiskusa, który odbywa się w całości poza świadomością podatnika, w związku z czym trudności będzie nastęrczało zweryfikowanie kiedy dany dokument powstał i czy rzeczywiście w ramach działalności analitycznej<sup>452</sup>.

## **Dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej**

Co do możliwości sięgania w ramach postępowania podatkowego do dokumentów zgromadzonych w toku innego rodzaju procedur podatkowych, w literaturze przedmiotu zasadniczo prezentowane są dwa stanowiska. Pierwsze z nich sprowadza się do ograniczonego wykorzystywania dokumentów pochodzących z czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, opartego na ścisłym i restrykcyjnym rozumieniu pojęcia „dokumenty”. Pogląd ten sprowadza się do stwierdzenia, że dopuszczalne jest jedynie wykorzystanie dowodów o walorze dokumentu (zarówno urzędowego, jak i prywatnego),

---

<sup>451</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa Komentarz Tom II*, Warszawa 2022, s. 508.

<sup>452</sup> P. Majka *Dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej jako dowód w postępowaniu podatkowym*, Toruński Rocznik Podatkowy 2018, s. 1-18.

natomiast wykluczone jest wykorzystanie zeznań świadka złożonych w toku kontroli podatkowej, a tego rodzaju dowód winien być w toku postępowania podatkowego powtórzony<sup>453</sup>. Drugi punkt widzenia ma u swej podstawy stwierdzenie, że wszystkie procedury podatkowe (czynności sprawdzające – kontrola – postępowanie) tworzą *de facto* zorganizowany ciąg czynności, prowadzonych przez ten sam organ wobec tego samego podatnika. Wcześniejsze procedury (czynności sprawdzające i kontrola) nie są celem samym w sobie i stanowią nierzadko – w razie poczynienia ustaleń kwestionujących prawidłowość działania danego podmiotu - wstęp do postępowania podatkowego, w związku z czym nie ma powodów, by dowody z innych procedur podatkowych stosować w zakresie ograniczonym<sup>454</sup>. Na poparcie tego zapatrywania przywołać można także argument, że z uwagi na funkcjonalną jedność omawianych procedur – które w istocie stanowią różne formy postępowania dowodowego – wyodrębnienie czynności sprawdzających i kontroli podatkowej jest zabiegiem sztucznym<sup>455</sup>.

Drugi z zaprezentowanych punktów widzenia wydaje się przekonujący. Podkreślić przy tym wypada, że strona wobec której prowadzono czynności sprawdzające czy kontrolę podatkową/celno-skarbową, miała możliwość czynnego udziału w tych procedurach. W szczególności strona (wówczas jako kontrolowany) mogła brać udział w przesłuchaniach świadków, w tym zadawać pytania. Przyjęcie konieczności ponownego przesłuchania świadków, których przesłuchano już w kontroli podatkowej prowadziłoby do konsekwencji, których nie da się pogodzić z ekonomią postępowania. Zaznaczyć przy tym należy, że wykorzystanie dowodów przeprowadzonych w toku wcześniejszych procedur w żaden sposób nie ogranicza uprawnień i gwarancji procesowych strony. Z kolei zastosowanie stanowiska restrykcyjnego skutkowałoby konsekwencjami, które nie wytrzymują wątpliwości z punktu widzenia logiki. Oto w myśl tegoż stanowiska możliwe byłoby wykorzystanie w postępowaniu podatkowym jako dowodu protokołu kontroli podatkowej (będącego bezsprzecznie dokumentem), w którym opisano stan faktyczny, ustalony choćby w oparciu o zeznania świadków - a niemożliwe byłoby wykorzystanie jako dowodów tychże zeznań, które wymagałyby powtórzenia. Ponadto zauważyć należy, że wszelkiego rodzaju dowody przeprowadzone w ramach czynności sprawdzających czy kontroli przybierają materialną postać. Z czynności procesowej przesłuchania świadka, w ramach której uzyskano środek dowodowy w postaci zeznań świadka sporządzono protokół (*vide* art. 177 o.p.). Pojęcie

---

<sup>453</sup> B. Dauter w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 1067.

<sup>454</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa Komentarz Tom II*, Warszawa 2022, s. 503-504.

<sup>455</sup> H. Dzwonkowski *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, Państwo i Prawo 2000/7, s. 34.

protokołu – stanowiącego przecież odzwierciedlenie różnego rodzaju czynności dowodowych – jest zaś możliwe do pogodzenia z pojęciem dokumentu w rozumieniu omawianego przepisu.

Powyższe rozważania nie stoją rzecz jasna na przeszkodzie, by – w określonych przypadkach – powtórzyć w toku postępowania podatkowego dowód przeprowadzony w toku kontroli. Możliwa jest przykładowo sytuacja, gdy po zakończeniu kontroli podatkowej wyszły na jaw nowe okoliczności, które uzasadniają ponowienie przesłuchania świadka, który już złożył w sprawie zeznania. Sytuacji tej nie należy jednak utożsamiać z koniecznością automatycznego ponowienia całości dowodów przeprowadzonych w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej czy kontroli celno – skarbowej.

### **6.7 Materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.**

Odnosząc się do tej kategorii środków dowodowych w piśmiennictwie wskazuje się, że pojęcie „materiałów” posiada zakres wyraźnie szerszy, niż „dokumentów”, w związku z czym nie ma przeszkód, by na potrzeby postępowania podatkowego sięgać po wszelkiego rodzaju dowody pochodzące z postępowania karnego – nie tylko po dokumenty<sup>456</sup>. Jednocześnie w literaturze przedmiotu podkreśla się, że dowody pochodzące z postępowań prowadzonych pod rządami innej procedury (tj. postępowania karnego oraz postępowania w sprawie o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe) po włączeniu do akt postępowania podatkowego stają się w istocie dowodem z dokumentu. W sytuacji takiej bowiem organ podatkowy nie przeprowadza konkretnego dowodu (np. z zeznań świadka czy oględzin) we własnym zakresie, a jedynie bazuje na dowodzie wytworzonym w toku i na potrzeby postępowania karnego, polegając na protokołach dokumentujących konkretne czynności. Niezależnie od powyższego wskazuje się jednak, że korzystanie z tego rodzaju dowodów budzi pewne kontrowersje, dotyczące przede wszystkim problematyki czynnego udziału strony w postępowaniu. Strona bowiem wprawdzie posiada możliwość zaznajomienia się z włączonymi materiałami, jednakże samo zaznajomienie trudno utożsamiać z uczestnictwem w czynnościach. Ponadto wskazuje się, że w pewnych warunkach korzystanie z materiału dowodowego pochodzącego z postępowania karnego lub postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe może prowadzić do intencjonalnego ograniczenia uprawnień strony. W przypadku bowiem, gdy postępowania te prowadzone są równoległe może

---

<sup>456</sup> B. Dauter w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 1068.

zaistnieć sytuacja, że całość lub choćby tylko istotna część czynności dowodowych jest prowadzona poza postępowaniem podatkowym, by finalnie materiały zgromadzone w wyniku tychże czynności zostały włączone do postępowania podatkowego, co *de facto* pozbawia stronę wpływu na przebieg postępowania dowodowego. W związku z ryzykiem tego rodzaju osłabienia sytuacji procesowej strony, formułuje się postulat, ażeby – o ile nie ma obiektywnych przeszkód – dowody uzyskiwać w postępowaniu podatkowym<sup>457</sup>.

Problematyka zakresu możliwości wykorzystania materiałów z postępowania karnego została poruszona także w orzecznictwie. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu, w wyroku z dnia 18 sierpnia 2009 roku uznał, iż: „*Pojęcie "materiały" zawarte w tym przepisie ma zakres daleko szerszy niż pojęcie "dokumenty". Dowodami mogły być zatem wszystkie dowody zgromadzone w postępowaniu karnym, w tym także zeznania świadków. Postępowanie podatkowe cechuje się o wiele mniejszym rygoryzmem dowodowym, a do katalogu podstawowych zasad nie należy zasada bezpośredniości, a wręcz odwrotnie w literaturze sformułowano pogląd o przyjęciu przez Ordynację podatkową zasady pośredniości w postępowaniu dowodowym (...).*”<sup>458</sup>

Na obecnym etapie rozważań wskazać wypada, że w myśl art. 181 Ordynacji podatkowej materiały z postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe mogą stanowić dowód w postępowaniu podatkowym. Problematyka natomiast warunków, sposobu, możliwości i zakresu wykorzystania tychże materiałów – a także związanych z tym ograniczeń - zostanie przedstawiona w dalszej części dysertacji.

## 6.8 Informacje bankowe

Przepis art. 182 § 1 Ordynacji podatkowej reguluje zakres informacji bankowych, jakie mogą gromadzić organy podatkowe w toku postępowania, wymieniając w szczególności informacje na temat posiadanych rachunków, ich obrotów i stanów. Zgodnie z § 2 omawianego artykułu obowiązek przekazywania informacji organom podatkowym ma odpowiednie zastosowanie także do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych i banków prowadzących działalność maklerską, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz indywidualnych kont zabezpieczenia

---

<sup>457</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa Komentarz Tom II*, Warszawa 2022, s. 504-506.

<sup>458</sup> I SA/Po 265/09, LEX nr 513049.

emerytalnego, a także do domów maklerskich oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

Możliwość uzyskania i posłużenia się powyższymi informacjami jako dowodem w postępowaniu podatkowym ma charakter subsydiarny. Ustawodawca wprowadził bowiem dodatkowy warunek w postaci potrzeby uzupełnienia dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku (lub innej instytucji finansowej). Trybunał Konstytucyjny badając konstytucyjność art. 182 i 183 O. p., w wyroku z dnia 11 kwietnia 2000 roku podkreślił, że organ podatkowy może wystąpić z żądaniem udostępnienia informacji bankowych, gdy uzasadnione wątpliwości co do istnienia lub rozmiaru obowiązku podatkowego nie zostały wyjaśnione, mimo wykorzystania wszystkich innych dostępnych środków dowodowych a nieskorzystanie z tego nadzwyczajnego środka dowodowego naraziłoby Skarb Państwa na poważne straty. Trybunał orzekł o zgodności kwestionowanych przepisów z Konstytucją RP, choć co warte podkreślenia, jeden z sędziów TK zgłosił zdanie odrębne. Z uzasadnienia zdania odrębnego wynikało natomiast, że choć art. 182 i 183 Ordynacji służą ochronie porządku publicznego, to wykraczają poza ramy zasady proporcjonalności i umożliwiają daleko idącą ingerencję w dobra o fundamentalnym znaczeniu, nie wprowadzając przy tym precyzyjnych przesłanek ingerencji w sferę tajemnicy bankowej oraz mechanizmów kontroli tej ingerencji<sup>459</sup>.

Nie podważając słuszności wyroku TK oraz bezsprzecznej przydatności możliwości pozyskiwania przez organy podatkowe danych bankowych, zauważyć przy tym wypada, że wprowadzone warunki ich pozyskiwania (zarówno wynikające wprost z przepisu, jak i z orzeczenia TK) nie są nadmiernie wygórowane. Łatwo bowiem wyobrazić sobie sytuację, że gdy strona dysponuje rachunkiem bankowym w okresie, którego dotyczy postępowanie, możliwe będzie wykazanie, że historia rachunku może przyczynić się do uzupełnienia czy zweryfikowania materiału dowodowego.

Dodatkowo zauważyć należy, że możliwość uzyskania informacji bankowych w trybie art. 182 Ordynacji podatkowej nie jest dostępna dla wszystkich organów podatkowych. Treść przepisu wskazuje, że możliwość uzyskania informacji bankowych nie przysługuje samorządowym organom podatkowym. Biorąc wszakże pod uwagę charakter podatków w których organy samorządowe (w praktyce – wójt/burmistrz/prezydent miasta) są właściwe, pozyskiwanie tego rodzaju informacji nie wydaje się szczególnie przydatne na potrzeby wymiaru wymienionych podatków.

---

<sup>459</sup> K 15/98, LEX nr 40018.

## 6.9 Dokumenty urzędowe

Kolejnym dowodem – i to o szczególnej mocy – który wymienia Ordynacja podatkowa są dokumenty urzędowe. Problematyka dokumentów urzędowych jest przedmiotem regulacji art. 194 Ordynacji podatkowej. Dokumentem urzędowym w rozumieniu § 1 omawianego przepisu jest dokument, który spełnia łącznie dwa kryteria: został sporządzony w przewidzianej prawem formie, przez powołany do tego organ władzy publicznej. Szczególna moc dowodowa dokumentów urzędowych – jak wskazał NSA w wyroku z dnia 28 maja 2013 roku – wiąże się z istnieniem dwóch domniemań: prawdziwości oraz zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych<sup>460</sup>. Powyższe domniemania przysługujące dokumentom urzędowym stanowią wyraz realizacji zasady szybkości. Zwiększonej mocy dowodowej dokumentów urzędowych towarzyszy bowiem idea uproszczenia postępowania. Skoro zatem jakaś okoliczność została potwierdzona w przewidzianej prawem formie przez właściwy organ, to nie ma potrzeby, by organ podatkowy w toku postępowania czynił ustalenia na tę okoliczność.

Dokumenty urzędowe stanowią często efekt postępowania – administracyjnego lub sądowego - zwieńczonego wydaniem określonego rozstrzygnięcia, ewentualnie efekt czynności prawnej. I tak, przykładowo dowód rejestracyjny jest wydawany na podstawie decyzji o zarejestrowaniu pojazdu, odpis z KRS na podstawie rozstrzygnięć zapadłych w postępowaniu rejestrowym, natomiast odpis księgi wieczystej na podstawie rozstrzygnięć zapadłych w postępowaniu o stwierdzeniu nabycia spadku, ewentualnie czynności prawnej przenoszącej własność nieruchomości. Z tej zatem perspektywy, domniemania przysługujące dokumentom urzędowym tego rodzaju w postępowaniu podatkowym stanowią zarazem przejaw bezpieczeństwa obrotu prawnego. W literaturze przedmiotu podnosi się, że walor dokumentu urzędowego posiadają m. in. raporty końcowe z kontroli przeprowadzonych przez OLAF, wskazując zarazem, że powyższy status nie oznacza automatycznie obowiązku dopuszczenia tego rodzaju dowodu przez organ – co objęte jest zakresem dozwolonego uznania administracyjnego<sup>461</sup>. Innym przykładem dokumentu urzędowego (o szczególnym znaczeniu na potrzeby podatku od nieruchomości) są wypisy z ewidencji gruntów i budynków<sup>462</sup>. Kolejne przykłady dokumentów urzędowych wymieniane w orzecznictwie sądów administracyjnych to:

---

<sup>460</sup> II FSK 1781/11, LEX nr 1328797.

<sup>461</sup> P. Zawadka *Raport z dochodzenia OLAF jako dokument urzędowy w postępowaniu administracyjnym i postępowaniu podatkowym* Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego nr 9/2020 (867), s. 11-17.

<sup>462</sup> L. Etel *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków* Finanse Komunalne 6/2008, s. 24-31.

1) pocztowy dowód doręczenia przesyłki adresatowi (tak NSA w wyroku z dnia 05 sierpnia 2021 roku<sup>463</sup>),

2) potwierdzenia nadania przesyłki pocztowej (tak WSA w Łodzi w wyroku z dnia 05 czerwca 2019 roku<sup>464</sup>),

3) dowód rejestracyjny (tak NSA w wyroku z dnia 16 grudnia 2021 roku<sup>465</sup>), 4) informacje pochodzące od wojewódzkiego konserwatora zabytków w zakresie stanu zabytku i sposobu jego konserwacji (tak WSA w Łodzi w wyroku z dnia 05 lutego 2020 roku<sup>466</sup>).

Jak trafnie stwierdził WSA w Łodzi w wyroku z dnia 09 lipca 2020 roku, dokumenty urzędowe w rozumieniu Ordynacji podatkowej nie są ograniczone do dokumentów krajowych. Walorem takim cieszą się również dokumenty sporządzone przez organy obcego państwa, honorowane przez władze RP na podstawie odrębnych przepisów (w omawianym przypadku – dokumenty wydane przez organy celne innego państwa)<sup>467</sup>.

Szczególne moc dokumentów urzędowych nie wyklucza jednak możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwnego, co wyraźnie stanowi art. 194 § 3 Ordynacji. Konsekwencją posiadania przez dany dokument statusu dokumentu urzędowego jest jedna fakt, że organ podatkowy jest związany treścią takiego dokumentu, o ile nie zostanie przeprowadzony dowód pozwalający jej obalenie. Tym samym, jak stwierdził NSA w wyroku z dnia 26 listopada 2020 roku, w przypadku pominięcia faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym bez przeprowadzenia dowodu przeciwnego, dochodzi do naruszenia art. 194 § 1 Ordynacji<sup>468</sup>.

Jak zasadnie wskazuje się w piśmiennictwie: „*Dokument urzędowy nawet po obaleniu domniemania zgodności z prawdą nie powinien jednak zostać automatycznie wykluczony z materiału dowodowego, gdyż organ podatkowy powinien go ocenić w świetle przepisu art. 180 § 1 o.p. Obalenie domniemania prowadzi do utraty szczególnej mocy dowodowej, ale jeśli w wyniku tego dokument, choćby biorąc pod uwagę część jego treści, może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, to taki dokument powinien być również oceniany w ramach swobodnej oceny dowodu, przy uwzględnieniu całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego.*”<sup>469</sup>

---

<sup>463</sup> II FSK 504/21, LEX nr 3217922.

<sup>464</sup> I SA/Łd 140/19, LEX nr 2691326.

<sup>465</sup> I FSK 2045/21, LEX nr 3331591.

<sup>466</sup> I SA/Łd 757/19, LEX nr 2791251.

<sup>467</sup> III SA/Łd 60/20, LEX nr 3040603.

<sup>468</sup> I GSK 858/17, LEX nr 3097998.

<sup>469</sup> M. Kopyściański *Dokument urzędowy jako dowód w postępowaniu podatkowym* Kwartalnik Prawno – Finansowy, 3/2020, s. 36.

## 6.10 Wyjaśnienia w trybie art. 155 § 1 O.p.

Zgodnie z art. 155 § 1 O.p., organ podatkowy może wezwać stronę lub inną osobę do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika oraz na piśmie. Jako przykład „określonej czynności” do wykonania której organ podatkowy może wezwać wskazaną osobę podaje się udostępnienie organu przedmiotu, celem dokonania oględzin<sup>470</sup>. Krytycznie oceniana jest praktyka organów podatkowych, które na podstawie art. 155 § 1 i art. 122 Ordynacji wzywają stronę do przedstawienia na potrzeby postępowania zestawień czy kalkulacji – których strona nie jest obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego sporządzać czy posiadać. Tego rodzaju działanie stanowi *de facto* przerzucenie na stronę ciężaru realizowania czynności dowodowych, przynależnych organowi<sup>471</sup>.

Wśród rodzajów działań, które do których organ podatkowy może wezwać zarówno stronę, jak i każdą inną osobę, jest złożenie pisemnych wyjaśnień. Zaznaczyć należy, że przedmiotowe wyjaśnienia wprawdzie nie są składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (w odróżnieniu choćby od oświadczeń składanych w trybie art. 180 § 2 i 3 O.p.) jednakże w razie nieuczynienia zadość wezwaniu, organ może zastosować karę porządkową.

## 6.11 Zeznania i oświadczenia strony postępowania podatkowego

Przepisy Ordynacji podatkowej wskazują także środki dowodowe, których wspólnym mianownikiem jest pochodzenie z jednego źródła – od strony postępowania podatkowego. Środkami tymi są zeznania strony (art. 199 O. p.), oraz oświadczenia (art. 180 § 2 i 3 O. p.).

### **Zeznania strony**

Dowód z zeznań strony ma jednak charakter warunkowy. Przesłuchanie strony jest bowiem dopuszczalne wyłącznie w razie wyrażenia przez nią zgody. Po wyrażeniu zgody przez stronę przesłuchanie odbywa się na takich samych zasadach jak przesłuchanie świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu. Strona posiada pełną swobodę w zakresie

---

<sup>470</sup> Tak H. Dzwonkowski, M. Kurzac w: H. Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 987.

<sup>471</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 333.

wyrażenia lub niewyrażenia zgody na przesłuchanie. Tym bardziej strona może odmówić odpowiedzi na poszczególne pytania (tak NSA w wyroku z dnia 08 października 2010 roku<sup>472</sup>).

Instytucji odmowy składania zeznań przez stronę i odmowy odpowiedzi na pytania nie należy jednak ze sobą utożsamiać. Niewystarczające zatem jest pouczenie strony jedynie o prawie odmowy odpowiedzi na pytanie. Tym samym wykorzystanie jako dowód zeznań strony, które zostały odebrane bez zachowania warunku wyrażenia przez stronę zgody na przesłuchanie, stanowi naruszenie przepisu postępowania, tj, art. 199 O.p., jak stwierdził NSA w wyroku z dnia 31 stycznia 2006 roku<sup>473</sup>. Zeznań strony nie można zastępować przesłuchaniem jej pełnomocnika, co trafnie wskazał Wojewódzki Sąd Administracyjny w Poznaniu w wyroku z dnia 18 listopada 2010 roku<sup>474</sup>.

Identyfikacja strony postępowania – a tym samym ustalenie osoby, której przesłuchanie może być przeprowadzone w trybie art. 199 Ordynacji – wydaje się oczywista w sytuacji, gdy postępowanie prowadzone jest w stosunku do osoby fizycznej. Większe trudności powodować może w praktyce sytuacja, gdy postępowanie prowadzone jest wobec osób prawnych lub innych jednostek organizacyjnych. Stroną w tym wypadku jest dany podmiot (np. spółka z ograniczoną odpowiedzialnością), ale rzecz jasna nie ma możliwości przesłuchania spółki. Odwołując się jednak do regulacji cywilnoprawnych zauważyć należy, że w myśl art. 38 kc osoby prawne działają przez swoje organy. Zasada ta ma zastosowanie także do jednostek organizacyjnych nie posiadających osobowości prawnej (*vide* art. 33<sup>1</sup> § 1 kc). W omawianym przypadku zatem przesłuchanie członka zarządu osoby prawnej, będącej stroną postępowania, winno być przeprowadzone w trybie przewidzianym dla przesłuchania strony, a zatem po wyrażeniu zgody, jak trafnie wskazał NSA w wyroku z dnia 17 stycznia 2023 roku<sup>475</sup>.

Prawo strony do wyrażenia zgody na przesłuchanie w toku postępowania podatkowego doznaje ograniczeń wskutek praktyki zastępowania zeznań strony poprzez wyjaśnienia lub zeznania, składane w trybie art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej, o których wspomniano powyżej. Utrwalona praktyka wskazuje bowiem, że to w gestii organu podatkowego leży wybór przesłuchania strony bądź wezwania jej do złożenia wyjaśnień. W razie, gdy organ skorzysta z drugiej opcji, stronie nie przysługuje uprawnienie do odmowy złożenia wyjaśnień (tak NSA

---

<sup>472</sup> I FSK 1674/09, LEX nr 744347.

<sup>473</sup> II FSK 276/05, LEX nr 265445.

<sup>474</sup> I SA/Po 379/10, LEX nr 749890.

<sup>475</sup> I FSK 1696/18, LEX nr 3553050.

w wyrokach z dnia 29 maja 2020 roku<sup>476</sup> oraz z dnia 20 października 2017r.<sup>477</sup>). Konsekwencją powyższego jest możliwość nałożenia na stronę kary porządkowej, w razie bezzasadnej odmowy lub niedokonania złożenia zeznań lub wyjaśnień, w trybie art. 262 § 1 pkt 2 O. p. Prezentowany w orzecznictwie jest jednak także punkt widzenia, że wyjaśnienia odbierane w trybie art. 155 § 1 O. p. nie mogą zastępować przesłuchania strony, gdyż prowadzi to do obejścia art. 199 Ordynacji, poprzez pozbawienie stronę przynależnych jej gwarancji procesowych, stanowiąc tym samym naruszenie art. 120 o. p. i art. 7 Konstytucji RP (tak WSA we Wrocławiu w wyroku z dnia 08 sierpnia 2018 roku<sup>478</sup>). W literaturze przedstawiono stanowisko, że tendencja do zastępowania zeznań strony jej pisemnymi wyjaśnieniami w trybie art. 155 § 1 Ordynacji może stanowić wyraz niesłusznego poglądu o jedynie pomocniczej roli i znaczeniu zeznań strony<sup>479</sup>.

Na zagrożenia wynikające z powyższej sytuacji zwrócono uwagę w literaturze, wskazując, że strona postępowania podatkowego może zarazem być sprawcą przestępstwa skarbowego, który korzysta z wolności od samooskarżenia (nie tylko w trakcie postępowania karnego, ale także w toku postępowań innego rodzaju). Osoba ta mogąc odmówić zgody na przesłuchanie w charakterze strony, ma zarazem obowiązek złożyć wyjaśnienia na wezwanie organu. W sytuacji tej strona może postąpić trojako: złożyć zgodne z prawdą wyjaśnienia na żądanie organu narażając się na odpowiedzialność karną, odmówić złożenia wyjaśnień narażając się na karę porządkową lub też złożyć wyjaśnienia niezgodne z rzeczywistością (co wprawdzie nie jest karalne, ale może być postrzegane jako zachowanie nieetyczne). Wobec przedstawionych dylematów, postuluje się wprowadzenie regulacji zabraniającej zastępowanie dowodu z przesłuchania strony jej wyjaśnieniami w trybie art. 155 § 1 O.p.<sup>480</sup>.

Postulat ten zasługuje na uwagę przede wszystkim ze względu na fakt, że omówiona powyżej sytuacja stawia stronę postępowania podatkowego będącą zarazem sprawcą przestępstwa skarbowego w sytuacji *de facto* bez wyjścia. W zależności bowiem od dokonanego wyboru osoba ta narażać się może na odpowiedzialność karną, finansową ewentualnie postąpić niewłaściwie z etycznego punktu widzenia.

---

<sup>476</sup> II FSK 2755/19, LEX nr 3019948.

<sup>477</sup> II GSK 181/16, LEX nr 2409656.

<sup>478</sup> I SA/Wr 552/18, LEX nr 2564526.

<sup>479</sup> M. Rymaszewski *Przesłuchanie strony postępowania podatkowego*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013, s. 115-116

<sup>480</sup> M. Szymała *Prawo do obrony a możliwość nałożenia kary porządkowej na stronę postępowania podatkowego* Państwo i Prawo 5/2017, s. 109-123.

## Oświadczenia strony

Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują możliwość odebrania od strony oświadczenia, rozróżniając zarazem dwa ich rodzaje. Pierwszy rodzaj oświadczenia, przewidziany przez art. 180 § 2 O.p., dopuszczalny jest w sytuacji, gdy przepisy prawa nie wymagają urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia. Wówczas organ podatkowy – na wniosek strony – odbiera od niej oświadczenie, składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Z kolei drugi rodzaj oświadczeń, w myśl art. 180 § 3 O. p. ma zastosowanie w sytuacji, gdy organ podatkowy podejrzewa że strona – osoba fizyczna – nie ujawniła informacji na temat swojego stanu majątkowego (obrotów lub przychodów), a informacje te mają znaczenie na potrzeby ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego. W tej sytuacji organ podatkowy może wystąpić do strony o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na wskazany przez organ dzień, uprzedzając zarazem, że oświadczenie to składane jest pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Stosownie do treści art. 180 § 4 o. p., przepis dotyczący oświadczenia o stanie majątkowym ma odpowiednie zastosowanie także do wspólników spółki nieposiadającej osobowości prawnej, a będącej stroną postępowania.

Warto zwrócić uwagę na ryzyko związane z brakiem dostatecznej precyzji art. 180 § 3 Ordynacji. Omawiany przepis nie wskazuje bowiem czy wystarczające jest, by oświadczenie zawierało wykaz składników majątku czy też konieczne jest podanie także ich wyceny – a jeśli tak, to kto ma tej wyceny dokonać. Ponadto przepis nie precyzuje czy należy podać wszelkie składniki majątku, czy jedynie te o większej (jakiej?) wartości, a w konsekwencji czy np. składniki o niewielkiej wartości wykorzystywane do bieżących spraw życiowych winny być uwzględniane w takim oświadczeniu<sup>481</sup>.

### 7. Fakty nie wymagające dowodu

Przepis art. 187 § 3 O. p. reguluje problematykę faktów nie wymagających dowodzenia. Są to fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi z urzędu. Kategorie te określane są także – odpowiednio – jako notoryjność powszechna i notoryjność urzędowa. Fakty powszechnie znane obejmują przede wszystkim wydarzenia historyczne, zjawiska ekonomiczne, przyrodnicze, informacje dotyczące klęsk żywiołowych czy wydarzeń

---

<sup>481</sup> B. Dauter w: S. Babiarz, B. Dauter, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka – Medek, J. Rudowski *Op. cit.* s. 1065.

politycznych<sup>482</sup>. Jako przykłady faktów notoryjnych w orzecznictwie podaje się choćby prawidłowość, że przy sprzedaży hurtowej na rzecz przedsiębiorców stosowane są niższe ceny niż przy sprzedaży detalicznej na rzecz odbiorców indywidualnych (tak WSA w Krakowie w wyroku z dnia 26 lutego 2009 roku<sup>483</sup>). Faktów powszechnie znanych nie stanowią natomiast cechy fizyczne czy funkcjonalność zbiorników na gaz LPG (tak NSA w wyroku z dnia 29 stycznia 2015 roku<sup>484</sup>) czy miejsce produkcji konkretnego modelu samochodu (tak WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 12 stycznia 2012 roku<sup>485</sup>).

Fakty znane organowi z urzędu obejmują informacje wynikające z posiadanych przez organ dokumentów<sup>486</sup>. Za przykład informacji znanych organowi z urzędu podaje się wiadomość, że podatnika miał stratę podatkową w poprzednich latach (tak WSA w Warszawie w wyroku z dnia 24 stycznia 2017 roku<sup>487</sup>). Choć omawiany przepis stawia wymóg komunikowania stronie faktów znanych organowi z urzędu, w orzecznictwie prezentowany jest pogląd, że istota przepisu sprowadza się do informowania strony o faktach jej nieznanach – nie ma zatem potrzeby komunikować jej takich oczywistości jak fakty wynikające z dokumentów złożonych przez samego podatnika, jak umowa spółki, aneksu czy numery KRS i REGON (tak NSA w wyroku z dnia 28 września 2016 roku<sup>488</sup>).

W piśmiennictwie prezentowany jest także pogląd, że fakty znane organowi z urzędu to fakty udokumentowane poprzez złożone zeznania, deklaracje, księgi czy dokumenty<sup>489</sup>. Pogląd ten jest nie do pogodzenia z treścią art. 181 Ordynacji podatkowej, wskazującego, co może być dowodem w postępowaniu podatkowym – który to przepis wymienia między innymi deklaracje złożone przez stronę czy księgi podatkowe. Trudno zatem uznać, że fakty wywiedzione na podstawie dowodu z ksiąg podatkowych czy z deklaracji złożonych przez stronę, są jednocześnie faktami nie wymagającymi dowodu, gdyż znanymi z urzędu.

W orzecznictwie także trafnie podkreśla się, że postępowanie dowodowe powinno być prowadzone w celu wyjaśnienia okoliczności spornych. Bezcelowe jest zatem prowadzenie dowodów na okoliczności niesporne między podatnikiem a organem (tak NSA w Warszawie w wyroku z dnia 31 marca 2000 roku<sup>490</sup>).

---

<sup>482</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 531.

<sup>483</sup> I SA/Kr 1661/08, LEX nr 539130.

<sup>484</sup> II FSK 3151/12, LEX nr 1769603.

<sup>485</sup> I SA/Go 1075/11, LEX nr 1109617.

<sup>486</sup> P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 531.

<sup>487</sup> III SA/Wa 2959/15, LEX nr 2270673.

<sup>488</sup> I GSK 328/16, LEX nr 2142943.

<sup>489</sup> H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska w: H Dzwonkowski (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 1145.

<sup>490</sup> III SA 938/99, LEX nr 45248.

## Rozdział IV

### Dowody i postępowanie dowodowe w procedurze karnej

Postępowanie karne charakteryzuje się szeregiem odrębności względem postępowania podatkowego. Z tego też powodu, zanim przedstawione zostaną rozważania dotyczące dowodów i postępowania dowodowego właściwych procedurze karnej, w pierwszej kolejności poruszenia wymagają kwestie ogólniejsze – skoncentrowane wokół celu i istoty postępowania karnego. W drugiej zaś kolejności omówione zostaną organy prowadzące postępowanie karne – ze szczególnym uwzględnieniem organów postępowania przygotowawczego.

#### 1. Cel postępowania karnego, w tym postępowania przygotowawczego

Cele postępowania karnego wynikają z art. 2 § 1 kpk. Ustawodawca wskazuje, że celem przepisów kodeksu jest ukształtowanie postępowania w taki sposób, aby:

- 1) sprawca przestępstwa został wykryty i pociągnięty do odpowiedzialności karnej, a osoba niewinna nie poniosła tej odpowiedzialności;
- 2) przez trafne zastosowanie środków przewidzianych w prawie karnym oraz ujawnienie okoliczności sprzyjających popełnieniu przestępstwa osiągnięte zostały zadania postępowania karnego nie tylko w zwalczaniu przestępstw, lecz również w zapobieganiu im oraz w umacnianiu poszanowania prawa i zasad współżycia społecznego;
- 3) zostały uwzględnione prawnie chronione interesy pokrzywdzonego przy jednoczesnym poszanowaniu jego godności;
- 4) rozstrzygnięcie sprawy nastąpiło w rozsądnym terminie.

Powyższe dyrektywy określane są w piśmiennictwie jako zasada trafnej reakcji (pkt 1), zasada prewencji ogólnej (pkt 2), nakaz ochrony prawnie chronionych interesów pokrzywdzonego (pkt 3) oraz nakaz zachowania odpowiedniego terminu rozpoznania sprawy (pkt 4)<sup>491</sup>. Osiągnięciu powyższych celów stawianych procesowi karnemu sprzyjać mają normy polskiej procedury karnej, wśród których wskazuje się normy o funkcji gwarancyjnej, ideologicznej, prakseologicznej, regulacyjnej, materialnoprawnej, ochronnej i legitymizacyjnej<sup>492</sup>. W orzecznictwie trafnie podkreśla się, że wymienione cele postępowania

<sup>491</sup> M. Kurowski w: D. Świecki (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz, t. I* Warszawa 2024, s. 32-40.

<sup>492</sup> C. Kulesza w: K. Dudka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 24-25.

karnego powinny zostać uwzględnione przy rozpoznawaniu każdej sprawy karnej (tak SA w Lublinie w wyroku z dnia 11 grudnia 1997 roku<sup>493</sup>).

Integralną częścią postępowania karnego jest jego pierwszy etap – postępowanie przygotowawcze. Nierzadko postępowanie karne ogranicza się wyłącznie do tej fazy. Taka sytuacja ma miejsce w razie stwierdzenia już na tym etapie przeszkód procesowych (*vide* art. 17 kpk) lub ustalenia, że postępowanie nie daje podstaw do wniesienia aktu oskarżenia (*vide* art. 322 kpk).

W literaturze przedmiotu wskazuje się wprawdzie, że ideałem byłby taki model procesu karnego, w którym etap postępowania przygotowawczego zostałyby całkowicie pominięty, a wszelkie dowody przeprowadzane byłyby wyłącznie przed sądem, na czym skorzystałaby bezpośrednio postępowania dowodowego, konstatując jednak zarazem, że model taki znany był jedynie systemom prawnym z odległych epok historycznych. Powyższe sprawia, że etap postępowania przygotowawczego jest dla postępowania karnego nieodzowny<sup>494</sup>.

Cele postępowania wynikające z art. 2 § 1 kpk niewątpliwie odnoszą się także do postępowania przygotowawczego. Niezależnie jednak od tego, ustawodawca w art. 297 § 1 kpk określił cele specyficzne dla tego etapu procesu karnego. Ustawodawca stawia postępowaniu przygotowawczemu następujące cele: 1) ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo; 2) wykrycie i w razie potrzeby ujęcie sprawcy; 3) zebranie danych stosownie do art. 213 i 214 kpk; 4) wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym ustalenie osób pokrzywdzonych i rozmiarów szkody; 5) zebranie, zabezpieczenie i w niezbędnym zakresie utrwalenie dowodów dla sądu.

Trafnie wskazuje się w piśmiennictwie, że postępowanie przygotowawcze, jako pierwszy etap procesu karnego, charakteryzuje się niewielkim poziomem wiedzy o przedmiocie procesu, co powoduje potrzebę poznania i ustalenia tegoż przedmiotu<sup>495</sup>. Podkreśla się także, że możliwe są dwa modele postępowania przygotowawczego: *„Pierwszy z nich zakłada, że zasadniczym celem tego etapu jest wszechstronne wyjaśnienie sprawy i zebranie, również na użytek sądu, materiału dowodowego. Powoduje to, że na rozprawie w sądzie I instancji w znacznej mierze przeprowadzane są te same dowody, które zgromadziły organy postępowania przygotowawczego. (...) Drugi model przewiduje, że wstępny etap procesu ograniczy się do zbadania sprawy w zakresie, w jakim umożliwi to uzyskanie odpowiedzi na pytanie, czy podejrzenie popełnienia przestępstwa jest uzasadnione, kogo należy*

---

<sup>493</sup> II AKa 155/97, LEX nr 32336.

<sup>494</sup> S. Waltoś *Model postępowania przygotowawczego na tle prawnoporównawczym*, Warszawa 1968, s. 98-99.

<sup>495</sup> M. Kurowski w: D. Świecki *Kodeks postępowania karnego. Komentarz, t. I* Warszawa 2024, s. 1064.

*postawić w stan oskarżenia. Tak ukształtowane postępowanie służy oskarżycielowi.*<sup>496</sup>” Obecnie obowiązująca w Polsce procedura karna bliższa jest pierwszemu modelowi, choć w latach 2015-2016 obowiązywały liczne elementy kontrydiktoryjności, skutkujące zarazem redukcją postępowania przygotowawczego. Zauważyć przy tym należy, że kolejność celów wymienionych w art. 297 § 1 kpk nie jest dziełem przypadku. Dopiero bowiem ustalenie, że miał miejsce czyn zabroniony aktualizuje potrzebę realizacji celów dalszych. W razie natomiast wykluczenia już na wstępnym etapie postępowania przygotowawczego, że czyn zabroniony w ogóle zaistniał, bezprzedmiotowe jest podejmowanie czynności zmierzających do ustalenia jego sprawcy czy ustalanie pokrzywdzonych. Omawiając problematykę celów postępowania przygotowawczego nie wolno przy tym tracić z pola widzenia art. 322 kpk. Nadrzędnym bowiem celem tej fazy postępowania bowiem jest ustalenie czy zachodzą podstawy do wniesienia przez prokuratora aktu oskarżenia, czy też postępowanie ma być zakończone już na tym etapie poprzez umorzenie<sup>497</sup>.

Nadmienić przy tym należy, że postępowanie przygotowawcze może przybrać postać śledztwa bądź dochodzenia. Ogólnie stwierdzić można, że śledztwo stanowi odmianę postępowania przeznaczoną dla spraw o większym ciężarze gatunkowym i bardziej skomplikowanych, natomiast dochodzenie jest prowadzone w sprawach mniej poważnych. Rodzaj spraw, w przypadku których konieczna jest forma śledztwa precyzuje art. 309 kpk, zawierający przesłanki obligatoryjne i przesłankę fakultatywną prowadzenia śledztwa. Przesłanki obligatoryjne można podzielić na te o charakterze przedmiotowym (odnoszące się do wagi czynu, będącego przedmiotem postępowania) oraz podmiotowym (odnoszące się do właściwości osoby podejrzanej w kontekście pełnionych przez nią funkcji), natomiast fakultatywna – pozostawiona jest w gestii prokuratora, jeżeli przemawia za tym waga lub zawilość sprawy. Z kolei dochodzenie prowadzi się w przypadkach wskazanych w przepisie art. 325b kpk.

---

<sup>496</sup> A. Baj *Cele postępowania przygotowawczego*, Prokuratura i Prawo 2016/12, s. 64.

<sup>497</sup> Z. Brodzisz w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 734.

## 2. Organy procesu karnego

### 2.1 Sąd

W pierwszej kolejności zaznaczyć należy, że na mocy zarówno norm konstytucyjnych (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP), jak i konwencyjnych (art. 6 EKPCz<sup>498</sup>), obywatel ma zagwarantowane prawo do rozpatrzenia jego sprawy przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą, a jego sprawa winna zostać rozpoznana jawnie i bez nieuzasadnionej zwłoki. Regulacje powyższą dotyczą rzecz jasna także spraw karnych, co wynika z art. 177 Konstytucji RP, opisującego kognicję sądów powszechnych. Zaznaczyć jednak wypada, że sprawy karne – w warunkach określonych w ustawie z dnia 21 sierpnia 1997 roku o ustroju sądów wojskowych<sup>499</sup> – podlegają rozpoznaniu także przez sądy wojskowe.

Rola sądu w postępowaniu karnym jest dwojaka. W pierwszej kolejności sąd jest gospodarzem postępowania na etapie postępowania głównego. Zarazem jednak sąd wykonuje na etapie postępowania przygotowawczego czynności o charakterze kontrolnym i gwarancyjnym<sup>500</sup>. Problematyka czynności sądowych w postępowaniu przygotowawczym jest przedmiotem regulacji Rozdziału 38 Kodeksu postępowania karnego. Ponadto sąd rozpoznaje zażalenia na postanowienia prokuratora - np. o zastosowaniu środków zapobiegawczych (*vide* art. 252 § 2 i 3 kpk) czy o zabezpieczeniu majątkowym (*vide* art. 293 § 2 kpk). Sąd podejmuje także decyzje w sprawach, których wspólnym mianownikiem jest daleko idąca ingerencja w wolności obywatelskie - np. o skierowaniu podejrzanego na obserwację w zakładzie leczniczym w celu zbadania zdrowia psychicznego (*vide* art. 202 § 2 i 3 kpk), o zastosowaniu i przedłużeniu tymczasowego aresztowania (*vide* art. 250 § 1, art. 263 § 2 i 4 kpk) czy o zwolnieniu z tajemnicy zawodowej przedstawicieli określonych zawodów (*vide* art. 180 § 2 kpk). W wyjątkowych wypadkach dowody już na etapie postępowania przygotowawczego przeprowadzane są przed sądem - np. przesłuchanie w określonej sytuacji małoletniego pokrzywdzonego (*vide* art. 185a kpk) lub małoletniego świadka (*vide* art. 185b kpk).

Choć zakres czynności sądowych w postępowaniu przygotowawczym spotyka się niejednokrotnie z krytyczną oceną – jako zbyt szeroki, to w piśmiennictwie z kolei podnosi się, że ingerencja sądu w proces karny na etapie postępowania przygotowawczego jest w polskim

---

<sup>498</sup> Konwencja z dnia 04 listopada 1950 roku o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Dz. U. 1993, nr 61, poz. 284 ze zm.), dalej: EKPCz.

<sup>499</sup> T. j. Dz. U. 2022, poz. 2250 ze zm.

<sup>500</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014, s. 714.

porządku prawnym mniejsza niż w systemach zachodnich<sup>501</sup>. Zasadnicza rola sądu jako organu postępowania karnego objawia się jednak na etapie postępowania głównego. Zaznaczyć przy tym wypada, że z perspektywy postępowania dowodowego donioślejszą rolę pełni postępowanie przed sądem I instancji, w II zaś instancji – na zasadzie wyjątku (*vide* art. 452kpk).

## 2.2 Prokurator

Rola prokuratora w procesie karnym jest – podobnie jak sądu – dwojaka. Po pierwsze prokurator jest gospodarzem postępowania (łac. *dominus litis*) na etapie postępowania przygotowawczego, które sam prowadzi lub – w zakresie w jakim go nie prowadzi – nadzoruje. Po drugie zaś, na etapie postępowania sądowego, prokurator występując jako oskarżyciel publiczny, *de facto* jest stroną sporu prowadzonego z oskarżonym, przy udziale innych ewentualnych uczestników wobec sądu. W określonych przypadkach jednak prokurator, występując jako rzecznik interesu społecznego, może podejmować działania także na korzyść oskarżonego, np. wnosząc środek zaskarżenia na zasadzie art. 425 § 4 kpk.

Szerszego omówienia wymaga pozycja prokuratora na etapie postępowania przygotowawczego. Zgodnie z treścią art. 298 § 1 kpk, prokurator prowadzi lub nadzoruje postępowanie przygotowawcze. W zakresie zaś przewidzianym w ustawie postępowanie przygotowawcze prowadzi Policja oraz inne organy. Reguła ta doprecyzowana jest w art. 311 kpk, zgodnie z którym prokurator wprawdzie prowadzi śledztwo, natomiast może powierzyć śledztwo w całości, w części lub w zakresie poszczególnych czynności Policji bądź innemu organowi, co nie stoi na przeszkodzie zastrzeżeniu przez prokuratora do osobistego wykonania jakiegokolwiek czynności śledztwa. Z kolei jeśli idzie o dochodzenie, przepis art. 325a kpk wskazuje, że prowadzi je Policja lub inny organ, chyba że prowadzi je prokurator.

Warto także dodać, że w myśl art. 326 kpk, prokurator nadzoruje postępowanie w zakresie, w jakim sam go nie prowadzi. Z tytułu nadzoru prokurator może natomiast: 1) zaznajamiać się z zamierzeniami prowadzącego postępowanie, wskazywać kierunki postępowania oraz wydawać co do tego zarządzenia; 2) żądać przedstawienia sobie materiałów zbieranych w toku postępowania; 3) uczestniczyć w czynnościach dokonywanych przez prowadzących postępowanie, osobiście je przeprowadzać albo przejąć sprawę do swego

---

<sup>501</sup> *Ibidem*, s. 720.

prowadzenia; 4) wydawać postanowienia, zarządzenia lub polecenia oraz zmieniać i uchylać postanowienia i zarządzenia wydane przez prowadzącego postępowanie.

Zarówno pozycja ustrojowa, organizacja, jak i zadania prokuratury mogą być rozmaicie ukształtowane. Wyróżnić można dwa zasadnicze modele organizacji prokuratury – model francuski (klasyczny) oraz model anglosaski. Model francuski opiera się na hierarchicznym podporządkowaniu prokuratury, wraz z prokuratorami generalnymi przy sądach apelacyjnych (fr. *procureurs généraux cours d'appel*) i prokuratorami generalnymi przy Sądzie Kasacyjnym (fr. *procureurs généraux Cour de cassation*) ministrowi sprawiedliwości. Tego rodzaju zależności obowiązują także w Austrii, Czechach, Hiszpanii, Holandii czy Rumunii. Pewna modyfikacja modelu klasycznego obowiązuje również w Niemczech, a tamtejsze odmienności wynikają między innymi z federalnego charakteru państwa. W Niemczech nadzór nad prokuraturą sprawuje Federalny Prokurator Generalny (afiliowany przy Trybunale Federalnym w Karlsruhe), powoływany przez prezydenta na wniosek ministra sprawiedliwości, za zgodą Bundesratu. Ponadto funkcjonują prokuratorzy generalni w każdym z 16 krajów związkowych. Model anglosaski natomiast (funkcjonujący w Stanach Zjednoczonych oraz w Wielkiej Brytanii), choć zakłada formalne usytuowanie prokuratury w ramach szeroko rozumianej władzy wykonawczej, przewiduje jej niezależność. Oprócz powyższych podstawowych modeli funkcjonują także inne rozwiązania. Możliwe jest powiązanie prokuratury z urzędem głowy państwa. Koncepcja ta opiera się na idei neutralności głowy państwa i gwarantować ma prokuraturze niezależność. Przejawem powiązania prokuratury z głową państwa, jest powoływanie prokuratora generalnego przez prezydenta/króla – w niektórych przypadkach po uzyskaniu zgody parlamentu. Powyższy model znalazł zastosowanie w Bułgarii, Grecji, Słowacji, Finlandii oraz na Litwie. Możliwe jest również przyporządkowanie prokuratury do władzy sądowniczej, co podkreślać ma uczestnictwo prokuratury w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości oraz jej niezależność. Tego rodzaju model funkcjonuje na Węgrzech oraz we Włoszech<sup>502</sup>.

Mnogość koncepcji ustrojowego uplasowania prokuratury potwierdza, że nie jest łatwo dokonać jednoznacznej klasyfikacji tej instytucji do którejś z kategorii organów władzy, wyróżnianych według tradycyjnego monteskiuszowskiego trójpodziału. Każdy z modeli stanowi w istocie próbę pogodzenia charakterystycznej dla władzy sądowniczej niezależności z zapewnianiem bezpieczeństwa wewnętrznego poprzez zwalczanie przestępczości, co z kolei należy do domeny władzy wykonawczej. W Polsce prokuratura jest podporządkowana

---

<sup>502</sup> J. Szymanek *Modele ustrojowego usytuowania prokuratury*, Warszawa 2022, s. 5-23.

Prokuratorowi Generalnemu, który na skutek swoistej „unii personalnej” sprawuje jednocześnie funkcję Ministra Sprawiedliwości. Co warto podkreślić, choć Konstytucja RP wspomina zarówno o zadaniach Ministra Sprawiedliwości, jak i Prokuratora Generalnego, nie przewiduje w żadnym przepisie wymogu pełnienia obydwu tych funkcji przez jedną osobę. Tradycyjnie jednak wspomniana „unia personalna” miała miejsce – za wyjątkiem sześcioletniego okresu przerwy w latach 2010 – 2016. Analizując powyższą kwestię z perspektywy historycznej wspomnieć trzeba, że uchwalona 20 czerwca 1985 roku ustawa o Prokuraturze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej<sup>503</sup> (obowiązująca z pewnymi zmianami – już jako ustawa o prokuraturze - do 2016 roku) pierwotnie przewidywała, że Prokuratora Generalnego powołuje i odwołuje Rada Państwa. Na skutek ustawy z dnia 22 marca 1990 roku o zmianie ustawy o Prokuraturze Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej, Kodeksu postępowania w sprawach o wykroczenia oraz ustawy o Sądzie Najwyższym wprowadzono przepis, na mocy którego funkcję Prokuratora Generalnego przydzielono Ministrowi Sprawiedliwości. Taki stan prawny obowiązywał aż do reformy przeprowadzonej w 2009 roku. W jej wyniku funkcje Prokuratora Generalnego i Ministra Sprawiedliwości zostały rozdzielone z dniem 31 marca 2010 roku. W obowiązującym wówczas stanie prawnym, Prokurator Generalny był powoływany przez Prezydenta RP, spośród dwóch kandydatów zgłoszonych przez Krajową Radę Sądownictwa i Krajową Radę Prokuratury, na sześcioletnią kadencję. W praktyce do powołania Prokuratora Generalnego w opisanym powyżej trybie doszło jeden raz. Kolejna bowiem reforma doprowadziła do ponownego zespolenia omawianych urzędów z dniem 05 marca 2016 roku. Od tej pory, z mocy prawa, funkcję Prokuratora Generalnego sprawuje Minister Sprawiedliwości.

Co warto podkreślić, w systemie polskich organów wymiaru sprawiedliwości funkcjonowała niegdyś instytucja sędziego śledczego. Urząd ten posiada rodowód francuski i został ustanowiony na mocy przyjętej w czasach napoleońskich procedury karnej (fr. *Code d'instruction criminelle* z 1808r.) Rola i znaczenie sędziego śledczego były jednak stopniowo w Polsce ograniczane. Reforma procedury karnej przeprowadzona w 1928 roku doprowadziła do marginalizacji tego organu - na rzecz wzmocnienia pozycji prokuratora. Zmiany polityczne zachodzące w Polsce po II wojnie światowej i postępujące w ślad za nimi reformy wymiaru sprawiedliwości były nie do pogodzenia z ideą funkcjonowania w systemie organów ścigania czynnika dysponującego choćby szczątkową niezależnością. W konsekwencji, reformy z lat 1949-1950 prowadzone pod hasłami usprawnienia wymiaru sprawiedliwości na etapie

---

<sup>503</sup> Ustawa z dnia 20 czerwca 1985 roku o prokuraturze (t. j. Dz. U. 2011, nr 270, poz. 1599 ze zm.).

zaostrzającej się walki klasowej, poskutkowały likwidacją urzędu sędziego śledczego. Mimo stopniowych zmian wprowadzających, a następnie poszerzających kompetencje sądu na etapie postępowania przygotowawczego, instytucja sędziego śledczego nie została przywrócona<sup>504</sup>.

### 2.3 Policja i inne organy postępowania przygotowawczego

Jak wskazano powyżej, w myśl art. 311 kpk, prokurator może zlecić Policji prowadzenie śledztwa w całości, części bądź w zakresie wybranych czynności. Przepisy Kodeksu dotyczące przebiegu postępowania przygotowawczego wielokrotnie wspominają o uprawnieniach bądź obowiązkach Policji. Pamiętać jednak trzeba, że zgodnie z art. 312 kpk, uprawnienia Policji przysługują także: 1) organom Straży Granicznej, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Krajowej Administracji Skarbowej, Centralnego Biura Antykorupcyjnego oraz Żandarmerii Wojskowej, w zakresie ich właściwości; 2) innym organom przewidzianym w przepisach szczególnych.

Podstawową instytucją powołaną do zwalczania przestępczości, w tym do prowadzenia postępowań przygotowawczych jest Policja. Organizacja i ustrój Policji jest uregulowany przede wszystkim w ustawie z dnia 06 kwietnia 1990 roku o Policji<sup>505</sup>. Wśród licznych zadań formacji, ustawa wymienia w art. 1 ust. 2 pkt 4 wykrywanie przestępstw i wykroczeń oraz ściganie ich sprawców. Zauważyć przy tym należy, że – inaczej niż w przypadku pozostałych służb – przepisy kompetencyjne nie ograniczają właściwości rzeczowej Policji do określonych rodzajów przestępstw czy wykroczeń.

Z kolei organizację pozostałych służb oraz ich właściwość i zadania w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych regulują następujące akty normatywne, dotyczące służb wymienionych w art. 312 pkt 1 kpk:

- 1) ustawa z dnia 12 października 1990 roku o Straży Granicznej<sup>506</sup>,
- 2) ustawa z dnia z dnia 24 maja 2002 roku o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu<sup>507</sup>,
- 3) ustawa o KAS,

---

<sup>504</sup> C. Kulesza *Sędzia śledczy: inkwizytor czy gwarant praw jednostki? Refleksje historyczno-prawnoporównawcze* w: M. Mikołajczyk, J. Ciągwa, P. Fiedorczyk, A. Stawarska-Rippel, T. Adamczyk, A. Drogoń, W. Organiściak, K. Kuźmich (red.) *O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestopięciolate pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin. Księga II, Białystok – Katowice 2010, s. 994-995.*

<sup>505</sup> Ustawa z dnia 06 kwietnia 1990 roku o Policji (t. j. Dz. U. z 2025, poz. 636 ze zm.).

<sup>506</sup> Ustawa z dnia 12 października 1990 roku o Straży Granicznej (t. j. Dz. U. z 2025, poz. 914 ze zm.).

<sup>507</sup> Ustawa z dnia z dnia 24 maja 2002 roku o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu (t. j. Dz. U. z 2025, poz. 902 ze zm.).

- 4) ustawa z dnia 09 czerwca 2006 roku o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym<sup>508</sup>.
- 5) ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 roku o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych<sup>509</sup>
- 6) ustawa z dnia 28 września 1991 roku o lasach<sup>510</sup> (w zakresie Straży Leśnej), ustawa z dnia 13 października 1995 roku Prawo łowieckie<sup>511</sup> (w zakresie Państwowej Straży Łowieckiej) oraz ustawa z dnia 18 kwietnia 1985 roku o rybactwie śródlądowym<sup>512</sup> (w zakresie Państwowej Straży Rybackiej).

Zauważyć przy tym wypada, że wymienione w pkt 6 „inne organy” posiadają znacznie ograniczone uprawnienia względem Policji oraz służb, wskazanych w art. 312 pkt 1 kpk. Za szczególny przykład rozbieżności w uprawnieniach niech posłuży fakt, że Straż Leśna i Państwowa Straż Łowiecka nie posiada uprawnień do zatrzymania osoby podejrzanej o popełnienie przestępstwa, a jedynie ujęcia i doprowadzenia do Policji. Z kolei Państwowej Straży Rybackiej wprawdzie nie przyznano wprost uprawnienia do ujęcia osoby podejrzanej (być może uprawnienie to jest wywodzone bezpośrednio z art. 243 kpk), natomiast posiada ona prawo do doprowadzenia do najbliższego komisariatu lub posterunku Policji osób, w stosunku do których zachodzi uzasadniona potrzeba podjęcia dalszych czynności wyjaśniających.

#### **2.4 Jaki organ będzie właściwy do prowadzenia postępowania przygotowawczego?**

Odpowiedź na tak sformułowane pytanie nie zawsze jest oczywista. Analiza właściwości rzeczowej poszczególnych służb jednoznacznie wskazuje bowiem, że ich zakresy kompetencji niejednokrotnie nakładają się na siebie. Stosunkowo łatwo wyobrazić sobie można sytuację, w której w przypadku konkretnego procederu przestępczego właściwa rzeczowo będzie więcej niż jedna służba. Możliwa jest także hipotetyczna sytuacja, w której ze względu na różne aspekty przestępczej działalności dopuszczalna jest właściwość w zasadzie każdej ze wskazanych służb czy ich wyspecjalizowanych agend. Za przykład posłużyć może następujący stan faktyczny: żołnierze w czynnej służbie wojskowej (właściwość ŻW), działając w zorganizowanej grupie przestępczej (właściwość CBŚP), biorąc zarazem udział w działalności obcego wywiadu (właściwość ABW), z przedstawicielami którego

---

<sup>508</sup> Ustawa z dnia 09 czerwca 2006 roku o Centralnym Biurze antykorupcyjnym (t. j. Dz. U. z 2025, poz. 712).

<sup>509</sup> Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 roku o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych (t. j. Dz. U. 2025, poz. 12 ze zm.).

<sup>510</sup> Ustawa z dnia 28 września 1991 roku o lasach (t. j. Dz. U. 2025, poz. 567 ze zm.).

<sup>511</sup> Ustawa z dnia 13 października 1995 roku Prawo łowieckie (t. j. Dz. U. 2025, poz. 539).

<sup>512</sup> Ustawa z dnia 18 kwietnia 1985 roku o rybactwie śródlądowym (t. j. Dz. U. 2022, poz. 883).

komunikowali się korzystając z sieci teleinformatycznej (właściwość CBZC), przekroczyli nielegalnie granicę państwową (właściwość SG) i dokonali nielegalnego międzynarodowego obrotu bronią palną (właściwość ABW) oraz wyrobami akcyzowymi (właściwość SG i KAS), a następnie skorumpowali funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, którzy wpadli na trop procederu (właściwość CBA, ABW i KAS) oraz swoich przełożonych (właściwość CBA i ŻW), a wskutek ich przestępczej działalności Skarb Państwa poniósł szkodę w takich rozmiarach, że działalność ta godziła w ekonomiczne interesy państwa (właściwość CBA) oraz ekonomiczne podstawy państwa (właściwość ABW).

By wykazać, że mogą zdarzyć się sytuacje, w których trudno jest jednoznacznie wskazać konkretny organ właściwy do prowadzenia postępowania przygotowawczego nie trzeba nawet sięgać po tak niecodzienne stany faktyczne, jak przedstawiony powyżej. Dość powiedzieć, że w sprawach szeroko rozumianej przestępczości podatkowej postępowania prowadzi Policja (jednostki różnych szczebli, w tym CBŚP), KAS, ABW czy CBA. W praktyce zatem decyzja, który konkretnie organ prowadził będzie postępowanie przygotowawcze należy do prokuratora, wydającego zarządzenie o powierzeniu śledztwa, w którym wyznacza służbę - ze wskazaniem jednostki organizacyjnej. Nie jest także wykluczone powierzenie śledztwa przez prokuratora więcej niż jednej służbie, szczególnie spraw wielowątkowych, dotyczących szerokiego spektrum przestępczej działalności. Wpływ na to, jaki organ prowadził będzie postępowanie przygotowawcze może mieć także wcześniejsze podejmowanie czynności o charakterze pozaprocesowym, w ramach których wykryto nielegalny proceder (przykładowo: proceder wystawiania fikcyjnych faktur VAT został wykryty przez funkcjonariuszy Policji w toku czynności operacyjno – rozpoznawczych; właściwa jednostka Policji kieruje zawiadomienie o podejrzeniu popełnienia przestępstwa do prokuratury wraz z wnioskiem o powierzenie jej śledztwa do prowadzenia).

### **3. Dowód w postępowaniu karnym**

Jak wskazano we wcześniejszych rozważaniach (Rozdział II), pojęcie dowodu jest wieloznaczne. Na potrzeby dalszych rozważań można posłużyć się definicją, w myśl której: „Dowód w postępowaniu karnym to każdy dopuszczalny przez prawo karne procesowe środek służący dokonaniu takich ustaleń, czyli służący ustaleniu okoliczności mających znaczenie dla rozstrzygnięcia.”<sup>513</sup> Skoro więc wśród celów procesu karnego wymienia się w szczególności

---

<sup>513</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.* s. 447.

wykrycie i pociągnięcie do odpowiedzialności sprawcy przestępstwa, podjęcie decyzji w tym zakresie wymaga stworzenia odpowiedniej podstawy faktycznej. Stwierdzenie czy dane okoliczności miały lub nie miały miejsca służy dokonaniu relewantnych prawnokarnie ustaleń i odbywa się w oparciu o przeprowadzenie dowodów, podlegających ścisłej regulacji<sup>514</sup>. Dowody są zatem niemal jedynym (oprócz nich – także fakty notoryjne, *vide* art. 168 kpk) dopuszczonym przez przepisy prawa źródłem poznania na potrzeby procesu karnego<sup>515</sup>.

Na szczególną uwagę w przytoczonej powyżej definicji dowodu zasługuje aspekt dopuszczalności przez prawo. Zagadnienie to zostanie szerzej przedstawione przy okazji omawiania art. 168a kpk.

#### **4. Zasady postępowania dowodowego w procesie karnym**

W literaturze przedmiotu wyróżnia się następujące zasady postępowania dowodowego: zasadę prawdy materialnej, zasadę bezpośredniości oraz zasadę swobodnej oceny dowodów<sup>516</sup>, a także zasadę koncentracji materiału dowodowego<sup>517</sup>.

##### **4.1 Zasada prawdy materialnej**

Powyższa zasada została sformułowana w art. 2 § 2 kpk, zgodnie z którym podstawę rozstrzygnięć stanowiąc winny prawdziwe ustalenia faktyczne. W myśl zasady tej, decyzja procesowa powinna opierać się na prawdziwych ustaleniach faktycznych, a zadaniem organów procesowych jest dołożyć starań, aby takie ustalenia uzyskać – w granicach środków i sposobów przewidzianych przez prawo procesowe i z poszanowaniem gwarancji procesowych<sup>518</sup>.

Znaczenie zasady prawdy materialnej jest istotne do tego stopnia, że uzasadnia niekiedy odstępstwo od innych zasad procesu (możliwość odczytywania protokołów przesłuchania świadków jako odstępstwo od zasady bezpośredniości czy inicjatywa dowodowa organów jako odstępstwo od kontradyktoryjności). Ważny pogląd co do treści omawianego przepisu wypowiedział Sąd Apelacyjny w Warszawie, który w wyroku z dnia 20 września 2017 roku

---

<sup>514</sup> H. Paluszkiwicz w: T. Gardocka, D. Jagiełło (red.) *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 19-20.

<sup>515</sup> A. Gaberle *Dowody w sądowym procesie karnym*, Kraków 2007, s. 21.

<sup>516</sup> J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *Proces karny*, Warszawa 2017, 183-197.

<sup>517</sup> Tak K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005, s. 85-86.

<sup>518</sup> M. Cieślak *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984, s. 320.

podniósł, iż: „(...) podstawę wszelkich rozstrzygnięć powinny stanowić prawdziwe ustalenia faktyczne, co w postępowaniu sądowym jest osiągalne tylko wtedy, gdy przedmiotem zainteresowania sądu jest cały zebrany materiał dowodowy bez pominięcia istotnych jego części i gdy całokształt tego materiału - po prawidłowym ujawnieniu go w procesie - stanie się następnie przedmiotem rozważań sądu<sup>519</sup>”.

W kontekście prawdy materialnej warto wspomnieć także o zasadach domniemania niewinności i *in dubio pro reo* (które zostaną szerzej omówione na dalszym etapie pracy). Powyższe zasady prowadzić mogą bowiem do ograniczenia znaczenia zasady prawdy materialnej. Skoro bowiem sąd musi wydać orzeczenie skazujące lub uniewinniające, w sytuacji gdy - pomimo dołożonych starań - nie uda się dokonać wiarygodnych ustaleń faktycznych wskazujących na winę oskarżonego, w konsekwencji wspomnianych zasad zapadnie wyrok uniewinniający, choćby nie dokonano również ustaleń wskazujących na niewinność. Wyrok uniewinniający bowiem jest konieczny zarówno gdy zostanie wykazana niewinność oskarżonego, ale także, gdy nie zostanie wykazana ani wina, ani niewinność<sup>520</sup>. W istocie dokonywanie ustaleń faktycznych „bezsposornie wykazujących niewinność oskarżonego” nie jest zatem koniecznym warunkiem zapadnięcia wyroku uniewinniającego. Przejawem powyższej prawidłowości jest także art. 74 § 1 kpk, zgodnie z którym oskarżony nie ma obowiązku dowodzenia swej niewinności ani dostarczania dowodów na swą niekorzyść (łac. *nemo se ipsum accusare tenetur*).

Za podważeniem bezwzględного charakteru zasady prawdy materialnej przemawia także istnienie zakazów dowodowych czy instytucji takich, jak zakaz *reformationis in peius* lub zakaz *ne bis in idem*. Tym samym zasada prawdy materialnej sprowadza się do dyrektywy nakazującej organom procesowym poczynienie ustaleń w ramach możliwości faktycznych i prawnych, przy zachowaniu proceduralnych ograniczeń<sup>521</sup>. Jak bowiem celnie wskazuje J. Skorupka: „Dokonanie ustaleń zgodnych z rzeczywistością nie stanowi celu postępowania karnego, a jedynie warunek wydania trafnego, sprawiedliwego orzeczenia<sup>522</sup>”.

Zagrożeniem dla realizacji zasady prawdy materialnej w procesie karnym może niekiedy paradoksalnie być samodzielność jurysdykcyjna sądu karnego (*vide* art. 8 kpk). W konsekwencji bowiem równolegle może funkcjonować kilka ustalonych przez sądy „prawd” – szczególnie w sytuacji, gdy pomimo łączności przedmiotowej zbieżne zdarzenia wyjaśniane

---

<sup>519</sup> II AKa 251/17, LEX nr 2375041.

<sup>520</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.*, s. 84.

<sup>521</sup> A. Sakowicz w: A. Sakowicz (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, 25-27.

<sup>522</sup> J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 15.

są w toku odrębnych postępowań. Powyższe skutkować może zapadnięciem różnych rozstrzygnięć, z których co najmniej jedno będzie sprzeczne z prawdą. Z kolei jako ograniczenia swobody sądu w dociekaniu prawdy wskazuje się zakaz dowodzenia przeciwko prawomocnemu orzeczeniu kształtującemu prawo lub stosunek prawny (*vide* art. 8 § 2 kpk) oraz nakaz rozstrzygania na korzyść oskarżonego wątpliwości wynikających z nieprzeprowadzonych przez prokuratora dowodów (*vide* art. 396a § 4 kpk)<sup>523</sup>. Warto przy tym przytoczyć trafny pogląd, że dążenie do szybkiego i sprawnego przeprowadzenia postępowania karnego nie może uzasadniać rezygnacji z realizacji zasady prawdy, do osiągnięcia której należy dążyć wszelkimi dostępnymi środkami (tak SA w Lublinie w wyroku z dnia 22 stycznia 2001 roku<sup>524</sup>).

#### 4.2 Zasada bezpośredniości

Wprawdzie zasada bezpośredniości nie jest wskazana wprost w przepisach Kodeksu postępowania karnego, niemniej jest wywodzona w orzecznictwie oraz w doktrynie z szeregu norm funkcjonujących w tym akcie prawnym. W literaturze przedmiotu trafnie zauważa się, że o ile prawda materialna stanowi cel postępowania dowodowego, to zasada bezpośredniości oznacza metodę tegoż postępowania<sup>525</sup>. Zasadę bezpośredniości rozumie się jako postulat maksymalnego zbliżenia organu procesowego do badanych faktów, a zatem - maksymalnej możliwej redukcji zbędnych pośredników z poznania procesowego<sup>526</sup>.

Konsekwencją zasady bezpośredniości a zarazem świadectwem jej znaczenia jest art. 401 § 2 kpk, w myśl którego w razie zmiany składu sądu, postępowanie główne należy prowadzić od nowa. Powyższa regulacja, ma zagwarantować, by sąd w konkretnym i niezmiennym składzie mógł zapoznać się z całością materiału dowodowego, by na tej podstawie wydać rozstrzygnięcie. I choć zasada ta może wpływać i wpływa dezorganizująco na przebieg procesów sądowych, jest to jednak cena, jaką ustawodawca jest gotów zapłacić (a za jego wolą - wymiar sprawiedliwości płaci), w imię zapewnienia sądowi warunków do wydania trafnych rozstrzygnięć.

---

<sup>523</sup> T. Gardocka w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 35-37.

<sup>524</sup> II AKa 249/00, LEX nr 55375.

<sup>525</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.*, s. 92.

<sup>526</sup> Tak M. Cieślak *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984, s. 330, M. Siewierski w: M. Siewierski, J. Tylman, M. Olszewski *Op. cit.* s. 45.

W skład zasady bezpośredniości wchodzi dwie dyrektywy. Pierwsza z nich zakłada konieczność bezpośredniego przeprowadzenia dowodów na rozprawie głównej. Druga z kolei nakazuje dokonywanie ustaleń na podstawie dowodów pierwotnych, nie zaś wtórnych. Obydwie dyrektywy doznają jednak ograniczeń. Odstępstwem od pierwszej z nich jest szereg przepisów (*vide* art. 391- 393 kpk) pozwalających na odczytywanie na rozprawie głównej protokołów z uprzednio dokonanych czynności, a nawet możliwość uznania dokumentów za ujawnione bez odczytywania (*vide* art. 405 kpk). Jeśli zaś chodzi o drugą z dyrektyw, choć przyznaje się prymat dowodom pierwotnym, istnieje także możliwość (a czasem konieczność) korzystania z dowodów wtórnych. Gdy bowiem brak możliwości przesłuchania świadka naocznego, pozostaje możliwość przesłuchania świadka, któremu dane zdarzenie jest znane ze słyszenia<sup>527</sup>.

Kolejnym odstępstwem od bezpośredniości jest pomoc sądowa. Pomoc sądowa w postępowaniu karnym, realizowana jest w warunkach przewidzianych przez art. 396 kpk i może być wykonana poprzez sędziego wyznaczonego (spośród sędziów ze składu orzekającego) lub sąd wezwany (do którego sąd zwraca się o wykonanie określonej czynności procesowej)<sup>528</sup>. Świadectwem odstępstwa od bezpośredniości jest także przebieg procesu karnego przed sądem II instancji, gdzie zasadniczo prowadzenie postępowania dowodowego dopuszczalne jest tylko wyjątkowo<sup>529</sup>. Choć stan prawny w tym zakresie ulegał ostatnimi czasy zmianom (w kierunku zniesienia części restrykcji), to postępowanie dowodowe na etapie orzekania przez sąd II instancji jest w dalszym ciągu ograniczone.

### 4.3 Zasada swobodnej oceny dowodów

Zasada swobodnej oceny dowodów jest uregulowana w przepisie art. 7 kpk. Przytoczony przepis nakazuje kierowania się trzema kryteriami przy ocenie dowodów: zasadami prawidłowego rozumowania, wskazaniem wiedzy oraz doświadczeniem życiowym. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że ocena – choć swobodna – podlega zarazem kontroli, co wyraża się w dwóch aspektach. Po pierwsze organ procesowy musi uzasadnić zajęte stanowisko co do oceny dowodów. Po drugie zaś dokonana ocena podlega weryfikacji w toku kontroli instancyjnej<sup>530</sup>. W literaturze określa się, że brak dowolności w zakresie oceny materiału dowodowego jako „związanie sądu przeprowadzonymi dowodami”. Zjawisko to ma

---

<sup>527</sup> J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *Proces karny*, Warszawa 2017, s. 188-189.

<sup>528</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.*, s. 101.

<sup>529</sup> K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005, s. 84.

<sup>530</sup> J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, 39.

dwa wymiary – zakaz pominięcia któregokolwiek z przeprowadzonych dowodów oraz zakaz kierowania się w ocenach dowodem nieprzeprowadzonym<sup>531</sup>.

Z treści art. 7 kpk wywieść można dwie normy. Pierwsza z nich odnosi się do przedmiotu oceny (której podlega cały materiał dowodowy – wszystkie przeprowadzone dowody), natomiast druga odnosi się do sposobu oceny (która winna być dokonana z uwzględnieniem zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego). Poczynić jednak należy zastrzeżenie, iż swobodnej ocenie podlega materiał istotny dla sprawy (*vide* art. 366 §1 kpk), natomiast dowodów nieistotnych przeprowadzać zasadniczo nie należy wcale (wniosek dowodowy w tym zakresie podlega bowiem oddaleniu na zasadzie art. 170 § 1 pkt 2 kpk), a jeśliby dowód taki pomimo tego przeprowadzono – nie ma potrzeby go oceniać<sup>532</sup>.

Na przytoczenie zasługuje punkt widzenia wyrażony przez SN w postanowieniu z dnia 05 sierpnia 2009 roku, w którym wymieniono warunki swobodnej oceny dowodów: „(...) przekonanie sądu o wiarygodności jednych dowodów i niewiarygodności innych pozostaje pod ochroną przepisu art. 7 k.p.k., jeśli tylko: a) jest poprzedzone ujawnieniem w toku rozprawy głównej całokształtu okoliczności sprawy; b) stanowi wyraz rozważenia wszystkich okoliczności przemawiających zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść oskarżonego; c) jest zgodne ze wskazaniami wiedzy i doświadczenia życiowego, a nadto zostało wyczerpująco i logicznie uargumentowane w uzasadnieniu wyroku.”<sup>533</sup>

Jednym z przejawów zasady swobodnej oceny dowodów jest brak hierarchii dowodów w procedurze karnej. Nie ma zatem podziału na dowody „lepsze” i „gorsze”, charakterystycznego dla legalnych teorii dowodowych. Tym samym przepisy nie przewidują prymatu określonych dowodów kosztem innych, chociażby ze względu na ich korzystność lub niekorzystność dla oskarżonego (co podkreślił SA w Krakowie w wyroku z dnia 04 grudnia 2002 roku<sup>534</sup>).

Zasada swobodnej oceny dowodów uniemożliwia automatyczne dyskwalifikowanie przez organ procesowy dowodów. Jak wskazuje orzecznictwo, niedopuszczalne jest dyskwalifikowanie *a priori*: 1) zeznań świadków, którzy w trakcie zdarzenia byli pod wpływem alkoholu (SA w Warszawie w wyroku z dnia 10 sierpnia 2023 roku<sup>535</sup>), 2) zeznań świadków, którzy nie byli bezpośrednimi obserwatorami zdarzenia, a wiedzę posiadają z zapisów

---

<sup>531</sup> A. Gaberle *Op. cit.* s. 239-240.

<sup>532</sup> M. Kurowski w: D. Świecki (red). *Kodeks postępowania karnego. Komentarz tom I*, Warszawa 2024 s. 62.

<sup>533</sup> II KK 36/09, LEX nr 517094.

<sup>534</sup> II AKa 321/02, LEX nr 78562.

<sup>535</sup> II AKa 45/23, LEX nr 3624180.

monitoringu (SA w Warszawie w wyroku z dnia 23 czerwca 2022 roku<sup>536</sup>) lub ze słyszenia – z relacji innej osoby (SA w Łodzi w wyroku z dnia 06 lipca 2021 roku<sup>537</sup>), 3) zeznań świadków dotkniętych mankamentami psychicznymi, osobowościowymi czy osób niedojrzałych w tym dzieci (SA w Katowicach w wyroku z dnia 11 marca 2022 roku<sup>538</sup>).

Również niedopuszczalne jest dezawuowanie rozstrzygnięcia dlatego tylko, że opiera się na relacji jednego świadka. W takich warunkach nie jest wykluczone zapadnięcie wyroku skazującego, o ile zeznania te są spójne i logiczne (tak SA w Krakowie w wyroku z dnia 28 maja 2010 roku<sup>539</sup> czy SA w Poznaniu w wyroku z dnia 24 października 2023 roku<sup>540</sup>).

Swobodna ocena dowodów jest możliwa do pogodzenia z zasadą *in dubio pro reo*. Samo bowiem wynikanie rozmaitych wersji wydarzeń z materiału dowodowego nie oznacza istnienia niedających się usunąć wątpliwości. Dopiero gdy po dokonaniu swobodnej oceny dowodów zachodzą nieusuwalne wątpliwości, możliwe jest ich rozstrzygnięcie na korzyść oskarżonego w drodze zasady *in dubio pro reo* (tak SN w wyroku z dnia 06 stycznia 2004 roku<sup>541</sup>). Tym samym jednocześnie powoływanie się na naruszenie art. 5 § 2 kpk i art. 7 kpk jest niedopuszczalne, jak stwierdził SA w Warszawie w wyroku z dnia 03 sierpnia 2021 roku<sup>542</sup>. Swobodna ocena dowodów, choć słusznie uważana za osiągnięcie doskonalsze od legalnych teorii dowodowych, może jednak w określonych sytuacjach skutkować trudnymi do zaakceptowania skutkami. W zależności bowiem od tego kto dokonuje oceny dowodów, prowadzić może ona do odmiennych rezultatów. Wynika to z różnic w zdolnościach z zakresu logicznego rozumowania, różnego poziomu pozaprawniczej wiedzy, a wreszcie z odmiennych doświadczeń życiowych dokonujących oceny sędziów. W konsekwencji odmienna ocena dowodów skutkować może zapadnięciem rozbieżnych rozstrzygnięć, nawet w zakresie tego samego stanu faktycznego (np. w sprawach wyłączonych do odrębnych postępowań, a wcześniej rozpoznawanych łącznie, zapada w jednej wyrok skazujący, w drugiej zaś uniewinniający)<sup>543</sup>. Za usprawiedliwienie sytuacji, w której w tym samym stanie faktycznym zapadają odmiennie rozstrzygnięcia może jednak w pewnych warunkach służyć argument odwołujący się do indywidualizacji odpowiedzialności – zgodnie bowiem z art. 20 kk,

---

<sup>536</sup> II AKa 34/21, LEX nr 3372179.

<sup>537</sup> II AKa 25/21, LEX nr 3439381.

<sup>538</sup> II AKa 288/21, LEX nr 3587025.

<sup>539</sup> II AKa 71/10, LEX nr 621377.

<sup>540</sup> II AKa 188/23, LEX nr 3643697.

<sup>541</sup> V KK 60/03, LEX nr 104378.

<sup>542</sup> II AKa 315/20, LEX nr 3254198.

<sup>543</sup> T. Gardocka, D. Jagiełło *Zasada swobodnej oceny dowodów w procesie karnym i co z niej wynika* w: R. Olszewski, A. Małolepszy *Quo vadit processus criminalis? Rzeczywistość i wyzwania*, Warszawa – Łódź 2021, s. 136.

odpowiedzialność każdego ze współdziałających jest niezależna od odpowiedzialności pozostałych.

## 5. Domniemanie niewinności i zasada *in dubio pro reo*

Scharakteryzowania wymagają także zasady procesu karnego ściśle dotyczące sytuacji oskarżonego, do których zaliczyć można domniemanie niewinności (art. 5 § 1 kpk) oraz zasadę *in dubio pro reo* (art. 5 § 2 kpk). Zasady te – choć nie są zaliczane do zasad postępowania dowodowego *sensu stricto* – mają pierwszorzędne znaczenie dla oceny jego wyników i podjęcia na jej podstawie końcowej decyzji merytorycznej przez organ procesowy. Zaznaczyć warto, że zasady te mają wielowiekową tradycję - zostały bowiem po raz pierwszy oficjalnie sformułowane w szesnastowiecznej nauce włoskiej, co też uczynił Egidio Bossius w *Tractatus Varii Criminalis Materiae* z 1562r.<sup>544</sup>.

### 5.1 Domniemanie niewinności

Domniemanie niewinności (łac. *praesumptio boni viri*) posiada umocowanie nie tylko w przepisach ustawy karnej procesowej. Zasada ta została wprost zapisana także w normach rangi konstytucyjnej (art. 42 ust. 3 Konstytucji RP) oraz konwencyjnej (art. 6 ust. 2 EKPCz). Z tego też względu w piśmiennictwie podkreśla się, że zakres domniemania niewinności rozumieć należy szeroko. Zgodnie z przytoczonymi postanowieniami Konstytucji, domniemanie to odnosi się bowiem do każdego – nie zaś wyłącznie do oskarżonego/podejrzanego. W konsekwencji uznać można, że w procesie karnym – nawet przed formalnym pojawieniem się podejrzanego, wszystkim uczestnikom przysługuje domniemanie niewinności. Z kolei jako datę wygaśnięcia domniemania wskazać należy zapadnięcie prawomocnego wyroku stwierdzającego winę<sup>545</sup>.

Domniemanie to nie powinno być sprowadzane do subiektywnego sądu organu procesowego, polega natomiast na pewnym obiektywnym stanie prawnym – zgodnie z którym oskarżony (podejrzany) jest osobą w świetle prawa niewinną – dopóki nie zostanie udowodniony stan przeciwny. Konsekwencją tego obiektywnego stanu jest nakaz adresowany do organów procesowych, by oskarżonego traktowały jak osobę niewinną – niezależnie

---

<sup>544</sup> M. Lipczyńska *Znaczenie i funkcje zasady „in dubio pro reo” w procesie karnym*, Państwo i Prawo 1967/10, s. 553.

<sup>545</sup> M. Kurowski w: D. Świecki *Kodeks postępowania karnego. Komentarz Tom I*, Warszawa 2024 s. 47-48.

od własnych zapatrywań. Ponadto konsekwencją domniemania niewinności jest obowiązek dowodzenia winy przez organy procesowe oraz skorelowany z nim brak obowiązku dowodzenia niewinności przez oskarżonego. Równocześnie zasada ta nie może być utożsamiana z procesowym liberalizmem – stanowi jednakże gwarancję prawidłowego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości<sup>546</sup>. Przejawem zasady domniemania niewinności jest zatem spoczywanie na oskarżycielu ciężaru dowodu winy<sup>547</sup>. W rezultacie wprost w Kodeksie postępowania karnego zapisano, że oskarżony nie ma obowiązku dowodzenia swej niewinności (*vide* art. 74 § 1 kpk).

Następstwem zasady domniemania niewinności jest powinność udowadniania nie tylko winy, ale także wszelkich niekorzystnych dla oskarżonego okoliczności. Z kolei okoliczności dla oskarżonego korzystne mogą zostać uznane również dlatego, że okoliczności przeciwstawne nie zostały udowodnione (tak SA w Poznaniu w wyroku z dnia 24 listopada 2021 roku<sup>548</sup>). Stąd też rozróżnić należy niedostatki dowodów obciążających i niedostatki wyjaśnień nieprzyznającego się do winy oskarżonego, gdyż to jemu należy dowieść winę, a oskarżony nie musi swej niewinności dowodzić (SA w Warszawie z dnia 01 kwietnia 2015 roku<sup>549</sup>). Teza ta znajduje akceptację w piśmiennictwie. Za ilustrację tego poglądu może służyć poniższy cytat: „*W procesie karnym niekorzystne skutki braku dowodu lub jego nieudania się ponosi zawsze oskarżyciel (publiczny, prywatny), co stanowi również konsekwencję obowiązywania zasady domniemania niewinności. Oskarżony bowiem nie musi udowadniać swojej niewinności, gdyż zostaje to przyjęte ex lege. Jeżeli natomiast oskarżycielowi nie uda się udowodnić winy oskarżonego, ciężar tego stanu rzeczy zostaje przerzucony na oskarżyciela i w konsekwencji oskarżony zostaje uniewinniony.*”<sup>550</sup> Takie uplasowanie ciężaru dowodu podlega w polskim procesie karnym modyfikacji w przypadku przewidzianym w art. 213 § 2 kk, kiedy to osoba oskarżona o zniesławienie, gdy znamiona tego czynu zostały już w toku procesu wykazane, może przeprowadzić dowód prawdy stawianego przez siebie zarzutu. Regulacja ta ma jednak charakter zupełnie wyjątkowy<sup>551</sup>. Domniemanie niewinności stanowi domniemanie prawne wzruszalne. Jak wskazuje się w piśmiennictwie: „*Doświadczenie życiowe oparte na praktyce karnoprosesowej wskazuje dowodnie,*

---

<sup>546</sup> L. Schaff *Problematyka domniemania niewinności w postępowaniu przygotowawczym*, Nowe Prawo 1954/9, s. 16-33.

<sup>547</sup> J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *Proces karny*, Warszawa 2017, s. 199.

<sup>548</sup> II AKa 212/20, LEX nr 3285763.

<sup>549</sup> II AKa 463/14, LEX nr 1667652.

<sup>550</sup> A. Tęcza – Paciorek, K. Wróblewski *Ciężar dowodu w procesie karnym, czyli jaka jest, a jaka będzie rola sądu (sędziego)*, Przegląd Sądowy 11-12/2014, s. 10.

<sup>551</sup> T. Gardocka w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 39.

że większość oskarżonych to osoby winne popełnienia przestępstwa i w tej sytuacji nie można mówić o domniemaniu faktycznym<sup>552</sup>”.

Zasada domniemania niewinności wywołuje także konsekwencje wykraczające poza proces karny – w tym na gruncie przepisów ustawy z dnia 26 stycznia 1984 roku Prawo prasowe<sup>553</sup>. Przejawami funkcjonowania powyższej zasady jest zakaz wypowiedania w prasie opinii co do rozstrzygnięcia sądowego przed zapadnięciem wyroku I instancji (*vide* art. 13 ust. 1 prawa prasowego) oraz zakaz publikowania w prasie wizerunków i danych osobowych podejrzanego/oskarżonego, ale także świadków, pokrzywdzonych i poszkodowanych, chyba że osoby te wyrażą na to zgodę (*vide* art. 13 ust. 2 prawa prasowego). W odniesieniu do publikowania wizerunku i danych podejrzanego/oskarżonego zgodę wyrazić może także sąd lub prokurator, a postanowienie w tym zakresie jest zaskarżalne (*vide* art. 13 ust. 3 i 4 prawa prasowego)<sup>554</sup>. W sytuacji, gdy decyzję o wyrażeniu zgody podejmują organy wymiaru sprawiedliwości winny szczególnie wnikliwie zważyć pozostające w sprzeczności interesy: domniemanie niewinności chroniące podejrzanego/oskarżonego oraz prawo do informacji przysługujące opinii publicznej<sup>555</sup>.

## 5.2 *In dubio pro reo*

Stosownie do aktualnej treści art. 5 § 2 kpk „Niedające się usunąć wątpliwości rozstrzyga się na korzyść oskarżonego”. Zauważyć przy tym wypada, że w okresie od 01 lipca 2015 roku do 15 kwietnia 2016 roku przepis ten brzmiał: „Wątpliwości, których nie usunięto w postępowaniu dowodowym, rozstrzyga się na korzyść oskarżonego”. Zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść oskarżonego jest uznawana za najważniejszą konsekwencję domniemania niewinności, choć stanowi zarazem odrębną zasadę procesową<sup>556</sup> oraz za niezbędny warunek prawidłowego funkcjonowania wymiaru sprawiedliwości i fundament demokratycznego państwa prawa<sup>557</sup>.

Zakres zasady nie jest rozumiany jednolicie. Najistotniejsza wątpliwość zogniskowana jest wokół problemu czy zasada ta ma zastosowanie do wszelkiego rodzaju wątpliwości

---

<sup>552</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.*, s. 135.

<sup>553</sup> Ustawa z dnia 26 stycznia 1984 roku Prawo prasowe (T. j. Dz. U. 2018 r., poz. 1914 ze zm.)

<sup>554</sup> S. Waltoś *Konstytucyjna zasada domniemania niewinności, a środki masowego przekazu* Nauka 1/2009, s. 16-17.

<sup>555</sup> M. Bransztetel *Zasada domniemania niewinności a media* Prokuratura i Prawo 9, 2006, s. 51.

<sup>556</sup> J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 27.

<sup>557</sup> A. Sakowicz w: A. Sakowicz (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz Tom I*, Warszawa 2020, s. 43.

(a więc zarówno faktycznych, jak i prawnych)<sup>558</sup>, czy też odnosi się wyłącznie do wątpliwości faktycznych – gdyż wątpliwości prawne winny zostać wyjaśnione w drodze wykładni<sup>559</sup>. Stanowisko kompromisowe reprezentuje M. Kurowski, podkreślając, iż zastosowanie zasady *in dubio pro reo* do wątpliwości prawnych co prawda jest dopuszczalne, jednak winno być traktowane jako wyjątek i ostateczność. W pierwszej bowiem kolejności wątpliwości tego rodzaju należy usuwać w drodze wykładni, poprzez skorzystanie z reguł interpretacyjnych (w tym kolizyjnych) czy poprzez kierowanie pytań prawnych do Sądu Najwyższego bądź Trybunału Konstytucyjnego<sup>560</sup>. Wyrażono także pogląd, że usunięcie wszelkiego rodzaju wątpliwości prawnych w drodze wykładni – w realiach sali sądowej – jest niemożliwe do osiągnięcia<sup>561</sup>.

W orzecznictwie podkreśla się, iż zasada *in dubio pro reo* aktualizuje się dopiero, gdy materiał dowodowy został prawidłowo i wszechstronnie zgromadzony oraz poddany ocenie przez pryzmat art. 7 kpk, a pomimo tego nadal pozostają wątpliwości, których nie da się usunąć. Dopiero w takich warunkach możliwe jest rozstrzygnięcie ujawnionych wątpliwości na korzyść oskarżonego. Tym samym niedopuszczalne jest jednoczesne formułowanie zarzutu obrazy art. 7 i art. 5 § 2 kpk, gdyż zarzuty te mają charakter rozłączny (tak np. postanowienia SN z dnia 14 grudnia 2022 roku<sup>562</sup> oraz z dnia 06 lutego 2013 roku<sup>563</sup>). Słusznie także zauważa się, że sięganie po art. 5 § 2 kpk nie może być wyrazem bezradności sądu, który zamierza w ten sposób uchylić się od oceny każdego dowodu pod kątem jego wiarygodności (tak SN w wyroku z dnia 14 maja 2019 roku<sup>564</sup>).

Zasady domniemania niewinności, *in dubio pro reo* oraz rozłożenia ciężaru dowodu są ze sobą nierozzerwalnie powiązane. Zaznaczyć przy tym należy, że zasada *in dubio pro reo* nie była *expressis verbis* wyrażona w Kodeksie postępowania karnego z 1928 roku<sup>565</sup>. W czasie prac nad kolejną kodyfikacją (Kodeks postępowania karnego z 1969 roku) zgłoszono ciekawy, acz niezrealizowany postulat, by wspomniane trzy zasady sformułować w sposób

---

<sup>558</sup> Tak np. T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.*, s. 141, J. Skorupka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 28, A. Jezusek *Zastosowanie reguły in dubio pro reo przy rozstrzygnięciu zagadnień prawnych*, Państwo i Prawo 6/2012, s. 63-76, T. Dukiet – Nagórska w: T. Dukiet – Nagórska (red.) *Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa* Warszawa 2014, s. 43.

<sup>559</sup> Tak np. A. Sakowicz w: A. Sakowicz (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz Tom I*, Warszawa 2020, s. 44, K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005, s. 109-110.

<sup>560</sup> M. Kurowski w: D. Świecki *Kodeks postępowania karnego. Komentarz Tom I*, Warszawa 2024 s. 51.

<sup>561</sup> P. Kruszyński, Sz. Pawelec w: P. Wiliński (red.) *System prawa karnego procesowego t. III. 2 Zasady procesu karnego*, Warszawa 2014, s. 1619-1620.

<sup>562</sup> IV KK 497/22, LEX nr 3458431.

<sup>563</sup> V KK 270/12, LEX nr 1293868.

<sup>564</sup> II KK 293/18, LEX nr 2677089.

<sup>565</sup> Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 19 czerwca 1928 roku Kodeks postępowania karnego (Dz. U. 1928, nr 33, poz. 314 ze zm.)

kompleksowy w jednym przepisie o treści: *Istniejące wątpliwości nie mogą być tłumaczone na niekorzyść oskarżonego, nie można na niego przerzucać ciężaru dowodzenia, a dopóki nie zostanie mu udowodniona wina w trybie przewidzianym w niniejszym kodeksie, winien być uważany za niewinnego*<sup>566</sup>.

## 6. Wartości w procesie karnym

Omawiając problematykę zasad postępowania dowodowego warto odwołać się także do kwestii aksjologicznych, istotnych z punktu widzenia procesu karnego. Jak wskazuje A. Lach wartości w procesie karnym, „są to dobra, idee kształtujące proces karny, stojące u jego podstaw, stanowiące fundament.”<sup>567</sup> Wyróżnia on trzy wartości o uniwersalnym i ponadczasowym charakterze, które winny być realizowane podczas całego postępowania: godność człowieka, sprawiedliwość i prawdę, wskazując na ich hierarchię zgodną z porządkiem w jakim zostały wymienione. Najwyższą wartością jest zatem godność człowieka, która sprzeciwia się niektórym metodom ustalania prawdy (np. torturom), jak i sprawiedliwości materialnoprawnej (np. uniewinnienie sprawcy z uwagi na wykluczenie dowodów uzyskanych z rażącym naruszeniem godności). Kolejna w hierarchii jest sprawiedliwość, która może ograniczać dążenie do prawdy, poprzez wykluczenie niektórych dowodów (np. uzyskanych w drodze policyjnej prowokacji). Tym samym prawda nie jest celem samym w sobie i absolutnym. Bezpośrednie odniesienia do powyższych wartości są *expressis verbis* poczynione w Kodeksie postępowania karnego. Do godności wprost odwołują się art. 2 § 1 pkt 3 kpk (nakaz poszanowania godności pokrzywdzonego), art. 227 kpk (nakaz przeprowadzenia zatrzymania rzeczy i przeszukania z poszanowaniem godności osób, których te czynności dotyczą). Do sprawiedliwości odwołuje się art. 440 kpk, wskazujący na potrzebę zmiany orzeczenia na korzyść oskarżonego lub jego uchylenia, w razie rażącej niesprawiedliwości orzeczenia. Z kolei do prawdy odwołują się art. 2 § 2 kpk (za podstawę rozstrzygnięć mogą służyć prawdziwe ustalenia faktyczne), art. 188 § 1 kpk (rota przyrzeczenia świadka), art. 190 kpk (uprzedzenie świadka o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań) oraz art. 438 pkt 3 kpk (zgodnie z którym błąd w ustaleniach faktycznych stanowi przyczynę odwoławczą)<sup>568</sup>.

---

<sup>566</sup> M. Lipczyńska *Op. cit.* s. 562-563.

<sup>567</sup> A. Lach *Wartości w procesie karnym* w: D. Szumiło – Kulczycka (red.) *W pogoni za rzetelnym procesem karnym. Księga dedykowana Profesorowi Stanisławowi Waltosowi* Warszawa 2022, s. 111.

<sup>568</sup> *Ibidem*, s. 112-117.

W piśmiennictwie podkreśla się także, że w procesie karnym odzwierciedlenie znajdują podstawowe zasady konstytucyjne. P. Wiliński wymienia: zasadę demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), zasadę legalizmu działania organów władzy publicznej (art. 7 Konstytucji RP), zasadę nienaruszalności i niezbywalności godności (art. 30 Konstytucji RP), zasadę równości i zakaz dyskryminacji (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP) oraz sprawiedliwość proceduralną (wywodzoną z art. 2, 175 ust. 1, 177 oraz 45 ust. 1 Konstytucji RP)<sup>569</sup>.

## 7. Zakazy dowodowe w procesie karnym

Skoro dowodem może być, nawiązując do przytoczonej wcześniej definicji, każdy dopuszczalny przez prawo środek, automatycznie nasuwa się kwestia środków z punktu widzenia prawnego niedopuszczalnych. Omówienia wymaga zatem problematyka zakazów dowodowych, które – w szerokim rozumieniu – obejmują wszelkiego rodzaju ograniczenia co do możliwości dowodzenia, wprowadzania, przeprowadzania i wykorzystania dowodów<sup>570</sup>. Kwestia ta jest tym istotniejsza, gdyż niedopuszczalność dowodu jest wymieniana w art. 170 § 1 pkt 1 kpk, jako pierwsza z przesłanek oddalenia wniosku dowodowego.

Na samym wstępie warto powtórzyć za Z. Kwiatkowskim, że zakazy dowodowe zaliczają się do najbardziej złożonych i kontrowersyjnych instytucji prawa karnego procesowego. Złożoność ta wynika między innymi z wieloznaczności pojęcia „dowód”, ale zasadniczo zakaz odnosić może się do dowodu w rozumieniu: źródła dowodowego, przeprowadzenia dowodu lub środka dowodowego<sup>571</sup>. Ustanowienie zakazów dowodowych, „podyktowane było różnymi względami: legalności i wiarygodności uzyskanego dowodu; potrzebą poszanowania godności i ważnych interesów jednostki, a w szczególności jej więzów rodzinnych i sfery życia prywatnego, w tym religijnego; ochroną ważnych interesów państwa; ochroną interesów osób wykonujących szczególnie ważne zawody i funkcje”<sup>572</sup>. Tym samym zakazy dowodowe, stanowiąc wyjątek od zasady „swobody dowodzenia”, z jednej strony wprowadzają ograniczenie zasady prawdy materialnej (np. ograniczenie wykorzystania zeznań osoby najbliższej), z drugiej zaś – paradoksalnie – mogą chronić organy procesowe przed dokonywaniem błędnych ustaleń faktycznych (np. zakaz wykorzystania zeznań i wyjaśnień złożonych w warunkach wyłączających swobodę wypowiedzi)<sup>573</sup>. Nawet jednak w sytuacji,

<sup>569</sup> P. Wiliński *Proces karny w świetle Konstytucji*, Warszawa 2011, s. 83-106.

<sup>570</sup> K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005, s. 239.

<sup>571</sup> Z. Kwiatkowski *Zakazy dowodowe w procesie karnym* Kraków 2005, s. 21-29.

<sup>572</sup> C. Kulesza w: K. Dudka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 331.

<sup>573</sup> Z. Doda, A. Gaberle *Dowody w procesie karnym*, Warszawa 1995, s. 185-187.

gdy zakazy dowodowe, ograniczając swobodę postępowania dowodowego, utrudnią czy wręcz uniemożliwią realizację zasady prawdy materialnej, uznaje się, że stanowią one niezbędny element prawa karnego procesowego, gdyż stoją na straży chronionych prawnie wartości, istotnych w życiu społecznym<sup>574</sup>.

Konsekwencją naruszenia zakazu dowodowego jest pominięcie dotkniętego tego rodzaju wadą dowodu przy ustalaniu stanu faktycznego. Do dowodu tego odnieść się jednak należy na etapie sporządzania uzasadnienia orzeczenia – wskazując, dlaczego konkretny dowód został zdyskwalifikowany<sup>575</sup>.

W piśmiennictwie wyróżnia się zakazy zupełne (zabraniające przeprowadzenia jakiegokolwiek dowodu na daną okoliczność) oraz niezupełne (zabraniające przeprowadzenia dowodu w określonych warunkach, korzystając z określonego źródła lub środka albo uzyskania dowodu w określony sposób). Zakazy niezupełne podlegają natomiast dalszemu podziałowi na bezwzględne (takie, które nie mogą być usunięte) oraz względne (które pod pewnymi warunkami mogą zostać usunięte)<sup>576</sup>. Prezentowane są także innego rodzaju klasyfikacje zakazów dowodowych – np. podział według kryterium podmiotu korzystającego z zakazu dowodzenia (zakazy podmiotowe), okoliczności, która nie może być przedmiotem dowodzenia (zakazy przedmiotowe), a także sposobu w jaki dowodu nie można uzyskać ani wykorzystać (zakaz metody). Zakazy przedmiotowe z kolei dzielą się następnie na zakazy całkowite oraz częściowe<sup>577</sup>.

Wśród zakazów zupełnych – odwołując się do pierwszej z opisanych metod podziału – wyróżnia się: 1) zakaz dowodzenia prawa lub stosunku prawnego wbrew rozstrzygnięciom innego sądu (*vide* art. 8 § 2 kpk), 2) zakaz dowodzenia przebiegu narady i głosowania (*vide* art. 108 § 2 kpk), 3) zakaz dowodzenia zasadności lub bezzasadności wcześniejszego skazania (na potrzeby ustalenia warunków powrotu do przestępstwa), 4) zakaz wykorzystania i odtwarzania uprzednio złożonych zeznań, gdy osoba skorzystała z prawa do odmowy zeznań (*vide* art. 186 § 1 kpk) oraz 5) zakaz przeprowadzania czynności dowodowych zmierzających do ujawnienia okoliczności objęcia świadka koronnego lub osoby mu bliskiej, objętej ochroną osobistą lub pomocą<sup>578</sup>.

---

<sup>574</sup> A. Gaberle *Op. cit.* s. 269-270.

<sup>575</sup> D. Jagiełło w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 84.

<sup>576</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.*, s. 457.

<sup>577</sup> C. Kulesza w: K. Dudka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, 331-332.

<sup>578</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.*, s. 458.

Do zakazów niepełnych bezwzględnych zalicza się natomiast poniższe zakazy, które można podzielić na trzy grupy – dotyczące świadków, dotyczące innych niż świadek środków i źródeł dowodowych oraz dotyczące uzyskania oświadczenia dowodowego przy zastosowaniu niedopuszczalnych metod przesłuchania. W pierwszej grupie wymienia się zakaz przesłuchania w charakterze świadka: 1) obrońcy oraz adwokata lub radcy prawnego udzielającego pomocy prawnej zatrzymanemu co do faktów, o których dowiedział się udzielając porady prawnej lub prowadząc sprawę (*vide* art. 178 § 1 pkt 1 kpk), 2) duchownego co do faktów, o których dowiedział się podczas spowiedzi (*vide* art. 178 § 1 pkt 2 kpk), 3) osób zobowiązanych do zachowania tajemnicy w zakresie ochrony zdrowia psychicznego, na okoliczność przyznania się osoby z zaburzeniami psychicznymi do popełnienia czynu zabronionego (*vide* art. 52 ust. 1 ustawy z dnia 19 sierpnia 1994 roku o ochronie zdrowia psychicznego), 4<sup>579</sup>) mediatora co do faktów, o których dowiedział się od oskarżonego lub pokrzywdzonego prowadząc postępowanie mediacyjne, z wyłączeniem informacji o przestępstwach, o których mowa w art. 240 § 1 kk (*vide* art. 178a kpk). Z kolei wśród zakazów dotyczących innych niż świadek źródeł i środków dowodowych wskazuje się: 1) zakaz powołania jako biegłego określonych osób (*vide* art. 196 § 1 kpk), 2) zakaz wykorzystania opinii wydanej przez biegłego, co do którego wyszły na jaw okoliczności uzasadniające jego niepowoływanie (*vide* art. 196 § 2 kpk), 3) zakaz przesłuchania w charakterze biegłego osoby zobowiązanych do zachowania tajemnicy w zakresie ochrony zdrowia psychicznego, które wykonywały czynności biegłego (*vide* art. 52 ust. 2 ustawy o ochronie zdrowia psychicznego), 4) zakaz wykorzystania oświadczeń oskarżonego dotyczące zarzucanego mu czynu zabronionego, jakie złożył wobec biegłego lub lekarza udzielającego mu pomocy medycznej (*vide* art. 199 kpk), 5) zakaz korzystania przy przesłuchaniu oświadczeń złożonych przez oskarżonego uprzednio w charakterze świadka (*vide* art. 391 § 2 kpk w zw. z art. 389 § 1 kpk). Wśród zakazów związanych z uzyskaniem oświadczenia dowodowego przy zastosowaniu niedopuszczalnych metod przesłuchania wyróżnia się: 1) zakaz korzystania z wyjaśnień lub zeznań i innych oświadczeń uzyskanych przez użycie wobec przesłuchiwanego groźby bezprawnej lub przymusu (*vide* art. 171 § 7 kpk w zw. z art. 171 § 5 pkt 1 kpk), 2) zakaz stosowania hipnozy, środków chemicznych oraz środków technicznych wpływających na procesy psychiczne osoby przesłuchiwanej albo mających na celu kontrolę nieświadomych reakcji jej organizmu (*vide* art. 171 § 7 kpk w zw. z art. 171 § 5 pkt 2 kpk)<sup>580</sup>.

---

<sup>579</sup> Ustawa z dnia 19 sierpnia 1994 roku o ochronie zdrowia psychicznego (t. j. Dz. U. 2024, poz. 917), dalej: „ustawa o ochronie zdrowia psychicznego”.

<sup>580</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.* s. 459-464.

Z kolei do kategorii zakazów niezupełnych względnych zalicza się: 1) zakaz przesłuchania świadka który skorzystał z prawa odmowy zeznań, jako osoba najbliższa dla oskarżonego (*vide* art. 182 § 1 kpk) lub jako osoba, która w innej toczącej się sprawie jest oskarżona o współudział w przestępstwie objętym postępowaniem (*vide* art. 182 § 3 kpk), 2) zakaz przesłuchania świadka, który uzyskał zwolnienie z zeznawania ze względu na szczególnie bliski stosunek osobisty z oskarżonym (*vide* art. 185 kpk), 3) zakaz przesłuchania osób z immunitetem dyplomatycznym lub konsularnym, w zakresie okoliczności na które rozciąga się ich immunitet, chyba że wyraziły zgodę na przesłuchanie (*vide* art. 581 § 1 kpk i art. 582 §1 kpk), 4) zakaz przesłuchania w charakterze świadka osób informacji niejawnych o klauzuli tajne i ściśle tajne, o ile zgody nie wyrazi ich uprawniony przełożony (*vide* art. 179 §1 kpk), 5) zakaz przesłuchiwanie w charakterze świadka osób obowiązanych do zachowania w tajemnicy informacji o klauzuli „zastrzeżone” lub „poufne” lub tajemnicy związanej z wykonywaniem zawodu bez uprzedniego zwolnienia przez sąd lub prokuratora (*vide* art. 180 § 1 kpk)<sup>581</sup>.

Zaznaczyć przy tym wypada, że w zakresie ochrony tajemnicy zawodowej przepisy procedury karnej przyznają szczególną ochronę enumeratywnie wymienionym profesjom. Zgodnie bowiem z art. 180 §2 kpk, przesłuchanie w charakterze świadka osób zobowiązanych do zachowania tajemnicy notarialnej, adwokackiej, radcy prawnego, doradcy podatkowego, lekarskiej, dziennikarskiej lub statystycznej oraz tajemnicy Prokuraturii Generalnej możliwe jest za zgodą sądu – pod warunkiem, że jest to niezbędne dla dobra wymiaru sprawiedliwości, a okoliczność nie może być ustalona na podstawie innego dowodu.

Nawet pobieżna analiza powyższych zakazów dowodowych umożliwia spostrzeżenie, że istotna ich część odnosi się do dowodów pozyskiwanych z osobowych źródeł dowodowych, co stanowi poważny argument za szczególną rolą tego rodzaju dowodów w procedurze karnej oraz potwierdza znaczny rygorizm procedury karnej w zakresie postępowania dowodowego.

Podsumowując rozważania na temat zakazów dowodowych warto wskazać, że mogą być one następstwem różnego rodzaju uchybień procesowych. Odnosząc się natomiast do konsekwencji zaistnienia naruszenia zakazu dowodowego podkreślić należy, co następuje. Przede wszystkim naruszenie zakazu dowodowego rozpatrywane – jeśli mogło mieć wpływ na treść orzeczenia – traktowane może być w kategorii względnej przyczyny odwoławczej – jako naruszenie prawa procesowego (*vide* art. 438 pkt 2 kpk) lub błąd w ustaleniach faktycznych (*vide* art. 438 pkt 3 kpk). Zarazem podkreślić trzeba, że naruszenie zakazu dowodowego nie

---

<sup>581</sup> *Ibidem*, s. 465-470.

znajduje się wśród bezwzględnych przyczyn odwoławczych, o których mowa w art. 439 kpk. Z kolei przepis art. 523 kpk stanowi, że kasacja dopuszczalna jest w razie zaistnienia bezwzględnej przyczyny odwoławczej lub innego rażącego naruszenia prawa. Nie ma natomiast możliwości, by błąd w ustaleniach faktycznych stanowił podstawę kasacji. Skoro zatem naruszenie zakazu dowodowego nie znajduje się wśród bezwzględnych przyczyn odwoławczych, zbadać należy czy stanowi ono rażące naruszenie prawa<sup>582</sup>.

W kwestii rażącego naruszenia prawa Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 15 maja 2012 roku, zauważył, że można o tego rodzaju naruszeniu mówić „(...)gdy jest ono niewątpliwe i oczywiste, przy czym chodzi tutaj nie tyle o łatwość stwierdzenia danego uchybienia, ile o jego rangę i natężenie stopnia nieprawidłowości”<sup>583</sup>. Podobnie w wyroku z dnia 03 kwietnia 1996 roku Sąd Najwyższy stwierdził, iż: „o rażącym naruszeniu prawa jako podstawie zaskarżenia i korygowania orzeczeń w trybie kasacji można mówić li tylko w odniesieniu do bardzo poważnego naruszenia prawa. Należy więc przyjąć, że zachodzi ono jedynie wtedy, gdy *in concreto* naruszono przepis o takim znaczeniu dla prawidłowego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy oraz uczyniono to w taki sposób, iż mogło to mieć istotny wpływ na treść zaskarżonego orzeczenia.”<sup>584</sup>

## **8. Zatrute drzewo i jego owoce - dowody bezpośrednio i pośrednio nielegalne w procesie karnym**

Przy okazji omawiania zakazów dowodowych w procesie karnym osobnej uwagi wymaga kwestia dowodów określanych potocznie – choć nie do końca ściśle – jako „owoce zatrutego drzewa”. Powyższe pojęcie – wywodzące się z amerykańskiego systemu prawnego (ang. *fruit of the poisonous tree*) – odnosi się do dowodów zdobytych z naruszeniem prawa. Samo pojęcie powstało na gruncie następującego stanu faktycznego. W toku postępowania dotyczącego prawidłowości rozliczeń podatkowych, funkcjonariusze amerykańskich organów ścigania przeprowadzili przeszukanie domu współników spółki (ojciec i syn), zabezpieczając księgi podatkowe. Dokumenty te zostały następnie skopiowane i sfotografowane. Okręgowy sąd federalny zarządził zwrot dokumentów spółce ze względu na ich zabezpieczenie z naruszeniem procedury. Niedługo później ten sam sąd, wiedząc już o istnieniu dokumentów w oparciu o sporządzone kopie, zażądał wydania tych samych dokumentów ponownie. Finalnie

---

<sup>582</sup> Z. Kwiatkowski, *Op. cit.* s. 432-440.

<sup>583</sup> IV KK 398/11, LEX nr 1215351.

<sup>584</sup> II KRN 2/96, LEX nr 26255.

sprawa trafiła przed Sąd Najwyższy USA, który w sprawie *Silverthorne Lumber Co. v. United States* wskazał, że niedopuszczalne jest korzystanie z dowodów zdobytych wbrew prawu, ale także informacji uzyskanych dzięki tym dowodom<sup>585</sup>. Powyższe rozstrzygnięcie sądu Najwyższego USA wywiódł z Czwartej Poprawki do Konstytucji USA, stojącej na straży wartości takich jak nietykalność osobista, mieszkania i dokumentów<sup>586</sup>.

W piśmiennictwie podkreśla się, że w ścisłym rozumieniu określenie „owoce zatrutego drzewa” dotyczy dowodów pośrednio nielegalnych (a zatem dowodów, które same w sobie były legalne, natomiast zostały przeprowadzone w oparciu o inny dowód - nielegalny) nie zaś dowodów nielegalnych *per se* – a zatem o „owocach” wyhodowanych na „zatrutym drzewie”. Dowód nielegalny - trzymając się powyższej alegorii - wyobrażony jest poprzez „zatrute drzewo”. Zarazem podkreśla się, że niejednokrotnie w orzecznictwie polskich sądów, dowody pośrednio i bezpośrednio nielegalne (a więc „owoc” i „drzewo”) są ze sobą utożsamiane, co prowadzić może do nieporozumień, gdyż omawiając dowody wprost nielegalne, sądy odwołują się do nieobowiązującego w Polsce doktryny „owoców zatrutego drzewa”<sup>587</sup>.

Pojęcie nielegalności dowodów odnieść można – odwołując się do wcześniejszych rozważań – zarówno do źródła dowodowego, jak i środka dowodowego. Nielegalność ta może bowiem być skutkiem niezgodnego z prawem wejścia w posiadanie potencjalnie użytecznego dowodowo przedmiotu, ale także niezgodnego z prawem pozyskania środka dowodowego. Stąd też w piśmiennictwie wyróżnia się niekiedy dowody nielegalnie zdobyte (nacisk na źródło) oraz dowody nielegalnie przeprowadzone (nacisk na środek). Choć podział ten nie jest ściśle i konsekwentnie przestrzegany w literaturze, zaakcentować należy, że nielegalność dotyczyć może różnych etapów dowodzenia<sup>588</sup>.

Problematyka nielegalnych dowodów zyskała zainteresowanie także na gruncie polskiego procesu karnego. Analizom poddawano dopuszczalność wykorzystania dowodów zgromadzonych w wyniku czynności operacyjno – rozpoznawczych, a także w wyniku czynności procesowych, przeprowadzonych z naruszeniem prawa. Analizując powyższe zjawisko w kontekście obecnie obowiązującego kodeksu postępowania karnego, szczególną

---

<sup>585</sup> S. Waltoś *Owoce zatrutego drzewa*, Kraków 1978, s. 232.

<sup>586</sup> Amendment IV: The right of the people to be secure in their persons, houses, papers, and effects, against unreasonable searches and seizures, shall not be violated, and no Warrants shall issue, but upon probable cause, supported by Oath or affirmation, and particularly describing the place to be searched, and the persons or things to be seized.

<sup>587</sup> E. Plebanek *Zakazane owoce z drzewa poznania. O granicach dopuszczalności wykorzystania w postępowaniu karnym dowodów pozyskanych nielegalnie (uwagi na tle art. 168a k.p.k.)*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych, 2019 z. 4, s. 57.

<sup>588</sup> W. Jasiński *Nielegalnie uzyskane dowody w procesie karnym. W poszukiwaniu optymalnego rozwiązania*, Warszawa 2019, s. 37-38.

uwagę zwrócić wypada na art. 168a kpk, zarówno w pierwotnej wersji<sup>589</sup>, jak i w wersji obowiązującej obecnie<sup>590</sup>. Przepis ten został wprowadzony nowelizacją Kodeksu postępowania karnego z dnia 27 września 2013 roku<sup>591</sup> i wszedł w życie z dniem 01 lipca 2015 roku. Po niedługim czasie, bo już ustawą z dnia 11 marca 2016 roku<sup>592</sup>, która weszła w życie 15 kwietnia 2016 roku, omawiany przepis został radykalnie zmodyfikowany, przybierając treść obowiązującą aktualnie.

Daty wejścia w życie omawianego przepisu i jego nowelizacji stanowią zatem istotne cezury dla powyższego zagadnienia. Jak podkreśla się jednak w piśmiennictwie, znamienne rolę odgrywa także inny punkt na osi czasu. Od bowiem wejścia w życie Kodeksu postępowania karnego do 2007 roku w orzecznictwie panowało dość liberalne podejście, pozwalające na wykorzystanie w procesie karnym dowodów uzyskanych w ramach czynności operacyjno – rozpoznawczych. W dniu 26 kwietnia 2007 roku Sąd Najwyższy wydał natomiast postanowienie, w którym podkreślił, iż: *„Uzyskane w czasie kontroli operacyjnej dowody popełnienia przestępstw - określonych w art. 19 ust. 1 ustawy o Policji - przez osobę inną niż objęta postanowieniem wydanym na podstawie art. 19 ust. 2 tej ustawy albo popełnionych wprawdzie przez osobę nim objętą, ale dotyczące przestępstw innych niż wskazane w tym postanowieniu, mogą być wykorzystane w postępowaniu przed sądem (art. 393 § 1 zd. 1 k.p.k., stosowany odpowiednio), pod warunkiem, że w tym zakresie zostanie wyrażona następcza zgoda sądu na przeprowadzenie kontroli operacyjnej (art. 19 ust. 3 ustawy o Policji, stosowany odpowiednio).<sup>593</sup>”* Kolejne zapadające orzeczenia (przykładowo wyrok SA w Białymstoku z dnia 18 marca 2010 roku<sup>594</sup>, wyrok SA w Lublinie z dnia 18 maja 2009 roku<sup>595</sup>) kwestionowały, także ze względu na potrzebę ochrony konstytucyjnie gwarantowanych wartości, możliwość wykorzystania przez organy państwa informacji zdobytych nielegalną drogą. Konsekwencją zaprezentowanego poglądu, stanowiącego zarazem przejaw potrzeby

---

<sup>589</sup> Art. 168a kpk (w brzmieniu pierwotnym)

*Niedopuszczalne jest przeprowadzenie i wykorzystanie dowodu uzyskanego do celów postępowania karnego za pomocą czynu zabronionego, o którym mowa w art. 1 § 1 Kodeksu karnego.*

<sup>590</sup> Art. 168a kpk (obowiązujący obecnie)

*Dowodu nie można uznać za niedopuszczalny wyłącznie na tej podstawie, że został uzyskany z naruszeniem przepisów postępowania lub za pomocą czynu zabronionego, o którym mowa w art. 1 § 1 Kodeksu karnego, chyba że dowód został uzyskany w związku z pełnieniem przez funkcjonariusza publicznego obowiązków służbowych, w wyniku: zabójstwa, umyślnego spowodowania uszczerbku na zdrowiu lub pozbawienia wolności.*

<sup>591</sup> Ustawa z dnia 27 września 2013 roku o zmianie ustawy Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2013, poz. 1247.

<sup>592</sup> Ustawa z dnia 11 marca 2016 roku o zmianie ustawy Kodeks postępowania karnego oraz niektórych innych ustaw, Dz.U. 2016, poz. 437.

<sup>593</sup> I KZP 6/07, LEX nr 259799.

<sup>594</sup> II AKa 18/10, LEX nr 577418.

<sup>595</sup> II AKa 122/08, LEX nr 513128.

precyzyjnego uregulowania omawianego zjawiska, było uchwalenie ustawy z dnia 27 września 2013 roku, wprowadzającej art. 168a kpk w pierwotnej postaci<sup>596</sup>.

Obowiązujący od dnia 01 lipca 2015 roku przepis przetrwał w niezmienionej postaci niewiele ponad 9 miesięcy, otrzymując aktualną treść z dniem 15 kwietnia 2016 roku. Przepis po nowelizacji z pewnością nie jest łatwy w interpretacji, do czego przyczynia się dodatkowo jego redakcja (zdanie wielokrotnie złożone z podwójną negacją<sup>597</sup>).

Analiza art. 168a kpk prowadzi do wniosku, że przepis ten umożliwia wprowadzenie do procesu karnego dowodu uzyskanego przez funkcjonariusza publicznego z naruszeniem przepisów prawa lub za pomocą czynu zabronionego - a biorąc pod uwagę, że ustawodawca posłużył się alternatywą łączną, możliwa jest sytuacja, gdy jednocześnie spełnione zostaną obydwie przesłanki<sup>598</sup>. Możliwa jest także druga interpretacja końcowego fragmentu przepisu („chyba że dowód został uzyskany w związku z pełnieniem przez funkcjonariusza publicznego obowiązków służbowych, w wyniku: zabójstwa, umyślnego spowodowania uszczerbku na zdrowiu lub pozbawienia wolności”): „*W istocie jako wyjątki od zasady dopuszczalności dowodu nielegalnego wskazane zostały dwie sytuacje – po pierwsze, uzyskanie dowodu w związku z pełnieniem przez funkcjonariusza obowiązków służbowych, po drugie, uzyskanie dowodu w wyniku zabójstwa, umyślnego spowodowania uszczerbku na zdrowiu lub pozbawienia wolności*”<sup>599</sup>. W literaturze podkreśla się, że inna - niż druga z powyżej przedstawionych - próba interpretacji omawianego przepisu jest niemożliwa do pogodzenia z konstytucyjnymi i konwencyjnymi gwarancjami rzetelnego procesu<sup>600</sup>. Tak skrajna rozbieżność możliwych interpretacji z całą pewnością świadczy o tym, że znowelizowany art. 168a kpk nie przyczynił się do wyjaśnienia wątpliwości narosłych w praktyce wokół tej problematyki, a raczej wątpliwości tych przysporzył<sup>601</sup>.

Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 03 listopada 2021 roku, analizując problematykę dopuszczalności dowodu – oględzin pomieszczenia piwnicznego – w kontekście art. 168a oraz art. 170 § 1 pkt 1 kpk, podkreślił, iż: „*decyzja o uznaniu dowodu za niedopuszczalny, z uwagi na uzyskanie go z naruszeniem prawa, musi być rezultatem skrupulatnego ważenia pozostających w konflikcie wartości, jakimi są: z jednej strony prawda materialna oraz*

---

<sup>596</sup> M. Krasoń „Owoce zatrutego drzewa” z perspektywy oskarżyciela publicznego w aspekcie konstytucyjnych podstaw procesu karnego, *Problemy Prawa Karnego* 2018, t. 2 (28), s. 61-68.

<sup>597</sup> A. Plebanek, *Op. cit.* s. 69.

<sup>598</sup> S. Brzozowski *Dopuszczalność dowodu w kontekście regulacji art. 168a k.p.k.*, *Przeгляд Sądowy* 10/2016, s. 63.

<sup>599</sup> *Ibidem*, s. 67.

<sup>600</sup> D. Gruszecka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 362.

<sup>601</sup> Tak np. S. Brzozowski, *Op. cit.* s. 73-74, E. Plebanek, *Op. cit.* s. 72-74.

potrzeba urzeczywistnienia zasady trafnej reakcji karnej (art. 2 § 1 pkt 1 i § 2 k.p.k.), a z drugiej strony konieczność przestrzegania konstytucyjnej zasady legalizmu, a więc wymogu działania organów procesowych na podstawie i w granicach prawa (art. 7 Konstytucji RP) oraz pozostałych reguł rzetelnego procesu, co jest niezbędne do osiągnięcia stanu sprawiedliwości proceduralnej”<sup>602</sup>.

Z kolei SA w Katowicach w wyroku z dnia 08 kwietnia 2021 roku uznał, że samo stwierdzenie, że dowód jest dopuszczalny w myśl art. 168a kpk nie zwalnia z oceny wiarygodności tego dowodu. Sąd stwierdził zarazem, że obecność art. 168a kpk wyklucza możliwość oddalenia wniosku dowodowego z uwagi na jego niedopuszczalność, tj. na zasadzie art. 170 § 1 pkt 1 kpk, za wyjątkiem sytuacji przewidzianych w art. 168a kpk<sup>603</sup>. O ile pierwszy z poglądów wyrażonych przez Sąd nie budzi większych wątpliwości, drugi z nich jest świadectwem poważnych kontrowersji wokół treści art. 168a kpk. Jak bowiem wskazywano w literaturze, przepis ten rozumieć można zarówno jako *lex generalis*, wobec którego wszelkie zakazy dowodowe stanowią *lex specialis*, jak również jako swoisty „zakaz zakazu” wykorzystania dowodów, dotkniętych wadami innymi niż wprost wskazane w przepisie<sup>604</sup>. W przywołanym wyroku katowicki Sąd Apelacyjny opowiedział się za drugim z powyższych wariantów, w konsekwencji którego przepis art. 170 § 1 pkt 1 kpk w istocie przestaje mieć praktyczne zastosowanie. Wyrażono jednak odmienny pogląd, że interpretacja, w myśl której omawiany przepis stanowić miałby swego rodzaju „superzasadę” jest nie do przyjęcia ze względu na rezultaty wykładni systemowej, gdyż *de facto* unieważniałaby wszelkie zakazy dowodowe. Oznaczałaby bowiem sytuację, w której naruszenie dowolnego zakazu dowodowego jest bez znaczenia, o ile nie wiąże się równocześnie z wymienionymi w art. 168a kpk naruszeniami prawa. Analizując treść powyższego przepisu szczególną uwagę zwrócono na określenie „wyłącznie”, wyciągając z tego wniosek, że dowodu nie można zdyskwalifikować tylko z tego powodu, że został uzyskany z naruszeniem przepisów postępowania lub za pomocą czynu zabronionego – co nie wyklucza innych przyczyn niedopuszczalności dowodu, zawartych w przepisach szczególnych. Odwrotne rozumienie omawianego przepisu (jako zakazu zakazu) sprawia, że określenie „wyłącznie” jest całkowicie zbędne. Tym samym nowo uregulowana treść art. 168a kpk ma charakter uelastyczniający wcześniejszą postać tego przepisu i sformułowanego weń zakazu<sup>605</sup>. Pogląd, że art. 168a kpk

---

<sup>602</sup> III KK 373/20, LEX nr 3306162.

<sup>603</sup> II AKa 450/20, LEX nr 3335601.

<sup>604</sup> E. Plebanek, *Op. cit.* 69-70.

<sup>605</sup> K. Lipiński *Klauzula uadekwatniająca przesłanki niedopuszczalności dowodu w postępowaniu karnym (art. 168a kpk)* Prokuratura i Prawo 11, 2016, s. 46-48.

stanowi *lex generalis* w stosunku do innych zakazów dowodowych wyrażają także inni autorzy<sup>606</sup>. Rozumienie omawianego przepisu jako swoistej „superzasady” (a zatem dopuszczenie dowodów przeprowadzonych wbrew wyraźnym zakazom dowodowym, byleby tylko funkcjonariusz publiczny przeprowadzający dowód nie dopuścił się zabójstwa, umyślnego spowodowania uszczerbku na zdrowiu lub pozbawienia wolności) bez wątpienia nie da się pogodzić z wartościami, na których opiera się polski system prawny, od Konstytucji RP poczynając, a zarazem sprzyjałoby przeprowadzaniu i wykorzystywaniu w procesie karnym nielegalnych dowodów<sup>607</sup>. Sformułowano także uwagę, że przepis art. 168a kpk w jego pierwotnym brzmieniu nie zdążył zostać poddany weryfikacji w praktyce, natomiast jego znowelizowana postać służyć może za przykład, jak nie powinno się stanowić prawa<sup>608</sup>.

Warto przy tym przytoczyć pogląd wyrażony przez Sąd Apelacyjny w Szczecinie, w wyroku z dnia 27 stycznia 2022 roku: „Czynienie ustaleń faktycznych na podstawie materiału dowodowego, który jest prawnie niedopuszczalny, nie byłoby błędem w ustaleniach faktycznych, lecz obrazą prawa procesowego, niezależnie od treści art. 168a k.p.k., przepisu wątpliwego w świetle wiążących Polskę międzynarodowych uregulowań z zakresu praw człowieka”<sup>609</sup>.

Kwestia zgodności art. 168a kpk z Konstytucją była przedmiotem postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym, natomiast nie przyczyniły się one do wyjaśnienia kontrowersji - wnioskodawcy (Rzecznik Praw Obywatelskich i Krajowa Rada Sądownictwa) wycofali swoje wnioski, a postępowania zostały umorzone (postanowienia TK z dnia 21 września 2017 roku<sup>610</sup> oraz 22 maja 2018 roku<sup>611</sup>).

Kończąc rozważania na temat art. 168a kpk, sformułować można uwagę, że takie spiętrzenie daleko idących wątpliwości wokół jego treści, w tym formułowane wprost w orzecznictwie obiekcje w kontekście prawnomiędzynarodowych zobowiązań Rzeczypospolitej Polskiej, zmusza do poważnego namysłu nad jego nowelizacją. Słusznie zatem podjęto prace legislacyjne nad reformą procedury karnej – w tym również odnoszące się do zmiany treści przepisu art. 168a kpk (zmierzające do przywrócenia pierwotnego brzmienia

---

<sup>606</sup> Tak np. M. Kurowski w: D. Świecki *Kodeks postępowania karnego. Komentarz Tom I*, Warszawa 2024 s. 616-617, s., K. Boratyńska, P. Czarniecki, M. Królikowski, A. Lach w: A. Sakowicz (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz* Warszawa 2020, s. 513) C. Kulesza w K. Dudka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, 332.

<sup>607</sup> Ł. Cora *Aksjologia procesowa a dopuszczalność dowodu z art. 168a k.p.k.*, Państwo i Prawo 10/2018, s. 121 i nast.

<sup>608</sup> W. Jasiński *Op. cit.* s. 609.

<sup>609</sup> II AKa 320/21, LEX nr 3330124.

<sup>610</sup> K 27/16, LEX nr 2356048.

<sup>611</sup> K 24/16, LEX nr 2491175.

przepisu). Aktualnie projekt obszernej nowelizacji Kodeksu postępowania karnego znajduje się na etapie prac sejmowych<sup>612</sup>.

## 9. Środki dowodowe w procesie karnym

Omawiając problematykę dowodów w procesie karnym przywołać można za K. Marszałem następującą klasyfikację, opierającą się na kryteriach źródeł i środków dowodowych: 1) oskarżony i jego wyjaśnienia, 2) świadek i jego zeznania, 3) biegły i jego opinia, 4) dokument i jego treść, 5) dowód rzeczowy i jego właściwość, 6) eksperyment procesowy i jego wynik, 7) wywiad środowiskowy<sup>613</sup>. Wymienione środki dowodowe z kolei uzyskiwane są z poszczególnych źródeł dowodowych za pomocą określonych sposobów przeprowadzenia dowodów, do których zaliczają się: przesłuchanie, odczytanie, oględziny oraz eksperyment procesowy<sup>614</sup>.

Odrębną kwestię stanowi dokumentowanie czynności dowodowych. Kluczowe znaczenie dla tej problematyki ma art. 143 kpk. Przepis ten wyszczególnia czynności procesowe, w tym dowodowe, które wymagają formy protokołu. I tak, stosownie do treści § 1 przywołanego przepisu spisania protokołu wymaga: 1) przyjęcie ustnego zawiadomienia o przestępstwie, wniosku o ściganie i jego cofnięcie; 2) przesłuchanie oskarżonego, świadka, biegłego i kuratora; 3) dokonanie oględzin; 4) dokonanie otwarcia zwłok oraz wyjęcie zwłok z grobu; 5) przeprowadzenie eksperymentu, konfrontacji oraz okazania; 6) przeszukanie osoby, miejsca, rzeczy i systemu informatycznego oraz zatrzymanie rzeczy i danych informatycznych; 7) otwarcie korespondencji i przesyłki oraz odtworzenie utrwalonych zapisów; 8) zaznajomienie podejrzanego z materiałami zebranymi w postępowaniu przygotowawczym; 9) przyjęcie poręczenia; 10) przebieg posiedzenia sądu, jeżeli stawia się na nim uprawnione osoby albo ich obecność jest obowiązkowa; 11) przebieg rozprawy. Warto przy tym zaznaczyć, że w myśl § 2 powyższego przepisu protokół sporządza się także w sytuacji, gdy wymaga tego przepis szczególny (np. z zatrzymania osoby – *vide* art. 244 § 3 kpk) lub gdy przeprowadzający czynność uzna to za potrzebne. Nic zatem nie stoi na przeszkodzie temu, by dowolna czynność została udokumentowana protokołem. W pozostałych przypadkach wystarczające jest dokumentowanie czynności za pomocą notatki urzędowej. Protokół zatem stanowi podstawową formę utrwalania czynności procesowych<sup>615</sup>.

---

<sup>612</sup> Druk sejmowy Sejmu X kadencji, nr 1600 z dnia 31 lipca 2025 roku.

<sup>613</sup> K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005, s. 275-306.

<sup>614</sup> *Ibidem*, s. 267-268.

<sup>615</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.* s. 432

Podkreślić ponadto należy, że przepis art. 148 kpk wymienia istotne elementy protokołu, wśród których znajdują się: 1) oznaczenie czynności, jej czasu i miejsca oraz osób w niej uczestniczących, 2) przebieg czynności oraz oświadczenia i wnioski jej uczestników, 3) wydane w toku czynności postanowienia i zarządzenia, a jeżeli postanowienie lub zarządzenie sporządzono osobno, wzmiankę o jego wydaniu, 4) w miarę potrzeby stwierdzenie innych okoliczności dotyczących przebiegu czynności. Zgodnie natomiast z § 2 przytoczonego przepisu wyjaśnienia, zeznania, oświadczenia i wnioski oraz stwierdzenia określonych okoliczności przez organ prowadzący postępowanie zamieszcza się w protokole z możliwą dokładnością, a uczestnicy czynności mogą domagać się dokładnego odnotowania w protokole wszystkiego, co dotyczy ich praw i interesów.

## 9.1 Ogólne zasady przesłuchania

### Przesłuchanie

Przed omówieniem wyjaśnień oskarżonego i zeznań świadka (ewentualnie biegłego) poruszyć warto problematykę ogólnych zasad przesłuchania – jako czynności zmierzającej do uzyskania powyższych środków dowodowych, a także (w zależności od przebiegu) wpływającej na ich prawidłowość i możliwość wykorzystania. Ogólne zasady dotyczące przesłuchania zostały uregulowane w art. 171 kpk. W pierwszej kolejności wskazać należy, że osobie przesłuchiwanej umożliwić należy swobodną wypowiedź w granicach celu czynności. Swoboda wypowiedzi postrzegana jest jako podstawowa cecha przesłuchania, istotna do tego stopnia, że nadaje się jej rangę reguły przesłuchania. Definiując swobodę wypowiedzi podkreśla się, że oznacza ona stan, w którym przesłuchiwany może wypowiadać się w sposób nieskrępowany, wolny od różnorodnych nacisków<sup>616</sup>. Faza swobodnej wypowiedzi nie jest jednak obowiązkowa w tym sensie, że przesłuchiwany może z niej skorzystać lub zrezygnować, zaś rolą przesłuchującego jest umożliwienie realizacji tego uprawnienia.

Po fazie swobodnej wypowiedzi następuje faza pytań, mająca na celu uzupełnienie, wyjaśnienie lub kontrolę wypowiedzi. Jak wynika z § 2 omawianego przepisu, oprócz organu przesłuchującego pytania zadawać mogą: strony, obrońcy, pełnomocnicy oraz biegli. Co do zasady pytania zadaje się przesłuchiwanemu bezpośrednio, chyba że przesłuchujący zarządzi inaczej. Problematyki pytań dotyczą również art. 171 § 4 i 6 kpk. Zgodnie z art. 171 §

---

<sup>616</sup> R. Koper *Swoboda wypowiedzi osoby przesłuchiwanej w procesie karnym*, Warszawa 2022, s. 37-66.

4 kpk nie wolno zadawać pytań sugerujących odpowiedź. Co do zasady, pytanie sugerujące zawiera w swej hipotezie odpowiedź na pytanie lub sugestię co do tej odpowiedzi<sup>617</sup>. W orzecznictwie jednak podkreśla się, że: „Zawarcie w treści pytania okoliczności, co do której świadek był dopytywany, jak i przytoczenie świadkowi jego uprzednich wypowiedzi w celu ustalenia, czy tak było, czy też było odmiennie, skoro przedstawiał co do określonych okoliczności różne wersje, miała na celu weryfikację zeznań świadka i tylko ku temu zmierzała. Takie postąpienie sądu nie daje podstaw do uznania, że pytanie zadane osobie przesłuchiwanej miały charakter sugerujący o jakim mowa w dyspozycji art. 171 § 4 k.p.k.” (tak SA w Szczecinie w wyroku z dnia 14 maja 2021 roku<sup>618</sup>. Stosownie do treści art. 171 § 6 kpk, pytanie sugerujące odpowiedź oraz nieistotne podlega uchyleniu przez organ procesowy, a także dotyczące życia seksualnego świadka (gdy jest zbędne dla postępowania) – podlegają uchyleniu.

Na mocy niedawnej nowelizacji, z dniem 15 sierpnia 2023 roku w życie wszedł dodatkowy przepis (*vide* art. 171 § 4a kpk), zgodnie z którym niedopuszczalne jest zadawanie świadkowi pytań dotyczących jego życia seksualnego, chyba że jest to niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy. Wprowadzeniu przedmiotowego przepisu towarzyszyła idea ochrony prywatności (a wręcz intymności) świadka, a w uzasadnieniu podkreślano, że wprowadzenie przytoczonego przepisu oraz zmodyfikowanie § 6 (w zakresie możliwości uchylenia pytania) pozwoli na wybawienie świadka od odpowiedzi na krępujące pytania, w sytuacji gdy nie mają one znaczenia dla sprawy<sup>619</sup>. Choć omawiana zmiana wprowadzona była na fali wielu przepisów dotyczących ochrony rodziny i wolności seksualnej, to zauważyć należy, że również w okresie przed wprowadzeniem przytaczanych przepisów – a wbrew twierdzeniom zawartym w uzasadnieniu – możliwe było uchylenie pytania dotyczącego życia seksualnego – jako pytania nieistotnego. Wprowadzony w § 4a przepis jest dodatkowo sformułowany dość niefortunnie. Fakt, że dotyczy wyłącznie przesłuchania świadka może bowiem prowokować pytanie czy zdaniem ustawodawcy dopuszczalne jest zadawanie podejrzanemu pytań dotyczących życia seksualnego, gdy nie jest to niezbędne dla rozstrzygnięcia sprawy?

Ustawodawca wskazuje ponadto w § 5, że niedopuszczalne jest: 1) wpływanie na wypowiedzi osoby przesłuchiwanej za pomocą przymusu lub groźby bezprawnej; 2) stosowanie hipnozy albo środków chemicznych lub technicznych wpływających na procesy psychiczne osoby przesłuchiwanej albo mających na celu kontrolę nieświadomych reakcji jej

---

<sup>617</sup> M. Kurowski w: D. Świecki (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2024, t. I, s. 645.

<sup>618</sup> II AKa 173/20, LEX nr 3330826.

<sup>619</sup> Druk sejmowy nr 2615 Sejmu RP IX kadencji z dnia 19 września 2022, s. 50 i nast.

organizmu w związku z przesłuchaniem. Jak zauważył Sąd Apelacyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 30 września 2021 roku, obecność przy przesłuchaniu prowadzonym przez prokuratora policjanta, który przesłuchiwał daną osobę uprzednio może wpływać na swobodę jej wypowiedzi i być rozpatrywane w kategoriach przymusu psychicznego<sup>620</sup>.

Z kolei w przedmiocie wykorzystania wariografu (zwanego także poligrafem) w związku z przesłuchaniem kompleksowo wypowiedział się Sąd Najwyższy w postanowieniu z dnia 29 stycznia 2015 roku: „*Uznać zatem trzeba, że niedopuszczalne jest użycie wariografu w trakcie czynności przesłuchania. Użyte przez ustawodawcę w art. 171 § 5 pkt 2 k.p.k. wyrażenie "w związku z przesłuchaniem" rozumieć należy w ten sposób, że omawiany zakaz dotyczy nie tylko samej czynności procesowej przesłuchania, ale również czynności pozostających w bezpośredniej relacji z przesłuchaniem. Omawiany zakaz obejmuje zatem przesłuchiwanie z udziałem eksperta bądź samodzielne wykorzystywanie wariografu przez organ przesłuchujący. Zakaz ten dotyczy także badania przeprowadzanego przez biegłego, które to badanie nie może być substytutem przesłuchania. Zgodnie z brzmieniem art. 171 § 5 pkt 2 k.p.k. za niedopuszczalne uznać trzeba przeprowadzanie badania bezpośrednio przed lub bezpośrednio po przesłuchaniu, kiedy mogłoby ono wpływać na swobodę wypowiedzi osoby przesłuchiwanej, stanowić rodzaj nacisku lub zagrożenia z jej punktu widzenia. Zakazu zawartego w omawianym przepisie nie uchyla także zgoda osoby przesłuchiwanej na użycie wariografu, a złamanie zakazu powoduje konsekwencje określone w art. 171 § 7 k.p.k., zgodnie z którym wyjaśnienia, zeznania oraz oświadczenia złożone wbrew zakazowi z art. 171 § 5 pkt 2 k.p.k. nie mogą stanowić dowodu.*<sup>621</sup>” Powyższy pogląd nie oznacza jednak całkowitej niedopuszczalności badań wariograficznych w procesie karnym, co zostanie poruszone na dalszym etapie pracy.

W piśmiennictwie podnosi się także szkodliwy charakter podstępu, jako metody ograniczającej swobodę wypowiedzi osoby przesłuchiwanej. Jako przykłady podstępu podaje się wprowadzanie przesłuchiwanego w błąd co do istnienia określonego materiału dowodowego lub składanie niedozwolonych obietnic (w szczególności oskarżonemu). Stąd też postuluje się w piśmiennictwie wprowadzenie całkowitego zakazu stosowania podstępu w związku z przesłuchaniem – na równi z przymusem i groźbą bezprawna<sup>622</sup>.

---

<sup>620</sup> II AKa 136/21, LEX nr 3304863.

<sup>621</sup> I KZP 25/14, LEX nr 1621318.

<sup>622</sup> R. Koper *Swoboda wypowiedzi osoby przesłuchiwanej w procesie karnym*, Warszawa 2022, s. 299-339, s. 496-497.

Przepis art. 171 § 7 kpk stanowi, iż wyjaśnienia, zeznania oraz oświadczenia złożone w warunkach wyłączających swobodę wypowiedzi lub uzyskane poprzez wpływanie na przesłuchiwanego w drodze przymusu lub groźby bezprawnej, a także poprzez zastosowanie hipnozy lub środków chemicznych lub technicznych wpływających na procesy psychiczne osoby przesłuchiwanej albo mających na celu kontrolę nieświadomych reakcji jej organizmu nie mogą stanowić dowodu. Powyższy zakaz odnosi się do stosowania wobec przesłuchiwanego niedopuszczalnych metod przesłuchania<sup>623</sup>. W orzecznictwie prezentowane jest dość ostrożne podejście do dyskwalifikowania dowodów z osobowych źródeł z powodu ich uzyskania w warunkach wyłączających swobodę wypowiedzi. Przykładowo nie uznaje się za wyłączający swobodę wypowiedzi stres spowodowany zatrzymaniem poprzedzającym przesłuchanie (tak SA we Wrocławiu w wyroku z dnia 16 lutego 2012 roku<sup>624</sup>). Równocześnie w orzecznictwie podnosi się, że istnieje swego rodzaju domniemanie, że organy ścigania oraz sądy nie nadużywają swoich uprawnień, a tym samym nie jest wystarczające samo podniesienie, że przesłuchanie zostało przeprowadzone nieprawidłowo, np. poprzez stosowanie gróźb czy podstępów, gdyż taki zarzut winien być co najmniej uprawdopodobniony (tak SA w Łodzi w wyroku z dnia 27 września 2012 roku)<sup>625</sup>. W orzecznictwie podkreśla się ponadto, że stan nietrzeźwości świadka w który wprawił się on sam, nie wyklucza automatycznie swobody jego wypowiedzi, a zeznania takie podlegają zasadzie swobodnej oceny (tak SN w postanowieniu z dnia 05 lutego 2020 roku<sup>626</sup>), natomiast aby zeznania nie mogły stanowić dowodu należy wykazać, że stopień upojenia uniemożliwił swobodę wypowiedzi (tak SN w wyroku z dnia 01 lutego 2023 roku<sup>627</sup>). Sytuacja jednak diametralnie zmienia się, gdy w stan nietrzeźwości przesłuchiwany zostanie wprawiony przez przesłuchującego. Tego rodzaju zachowanie rozumieć należy jako zastosowanie środków chemicznych wpływających na procesy organizmu, co wyklucza wykorzystanie tak zdobytego dowodu.

Omawiając problematykę przesłuchania w ramach postępowania karnego wspomnieć należy także o konfrontacji i okazaniu. Powyższe czynności bowiem stanowią szczególnie sposób uzyskiwania wyjaśnień i zeznań.

---

<sup>623</sup> D. Jagiełło w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 89-90.

<sup>624</sup> II AKa 21/12, LEX nr 1120037.

<sup>625</sup> II AKa 83/12, LEX nr 1220567.

<sup>626</sup> IV KK 698/19, LEX nr 3178892.

<sup>627</sup> I KK 130/21, LEX nr 3522596.

## Konfrontacja

Konfrontacja jest czynnością przewidzianą w art. 172 kpk. W myśl powyższej regulacji konfrontowane mogą być osoby przesłuchiwane – w celu wyjaśnienia sprzeczności. W praktyce zatem możliwa jest konfrontacja świadków, podejrzanych, biegłych i specjalistów – w różnych konfiguracjach (np. świadek ze świadkiem, świadek z podejrzanym, podejrzany z podejrzanym). Wykluczone jest jednak przeprowadzenie konfrontacji z udziałem świadka anonimowego, co wprost zastrzeżono w przytoczonym przepisie. Tego rodzaju czynność niweczyłaby bowiem ideę ochrony tożsamości takiego świadka. Ponadto podkreśla się w piśmiennictwie, że z uwagi na specjalistyczny charakter udziału biegłego w postępowaniu niedopuszczalne jest konfrontowanie biegłego ze świadkiem czy podejrzanym. Biegły bowiem ma dostarczyć organowi procesowemu wiedzy specjalistycznej, natomiast świadek czy oskarżony relacjonują swoje spostrzeżenia. Sprzeczności wystąpić mogą natomiast pomiędzy ustnymi opiniami dwóch przesłuchiwanym biegłych, co może uzasadniać ich konfrontację<sup>628</sup>.

Sensem konfrontacji jest wyjaśnienie sprzeczności, dlatego też trafnie podnosi się w orzecznictwie (np. wyrok SN z dnia 16 czerwca 1999 roku), że konfrontację uzasadnia stwierdzenie sprzeczności w relacjach osób przesłuchiwanym, a nie jedynie nieścisłości<sup>629</sup>. Nawet jednak ujawnienie sprzeczności w uzyskanych w toku postępowania depozycjach nie powoduje obowiązku przeprowadzenia konfrontacji, gdyż jest to czynność fakultatywna a jej wykonanie leży w gestii organów procesowych (tak SN w postanowieniu z dnia 21 stycznia 2016 roku<sup>630</sup>). Przepisy nie wykluczają możliwości tzw. konfrontacji pośredniej, polegającej na odczytywaniu przesłuchiwanemu fragmentów protokołów z przesłuchania innych osób (tak SN w postanowieniu z dnia 09 sierpnia 2017 roku<sup>631</sup>). W piśmiennictwie podkreśla się przy tym, że niewskazane jest prowadzenie konfrontacji w celu wyjaśnienia różnic w oświadczeniach dowodowych w zakresie stanowczości czy dokładności. Mogłoby bowiem doprowadzić to do ujednoczenia wersji zdarzenia relacjonowanej przez konfrontowane osoby – pod wpływem przebiegu samej czynności<sup>632</sup>.

Trafne jest przy tym spostrzeżenie, że przepis art. 172 kpk nie limituje liczby osób podlegających konfrontacji, co oznacza, że konfrontować można minimalnie dwie osoby,

---

<sup>628</sup> M. Kurowski w: D. Świecki (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz, t. I*, Warszawa 2024 s. 654

<sup>629</sup> V KKN 22/99, LEX nr 37470.

<sup>630</sup> II KK 372/15, LEX nr 1959482.

<sup>631</sup> II KK 182/17, LEX nr 2376889.

<sup>632</sup> D. Jagiełło w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 101.

natomiast górnej granicy nie określono<sup>633</sup>. Podobny pogląd wyraził Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 13 września 2011 roku<sup>634</sup>. Wydaje się jednak, że przeprowadzenie konfrontacji znacznej liczby osób, sprzecznie relacjonujących przebieg zdarzenia, może nastręczyć poważnych trudności organizacyjnych, które przełożyć się mogą na efekt tak przeprowadzonej czynności i jej wartość dowodową.

## Okazanie

Zgodnie z treścią art. 173 kpk osobie przesłuchiwanej można okazać inną osobę, jej wizerunek lub rzecz. Czynność ta przeprowadzona jednak winna być w sposób wyłączający sugestię. W zakresie okazania osoby, ustawodawca postawił warunek, by osoba okazywana znajdowała się w grupie co najmniej czterech osób. I choć przepis nie wskazuje górnego limitu osób, w literaturze przedstawiane są rozmaite zapatrywania na zwiększanie liczebności grupy, w ramach której odbywa się okazanie<sup>635</sup>. Przy okazaniu osoby, osoba okazywana oraz osoby przybrane winne nie odbiegać od siebie radykalnie wyglądem. Niedopuszczalna zatem jest sytuacja, w której okazuje się mężczyznę w towarzystwie trzech kobiet czy osobę w starszym wieku w towarzystwie trzech młodzieńców, gdyż takie warunki są biegunowo odległe od realizacji postulatu wyłączenia sugestii. W orzecznictwie stawia się kolejne wymagania okazaniu, wskazując, że okazywanie osoby zaniedbanej, z otarciami i zadrapaniami w grupie z osobami o schludnym wyglądzie stanowi naruszenie reguł okazania (tak SA w Warszawie w wyroku z dnia 15 grudnia 2016 roku<sup>636</sup>). Okazanie wizerunku osoby również powinno odbywać się w grupie osób. W praktyce zatem stosowane są tablice poglądowe (z wizerunkami 4 osób) bądź albumy zdjęć sygnalitycznych, zawierające większą liczbę fotografii.

Przepis art. 173 kpk umożliwia także okazanie rzeczy. W sprawach dotyczących zdarzeń o charakterze kryminalnym wchodzi w grę np. okazanie świadkowi – pokrzywdzonemu rzeczy zabezpieczonych w miejscu zamieszkania osoby podejrzanej o kradzież – celem identyfikacji przedmiotów skradzionych pokrzywdzonemu. Nie ma jednak przeszkód, by w sprawach dotyczących przestępstw gospodarczych okazywać osobie przesłuchiwanej dokumenty (np. umowy, dowody księgowe, potwierdzenia przelewów itp.).

---

<sup>633</sup> M. Kurowski w: D. Świecki (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2024 s. 654.

<sup>634</sup> II AKa 210/11, LEX nr 1102910.

<sup>635</sup> M. Kurowski w: D. Świecki (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2024 s. 656 i przywołana tam literatura.

<sup>636</sup> II AKa 264/18, LEX nr 2747724.

## 9.2 Wyjaśnienia podejrzanego/oskarżonego

Pojęcie podejrzanego i oskarżonego zostało zdefiniowane w art. 71 kpk, i tak podejrzany, to osoba, co do której wydano postanowienie o przedstawieniu zarzutów albo której bez wydania takiego postanowienia postawiono zarzut w związku z przystąpieniem do przesłuchania w charakterze podejrzanego, oskarżony zaś, to osoba przeciwko której wniesiono oskarżenie do sądu, a także osobę, co do której prokurator złożył wniosek wskazany w art. 335 § 1 lub wniosek o warunkowe umorzenie postępowania. Posługiwanie się przez Kodeks postępowania karnego określeniem „oskarżony”, odnosi się również do podejrzanego.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że oskarżony składa wyjaśnienia dobrowolnie. Jak bowiem wynika z art. 175 § 1 kpk, oskarżony ma prawo złożyć wyjaśnienia, jednakże bez podania przyczyny wolno mu odmówić odpowiedzi na pytania bądź odmówić wyjaśnień. Możliwa jest zatem sytuacja, że wyjaśnienia ograniczają się wyłącznie do fazy swobodnej wypowiedzi, jak również, że oskarżony odpowiada tylko na pytania swego obrońcy czy przykładowo na wybrane przez siebie pytania przesłuchującego. Wyjaśnienia składane są co do zasady ustnie, do protokołu. Na etapie postępowania przygotowawczego dopuszczalne jest jednak, zgodnie z treścią art. 176 kpk, na wniosek podejrzanego lub jego obrońcy, złożenie wyjaśnień na piśmie, a odmowa może mieć miejsce jedynie z ważnych względów. Pisemne wyjaśnienia złożone mogą być jednak tylko w toku przesłuchania, co wprost wynika z omawianego przepisu. Nie ma tym samym możliwości, by np. podejrzany na zasadzie przytoczonego przepisu nadesłał do organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze swoje pisemne „wyjaśnienia”, przygotowane we własnym zakresie, bez kontroli organu. W takiej bowiem sytuacji zachodziłyby poważne wątpliwości co do autorstwa czy samodzielności tego rodzaju relacji.

Przypomnieć należy, że oskarżony nie ma obowiązku wykazywania swej niewinności ani dostarczania dowodów przeciwko sobie (*vide* art. 74 § 1 kpk). Tym samym, realizując swoje prawo do obrony decyduje on czy chce złożyć wyjaśnienia oraz w jakiej formie (ustnie lub pisemnie). Oskarżony, odmawiając wyjaśnień korzysta z uprawnienia określanego jako „prawo do milczenia”<sup>637</sup>. Może także w pełni suwerennie decydować co do odpowiedzi na poszczególne pytania. Oczywistą konsekwencją prawa do obrony jest także fakt, że polskie prawo karne nie przewiduje odpowiedzialności karnej za fałszywe wyjaśnienia, na wzór

---

<sup>637</sup> A. Sakowicz *Prawo do milczenia w polskim procesie karnym*, Białystok 2019, s. 21 i nast., M. Kurowski w: D. Świecki *Kodeks postępowania karnego. Komentarz Tom I*, Warszawa 2024 s. 51, D. Gruszecka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 404-405, <sup>637</sup> C. Kulesza w: K. Dudka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 356-357.

odpowiedzialności za fałszywe zeznania, grożącej świadkowi. W piśmiennictwie prowadzone są jednak rozważania czy można mówić, że oskarżonemu przysługuje „prawo do kłamstwa”, czy też, że kłamstwa oskarżonego jedynie są tolerowane<sup>638</sup>. Realizowanie prawa do obrony poprzez bezkarne składanie fałszywych wyjaśnień ma jednak swoje granice, wyznaczone przez prawa innych osób. Tym samym oskarżony może bez ryzyka odpowiedzialności karnej fałszywie zaprzeczać swojemu sprawstwu, jednakże fałszywe oskarżanie innych osób o popełnienie zarzucanego mu przestępstwa bądź zniesławianie ich może narazić go na odpowiedzialność karną z art. 234 i 212 kk (tak SN w wyroku z dnia 09 lutego 2004 roku<sup>639</sup>).

Przejawem respektowania prawa do obrony, które może być realizowane także na etapie przed ogłoszeniem zarzutów był szereg orzeczeń (uchwała SN z dnia 26 kwietnia 2007 roku<sup>640</sup>, czy postanowienie SA w Krakowie z dnia 14 grudnia 2018 roku<sup>641</sup>), w myśl których osoba, która została przesłuchana w charakterze świadka, choć istniał na tym etapie postępowania materiał uzasadniający przedstawienie zarzutów, nie podlega odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Ten stan rzeczy uległ radykalnej zmianie na niekorzyść świadka przesłuchiwanego w takich okolicznościach z chwilą wprowadzenia art. 233§1a kk, który to przepis sankcjonuje odpowiedzialność karną świadka, składającego fałszywe zeznania, a mogącego uchylić się od odpowiedzi na pytanie z obawy przed grożącą jemu lub osobie najbliższej odpowiedzialnością karną<sup>642</sup>. Fundamentalne znaczenie dla rozumienia powyższego przepisu – w istocie znacznie ograniczając możliwość jego skutecznego zastosowania - ma uchwała Sądu Najwyższego z dnia 09 listopada 2021 roku, której nadano moc zasady prawnej: *„Nie popełnia przestępstwa z art. 233 § 1a k.k. świadek składający fałszywe zeznanie z obawy przed grożącą mu odpowiedzialnością karną, jeśli - realizując prawo do obrony - zeznaje nieprawdę lub zataja prawdę, nie wyczerpując jednocześnie swoim zachowaniem znamion czynu zabronionego określonego w innym przepisie ustawy”*<sup>643</sup>.

Oskarżony może zatem swobodnie modyfikować składane przez siebie w toku procesu wyjaśnienia, choćby prowadziły to do radykalnie odmiennego relacjonowania przebiegu zdarzeń. Początkowe nieprzyznanie się do winy nie stoi na przeszkodzie późniejszej zmianie stanowiska w tym zakresie. W pełni dopuszczalny jest także scenariusz odwrotny – oskarżony początkowo przyznający się do winy może następnie zaprzeczyć wcześniejszym twierdzeniom.

---

<sup>638</sup> Szerzej A. Gaberle *Op. cit.* s. 119 i przywołana tam literatura.

<sup>639</sup> V KK 194/03, LEX nr 102907.

<sup>640</sup> I KZP 4/07, LEX nr 244459.

<sup>641</sup> II AKz 237/18, LEX nr 2692001.

<sup>642</sup> D. Gruszecka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, 405-406.

<sup>643</sup> I KZP 5/21, LEX nr 3253397.

Wyjaśnienia, także w razie ich zmiany, podlegają jednak swobodnej ocenie. Tym samym trafnie podkreśla się w orzecznictwie, że nawet w razie odwołania przyznania się do winy, wcześniejsze wyjaśnienia mogą być dowodem winy, pod warunkiem jednak, że zostaną poddane ostrożnej i wnikliwej ocenie pod kątem zgodności z doświadczeniem życiowym, logiką oraz czy mają potwierdzenie w pozostałym materiale dowodowym (tak SA w Lublinie w wyroku z dnia 29 kwietnia 2009 roku<sup>644</sup>).

Wprawdzie polski proces karny nie hołduje zasadzie *confessio est regina probationum*, niemniej wyjaśnienia oskarżonego pełnią istotną rolę. Przejawem tego jest chociażby art. 388 kpk, w myśl którego w razie gdy oskarżony przyznaje się do winy, a jego wyjaśnienia nie budzą wątpliwości, możliwe jest – za zgodą stron – ograniczenie postępowania dowodowego. Ponadto procedura karna przewiduje także możliwość konsensualnego zakończenia postępowania karnego, jak np. skazanie bez przeprowadzenia rozprawy (*vide* art. 335 kpk) oraz dobrowolne poddanie się karze (*vide* art. 387 kpk). Warunkiem zastosowania powyższych instytucji jest brak wątpliwości co do okoliczności popełnienia przestępstwa i co do winy oskarżonego. Przyznanie się do winy oskarżonego zostało wprost zapisane w art. 335 kpk, jako warunek skierowania wniosku w tym trybie. Z kolei art. 387 kpk nie zawiera wprawdzie takiego wymogu, jednakże w piśmiennictwie podnosi się, że konsekwentne nieprzyznawanie się przez oskarżonego do winy jest trudne – czy wręcz niemożliwe – do pogodzenia z niebudzącymi wątpliwości okolicznościami przestępstwa. Tym samym, gdy oskarżony konsekwentnie zaprzecza swej winie, uwzględnienie złożonego przez niego wniosku w trybie art. 387 kpk oceniane jest krytycznie<sup>645</sup>.

Przyznanie się oskarżonego do winy jest traktowane jako okoliczność łagodząca, gdy wynika z poczucia winy i żalu spowodowanego popełnieniem przestępstwa. Rola przyznania się do winy jest tym większa, gdy towarzyszy mu naprawienie szkody, przeproszenie pokrzywdzonego, a także wyjawienie istotnych dla postępowania wiadomości. Z kolei przyznanie się do winy w sytuacji zgromadzenia przez organy procesowe kompleksowego materiału dowodowego, który niewątpliwie wskazuje na sprawstwo i winę oskarżonego może być postrzegane jako zachowanie zmierzające wyłącznie do uzyskania korzystnego rozstrzygnięcia – nie stanowi zatem okoliczności łagodzącej<sup>646</sup>.

W kwestii wyjaśnień oskarżonego zauważyć także warto, że możliwość ich składania przysługuje oskarżonemu co do każdego dowodu przeprowadzanego w jego obecności (*vide*

---

<sup>644</sup> II AKa 63/09, LEX nr 508296.

<sup>645</sup> Tak przykładowo R. Ponikowski, J. Zagrodnik w: J. Skorupka (red.) 2020, s. 1059.

<sup>646</sup> D. Jagiełło w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 52.

art. 175 § 2 kpk). W praktyce szczególnie znaczenie powyższy przepis może mieć w toku postępowania sądowego. Obecny na rozprawie oskarżony ma prawo odnosić się tą drogą chociażby do treści zeznań świadków czy biegłych bądź też do wyjaśnień współoskarżonych.

### 9.3 Zeznania świadka

Jak wskazuje się w piśmiennictwie, pojęciem świadka Kodeks postępowania karnego posługuje się w dwóch znaczeniach. Po pierwsze, w rozumieniu faktycznym, świadkiem jest osoba, która zaobserwowała zdarzenie przestępne (*vide* art. 40 § 1 pkt 4 kpk). Po drugie, w rozumieniu procesowym, świadkiem jest osoba, która została wezwana do udziału w postępowaniu w tym charakterze. Przepisy Rozdziału 21 Kodeksu postępowania karnego operują pojęciem świadka w ujęciu procesowym. I choć wskazane jest, by świadkiem w rozumieniu procesowym byli świadkowie w rozumieniu faktycznym, możliwe jest rzecz jasna przesłuchiwanie w charakterze świadka także innych osób<sup>647</sup>.

Świadek w rozumieniu procesowym – a zatem osoba wezwana do postępowania – ma trzy podstawowe obowiązki: stawienia się na wezwanie (*vide* art. 177 § 1 *in principio*), złożenia zeznań (*vide* art. 177 § 1 *in fine*) oraz mówienia prawdy i niezatajania prawdy (*vide* art. 233 kk, art. 188 § 1 kpk, art. 190 §1 kpk)<sup>648</sup>. Obowiązek składania rzetelnych zeznań jest doniosły na tyle, że przepisy wprowadzają możliwość odebrania od świadka przyrzeczenia – wyłącznie jednak na etapie postępowania sądowego (*vide* art. 187 - 188 kpk), którego uroczysta forma ma wzbudzić w świadku zamiłowanie do prawdomówności. Na wypadek jednak, gdyby zamiłowanie to stanowiło niedostateczną motywację, praktycznym wymiarem zabiegania przez ustawodawcę o prawdziwość zeznań są przepisy Kodeksu karnego przewidujące odpowiedzialność karną za składanie fałszywych zeznań (art. 233 kk), ale także za fałszywe oskarżenie (art. 234 kk) oraz zawiadomienie o niepopelnionym przestępstwie (art. 238 kk).

Przedmiotem zeznań świadka są okoliczności i fakty będące istotne dla postępowania – nie zaś ich ocena. Świadek zatem zeznawać ma o tym co widział lub słyszał – a nie o tym co przypuszcza, gdyż jego przypuszczenia odnoszące się do okoliczności sprawy nie stanowią dowodu i jako takie nie są przydatne<sup>649</sup>. Obok powyższych obowiązków świadkowi przysługuje także szereg uprawnień. Szczególnie istotnymi spośród nich – z punktu widzenia dostarczanego

---

<sup>647</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.*, s. 487.

<sup>648</sup> *Ibidem*, s. 491-493.

<sup>649</sup> D. Jagiełło w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 57.

przez świadka środka dowodowego - są prawo odmowy zeznań oraz prawo do uchylenia się od odpowiedzi na pytanie.

Przypomnieć należy, że z dowodem z zeznań świadka związanych jest szereg zakazów dowodowych – zarówno bezwzględnych, jak i względnych niezupełnych i zupełnych. Na szczególną uwagę zasługują wspomniane wcześniej zakazy względne niezupełne, zwłaszcza związane obowiązkiem zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli „tajne” lub „ściśle tajne” (*vide* art. 179 kpk), informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone” lub „poufne” oraz tajemnicy zawodowej (*vide* art. 180 § 1 kpk), a także tajemnicy notarialnej, adwokackiej, radcy prawnego, doradcy podatkowego, lekarskiej, dziennikarskiej lub statystycznej oraz tajemnicy Prokuraturii Generalnej (*vide* art. 180 § 2 – 5 kpk). Przytoczone przepisy regulują również tryb zwolnienia świadków z obowiązku zachowania w tajemnicy wymienionych kategorii informacji na potrzeby procesu karnego.

### **Prawo odmowy zeznań**

Zgodnie z art. 182 kpk świadkowi przysługuje prawo odmowy zeznań. Przede wszystkim, w myśl art. 182 § 1 kpk, zeznań może odmówić świadek, który jest osobą najbliższą dla oskarżonego. Definicja osoby najbliższej została zawarta w art. 115 § 11 kk. Wskazać ponadto warto, że choć co do zasady określenie czy świadek jest osobą najbliższą dla oskarżonego nie nastęrcza większych trudności, zdarzają się sytuacje – zwłaszcza w przypadku procesów dotyczących większej liczby oskarżonych – bardziej skomplikowane, które zostaną omówione poniżej – przy okazji problematyki art. 186 kpk.

Idea odmowy zeznań przez osobę najbliższą dla oskarżonego opiera się na ochronie wartości jaką jest relacja łącząca świadka z oskarżonym, która może zostać narażona na szwank w razie konieczności świadczenia w sprawie dotyczącej bliskiej osoby. Ponadto świadkowi przysługuje uprawnienie do odmowy zeznań – na zasadzie art. 182 § 3 kpk - jeśli w innym postępowaniu jest oskarżony o współudział w przestępstwie objętym postępowaniem. Powyższe uprawnienie wynika ze statusu podejrzanego/oskarżonego w toczącym się postępowaniu. Stąd też trafne jest spostrzeżenie, że prawomocne skazanie świadka za współudział w popełnieniu czynu objętego postępowaniem nie daje podstawy do odmowy zeznań (tak SA w Warszawie w wyroku z dnia 29 listopada 2013 roku<sup>650</sup>).

---

<sup>650</sup> II AKa 377/13, LEX nr 1396984.

Prawo do odmowy zeznań jest uzależnione od autonomicznej decyzji świadka. Jest to zatem jego uprawnienie o charakterze osobistym, które nie podlega ocenie organów procesowych pod kątem motywów, przyczyn czy pobudek. Autonomia ta pozwala na zmianę stanowiska przez świadka, który np. pierwotnie zeznań odmówił, a następnie zdecydował się je składać – w takiej sytuacji nie jest rolą organów nadzorować możliwość skorzystania z tego uprawnienia, badać powody decyzji czy wyciągać na jej podstawie wnioski na temat wiarygodności zeznań (tak SA w Krakowie w wyroku z dnia 29 października 2003 roku<sup>651</sup>). Organ procesowy uprawniony jest jednak zbadać czy zachodzi stosunek bliskości uprawniający do odmowy zeznań<sup>652</sup>.

### **Prawo do uchylenia się od odpowiedzi na pytanie**

Zgodnie z art. 183 § 1 kpk świadkowi przysługuje prawo do uchylenia się od odpowiedzi na pytanie, jeżeli udzielenie odpowiedzi mogłoby narazić jego lub osobę dla niego najbliższą na odpowiedzialność za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe. W orzecznictwie podkreśla się, że uprawnienie do uchylenia się od odpowiedzi na pytanie służy ochronie interesów świadka – nie zaś oskarżonego. Z tego też względu zarzut naruszenia omawianego przepisu – choćby gdy świadek wadliwie pouczony nie skorzystał ze wskazanego uprawnienia – nie przysługuje oskarżonemu (tak SN w postanowieniu z dnia 30 czerwca 2021 roku<sup>653</sup>). Prócz powyższych przepisów – w przypadku których decyzja o odmowie zeznań lub uchylenia się od odpowiedzi na pytanie leży całkowicie w gestii świadka – w systemie prawa karnego procesowego funkcjonuje także instytucja uregulowana w art. 185 kpk. W myśl przytoczonego przepisu, w przypadku gdy świadka z oskarżonym łączą szczególnie bliskie stosunki osobiste, można go zwolnić od złożenia zeznań lub odpowiedzi na pytanie, jeśli świadek o to wnosi. Szczególnie bliski stosunek osobisty oznacza relację wprawdzie nie tak bliską jak relacja wobec osoby najbliższej, ale jednak zasługującą na ochronę prawną. Jako przykłady takiej relacji wskazuje się przykładowo posiadanie wspólnego dziecka (tak SN w postanowieniu z dnia 22 lutego 2006 roku<sup>654</sup>). Z kolei za tego rodzaju szczególnie bliską relację nie uważa się krótkotrwałego wspólnego zamieszkiwania i utrzymywania stosunków intymnych (tak SA w Krakowie w wyroku z dnia 14 października 2008 roku<sup>655</sup>).

---

<sup>651</sup> II AKa 3216/03, LEX nr 103944.

<sup>652</sup> <sup>652</sup>D. Gruszecka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 432.

<sup>653</sup> IV KK 216/21, LEX nr 3294594.

<sup>654</sup> III KK 222/05, LEX nr 181315.

<sup>655</sup> II AKa 132/08, LEX nr 484814.

Konsekwencją odmowy zeznań – zarówno w trybie art. 182 jak i art. 185 kpk – jest w myśl art. 186 § 1 kpk zakaz wykorzystania jako dowód uprzednio złożonych w sprawie zeznań oraz odtwarzania ich. Z uprawnienia tego świadek może bowiem skorzystać nie później niż przed rozpoczęciem pierwszego przesłuchania w postępowaniu sądowym. Wobec powyższego o powyższym terminie świadek – zgodnie z art. 300 § 3 kpk – winien być obligatoryjnie pouczony<sup>656</sup>.

Jak wskazano powyżej, kwestia odmowy zeznań przez osobę najbliższą komplikuje się w przypadku procesów o konfiguracji wieloosobowej. W przypadku gdy oskarżono większą liczbę osób, świadek może być osobą najbliższą dla jednego lub kilku spośród nich – niekoniecznie zaś wszystkich. W takiej sytuacji problematyka odczytywania zeznań świadka, któremu przysługuje prawo odmowy zeznań w stosunku do niektórych oskarżonych wywoływać może kontrowersje. W tej materii wypowiedział się Sąd Apelacyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 21 kwietnia 2015 roku, wskazując, iż: „*Ujawnienie zeznań osób najbliższych - korzystających zgodnie z przepisem art. 182 § 1 k.p.k. z prawa odmowy zeznań - jest niedopuszczalne także wówczas, gdy zeznania te dotyczą oskarżonego, w stosunku do którego odmowa nie przysługiwała, lecz w sposób bezpośredni lub pośredni wpływałaby na sytuację tego oskarżonego, wobec którego świadek skorzystał z tego uprawnienia.*”<sup>657</sup>

## Świadkowie szczególnego rodzaju

Polska procedura karna przewiduje także – świadka anonimowego (świadka utajnionego, świadka *incognito*) oraz świadka koronnego. Obydwie te instytucje mają zastosowanie zwłaszcza w sprawach dotyczących przestępczości zorganizowanej. Status świadka anonimowego – zgodnie z art. 184 § 1 kpk – może zostać nadany w razie uzasadnionej obawy niebezpieczeństwa dla życia, zdrowia, wolności albo mienia w znacznych rozmiarach dla samego świadka lub osoby dla niego najbliższej. Pod powyższym warunkiem w tajemnicy zachowane są okoliczności umożliwiające ustalenie tożsamości świadka, w tym dane osobowe. Konsekwencją utajnienia tożsamości świadka jest możliwość przesłuchiwania go jedynie przez prokuratora lub sąd. W literaturze wskazuje się, że ustanowienie instytucji świadka anonimowego skutkuje zderzeniem dwóch interesów – prawa oskarżonego do obrony oraz interesów świadka (jego bezpieczeństwa i wolności od lęku). Ponadto stanowi ona wyjątek od

---

<sup>656</sup> D. Gruszecka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 462-463.

<sup>657</sup> II AKa 53/15, LEX nr 1730140.

zasady bezpośredniości, jawności, a także kontrydiktoryjności. Wobec powyższego postuluje się, by sięgać po to rozwiązanie rozważnie, w niezbędnych wypadkach<sup>658</sup>.

Dowód z zeznań świadka *incognito* podlega swobodnej ocenie. Jakkolwiek w orzecznictwie polskich sądów karnych dopuszcza się sytuację, by środek ten stanowił wyłączny bezpośredni dowód sprawstwa i winy oskarżonego (tak np. Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 09 lipca 2015 roku<sup>659</sup>), to w orzecznictwie ETPCz prezentowane jest powściągliwe podejście do powyższego zagadnienia<sup>660</sup>.

Świadek koronny to instytucja wprowadzona do polskiego porządku prawnego na mocy ustawy z dnia 25 czerwca 1997 roku o świadku koronnym<sup>661</sup>. Rozwiązanie to wprowadzono na kanwie zagrożenia społeczeństwa przestępczością zorganizowaną, któremu towarzyszył brak odpowiednich instrumentów prawnych<sup>662</sup>. Ustawa powyższa weszła w życie w dniu 01 września 1998 roku i początkowo pomyślana była jako epizodyczna – obowiązywać miała przez okres 3 lat. Następnie okres obowiązywania ustawy przedłużono do 01 września 2006 roku, by wreszcie zrezygnować z terminu końcowego (*vide* art. 27 ustawy o świadku koronnym).

Generalna idea instytucji świadka koronnego sprowadza się do tego, że sprawca przestępstwa w zamian za ujawnienie przydatnych organom ścigania informacji zyskuje dobrodziejstwo w postaci niepodlegania karze. Obowiązująca ustawa ma zastosowanie do sprawcy przestępstwa lub przestępstwa skarbowego popełnionego w zorganizowanej grupie lub związku, lub określonych w ustawie przestępstw korupcyjnych (*vide* art. 1 ustawy o świadku koronnym). Warunki uzyskania statusu to ujawnienie organom ścigania istotnych informacji dotyczących przestępstwa i jego sprawców, ujawnienie majątku swego oraz pozostałych sprawców, a także zobowiązanie do złożenia przed sądem wyczerpujących zeznań na okoliczność osób uczestniczących w przestępstwie (*vide* art. 3 ustawy o świadku koronnym).

Dopuszczenie dowodu z zeznań świadka koronnego odbywa się w drodze postanowienia sądu okręgowego właściwego dla miejsca prowadzenia postępowania przygotowawczego, na wniosek prokuratora, składany po uzyskaniu zgody Prokuratora Generalnego lub jego upoważnionego zastępcy (*vide* art. 5 ustawy o świadku koronnym). Wspomnieć przy okazji warto także o instytucji potocznie określanej jako tzw. „mały świadek

---

<sup>658</sup> D. Gruszecka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 438-439.

<sup>659</sup> III KK 39/15, LEX nr 1813407.

<sup>660</sup> D. Gruszecka w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 445-446 i przywołane tam orzecznictwo.

<sup>661</sup> Ustawa z dnia 25 czerwca 1997 roku o świadku koronnym (t. j. Dz. U. z 2017r., poz. 1197).

<sup>662</sup> E. Pływaczewski *Świadek koronny jako instrument zwalczania przestępczości zorganizowanej*, Prokuratura i Prawo 7-8/2010, s. 93-94.

koronny”, przewidzianej w art. 60 § 3 i 4 kk, przewidują możliwość nadzwyczajnego złagodzenia kary a nawet jej warunkowego zawieszenia w sytuacji, gdy sprawca ujawnił szczególnie przydatne dla organów ścigania informacje (informacje na temat osób współdziałających przy popełnieniu przestępstwa, ujawnienie i przedstawienie istotnych okoliczności nieznanego organom ścigania przestępstwa zagrożonego karą pozbawienia wolności powyżej lat 5). Oskarżony korzystający z powyższego dobrodziejstwa nie zmienia jednak swojego procesowego statusu, pozostając w dalszym ciągu oskarżonym. Co za tym idzie, jego depozycje w dalszym ciągu posiadają charakter wyjaśnień.

#### 9.4 Zakaz zastępowania zeznań i wyjaśnień

Przepis art. 174 kpk wprowadza zakaz zastępowania zeznań i wyjaśnień poprzez treść pism, zapisków czy notatek urzędowych. Stanowi on przejaw preferencji dowodów pierwotnych, co sprzyja realizacji zasady bezpośredniości<sup>663</sup>. W orzecznictwie zatem podkreśla się, że notatka urzędowa dokumentująca rozpytanie nie może stanowić podstawy ustaleń faktycznych sprzecznych z zeznaniami świadka lub wyjaśnieniami podejrzanego, gdyż byłoby to zastąpienie tego rodzaju dowodów treścią notatki (tak SA w Katowicach w wyroku z dnia 18 maja 2018 roku<sup>664</sup>). Nic nie stoi jednak na przeszkodzie, by notatkę wykorzystać nie w celu zastąpienia protokołu dokumentującego zeznania czy wyjaśnienia, a obok takiego protokołu<sup>665</sup>. Dopuszczalna jest zatem sytuacja, że obok wyjaśnień podejrzanego, jako dowód posłuży notatka urzędowa z rozpytania – jako uzupełnienie. Nie ma jednak możliwości, by notatka ta służyła do substytuowania wyjaśnień – np. w sytuacji, gdy z wyjaśnień wynika, że podejrzany nie przyznaje się do winy, natomiast podczas rozpytania potwierdził wobec funkcjonariuszy, że dopuścił się zarzuczonego mu czynu. W takiej sytuacji jednak, jak zaważył Sąd Apelacyjny w Katowicach w wyroku z dnia 21 września 2018 roku, dopuszczalne jest przesłuchanie w charakterze świadków funkcjonariuszy dokonujących rozpytania na okoliczność przebiegu rozpytania i uzyskanych informacji<sup>666</sup>. Podobne stanowisko zajął Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 04 maja 2016 roku, dopuszczając możliwość przesłuchania funkcjonariusza rozpytującego podejrzanego, zastrzegając zarazem, że niedopuszczalne byłoby

---

<sup>663</sup> D. Jagiełło w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 93.

<sup>664</sup> II AKa 145/18, LEX nr 2612792.

<sup>665</sup> M. Kurowski w: D. Świecki (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz, t. I*, Warszawa 2024 s. 659.

<sup>666</sup> II AKa 271/18, LEX nr 2751434.

przesłuchanie funkcjonariusza, który dokonywał formalnego przesłuchania podejrzanego na okoliczność składanych przez niego wyjaśnień<sup>667</sup>.

Z omawianego przepisu nie sposób także wyprowadzić zakazu korzystania z zapisków przez osobę przesłuchiwaną. Posiłkowanie się tego rodzaju materiałami jest zatem dopuszczalne (tak SA w Lublinie w wyroku z dnia 30 listopada 2021 roku<sup>668</sup>). Nie ma również przeszkód, by sporządzone przez przesłuchiwanego zapiski, szkice czy wyliczenia zostały dołączone do protokołu, jako jego integralna część (tak SN w wyroku z dnia 16 lutego 2017 roku<sup>669</sup>). Zaznaczyć przy tym należy, że publikacje, listy czy notatki powstałe poza procesem karnym w myśl art. 393 § 3 kpk podlegają odczytaniu – służąc do weryfikacji zeznań czy wyjaśnień, nie zaś do ich zastąpienia<sup>670</sup>.

## 9.5 Biegli, tłumacze, specjaliści

Problematyka udziału biegłych, tłumaczy i specjalistów w postępowaniu karnym jest przedmiotem regulacji Rozdziału 22 Kodeksu postępowania karnego. Wspólną cechą charakteryzującą powyższe osoby jest posiadanie specjalistycznej, fachowej wiedzy lub umiejętności, przydatnych dla procesu karnego.

### Biegły i jego opinia

Zgodnie z art. 193 kpk biegły jest powoływany, gdy dla rozstrzygnięcia sprawy niezbędne są wiadomości specjalne. Pojęcie wiadomości specjalnych nie zostało zdefiniowane w ustawie karnej procesowej. Przyjmuje się jednak, że wiadomości specjalne to wycinek wiedzy, która wykracza poza zasób posiadany przez przeciętnego człowieka. Wiadomości specjalne oznaczają zatem wiedzę nabywaną w celu wykonywania określonego zawodu (wykraczającą zatem poza tzw. ogólne wykształcenie), a także umiejętności umożliwiające wykonywanie zawodu - nawet jeśli nie towarzyszy im specjalistyczne, formalne wykształcenie<sup>671</sup>.

Przywołany przepis art. 193 kpk przewiduje także możliwość zasięgnięcia opinii biegłych różnych specjalności, przy czym w takiej sytuacji zachodzi konieczność określenia

---

<sup>667</sup> III KK 334/15, LEX nr 2044481.

<sup>668</sup> II AKa 61/21, LEX nr 3450360.

<sup>669</sup> II KK 382/16, LEX nr 2261008.

<sup>670</sup> D. Jagiełło w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 94.

<sup>671</sup> T. Widła *Ocena dowodu z opinii biegłego*, Katowice 1992, s. 12-13.

czy biegli mają wydać wspólną opinię, czy też opinie odrębne. Zgodnie z art. 195 kpk do wykonywania czynności biegłego obowiązana jest zarówno biegły sądowy, jak i każda osoba, o której wiadomo, że dysponuje odpowiednią wiedzą - stąd też wyróżnia się biegłego stałego oraz biegłego *ad hoc*. Jeśli chodzi o dyscypliny wymagające wiadomości specjalnych, pewne światło na tę kwestię może rzucić analiza list biegłych sądowych prowadzonych przez sądy okręgowe. Przykładowo, lista biegłych sądowych Sądu Okręgowego w Katowicach na 2024 rok zawiera łącznie 71 dziedzin wiedzy – i to nie tylko tak powszechnie kojarzonych z wymiarem sprawiedliwości jak daktyloskopia, grafologia, księgowość, pożarnictwo czy ruch drogowy, ale także botanika systematyczna, jubilerstwo, pralnictwo, ratownictwo górskie czy zoopsychologia<sup>672</sup>. Nie dziwi zatem, że organy procesowe korzystają z pomocy osób dysponujących wiedzą z tak różnorodnych, bardzo specjalistycznych obszarów. Oczywiście wskazane na powyższej liście (oraz wszelkich innych listach biegłych) dyscypliny nie stanowią katalogu zamkniętego. W razie, gdy w toku postępowania zaistnieje potrzeba uzyskania opinii z unikalnej dziedziny, której przedstawiciele nie figurują na liście biegłych, nic nie stoi na przeszkodzie by skorzystać z pomocy biegłego *ad hoc*.

Rola biegłego, polega na udzieleniu organowi procesowemu pomocy poprzez dostarczenie wiadomości specjalnych. Jak więc słusznie podniósł Sąd Apelacyjny w Lublinie w wyroku z dnia 06 czerwca 2011 roku: „(...) *nie należy jednak utożsamiać stwierdzenia danych okoliczności, do czego niezbędne są wiadomości specjalne, którymi dysponują biegli, z prawną - karną oceną określonego zachowania sprawcy i ewentualnie jego skutków. To ostatecznie jest bowiem domeną organu procesowego (sądu, prokuratora) rozpoznającego merytorycznie sprawę*”<sup>673</sup>.

Opinia biegłego podlega swobodnej ocenie organu procesowego. Art. 7 kpk dotyczy bowiem wszystkich przeprowadzonych dowodów, nie wyłączając z tej kategorii opinii biegłego. Ostatecznie to zatem na sądzie – a nie na biegłym - spoczywa obowiązek ustalenia tego, co jest prawdą, a co fałszem. W konsekwencji zatem, jako że do sądu należy podjęcie decyzji co do skazania lub uniewinnienia, także na sądzie spoczywa obowiązek „*intelektualnego panowania nad rzeczywistością definiowaną wszystkimi na rozprawie ujawnionymi dowodami i rozumienia tejże rzeczywistości*”<sup>674</sup>. Warto przy tym zaznaczyć, że organy procesowe dysponują instrumentami, które pozwalają wyjaśnić wątpliwości dotyczące

---

<sup>672</sup> Na podstawie listy biegłych SO w Katowicach na dzień 18 października 2024r., zamieszczonej na stronie Internetowej <https://katowice.so.gov.pl/biegli-i-lekarze-sadowi,m,m1,225,273>, dostęp dnia 23.02.2025r.

<sup>673</sup> II AKa 91/11, LEX nr 895936.

<sup>674</sup> J. Gurgul *O swobodnej ocenie opinii biegłego*, Prokuratura i Prawo 10, 2013, s. 41.

treści opinii. W pierwszej kolejności istnieje możliwość przesłuchania osób, które brały udział w wydaniu opinii w charakterze biegłych (*vide* art. 200 § 3 kpk). Ponadto, jeśli opinia jest niepełna, niejasna lub zachodzi sprzeczność w samej opinii bądź pomiędzy różnymi opiniami, można zasięgnąć opinii uzupełniającej lub powołać innych biegłych (*vide* art. 201 kpk). Obowiązek oceny opinii biegłego nie może jednak oznaczać zastępowania opinii przez sąd we własnym zakresie, chociażby sąd specjalistyczną wiedzę posiadał. W takiej bowiem sytuacji sąd występowałby w roli podwójnej – organu procesowego i biegłego<sup>675</sup>. Opinia biegłego – w zależności od decyzji organu procesowego – może przybrać formę pisemną bądź ustną (*vide* art. 200 § 1 kpk).

Szczególną postacią opinii biegłych jest opinia o stanie zdrowia psychicznego oskarżonego/podejrzanego, wydawana przez co najmniej dwóch biegłych lekarzy psychiatrów (*vide* art. 202 kpk). Przepisy przewidują także – celem zbadania stanu zdrowia psychicznego możliwość umieszczenia podejrzanego/oskarżonego na obserwacji w zakładzie leczniczym na okres do 4 tygodni z możliwością przedłużenia na dalszy czas określony, jednakże nie dłuższy niż łącznie 8 tygodni (*vide* art. 203 kpk). Kolejną szczególną postacią opinii biegłego są badania przy użyciu wariografu, przewidziane przez art. 199a kpk. W myśl przywołanego przepisu wykorzystanie przez biegłego w/w urządzenia – określanego jako środki techniczne mające na celu kontrolę nieświadomych reakcji organizmu – możliwe jest wyłącznie za zgodą badanego. W orzecznictwie zaobserwować można ostrożne i sceptyczne podejście do tego rodzaju ekspertyzy. Przede wszystkim podkreśla się, że ekspertyza ta nie może służyć do oceny wiarygodności wyjaśnień oskarżonego czy stanowić dowodu jego sprawstwa lub winy, a jedynie do zbadania emocjonalnego związku z badanymi zdarzeniami (tak np. postanowienie SN z dnia 16 grudnia 2021 roku<sup>676</sup>, wyrok SN z dnia 04 grudnia 2013 roku<sup>677</sup>).

Dowód z opinii biegłego dopuszczony może być na etapie postępowania sądowego przez sąd, natomiast na etapie postępowania przygotowawczego przez prokuratora nadzorującego postępowanie lub przez organ prowadzący. Wyjątek ustawa karna procesowa przewiduje dla badania stanu zdrowia psychicznego oskarżonego. Badania te może zarządzić prokurator lub sąd, natomiast jeśli są połączone z obserwacją w zakładzie leczniczym – sąd, a na etapie postępowania przygotowawczego sąd na wniosek prokuratora.

---

<sup>675</sup> K. Witkowska *Biegły w postępowaniu karnym*, Prokuratura i Prawo 1, 2013, s. 67.

<sup>676</sup> IV KK 555/21, LEX nr 3327645.

<sup>677</sup> IV KK 273/13, LEX nr 1418733.

## Tłumacze i specjaliści

Jak wskazano powyżej, rozdział 22 Kodeksu postępowania karnego wymienia także tłumaczy i specjalistów. Instytucje tłumacza i specjaliści nie mają charakteru dowodowego, a podmioty te określane są jako pomocnicy procesowi<sup>678</sup>. Zarówno bowiem tłumacz, jak i specjalista nie dostarczają bezpośrednio dowodów organowi procesowemu, a jedynie biorą udział w czynnościach dowodowych, wspierając bądź umożliwiając ich przeprowadzenie. Przepis art. 204 kpk reguluje okoliczności udziału w procesie karnym tłumacza. Zgodnie z przytoczonym przepisem z pomocy tłumacza skorzystać należy gdy jest potrzeba przeprowadzenia przesłuchania głuchego lub niemego (a komunikacja pisemna nie jest wystarczająca) lub osoby niewładającej językiem polskim. Ponadto udział tłumacza jest nieodzowny, gdy zachodzi konieczność przełożenia pisma na język polski lub z języka polskiego na obcy, a także gdy konieczne jest zapoznania strony z treścią przeprowadzonego dowodu. Powyższy przepis wskazuje także, że do tłumacza stosuje się odpowiednio przepisy o biegłych (*vide* art. 204 § 3 kpk).

Słusznie twierdzi się w piśmiennictwie, że przez osobę niewładającą językiem polskim rozumieć należy nie tylko osobę nie znającą języka w ogóle, ale także osobę, która wprawdzie język zna, ale w stopniu niewystarczającym do komunikowania się z organem procesowym<sup>679</sup>. W orzecznictwie podkreśla się natomiast, że nie jest niezbędne korzystanie z pomocy tłumacza języka ojczystego dla osoby przesłuchiwanej. Wystarczający jest udział tłumacza języka, którym osoba przesłuchiwana włada w odpowiednim stopniu – choćby nie był to język ojczysty (tak SA w Gdańsku w wyroku z dnia 21 kwietnia 2010 roku<sup>680</sup>). Przepisy Kodeksu postępowania karnego dodatkowo wskazują, że oskarżonemu przysługuje uprawnienie do bezpłatnego korzystania z pomocy tłumacza, jeśli nie włada w wystarczającym stopniu językiem polskim (*vide* art. 72 kpk).

Rola specjalisty w postępowaniu karnym jest przedmiotem regulacji art. 205 kpk. Stosownie do treści przywołanego przepisu, zadaniem specjalisty jest realizacja w związku z oględzinami, przesłuchaniem przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających komunikację na odległość, eksperymentem, ekspertyzą, zatrzymaniem rzeczy i przeszukaniem czynności technicznych, w tym zwłaszcza pomiarów, obliczeń, zdjęć, utrwalenia śladów. Na możliwość angażowania specjalisty do wykonywania czynności o charakterze technicznym

---

<sup>678</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.*, s. 512-513.

<sup>679</sup> *Ibidem*, s. 34-35.

<sup>680</sup> II AKa 29/10, LEX nr 653726.

nacisk położył Sąd Apelacyjny w Gdańsku w wyroku z dnia 09 kwietnia 2015 roku, podkreślając, że powołanie „specjalisty z zakresu prac biurowych” w celu wyliczenia wysokości należności publicznoprawnej stanowi naruszenie przepisów prawa procesowego, gdyż tego rodzaju wyliczenia przekraczają kompetencje takiego specjalisty, a wymagają z kolei wiadomości specjalnych – posiadanych przez biegłego z zakresu analizy finansowej lub ekonomicznej<sup>681</sup>.

## 9.6 Dokument i jego treść

Wprawdzie przepisy Działu V Kodeksu postępowania karnego nie wymieniają dokumentu wśród środków dowodowych znanych postępowaniu karnemu, jednakże w Kodeksie znajdują się przepisy (*vide* art. 393 § 1 i § 3 kpk, art. 394 § 2 kpk), regulujące możliwość odczytywania na rozprawie poszczególnych dokumentów<sup>682</sup>. Wśród dokumentów, które można odczytywać na rozprawie Kodeks wymienia protokoły oględzin, przeszukania i zatrzymania rzeczy, opinie biegłych, instytutów, zakładów lub instytucji, dane o karalności, wyniki wywiadu środowiskowego oraz wszelkie dokumenty urzędowe złożone w postępowaniu przygotowawczym lub sądowym albo w innym postępowaniu przewidzianym przez ustawę, zastrzegając jednocześnie, że niedopuszczalne jest odczytywanie notatek z czynności, które wymagają sporządzenia protokołu. Możliwe jest także odczytywanie powstałych poza postępowaniem karnym dokumentów prywatnych, jak np. oświadczenia, publikacje, notatki czy listy.

Kodeks postępowania karnego nie definiuje pojęcia dokumentu (rozdzielając jedynie dokumenty urzędowe i prywatne), więc sięgnąć należy do definicji, jaką posługuje się Kodeks karny w art. 115 § 14 kk, stosownie do którego: *„Dokumentem jest każdy przedmiot lub inny zapisany nośnik informacji, z którym jest związane określone prawo, albo który ze względu na zawartą w nim treść stanowi dowód prawa, stosunku prawnego lub okoliczności mającej znaczenie prawne.”* Stąd też w piśmiennictwie podkreśla się aspekt dokumentu, na który składa się jego intelektualna treść i myśl ludzka<sup>683</sup>. Zasadniczo dowód z dokumentu przeprowadza się poprzez jego odczytanie – stosownie do przytoczonych wyżej przepisów, procedura karna zezwala na odczytywanie różnego rodzaju dokumentów na rozprawie. Na etapie postępowania przygotowawczego powszechną praktyką jest jednak poddawanie dokumentów oględzinom.

---

<sup>681</sup> II AKa 32/15, LEX nr 1929197.

<sup>682</sup> K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005. s. 296.

<sup>683</sup> *Ibidem*, s. 297.

Oględziny jednak to czynność koncentrująca się na właściwościach fizycznych przedmiotów, a zatem w przypadku dokumentów – na ich stronie technicznej, a nie treści. Oględziny dokumentów są zatem istotne z punktu widzenia ich zbadania w zakresie materialnego substratu – np. w celu zweryfikowania ich podrobienia lub przerobienia<sup>684</sup>. Wątpliwa jest jednak zasadność poddawania oględzinom dokumentów pod kątem zawartości intelektualnej – zwłaszcza w sytuacji, gdyby miało się to sprowadzać do przepisywania treści dokumentu do protokołu. Pewne jednak usprawiedliwienie dla oględzin dokumentów – w odniesieniu do dokumentów zabezpieczonych w ramach zatrzymania rzeczy i przeszukania - stanowić może art. 228 § 1 kpk, który nakazuje dokonanie oględzin rzeczy wydanych lub znalezionych w czasie przeszukania. Praktyka ta ma również i tę zaletę, że w razie zabezpieczenia znacznej ilości dokumentów, często nieuporządkowanych (co jest niestety często spotykane w sprawach dotyczących przestępstw gospodarczych), przeprowadzenie oględzin stanowić może metodę usystematyzowania dokumentów, a nadto procesowego wyodrębnienia tej ich części, która ma istotne znaczenie dla postępowania.

### 9.7 Dowód rzeczowy i jego właściwości

Choć przepisy polskiej procedury karnej nie wprowadzają definicji dowodu rzeczowego, w piśmiennictwie wskazuje się, że pod pojęciem tym rozumieć można każdy przedmiot, a także miejsce, ciała płynne i lotne, których cechy mogą mieć znaczenia dla procesu karnego<sup>685</sup>. Właściwości dowodu rzeczowego ujawniane są podczas oględzin. Stosownie do treści art. 207 kpk w toku postępowania można przeprowadzić oględziny miejsca, osoby lub rzeczy. Przepisy ponadto zastrzegają, że w razie oględzin ciała osoby, które mogą wywołać wstyd, w miarę możliwości czynności tej winna dokonać osoba tej samej płci, a osoby innej płci obecne mogą być przy tym jedynie w miarę konieczności (*vide* art. 208 kpk).

Z perspektywy postępowań karnych, których przedmiotem są przestępstwa gospodarcze, w tym szczególnie podatkowe, istotniejsze znaczenie będą miały oględziny rzeczy i miejsca, natomiast oględziny osoby (znacznie częściej stosowane w sprawach o przestępstwa przeciwko życiu i zdrowiu czy przeciwko wolności seksualnej) odgrywają rolę marginalną. W orzecznictwie trafnie zauważa się, że – choć przepisy wyraźnie nie wyodrębniają takiej czynności – od „klasycznych” oględzin odróżnić można wizję lokalną, jako czynność pośrednią między oględzinami a eksperymentem procesowym (tak SA w Krakowie

---

<sup>684</sup> K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005s. 303.

<sup>685</sup> *Ibidem*, s. 301.

w wyroku z dnia 06 września 2016 roku<sup>686</sup>). W literaturze przedmiotu sformułowano natomiast pogląd, że z uwagi na weryfikacyjny charakter wizji lokalnej, a jednocześnie charakter bardziej statyczny od eksperymentu procesowego zasadna jest następująca sekwencja czynności procesowych: oględziny (miejsca), wizja lokalna, eksperyment procesowy<sup>687</sup>.

Procedura karna przewiduje także w art. 209 kpk oględziny i otwarcie zwłok. Czynność ta jest przeprowadzana, gdy zachodzi podejrzenie przestępnego spowodowania śmierci. Jak słusznie podkreśla się w piśmiennictwie, podejrzenie przestępnego spowodowania śmierci oceniać należy z perspektywy spełnienia znamion czynu zabronionego, a zatem bez znaczenia są okoliczności takie jak działanie w obronie koniecznej czy niepoczytalność sprawcy<sup>688</sup>. Dodatkowo zauważyć wypada, że w myśl art. 210 kpk, możliwe jest zarządzenie ekshumacji, w celu przeprowadzenia oględzin lub otwarcia zwłok. Decyzja w tym zakresie należy do prokuratora lub sądu.

## 9.8 Eksperyment procesowy i jego wyniki

Przeprowadzenie eksperymentu procesowego zostało przewidziane przez ustawodawcę w art. 211 kpk. Celem przedmiotowej czynności jest sprawdzenie okoliczności o istotnym znaczeniu dla sprawy poprzez doświadczenie lub odtworzenie przebiegu zdarzeń lub ich fragmentów. Eksperyment przeprowadza się, by sprawdzić już zebrane dowody, uzyskać nowe dowody lub też, by sprawdzić wersje śledcze, a także oparte na materiale sprawy hipotezy i przypuszczenia. Ponadto eksperyment może przyczynić się do poznania związków między rzeczami a zjawiskami, które mogą mieć znaczenie dla postępowania<sup>689</sup>. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że niejednokrotnie większą wartość dowodową przedstawia wynik negatywny eksperymentu, który pozwala przyjąć, że określone zjawisko czy zdarzenie nie miało miejsca, natomiast wynik pozytywny wskazuje jedynie na możliwość zaistnienia takiego zdarzenia – nie zaś, że z całą pewnością miało miejsce i przebiegało w określony sposób<sup>690</sup>. W orzecznictwie z kolei podkreśla się, iż: *„Eksperyment w formie zarówno doświadczenia, jak i odtworzenia, aby spełniał sens procesowy, winien być przeprowadzony w warunkach*

---

<sup>686</sup> II AKa 116/16, LEX nr 2287897.

<sup>687</sup> B. Dawidowicz *Wizja lokalna na tle innych czynności procesowo – kryminalistycznych*, Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego t. XXIII, Wrocław 2008, s. 178 – 181.

<sup>688</sup> S. Majewska *Udział prokuratora w oględzinach zwłok*, Prokuratura i Prawo 10/2013, s. 168.

<sup>689</sup> S. Rybarczyk *Eksperyment jako dowód w procesie karnym*, Warszawa 1973, s. 16, 51.

<sup>690</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.*, s. 520.

*maksymalnie zbliżonych do tych, jakie miały miejsce, gdy zdarzenie zaistniało.”* (tak SA w Warszawie w wyroku z dnia 24 maja 2013 roku<sup>691</sup>).

Możliwe są różne klasyfikacje i podziały eksperymentów, ale najistotniejsze chyba znaczenie ma podział według kryterium przedmiotu badań eksperymentalnych. Wyróżnić zatem można eksperymenty: 1) polegające na sprawdzeniu możliwości widzenia, polegające na sprawdzeniu możliwości słyszenia, 3) polegające na sprawdzeniu możliwości odbioru innych wrażeń zmysłowych, 4) polegające na sprawdzeniu możliwości dokonania jakiejś czynności, 5) polegające na sprawdzeniu mechanizmu przebiegu określonych zdarzeń, 6) polegające na sprawdzeniu możliwości zaistnienia jakiegoś zdarzenia lub wystąpienia jakiegoś zjawiska, 7) polegające na sprawdzeniu mechanizmu powstawania śladów<sup>692</sup>.

W drodze eksperymentu procesowego można dokonać różnego rodzaju ustaleń. Przykładowo, w sprawie dotyczącej podejrzenia zabójstwa, podejrzany może w toku eksperymentu procesowego przeprowadzonego na miejscu zdarzenia opisać oraz zademonstrować w jaki sposób pozbawił życia pokrzywdzonego. Z kolei w sprawie, gdzie wyjaśniany jest wątek „prania pieniędzy”, podejrzany może wskazywać miejsca (np. placówki bankowe, bankomaty), gdzie dokonywał wypłat środków pieniężnych, które następnie przekazywał innym uczestnikom procederu.

W toku eksperymentu możliwe jest dokonywanie również innych czynności dowodowych, w szczególności przesłuchania, co wprost wynika z treści art. 212 kpk. Przesłuchanie przeprowadzone w takich warunkach nie wymaga sporządzenia odrębnego protokołu. Wystarczające jest bowiem odnotowanie tego w treści protokołu eksperymentu procesowego, przy zachowaniu warunków przeprowadzenia przesłuchania (tak SA w Katowicach, w wyroku z dnia 23 października 2014 roku<sup>693</sup>).

Co istotne, walor eksperymentu procesowego posiada czynność przeprowadzona przez organ procesowy. Jakiegokolwiek „eksperymenty” czy „doświadczenia” przeprowadzone we własnym zakresie przez stronę postępowania (np. podejrzanego) nie mają waloru dowodowego – nie stanowią bowiem eksperymentu (procesowego ani rzeczoznawczego), a mogą jedynie uzasadnić przeprowadzenie tego dowodu przez organ, co podkreślił Sąd Apelacyjny w Białymstoku w wyroku z dnia 10 czerwca 2014 roku<sup>694</sup>. Eksperymentu

---

<sup>691</sup> II AKa 102/13, LEX nr 1324790.

<sup>692</sup> S. Rybarczyk *Op. cit.* s. 103-107.

<sup>693</sup> II AKa 278/14, LEX nr 1540801.

<sup>694</sup> II AKa 80/14, LEX nr 1496381.

procesowego nie stanowi także eksperyment rzeczoznawczy – przeprowadzany przez biegłego i stanowiący element jego opinii<sup>695</sup>.

### **9.9 Wywiad środowiskowy**

Zgodnie z art. 214 kpk, w razie potrzeby, a zwłaszcza gdy niezbędne jest ustalenie danych co do właściwości i warunków osobistych oraz dotychczasowego sposobu życia oskarżonego, zarządza się przeprowadzenie wywiadu środowiskowego. Wywiad zarządzić może sąd, a w postępowaniu przygotowawczym prokurator. Omawiany przepis wskazuje jednak sytuacje, gdy przeprowadzenie wywiadu jest obligatoryjne (w sprawach o zbrodnie, w stosunku do oskarżonego, który w chwili czynu nie ukończył 18 lat, w stosunku do oskarżonego, który w chwili czynu nie ukończył 21 lat, jeżeli zarzucono mu umyślny występki przeciwko życiu). Wywiad środowiskowy przeprowadza co do zasady kurator sądowy lub inny uprawniony organ, a w szczególnie uzasadnionych przypadkach Policja.

### **9.10 Dowodowe czynności poszukiwawcze**

Osobnego omówienia wymagają czynności procesowe, określane jako dowodowe czynności poszukiwawcze. Do kategorii tej zalicza się zatrzymanie rzeczy i przeszukanie oraz kontrolę i utrwalanie rozmów<sup>696</sup>. Wspólnym mianownikiem tego rodzaju czynności jest istotna ingerencja w prawa i wolności obywatelskie, jak prawo do prywatności, tajemnica korespondencji czy nienaruszalność mieszkania. Związane z tym są proceduralne ograniczenia dotyczące sposobu wykonywania tychże czynności oraz uzyskiwania zgód właściwych organów na ich przeprowadzenie.

#### **Zatrzymanie rzeczy, przeszukanie**

Problematyka zatrzymania rzeczy i przeszukania jest uregulowana w Rozdziale 25 Kodeksu postępowania karnego. Wprawdzie czynności te nie stanowią same w sobie czynności dowodowych, jednakże są podejmowane w celu procesowego zabezpieczenia

---

<sup>695</sup> D. Jagiełło w: T. Gardocka, D. Jagiełło *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017, s. 100.

<sup>696</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.*, s. 535.

dowodów. W piśmiennictwie określane są także jako czynności pomocnicze<sup>697</sup> bądź też jako środki przymusowego poszukiwania osób lub rzeczy do celów postępowania karnego<sup>698</sup>.

Na samym wstępie rozważań zauważyć wypada, że czynności tego rodzaju (w szczególności przeszukiwanie) stanowią istotną ingerencję w konstytucyjnie chronione prawa i wolności osobiste, jak wolność i tajemnica komunikowania się oraz nienaruszalność mieszkania (*vide* art. 49 i 50 Konstytucji RP). Zarówno jednak Konstytucja RP, jak i Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności przewidują możliwość ograniczenia tych praw, w ściśle przewidzianych sytuacjach. W literaturze przedmiotu podkreśla się przy tym, że analiza norm polskiej procedury karnej wskazuje, że standardy konstytucyjnej i konwencyjnej ochrony przedmiotowych praw i wolności są zachowane<sup>699</sup>.

Wspólnym mianownikiem zatrzymania rzeczy i przeszukania jest cel czynności (zabezpieczenie niezbędnych dla procesu dowodów), natomiast różnice uwidaczniają się w sposobie jego osiągnięcia. Zatrzymanie rzeczy opiera się na ich dobrowolnym wydaniu, natomiast przeszukiwanie dokonywane jest w razie konieczności odnalezienia tych rzeczy, czemu niekiedy towarzyszy potrzeba ich przymusowego odebrania. Podstawą do przeszukania są jednak uzasadnione podstawy do przypuszczenia, że osoba podejrzana lub rzeczy podlegające zabezpieczeniu znajdują się w miejscu, w którym nastąpić ma przeszukiwanie (*vide* art. 219 § 1 i 2 kpk).

Praktyka prowadzenia powyższych czynności zasadniczo sprowadza się zatem do zażądania dobrowolnego wydania rzeczy, a następnie - w razie odmowy ich wydania lub w razie wątpliwości co do tego czy wydano wszystkie żądane rzeczy - przystępuje się do przeszukania. Konieczność przeprowadzenia w takiej sytuacji przeszukania bądź jej brak jest często uzależniona od charakteru podlegających zabezpieczeniu rzeczy, a co za tym idzie – od sformułowania żądania wydania rzeczy. Jeśli zatem w toku postępowania zachodzi konieczność zabezpieczenia ściśle określonych rzeczy (np. precyzyjnie wskazanych faktur VAT, oryginału konkretnej umowy), to w razie ich dobrowolnego wydania nie ma powodu, by prowadzić przeszukiwanie. Z kolei w przypadku, gdy zachodzi potrzeba zabezpieczenia rzeczy wskazanych w sposób ogólnikowy (np. wszelka korespondencja prowadzona pomiędzy podmiotem X a podmiotem Y, wszelkie kalendarze i zapiski prowadzone przez osobę Z), nawet w razie dobrowolnego wydania dokumentów, usprawiedliwione są wątpliwości czy są to dokumenty (korespondencja, zapiski itp.) „wszelkie”, co z kolei uzasadnia przeszukiwanie.

---

<sup>697</sup> W. Gutekunst *Op. cit.*, s. 193.

<sup>698</sup> M. Cieślak *Postępowanie karne. Zarys instytucji*, Warszawa 1982, s. 49-51.

<sup>699</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.*, s. 536.

Zarówno zatrzymanie rzeczy, jak i przeszukanie może odbywać się, w zależności od sytuacji, w dwóch trybach: 1) na żądanie sądu lub prokuratora, 2) na podstawie nakazu kierownika jednostki lub legitymacji służbowej. Regułą zatem jest realizacja powyższych czynności na podstawie żądania sądu lub prokuratora, natomiast wyjątkiem przeprowadzenie żądania wydania rzeczy lub przeszukania na podstawie nakazu lub legitymacji - w sytuacji niecierpiącej zwłoki, gdy niemożliwe było uzyskanie stosownego postanowienia sądu lub prokuratora. W praktyce jednak realizowanie omawianych czynności na podstawie nakazu a zwłaszcza na podstawie legitymacji służbowej nie jest rzadkością, co wynika ze specyfiki działania organów ścigania. O ile zatem w przypadku, gdy w toku śledztwa organ prowadzący postępowanie lub nadzorujący je prokurator ujawni potrzebę zabezpieczenia rzeczy mogących stanowić dowód, najczęściej nie stanowi problemu uzyskanie stosownego postanowienia prokuratora o żądaniu wydania rzeczy/o przeszukaniu, a następnie jego realizacja. Z kolei w przypadku działań o charakterze dynamicznym, uzyskanie tego rodzaju postanowienia jest zazwyczaj obciążone ryzykiem utraty dowodów. Przykładowo w sytuacji, gdy funkcjonariusze Policji dokonują zatrzymania na gorącym uczynku osoby handlującej narkotykami – zachodzi potrzeba niezwłocznego przeszukania zatrzymanego, jego odzieży i bagażu, użytkowanego pojazdu, miejsca zamieszkania oraz ewentualnych innych miejsc, gdzie zatrzymany może przechowywać narkotyki. W takim stanie rzeczy odstępianie od natychmiastowego przeprowadzenia powyższych czynności – chociażby w oczekiwaniu na postanowienie o żądaniu wydania rzeczy/przeszukaniu generuje realne ryzyko utraty potencjalnych dowodów.

Konieczność dokonania procesowego zabezpieczenia dowodów w trybie „na legitymację” uwidacznia się zwłaszcza w ramach tzw. czynności w niezbędnym zakresie (*vide* art. 308 kpk), a zatem czynności podejmowanych przez organy ścigania jeszcze przed formalnym zainicjowaniem postępowania karnego – tj. przed wydaniem postanowienia o wszczęciu śledztwa lub dochodzenia. Co koniecznie wymaga podkreślenia, zabezpieczenie rzeczy przeprowadzone w trybie niecierpiącym zwłoki podlega kontroli urzędu prokuratorskiego. Czynności te bowiem podlegają zatwierdzeniu z urzędu (w przypadku przeszukania, *vide* art. 220 § 3 kpk ) lub na wniosek zainteresowanego (w przypadku zatrzymania rzeczy, *vide* art. 217 § 4 kpk). W piśmiennictwie podnoszone są jednak argumenty, że pojęcie wypadku niecierpiącego zwłoki winno być interpretowane zawężająco, a nadto, że zasadnym jest doprecyzowanie sytuacji, w których możliwe jest przeprowadzenie przeszukania w omawianym trybie<sup>700</sup>.

---

<sup>700</sup> R. Koper *Przeszukanie w wypadkach niecierpiących zwłoki*, Prokuratura i Prawo 11-12/2014, s. 21-22.

Można dokonać przeszukania pomieszczeń (np. lokali mieszkalnych, pomieszczeń gospodarczych), innych miejsc (np. środków transportu) oraz osoby, jej odzieży i przedmiotów podręcznych. W przypadku przeszukania osoby i odzieży na niej, w miarę możliwości winna czynności te przeprowadzić osoba tej samej płci. Dodatkowo przepisy procedury karnej regulują szczególne warunki przeszukania pomieszczeń zamieszkałych (*vide* art. 221 kpk), pomieszczeń zajmowanych przez instytucje państwowe (*vide* art. 222 § 1 kpk) oraz pomieszczeń zajmowanych przez wojsko (*vide* art. 222 § 2 kpk). Ponadto wskazać należy, że przepis art. 227 kpk zawiera ogólne dyrektywy przeszukania i zatrzymania rzeczy, wskazując, że czynności te winny odbyć się zgodnie z ich celem, z zachowaniem umiaru, w niezbędnych dla osiągnięcia celu granicach, z należytą starannością oraz z poszanowaniem godności i prywatności oraz bez wyrządzania zbędnych szkód i dolegliwości. Jak podkreśla się w piśmiennictwie, o ile naruszenie dyrektyw przeszukania i zatrzymania rzeczy wymienionych w omawianym przepisie, zwłaszcza w świetle art. 168a kpk, zasadniczo nie będzie dyskwalifikowało uzyskanych w ten sposób dowodów, to w skrajnych przypadkach prowadzić może do odpowiedzialności służbowej, a nawet karnej funkcjonariuszy realizujących czynności oraz do odpowiedzialności cywilnej Skarbu Państwa<sup>701</sup>. Biorąc jednak pod uwagę znaczne kontrowersje wokół art. 168a kpk, do wszelkich dowodów dopuszczanych w tym trybie należy podchodzić z dużą ostrożnością.

### **Kontrola i utrwalanie rozmów**

Kontrola i utrwalanie rozmów jest uregulowana przez przepisy Rozdziału 26 Kodeksu postępowania karnego. Zgodnie z regulacją kontrolę zarządzić może sąd na wniosek prokuratora. Zgodnie z treścią art. 237 § 3 kpk kontrola może zostać wdrożona w razie, gdy postępowanie lub podejrzenie popełnienia nowego przestępstwa dotyczy ściśle określonych przestępstw – o najwyższym ciężarze gatunkowym. W literaturze przedmiotu podkreśla się, że choć katalog przestępstw, upoważniających do stosowania kontroli jest zamknięty, jest on zarazem systematycznie rozszerzany, przy okazji kolejnych nowelizacji<sup>702</sup>. W piśmiennictwie podnosi się także, że kontrola i utrwalanie rozmów stanowią czynność dowodową wrażliwą, w stosunku do której stosuje się konstytucyjne zasady subsydiarności i

---

<sup>701</sup> C. Kulesza w: K. Dudka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 451.

<sup>702</sup> *Ibidem*, s. 465.

proporcjonalności ingerencji. Co za tym idzie, czynność ta musi być jednocześnie celowa, konieczna i adekwatna<sup>703</sup>.

Kontrola, zgodnie z art. 237 § 4 kpk, może być zastosowana wobec osoby podejrzanej, oskarżonego, pokrzywdzonego, innej osoby z którą oskarżony może się kontaktować lub która może mieć związek ze sprawą lub grożącym przestępstwem. W razie jednak, gdy w toku kontroli zostaną zgromadzone dowody popełnienia innego ściganego z urzędu przestępstwa lub przestępstwa skarbowego niż przestępstwo objęte zarządzeniem kontroli, lub popełnienia ściganego z urzędu przestępstwa lub przestępstwa skarbowego popełnionego przez inną osobę, nieobjętą zarządzeniem, prokurator podejmuje decyzję co do wykorzystania zgromadzonych materiałów (*vide* art. 237a kpk). Powyższa regulacja – gdzie w obecnym brzmieniu kompetencja przyznana została prokuratorowi, a w brzmieniu obowiązującym do 15 kwietnia 2016 roku decyzję podejmował sąd na wniosek prokuratora – budzi wątpliwości. Jako że decyzja w sprawie zarządzania i przedłużania kontroli należy do sądu, wyposażenie prokuratora w możliwość decydowania o wykroczeniu poza ramy przedmiotowe i podmiotowe zakreślone przez sąd jest w literaturze przedmiotu kwestionowane<sup>704</sup>.

Warto zarazem zwrócić uwagę na obecnie nieobowiązujący art. 237 § 8 kpk (przepis ten obowiązywał w okresie od 11 czerwca 2011 roku do 15 kwietnia 2016 roku). Zgodnie z przytoczoną normą: „*Wykorzystanie dowodu uzyskanego podczas kontroli i utrwalania treści rozmów telefonicznych jest dopuszczalne wyłącznie w postępowaniu karnym w sprawie o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe, w stosunku do którego jest możliwe zarządzenie takiej kontroli.*” W świetle przytoczonego przepisu możliwość wykorzystania dowodów z kontroli i utrwalania rozmów było możliwe jedynie w toku postępowania o czyn, który uzasadniał zarządzenie kontroli. Tym samym przepis ten traktować stał na przeszkodzie wykorzystaniu materiałów z kontroli w toku postępowania karnego dotyczącego pozostałych czynów. Jednocześnie omawiany przepis dyskwalifikował możliwość wykorzystania tak zgromadzonych dowodów poza procesem karnym – chociażby na potrzeby postępowania podatkowego. Tym samym art. 237 § 8 kpk stanowił *lex specialis* w stosunku do art. 181 O. p.

Co istotne, regulacje Rozdziału 26 Kodeksu postępowania karnego odnoszą się do kontroli i utrwalania rozmów przez organy procesowe, nie dotyczą natomiast prywatnego gromadzenia dowodów. Dopuszczalne jest zatem w postępowaniu karnym wykorzystanie

---

<sup>703</sup> J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 577.

<sup>704</sup> R. Koper *Podmiotowe i przedmiotowe granice stosowania podsłuchu w procesie karnym*, *Ius Novum* 1/2019, s. 35-37.

dowodu z nagrania rozmowy, która została utrwalona, nawet potajemnie przez jednego z jej uczestników, jak wskazał Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 20 października 2016 roku<sup>705</sup>.

## 10. Fakty niewymagające dowodzenia

Kończąc rozważania na temat dowodów w postępowaniu karnym, sięgnąć warto do art. 168 kpk. Przepis ten stanowi przejaw ułatwienia dowodowego – wskazując, że określone fakty z uwagi na ich powszechną znajomość nie wymagają dowodzenia (łac. *notoria non egent probatione*). W procesie karnym ułatwienie to przybiera postać notoryjności powszechnej oraz sądowej. Za wyższy poziom notoryjności powszechnej uznaje się tzw. oczywistość<sup>706</sup>. Kategoria ta jest rozumiana, jako skrajna postać notoryjności, dotycząca faktów znanych powszechnie do tego stopnia, że w ogólnym odczuciu wyklucza się możliwość ich nieznaności przez kogokolwiek<sup>707</sup>.

W sprawie notoryjności ważny pogląd wypowiedział Sąd Najwyższy: „*Fakty powszechnie znane są to fakty znane bez mała każdemu poprawnie rozumującemu człowiekowi, funkcjonującemu w danej społeczności, w czasie procesu. Fakty te stanowią części składowe podstawowej wiedzy ogólnej, także historycznej. Chodzi przy tym o rzeczywiste, prawdziwe fakty, a nie o powszechne nawet, ale jedynie niepotwierdzone przekonania o ich istnieniu. W stosunku do niektórych faktów powszechnie znanych można przy tym mówić o ich oczywistości, ich znajomość jest bowiem bezsporna i powszechna.*” (tak SN w wyroku z dnia 20 marca 2013 roku<sup>708</sup>). Podkreślenia wymaga, że notoryjność (tak powszechna, jak i sądowa) nie wyklucza możliwości przeprowadzenia przeciwdowodu.

---

<sup>705</sup> III KK 127/16, LEX nr 2141229.

<sup>706</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.*, s. 451-452.

<sup>707</sup> M. Cieślak *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984, s. 422.

<sup>708</sup> II KK 230/12, LEX nr 1294447.

## Rozdział V

# Wykorzystanie dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym

### 1. Postępowanie podatkowe a postępowanie karne – podobieństwa i różnice

W pierwszej kolejności omówienia wymagają podobieństwa i różnice pomiędzy obydwoma procedurami. Pewne podobieństwa między prawem podatkowym i karnym nasuwają się wręcz intuicyjnie – ze względu na ingerencyjny charakter obu gałęzi. Już w piśmiennictwie dawniejszym wskazywano na istotne związki prawa podatkowego i karnego, podkreślając, iż podatek stanowi „wtargnięcie w sferę własności” i jako taki jest analogiczny do wymierzenia kary, która stanowi wtargnięcie w sferę wolności. Dlatego też praworządność domaga się ustawowej regulacji obydwu tych zagadnień<sup>709</sup>.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że podobna relacja zachodzi również między przepisami proceduralnymi. Postępowanie administracyjne wykazuje bowiem daleko idące podobieństwa do postępowania karnego – w stadium postępowania przygotowawczego, wynikające z oficjalności postępowania oraz inkwizycyjnego charakteru obydwu procedur<sup>710</sup>. Z uwagi na wywodzenie się postępowania podatkowego z postępowania administracyjnego i wciąż istniejące zbieżności (np. podobnie sformułowany katalog zasad ogólnych postępowania) oraz istotny wpływ prawa podatkowego na sferę praw i wolności, tego rodzaju podobieństwo tym bardziej zachodzi pomiędzy postępowaniem podatkowym a karnym.

Szczególnego podobieństwa dopatrzeć się można zwłaszcza pomiędzy postępowaniem karnym w pierwszej jego fazie, tj. postępowaniem przygotowawczym, a postępowaniem podatkowym. Za powyższym stwierdzeniem przemawia nade wszystko inkwizycyjny charakter procedur i przyznanie roli gospodarza odpowiednio prokuratorowi i organowi podatkowemu. Owa inkwizycyjność objawia się natomiast przede wszystkim w fazie gromadzenia materiału dowodowego<sup>711</sup>. Koniecznie odnotować należy jednak następującą różnicę. W postępowaniu podatkowym organ zarówno jest gospodarzem postępowania, jak i rozstrzyga co do istoty sprawy. W postępowaniu przygotowawczym z kolei kierowniczą rolę sprawuje prokurator.

---

<sup>709</sup> S. Rozmaryn *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939, s. 208-211.

<sup>710</sup> M. Gutowski, P. Kardas *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017, s. 177-178.

<sup>711</sup> A. Dalecka w: Sz. Pawelec (red.) *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2020, s. 264-265.

On również decyduje o sposobie zakończenia postępowania przygotowawczego i ewentualnym wniesieniu skargi do sądu. Nie zmienia to jednak faktu, że decyzja w zakresie jakiegokolwiek rozstrzygnięcia skutkującego wzruszeniem domniemania niewinności należy do sądu - nawet w przypadku konsensualnych form zakończenia postępowania przygotowawczego, jak np. wniesienie wniosku o skazanie bez rozprawy. Z kolei na gruncie rozstrzygnięcia indywidualnej sprawy podatkowej postępowanie podatkowe na etapie obydwu instancji prowadzone jest przez organy administracji. Rola sądu aktualizuje się na etapie wniesienia skargi na decyzję ostateczną oraz ewentualnie skargi kasacyjnej.

Zagadnienia podobieństw i różnic procedur wprawdzie zostały poruszone na wcześniejszych etapach pracy (Rozdziały I, III i IV), jednak z punktu widzenia klarowności wyводу zasadne jest ich zestawienie. Syntetycznego przedstawienia wymagają następujące problemy:

- 1) Cel postępowania podatkowego a cel postępowania karnego,
- 2) Domniemania w postępowaniu podatkowym i karnym,
- 3) Zasady *in dubio pro tributario* oraz *in dubio pro reo*,
- 4) Podobieństwa i różnice w zakresie postępowania dowodowego.

### **1.1 Cel postępowania podatkowego a cel postępowania karnego**

Problematyka celu postępowania podatkowego – oraz sekwencji ewentualnych wcześniejszych procedur, które mogą, choć nie muszą postępowanie podatkowe poprzedzać (czynności sprawdzające, kontrola podatkowa, kontrola celno – skarbowa) została szerzej omówiona w Rozdziale I pracy. W tym miejscu wskazać warto jedynie, że choć cel postępowania podatkowego nie został wprost określony w przepisach Ordynacji podatkowej, to można go wyprowadzić na podstawie analizy art. 21 O.p. Treść przywołanego przepisu wskazuje, że celem postępowania podatkowego jest dokonanie wymiaru podatku.

Z kolei cele postępowania karnego, stosownie do treści art. 2 § 1 kpk sprowadzają się do tego by sprawca przestępstwa poniósł odpowiedzialność karną, osoba niewinna odpowiedzialności tej uniknęła, uwzględnione zostały prawnie chronione interesy pokrzywdzonego, a rozstrzygnięcie sprawy nastąpiło w rozsądnym terminie. Postępowanie karne ma zatem doprowadzić do rozstrzygnięcia w przedmiocie procesu, tj. rozstrzygnięcie kwestii odpowiedzialności prawnej określonej osoby za określony czyn<sup>712</sup>. Ujmując kwestię

---

<sup>712</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.*, s. 48.

niewiele szerzej można stwierdzić, że istota procesu karnego wyraża się w prawnie uregulowanej działalności organów procesowych i innych uczestników, zmierzającej do wydania rozstrzygnięcia kwestii odpowiedzialności karnej określonej osoby, której zapewnia się prawo do obrony, w taki sposób, by rozstrzygnięcie odpowiadało prawdzie i poczuciu sprawiedliwości<sup>713</sup>.

Porównanie obydwu procedur wskazuje, że ich cele są odrębne i niezależne. Nierzadko jednak ma miejsce sytuacja, w którym obydwie procedury przebiegają równolegle, również dotycząc tych samych podmiotów. W takim przypadku postępowanie podatkowe i karne mogą niejako przenikać się, wpływając wzajemnie na swój wynik, co zostanie omówione poniżej. Analizując cele postępowania karnego, warto pochylić się nad kwestią ochrony interesów pokrzywdzonego. Możliwa jest bowiem sytuacja, w której przedmiotem postępowania karnego jest czyn polegający na szeroko rozumianym uszczupleniu należności publicznoprawnej. W takim stanie rzeczy pokrzywdzonym jest Skarb Państwa w osobie konkretnego organu podatkowego. Z tego punktu widzenia celem postępowania karnego może być ochrona interesów pokrzywdzonego – reprezentowanego przez organ podatkowy. Jedną z funkcji prawa karnego, którego urzeczywistnieniu służy proces karny – prócz represji czy prewencji – jest funkcja kompensacyjna. Wyrazem tego jest chociażby możliwość zasądzenia obowiązku naprawienia szkody na podstawie art. 46 kk. W tym zatem sensie doprowadzenie do uregulowania zaległości podatkowej stanowi realizację jednego z celów postępowania karnego – naprawienie szkody. Z kolei warunkiem uregulowania zaległości podatkowej jest wcześniejsze prawidłowe określenie zobowiązania podatkowego – w drodze postępowania podatkowego. Z tego więc punktu widzenia umożliwienie skutecznego przeprowadzenia postępowania podatkowego przyczynić się może do realizacji jednego z celów stawianych procesowi karnemu.

Podobny związek zachodzić może także na innej płaszczyźnie. Nierzadko bowiem dla postępowania karnego istotne znaczenie ma wyliczenie należności publicznoprawnej np. z tytułu nienależnego zwrotu lub uszczuplonej w wyniku podania nieprawdy w deklaracji podatkowej. Z tej zatem perspektywy określenie przez organ podatkowy prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego przyczynić się może do ustaleń faktycznych postępowania karnego, stanowiąc zarazem istotny dowód w sprawie. Rozstrzygnięcie zagadnienia podatkowego - decyzja kończąca postępowanie podatkowe (oraz ewentualne rozstrzygnięcia zapadłe w toku kontroli instancyjnej oraz sądownoadministracyjnej) - może

---

<sup>713</sup> K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005 s. 22-23.

niekiedy stanowi dowód kluczowy, przesądzający o bycie przestępstwa. Tym samym rozstrzygnięcie postępowania podatkowego służyć może realizacji celów postępowania karnego. Niezależnie od tego zachodzić może innego rodzaju związek pomiędzy obydwoma procedurami. W razie wszczęcia postępowania w sprawie o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, o którym podatnik został zawiadomiony, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jeżeli podejrzenie popełnienia przestępstwa lub wykroczenia wiąże się z niewykonaniem tego zobowiązania, ulega zawieszeniu na mocy art. 70 § 6 pkt 1 O.p. Praktyka stosowania tego przepisu wywoływała i wywołuje nadal wiele kontrowersji – do tego stopnia, że w orzecznictwie sądów administracyjnych napiętnowano zjawisko tzw. instrumentalnego wszczynania postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe – gdzie głównym celem było zapobieżenie przedawnieniu zobowiązania podatkowego<sup>714</sup>. Przejawem tego punktu widzenia była istotna uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 roku, zgodnie z którą ocena przesłanek zastosowania przez organ podatkowy przy wydawaniu decyzji podatkowej przepisów art. 70 § 6 pkt 1 w zw. z art. 70c o.p. mieści się w granicach sprawy sądowej kontroli legalności tej decyzji<sup>715</sup>.

Przedstawione rozważania wskazują, że choć modelowo cele obydwu procedur są zupełnie inne, w określonych układach procesowych mogą pozostawać w symbiozie, zachowując jednak niezależność. Można bowiem wyobrazić sobie, że cel jednej procedury zostanie urzeczywistniony, nawet bez ułatwienia zapewnianego przez drugą. Nic nie stoi bowiem na przeszkodzie, by w toku postępowania podatkowego zgromadzić całość dowodów potrzebnych do dokonania wymiaru podatku, w tym np. świadczących o świadomym zaangażowaniu podatnika w transakcje stanowiące nadużycie prawa podatkowego. Podobnie możliwe jest – choć budzić to może większe wątpliwości – rozstrzygnięcie procesu karnego dotyczącego uszczuplenia podatków, nie korzystając z wyników postępowania podatkowego. W takim przypadku organy procesowe nierzadko posiłkują się opiniami biegłych (np. z zakresu rachunkowości, ekonomii, podatki czy z zakresu szacowania należności publicznoprawnych). Otwartą pozostaje jednak kwestia czy biegły taki jest kompetentny do określenia czy rozliczenia podatkowe podatnika są prawidłowe. Ograniczanie się w takim przypadku do opinii biegłego mogłoby wywołać szereg problemów praktycznych – choćby w razie woli

---

<sup>714</sup> Szerzej D. Strzelec *Postępowanie podatkowe oraz postępowanie karne skarbowe. Problemy na styku dwóch procedur* w: A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.) *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019, s. 429 i nast., W. Miastkowski *Postępowanie karne skarbowe a (nie)przedawnienie zobowiązania podatkowego*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 4/2025, s. 33 i nast.

<sup>715</sup> I FPS 1/21, LEX nr 3178297.

oskarżonego do naprawienia szkody. W literaturze formułowane jest stanowisko, że choć w myśl zasady samodzielności jurysdykcyjnej sądu karnego (*vide* art. 8 § 1 kpk) decyzja wymiarowa organu podatkowego nie jest niezbędnym i jedynym instrumentem, służącym określeniu wysokości uszczuplonego lub narażonego na uszczuplenie podatku, to jednak decyzja taka stanowi dla postępowania karnego dowód bardzo istotny i organy procesowe winny o jego uzyskanie zabiegać<sup>716</sup>. Zagadnienie to jednak budzi kontrowersje, szczególnie w kontekście treści przepisu art. 8 § 2 kpk. Wyrażany jest bowiem pogląd, iż – zwłaszcza w odniesieniu do typizacji, których znamieniem jest uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie podatku, decyzje podatkowe mają charakter prejudycjalny, wiążąc sąd karny<sup>717</sup>.

## 1.2 Domniemania w postępowaniu podatkowym i karnym

Na gruncie prawa podatkowego funkcjonują dwa domniemania, wywierające istotny wpływ na przebieg i wyniki postępowania dowodowego – a co za tym idzie na ustalenia faktyczne w postępowaniu podatkowym. Mowa o domniemaniu wiarygodności ksiąg podatkowych oraz o domniemaniu prawdziwości danych ujętych w deklaracjach podatkowych. Wskazane domniemania są zarazem nierozzerwalnie związane ze sobą. Podatnik bowiem dokonując rozmaitych operacji gospodarczych winien gromadzić dowody księgowe, następnie operacje te prawidłowo ujmować w prowadzonych księgach podatkowych, by wreszcie złożyć deklaracje podatkowe, w których wprowadzi zgodne ze stanem faktycznym dane dotyczące wymiaru podatku. Prawidłowość księgi podatkowej jest z kolei warunkiem przedstawienia rzetelnych danych w deklaracjach podatkowych. Natomiast niezgodne z rzeczywistością zapisy w księdze podatkowej automatycznie przekładają się na nieprawidłowość deklarowanych przez podatnika danych.

Domniemanie wiarygodności ksiąg podatkowych zostało wprost wyrażone w art. 193 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z powyższym przepisem domniemywa się, że księgi prowadzone rzetelnie (w zgodzie z rzeczywistością) i niewadliwie (w zgodzie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów) są dowodem tego, co w nich zapisano. W celu zatem podważenia zapisów ksiąg podatkowych, w pierwszej kolejności organ winien zakwestionować ich rzetelność – ażeby w myśl art. 193 § 4 O. p. ksiąg takich nie uznać za dowód. Z kolei

---

<sup>716</sup> J. Duży *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, Prokuratura i Prawo 1/2014, s. 106 i nast.

<sup>717</sup> Tak przykładowo w P. Stolarski *Związanie sądów karnych w sprawach podatkowych ustaleniami organów finansowych w kontekście postulatu spójności systemowej procedury stosowania prawa*, Prokuratura i Prawo 2/2024, s. 39 i przywołana tam literatura.

domniemanie prawdziwości deklaracji podatkowych nie jest *expressis verbis* wyrażone w przepisach Ordynacji podatkowej. Domniemanie to jest wywodzone w piśmiennictwie i orzecznictwie ze słabszej pozycji podatnika wobec organu w stosunku podatkowoprawnym. W konsekwencji uznaje się, że deklaracja podatkowa zawiera prawdziwe dane, chyba że zostanie to podważone w postępowaniu podatkowym. Nie kwestionując powyższej argumentacji, wywodzonej z potrzeby wzmocnienia pozycji podatnika podkreślić wypada, że domniemanie prawdziwości deklaracji podatkowej jest logicznym następstwem domniemania wiarygodności ksiąg. Obydwa powyższe domniemania sprowadzają się w istocie do tego samego skutku. Zarówno księga podatkowa, jak i deklaracja podatkowa uważane są za prawidłowe, o ile zgromadzone dowody nie pozwolą na zakwestionowanie tego stanu rzeczy. Konsekwencją zaś domniemań – w szczególności związanego z wiarygodnością deklaracji podatkowej – jest ochrona zadeklarowanej wysokości zobowiązania podatkowego. Można zatem stwierdzić, że domniemania te stanowią swego rodzaju „domniemanie niewinności podatkowej”.

W procesie karnym jedną z fundamentalnych zasad jest domniemanie niewinności, zapisane wprost w art. 5 § 1 kpk, zgodnie z którym oskarżonego uważa się za niewinnego do czasu aż jego wina nie zostanie udowodniona i stwierdzona prawomocnym wyrokiem. Biorąc jednak pod uwagę regulacje Konstytucji RP (art. 42 ust. 3 Konstytucji RP) oraz Europejskiej Konwencji Praw Człowieka (art. 6 ust. 2 EKPCz) zasadę domniemania niewinności rozumieć należy szerzej. Ma ona bowiem, na mocy przepisów rangi konstytucyjnej i konwencyjnej zastosowanie nie tylko do oskarżonego (podejrzanego) – a do każdego, a zatem aktualne jest również zanim w toku postępowania karnego przedstawione zostaną zarzuty.

Odnosząc się do omawianych domniemań obowiązujących na gruncie postępowania podatkowego i karnego, stwierdzić należy, że mają one zbliżoną treść – w zasadzie analogiczną, uwzględniając odmiennosc obydwu gałęzi prawa. Obydwie dziedziny prawa zakładają jako stan „domyślny” odpowiednio: prawidłowość podatku zadeklarowanego przez podatnika i niewinność podejrzanego. Dopiero w razie poczynienia ustaleń podważających taki stan rzeczy, możliwe jest skuteczne zakwestionowanie przytoczonych domniemań.

B. Brzeziński podkreśla, że: *„Domniemanie braku winy (niewinności) wydaje się być, co do zasady, założeniem równie istotnym w prawie podatkowym, co i w prawie karnym. Tym niemniej trzeba zauważyć, że przepisy prawa podatkowego w Polsce nie wyrażają w żadnym przypadku zasady domniemania niewinności. Jeśli jednak kwestia winy jest elementem ustalenia i oceny stanu faktycznego, to organ podatkowy prowadzący postępowanie zobowiązany jest nolens volens wykazać winę podatnika (innego podmiotu), co jest sytuacją*

*ekwiwalentną do sytuacji, w której istnieje expressis verbis wyrażone domniemanie niewinności*”<sup>718</sup>.

Porównanie procedury podatkowej i procedury karnej przedstawił D. Strzelec. W pierwszej kolejności Autor podkreślił, że obydwa postępowania – w znacznej większości wypadków – wszczynane są z urzędu. Po drugie wskazał, że w obydwu funkcjonują zbliżone co do funkcji domniemanie. W postępowaniu karnym obowiązuje bowiem domniemanie niewinności (*vide* art. 5 §1 kpk), w myśl którego oskarżonego należy traktować jak osobę niewinną – do czasu udowodnienia winy i zapadnięcia prawomocnego wyroku. Z kolei w postępowaniu podatkowym wskazać można zasadę domniemania prawidłowości deklaracji podatkowej (*vide* art. 21 § 2 O. p.). Domniemanie to winno determinować szczególną staranność organów podatkowych, zmierzających do zakwestionowania rzetelności złożonych deklaracji. Ponadto funkcjonująca w procesie karnym zasada *in dubio pro reo* ma swój odpowiednik w postępowaniu podatkowym w postaci zasady *in dubio pro tributario*. Autor zwrócił uwagę także na znaczące różnice pomiędzy procedurami. W procesie karnym, mającym – przynajmniej na etapie sądowym – postać kontradiktoryjną, której towarzyszą pewne elementy oficjalności, występują dwie strony procesu (oskarżyciel i oskarżony), które toczą spór przed mającym rozstrzygnąć go sądem. Z kolei w postępowaniu podatkowym występują dwa podmioty – organ podatkowy oraz strona<sup>719</sup>. Nie sposób zatem przyjąć, że na gruncie postępowania podatkowego występują przeciwnicy procesowi. Organ podatkowym jest bowiem gospodarzem postępowania – nie jego stroną. Z tego więc punktu widzenia organ winien działać nie z zamiarem wykazania za wszelką cenę, że strona zachowała się niezgodnie z prawem, ale zbadania czy działała zgodnie z prawem. W konsekwencji konieczne jest przeprowadzenie zarówno dowodów na korzyść, jak i na niekorzyść stronu, a następnie ich wnikliwej oceny, co przyczyni się do ustalenia na pytanie czy podatnik działał zgodnie z prawem, czy też nie<sup>720</sup>. Postawa organów podatkowych, oparta na założeniu *a priori* nierzetelności podatnika została skrytykowana przez wrocławski WSA w wyroku z dnia 21 sierpnia 2018 roku, gdzie podkreślono: „Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że z odpowiedzi na skargę wynika, iż organ odwoławczy w sposób nieprawidłowy rozumie zasady postępowania podatkowego. Organ podatkowy postępowanie prowadzi nie w celu wykazania Spółce, że działała niezgodnie z obowiązującym prawem, ale w celu ustalenia czy

---

<sup>718</sup> B. Brzeziński *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 488.

<sup>719</sup> D. Strzelec *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości praktyczne i teoretyczne*, *Palestra* 2011/3-4, s. 92-95.

<sup>720</sup> D. Strzelec *Posługiwanie się w sprawach podatkowych materiałem pochodzącym ze spraw karnych lub karnych skarbowych*, *Forum Prawnicze* 2(64), 2021, s. 26.

*działała zgodnie, czy też niezgodnie z prawem. To z kolei wiąże się z koniecznością przeprowadzania dowodów wskazujących zarówno na działanie Spółki zgodne z prawem, jaki i dowodów przeciwnych.*<sup>721</sup>”

Ze względu na taką strukturę postępowania podatkowego organ podatkowy występuje, co wskazano powyżej, w roli podwójnej – pełni rolę „podatkowego oskarżyciela”, a zarazem sądu. Tym samym organ podatkowy – przynajmniej na etapie postępowania w I instancji – gromadzi materiał dowodowy, a następnie ocenia go i wydaje rozstrzygnięcie. Obydwa domniemania (prawidłowości deklaracji podatkowej i niewinności) są domniemaniami formalnymi, ze swej natury wzruszalnymi. Oznacza to, że jeśli zostanie zgromadzony odpowiedni materiał dowodowy, może dojść do ich obalenia, co ostatecznie znajduje swój wyraz w prawomocnym wyroku przesądzającym o winie bądź w rozstrzygnięciu określającym wysokość zobowiązania podatkowego. Uprawnione jest zatem twierdzenie, że wynik każdego z postępowań ocenić można przez pryzmat odpowiedzi na pytanie: czy doszło do obalenia domniemania chroniącego stronę (odpowiednio: podatnika, oskarżonego)? Jeśli zaś do obalenia takiego nie doszło – pozostaje *status quo*, a zatem podatnik uwalniany jest od „oskarżenia” o nieprawidłowe rozliczenie podatku, który pozostaje w kwocie pierwotnie zadeklarowanej, natomiast oskarżony uwalniany jest od odpowiedzialności karnej.

### **1.3 Zasady *in dubio pro tributario* oraz *in dubio pro reo***

Zasada *in dubio pro tributario* została uregulowana w art. 2a O. p., który wszedł w życie z dniem 01 stycznia 2016 roku, choć również przed tą datą omawiana zasada była wywodzona z przepisów Konstytucji RP (art. 2, art. 84, art. 217 Konstytucji RP), ale także z art. 121 § 1 O. p. (tj. zasady wzbudzania zaufania do organów podatkowych). Przepis art. 2a O. p. nakazuje – o czym była już mowa – rozstrzygać niedające się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść podatnika. Zgodnie z dominującą linią orzecznictwa zasadę tę należy odnieść do wątpliwości prawnych, nie zaś faktycznych – choć zanim nadano zasadzie kształt normatywny, jej zakres rozumiany był szerzej (jako odnoszący się zarówno do sfery faktów, jak i prawa).

Kluczowe znaczenie dla zakresu ochrony przysługującej podatnikowi będzie miał, jak można przypuszczać, przepis art. 122 § 2 Ordynacji. W myśl przytoczonego przepisu, organ podatkowy winien rozstrzygać na korzyść strony postępowania także niedające się usunąć

---

<sup>721</sup> I SAB/Wr 17/17, LEX nr 2457284.

wątpliwości z zakresu stanu faktycznego, z zastrzeżeniem wymienionych w przepisie wyjątków.

Treść z kolei zasady *in dubio pro reo* funkcjonującej na gruncie procesu karnego także budzi kontrowersje. Przedstawiciele nauki prawa nie są zgodni co do tego czy ma ona zastosowanie wyłącznie do wątpliwości faktycznych, czy też może zarówno faktycznych, jak i prawnych. Reprezentowane jest także stanowisko umiarkowane, w myśl którego zasada *in dubio pro reo* odnosi się do wątpliwości faktycznych oraz prawnych, przy czym w zakresie wątpliwości prawnych w pierwszej kolejności należy posilkować się rozwiązaniami takimi jak pytania prawne do Sądu Najwyższego czy Trybunału Konstytucyjnego.

Niezależnie jednak od wątpliwości co do treści przedstawionych zasad, stwierdzić wypada, że zarówno wyrok skazujący, jak i decyzja na niekorzyść strony postępowania podatkowego mogą zostać wydane, gdy zgromadzono wyczerpująco materiał dowodowy, na podstawie którego można ustalić niebudzący wątpliwości stan faktyczny<sup>722</sup>.

#### **1.4 Podobieństwa i różnice w zakresie postępowania dowodowego**

Przedstawienie podobieństw i różnic w zakresie postępowania dowodowego na gruncie procedury podatkowej i karnej wymaga zasygnalizowania zagadnień odnoszących się do samego przebiegu postępowania, zakazów dowodowych oraz katalogu środków dowodowych.

W pierwszej kolejności wskazać należy, że istotną cechą rozróżniającą postępowanie dowodowe prowadzone na gruncie obydwu procedur jest zagadnienie bezpośredniości i pośredniości. Jedną z zasad odnoszących się do postępowania dowodowego w procesie karnym jest wymóg bezpośredniości, który wprawdzie doznaje pewnych ograniczeń, jednakże akcentowana jest konieczność maksymalnej redukcji liczby ogniw, oddzielających organ procesowy od dowodu. Z kolei procedura podatkowa wprost dopuszcza materiały uzyskane poza postępowaniem podatkowym (*vide* art. 181 Ordynacji, szerzej opisany w Rozdziale III).

Odnosząc się do katalogu środków dowodowych zauważyć należy, że choć co do zasady obydwie procedury operują podobnym katalogiem (zeznania świadka, opinie biegłego, dowody rzeczowe, zeznania strony/wyjaśnienia oskarżonego), to jednak przepisy Kodeksu postępowania karnego regulują szersze spektrum dowodów, niż przepisy Ordynacji podatkowej. Tytułem przykładu wskazać można takie środki dowodowe jak eksperyment procesowy. Ponadto procedura karna w szerokim zakresie posługuje się tzw. dowodowymi

---

<sup>722</sup> A. Dalecka *Op. cit.* s. 271.

czynnościami poszukiwawczymi, które choć same w sobie dowodu nie stanowią, to jednak sprowadzają się do działań, których celem jest uzyskanie lub zabezpieczenie dowodu. Wskazać tu można takie czynności jak kontrola i utrwalanie rozmów (w ogóle nieznane Ordynacji podatkowej) czy przeszukanie (Ordynacji podatkowej znane w ograniczonym zakresie, *vide* art. 288 O.p.).

Co więcej, przepisy procedury karnej wyposażają organy procesowe w dalej idące kompetencje w zakresie przeprowadzenia dowodów – znanych również procedurze podatkowej. Trafnym przykładem może tu być dowód z zeznań świadka. Przepisy procedury karnej regulują tryb zwolnienia świadka z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej i służbowej, a także zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone” i „poufne” (*vide* art. 180 § 1 kpk), zwolnienia z tajemnicy notarialnej, adwokackiej, radcy prawnego, doradcy podatkowego, lekarskiej, dziennikarskiej, statystycznej oraz tajemnicy Prokuraturii Generalnej (*vide* art. 180 § 2 kpk) czy z obowiązku zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli „tajne” i „ściśle tajne” (*vide* art. 179 kpk). Analogicznych regulacji nie zawierają przepisy procedury podatkowej, ograniczające się do wprowadzenia zakazów dowodowych, o których mowa w art. 195 pkt 2 i art. 196 Ordynacji.

## **2. Ogólna dopuszczalność dowodu pochodzącego z postępowania karnego**

Zanim analizie poddane zostaną warunki, sposób i zakres wykorzystania w toku postępowania podatkowego materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego, a także ewentualne ograniczenia w tym zakresie, udzielić należy odpowiedzi na kwestię o znaczeniu podstawowym i ogólniejszym: czy w toku postępowania podatkowego dopuszczalne jest korzystanie przez organ podatkowy z dowodów pochodzących z postępowania karnego? Na wstępie dalszych rozważań zauważyć należy, że sięganie przez organy KAS po dowody zgromadzone w postępowaniu karnym jest praktyką ugruntowaną i powszechną, co jednak samo w sobie nie musi świadczyć o jej prawidłowości.

### **2.1 Rys historyczny**

Dla pełniejszego zaprezentowania badanego zagadnienia warto nakreślić także tło historyczne. Przepisy Ordynacji podatkowej z 1934 roku<sup>723</sup> wskazywały, że władze wymiarowe

---

<sup>723</sup> Ustawa z dnia 15 marca 1934 roku Ordynacja podatkowa, (t. j, Dz. U. 1936, nr 14, poz. 134 ze zm.), dalej: „Ordynacja z 1934 roku”.

w celu zgromadzenia „materiału faktycznego” mają prawo: 1) przesłuchiwać świadków i biegłych, 2) wzywać płatnika celem przesłuchania lub inne osoby celem złożenia wyjaśnień, 3) wzywać płatnika do wykazania jego przychodów, rozchodów, majątku, dochodu i obrotu, w ogóle do udzielenia wszelkich wyjaśnień i dowodów, 4) przeprowadzać oględziny lokalne i lustracje przedsiębiorstw, 5) badać księgi handlowe, gospodarcze, zapiski i inne dokumenty płatnika lub innych osób (*vide* art. 76 § 2 Ordynacji z 1934 roku). Przepisy przywołanego aktu prawnego nie wymieniają jako potencjalnego środka dowodowego materiałów z akt postępowań prowadzonych pod rządem innych procedur.

Z kolei przepisy dekretu o postępowaniu podatkowym z 1946 roku<sup>724</sup>, choć zawierają w zasadzie zbliżony katalog środków dowodowych do Ordynacji z 1934 roku, wskazują także, iż wszystkie władze, sądy, urzędy, osoby prawne i fizyczne obowiązane są zezwalać organom władz podatkowych na przeglądanie wszelkiego rodzaju akt, ksiąg, dokumentów i zapisków (w zakresie postępowań w toku lub prowadzonych z wyłączeniem jawności – za zgodą kierownika sądu lub prokuratora), a nadto dostarczać na pisemne żądanie władzy podatkowej bezpłatnie wszelkich posiadanych danych i informacji, potrzebnych do ustalenia zobowiązań podatkowych (*vide* art. 109 dekretu o postępowaniu podatkowym). Przytoczony przepis wskazuje jednoznacznie, że organy podatkowe zostały wyposażone w uprawnienie do posługiwania się na potrzeby prowadzonego postępowania także materiałami uzyskanymi przez inne organy („władze, sądy, urzędy”) – nie wyłączając organów procesu karnego.

Odpowiadając na postawione wyżej pytanie na gruncie przepisów aktualnie obowiązujące Ordynacji podatkowej z 1997 roku, analizie poddać należy nade wszystko treść przepisu art. 181 O. p., wymieniającego środki dowodowe znane postępowaniu podatkowemu. Zasadna jest także analiza zmian treści powyższego przepisu na przestrzeni lat. Z tego punktu widzenia wyróżnić należy następujące cezury:

- 1) 13 listopada 1997 roku,
- 2) 01 stycznia 2003 roku,
- 3) 01 września 2005 roku,
- 4) 06 maja 2006 roku.

Odnotować przy tym należy, że omawiany przepis podlegał częstszym zmianom, natomiast nie odnosiły się one do przedmiotu badań.

---

<sup>724</sup> Dekret z dnia 16 maja 1946 roku o postępowaniu podatkowym (tj. Dz. U. 1963, nr 11, poz. 60 ze zm.) dalej: „dekret o postępowaniu podatkowym”.

## 2.2 Okres 13 listopada 1997 roku – 01 stycznia 2003 roku

W okresie od 13 listopada 1997 roku (tj. od wejścia w życie przepisów Ordynacji podatkowej) do 01 stycznia 2003 roku katalog środków dowodowych został wskazany w dwóch przepisach. Pierwszy z nich, art. 180 O. p. stanowił:

*„§ 1. Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W szczególności dowodem mogą być księgi podatkowe oraz inne dokumenty, zeznania świadków, opinie biegłych oraz materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin.*

*§ 2. Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania; przepis art. 196 § 3 stosuje się odpowiednio.”*

Z kolei art. 181 O. p. stanowił, iż:

*„Dowodami w postępowaniu podatkowym są również:*

- 1) deklaracje, które zgodnie z przepisami prawa podatkowego zostały złożone przez stronę,*
- 2) informacje podatkowe pochodzące ze źródeł określonych w art. 82 § 1 i 2 oraz w art. 84 § 1,*
- 3) inne dokumenty zgromadzone w toku czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej.”*

Przytoczone przepisy w ogóle nie poruszały zagadnienia dowodów pochodzących z postępowania karnego – choć z drugiej strony (*vide* art. 180 § 1 O. p. w ówczesnym brzmieniu) jako dowód dopuszczalne było „wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem”. Stąd też NSA w Warszawie w wyroku z dnia 05 listopada 2003r. (dotyczącym decyzji Izby Skarbowej z dnia 25 kwietnia 2002 roku, utrzymującej w mocy decyzję Inspektora Kontroli Skarbowej z dnia 31 grudnia 2001 roku w zakresie podatku VAT za lipiec – wrzesień 1998 roku) uznał za dopuszczalne wykorzystanie w charakterze dowodu w postępowaniu podatkowym pisma Urzędu Ochrony Państwa oraz zeznań złożonych przed organami ścigania<sup>725</sup>.

## 2.3 Okres 01 stycznia 2003 roku – 01 września 2005 roku

W powyższym okresie katalog środków dowodowych znanych Ordynacji podatkowej został w całości „przeniesiony” do przepisu art. 181 O.p., który przybrał następującą treść:

---

<sup>725</sup> III SA 1462/02, LEX nr 110160.

*„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 czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 2 i art. 288 § 2, oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.”*

Przytoczony przepis wprost wymienia „materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe”, jako jeden z dostępnych środków dowodowych. W ocenie WSA w Warszawie tak sformułowany przepis stawiał do dyspozycji organów podatkowych całą gamę dowodów przeprowadzanych przez organy ścigania, prokuraturę i sądy. Użyte bowiem sformułowanie "materiały" nie ograniczało rodzaju wykorzystywanych dowodów (wyrok z dnia 23 marca 2006 roku<sup>726</sup>). Z kolei NSA w wyroku z dnia 10 marca 2006 roku zauważył, że wykorzystanie materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe co do zasady, nie może zostać uznane za naruszenie art. 123 Ordynacji podatkowej<sup>727</sup>. Opisana regulacja - w zakresie odnoszącym się do materiałów pochodzących z postępowania karnego - uległa radykalnej zmianie z dniem 01 września 2005 roku.

#### **2.4 Okres 01 września 2005 roku – 06 maja 2006 roku**

Z dniem 01 września 2005 roku art. 181 O. p. uzyskał następującą treść:

*„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 czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2, oraz materiały zgromadzone w toku prawomocnie zakończonego postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.”*

Zmiana wprowadzona została na mocy ustawy z dnia 30 czerwca 2005 roku o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>728</sup>. Zmieniony przepis art. 181 O. p. w dalszym ciągu przewidywał możliwość wykorzystania dowodów

---

<sup>726</sup> III SA/Wa 780/05, LEX nr 204451.

<sup>727</sup> I FSK 680/05, LEX nr 231175.

<sup>728</sup> Dz. U. 2005r. Nr 143 poz. 1199.

pochodzących z postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, wprowadzając jednak zarazem dodatkowy warunek – w postaci prawomocnego zakończenia w/w postępowań. W myśl przepisu niedopuszczalne było zatem sięganie po dowody z postępowań pozostających w toku (bez względu na etap – postępowanie przygotowawcze, postępowanie przed sądem I lub II instancji), zawieszonych czy też nieprawomocnie zakończonych. Słusznie zatem zauważył NSA w wyroku z dnia 06 czerwca 2008 roku (odnosząc się do stanu faktycznego zaistniałego pod rządami przepisu w brzmieniu po 01 września 2005 roku), że choć przepis art. 181 O. p. przewiduje otwarty katalog środków dowodowych, to jednak w odniesieniu do materiałów z postępowania karnego wprowadza zastrzeżenie, iż w postępowaniu podatkowym dowodami mogą być materiały zgromadzone w postępowaniu karnym prawomocnie zakończonym<sup>729</sup>. Powyższe rozwiązanie stanowiło niewątpliwie istotne ograniczenie, które służyć miało polepszeniu sytuacji procesowej strony postępowania podatkowego. Wykorzystaniu podlegałyby bowiem dowody z postępowania karnego prawomocnie zakończone – a zatem takie, które zostały w toku tej procedury zweryfikowane i ocenione. Zauważyć przy tym wypada, że w omawianym przepisie nie określono sposobu, w jaki miało zostać prawomocnie zakończone postępowanie karne, z którego pochodzą dowody na użytek procedury podatkowej. Możliwe były zatem rozmaite warianty: od prawomocnego wyroku skazującego, prawomocnego wyroku warunkowo umarzającego postępowanie, poprzez prawomocny wyrok uniewinniający po prawomocne postanowienie o umorzeniu postępowania przygotowawczego. Z punktu widzenia wykorzystania konkretnych dowodów z postępowania karnego, sposób zakończenia tegoż postępowania nie odgrywał zatem istotnego znaczenia.

## 2.5 Okres od 06 maja 2006 roku

Przepis w przedstawionym brzmieniu obowiązywał 9 miesięcy. Kolejna zmiana wprowadzona została na mocy ustawy z dnia 24 lutego 2006 roku o zmianie ustawy o kontroli skarbowej oraz ustawy – Ordynacja podatkowa<sup>730</sup>. W wyniku nowelizacji, z dniem 06 maja 2006 roku omawiany przepis art. 181 O. p. uzyskał treść:

*„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*

---

<sup>729</sup> II FSK 851/07, LEX nr 1011601.

<sup>730</sup> Dz. U. 2006r. Nr 66, poz. 470.

*czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 284a § 3, art. 284b § 3 i art. 288 § 2, oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.”*

Powyższa zmiana polegała na usunięciu warunku, odnoszącego się do prawomocnego zakończenia postępowania – tj. *de facto* na powrocie do rozwiązań aktualnych przed 01 września 2005 roku. Nowelizacja przeprowadzona została w imię usprawnienia przebiegu postępowań podatkowych. W uzasadnieniu do projektu ustawy wskazano, że dzięki projektowym zmianom zniesiony zostanie obowiązek ponawiania przez organy podatkowe czynności wykonanych uprzednio przez organy ścigania, co skutkować będzie oszczędnością czasu, a także uniknięciem ponoszenia dodatkowych kosztów (np. zasięgnięcie opinii biegłego, zleconej uprzednio przez organy ścigania). Podkreślono także, że konieczność oczekiwania przez organy podatkowe na prawomocne rozstrzygnięcie postępowania karnego jest niezasadna, gdyż postępowania te są odrębne – w związku z czym organy podatkowe obowiązane są dokonać oceny dowodów we własnym zakresie, niezależnie od organów postępowania karnego<sup>731</sup>. Natomiast art. 181 O. p. – w brzmieniu obowiązującym od 06 maja 2006 roku - wśród innych kategorii środków dowodowych wymienia także „materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe”. Przywołany przepis wprost wskazuje zatem dopuszczalność tego rodzaju środka dowodowego. Możliwość taka jest również powszechnie aprobowana w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 26 kwietnia 2017 roku wskazał, że posłużenie się zeznaniami świadków zgromadzonymi w toku postępowania karnego, jest w pełni zgodne z art. 180 § 1 i art. 181 O.p.<sup>732</sup>. Podobnie NSA w wyroku z dnia 21 marca 2023 roku podkreślił, że: „*Włączenie do postępowania dowodów pochodzących z innego postępowania, w tym też karnego, pozostaje w zgodzie z wprowadzonym w Ordynacji podatkowej otwartym systemem środków dowodowych, pozwalającym przy rozstrzyganiu spraw na korzystanie z dowodów zebranych w innych postępowaniach niż postępowanie podatkowe prowadzone wobec strony, w tym również z materiałów gromadzonych w stosunku do innych podmiotów.*”<sup>733</sup> Pogląd o dopuszczalności wykorzystania dowodów spoza postępowania podatkowego – w tym z postępowania karnego –

---

<sup>731</sup> Druk sejmowy Sejmu RP V kadencji nr 242 z dnia 09 stycznia 2006r., s. 4-8.

<sup>732</sup> II FSK 923/15, LEX nr 2284478.

<sup>733</sup> I FSK 1969/18, LEX nr 3600317.

jest w orzecznictwie sądów administracyjnych ugruntowany, co potwierdzają zarówno orzeczenia najnowsze<sup>734</sup>, jak i dawniejsze<sup>735</sup>.

Odpowiadając zatem na sformułowane na wstępie pytanie zauważyć należy, że w toku postępowania podatkowego dopuszczalne jest korzystanie z dowodów pochodzących z postępowania karnego. Ponadto rozważyć należy zagadnienie obowiązywania zasady bezpośredniości na gruncie postępowania dowodowego w Ordynacji podatkowej. Kwestia ta i wynikające z niej rozbieżne zapatrywania co do sposobu gromadzenia materiału dowodowego oraz metod służących rekonstrukcji stanu faktycznego należą do szczególnie spornych pomiędzy administracją podatkową a podatnikami. Spór ten w istocie sprowadza się do wątpliwości czy na gruncie Ordynacji podatkowej obowiązuje zasada bezpośredniości, czy też jej przeciwieństwo – zasad pośredniości<sup>736</sup>.

## 2.6 Bezpośredniość czy pośredniość postępowania dowodowego w Ordynacji?

Najpełniej problematyka bezpośredniości lub pośredniości postępowania dowodowego objawia się rzecz jasna w odniesieniu do dowodów z osobowych źródeł. Zasadniczo bowiem zetknięcie się z oryginalnym dokumentem bądź innego rodzaju dowodem rzeczowym nie jest aż tak istotne, jak bezpośrednia styczność ze świadkiem bądź stroną postępowania. Same protokoły nie oddają całkowicie znaczenia tego rodzaju dowodów dla sprawy. Z kolei bezpośrednia styczność ze źródłem dowodowym przyczynia się do lepszej percepcji dowodu i zarazem do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy<sup>737</sup>.

W orzecznictwie sądów administracyjnych prezentowany jest trojaki pogląd na powyższe zagadnienie:

- 1) Ordynacja podatkowa przewiduje wyjątki od zasady bezpośredniości postępowania dowodowego (tak NSA w wyroku z dnia 29 marca 2011 roku<sup>738</sup>),

---

<sup>734</sup> Przykładowo orzeczenia: NSA z dnia 26 marca 2024r. I FSK 1389/20 LEX nr 3737896, WSA we Wrocławiu z dnia 13 lutego 2024r. I SA/Wr 624/23 LEX nr 3691325, NSA z dnia 01 września 2023r. I FSK 1095/19 LEX nr 3650112, NSA z dnia 19 lipca 2023r. I FSK 400/23 LEX nr 3704725.

<sup>735</sup> Przykładowo orzeczenia: WSA w Poznaniu z dnia 08 lipca 2008 roku I SA/Po 333/08 LEX nr 485374, NSA z dnia 24 września 2008 roku I FSK 1128/07 LEX nr 969631, WSA w Lublinie z dnia 26 września 2008 roku I SA/Lu 260/08 LEX nr 491489, WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 19 marca 2009 roku I SA/Go 909/08 LEX nr 500828.

<sup>736</sup> D. Strzelec *Posługiwanie się w sprawach podatkowych materiałem pochodzącym ze spraw karnych lub karnych skarbowych*, Forum Prawnicze 2(64), 2021, s. 22.

<sup>737</sup> A. Dalecka *Op. cit.* s. 292-293.

<sup>738</sup> I FSK 399/10, LEX nr 1079518.

- 1) zasada bezpośredniości podlega ograniczeniu (tak NSA w wyroku z dnia 06 września 2012 roku<sup>739</sup>),
- 2) zasada bezpośredniości w ogóle nie obowiązuje (tak NSA w wyroku z dnia 28 kwietnia 2010 roku<sup>740</sup>).

Niezależnie jednak od tego czy zasada bezpośredniości obowiązuje ale są od niej wyjątki, czy obowiązuje z pewnymi ograniczeniami, czy też nie obowiązuje wcale – każdy z zaprezentowanych punktów widzenia możliwy jest do pogodzenia z dopuszczalnością wykorzystania dowodów z postępowania karnego. Na poparcie powyższego stanowiska przytoczyć można szereg poglądów wyrażonych w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo WSA w Kielcach w wyroku z dnia 29 października 2010 roku wskazał, że dowody przeprowadzone bezpośrednio przed organem podatkowym mają taką samą moc, jak dowody uzyskane w innych postępowaniach, w tym w postępowaniu karnym, a nadto, że brak jest powodów, by z treści art. 180 O. p. i art. 181 O. p. wywodzić ograniczenia co do możliwości wykorzystania dowodów z postępowania karnego<sup>741</sup>. Podobnie WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 22 lipca 2009 roku uznał, że nie istnieje wymóg, by organ opierał się jedynie na dowodach zebranych przez siebie<sup>742</sup>. W orzecznictwie sądów administracyjnych podkreśla się także, że korzystanie z dowodów pochodzących z innych postępowań samo w sobie nie narusza zasady czynnego udziału strony – byleby tylko zapewnić stronie możliwość wypowiedzenia się, co do zgromadzonych dowodów (tak np. WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 10 listopada 2009 roku<sup>743</sup> czy WSA w Gliwicach w wyroku z dnia 05 grudnia 2006 roku<sup>744</sup>).

Możliwość korzystania z dowodów pochodzących z procedury karnej podlega jednak pewnym ograniczeniom. Trafnie WSA w Gdańsku w wyroku z dnia 08 lutego 2010 roku zauważył, że organ wprawdzie uprawniony jest do korzystania z dowodów pochodzących z postępowania karnego – winien jednak czynić to nie w sposób wybiórczy, a kompleksowy, z uwzględnieniem całości istotnego materiału dowodowego<sup>745</sup>. Z kolei WSA w Krakowie w wyroku z dnia 14 stycznia 2011 roku<sup>746</sup> oraz WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 11 czerwca 2008 roku<sup>747</sup> poczyniły pewne zastrzeżenia co do wartości dowodowej materiałów

---

<sup>739</sup> II FSK 218/11, LEX nr 1970957.

<sup>740</sup> I FSK 709/09, LEX nr 594175.

<sup>741</sup> I SA/Ke 505/10, LEX nr 748987.

<sup>742</sup> I SA/Po 421/09, LEX nr 529553.

<sup>743</sup> I SA/Go 444/09, LEX nr 549774.

<sup>744</sup> III SA/GI 904/06, LEX nr 909048.

<sup>745</sup> I SA/Gd 918/09, LEX nr 559412.

<sup>746</sup> I SA/Kr 567/10, LEX nr 749266.

<sup>747</sup> I SA/Po 408/08, LEX nr 480151.

z postępowania przygotowawczego. Krakowski WSA zastrzegł, że zeznania świadka w postępowaniu karnym, następnie zmienione w postępowaniu skarbowym nie mogą być wyłącznym dowodem na fikcyjność faktur. Z kolei poznański sąd zauważył, że postępowanie przygotowawcze, co do którego nawet nie wiadomo jak się zakończyło (czy wniesiono akt oskarżenia, przeciwko komu, w jakim związku to pozostaje z zakwestionowanymi fakturami, z jakim skutkiem), nie może być jedynym źródłem dowodu dla zanegowania poprawnych formalnie faktur.

Choć walory bezpośredniego przeprowadzania dowodów są niezaprzeczone (zwłaszcza w odniesieniu do osobowych źródeł dowodowych), nie ma prawnego obowiązku automatycznego powtarzania takich dowodów przez organy podatkowe. NSA w wyroku z dnia 16 grudnia 2010 roku uznał, że nie istnieje prawny nakaz powtarzania w toku postępowania podatkowego dowodu uzyskanego w innym postępowaniu. Żądanie powtórzenia dowodu z powołaniem na art. 188 O. p. zasługuje zatem na uwzględnienie w razie wykazania, że ponowne przeprowadzenie wskazanego dowodu przyczyni się do wyjaśnienia istotnych okoliczności sprawy lub pozwoli na wyjaśnienie istniejącej sprzeczności w zebranych materiałach dowodowych<sup>748</sup>. Podobne stanowisko zajął NSA w wyrokach z dnia 05 lipca 2013 roku<sup>749</sup> oraz z dnia 27 listopada 2012 roku<sup>750</sup> - podkreślając konieczność wskazania konkretnych usterek czy nieścisłości w przeprowadzonych w postępowaniu karnym dowodach, by uzasadnić ich powtórzenie. Zbliżony pogląd wypowiedział WSA w Białymstoku w wyroku z dnia 08 września 2010 roku, zaznaczając iż: „*Powtórzenie określonych czynności dowodowych (np. zeznań świadków) przeprowadzonych w toku innych postępowań będzie konieczne jedynie wówczas, gdy ocena tych dowodów dokonana w powiązaniu z materiałem dowodowym zebranych w postępowaniu podatkowym, uniemożliwia jednoznaczne i prawidłowe ustalenie stanu faktycznego w sprawie*”<sup>751</sup>. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się także, że dowody z postępowania karnego, po włączeniu do akt postępowania podatkowego, w istocie stają się dowodami z dokumentu<sup>752</sup>.

W dalszej kolejności rozważyć należy charakter dokumentów, jakim są w myśl przytoczonego wyżej stanowiska materiały z postępowania karnego włączone do sprawy podatkowej. Jak zauważył Naczelny Sąd Administracyjny, protokoły włączone do akt

---

<sup>748</sup> I GSK 492/09, LEX nr 1611919.

<sup>749</sup> II FSK 2317/11, LEX nr 1351339.

<sup>750</sup> I FSK 913/11, LEX nr 1291687.

<sup>751</sup> I SA/Bk 48/10, LEX nr 747701.

<sup>752</sup> Przykładowo: NSA w wyroku z dnia 23 kwietnia 2013r. II FSK 396/13 LEX nr 13370717, WSA w Łodzi w wyroku z dnia 13 sierpnia 2010 roku I SA/Łd 556/10 LEX nr 751564.

postępowania podatkowego posiadają walor dokumentu urzędowego – w zakresie dotyczącym przebiegu czynności (urzędowe poświadczenie dotyczy oznaczenia czynności, jej czasu i miejsca oraz osób w niej uczestniczących, przebieg czynności oraz oświadczenia i wnioski jej uczestników, wydane w toku czynności postanowienia i zarządzenia, a jeżeli postanowienie lub zarządzenie sporządzono osobno, wzmiankę o jego wydaniu, w miarę potrzeby stwierdzenie innych okoliczności dotyczących przebiegu czynności), natomiast nie są urzędowym poświadczeniem okoliczności, na które zeznaje świadek. W tym zakresie protokół dokumentuje, że świadek złożył zeznania określonej treści. W wyroku tym Sąd podkreślił także konieczność aktualizowania przez organ podatkowy stanu wiedzy na temat przebiegu postępowania karnego, przestrzegając przed zawieraniem zeznaniom pochodzącym z konkretnego etapu postępowania (tak NSA w wyroku z dnia 27 lipca 2010 roku<sup>753</sup>).

Odmienne zapatrywanie przedstawił NSA w wyroku z dnia 13 maja 2010 roku, wskazując, że organy podatkowe mogą opierać ustalenia również na dokumentach zebranych w postępowaniu karnym, bez konieczności weryfikowania ich w postępowaniu podatkowym<sup>754</sup>. Pogląd ten uznać należy za kontrowersyjny, gdyż jego akceptacja skutkowałaby w istocie powstaniem automatyzmu, w wyniku którego rola organów podatkowych ograniczałaby się jedynie do określenia czy wręcz wyliczenia podatkowych skutków stanu faktycznego ustalonego w postępowaniu karnym. Dodatkowo wyeksponować należy, że zaprezentowany pogląd Naczelnego Sądu Administracyjnego jest nie do przyjęcia w świetle brzmienia art. 168a kpk obowiązującego od 15 kwietnia 2016 roku – a zatem dopuszczającego warunkowo dowody uzyskane z naruszeniem przepisów prawa.

W orzecznictwie sądów administracyjnych funkcjonuje też pogląd, że wykorzystanie w postępowaniu podatkowym materiałów pochodzących z postępowania karnego, samo w sobie nie narusza uprawnień strony, w tym zwłaszcza do czynnego udziału w postępowaniu, a ani jakichkolwiek innych przepisów Ordynacji podatkowej (tak np. NSA w wyrokach z dnia 07 stycznia 2010 roku<sup>755</sup>, z dnia 07 października 2011 roku<sup>756</sup>, czy z nowszych orzeczeń: NSA w wyroku z dnia 14 grudnia 2023 roku<sup>757</sup> oraz w wyroku z dnia 11 września 2024 roku<sup>758</sup>). Istotny argument w tej kwestii wypowiedziany został przez NSA w wyroku z dnia 11 kwietnia 2019 roku: „*Korzystanie z tak uzyskanych dowodów samo w sobie nie narusza wyrażonej w art.*

---

<sup>753</sup> I GSK 966/09, LEX nr 694636.

<sup>754</sup> I FSK 910/09, LEX nr 594284.

<sup>755</sup> II FSK 3/09, LEX nr 596374.

<sup>756</sup> I FSK 1437/10, LEX nr 1069255.

<sup>757</sup> I FSK 2232/19, LEX nr 3695587.

<sup>758</sup> I FSK 1734/20, LEX nr 3815369.

*123 § 1 O.p. zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym, ani też nie może naruszać jakichkolwiek innych przepisów Ordynacji podatkowej. Twierdzenie przeciwne należy uznać za wadliwe chociażby z uwagi na założenie racjonalności ustawodawcy i wewnętrznej niesprzeczności prawa. Jeżeli bowiem jeden przepis prawa dopuszcza możliwość określonego działania, to skorzystanie z tej możliwości nie może być jednocześnie uznane za naruszające inne normy prawne, a w każdym razie nie jest dopuszczalna wykładnia, która mogłaby prowadzić do wniosków o istnieniu takich naruszeń.<sup>759</sup>”*

W odniesieniu do dowodów pochodzących z postępowania karnego, realizacji zasady czynnego udziału strony objawia się poprzez zaznajomienie strony z dowodami oraz umożliwienie wypowiedzenia się w ich przedmiocie, jak zauważył NSA w przytaczanym już wyroku z dnia 29 marca 2011 roku<sup>760</sup> czy w wyroku z dnia 03 lipca 2013 roku<sup>761</sup>. Trafnie wskazuje się, że nawet jeśli strona postępowania podatkowego miała możliwość zaznajomienia się z materiałami pochodzącymi postępowania karnego w toku tego postępowania (mogło się bowiem zdarzyć, że była również stroną tegoż postępowania) nie zwalnia to organu podatkowego z obowiązku zapoznania z tymi materiałami. Jeśli zaś strona nie była z dowodem zaznajomiona, to organ ma obowiązek dowód ten powtórzyć<sup>762</sup>.

W literaturze przedmiotu prowadzono także rozważania na temat wzajemnych relacji przepisów art. 123, art. 180, art. 181 oraz art. 190 O. p. Podnoszono przy tym następujące argumenty. Po pierwsze - określenie „materiały” nie jest równoznaczne z „dokumentami”; ma szerszy zakres. Dla interpretacji jego znaczenie ma przede wszystkim ocena czy istnieje możliwość powtórzenia danego dowodu. Po drugie, przepisu nie należy interpretować indywidualnie, a na podstawie całego tekstu prawnego, w sposób urzeczywistniający realizację gwarancji procesowych. Po trzecie – wykładnia przepisów proceduralnych winna być dokonywana w kontekście zasad ogólnych obowiązujących w danym akcie prawnym. Powyższa zasada nakazuje także, by przepisy stanowiące wyjątek i odstępstwo od zasad ogólnych interpretować ściśle i z daleko posuniętą ostrożnością. Po czwarte, za ostrożnym podejściem do wykorzystania dowodów pochodzących z postępowania karnego przemawiają także względy natury prakseologicznej – włączenie protokołów zamiast przeprowadzenia przesłuchania przez organ podatkowy wyklucza możliwość zadawania pytań – tak przez organ, jak i przez stronę. Ponadto zauważyć należy, że art. 181 O. p. odrębnie wymienia jako dowód

---

<sup>759</sup> I FSK 2040/16, LEX nr 2688630.

<sup>760</sup> I FSK 399/10, LEX nr 1079518.

<sup>761</sup> I FSK 1229/12, LEX nr 1604797.

<sup>762</sup> B. Rutkowski *Op. cit.* s. 153.

zeznania świadka. Z tego też względu organ nie powinien rezygnować z osobistego prowadzenia czynności dowodowych, gdy jest to możliwe. Protokoły z postępowania karnego w takiej sytuacji traktować raczej należałoby jako informację o dowodzie, nie zaś sam dowód<sup>763</sup>.

Co istotne, odnotować też należy orzeczenia, które stawiają wyższe wymogi dowodom z osobowych źródeł dowodowych, w szczególności zeznaniom świadków. Przykładowo WSA w Poznaniu w wyroku z dnia 22 maja 2009 roku uznał, że organ podatkowy – mimo że może posługiwać się materiałem pochodzącym z postępowania karnego, nie powinien rezygnować z bezpośredniej możliwości przeprowadzenia dowodów w tych wszystkich sytuacjach, w których ich powtórzenie przed organem podatkowym jest możliwe i może przyczynić się do wyjaśnienia istotnych w sprawie wątpliwości<sup>764</sup>. Również WSA we Wrocławiu podkreślił w wyroku z dnia 01 sierpnia 2007 roku, że bezpośrednie przeprowadzenie dowodu ma szczególne znaczenie w przypadku dowodu z zeznań świadka<sup>765</sup>.

W piśmiennictwie sformułowano także pogląd, że o ile w Ordynacji podatkowej nie przyjęto zasady bezpośredniości, nie oznacza to, iż organ prowadzący postępowanie podatkowe jest zwolniony całkowicie z aktywności w zakresie samodzielnego zbierania materiału dowodowego<sup>766</sup>. Kluczowe znaczenie dla badanej kwestii odegrał wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 17 grudnia 2015 roku<sup>767</sup>. Trybunał uznał, że prawo Unii nie stoi na przeszkodzie możliwości wykorzystania przez organ podatkowy dowodów uzyskanych w toku równoległe prowadzonego i niezakończonego postępowania karnego. Przytoczony wyrok – chętnie przytaczany w orzecznictwie sądów administracyjnych – choć wyraźnie dopuszcza możliwość wykorzystania przez administrację podatkową dowodów z postępowania karnego, zawiera jednak dodatkowy warunek – możliwość zapoznania się z tymi dowodami przez podatnika oraz wypowiedzenie się co do nich. Dodatkowo nie należy tracić z pola widzenia, że powyższe orzeczenie zapadło na kanwie konkretnego stanu faktycznego. Przytoczony wyrok dotyczył bowiem dopuszczalności wykorzystania przez organ podatkowy materiałów z podsłuchu rozmów telefonicznych – a zatem dowodu niemożliwego do przeprowadzenia we własnym zakresie przez organy podatkowe w ramach postępowania podatkowego, prowadzonego w polskim porządku prawnym. Wobec powyższego tego rodzaju dowód

---

<sup>763</sup> D. Strzelec *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 237-240.

<sup>764</sup> I SA/Po 240/09, LEX nr 512122.

<sup>765</sup> I SA/Wr 1155/06, LEX nr 923069.

<sup>766</sup> P. Wąsowski w: D. Ząlewski, P. Wąsowski *Błędy organów podatkowych. Jak kwestionować decyzje i bronić swoich praw*, Warszawa 2025, s. 143.

<sup>767</sup> C 419/14, LEX nr 1941947.

dostępny organom podatkowym jest wyłącznie pośrednio – poprzez uzyskanie z akt sprawy karnej.

Istotne znaczenie dla omawianej problematyki ma także wyrok Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 16 października 2019 roku<sup>768</sup>, w którym wskazano warunki posługiwania się materiałami z innych postępowań (karnych oraz podatkowych). Zgodnie z przytoczonym orzeczeniem, posłużenie się takimi materiałami nie zwalnia organu z obowiązku zapoznania z nimi podatnika – a podatnika nie pozbawia prawa do kwestionowania dokonanych tą drogą ustaleń. Ponadto podatnik winien uzyskać dostęp do materiałów tego rodzaju, chyba, że sprzeciwia się temu interes ogólny. Dodatkowo sąd badający skargę na rozstrzygnięcie organu jest uprawniony zbadać legalność uzyskania i wykorzystania dowodów z innego postępowania.

Co koniecznie należy podkreślić, art. 181 Ordynacji nie wprowadza wymogu, by włączany do sprawy podatkowej materiał z postępowania karnego pochodził z postępowania prowadzonego przeciwko podatnikowi. Mogą to być zatem materiały pochodzące z postępowania prowadzonego przeciwko innym osobom, co słusznie zauważył NSA w wyroku z dnia 30 lipca 2008 roku<sup>769</sup>. Idąc jeszcze dalej, uznać można, że postępowanie karne nie musi w ogóle dotyczyć odpowiedzialności karnej związanej z materią podatkową, choć w zdecydowanej większości przypadków zapewne tak będzie. Można bowiem sobie wyobrazić sytuację, w której np. dowody zgromadzone w sprawie przeciwko osobie oskarżonej o znęcanie nad rodziną, wskazujące na fakt, że uchylała się od pracy, nadużywała alkoholu i regularnie trafiała do izby wytrzeźwień oraz stosowała przemoc wobec domowników będą przydatne w postępowaniu podatkowym, prowadzonym wobec spółki, gdzie osoba ta pełniła funkcję prezesa zarządu. Zarazem postępowanie karne, z którego pochodzą dowody nie tylko nie musi być prowadzone przeciwko podatnikowi – nie musi być prowadzone przeciwko komukolwiek. Nie ma żadnych przeszkód, by dowody pochodziły z postępowania przygotowawczego, prowadzone w fazie *in rem*.

Osobnym zagadnieniem jest kwestia ewentualnego powtarzania dowodów z postępowania karnego, włączonych do postępowania podatkowego. NSA w wyroku z dnia 25 listopada 2021 roku podkreślił, że: *„Powtórzenie jakiegoś dowodu jest uzasadnione jedynie wówczas, gdy strona wskaże na konkretne istotne okoliczności faktyczne niezbędne do wyjaśnienia lub sprzeczności w dopuszczonych z innych postępowań dowodów w porównaniu z dotychczas zebrany materiał dowodowy. Żądanie przeprowadzenia takiego dowodu*

---

<sup>768</sup> C-189/18, LEX nr 2731876.

<sup>769</sup> I FSK 826/07, LEX nr 492400.

powinno sprowadzać się do wskazania konkretnych okoliczności mających znaczenie dla sprawy”<sup>770</sup>. W wyrokach NSA z dnia 06 września 2007 roku<sup>771</sup> oraz z dnia 04 marca 2016 roku<sup>772</sup> wyrażono analogiczne stanowisko, podkreślając przy tym, że niewystarczające jest samo powołanie się przez stronę na zasadę czynnego udziału w postępowaniu i zasadę bezpośredniości postępowania dowodowego – nieobowiązującą na gruncie Ordynacji podatkowej. Z kolei NSA w wyroku z dnia 14 października 2021 roku podkreślił, że określone czynności dowodowe wymagają powtórzenia jedynie wówczas, gdy ocena tych dowodów na tle całości materiału, uniemożliwia jednoznaczną rekonstrukcję stanu faktycznego<sup>773</sup>.

### 3. Sprzeczność dowodu z prawem

Kolejnym zagadnieniem, które wymaga poruszenia jest sprzeczność dowodu z prawem – z perspektywy obydwu procedur, a także konsekwencje wspomnianej sprzeczności dla możliwości wykorzystania dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym. Jak bowiem wskazywano w Rozdziałach III i IV pracy, obydwie procedury stawiają dowodom dwa zasadnicze wymogi: 1) dopuszczalność przez prawo, 2) możliwość przyczynienia się do wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy.

Na wstępie dalszych rozważań zauważyć należy, że zasada praworządności należy do podstawowych zasad ustrojowych (*vide* art. 7 Konstytucji RP). Niezależnie jednak od powyższej zasady – będącej przejawem wąskiej, formalnej koncepcji praworządności, funkcjonuje także zasada państwa prawnego (*vide* art. 2 Konstytucji RP)<sup>774</sup>, która niejako „wchłonęła” zasadę legalizmu<sup>775</sup>. Oczekiwanie zatem realizacji przewidzianego przez art. 7 Konstytucji RP działania organów władzy publicznej „na podstawie i w granicach prawa” jest zatem mimo wszystko postulatem niewygórowanym. Przyglądając się zatem problematyce dowodu przez pryzmat zasady praworządności wyróżnić należy dowody prawnie dopuszczalne i niedopuszczalne.

Mając na względzie problematykę pracy, przeanalizować należy następującą kwestię: czy dopuszczalność dowodu na potrzeby procedury karnej jest automatycznie równoznaczna z dopuszczalnością tego dowodu w procedurze podatkowej? Do rozwiązania powyższego

<sup>770</sup> I FSK 1782/21, LEX nr 3284030.

<sup>771</sup> II FSK 110/07, LEX nr 377583.

<sup>772</sup> I FSK 1304/14, LEX nr 2010259.

<sup>773</sup> I FSK 1495/21, LEX nr 3326335.

<sup>774</sup> Szerzej H. Suchocka *Aktualność wartości chronionych przez Konstytucję z 1997r.*, Gdańskie Studia Prawnicze, 2018/2, s. 59 i nast.

<sup>775</sup> M. Król *O wartościach w Konstytucji Państwo i Prawo* 10/2022, s. 18.

problemu przyczynić się może pytanie pomocnicze: czy dowód sprzeczny z prawem jest dopuszczalny w procedurze karnej oraz w procedurze podatkowej?

### 3.1 Dowód sprzeczny z prawem w procedurze karnej

Zasadniczo procedura karna domaga się zgodności dowodów z prawem. Na potwierdzenie tego wskazać można, że niedopuszczalność przeprowadzenia dowodu (tj. sprzeczność z prawem) stanowi jedną z przesłanek oddalenia wniosku dowodowego (*vide* art. 170 § 1 pkt 1 kpk). Ponadto przepisy ustawy karnej procesowej w odniesieniu do poszczególnych dowodów również przewidują niedopuszczalność, w razie ich pozyskania w określony sposób – np. niedopuszczalność wykorzystania jako dowodu wyjaśnień, zeznań lub oświadczeń złożonych w warunkach wyłączających swobodę wypowiedzi lub uzyskanych wbrew zakazom wpływania na wypowiedzi osoby przesłuchiwanej za pomocą przymusu lub groźby bezprawnej lub stosowania hipnozy albo środków chemicznych lub technicznych wpływających na procesy psychiczne osoby przesłuchiwanej albo mających na celu kontrolę nieświadomych reakcji jej organizmu w związku z przesłuchaniem (*vide* art. 171 § 7 kpk w zw. z art. 171 § 5 kpk).

Niezależnie jednak od powyższego, wraz z wejściem w życie art. 168a kpk w jego wersji obowiązującej od 15 kwietnia 2016 roku, procedura karna dopuszcza – pod pewnymi warunkami – dowody, pomimo ich sprzeczności z prawem (szczegółowe rozważania przedstawiono w Rozdziale IV pracy). Możliwa jest zatem sytuacja, w której w postępowaniu karnym dopuszczony zostanie:

- 1) Dowód przeprowadzony zgodnie z prawem,
- 2) Dowód przeprowadzony wprawdzie z naruszeniem prawa, jednakże dotknięty takimi wadami, którego sprawiają, że może zostać dopuszczony na zasadzie art. 168a kpk.

Odpowiadając zatem na pomocnicze pytanie stwierdzić należy, że w stanie prawnym obowiązującym od 15 kwietnia 2016 roku dowód sprzeczny z prawem może zostać dopuszczony na potrzeby procesu karnego pod warunkiem spełnienia kryteriów art. 168a kpk. Powyższa regulacja, zwłaszcza w kontekście dyskusyjnej jakości przepisu i związanych z nią trudnościami interpretacyjnymi, budzi jednak zarazem zasadnicze wątpliwości natury konstytucyjnej – co szerzej wskazano w Rozdziale IV. Aktualnie trwają prace legislacyjne nad nowelizacją art. 168a kpk, w kierunku usunięcia możliwości wykorzystania dowodów sprzecznych z prawem. Projekt nowelizacji ustawy karnej procesowej zakłada przywrócenie zasady (obowiązującej w okresie od 01 lipca 2015 roku do 15 kwietnia 2016 roku),

że przeprowadzanie i wykorzystywanie dowodów uzyskanych w wyniku czynu zabronionego jest niedopuszczalne.

### 3.2 Dowód sprzeczny z prawem w procedurze podatkowej

Procedura podatkowa reguluje powyższą kwestię w sposób lakoniczny. Przepis art. 180 § 1 O. p. wskazuje bowiem, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Trafnie wskazuje się w literaturze przedmiotu, że otwarty katalog środków dowodowych, wynikający z art. 181 Ordynacji winien być oceniany przez pryzmat zgodności z prawem, co znajduje oparcie zarówno w art. 180 § 1 O. p., ale także w art. 120 O.p.<sup>776</sup>. Szersze rozważania na temat sprzeczności dowodu z prawem przedstawiono w Rozdziale III.

Ordynacja podatkowa nie przewiduje przy tym rozwiązania analogicznego do procedury karnej, na mocy którego istniałaby możliwość dopuszczenia dowodu wprawdzie sprzecznego z prawem, o ile sprzeczność ta byłaby w ocenie ustawodawcy akceptowalna. Innymi słowy w ramach Ordynacji podatkowej nie funkcjonuje norma o zakresie tożsamym czy zbliżonym do art. 168a kpk.

Powyższa okoliczność wpływa znacząco na możliwość wykorzystania w procedurze podatkowej dowodów pochodzących z postępowania karnego. Przepis art. 180 § 1 O. p. wprowadza bowiem zasadnicze kryterium, dyskwalifikując dowody sprzeczne z prawem. Nie ma przy tym znaczenia czy dany dowód – wprawdzie sprzeczny z prawem – został uznany za pełnowartościowy na potrzeby procesu karnego.

Tym samym oceniając dopuszczalność dowodu pochodzącego z procesu karnego stwierdzić należy, co następuje:

Dowód niespreczny z prawem jest dopuszczalny i może zostać wykorzystany na potrzeby postępowania podatkowego,

- 1) Dowód sprzeczny z prawem nie może zostać wykorzystany na potrzeby postępowania podatkowego, bez względu na to czy przepisy procedury karnej dopuszczają dany dowód na zasadzie art. 168a kpk.

Wobec powyższego stwierdzić należy, że dopuszczalność dowodu w procedurze karnej nie jest równoznaczna z dopuszczalnością dowodu w postępowaniu podatkowym. Niesłuszne

---

<sup>776</sup> D. Dominik-Ogińska „Owoce zatrutego drzewa” w postępowaniu karnym oraz...podatkowym w: I. Ożóg, J. Rudowski *Karuzele podatkowe i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2021, s. 494-495.

jest zatem automatyczne i bezkrytyczne przyjmowanie dowodów pochodzących z procedury karnej. Automatyzm tego rodzaju jest jednak akceptowalny w zakresie odrzucania dowodów zdyskwalifikowanych z powodu sprzeczności z prawem w postępowaniu karnym. Taki dowód bezdyskusyjnie nie może zostać stanowić dowodu na potrzeby procedury podatkowej, co wprost wynika z art. 180 § 1 art. 120 Ordynacji.

#### **4. Warunki wykorzystania dowodów w postępowaniu podatkowym**

Mając na względzie generalną dopuszczalność wykorzystania w postępowaniu podatkowym materiałów z postępowania karnego, omówienia wymagają warunki udostępnienia materiałów z postępowania karnego. Problematyka wykorzystania w postępowaniu podatkowym dowodów pochodzących z postępowania karnego wymaga w pierwszej kolejności oceny przez pryzmat art. 156 kpk. Powyższy przepis reguluje kwestię udostępniania materiałów z postępowania karnego – na różnych jego stadiach i różnym podmiotom. Z perspektywy omawianego problemu istotne znaczenie będą miały art. 156 § 1 kpk (regulujący problematykę udostępnienia akt sprawy na etapie postępowania sądowego) oraz art. 156 § 5 kpk (regulujący problematykę udostępnienia akt sprawy na etapie postępowania przygotowawczego). Pomimo takiej kolejności jednostek redakcyjnych, z uwagi na chronologię faz postępowania przygotowawczego, najpierw omówić należy dostęp do akt postępowania przygotowawczego.

Zanim jednak omówione zostaną szczegóły dotyczące udostępniania materiałów warto wskazać, że w procesie karnym obowiązuje zasada jawności – wywodzona z art. 6 EKPCz, w myśl którego każdy ma prawo do sprawiedliwego i publicznego rozpatrzenia jego sprawy. Wyróżnić można jawność wewnętrzną – odnoszącą się do stron i ich przedstawicieli oraz zewnętrzną – odnoszącą się do pozostałych osób. Oba rodzaje jawności funkcjonują w ramach całości przebiegu postępowania karnego, choć ich zakres zmienia się na kolejnych etapach<sup>777</sup>. Stosownie do treści art. 156 § 5 kpk akta postępowania przygotowawczego udostępnia się stronom, obrońcom, pełnomocnikom i przedstawicielom ustawowym, o ile nie zachodzi potrzeba zabezpieczenia prawidłowego toku postępowania lub ochrony ważnego interesu państwa. Należy przy tym podkreślić, że stosownie do treści art. 299 kpk, stronami postępowania przygotowawczego są pokrzywdzony i podejrzany. W przedmiocie udostępnienia akt, sporządzenia odpisów lub kopii prowadzący postępowania wydaje

---

<sup>777</sup> T. Grzegorzcyk, J. Tylman *Op. cit.*, s. 150-151.

zarządzanie. Z kolei innym osobom, akta postępowania przygotowawczego mogą być udostępniane za zgodą prokuratora – w wyjątkowych wypadkach. Organ podatkowy zabiegający o udostępnienie mu materiałów z akt postępowania przygotowawczego występuje najczęściej z pozycji „innej osoby”, któremu akta postępowania przygotowawczego mogą zostać udostępnione w wyjątkowych wypadkach. Możliwa jest jednak również sytuacja, że – w określonym układzie procesowym – organ podatkowy będzie występował jako strona – pokrzywdzony. Sytuacja taka nie wchodzi rzecz jasna w grę w przypadku postępowania karnego skarbowego, gdyż w myśl art. 113 § 2 pkt 2 kks do postępowań tych nie stosuje się przepisów o pokrzywdzonym. Wyobrazić sobie można jednak sytuację, w której prokuratura nadzoruje postępowanie w sprawie wyłudzenia zwrotu podatku VAT przez grupę podmiotów i powiązanych z nimi osób, tj. o czyny m. in. z art. 286 kk. W takim przypadku konstrukcja opisu czynów opiera się na doprowadzeniu organów podatkowych – naczelników konkretnych urzędów skarbowych do niekorzystnego rozporządzenia mieniem w postaci niesłusznego zwrotu podatku. Co za tym idzie, w sytuacji gdy naczelnik urzędu skarbowego w mieście X prowadzi postępowanie podatkowe wobec podatnika, objętego śledztwem dotyczącym wyłudzenia podatku VAT na szkodę tegoż naczelnika urzędu skarbowego w mieście X, tenże organ podatkowy występując do prokuratora o zgodę na wgląd w akta postępowania przygotowawczego występowałby z pozycji strony – pokrzywdzonego. Postępowanie podatkowe wobec takiego podatnika niekoniecznie jednak musi prowadzić organ podatkowy, który jest zarazem pokrzywdzonym w rozumieniu procedury karnej. Nierzadko postępowania wobec tego rodzaju podatników prowadzone są przez urzędy celno – skarbowe, które choć wprawdzie są organami podatkowymi, nie prowadzą bieżących rozliczeń podatników – a tym samym nie podejmują również decyzji w przedmiocie wypłaty zwrotu podatku VAT. W konsekwencji, w tego rodzaju postępowaniu urząd celno – skarbowy nigdy nie będzie występował w charakterze pokrzywdzonego, gdyż nieuczciwy podatnik doprowadza do niekorzystnego rozporządzenia mieniem naczelnika urzędu skarbowego – nie zaś naczelnika urzędu celno – skarbowego, który nie prowadzi bieżących rozliczeń podatników, nie podejmuje decyzji o wypłacie zwrotu podatku itp.

Kwestia uznania organu podatkowego za stronę ma również znaczenie z punktu widzenia konsekwencji nieudzielenia zgody (czy też udzielenia jej w zakresie mniejszym niż organ wnosił). Zgodnie bowiem z treścią przepisu art. 159 kpk zażalenie na odmowę udostępnienia akt w postępowaniu przygotowawczym przysługuje stronie. W sytuacji zatem, gdy organowi podatkowemu – stronie odmówiono wglądu w akta, wchodzi w grę zaskarżenie tej decyzji do sądu. W przypadku zaś, gdy organ stroną nie jest, nie przysługują mu żadne środki

zaskarżenia, w grę wchodzi jedynie ponowienie wniosku i nadzieja na zmianę stanowiska prokuratora. W tym kontekście przypomnieć należy, że postępowanie karne, z którego czerpie się dowody na potrzeby postępowania podatkowego niekoniecznie musi być prowadzone wobec podatnika. W takiej sytuacji podatnik również nie jest stroną postępowania karnego. Z kolei nawet gdy postępowanie przygotowawcze w rzeczywistości dotyczy podatnika, a znajduje się w fazie *in rem* – również nie posiada on na tym etapie statusu strony. Okoliczność ma znaczenie o tyle, że podatnik w powyższych przypadkach najczęściej będzie całkowicie pozbawiony możliwości wglądu w akta sprawy karnej. Sytuacja taka skutkuje tym, że podatnikowi nie przysługują żadne realne środki weryfikacji sposobu selekcji materiału dowodowego przez organ podatkowy.

Udostępnienie materiałów w postępowaniu przygotowawczym jest obwarowane dwoma warunkami, w związku z czym w piśmiennictwie wskazuje się, że na tym etapie procesu mówić należy raczej o zasadzie względnej jawności akt<sup>778</sup>. Udostępnienie akt jest zatem możliwe, o ile nie zachodzi potrzeba zabezpieczenia prawidłowego toku postępowania lub potrzeba ochrony ważnego interesu państwa. W literaturze wskazuje się, że odmowa dostępu do akt ma mieć charakter wyjątkowy. Powody do odmowy wglądu w akta muszą mieć znacznie poważniejsze znaczenie niż interes stron procesowych<sup>779</sup>. Zatem to po stronie organu postępowania przygotowawczego leży obowiązek wykazania, że zachodzi którakolwiek z przesłanek odmowy udostępnienia akt stronom. Jeśli chodzi o zabezpieczenie prawidłowego biegu postępowania, oznacza to zagwarantowanie stanu, w którym możliwe jest osiągnięcie celów postępowania określonych w art. 2 kpk. Nietrafne jest jednak wskazywanie przesłanek bardzo ogólnych – przykładowo, że sprawa dotyczy zorganizowanej grupy przestępczej. Konieczne jest wskazanie powodów konkretnych – np. realna groźba zastraszania świadków czy współpodejrzanych bądź ryzyko utraty dowodów. Potrzeba ochrony ważnego interesu państwa sprowadza się zaś najczęściej do ochrony informacji niejawnych, lecz także w tej sytuacji konieczne jest wskazanie *in concreto* w jaki sposób interes państwa doznać miałby uszczerbku<sup>780</sup>.

Ważny punkt widzenia w sprawie udostępniania akt postępowania przygotowawczego został zaprezentowany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W wyroku z dnia 27 stycznia 2004 roku Trybunał podkreślił rolę realizacji celów postępowania przygotowawczego, zaznaczając, iż: „*Wydaje się bowiem oczywiste, że możliwość osiągnięcia*

---

<sup>778</sup> A. Sakowicz w: A. Sakowicz (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 477.

<sup>779</sup> H. Paluszkiwicz w: K. Dudka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 312-313.

<sup>780</sup> A. Sakowicz w: A. Sakowicz (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 478.

celów postępowania przygotowawczego warunkowana jest, między innymi, zachowaniem w tajemnicy pewnych informacji, dowodów, itd. Stąd zasada udostępniania akt w postępowaniu sądowym ustępuje fakultatywności w postępowaniu przygotowawczym. Sytuacja prawna, ale przede wszystkim okoliczności faktyczne występujące w danym momencie stanowią każdorazowo o tym, czy podejrzany (jego obrońca) mogą zapoznać się z aktami”<sup>781</sup>. Również Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 maja 2014 roku podkreślił: „Ograniczenie pełnej jawności akt postępowania przygotowawczego pozostaje również w funkcjonalnym związku z wartością konstytucyjną, jaką jest porządek publiczny. Zachowanie na etapie postępowania przygotowawczego określonych kategorii informacji do wiadomości organu prowadzącego je, może skutecznie zapobiec podejmowaniu przez podejrzanego działań zmierzających do zniekształcenia zgromadzonych przez organ procesowy dowodów. Tym samym brak pełnego dostępu do akt postępowania przygotowawczego utrudnia podejrzanemu ustalenie, w jakim kierunku podejmować ewentualne niezgodne z prawem działania, zmierzające do podważenia zgromadzonych już dowodów”<sup>782</sup>. Trafne spostrzeżenie poczynił także M. Kurowski, podkreślając, że konstrukcja procesu karnego jest pomyślana według modelu: jeden czyn – jeden podejrzany – jeden pokrzywdzony. W praktyce jednak często postępowania mają charakter wielowątkowy, wieloczynowy oraz wieloosobowy – tak po stronie podejrzanych, jak i pokrzywdzonych. Tym samym w jednym postępowaniu występować może wielu podejrzanych, którzy popełnili wiele czynów na szkodę wielu różnych pokrzywdzonych – i często czyny te godzą w skrajnie zróżnicowane przedmioty ochrony. Pokrzywdzony zatem, choć niezaprzeczalnie ma status strony postępowania, może realizować swoje uprawnienia w granicach swojego pokrzywdzenia, w odniesieniu do czynu zabronionego, który go bezpośrednio dotyczy. Co za tym idzie, pokrzywdzony nie nabywa i nie posiada analogicznych uprawnień w przypadku pozostałych czynów zabronionych, nie dotyczących go bezpośrednio. W konsekwencji w tego rodzaju sprawach organ procesowy uprawniony jest do badania „zakresu pokrzywdzenia” i w tym właśnie zakresie realizować uprawnienie pokrzywdzonego do zapoznawania się z aktami postępowania<sup>783</sup>.

W przypadku zaś udostępniania akt innym osobom (pod którą to kategorię zazwyczaj podpadają organy podatkowe) decyzja tego rodzaju może być podjęta w wyjątkowych wypadkach. Tym samym stwierdzić należy, że zaistnienie tej okoliczności („wyjątkowy wypadek”) stanowi dodatkowy warunek udostępnienia materiałów postępowania

---

<sup>781</sup> SK 50/03, LEX nr 82915.

<sup>782</sup> SK 13/13, LEX nr 1463477.

<sup>783</sup> M. Kurowski w: D. Świecki (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2024, t. I, s. 588.

przygotowawczego. Powyższe stanowi wyraz tajności postępowania przygotowawczego<sup>784</sup>. W pierwszej kolejności zatem zbadania wymaga czy spełnione są podstawowe warunki udostępnienia akt – tj. nie zachodzi potrzeba zabezpieczenia prawidłowego toku postępowania lub ochrony ważnego interesu państwa. Jeśli nie zaistniała żadna z powyższych przeszkód, to badaniu podlega spełnienie dodatkowego warunku, a zatem czy zachodzi „wyjątkowy wypadek”. W razie wypełnienia warunków z obydwu etapów, prokurator może udostępnić akta postępowania przygotowawczego osobie innej niż strona – realizując tym samym jawność zewnętrzną. Oczywiście pojęcie innych osób, które mogą wnosić o udostępnianie akt postępowania przygotowawczego jest niezmiernie szerokie, praktycznie nieograniczone. W grę wchodzić mogą zarówno osoby w jakiś sposób z postępowaniem związane (np. osoba przesłuchana w charakterze świadka, osoba u której dokonano przeszukania, kontrahent podmiotu objętego zakresem śledztwa), jak i osoby zupełnie postronne, czy przedstawiciele mediów. O wgląd w akta postępowania przygotowawczego mogą wreszcie zwracać się szeroko rozumiane organy państwowe: sądy, prokuratury, organy ścigania czy organy administracji publicznej – w tym skarbowej. Stąd też przesłanka „wyjątkowego wypadku” służy limitowaniu dostępu do akt osób niepowołanych czy przypadkowych. W przypadku jednak organów państwowych wnoszących o dostęp do akt postępowania przygotowawczego rozumienie „wyjątkowego wypadku” winno być oceniane także przez pryzmat zadań przez te organy realizowanych. Poza wszelkim sporem jest, że w interesie państwa jest zapobieganie i wykrywanie nieprawidłowości podatkowych. Na ogólniejszym zaś poziomie – również w interesie państwa leży kompleksowe i rzetelne prowadzenie postępowań podatkowych oraz uzyskiwanie w ich toku dostępnych dowodów. Rzetelne i kompleksowe przeprowadzenie postępowania podatkowego – przynajmniej w teorii – może być korzystne również dla podatnika, choć przyznać trzeba, że z perspektywy potencjalnie niepomyślnego dla podatnika rozstrzygnięcia korzyść ta może być jednak wysoce dyskusyjna. „Wyjątkowy wypadek” winien być także oceniony przez pryzmat potencjalnych dodatnich skutków dla postępowania przygotowawczego. Jeśli przedmiotem postępowania – wyłącznym lub chociażby tylko ubocznym – są nieprawidłowości podatkowe, to przeprowadzenie przez organy podatkowe postępowania wobec podmiotów objętych zakresem śledztwa nie tylko śledztwu temu nie zaszkodzi, a wręcz przyczyni się do poczynienia ustaleń faktycznych dla tego śledztwa kluczowych (np. ustalona zostanie wysokość uszczuplonego podatku na potrzeby opisu zarzucanego podejrzanym czynu).

---

<sup>784</sup> Z. Pachowicz w: J. Skorupka (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020, s. 337.

Decyzja w przedmiocie udostępnienia akt postępowania przygotowawczego przybiera postać zarządzenia. Rozstrzygnięcie to może przybrać rozmaite kierunki. Obok decyzji skrajnych (całkowite uwzględnienie wniosku, całkowite nieuwzględnienie wniosku), możliwe są także rozwiązania pośrednie. Jeśli chodzi o udostępnienie akt możliwe jest udostępnienie całości akt lub też jedynie ich części, wedle uznania prokuratora. W praktyce rozmaite podejścia prezentowane są także w zakresie udzielenia zgody na wykorzystanie poszczególnych materiałów:

- 1) prokurator udziela generalnej zgody na wgląd w akta i wykonanie kopii materiałów według uznania organu oraz ich wykorzystanie na potrzeby prowadzonego postępowania podatkowego,
- 2) prokurator udziela zgody na wgląd w akta, w wyniku którego organ podatkowy typuje interesujące go materiały i następnie zwraca się z wnioskiem o wydanie kopii konkretnie wskazanych materiałów. W takiej sytuacji możliwe rzecz jasna jest, że prokurator wyrazi zgodę na wydanie określonych materiałów i odmówi tej zgody w przypadku pozostałych.

Możliwe także jest wyrażenie zgody na wykorzystanie danych dowodów w części – np. kopii protokołu przesłuchania świadka, w którym zeznaje on o nieprawidłowościach w kilku podmiotach – jedynie w zakresie w którym zeznaje o konkretnym podmiocie, będącym stroną postępowania prowadzonego przez organ czy też kontrahentem tej strony.

Różnice mogą zaistnieć także w zakresie stanowiska co do sposobu wykorzystania materiałów przez organ:

- 1) zgoda na włączenie materiałów i wykorzystanie w toku postępowania bez ograniczeń,
- 2) zgoda na wykorzystanie, przy czym materiały można włączyć do akt postępowania podatkowego nie wcześniej niż w określonym momencie, uzależnionym od przebiegu postępowania przygotowawczego (np. po zatrzymaniu i ogłoszeniu zarzutów konkretnym osobom),
- 3) zgoda na wykorzystanie i włączenie materiałów do akt postępowania podatkowego, bez możliwości udostępniania stronie,
- 4) zgoda na wykonanie kopii bez możliwości włączenia do akt postępowania,
- 5) zgoda na zapoznanie się z aktami bez możliwości wykonania kopii.

Zauważyć zatem należy, że w razie braku zgody właściwego organu na wykorzystanie materiału dowodowego w postępowaniu podatkowym organ podatkowy uzyskuje nie tyle

dowód, co informację o dowodzie. Winien zatem następnie własnym staraniem podjąć działania zmierzające do zgromadzenia dowodów w analogicznym zakresie i na tożsame okoliczności. Przykładowo – organ podatkowy, zapoznawszy się z protokołami przesłuchania świadków zgromadzonymi w śledztwie następnie przesłuchuje tych samych świadków w toku postępowania podatkowego. Powinność taką wyraźnie podkreślił NSA w wyroku z dnia 07 marca 2019 roku, podkreślając, że: „*Co prawda art. 181 O.p dopuszcza, aby w postępowaniu podatkowym były wykorzystane dowody i materiały zgromadzone w innych postępowaniach podatkowych i postępowaniach karnych, nie mniej jednak w przypadku przeszkód procesowych do wykorzystania tych dowodów, nie zwalnia to organu podatkowego z przeprowadzenia w ramach własnego postępowania takich dowodów.*”<sup>785</sup>”

Zauważyć przy tym należy, że stanowisko prokuratora – jako dysponenta materiałów z postępowania przygotowawczego jest dla organów podatkowych wiążące. W sytuacji kolizji pomiędzy jawnością postępowania podatkowego a tajemnicą śledztwa, prymat należy przyznać tej drugiej wartości (tak NSA w wyroku z dnia 19 lutego 2025 roku<sup>786</sup>). Takie stanowisko prokuratora może stanowić podstawę do odmowy stronie wglądu do uzyskanej z akt śledztwa części materiałów postępowania podatkowego na zasadzie art. 179 § 1 O. p. W orzecznictwie eksponowana jest jednak wątpliwość co do możliwości oparcia rozstrzygnięcia o tego rodzaju materiały. Zagadnienie to zostanie rozwinięte na dalszym etapie.

Na etapie postępowania sądowego kwestia udostępniania akt jest uregulowana w sposób o wiele bardziej liberalny. Wynika to z faktu, że zasadniczo postępowanie sądowe prowadzone jest jawnie, a jedynie w wyjątkowych wypadkach możliwe jest jego utajnienie, co wynika wprost z art. 45 Konstytucji RP, ale także z art. 355 kpk, z ograniczeniami przewidzianymi w art. 359 kpk i art. 360 kpk. Co do zasady zatem rozprawa prowadzona jest jawnie i może w niej brać udział publiczność. Niekiedy także przebieg rozprawy relacjonowany jest przez media. Biorąc pod uwagę powyższe zasady, zupełnie zrozumiały jest nieograniczony dostęp do akt stron postępowania, ich obrońców, pełnomocników czy przedstawicieli ustawowych. Z kolei inne osoby mogą uzyskać dostęp do akt sprawy sądowej za zgodą prezesa sądu. W sytuacji ogólnej jawności postępowania sądowego uzyskanie przez inną osobę – w tym organ podatkowy - zgody na wgląd w akta nie jest obwarowany dodatkowymi warunkami.

---

<sup>785</sup> I FSK 1085/18, LEX nr 2675567.

<sup>786</sup> III FSK 1376/23, LEX nr 3847214.

## **5. Czy dowody z postępowania karnego podlegają ocenie organu podatkowego, a jeśli tak, to jakiej?**

Zagadnienie oceny przez organ podatkowy dowodów z postępowania karnego jest uzależnione od zagadnienia ogólniejszego – mianowicie wpływu wyniku postępowania karnego na wynik postępowania podatkowego. Ze względu na przedmiot pracy rozważone zostanie następujące zagadnienie: czy wynik postępowania karnego, z którego pochodzą włączone materiały, przesądza o wyniku postępowania podatkowego lub ma wpływ na ten wynik? Formułując tę kwestię inaczej – poprzez nawiązanie do wskazanych wyżej domniemań – zapytać można czy konieczne jest obalenie domniemania niewinności by doszło do obalenia domniemania prawidłowości deklaracji podatkowych?

Zastrzec jednak wypada, że podobna zależność zachodzić może także w przeciwnym kierunku – wynik postępowania podatkowego wyrzucić może wpływ na wynik postępowania karnego (np. poprzez rozstrzygnięcie czy doszło do nieprawidłowości w rozliczeniach podatkowych, co jest znamieniem strony przedmiotowej niektórych czynów zabronionych stypizowanych w Kodeksie karnym skarbowym – jak np. art. 54 kks, art. 56 kks, art. 76 kks).

### **5.1 Wpływ wyniku postępowania karnego na wynik postępowania podatkowego.**

Przede wszystkim wskazać wypada, że w stanie prawnym obowiązującym od 06 maja 2006 roku postępowanie karne, z którego pochodzą dowody włączane do postępowania podatkowego nie musi być prawomocnie zakończone. Wracając do kwestii wpływu rezultatu postępowania karnego na postępowanie podatkowe, w pierwszej kolejności wspomnieć należy o przepisie art. 11 p.p.s.a., zgodnie z którym: „*Ustalenia wydanego w postępowaniu karnym prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa wiążą sąd administracyjny.*” Przepis ten wprowadza zasadę związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym, która w piśmiennictwie zaliczana jest do zasad ogólnych postępowania sądownoadministracyjnego<sup>787</sup>. W piśmiennictwie wskazuje się, że *ratio legis* przytoczonego przepisu jest uniknięcie rozbieżności w orzecznictwie sądów karnych i administracyjnych. Stwierdzenie tak istotnej okoliczności jak popełnienie przestępstwa jest

---

<sup>787</sup> B. Dauter w: B. Dauter, A. Dauter – Kozłowska *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2023, s. 57.

rolą sądu karnego – i stanowisko wyrażone w tym zakresie przez sąd karny nie powinno być kwestionowane czy choćby następczo badane przez inne sądy<sup>788</sup>.

Omawiany przepis wprost wskazuje, że przewidziane w nim skutki wywołuje jedynie prawomocny wyrok skazujący. Trafnie zatem stwierdził NSA w wyroku z dnia 16 listopada 2023r., że sądy administracyjne (i pośrednio organy podatkowe) związane są ustaleniami prawomocnego wyroku skazującego co do popełnienia przestępstwa, natomiast nie wiąże ich postanowienie o umorzeniu śledztwa<sup>789</sup>. Słusznie wskazuje się w piśmiennictwie, że nie wiążą sądu (a wraz z nim pośrednio – organu) innego rodzaju rozstrzygnięcia sądu karnego, jak wyroki uniewinniające, umarzające postępowanie, a także wyroki nieprawomocne (choćby skazujące). Równocześnie sąd administracyjny nie jest związany rozstrzygnięciem prokuratorskim, jak odmowa wszczęcia postępowania przygotowawczego, umorzenie postępowania przygotowawczego czy wniesienie aktu oskarżenia. Z kolei nie ma znaczenia dla związania sądu administracyjnego wyrokiem skazującym okoliczność, że został wydany w trybie art. 335 kpk lub art. 387 kpk<sup>790</sup>.

Dla zaistnienia efektu w postaci związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym za przestępstwo nie ma znaczenia rodzaj przestępstwa. Zakresem regulacji objęte są zatem wyroki skazujące za wszelkiego rodzaju przestępstwa – zarówno uregulowane w Kodeksie karnym, jak i ustawach szczególnych<sup>791</sup>. W piśmiennictwie funkcjonuje jednak pogląd, że stwierdzenie „co do popełnienia przestępstwa” wskazuje, że przedmiotem regulacji objęte jest wyłącznie skazanie za przestępstwo umyślne<sup>792</sup>. Interpretacja taka nie znajduje uzasadnienia w treści omawianego przepisu.

W piśmiennictwie podnosi się przy tym, że literalne brzmienie art. 11 p.p.s.a. wskazuje, iż zaistnienie skutku w postaci związania sądu administracyjnego wyrokiem skazującym ogranicza się do skazania za przestępstwo – nie zaś za przestępstwo skarbowe. Na poparcie tego stanowiska podnosi się szereg argumentów, w tym zwłaszcza odwołujących się do odrębności obydwu tych kategorii i autonomicznego charakteru definicji przestępstwa skarbowego. Podkreśla się także utrwaloną praktykę legislacyjną, doktrynalną i orzeczniczą, która wyraźnie rozgranicza pojęcia i przestępstwa skarbowego<sup>793</sup>. Poważnym argumentem za

---

<sup>788</sup> M. Romańska w: T. Woś (red.) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 216, s. 192.

<sup>789</sup> I FSK 1413/18, LEX nr 3658699.

<sup>790</sup> J. Drachal, J. Jagielski, P. Gołaszewski w: R. Hauser, M. Wierzbowski (red.) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2025, s. 182-190.

<sup>791</sup> *Ibidem*, s. 192-193.

<sup>792</sup> B. Dauter w: B. Dauter, A. Dauter – Kozłowska, *Op. cit.* s. 58.

<sup>793</sup> J. Drachal, J. Jagielski, P. Gołaszewski w: R. Hauser, M. Wierzbowski (red.) *Op. cit.* s. 193-198.

odrębnością pojęć przestępstwa i przestępstwa skarbowego jest także konstrukcja tzw. zbiegu idealnego (*vide* art. 8 § 1 kks), w myśl której, gdy ten sam czyn będący przestępstwem skarbowym lub wykroczeniem skarbowym wypełnia zarazem znamiona przestępstwa lub wykroczenia, stosuje się każdy z tych przepisów. Ten sam czyn rozpatrywany jest zatem jako delikt skarbowy, a jednocześnie jako delikt powszechny. W konsekwencji możliwe jest prowadzenie odrębnych postępowań i zapadnięcie odrębnych wyroków<sup>794</sup>.

Niezależnie od trafności przytoczonych powyżej argumentów, NSA w wyroku z dnia 14 marca 2025 roku wyraził pogląd – odnosząc się do skazania za przestępstwo skarbowe – że z dyspozycji art. 11 p.p.s.a. wynika związanie sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym co do popełnienia przestępstwa, niejako utożsamiając te kategorie<sup>795</sup>. Podobny – w zasadzie jeszcze dalej idący - punkt widzenia wyraził WSA w Gorzowie Wielkopolskim w wyroku z dnia 29 sierpnia 2019 roku, wskazując, że skutki przewidziane przez art. 11 p.p.s.a. wywołuje również wyrok zezwalający na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności za przestępstwo skarbowe. Przywołane orzeczenia budzą wątpliwości z perspektywy treści przepisu art. 11 p.p.s.a.

Jeśli zaś chodzi o zakres związania, odnosi się on do sentencji wyroku karnego w zakresie osoby sprawcy, strony podmiotowej i przedmiotowej przestępstwa, miejsca i czasu jego popełnienia, nie obejmuje natomiast uzasadnienia tegoż wyroku (tak NSA w wyroku z dnia 08 kwietnia 2011 roku<sup>796</sup>). Z kolei wpływ zapadłego wyroku w sprawie o przestępstwo skarbowe objawia się w ten sposób, że w razie prawomocnego skazania za przestępstwo skarbowe, organ podatkowy dysponując odpisem wyroku winien wszcząć postępowania podatkowe, a w dalszej kolejności, w razie braku wpłaty uszczuplonej należności, postępowanie egzekucyjne<sup>797</sup>.

Związanie sądu administracyjnego wyrokiem karnym wywołuje konkretne implikacje dla postępowania dowodowego. Jak bowiem uznał NSA w wyroku z dnia 28 kwietnia 2011 roku: *„W sytuacji bowiem dysponowania prawomocnym wyrokiem sądu karnego potwierdzającym popełnienie przestępstwa określonego w art. 270 § 1 k.k. co do treści ww. oświadczeń przez pracowników Stacji Paliw brak było podstaw do ponownego*

---

<sup>794</sup> L. Wilk *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006, s. 448-449.

<sup>795</sup> I FSK 2094/21, LEX nr 3889391.

<sup>796</sup> II FSK 2070/09, LEX nr 1081296.

<sup>797</sup> J. Raglewska, J. Raglewski *Kilka słów o znaczeniu rozstrzygnięcia zapadłego w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe dla postępowania przed organami skarbowymi*, *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych* 3/2013, s. 100.

*przesłuchiwana tych osób w charakterze świadków w postępowaniu przed organami podatkowymi, co do faktów już potwierdzonych wyrokiem sądu karnego.*<sup>798</sup>”

Zasada związania sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem skazującym za przestępstwo jest uwzględniana przede wszystkim na etapie oceny zgodności z prawem ustaleń dowodowych, poczynionych przez organ. W świetle przytoczonej zasady nie można bowiem organowi zarzutu naruszenia zasady prawdy obiektywnej lub swobodnej oceny dowodów, jeśli organ przyjął za podstawę rozstrzygnięcia ustalenia wynikające z sentencji wyroku skazującego – co do popełnienia przestępstwa<sup>799</sup>.

Związanie sądu administracyjnego (a wraz z nim organu podatkowego) prawomocnym wyrokiem skazującym ogranicza się zatem do sentencji wyroku, nie zaś uzasadnienia. Z kolei w myśl art. 424 § 1 kpk, uzasadnienie wyroku winno wskazywać jakie fakty sąd uznał za udowodnione lub nieudowodnione, na jakich w tej mierze oparł się dowodach i dlaczego nie uznał dowodów przeciwnych. Można zatem wyprowadzić wniosek, że ocena sądu karnego co do poszczególnych dowodów nie wiąże sądu administracyjnego i organów podatkowych. Jak już wskazano, umorzenie postępowania karnego czy też zapadnięcie wyroku uniewinniającego nie jest wiążące dla sądów administracyjnych (oraz pośrednio organów podatkowych). Powyższa konstatacja jest uzasadniona nie tylko w świetle treści przepisu art. 11 p.p.s.a. Wynika także z zasadniczych różnic pomiędzy istotą postępowania karnego i postępowania podatkowego, dla wyjaśnienia których warto odwołać się do celów postępowania karnego. Jednym z celów postępowania karnego (vide art. 2 § 1 kpk) jest pociągnięcie sprawcy przestępstwa do odpowiedzialności, a jednym z celów postępowania przygotowawczego (vide art. 297 pkt 1 kpk) jest ustalenie, czy został popełniony czyn zabroniony i czy stanowi on przestępstwo. Odnosząc się z kolei do pojęcia przestępstwa podkreślić należy, że w literaturze przedmiotu wskazuje się następujące elementy przestępstwa: czyn, ustawowa określoność, bezprawność, społeczna szkodliwość oraz wina. Spośród powyższych elementów uwagę zwrócić na ustawową określoność. Przestępstwem może bowiem być wyłącznie czyn zabroniony, którym zgodnie z art. 115 § 1 kk jest zachowanie człowieka o znamionach określonych w ustawie karnej<sup>800</sup>. Zaistnienie zatem nieprawidłowości podatkowych stanowić może jeden z elementów podstaw odpowiedzialności karnej dotyczący określoności czynu, a ściślej jedynie część tego elementu – obok innych znamion. Naruszenie

<sup>798</sup> I GSK 185/10, LEX nr 1080730.

<sup>799</sup> G. Łaszczycza w: G. Łaszczycza, W. Piątek *System prawa sądownictwa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 2023, s. 946.

<sup>800</sup> J. Giezek w: M. Bojarski (red.) *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2023, s. 87-98.

prawa podatkowego stanowi zatem w takim przypadku element niezbędny odpowiedzialności karnej, z pewnością jednak nie jest to element wystarczający. Nawet wyczerpanie bowiem przez dane zachowanie wszystkich znamion czynu zabronionego nie może przesądzać o przypisaniu komuś winy<sup>801</sup>. Utożsamianie zatem sytuacji, w której konkretne zachowanie odpowiada ustawowemu opisowi czynu zabronionego pod groźbą kary z przestępstwem jest nieściśle i niepoprawne terminologicznie<sup>802</sup>.

W tym kontekście przywołania wymaga także problematyka przesłanek procesowych – czyli warunków dopuszczalności postępowania karnego. Choć pojęcie to należy do szczególnie złożonych i kontrowersyjnych w nauce procesu karnego, w literaturze przedmiotu określa się je jako prawne warunki, w przypadku zaistnienia których niedopuszczalne jest wszczęcie postępowania karnego lub konieczne jest umorzenie uprzednio wszczętego postępowania<sup>803</sup>. Innymi słowy, są to stany (sytuacje), które decydują o prawnej dopuszczalności lub niedopuszczalności procesu<sup>804</sup>. W literaturze przedmiotu prezentowane są rozmaite klasyfikacje przesłanek procesowych, w tym podział na przesłanki pozytywne (podsądność, właściwość sądu, istnienie stron, skargę, wnioski o ściganie) oraz negatywne (prawomocność materialna, zawieszoność sprawy, przedawnienie karalności, abolicja, a także przesłanki wynikające z treści przepisu art. 17 § 1 pkt 1 – 4 kpk)<sup>805</sup>.

W myśl przepisu art. 17 kpk, postępowania karnego nie wszczyna się, a wszczęte umarza w razie zaistnienia przewidzianych przez prawo karne procesowe stanów. Katalog przesłanek wymienionych w przytoczonym przepisie nie jest zamknięty, co jasno wynika z art. 17 § 1 pkt 11 kpk, w którym mowa o innej okoliczności wyłączającej ściganie. Analiza omawianego przepisu jednoznacznie wskazuje, że skutek w postaci umorzenia postępowania karnego (ewentualnie – wydanie wyroku uniewinniającego oskarżonego) zachodzi w razie zaistnienia różnego rodzaju warunków. W konsekwencji nie dochodzi do skutecznego wzruszenia domniemania niewinności. Biorąc zatem pod uwagę powyższe kwestie pod uwagę, odpowiedzialność karna uzależniona jest od szeregu okoliczności. Nawet gdyby przyjąć, że nieprawidłowości z punktu widzenia prawa podatkowego miały faktycznie miejsce (co zalicza się do znamion niektórych czynów zabronionych, np. art. 56 kks, art. 76 kks, art. 271a kk, art. 286 kk), to ich stwierdzenie nie jest wystarczające dla zapadnięcia wyroku

---

<sup>801</sup> J. Lachowski w: V. Konarska-Wrzošek *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2018, s. 38.

<sup>802</sup> P. Zawiejski w: T. Dukiet – Nagórska (red.) *Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa* Warszawa 2014, s. 67 i nast.

<sup>803</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.* s. 172-173.

<sup>804</sup> Tak M. Cieślak *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984, s. 439, K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005, s. 116.

<sup>805</sup> K. Marszał w: K. Marszał (red.) *Proces karny*, Katowice 2005, s. 118.

stwierdzającego winę sprawcy. Podobnie brak wyroku uznającego winę nie musi świadczyć o braku nieprawidłowości podatkowych – gdyż wyrok taki, jak wskazano powyżej, może zapaść z wielu przyczyn, także niezwiązanych z okolicznościami zaliczającymi się do strony przedmiotowej (jak choćby kwestie dotyczące problematyki podatkowej). Innymi słowy – niestwierdzenie zaistnienia przestępstwa nie wyklucza istnienia nadużyć w zakresie prawa podatkowego. Zauważyć bowiem wypada, że odpowiedzialność typu administracyjnego ma charakter zobiektywizowany, niezależny od ustalenia winy czy innych okoliczności składających się na stronę podmiotową czynu w rozumieniu prawa karnego<sup>806</sup>.

Rozstrzygnięcie inne niż wyrok skazujący w postępowaniu karnym zapaść może z wielu powodów, jak chociażby gdy oskarżony zmarł, doszło do przedawnienia karalności czy zaszły okoliczności wyłączające winę podejrzanego/oskarżonego (np. niepoczytalność, błąd co do okoliczności stanowiącej znamię czynu). Żadna ze wskazanych wyżej okoliczności, choć automatycznie powoduje przeszkodę dla pociągnięcia oskarżonego do odpowiedzialności karnej, nie stoi na przeszkodzie do nałożenia odpowiedzialności podatkowej na podatnika (o ile oczywiście nie jest nim zmarły oskarżony). Tym samym rozstrzygnięcie, które nie skutkowało wzruszeniem domniemania niewinności nie stanowi – samo w sobie – powodu dyskwalifikującego dowody pochodzące z danego postępowania karnego na potrzeby postępowania podatkowego.

Z perspektywy przedmiotu niniejszej rozprawy najistotniejsze znaczenie spośród przesłanek procesowych odgrywają: brak dostatecznych podstaw faktycznych do ścigania (*vide* art. 17 1 pkt 1 kpk) oraz nieprzestępność czynu z powodu braku ustawowych znamion czynu lub gdy ustawa stanowi, że sprawca nie popełnia przestępstwa (*vide* art. 17 § 1 pkt 2 kpk), zaliczane obok przesłanek z art. 17 § 1 pkt 3 kpk oraz z art. 17 § 1 pkt 4 kpk do przesłanek o charakterze materialnym<sup>807</sup>. Powyższe przesłanki odnoszą się bowiem bądź do zaistnienia czynu, w znaczeniu historycznym, będącego przedmiotem postępowania (przykładowo – czy w ogóle doszło do posłużenia się kwestionowanymi fakturami VAT), bądź też do przestępności tego czynu (przykładowo – fakturami wprowadzicie się posłużono, ale nie poświadczały one nieprawdy, co do okoliczności mającej znaczenie prawne). Zaistnienie w toku procesu karnego tego rodzaju okoliczności może mieć istotne znaczenie dla postępowania podatkowego, choć rzecz jasna takie rozstrzygnięcie w żaden sposób nie wiąże organów podatkowych (*vide* art. 11 p.p.s.a.) Na marginesie zaznaczyć należy, że zaistnienie którejkolwiek

---

<sup>806</sup> M. Mikuła w: J. Glumińska – Pawlic (red.) *Odpowiedzialność osób zarządzających podmiotami gospodarczymi*, Warszawa 2022, s. 33.

<sup>807</sup> T. Grzegorzczak, J. Tylman *Op. cit.*, s. 181.

z omawianych przeszkód procesowych ma także szczególnie istotne znaczenie z perspektywy wyniku procesu karnego. W razie bowiem stwierdzenia na etapie postępowania sądowego przeszkód procesowych, o których mowa w art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk, sąd wydaje wyrok uniewinniający (chyba, że oskarżony jest niepoczytalny), w przypadku pozostałych zaś przesłanek – wyrok umarzający lub warunkowo umarzający postępowanie (*vide* art. 414 § 1 kpk).

## 5.2 Ocena dowodów z postępowania karnego

Odpowiedziawszy na pytanie o związki między wynikami procedury karnej i podatkowej, przejść należy do analizy kwestii czy, a jeśli tak to w jakim zakresie organ podatkowy zobowiązany jest dokonać oceny materiału dowodowego pochodzącego z postępowania karnego. Wymienić tu można kryteria wiarygodności i legalności. Dla odpowiedzi na powyższą kwestię niezbędne jest odwołanie się do treści przepisu art. 191 O. p. Przepis ten nakazuje bowiem poddać swobodnej ocenie całość zgromadzonego materiału dowodowego, nie przewidując wyjątku dla dowodów pochodzących z postępowania karnego. Trafnie podkreślił zatem NSA w wyroku z dnia 21 września 2023 roku: *„Zasada swobodnej oceny dowodów nakłada na organy obowiązek oceny wszystkich zebranych w sprawie dowodów, każdego z nich z osobna i we wzajemnym ich związku. Przy ocenie dowodów organy podatkowe nie są skrepowane regulacjami dotyczącymi wartości poszczególnych dowodów, gdyż orzekają na podstawie własnego przekonania, popartego zasadami wiedzy i doświadczenia życiowego. Sprzeczna z zasadą swobodnej oceny dowodów jest ocena materiału dowodowego, która opiera się na analizie poszczególnych dowodów czy okoliczności, w oderwaniu od oceny całokształtu materiału dowodowego, który dopiero daje obraz stanu faktycznego rozpatrywanej sprawy.<sup>808</sup>”*

Dla udzielenia odpowiedzi na powyższe pytanie pomocna może być również analiza art. 210 O. p. Przepis ten wymienia niezbędne elementy decyzji podatkowej, wśród których znajduje się uzasadnienie faktyczne i prawne. Zgodnie z §4 przywołanego przepisu uzasadnienie faktyczne decyzji winno w szczególności zawierać wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś - wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa. Trafnie potrzebę analizy i oceny każdego

---

<sup>808</sup> I FSK 896/19, LEX nr 3697661.

z dowodów podkreślił WSA w Warszawie w wyroku z dnia 10 marca 2020 roku: „*Proces rozumowania organu, wnioski dotyczące oceny dowodów oraz argumenty przemawiające za przyjęciem określonej tezy, winny znaleźć odzwierciedlenie w uzasadnieniu decyzji tak by adresat, a nadto sąd dokonujący kontroli legalności aktu, mieli możliwość zapoznania się nie tylko ze stwierdzeniem organu, ale również z analizą, jaką organ przeprowadził w stosunku do każdego z dowodów.*<sup>809</sup>”

Przytoczone przepisy nie czynią rozróżnienia dowodów, ocenie zatem podlegać ma całość materiału dowodowego, w tym również ta ich część, która została pozyskana z akt postępowania karnego. Nie można zatem wykluczyć, że organ podatkowy oceniając dany dowód dojdzie do zupełnie innych wniosków niż prokurator lub sąd, np. przyznając wiarygodność dowodowi, któremu sąd karny tej wiarygodności odmówił – lub odwrotnie. Nie można jednak wykluczyć również, że odmienne wnioski co do konkretnego dowodu wynikają nie tylko ze swobodnej oceny, dokonywanej na potrzeby każdego z postępowań. Wyobrazić sobie można bowiem także sytuację, że dowód z postępowania karnego już na dalszym etapie tego samego postępowania został zakwestionowany. Sytuacja taka może mieć miejsce np. gdy podejrzany (świadek) odwołuje swoje wcześniejsze wyjaśnienia (zeznania) i składa wyjaśnienia (zeznania) odmiennej treści. Zmiana nie musi być jednak aż tak radykalna. Możliwa jest także sytuacja gdy podejrzany (świadek) w wyniku konfrontacji relacjonuje przebieg zdarzenia inaczej niż przed tą czynnością – np. w sposób mniej stanowczy. Biorąc pod uwagę przytoczone przykłady zadać należy pytanie czy organowi podatkowemu były one wiadome. Wchodzi bowiem w grę wariant, że organ nie był świadomy zmiany w zakresie wiarygodności dowodu (np. w czasie gdy zaznajamiał się z aktami postępowania karnego nie istniały jeszcze kolejne protokoły, w których podejrzany modyfikował swoje depozycje). Możliwy jest także inny wariant, gdy organ dokonał dowolnej i wybiórczej selekcji materiałów z postępowania karnego – np. wybrał wyłącznie te protokoły przesłuchania podejrzanego, gdzie wyjaśniał „korzystnie” z punktu widzenia postępowania podatkowego, pomijając te z nich, gdzie składał wyjaśnienia innej treści. Istnieje zatem ryzyko, że organ podatkowy zapoznając się z treścią akt postępowania karnego wytypował, a następnie wykorzystał na potrzeby postępowania podatkowego materiały „dopasowane” do założonej tezy. Abstrahując jednak od przyczyny, dla której organ podatkowy nie uwzględnił części dowodów z postępowania karnego, sytuacja taka może radykalnie wpłynąć na percepcję i ocenę dowodów pochodzących z tej procedury.

---

<sup>809</sup> III SA/Wa 1903/19, LEX nr 3099339.

W orzecznictwie sądów administracyjnych uwidocznił się pogląd, że organy podatkowe obowiązane są badać legalność pozyskania materiału dowodowego w postępowaniu karnym – pod kątem zgodności z ustawą karną procesową. Pogląd ten choć budzić może pewne wątpliwości (o czym poniżej) jest jednak niezbędną konsekwencją nowelizacji procedury karnej. Przed 2016 rokiem można było mówić bowiem o domniemaniu legalności dowodów z postępowania karnego i w tej sytuacji organy podatkowe nie były zobowiązane weryfikować. Takie podejście nie wytrzymuje obecnie wątpliwości - w świetle aktualnej treści art. 168a kpk. Skoro zatem proces karny dopuszcza pod pewnymi warunkami dowód sprzeczny z prawem, organy podatkowe są zmuszone zweryfikować legalność dowodów, które zamierzają wykorzystać. Zasadne wydaje się sformułowanie wątpliwości: w jaki sposób organy podatkowe mają dokonać takiej weryfikacji? Przede wszystkim tego rodzaju kompetencja stawia organ podatkowy w roli cenzora pracy organów postępowania karnego, swego rodzaju „supersądu”. Do koncepcji badania legalności dowodów z procedury karnej wypada podejść z pewną rezerwą z dwóch powodów. Po pierwsze kontrowersyjna wydaje się kompetencja organu podatkowego do formułowania tego rodzaju wiążących ocen. Wyobrazić sobie można bowiem sytuację, gdzie w toku postępowania przygotowawczego zgromadzono określony materiał dowodowy. Następnie na bazie powyższego materiału wniesiono akt oskarżenia, wskutek czego sprawa była przedmiotem rozpoznania sądów obydwu instancji. Jeśli w sytuacji tej dowody te zostałyby uznane za prawidłowe przez prokuratora oraz sądy w dwóch instancjach, a potencjalnie także przez Sąd Najwyższy w wyniku kasacji, trudno przyjąć, by organ podatkowy mógł miarodajnie zakwestionować prawidłowość uzyskania dowodów. Po drugie dyskusyjne wydaje się posiadanie przez organy podatkowe fachowego przygotowania umożliwiającego ocenę prawidłowości czy legalności postępowania dowodowego w ramach procesu karnego. Zaznaczyć należy, że kwestie te nieraz budzą w praktyce bardzo daleko idące trudności. Do rzadkości nie należą sytuacje, kiedy to w toku postępowania karnego ten sam materiał dowodowy, w zależności od etapu procesu podlega radykalnie różnym ocenom. Jeśli zatem kwestia ta przedstawia trudności dla sędziów, prokuratorów oraz funkcjonariuszy służb prowadzących postępowanie przygotowawcze, formułowanie oczekiwań, by organ podatkowy potrafił tego rodzaju ocenę przeprowadzić sprawniej i trafniej wydaje się postulatem tyleż zbyt ambitnym co nierealnym. Pomimo jednak tych obiektywnych trudności, w piśmiennictwie postuluje się, by organy podatkowe i sądy administracyjne nie uchylały się od zadania oceny legalności dowodów pochodzących z postępowania karnego<sup>810</sup>. Powinność

---

<sup>810</sup>D. Strzelec *Ocena legalności materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie karnej na potrzeby postępowania podatkowego* Przegląd Podatkowy 8/2020, s. 18-20.

ta jest tym istotniejsza, gdyż z punktu widzenia procedury karnej zachodzi możliwość warunkowego dopuszczenia dowodów – w trybie art. 168a kpk.

Z punktu widzenia weryfikacji legalności materiału dowodowe zasadnym jest bieżące monitorowanie przez organy podatkowego dalszego biegu postępowania karnego – w tym pod kątem ustalenia okoliczności czy konkretne dowody, którymi organ podatkowy zamierza się posłużyć zostały ocenione jako prawidłowe i legalne, czy też odmówiono im takiego charakteru. W szczególności należy jednak ustalić czy jakieś dowody nie zostały dopuszczone w procesie karnym w trybie art. 168a kpk. Ważny pogląd w przedmiocie oceny legalności materiału dowodowego wyraził NSA w wyroku z dnia 07 lutego 2019 roku. Rozstrzygnięcie zapadło na kanwie materiałów uzyskanych w wyniku podsłuchu, ale może posłużyć do ogólniejszych rozważań. Sąd pokreślił, że niedostępny dla stron materiał dowodowy nie może stanowić podstawy rozstrzygnięcia. Zaznaczył zarazem, że aby możliwe było wykorzystanie protokołów z transkrypcji rozmów, organ podatkowy winien mieć dostęp do nagrań rozmów – by móc ocenić ich kompletność i wiarygodność. Wreszcie Sąd stwierdził, że organ podatkowy winien ustalić czy materiał dowodowy został uzyskany w wyniku podsłuchu legalnie, zgodnie z formalnymi wymogami zawartymi we właściwych przepisach<sup>811</sup>.

## **6. Naruszenie zakazów dowodowych**

Kolejnym problemem, który wymaga zbadania są ewentualne naruszenia zakazów dowodowych w wyniku wykorzystania na potrzeby postępowania podatkowego dowodów z postępowania karnego. Rozważyć należy trzy przypadki:

- 1) dowód uzyskany wbrew zakazom dowodowym w postępowaniu karnym,
- 2) dowód, który utracił status dowodu w postępowaniu karnym,
- 3) dowód, którego wykorzystanie może skutkować obejściem zakazu dowodowego w postępowaniu podatkowym.

### **6.1 Dowód uzyskany wbrew zakazom dowodowym w postępowaniu karnym**

W pierwszej kolejności odnieść należy się do kwestii wykorzystania dowodów, objętych wyraźnym zakazem dowodowym w procedurze karnej. Zasadniczo dowody takie są niedopuszczalne w procedurze karnej – a tym samym ich wykorzystanie jest także niemożliwe na gruncie postępowania podatkowego (gdyż dowody takie nie są niesprzeczne

---

<sup>811</sup> I FSK 1860/17, LEX nr 2623596.

z prawem). Mając jednak na uwadze aktualną treść art. 168a kpk i rozmaite warianty interpretacyjne (szerzej przedstawione w Rozdziale IV), w tym i ten skrajny, że przepis ten rozumiany bywa jako swego rodzaju „zakaz zakazów dowodowych”, podkreślić po raz kolejny trzeba obowiązek organów podatkowych badania legalności dowodów z postępowania karnego. Sama bowiem dopuszczalność dowodu w procesie karnym jest niewystarczająca – biorąc pod uwagę możliwość wystąpienia dowodu warunkowo dopuszczalnego.

## 6.2 Dowód, który utracił status dowodu w postępowaniu karnym

Kolejną istotną kwestią jest wykorzystanie jako dowodu z postępowania karnego zeznań świadka, któremu przysługiwało prawo odmowy zeznań w trybie art. 182 kpk, a który początkowo z uprawnienia tego nie skorzystał, by następnie zeznań odmówić. Zgodnie z art. 186 § 1 kpk z prawa do odmowy zeznań skorzystać można najpóźniej do rozpoczęcia pierwszego zeznania w postępowaniu sądowym. Powyższa zasada ma zastosowanie także do świadka, któremu zezwolono odmówić zeznań w trybie art. 185 kpk. W takiej sytuacji poprzednio złożone zeznania nie mogą stanowić dowodu, ani być odtworzone. Dowód taki jest niedopuszczalny na gruncie postępowania karnego – nie ma zatem prawnej możliwości wykorzystania go w toku postępowania podatkowego. W przedmiotowej kwestii wypowiedział się WSA w Warszawie w wyroku z dnia 24 listopada 2009 roku, gdzie trafnie podkreślił: *„Jednakże fakt skorzystania ze świadka z uprawnienia do odmowy składania zeznań sprawia, że z punktu widzenia formalno-procesowego, zeznanie to uważa się za niebyłe. Oznacza to tyle, iż organy prowadzące postępowanie karne, jak również organy podatkowe opierające się na materiałach z postępowania karnego, nie mogą powoływać się skutecznie na takie zeznania. Taki dowód nie ma już bowiem atrybutu dowodu w postępowaniu. Powyższe rozważania pozostają w zgodzie z celem, jaki przyświecał ustawodawcy wprowadzającemu przepis art. 186 § 1 k.p.k. a jakim było odciążenie świadka od obowiązku składania zeznań, nawet gdyby miały one być niekorzystne dla jego bliskich. Skoro więc powyższy skutek w postaci niemożności skorzystania z zeznań złożonych przez świadka, który następnie odmówił ich składania, obowiązuje w postępowaniu karnym, to uznać należy iż winien on również być respektowany w postępowaniu podatkowym”<sup>812</sup>.*

Podobnie sytuacja przedstawia się w odniesieniu do zeznań świadka, który następnie zyskał w tym samym postępowaniu karnym status podejrzanego/oskarżonego. W takim bowiem

---

<sup>812</sup> III SA/Wa 952/09, LEX nr 550229.

przypadku złożone przezeń uprzednio zeznania nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu karnym, co wynika z art. 391 § 2 kpk. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie słusznie zauważył, że tego rodzaju zeznania nie mogą stanowić dowodu nie tylko w postępowaniu karnym, ale także w postępowaniu podatkowym (wyrok z dnia 13 sierpnia 2009 roku<sup>813</sup>).

### **6.3 Dowód, którego wykorzystanie może skutkować obejściem zakazu dowodowego w postępowaniu podatkowym**

Jak przedstawiono na wcześniejszym etapie pracy, zakazy dowodowe w obydwu procedurach, choć zbliżone, wykazują pewne różnice. Dodać przy tym należy, że w praktyce różnica taka wynikać może nie tylko z samej istoty i konstrukcji zakazów, ale także z różnego statusu uczestników postępowania w obydwu procedurach. Jako przykład podać można następujące przypadki:

- 1) wykorzystanie zeznań świadka, złożonych w postępowaniu karnym, gdy jednocześnie osobie tej przysługiwało prawo do odmowy zeznań jako świadkowi w postępowaniu podatkowym w trybie art. 196 § 1 O. p.,
- 2) wykorzystanie zeznań świadka, złożonych w postępowaniu karnym, gdy jednocześnie osobie tej przysługiwało prawo do odmowy zeznań jako stronie w postępowaniu podatkowym w trybie art. 199 O. p.

W opisywanych przypadkach mamy do czynienia z sytuacją, gdy dowody w postaci zeznań w procesie karnym są pełnowartościowe na potrzeby tejże procedury. Nie ma zatem mowy o sprzeczności dowodu z prawem pod rządami ustawy karnej procesowej. Czy wykorzystanie takich dowodów stanowi jednak próbę obejścia zakazów dowodowych wynikających z Ordynacji podatkowej? W kwestii potencjalnego naruszenia art. 196 § 1 Ordynacji w opisanym przykładzie wypowiedziały się krytycznie sądy administracyjne. Przykładowo NSA w wyroku z dnia 11 maja 2017 roku podkreślił, że nie ma przeszkód, by włączać z akt sprawy karnej zeznania świadka, który mógłby odmówić zeznań w trybie art. 196 § 1 O. p.<sup>814</sup>. Podobne stanowisko zajął wrocławski WSA w wyroku z dnia 06 lutego 2018 roku, podkreślając, że *ratio legis* omawianego przepisu jest uwolnienie świadka od dyskomfortu świadczenia przeciwko osobie najbliższej. W omawianej sprawie dobrodziejstwo to zostało świadkowi przyznane, co nie zmienia faktu, że organ miał możliwość

---

<sup>813</sup> III SA/Wa 217/09, LEX nr 553375.

<sup>814</sup> I FSK 1704/15, LEX nr 2315350.

wykorzystania dowodów zgodnych z prawem – a zatem również zeznań świadka, złożonych w postępowaniu karnym<sup>815</sup>.

Zgodnie z orzeczeniem WSA w Warszawie opisane powyżej reguły odnoszą się także do sytuacji strony postępowania podatkowego, która odmówiła złożenia zeznań w tym postępowaniu, a jako dowód wykorzystano jej zeznań złożonych w postępowaniu karnym (wyrok z dnia 08 kwietnia 2014 roku<sup>816</sup>). Zaznaczyć przy tym należy, że najczęściej tego rodzaju świadek przesłuchiwany jest w trybie art. 183 § 1 kpk, to jest pouczone o możliwości uchylenia się od odpowiedzi na pytanie, która może jego lub osobę najbliższą narazić na odpowiedzialność za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe. Pogląd wyrażony przez warszawski WSA uznać należy za kontrowersyjny, biorąc pod uwagę odmienność statusu strony postępowania.

## **7. Ryzyka związane z wykorzystaniem przez organy podatkowe dowodów z postępowania karnego**

Omawiając kwestię wykorzystania (i ewentualnego powtarzania) dowodów uzyskanych z akt postępowania karnego warto zwrócić uwagę na jeszcze jedną okoliczność. Fundamentalne znaczenie ma tu pytanie: czy dany dowód jest możliwy do przeprowadzenia w toku postępowania podatkowego? Na zagadnienie to należy spojrzeć z trzech co najmniej perspektyw: formalnej, faktycznej i finansowej. Oceniając kwestię tę z perspektywy formalnej przeanalizować trzeba czy organy podatkowe są uprawnione do przeprowadzenia takiego dowodu. Są bowiem dowody, np. uzyskane w wyniku kontroli i utrwalania rozmów czy też w wyniku eksperymentu procesowego, niemożliwe do przeprowadzenia w ramach postępowania podatkowego. W tym wypadku organy podatkowe zmuszone są do polegania na dowodach uzyskanych w procesie karnym.

Oceniając kwestię z perspektywy faktycznej wzięć należy pod uwagę czy istnieje fizyczna możliwość przeprowadzenia danego dowodu we własnym zakresie przez organ podatkowy. Trudno oczekiwać by organ bezpośrednio przeprowadził dowód z zeznań świadka, który nie żyje lub jego miejsce pobytu jest niemożliwe do ustalenia.

Oceniając kwestię z perspektywy finansowej odpowiedzieć należy na pytanie czy zasadne jest ponoszenie kosztów przeprowadzenia dowodu przez organ podatkowy. Choć w pełni dopuszczalne jest korzystanie w toku postępowania podatkowego z opinii biegłych nic

---

<sup>815</sup> I SA/Wr 544/17, LEX nr 2491774.

<sup>816</sup> III SA/Wa 1781/13, LEX nr 1582482.

nie stoi na przeszkodzie, by organ skorzystał z opinii biegłego uzyskanej na potrzeby postępowania karnego. Trudno przy tym spodziewać się, by ten sam biegły, któremu zadano dokładnie te same pytania, udzielił innej opinii na potrzeby postępowania karnego, a innej na potrzeby postępowania podatkowego.

W grę wchodzi również perspektywa utylitarna. Organ podatkowy, dowiedziawszy się o istnieniu wartościowych dla niego dowodów w postępowaniu karnym, pomimo możliwości przeprowadzenia dowodu we własnym zakresie (np. z zeznań świadka) może być skory do ograniczenia się do skorzystania z dowodów pochodzących z procesu karnego.

Na tym etapie otwarte pozostaje pytanie o motywby korzystania przez organy podatkowe z dowodów z procedury karnej. Poza sporem jest, że organy nie mają alternatywy – dotyczącej tych konkretnie środków dowodowych - dla korzystania z dowodów niemożliwych do uzyskania we własnym zakresie (czy to z przyczyn formalnych czy faktycznych). Próba analizy wspomnianych motywów zostanie podjęta w ramach analizy badań ankietowych. Niezależnie od znacznych praktycznych walorów wykorzystania dowodów z postępowania karnego przez organy podatkowe, nie należy ignorować ryzyk związanych z takim standardem prowadzenia spraw podatkowych. W literaturze przedmiotu zasadnie podkreśla się, że „(...) pewien automatyzm – żeby nie określić tego mianem rutyny orzeczniczej – ma bardzo duży wpływ na ugruntowanie się praktyki, w której coraz mniejsze wymogi w zakresie realizacji gwarancji procesowych strony stawiane są organom podatkowym.<sup>817</sup>”

W świetle powyższego, w szczególności wymienić można następujące zagrożenia związane z wykorzystaniem materiału dowodowego uzyskanego pod rządami procedury karnej:

- 1) wybiórcza selekcja dowodów,
- 2) brak oceny legalności dowodów,
- 3) brak informacji w zakresie przebiegu postępowania,
- 4) ograniczenie postępowania do dowodów z postępowania karnego.

Choć możliwe jest korzystanie w toku postępowania podatkowego z dowodów pochodzących z innych postępowań (w tym karnego), niedopuszczalne jest wybiórczy dobór materiału dowodowego<sup>818</sup>. Ryzyko to jest tym większe, że strona postępowania podatkowego, w szczególności gdy nie jest zarazem stroną postępowania karnego, nie dysponuje realnymi instrumentami weryfikacji sposobu doboru materiału dowodowego. Jednocześnie dobór ten

---

<sup>817</sup> D. Strzelec *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023, s. 240.

<sup>818</sup> P. Wąsowski w: D. Zalewski, P. Wąsowski *Op. cit.* s. 147.

trudno jest poddać kontroli w ramach postępowania odwoławczego lub sądownoadministracyjnego. Naturalna jest sytuacja, w której organ podatkowy, zapoznając się z materiałami sprawy karnej, dokonuje pewnej selekcji dowodów – pod kątem przydatności z punktu widzenia postępowania podatkowego. Trudno bowiem wyobrazić sobie celowość sytuacji, w której organ podatkowy włącza akta sprawy karnej – nierzadko wielotomowe – w całości, by uniknąć zarzutu tendencyjnego doboru materiałów. Z drugiej jednak strony uzasadnione jest oczekiwanie uczciwej i rzetelnej oceny i doboru dowodów. W rażącej sprzeczności z tym postulatem stoi sytuacja, w której organ podatkowy spośród kilku protokołów przesłuchania świadka, zawierających rozbieżne relacje dotyczące przedmiotu postępowania, wybiera ten tylko protokół, w którym świadek obciąża podatnika – przemilczając pozostałe.

Z tego punktu widzenia należy szczególnie ostrożnie podchodzić do posługiwania się wyciągami z protokołów z postępowania karnego – gdyż taka praktyka może nasuwać trudności, co do oceny wiarygodności czy spójności danego dowodu. W skrajnej sytuacji dowód tego rodzaju może być w zasadzie niemożliwy do oceny – przykładowo, gdy wyciąg z protokołu liczącego kilka stron ogranicza się do jednego akapitu. Oczywiście anonimizacja w pewnym zakresie jest dopuszczalna, gdy dotyczy danych wrażliwych, osobowych<sup>819</sup>. W świetle powyższych okoliczności istotne znaczenie ma wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2020 roku, w świetle którego niedopuszczalne jest arbitralne ograniczenie stronie dostępu do akt sprawy, gdyż stanowi to naruszenie zasady poszanowania prawa do obrony<sup>820</sup>. Wprawdzie art. 179 O. p. przewiduje możliwość odmówienia stronie prawa wglądu do części akt sprawy podatkowej, jednakże w konsekwencji ten niedostępny dla strony materiał dowodowy nie może być wykorzystywany do udowodnienia danej okoliczności faktycznej gdyż strona nie mogła się co do niego wypowiedzieć (tak NSA w przytaczanym już wyroku z dnia 07 lutego 2019 roku<sup>821</sup>). Pogląd ten zasługuje na aprobatę. W piśmiennictwie natomiast akcentuje się, że przytoczony przepis ma związek z ochroną interesu publicznego, a nadto, że postanowienie organu podlega kontroli sądowej. Wskazuje się wreszcie, że uniemożliwienie stronie zapoznania się z materiałem dowodowym nie oznacza, że materiał ten nie zostanie udostępniony organowi odwoławczemu oraz sądowi administracyjnemu<sup>822</sup>. Pogląd ten wydaje się kontrowersyjny, choćby ze względu na fakt, że nie sposób utożsamiać zapoznania się

---

<sup>819</sup> D. Strzelec *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023, s. 243-244.

<sup>820</sup> I FSK 1790/17, LEX nr 3010480.

<sup>821</sup> I FSK 1860/17, LEX nr 2623596.

<sup>822</sup> Tak P. Pietrasz w: L. Etel (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Tom II*, Warszawa 2022, s. 474-475.

z dowodem przez organ odwoławczy lub sąd z zapoznaniem się i wypowiedzeniem przez stronę. Zauważyć należy przy tym, że art. 192 Ordynacji pozwala uznać okoliczność faktyczną za udowodnioną, o ile strona miała możliwość wypowiedzenia się co do zgromadzonych dowodów – nie wyłączając dowodów z postępowania karnego. Wyrażony w piśmiennictwie pogląd jest możliwy do zaakceptowania pod warunkiem, że dowody pochodzące z postępowania karnego (utajnione wobec strony) nie są jedynymi na potwierdzenie danej okoliczności. W przeciwnym bowiem wypadku – sprowadzając sprawę do absurdu – wyobrazić można sobie sytuację, w której całość lub znacząca część materiału dowodowego została pozyskana z akt postępowania karnego, a stronie odmówiono wglądu do tegoż materiału, powołując się na treść art. 179 § 1 Ordynacji. Taki stan rzeczy stanowiłby w istocie podwójne pozbawienie strony możliwości czynnego udziału w postępowaniu - gromadząc materiał dowodowy w sposób pośredni, a następnie uniemożliwiając stronie wypowiedzenie się co do jego treści.

Kolejne zagrożenie związane jest z brakiem oceny legalności dowodów, zwłaszcza w aktualnie obowiązującym stanie prawnym. Zdając sobie sprawę, że powinność oceny dowodów pod tym kątem nastroczać może organom wiele trudności, zauważyć jednak należy, że jej pominięcie doprowadzić może do wykorzystania dowodu niedopuszczalnego z punktu widzenia art. 180 § 1 O.p. Niezbędne jest również bieżące monitorowanie biegu postępowania karnego, z którego pochodzą wykorzystane dowody. Niedopuszczalna jest sytuacja, w której organ prowadząc wieloletnie postępowanie skorzystawszy z materiałów równie wieloletniego postępowania karnego zupełnie stracił zainteresowanie dalszym losem procedury karnej. Aktualizacja stanu wiedzy w tym zakresie jest nie tylko konieczna z punktu widzenia związania ewentualnym wyrokiem skazującym (*vide* art. 11 p.p.s.a.), ale także przyczyni się do oceny wiarygodności zgromadzonych dowodów – np. poprzez sprawdzenie czy podejrzany, na wyjaśnienia którego powołuje się organ podatkowy, w dalszym toku postępowania, już jako oskarżony przed sądem podtrzymuje swoje wcześniejsze depozycje. Z kolei zaniechanie monitorowania dalszego biegu postępowania może doprowadzić do sytuacji, w której organ nie posiada wiedzy, że dowód którym się posługuje został objęty zakazem dowodowym – np. świadek, któremu przysługuje prawo odmowy zeznań, na pewnym etapie skorzystał z tego uprawnienia.

Choć przepisy Ordynacji podatkowej pozwalają na wykorzystanie dowodów uzyskanych w toku procedury karnej, co stanowi wyraz co najmniej odstępstwa od zasady bezpośredniości (o ile nie całkowitej rezygnacji z tej zasady na rzecz pośredniości) trudna do zaakceptowania jest sytuacja, w której organy podatkowe całkowicie polegają na dowodach

uzyskanych od organów ścigania. Praktyka taka jest nie do pogodzenia z prowadzeniem przez organ podatkowy postępowania dowodowego. Podejście tego rodzaju skutkowałoby bowiem sytuacją, że rola organu podatkowego zostałaby *de facto* zredukowana do roli quasi – biegłego z zakresu oszacowania należności publicznoprawnej. Z kolei z punktu widzenia strony postępowania podatkowego, postępowanie takie byłoby prowadzone w sposób *de facto* „zaoczny”. Ważne stanowisko w tej sprawie zajął również lubelski WSA, podkreślając w wyroku z dnia 27 września 2023 roku, iż: *„W postępowaniu podatkowym nie obowiązuje zasada bezpośredniości, jednak nie oznacza to, że organy podatkowe mają prawo działać w sferze całkowicie niedostępnej stronie postępowania. Zasada pośredniości polega bowiem nie na wyłączeniu praw strony, ale na możliwości skorzystania z dowodów przeprowadzonych przez inne organy (podatkowe, karne) w innych postępowaniach. Dowody te są włączane w poczet materiału dowodowego i z zasady winny być dostępne stronie, która ma prawo zapoznania się z nimi, wypowiedzenia o nich oraz podjęcia określonej reakcji dowodowej na ich treść.*<sup>823</sup>”

Sformułowano przy tym w piśmiennictwie interesujące określenie „karuzela skarbowa” – na wzór powszechnie funkcjonującego w obiegu terminu karuzeli VAT. Przez określenie karuzeli skarbowej rozumie się sytuację, w której organy podatkowe włączają dowody z innych postępowań. Zjawisko to ma związek z równoległym prowadzeniem postępowań podatkowych i wymianą materiałów i dowodów pomiędzy organami. Powyższa praktyka, choć niewątpliwie przyczynia się do usprawnienia przebiegu postępowań, sprzyjać może posługiwaniu się materiałem wyrwanym z kontekstu czy nieadekwatnym<sup>824</sup>. I choć określenie to zostało użyte w kontekście czerpania materiałów z innych postępowań podatkowych, można je także odnieść do sięgania po materiały z postępowania karnego.

---

<sup>823</sup> I SA/Lu 237/23, LEX nr 3612786.

<sup>824</sup> P. Wąsowski w: D. Zalewski, P. Wąsowski *Op. cit.* s. 162-164.

## Podsumowanie

Analizowane w ramach niniejszej pracy zagadnienie ma doniosłe znaczenie praktyczne. Wykorzystanie materiałów pochodzących z akt postępowania karnego jest bardzo często spotykane w praktyce organów podatkowych, na co wskazuje zarówno wiedza potoczna, jak również przeprowadzone badania ankietowe. Na przedmiotowe zagadnienie spoglądać należy jednak nie tylko z perspektywy niewątpliwej efektywności i użyteczności z punktu widzenia sprawności prowadzenia postępowań podatkowych. Kwestia ta winna być oceniana równocześnie z szerszej perspektywy, uwzględniającej bezpieczeństwo prawne podatnika. Bezpieczeństwo prawne w ogóle rozpatrywać należy, jako sytuację, w której dobra i interesy człowieka są chronione przez prawo pozytywne, co przejawiać się winno zarówno w procesie tworzenia prawa (stanowienie prawa o cechach sprzyjających zabezpieczeniu interesów jednostki), jak i jego stosowania (pewność stosowania prawa)<sup>825</sup>. Z kolei na gruncie prawa podatkowego bezpieczeństwo prawne określa się jako zapewnienie stanu, w którym: 1) na podatniku ciąży obowiązek zapłaty podatku w zakresie wynikającym z zaistniałego zdarzenia i ustawy określającej jego skutki (zakres ingerencji w sferę praw i wolności), 2) podatnik jest w stanie udźwignąć ciężar świadczenia (minimalizacja ingerencji), 3) podatnik – najpóźniej w momencie powstania obowiązku podatkowego – jest świadom podatkowych skutków zaistniałego zdarzenia (umożliwienie jednostce korzystania z przysługujących praw poprzez zapewnienie przewidywalności sytuacji prawnej)<sup>826</sup>. Do determinant ryzyka podatkowego zalicza się m. in. niestabilne i skomplikowane prawo podatkowe oraz zmienność jego interpretacji<sup>827</sup>.

Trafnie w piśmiennictwie podkreśla się także, że za oczekiwaniem jak najwyższych standardów legislacyjnych wobec prawa podatkowego przemawia zarówno masowość, powszechność i powtarzalność opodatkowania, jak i uszczuplanie w drodze opodatkowania praw majątkowych<sup>828</sup>. Słuszny zarazem jest pogląd, że bezpieczeństwo prawne podatnika winno być zabezpieczone na poziomie prawa materialnego, procesowego i ustrojowego, a nadto, że choć cel fiskalny jest pierwszoplanowy dla istnienia regulacji prawopodatkowej, to nie unieważnia on postulatu, by regulacja ta osiągnęła zarazem stan bezpieczeństwa

---

<sup>825</sup> T. Nowak *Konstytucja i Ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019, s. 19-21.

<sup>826</sup> *Ibidem*, s. 43-45.

<sup>827</sup> N. Dubiel *Zarządzenie ryzykiem podatkowym*, Kraków – Legionowo 2024, s. 47.

<sup>828</sup> A. Leszczyńska *Prawa podatnika i ich ochrona* w: B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 525.

prawnego, który winien charakteryzować każdą gałąź prawa<sup>829</sup>. Niedopuszczalne zatem jest, by podatnik postrzegany był wyłącznie w kategorii „źródła” dochodów dla budżetu – przeciwnie, jako słabsza strona stosunku podatkowoprawnego winien podlegać szczególnej ochronie<sup>830</sup>.

Zagrożenie dla bezpieczeństwa prawnego podatnika stanowią pewne wady systemowe – świadomie bądź nieświadomie wprowadzone przez ustawodawcę. Zalicza się do nich:

- 1) brak przejrzystości, niestabilność, niespójność rozwiązań,
- 2) niekompletność rozwiązań instytucjonalnych,
- 3) wprowadzanie zmian legislacyjnych w odpowiedzi na potrzeby finansowe państwa, z pominięciem ochrony prawnej jednostki,
- 4) naruszenie równowagi skutecznej ochrony dobra publicznego i prywatnego,
- 5) naruszenie jasności prawa podatkowego (nieklarowne przepisy, w tym nadmiernie kazuistycznie),
- 6) nieuwzględnianie systemu wartości i dóbr konstytucyjnie chronionych,
- 7) wybiórcze i powierzchowne korzystanie z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych<sup>831</sup>.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się ponadto instytucje ogólnego prawa podatkowego ukształtowane przez normy Konstytucji (art. 2, art. 31 ust. 3, art. 84 i art. 217 Konstytucji RP). Spośród nich szczególne znaczenie z punktu widzenia przedmiotu pracy ma domniemanie rzetelności i prawidłowości spełniania obowiązków i zobowiązań podatkowych<sup>832</sup>. Stąd też na przestrzeni dziejów zarysowała się tendencja do ograniczenia samowoli państwa w nakładaniu podatków oraz do poddania kontroli społecznej procesu wydatkowania środków publicznych. Powyższe kwestie sprowadzać się mogą do wykształcenia swoistej umowy społecznej w zakresie podatków<sup>833</sup>. Przejawem powyższej tendencji jest także poddanie działalności administracji państwowej kontroli sądowej. Jak bowiem podkreślił G. Radbruch: „*Gmach państwa praworządnego został wykończony dopiero wtedy, gdy wprowadzono sądownictwo administracyjne. (...) Idea prawa administracyjnego, stojącego w równej mierze ponad urzędem i obywatelem, urzeczywistniła się dopiero wtedy, gdy do stwierdzenia tego*

---

<sup>829</sup> T. Nowak *Op. cit.* s. 47 – 54.

<sup>830</sup> J. Glumińska – Pawlic *Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika* w: A. Franczak (red.) *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021, s. 145.

<sup>831</sup> A. Gomułowicz *Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego* w: A. Franczak (red.) *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021, s. 158-160.

<sup>832</sup> T. Nowak *Op. cit.* s. 216-261.

<sup>833</sup> S. Owsiak *Kontrowersje wokół współczesnej polityki podatkowej – wybrane zagadnienia* w: J. Szołno – Koguc. (red.) *Ewolucja roli podatków i systemów podatkowych we współczesnych gospodarkach*, Lublin 2019, s. 19-21.

prawa został powołany sędzia bezstronny w stosunku do urzędu i obywatela. Nie ma bowiem prawa, gdzie nie ma sędziego.<sup>834</sup>” Nie brak jednak głosów, że w polskich warunkach kontrola ta nie spełnia pokładanych w niej nadziei. Podnoszone są chociażby argumenty, że zadaniem sądownictwa administracyjnego, w myśl art. 184 Konstytucji RP oraz art. 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 roku prawo o ustroju sądów administracyjnych jest kontrola działalności administracji publicznej, pod kątem zgodności z prawem – a nie z wybranymi przepisami prawa<sup>835</sup>.

W literaturze przedmiotu formułowane jest pojęcie systemu podatkowego, który określany jest jako całość podatków obowiązujących w danym państwie w określonym czasie<sup>836</sup>. W szerszym jednak rozumieniu system podatkowy ujmowany jest jako rzeczywistość bardziej złożona niż sam zbiór podatków (mniej lub bardziej koherentny). Systemowi podatkowemu stawia się bowiem wymogi istnienia sprzężeń zwrotnych, sprzyjających osiągnięciu określonych wartości i założonego celu<sup>837</sup>, a także zorganizowania według jednolitego planu, zgodnego z zasadami teorii i wymogami praktyki<sup>838</sup>. Obserwując realia funkcjonowania polskiego systemu podatkowego (o ile uprawniona jest w ogóle teza o istnieniu takiego systemu, jako rzeczywistości zorganizowanej i uporządkowanej<sup>839</sup>) zauważyć można dwa rozbieżne trendy. Z jednej strony ustawodawca oczekuje od podatnika aktywności i zaangażowania<sup>840</sup> w szeroko rozumianym procesie stosowania prawa podatkowego, co przykładowo przybiera postać samowymiaru i samoobliczenia podatku. Podobnie na etapie postępowania podatkowego oczekuje się od podatnika aktywności – w tym przedstawiania posiadanych dowodów. Z drugiej jednak strony organy podatkowe często przejawiają tendencję do prowadzenia postępowania dowodowego w sposób zdecydowanie pośredni (co samo w sobie nie jest niedopuszczalne), jednakże niejednokrotnie przybiera to postać postępowania w istocie „zaocznego”.

W orzecznictwie i nauce prawa podatkowego manifestowane były i są wątpliwości co do obowiązywania i zakresu zasady bezpośredniości w postępowaniu dowodowym. Analiza

---

<sup>834</sup> G. Radbruch *Wstęp do prawoznawstwa* tłum. Cz. Znamierowski, Warszawa 1924, reprint: Sopot 2024, s. 182-183

<sup>835</sup> R. Gwiazdowski *(Nie)praworządność. Praktyka demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej w świetle teorii prawa*, Warszawa 2023, s. 327 i nast.

<sup>836</sup> Tak: L. Adam *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962 s. 71, F. Grądalski *Wstęp do teorii opodatkowania*, Warszawa 2004, s. 95.

<sup>837</sup> Szerzej: M. Kalinowski *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996, s. 11.

<sup>838</sup> S. Głębiński *Nauka skarbowości*, Warszawa – Lwów 1925, s. 280.

<sup>839</sup> Szerzej: J. Glumińska – Pawlic „System podatkowy” czy zbiór przypadkowych regulacji?, *Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych* 7/2024, s. 25 i nast.

<sup>840</sup> Szerzej: A. Nita *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, *Państwo i Prawo* 12/2013, s. 31 i nast.

treści art. 181 O.p. pozwala wyciągnąć wniosek, że można mówić o co najmniej częściowym odstępstwie od tej zasady – na rzecz zasady pośredniości, która wyraża się choćby poprzez dopuszczalność wykorzystania dowodów z postępowania karnego. Otwartą pozostaje kwestia czy dopuszczalność wykorzystywania tego rodzaju dowodów może usprawiedliwiać *de facto* ograniczania się do ustaleń organów ścigania. Tego rodzaju praktyka budzi daleko idące wątpliwości z punktu widzenia zgodności z zasadą czynnego udziału strony w postępowaniu.

Odnosząc się do hipotez badawczych sformułowanych w analizowanym obszarze, stwierdzić należy co następuje.

- 1) **Hipoteza pierwsza:** Zasadniczo nie ma przeszkód prawnych, by organ podatkowy wykorzystał w ramach prowadzonego postępowania dowody zgromadzone w toku postępowania karnego.

Hipoteza ta została **zweryfikowana częściowo pozytywnie** - nie ma przeszkód prawnych, co do wykorzystania dowodów z postępowania karnego, pod warunkiem uzyskania zgody właściwego organu prowadzącego postępowanie karne, z zastrzeżeniem Hipotezy trzeciej.

- 2) **Hipoteza druga:** Nie istnieją formalne przeszkody, co do wykorzystania poszczególnych dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym.

Hipoteza ta została **zweryfikowana częściowo pozytywnie** – na gruncie aktualnie obowiązującego stanu prawnego nie ma formalnych przeszkód, co do wykorzystania dowodów z postępowania karnego, również niezakończonego, z zastrzeżeniem Hipotezy trzeciej. Zauważyć przy tym należy, że w myśl nieobowiązującego aktualnie art. 237 § 8 kpk wykorzystanie materiałów z kontroli i utrwalania rozmów możliwe było jedynie w postępowaniu karnym o przestępstwo, w stosunku do którego możliwe było zarządzenie kontroli. Nie było zatem możliwości, by materiały uzyskane w ramach kontroli zostały udostępnione i wykorzystane jako dowód w postępowaniu podatkowym.

- 3) **Hipoteza trzecia:** Dopuszczalność, prawidłowość i legalność dowodu z punktu widzenia postępowania karnego nie jest równoznaczna z dopuszczalnością, prawidłowością i legalnością wykorzystania tego dowodu w postępowaniu podatkowym.

Hipoteza ta została **zweryfikowana pozytywnie**. W toku badań zaobserwowano dysonans pomiędzy dopuszczalnością dowodu w procedurze karnej, a dopuszczalnością dowodu w procedurze podatkowej. Powyższe wynika z faktu, że zgodnie z treścią przepisu art. 168a kpk w brzmieniu obowiązującym od 15 kwietnia 2016 roku, ustawa karna procesowa dopuszcza dowód uzyskany nielegalnie – pod pewnymi warunkami. Abstrahując od poważnych wątpliwości co do konstytucyjności przytoczonego przepisu, na skutek jego obowiązywania

doszło do sytuacji, w której dowód dopuszczalny w toku postępowania karnego może jednocześnie nie być dopuszczalny z perspektywy Ordynacji podatkowej.

**4) Hipoteza czwarta:** Choć wprowadzie sam fakt wykorzystania dowodów z postępowania karnego w postępowaniu podatkowym nie stanowi naruszenia gwarancji procesowych podatnika, to w określonych przypadkach ryzyko takowego naruszenia może zaistnieć. Hipoteza ta została zweryfikowana **pozytywnie**. Zasadniczo wykorzystanie dowodów z postępowania karnego nie narusza gwarancji procesowych podatnika. W praktyce jednak może dojść do takiej sytuacji. Jak przedstawiono we wcześniejszej części pracy, zasada czynnego udziału strony w postępowaniu wyraża się m. in. poprzez umożliwienie stronie zapoznania się z dowodami i wypowiedzenia na ich temat. Zasada ta znajduje swój wyraz w szczególności wobec dowodów nie przeprowadzonych bezpośrednio przez organ – w tym materiałów z akt postępowania karnego. W przytoczonym przypadku naruszenie uprawnień strony może przybrać postać choćby odmówienie stronie dostępu do tak uzyskanych materiałów na zasadzie art. 179 § 1 O. p., powołując się na ważny interes społeczny, a następnie podjęcie na ich podstawie rozstrzygnięcia. Ponadto w określonych sytuacjach dowody uzyskane z procesu karnego mogą wymagać powtórzenia. Choć nie obowiązuje tu automatyzm, pewne okoliczności, jak np. potrzeba uzupełnienia materiału dowodowego lub brak możliwości jego jednoznacznej oceny, uzasadniają powtórzenie niektórych czynności dowodowych. W takim przypadku natrony odmowa uwzględnienia wniosku dowodowego o ponowne przeprowadzenie dowodu, np. z zeznań świadka będzie stanowiło naruszenie art. 188 O. p., stanowiącego przejaw zasady czynnego udziału strony w postępowaniu.

**5) Hipoteza piąta:** Organy podatkowe wykorzystują w postępowaniu podatkowym dowody pochodzące z postępowania karnego, pomimo możliwości przeprowadzenia tożsamesego lub podobnego dowodu bezpośrednio w postępowaniu podatkowym. Hipoteza ta została zweryfikowana **pozytywnie**. Badania ankietowe ujawniły, że organy Krajowej Administracji Skarbowej chętnie korzystają z dowodów pochodzących z procesu karnego. Tendencja ta nierzadko sprowadza się do swoistego „wyręczania się” organami ścigania. Sytuacja taka szczególnie dobitnie znajduje swój wyraz w wykorzystywaniu dowodów z postępowania karnego ze względu na ich wyższą skuteczność.

Przeprowadzone badania upoważniają do sformułowania pewnych uwag *de lege ferenda*. Na wstępie warto podkreślić, że część pożądaných zmian aktualnie jest objęta aktualnie trwającymi pracami legislacyjnymi. W szczególności zauważyć należy, że uchwalona została nowelizacja Ordynacji podatkowej, zakładająca modyfikację treści przepisu art. 122

O. p. w taki sposób, by uwzględniał również wątpliwości co do stanu faktycznego (choć z pewnymi ograniczeniami). Ustawa nowelizująca została podpisana przez Prezydenta RP w dniu 16 października 2025 roku.

Trwają również prace nad nowelizacją Kodeksu postępowania karnego. Projekt zakłada zmianę niezmiernie kontrowersyjnego art. 168a kpk, by przywrócić mu pierwotne brzmienie. Obecnie projekt jest procedowany w Sejmie.

Wprowadzenie powyższych zmian stanu prawnego, szczególnie dotyczącej art. 168a kpk, z pewnością przyczyni się do zmniejszenia praktycznych trudności w wykorzystaniu przez organy podatkowe materiału dowodowego uzyskanego w toku postępowania karnego, a nade wszystko – kontrowersji wokół oceny legalności takiego materiału, dokonywanej przez organy podatkowe. Nie bez znaczenia w tym kontekście są także bardzo poważne zastrzeżenia z punktu widzenia konstytucyjności przepisu art. 168a kpk.

Niezależnie od powyższego rozważyć należy modyfikację art. 187 O. p., w taki sposób, by nakazywał organom w toku postępowania podatkowego badać i uwzględniać okoliczności świadczące zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść strony postępowania – na wzór art. 4 kpk. Wprawdzie obecna postać art. 187 O. p. kreuje obowiązek zebrania i wyczerpującego rozpatrzenia całego materiału dowodowego, jednakże zapisanie *expressis verbis* warunku prowadzenia postępowania dowodowego także na korzyść strony przyczyniłoby się do polepszenia jej sytuacji procesowej. Ponadto tego rodzaju zmiana ograniczyłaby ryzyko wybiórczego doboru materiału dowodowego przez organ podatkowy – w tym także materiałów z procesu karnego.

Z punktu widzenia zwiększenia stopnia realizacji zasady bezpośredniości przez postępowanie dowodowe prowadzone pod rządami Ordynacji podatkowej rozważyć można wprowadzenie przepisu, w myśl którego materiały z postępowania karnego mogą zostać wykorzystane, o ile przeprowadzenie takiego dowodu w toku postępowania podatkowego byłoby niemożliwe, znacznie utrudnione lub prowadziłoby do przewlekłości postępowania, a także, gdy określony dowód nie jest znany procedurze podatkowej. Tego rodzaju regulacja nie wykluczałaby możliwości użycia dowodów z procedury karnej, mobilizując jednocześnie organy podatkowe do większej aktywności i samodzielności oraz do przejawiania inicjatywy dowodowej. Powyższe przyczyniłoby się także do wzmocnienia realizacji zasady czynnego udziału strony.

Osobną kwestią wymagającą rozważenia jest także sytuacja prawna strony postępowania podatkowego. Szczególnie interesujący i kontrowersyjny jest przypadek strony, która odmawia zeznań w postępowaniu przed organami podatkowymi w trybie art. 199 O. p.

W takiej sytuacji, orzecznictwo dopuszcza posłużenie się protokołami przesłuchania strony w charakterze świadka, uzyskanymi z postępowania karnego – jako dowodem niesprzecznym z prawem. Akceptacja takiej praktyki może jednak doprowadzić do powstania błędnego koła, zgodnie z następującą sekwencją zdarzeń:

- 1) strona składa zeznania w postępowaniu karnym, gdzie zasadniczo jako świadek obowiązana jest mówić prawdę, choć zapewne nierzadko przesłuchanie takie odbywać się może w trybie art. 183 § 1 kpk,
- 2) następnie strona ta odmawia zeznań w postępowaniu podatkowym w trybie art. 199 O. p. – chcąc uniknąć w sytuacji, w której z jednej strony groziłaby jej odpowiedzialność karna za fałszywe zeznania, a z drugiej odpowiedzialność podatkowa (a w dalszej perspektywie również i karna),
- 3) dowód z zeznań świadka w postępowaniu karnym (będącego zarazem stroną postępowania podatkowego) jest włączany do akt postępowania podatkowego,
- 4) w oparciu o w/w dowód organ podatkowy wydaje decyzję, na mocy której określa zobowiązanie podatkowe w kwocie wyższej od zadeklarowanej przez stronę,
- 5) w wyniku takiego zakończenia postępowania podatkowego, przeciwko stronie skierowane jest postępowanie karne (niewykluczone, że również to, w którym wcześniej zeznawała jako świadek).

Tego rodzaju sytuacja opiera się na mechanizmie, w którym od świadka w postępowaniu karnym (będącego zarazem stroną postępowania podatkowego) organy podatkowe uzyskują niejako „okrężną drogą” samooskarżenie. Fakt, że dowód ten uzyskiwany jest w ramach innej procedury i nie jest sprzeczny z prawem nie zmienia faktu, że źródło dowodowe jest identyczne. Z punktu widzenia uniknięcia tej niespójności oraz w celu poprawy sytuacji procesowej strony rozważyć można modyfikację art. 199 O. p. w takim kierunku, by w razie skorzystania przez stronę z prawa odmowy zeznań w postępowaniu podatkowym, niedopuszczalne było użycie przez organ dowodu w postaci zeznań złożonych przez stronę w charakterze świadka w innym postępowaniu. Problem ten nie jest aż tak rażący w przypadku wykorzystania protokołu przesłuchania strony jako podejrzanego w postępowaniu karnym z tej przyczyny, że podejrzany dysponuje prawem do obrony, które może realizować między innymi składając wyjaśnienia, ale także odmawiając ich złożenia. Przysługuje mu zatem suwerenna decyzja co do udzielania depozycji procesowych.

Niezależnie jednak od aktualnie projektowanych czy potencjalnych zmian stanu prawnego, wypada na gruncie aktualnie obowiązujących przepisów podzielić trafność pytania, czy problemy prawne związane z posługiwaniem się w sprawach podatkowych dowodami

z postępowania karnego nie powinny skłaniać do powściągliwego w korzystaniu z tego rodzaju dowodów<sup>841</sup>. Powściągliwość i ostrożność w podejściu do tego zagadnienia jest szczególnie wskazana w odniesieniu do dowodów, które organy podatkowe są uprawnione i zdolne uzyskać we własnym zakresie.

---

<sup>841</sup> D. Strzelec *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023, s. 254.

## Załącznik - Badania ankietowe

W toku prac nad badanym zagadnieniem przeprowadzono także badania ankietowe wśród przedstawicieli praktyki – pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej, zajmujących się prowadzeniem postępowań podatkowych oraz doradców podatkowych. W ramach badań przedstawicieli KAS podjęto próbę ustalenia doświadczeń reprezentantów aparatu skarbowego z wykorzystaniem materiałów pochodzących z postępowania karnego w prowadzonych postępowaniach podatkowych. Z kolei badania doradców podatkowych stanowią próbę zbadania tej problematyki z perspektywy pełnomocników strony postępowania podatkowego.

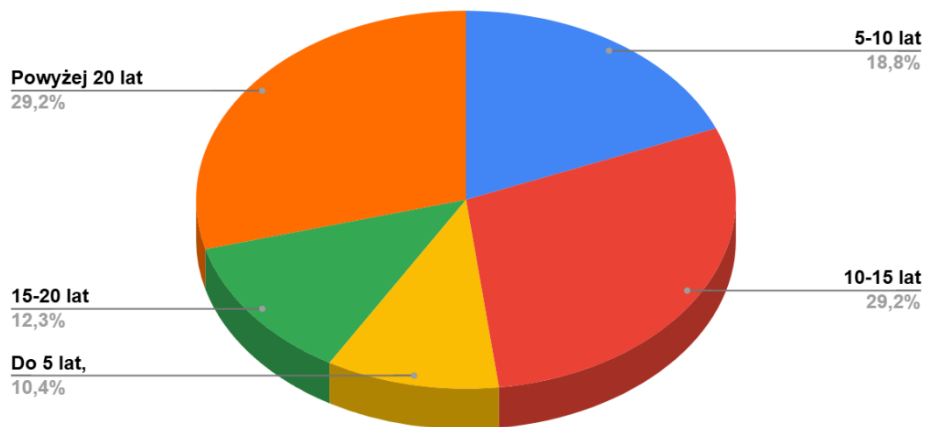
Przedmiotowe badania przeprowadzono korzystając z funkcjonalności Google Forms. Część ankiet, adresowanych do przedstawicieli KAS dystrybuowano także w postaci papierowej. Ankiety składały się z pytań jedno- i wielokrotnego wyboru, jednakże niektóre pytania zawierały także część otwartą. Wyniki badań zaprezentowano w postaci opisowej i graficznej.

### **1. Badania ankietowe pracowników/funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej**

Przedstawicielom Krajowej Administracji Skarbowej zadano 17 pytań według poniższej listy. Łącznie uzyskano 154 odpowiedzi, przy czym część respondentów (nieliczna grupa) pominęła niektóre pytania, na skutek czego odpowiedzi nie zawsze sumują się do 154.

#### **Pyt. 1. Jaki jest Pana/Pani staż pracy/służby w administracji skarbowej?**

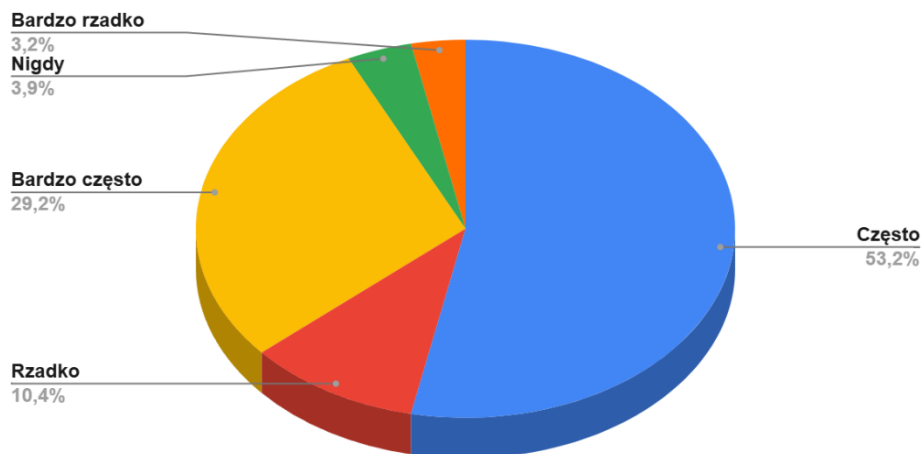
Odpowiedzi „do 5 lat” udzieliło 16 osób (10,4%), „5-10 lat” 29 osób (18,8 %), „10-15 lat” 45 osób (29,2 %), „15-20 lat” 19 osób (12,3%), natomiast „powyżej 20 lat” 45 osób (29,2 %). Można zatem uznać, że w badaniach wzięły udział osoby o sporym doświadczeniu zawodowym – staż zatrudnienia powyżej 10 lat zadeklarowało łącznie 70,7 % respondentów.



Wykres 1. Pytanie 1 KAS.

**Pyt. 2. Czy prowadząc kontrole podatkowe, kontrole celno-skarbowe, postępowania podatkowe wykorzystywał Pan/Pani dowody pochodzące z postępowania karnego?**

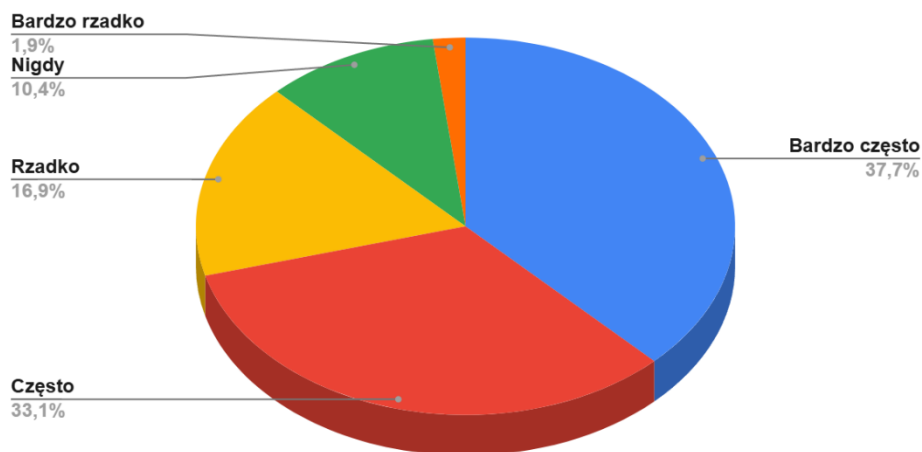
Odpowiedzi „nigdy” udzieliło 6 osób (3,8 %), „bardzo rzadko” 5 osób (3,2 %), „rzadko” 16 osób (10,3%), „często” 82 osoby (53,2 %), natomiast „bardzo często” 45 osób (29,2 %).



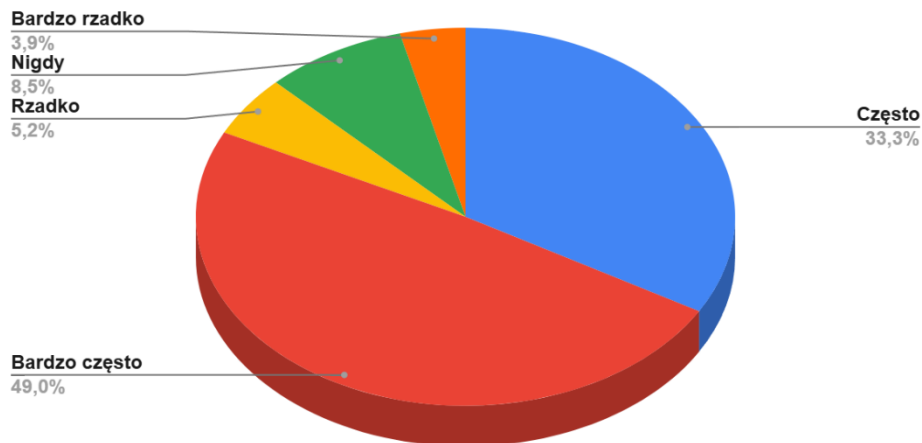
Wykres 2. Pytanie 2 KAS.

**Pyt. 3. Jakiego rodzaju materiały pochodzące z postępowania karnego wykorzystywał Pan/Pani w prowadzonych kontrolach podatkowych, kontrolach celno-skarbowych, postępowaniach podatkowych i jak często?**

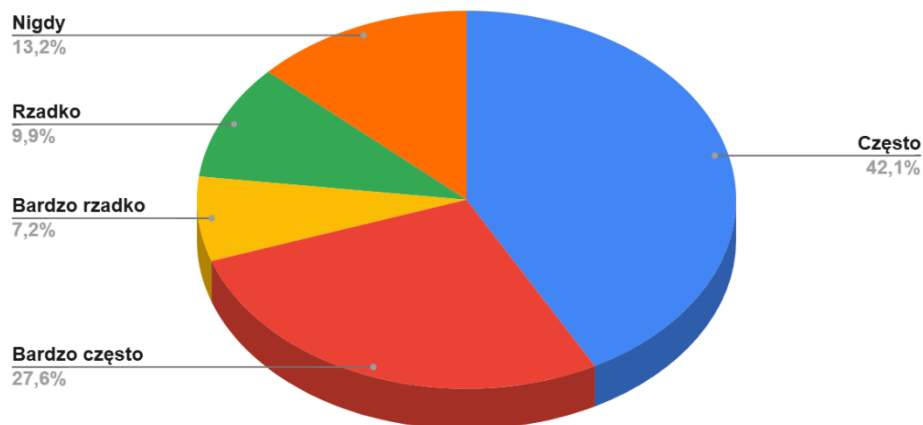
Do najczęściej wykorzystywanych materiałów z postępowania karnego zaliczają się zeznania świadka (łącznie 109 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 70,7%), wyjaśnienia podejrzanego (łącznie 126 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 82,3 %), oraz postanowienia o przedstawieniu zarzutów (łącznie 106 odpowiedzi „często i „bardzo często”, tj. 69,7 %).



Wykres 3. Pytanie 3 KAS – Zeznania świadka.

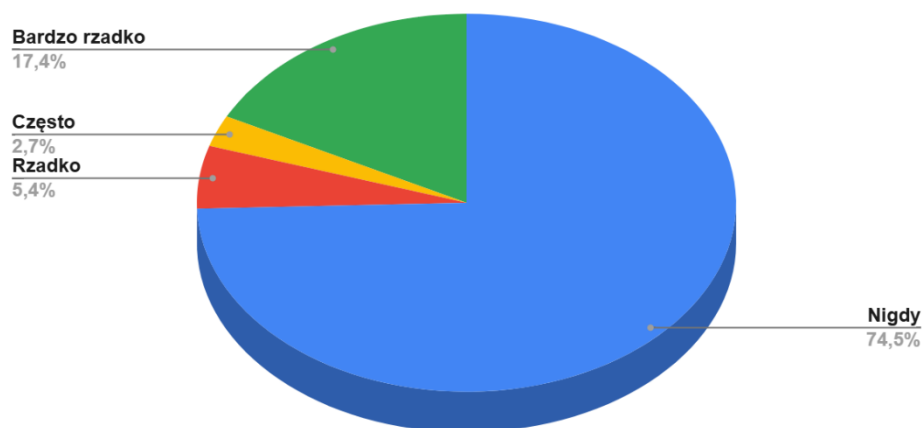


Wykres 4. Pytanie 3 KAS – Wyjaśnienia podejrzanego.

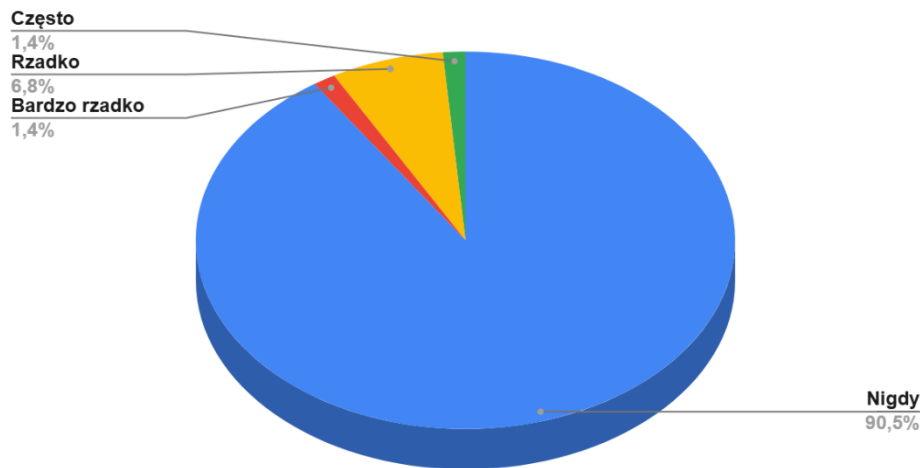


Wykres 5. Pytanie 3 KAS – Postanowienia o przedstawieniu zarzutów.

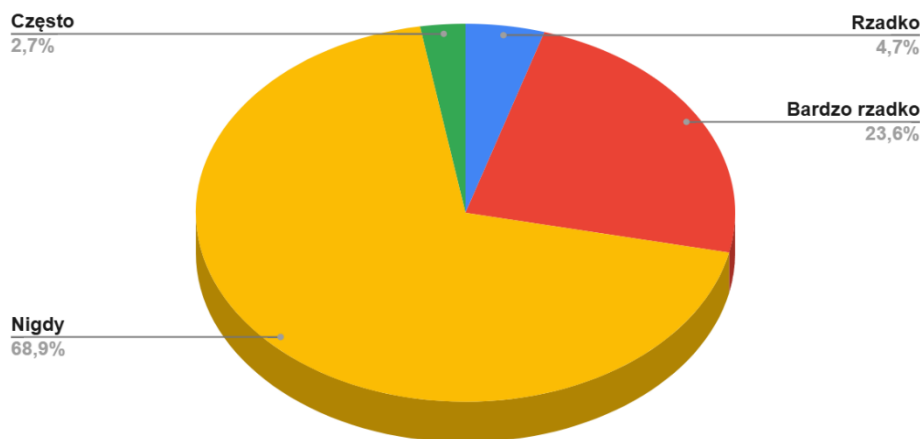
Z kolei do najrzadziej stosowanych materiałów zaliczyć można okazanie (łącznie 137 odpowiedzi „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 91,8 %), oględziny osoby (łącznie 136 odpowiedzi „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 91,8 %, protokół przeszukania osoby (łącznie 137 odpowiedzi „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 92,5 %).



Wykres 6. Pytanie 3 KAS – Okazanie.



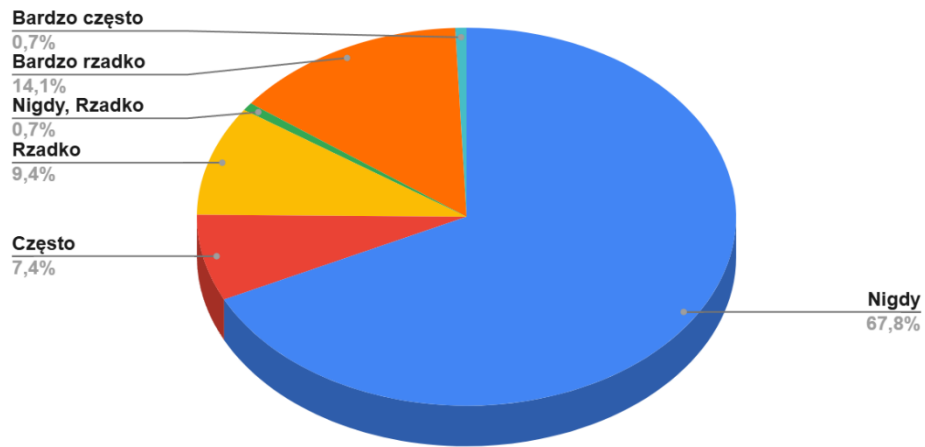
Wykres 7. Pytanie 3 KAS – Oględziny osoby.



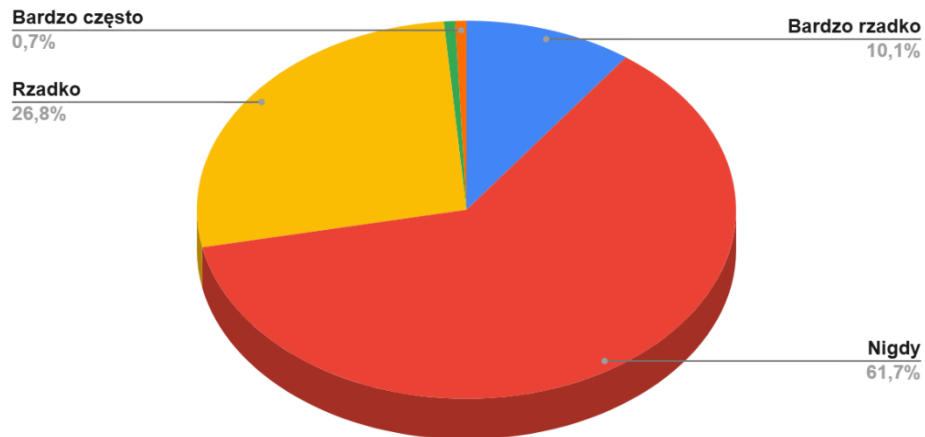
Wykres 8. Pytanie 3 KAS – Przeszukanie osoby.

Do rzadko wykorzystywanych materiałów zaliczają się również materiały uzyskane w wyniku kontroli i utrwalania rozmów (łącznie 123 odpowiedzi „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 82 %), przy czym odpowiedź „rzadko” padła 15 razy (10 %), „często” 11 razy (7,3 %), zaś „bardzo często” 1 raz (0,6 %). Podobnie nieznaczną popularnością cieszył się eksperyment procesowy („nigdy” i „bardzo rzadko” łącznie 107 odpowiedzi, tj. 71,8 %, „rzadko” 40 odpowiedzi, tj. 26,8 %, „często” 1 odpowiedź, tj. 0,6 %, „bardzo często” 1 odpowiedź, tj. 0,6 %) oraz konfrontacja („nigdy” i „bardzo rzadko” łącznie 121 odpowiedzi, tj. 80,1 %, „rzadko”

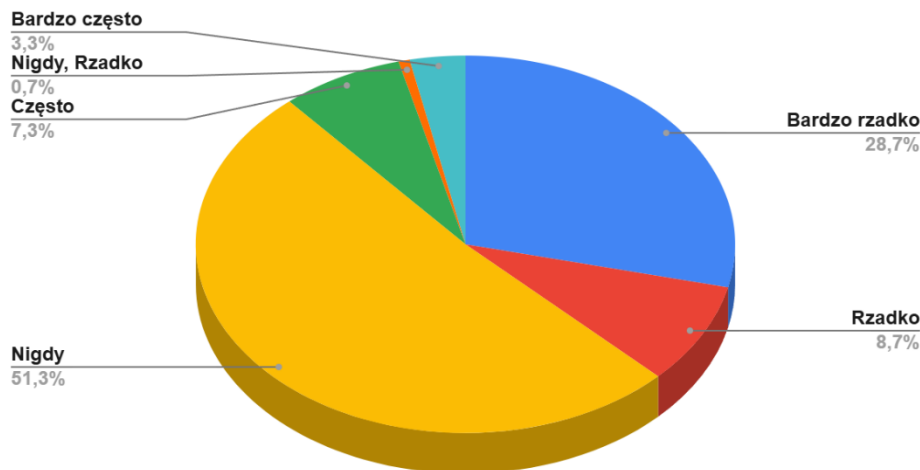
14 odpowiedzi, tj. 9,2 %, „często” 11 odpowiedzi, tj. 7,2 %, „bardzo często” 5 odpowiedzi, tj. 3,3 %.)



Wykres 9. Pytanie 3 KAS – Kontrola i utrwalanie rozmów.



Wykres 10. Pytanie 3 KAS – Eksperyment procesowy.

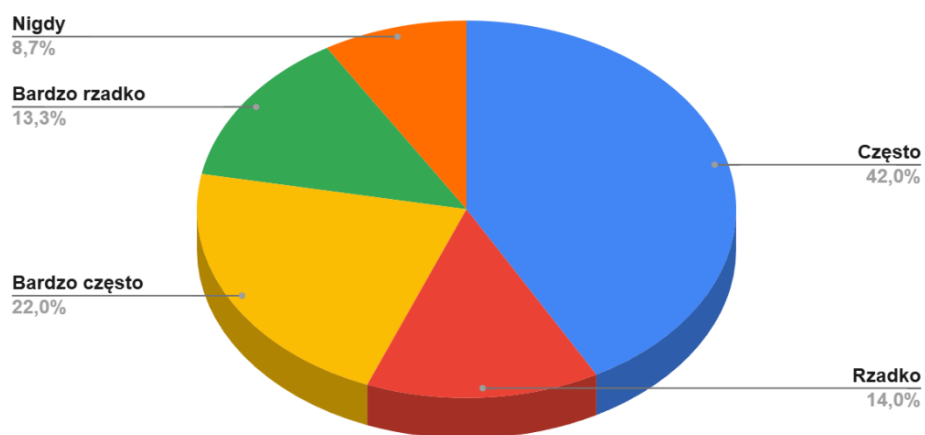


Wykres 11. Pytanie 3 KAS – Konfrontacja.

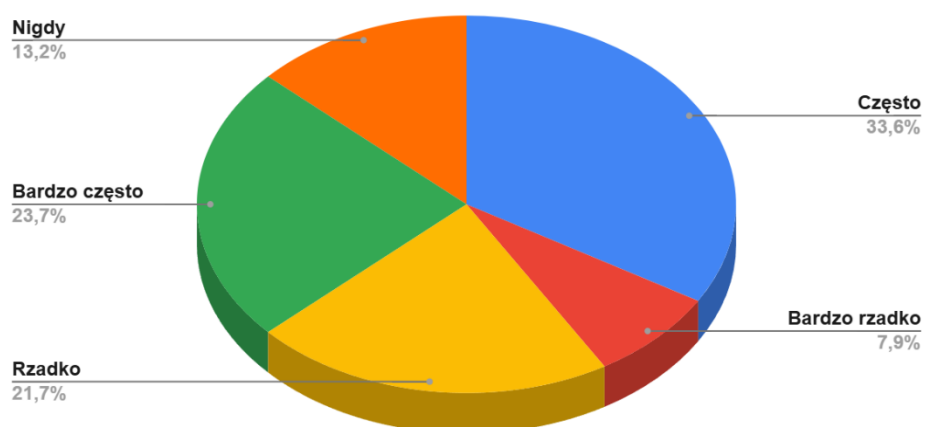
W części otwartej pytania jako dodatkowe materiały wymieniano m. in. wyroki sądowe, akty oskarżenia oraz materiały zabezpieczone w toku przeszukania.

**Pyt. 4. Z jakich powodów decyduje się Pan/Pani wykorzystać dowody pochodzące z postępowania karnego w prowadzonych kontrolach podatkowych, kontrolach celno-skarbowych i postępowaniach podatkowych?**

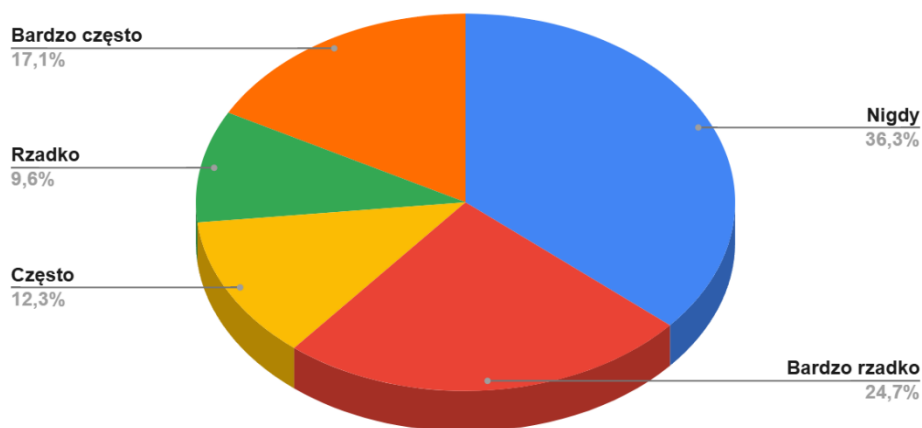
Respondenci najczęściej wskazywali jako powody najczęściej wyższą skuteczność czynności dowodowych prowadzonych przez organy ścigania (łącznie 96 odpowiedzi „często” i „bardzo często” tj. 64%) oraz względy ekonomiki procesowej (łącznie 87 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 57,3%). Rzadziej wskazywano jak powód brak możliwości powtórzenia czynności przez organ podatkowy (łącznie 57 odpowiedzi „często” i „bardzo często” tj. 37,7 % przy 81 odpowiedziach „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 53,6 %) oraz brak konieczności zawiadomienia pełnomocnika (łącznie 43 odpowiedzi „często” i „bardzo często” tj. 29,4 %, przy 89 odpowiedziach „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 60,9%).



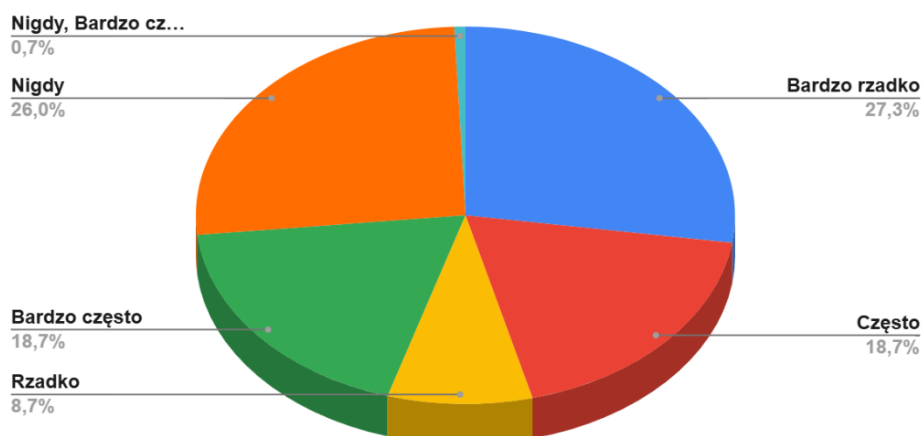
Wykres 12. Pytanie 4 KAS – Wyzsza skuteczność.



Wykres 13. Pytanie 4 KAS – Względy ekonomiki.



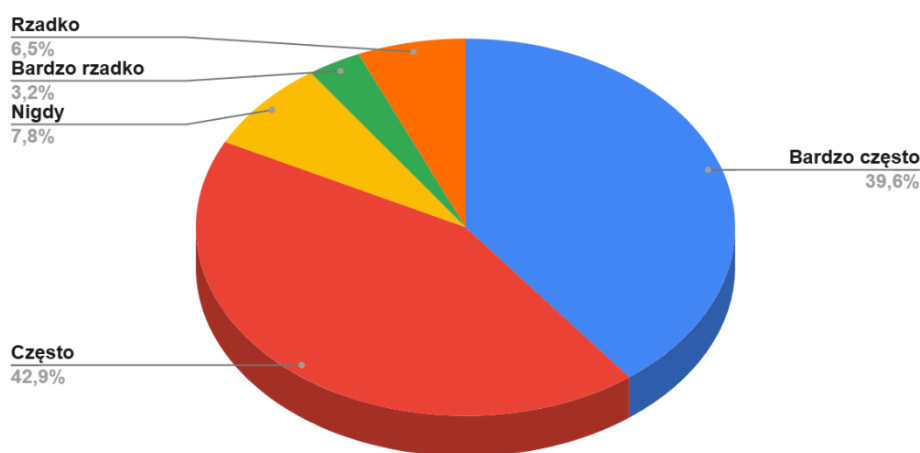
Wykres 14. Pytanie 4 KAS – Brak konieczności zawiadomienia strony.



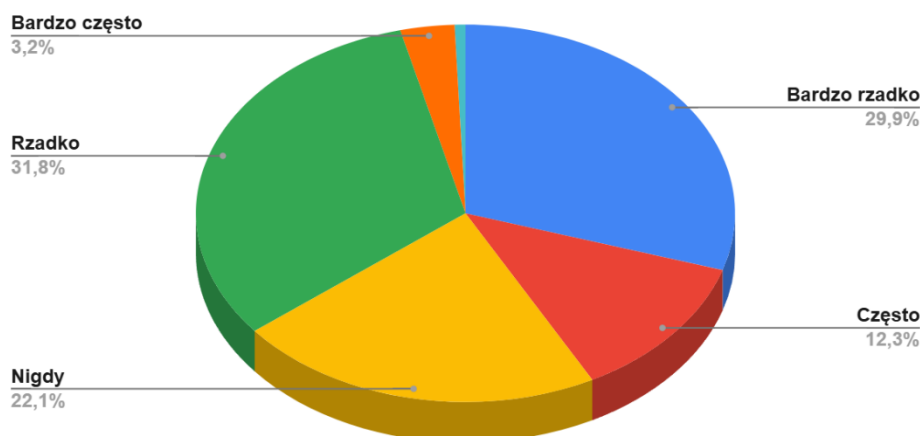
Wykres 15. Pytanie 4 KAS – Brak możliwości powtórzenia dowodu.

**Pyt. 5. Z jakiego etapu postępowania karnego pochodziły wykorzystywane przez Pana/Panią dowody?**

Materiały wykorzystywane przez organy KAS zdecydowanie częściej pochodzą z postępowania przygotowawczego (łącznie 127 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 82,4 %), niż z postępowania sądowego (łącznie 24 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 13,5 %).



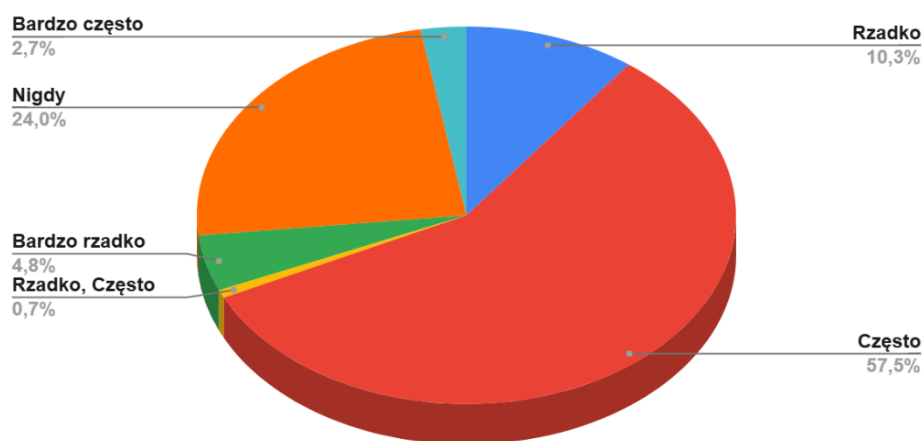
Wykres 16. Pytanie 5 KAS – Postępowanie przygotowawcze.



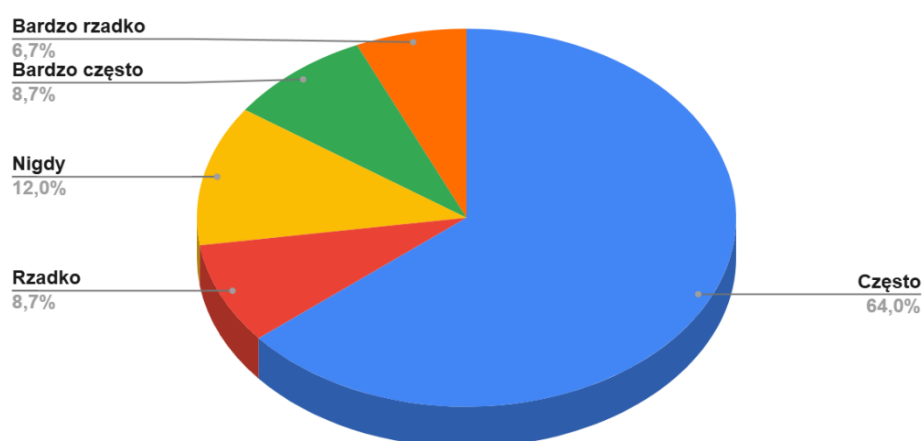
Wykres 17. Pytanie 5 KAS – Postępowanie sądowe.

**Pyt. 6. Jaka instytucja/służba prowadziła postępowanie przygotowawcze, z którego pochodziły materiały wykorzystywane przez Pana/Panią jako dowody?**

Postępowania przygotowawcze, z których pochodziły materiały wykorzystywane przez organy KAS najczęściej prowadzone były przez jednostki Policji. Najczęściej respondenci wskazywali komendy wojewódzkie/Komendę Stołeczną Policji (łącznie 89 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 60,5 %) oraz Centralne Biuro Śledcze Policji (łącznie (łącznie 109 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 72,6 %).

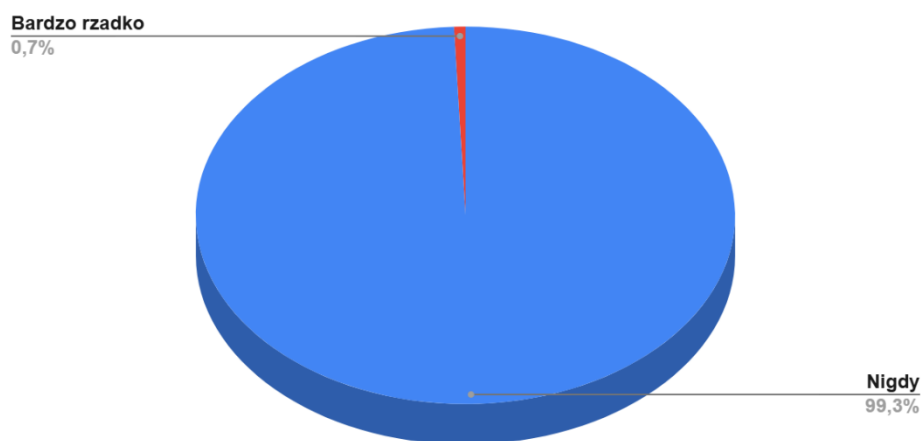


Wykres 18. Pytanie 6 KAS – Komendy wojewódzkie/KSP.

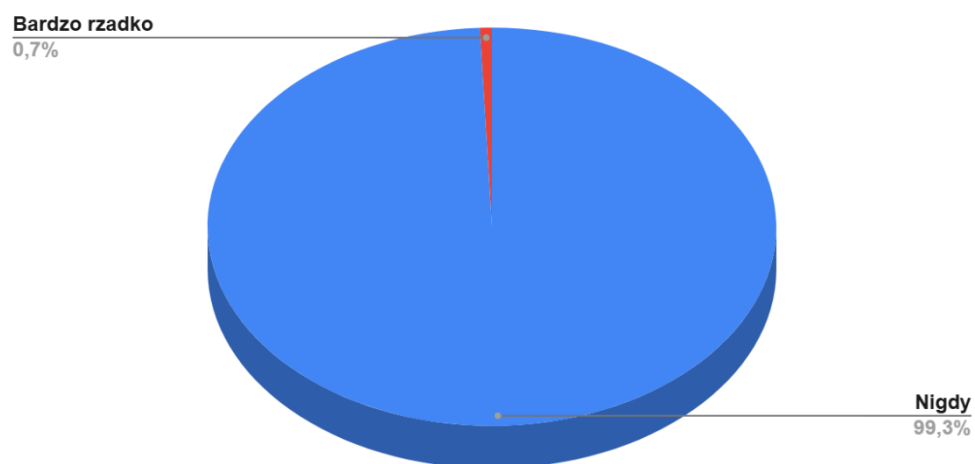


Wykres 19. Pytanie 6 KAS – CBŚP.

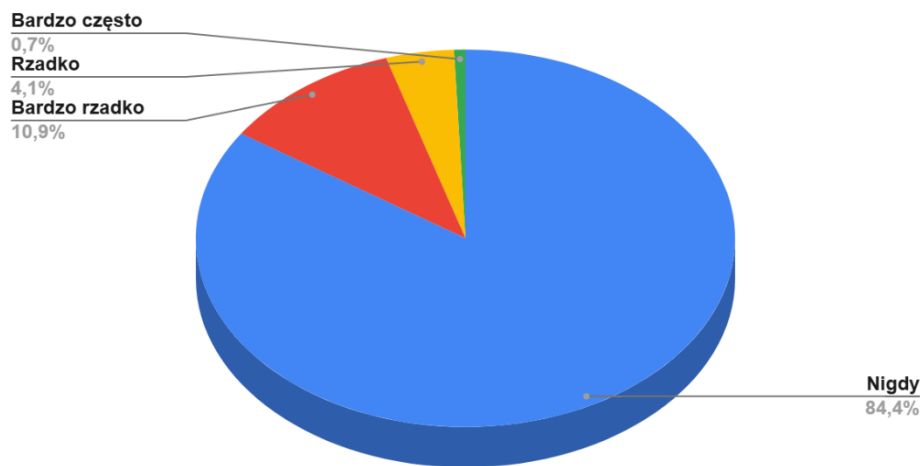
Postępowañ tego rodzaju nie prowadziło Centralne Biuro Zwalczenia Cyberprzestępczości Policji (łącznie 145 odpowiedzi „nigdy”, tj. 99,3 %) ani Żandarmeria Wojskowa (łącznie 145 odpowiedzi „nigdy”, tj. 99,3 %), natomiast bardzo rzadko prowadziła Straż Graniczna (łącznie 124 odpowiedzi „nigdy”, tj. 84,3 %, 22 odpowiedzi „bardzo rzadko” i „rzadko” tj. 14,9 %).



Wykres 20. Pytanie 6 KAS – CBZC.



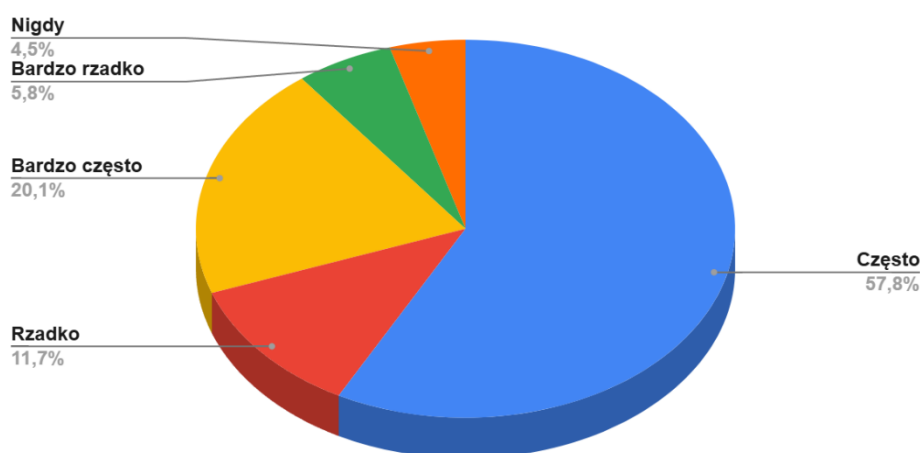
Wykres 21. Pytanie 6 KAS – Żandarmeria Wojskowa.



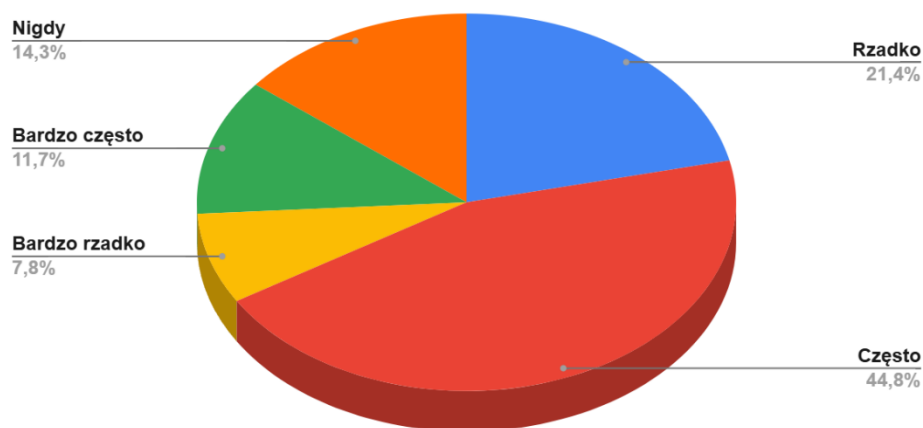
Wykres 22. Pytanie 6 KAS – Straż Graniczna.

**Pyt. 7. Na którym etapie prowadzonej procedury pozyskiwał Pan/Pani dowody z postępowania karnego?**

Zgodnie z odpowiedziami respondentów materiały z postępowania karnego były pozyskiwane częściej na etapie kontroli podatkowej/celno-skarbowej (łącznie 120 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 77,9 %), niż na etapie postępowania podatkowego (łącznie 87 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 56,4 %).



Wykres 23. Pytanie 7 KAS – Kontrola podatkowa/celno-skarbowa.

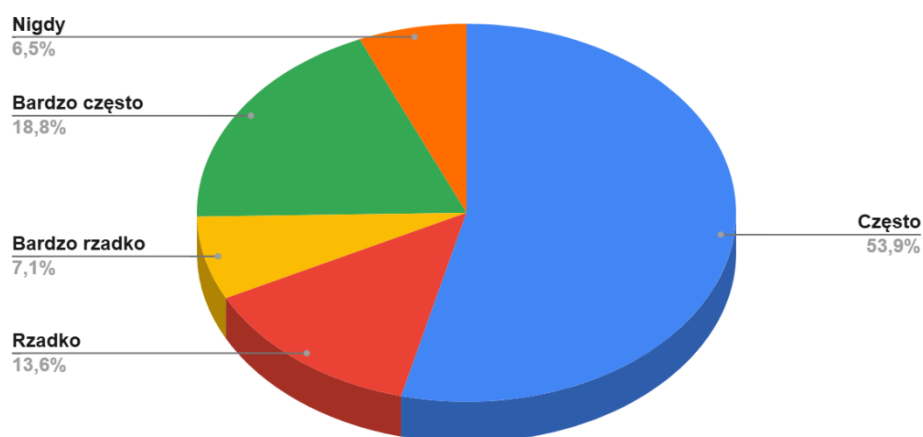


Wykres 24. Pytanie 7 KAS – Postępowanie podatkowe.

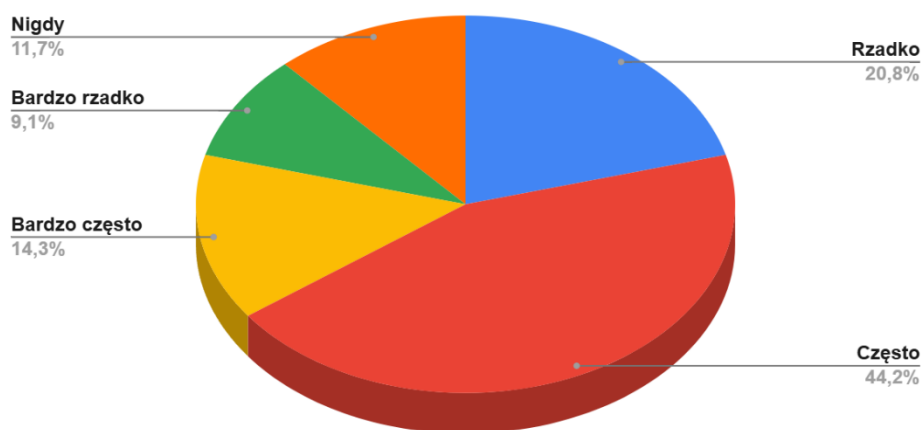
**Pyt. 8. Na którym etapie prowadzonej procedury włączał Pan/Pani do akt dowody z postępowania karnego?**

Zgodnie z odpowiedziami respondentów materiały z postępowania karnego były włączane na etapie kontroli podatkowej/celno-skarbowej częściej (łącznie 112 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 72,7 %), niż na etapie postępowania podatkowego (łącznie 90 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 58,4 %).

Rozkład w/w odpowiedzi jest zbliżony do odpowiedzi udzielonych na pytanie 7.



Wykres 25. Pytanie 8 KAS – Kontrola podatkowa/celno-skarbowa.

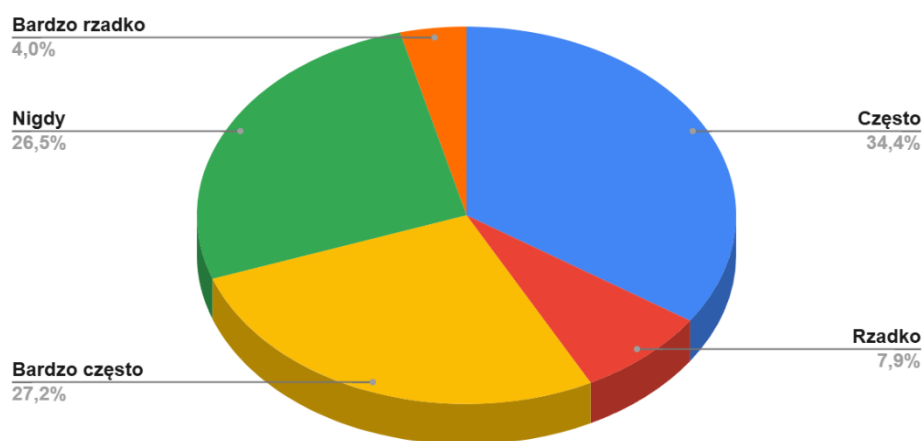


Wykres 26. Pytanie 8 KAS – Postępowanie podatkowe.

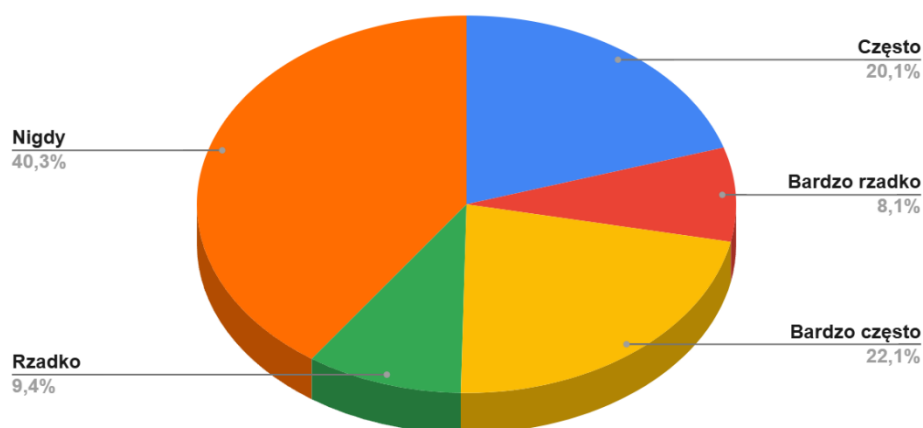
**Pyt. 9. Z jakich względów najczęściej materiały pochodzące z postępowania karnego włączał Pan/Pani w terminie późniejszym, niż je uzyskano?**

Jako przyczynę późniejszego włączenia materiałów respondenci wskazali oczekiwanie na zgodę organu (łącznie 93 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 61,5 %, przy 46 odpowiedziach „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 30,4 %) oraz taktykę prowadzonych czynności (łącznie 63 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 42,2 %, przy 72 odpowiedziach „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 48,3 %).

W części otwartej pytania najczęściej udzielono odpowiedzi, że taka sytuacja nie miała miejsca.



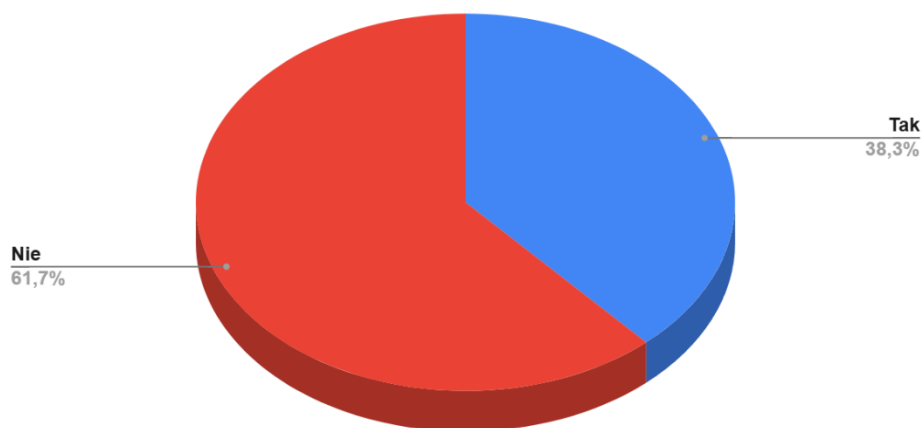
Wykres 27. Pytanie 9 KAS – Oczekiwanie na zgodę.



Wykres 28. Pytanie 9 KAS – Taktyka prowadzonych czynności.

**Pyt. 10. Czy strona/pelnomocnik kwestionował wykorzystanie dowodów z postępowania karnego?**

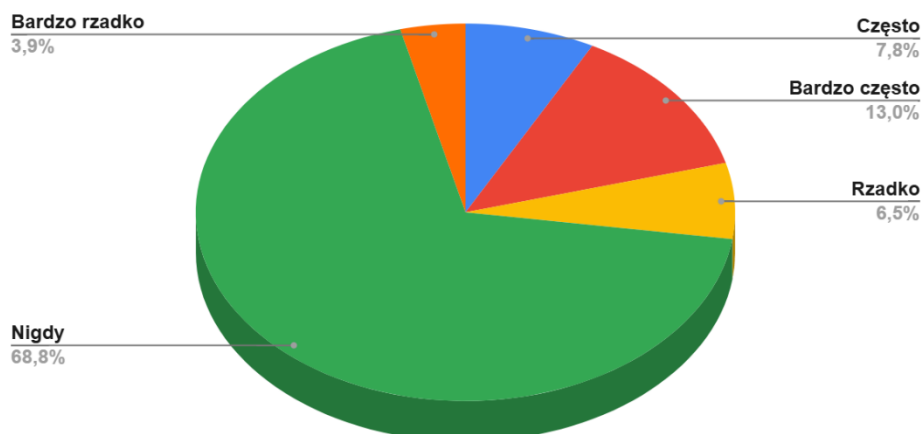
Odpowiedzi twierdzącej udzieliło 59 respondentów (tj. 38,3 %), natomiast przeczącej 95 osób (tj. 61,7 %).



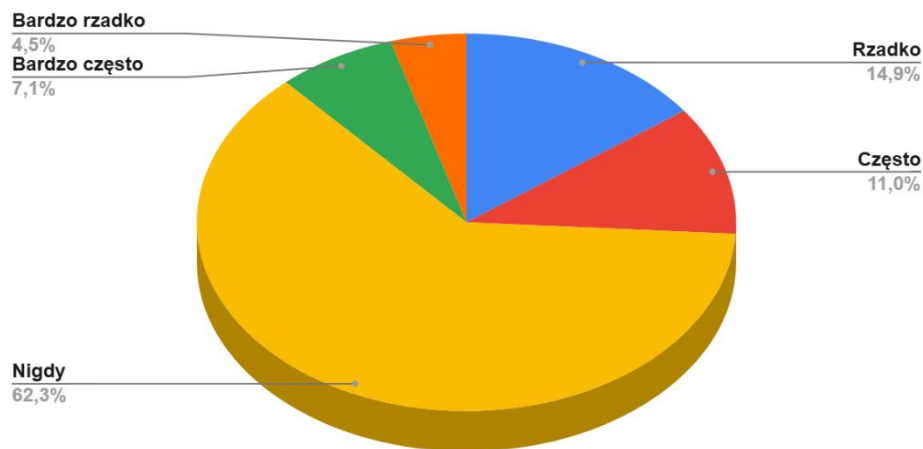
Wykres 29. Pytanie 10 KAS.

**Pyt. 11. Na jakim etapie strona/pelnomocnik kwestionował użycie dowodów z postępowania karnego?**

Z odpowiedzi respondentów wynika, że zasadniczo nie kwestionowano użycia dowodów z postępowania karnego – dla każdego z etapów, zdecydowanie najczęściej wybierano odpowiedź „nigdy”. Najwięcej odpowiedzi pozytywnych uzyskał etap odwołania od decyzji (łącznie 32 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 20,7%) oraz etap w toku postępowania podatkowego (łącznie 28 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 18,1 %).



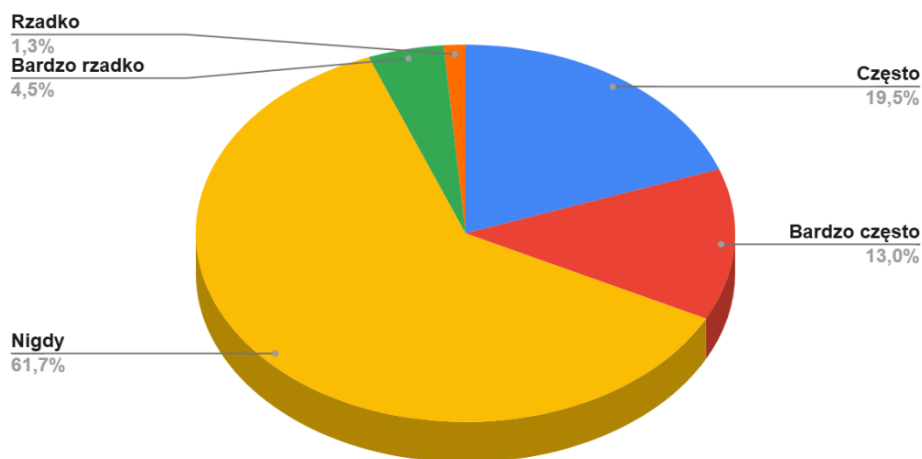
Wykres 30. Pytanie 11 KAS – Odwołanie od decyzji.



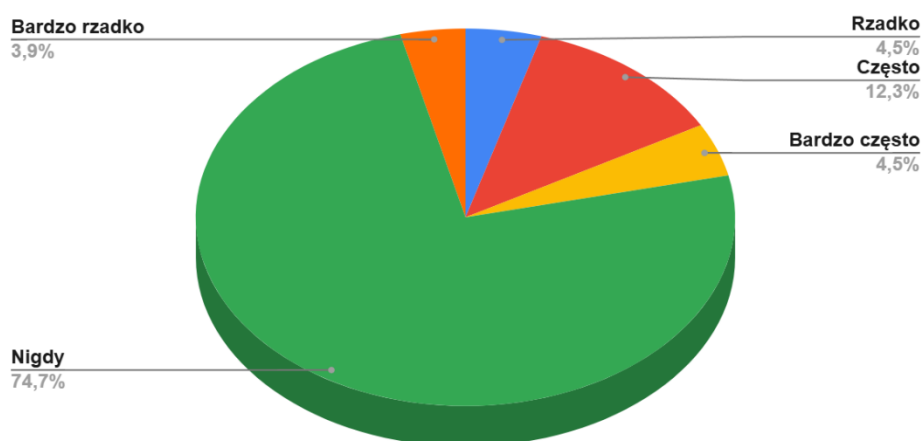
Wykres 31. Pytanie 11 KAS – W toku postępowania.

**Pyt. 12. Jakie zarzuty podnosił stron/pełnomocnik, kwestionując wykorzystanie dowodów z postępowania karnego?**

Z odpowiedzi respondentów wynika, że zasadniczo nie kwestionowano użycia dowodów z postępowania karnego – dla każdego z etapów, zdecydowanie najczęściej wybierano odpowiedź „nigdy”. Najwięcej odpowiedzi pozytywnych uzyskało naruszenie zasady czynnego udziału strony (łącznie 50 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 32,4%) oraz brak możliwości zapoznania się z dowodem lub wypowiedzenia na jego temat (łącznie 26 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 16,8 %).



Wykres 32. Pytanie 12 KAS – Naruszenie czynnego udziału strony.



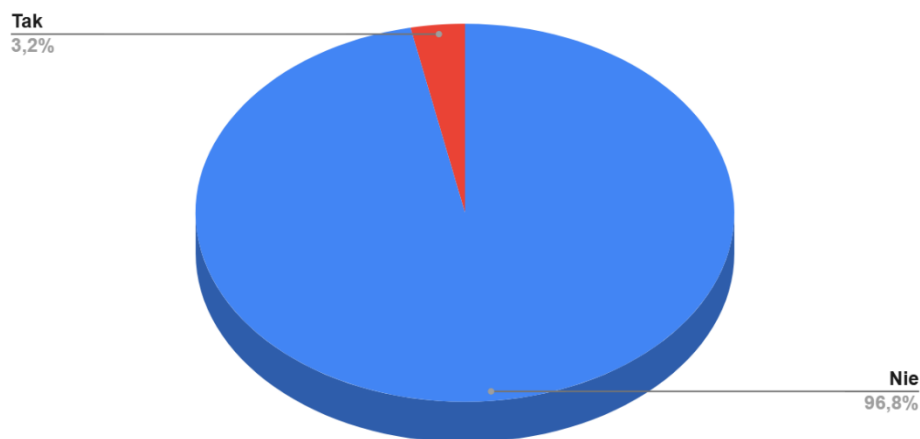
Wykres 33. Pytanie 12 KAS – Brak możliwości zapoznania się z dowodem.

W części otwartej pytania, jako zarzuty strony/pełnomocnika wskazywano brak możliwości zapoznania się z oryginałem dowodu, ograniczenie konstytucyjnych uprawnień podatnika oraz wybiórczość doboru dowodów. Padała także odpowiedź, że nie kwestionowano wykorzystania dowodów.

**Pyt. 13. Czy skutecznie zakwestionowano wykorzystanie przez organy KAS dowodów pochodzących z postępowania karnego?**

Zgodnie z odpowiedziami zdecydowanej większości respondentów (149 odpowiedzi, tj. 96,8 %) nie udało się zakwestionować wykorzystania materiałów pochodzących z postępowania karnego. Odpowiedź twierdząca padła 5 razy, tj. 3,2 %.

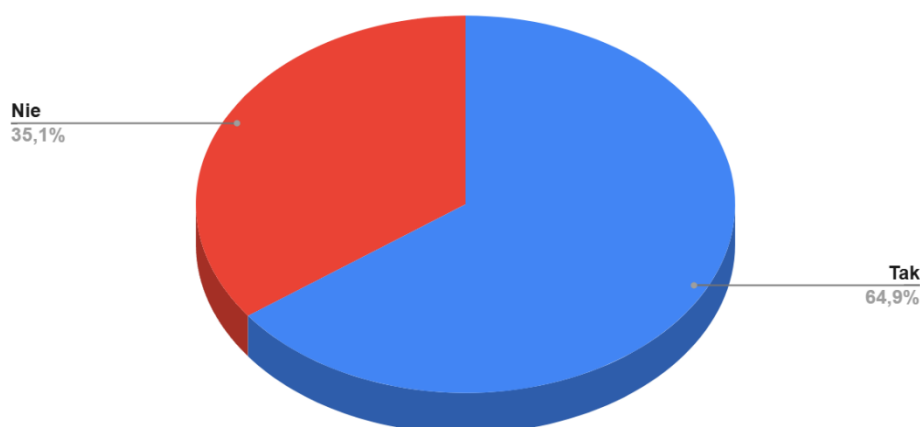
Zauważyć jednak należy, że na pyt. 10, 59 respondentów odpowiedziało, że zetknęło się z praktyką kwestionowania wykorzystania materiałów tego rodzaju.



Wykres 34. Pytanie 13 KAS.

**Pyt. 14. Czy strona/pełnomocnik wносиła o powtórzenie dowodów z postępowania karnego?**

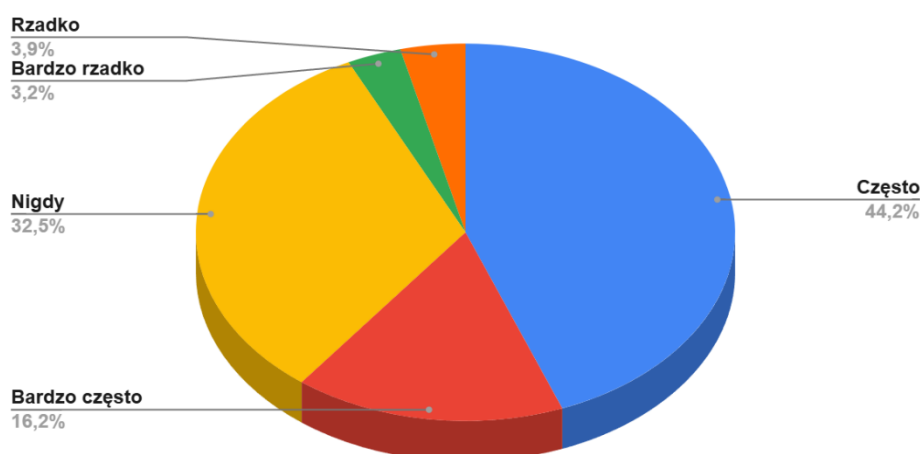
Większość ankietowanych (100 odpowiedzi, tj. 64,9 %) wskazała, że strona/pełnomocnik wносиła o powtórzenie dowodów z postępowania karnego. Odpowiedzi przeczącej udzieliły 54 osoby, tj. 35,1%.



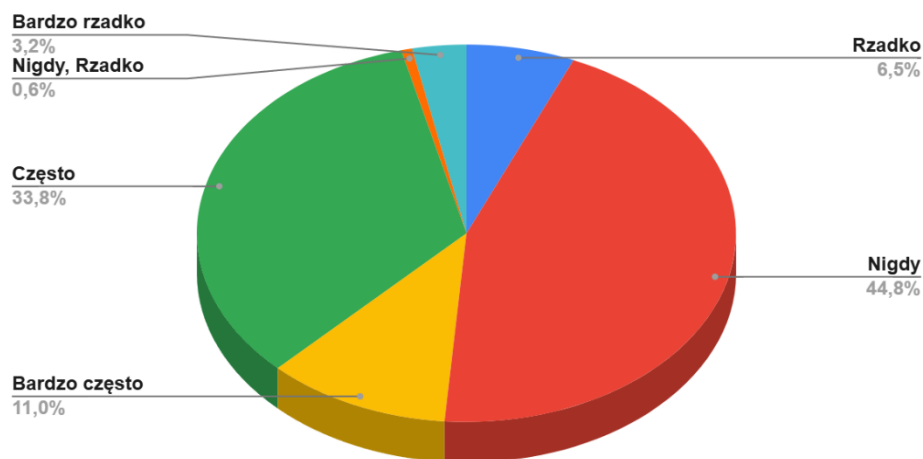
Wykres 35. Pytanie 14 KAS.

**Pyt. 15. Jakie argumenty najczęściej podnosiła strona/pelnomocnik, wnosząc o powtórzenie dowodów z postępowania karnego?**

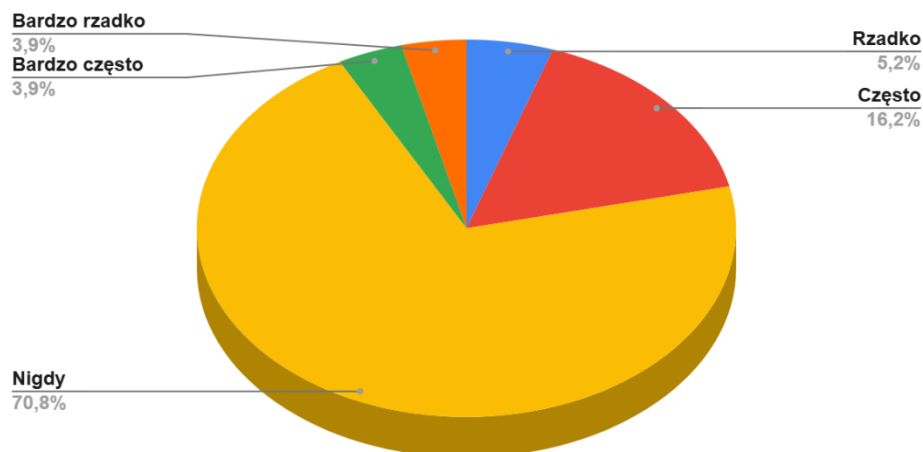
Jako argument dla powtórzenia dowodów z postępowania karnego respondenci najczęściej podawali umożliwienie stronie czynnego udziału w czynnościach dowodowych (łącznie 93 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 60,3%) oraz konieczność uzupełnienia uzyskanego dowodu (łącznie 69 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 41,8 %). Najrzadziej wymieniany argument, to niedopuszczalność wykorzystania tego rodzaju dowodów (łącznie 31 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 20,1 %, przy 109 odpowiedziach „nigdy”, tj. 70,7%).



Wykres 36. Pytanie 15 KAS – Umożliwienie udziału.



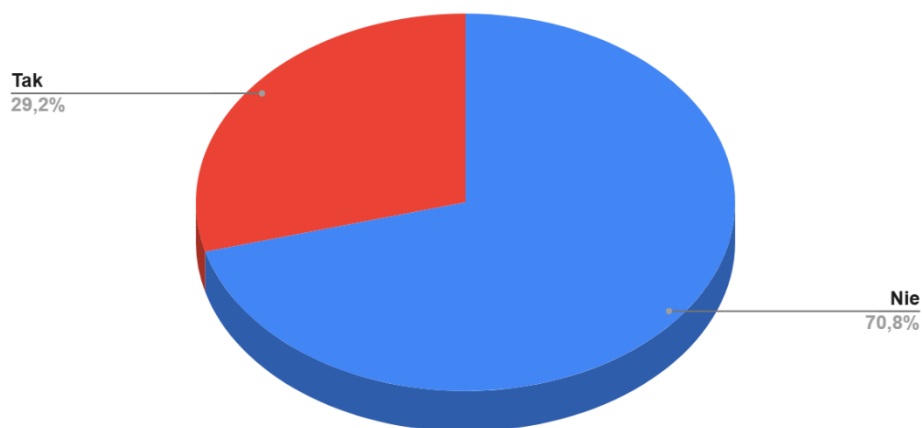
Wykres 37. Pytanie 15 KAS – Konieczność uzupełnienia dowodu.



Wykres 38. Pytanie 15 KAS - Niedopuszczalność wykorzystania dowodów.

**Pyt. 16. Czy na wniosek strony/pełnomocnika powtórzono dowody uzyskane z postępowania karnego?**

Odpowiedzi twierdzącej na pytanie udzieliło 45 osób, tj. 29,2%, natomiast przeczącej 109 osób, tj. 70,8 %.



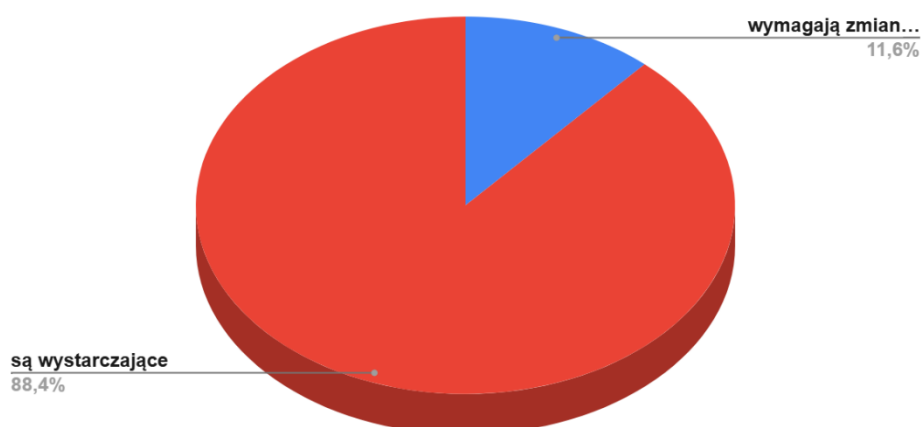
Wykres 39. Pytanie 16 KAS.

### Pyt. 16 KAS.

Zauważyć jednak należy, że na pyt. 14, 100 respondentów wskazało odpowiedź, że wnioskowano o powtórzenie dowodów.

### Pyt. 17. Czy w Pani/Pana ocenie regulacje prawne dotyczące wykorzystania w procedurach podatkowych materiałów pochodzących z postępowania karnego?

Zdaniem wyraźnej większości respondentów (130 odpowiedzi, tj. 88,4 %) przepisy regulujące tę materię są wystarczające. Zdania, że wymagają doprecyzowania było 17 osób, tj. 11,6%.



Wykres 40. Pytanie 17 KAS.

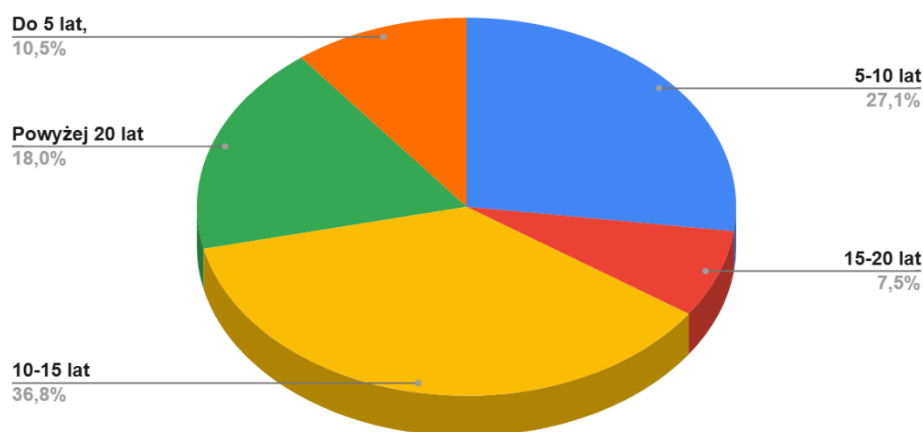
W części otwartej pytania, jako propozycje zmiany stanu prawnego podawano wprowadzenie wyraźnej regulacji, że wszelkie dowody z postępowania karnego są dopuszczalne na użytek postępowania podatkowego i nie ma potrzeby ich ponawiania. Postulowano także określenie terminu dla organów postępowania karnego na udzielenie informacji lub zgody w zakresie wykorzystania materiałów.

## 2. Badania ankietowe doradców podatkowych

Doradcom podatkowym zadano 16 pytań według poniższej listy. Łącznie uzyskano 133 odpowiedzi, przy czym część respondentów (nieliczna grupa) pominęła niektóre pytania, na skutek czego odpowiedzi nie zawsze sumują się do 133.

### Pyt. 1. Jaki jest Pana/Pani staż pracy jako doradcy podatkowego?

Odpowiedzi „do 5 lat” udzieliło 14 osób (10,5%), odpowiedzi „5-10 lat” 36 osób (27,1 %), odpowiedzi „10-15 lat” 49 osób (36,8 %), odpowiedzi „15-20 lat” 10 osób (7,5 %), natomiast odpowiedzi „powyżej 20 lat” 24 osoby (18%),

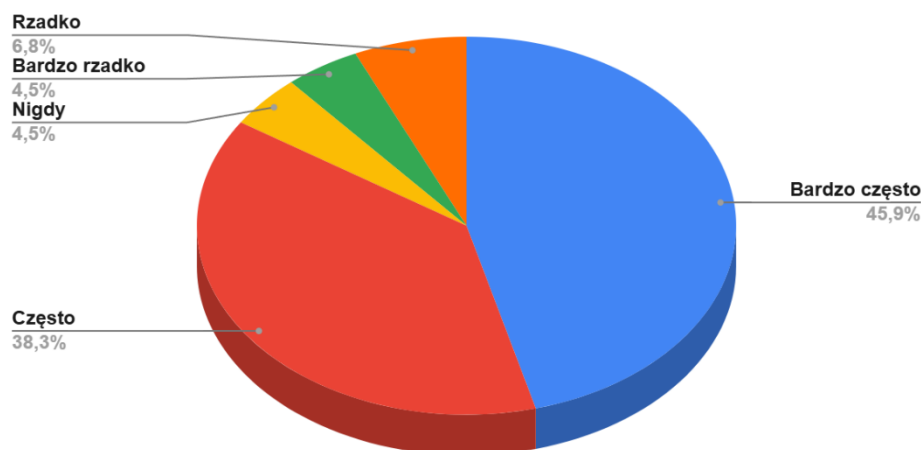


Wykres 41. Pytanie 1 Doradcy podatkowi.

Można zatem przyjąć, że w badaniach wzięły udział osoby o sporym doświadczeniu zawodowym – staż wykonywania zawodu doradcy podatkowego powyżej 10 lat zadeklarowało łącznie 62,3 % respondentów.

**Pyt. 2. Czy występując jako pełnomocnik w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej, postępowaniu podatkowym spotkał się Pan/Pani z wykorzystaniem przez organy KAS dowodów pochodzących z postępowania karnego?**

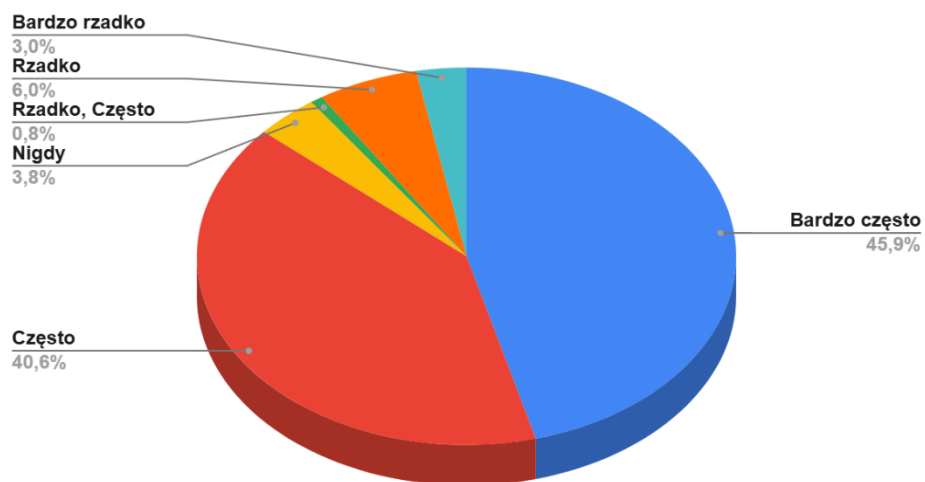
Odpowiedź „nigdy” padła 6 razy (4,5%), „bardzo rzadko” 6 razy (4,5%), „rzadko” 9 razy (6,7%), „często” 51 razy (38,3%), natomiast „bardzo często” 61 razy (45,8%).



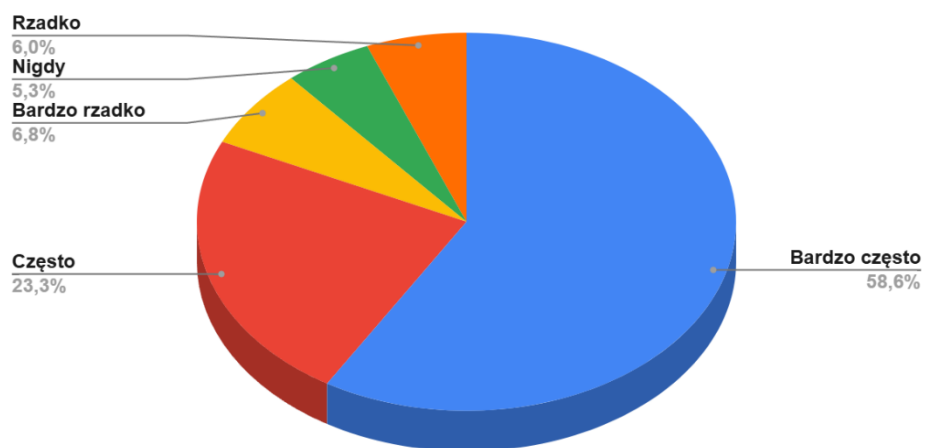
Wykres 42. Pytanie 2 Doradcy podatkowi.

**Pyt. 3. Jakiego rodzaju materiały pochodzące z postępowania karnego zostały wykorzystane przez organy KAS i jak często?**

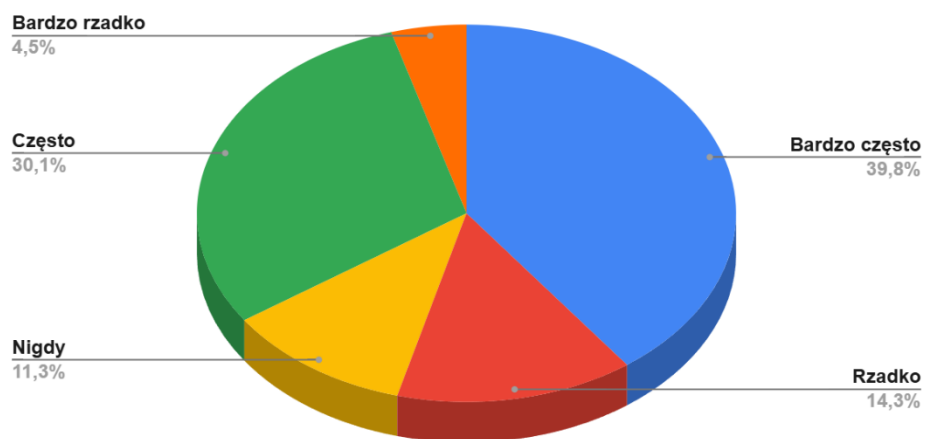
Do najczęściej wykorzystywanych materiałów z postępowania karnego zaliczają się zeznania świadka powiedz (łącznie 116 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 86,5 %), wyjaśnienia podejrzanego (łącznie 109 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 81,3 %), oraz postanowienia o przedstawieniu zarzutów (łącznie 93 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 69,9%).



Wykres 43. Pytanie 3 Doradcy podatkowi – Zeznania świadka.

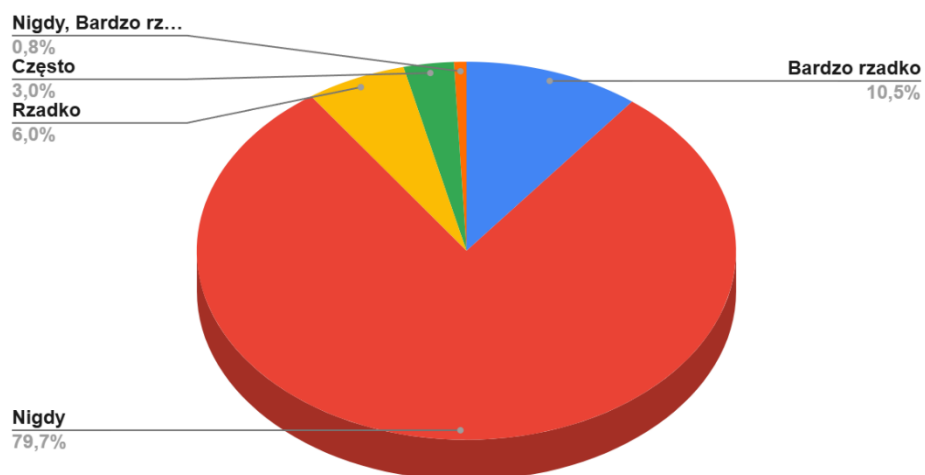


Wykres 44. Pytanie 3 Doradcy podatkowi – wyjaśnienia podejrzanego.

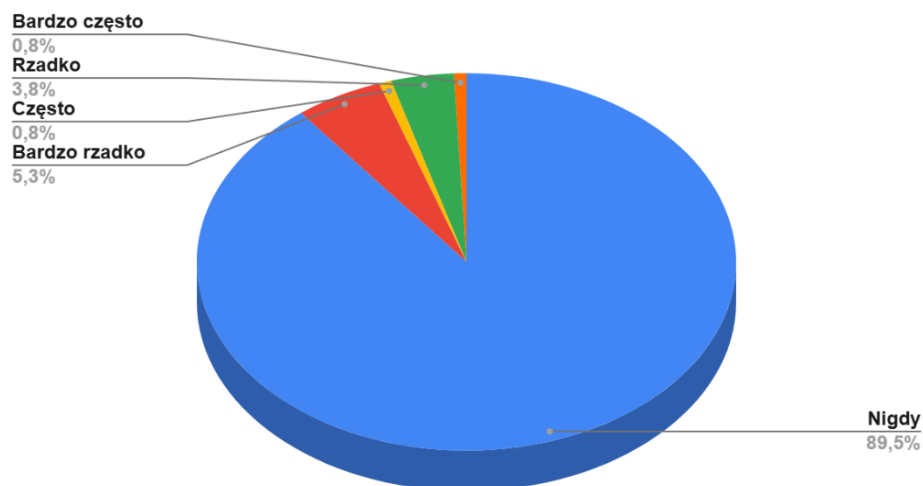


Wykres 45. Pytanie 3 Doradcy podatkowi – Postanowienia o przedstawieniu zarzutów.

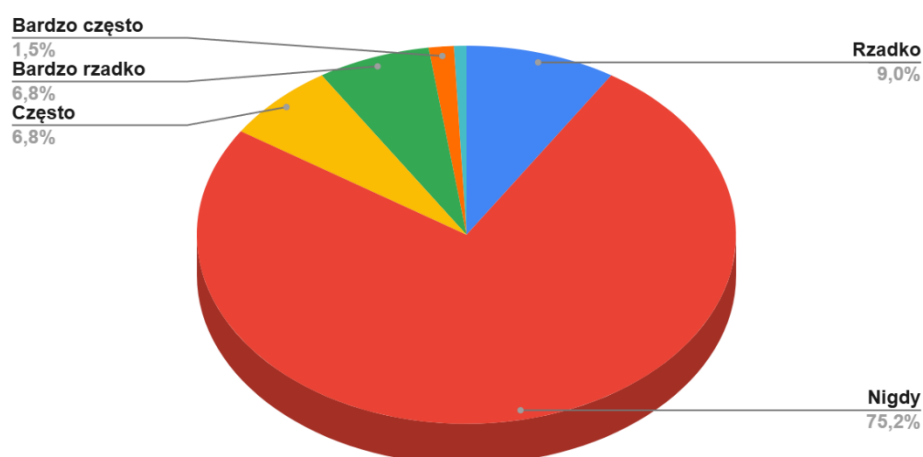
Z kolei do najrzadziej stosowanych materiałów zaliczyć można okazanie (łącznie 122 odpowiedzi „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 91 %), oględziny osoby (łącznie 126 odpowiedzi „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 94,7 %) i protokół przeszukania osoby (łącznie 110 odpowiedzi „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 83,3 %).



Wykres 46. Pytanie 3 Doradcy podatkowi – Okazanie.



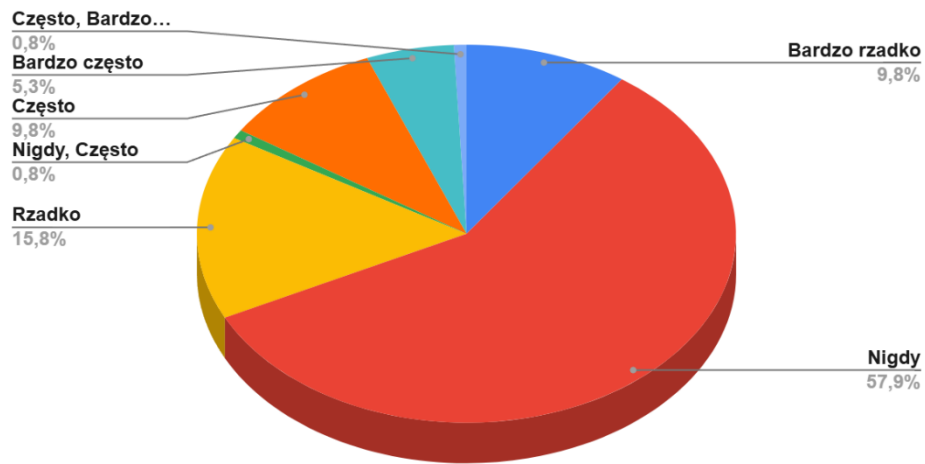
Wykres 47. Pytanie 3 Doradcy podatkowi – Oględziny osoby.



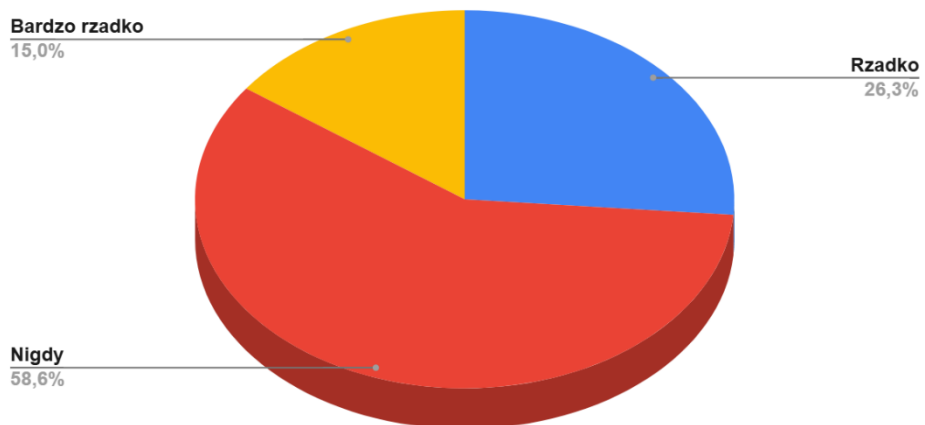
Wykres 48. Pytanie 3 Doradcy podatkowi – Przeszukanie osoby.

Do rzadko wykorzystywanych materiałów zaliczają się również materiały uzyskane w wyniku kontroli i utrwalania rozmów (łącznie 91 odpowiedzi „nigdy” i „bardzo rzadko”, tj. 67,4 %), przy czym padło również 21 odpowiedzi „rzadko” (15,5 %), 15 „często” (11,1 %), oraz 8 „bardzo często” 5,9 %. Podobnie rzadko wykorzystywane były eksperyment procesowy (odpowiedzi „nigdy” i „bardzo rzadko” łącznie 98, tj. 73,6 %, natomiast „rzadko” 38, tj. 26,3%), a także konfrontacja („nigdy” i „bardzo rzadko” łącznie 104 odpowiedzi, tj. 78,1 %,

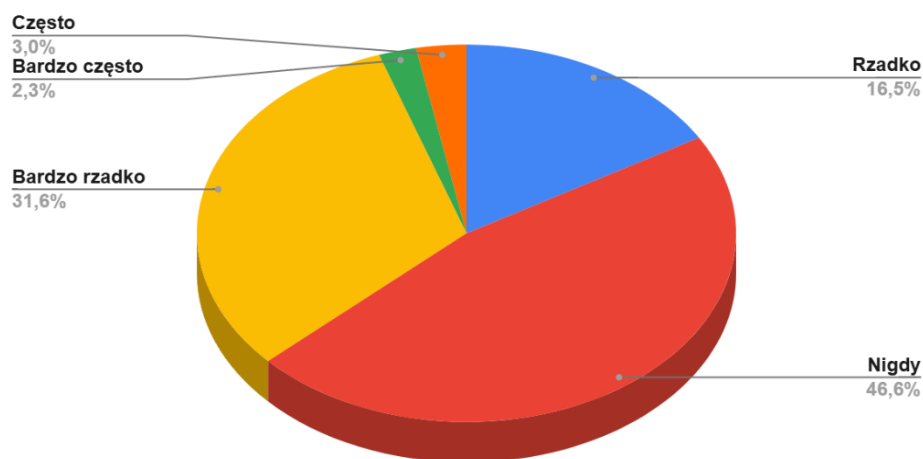
„rzadko” 22 odpowiedzi, tj. 16,5 %, „często” 4 odpowiedzi, tj. 3%, zaś „bardzo często” 3 odpowiedzi, tj. 2,2%).



Wykres 49. Pytanie 3 Doradcy podatkowi – Materiały z kontroli i utrwalania rozmów.



Wykres 50. Pytanie 3 Doradcy podatkowi – Eksperyment procesowy.

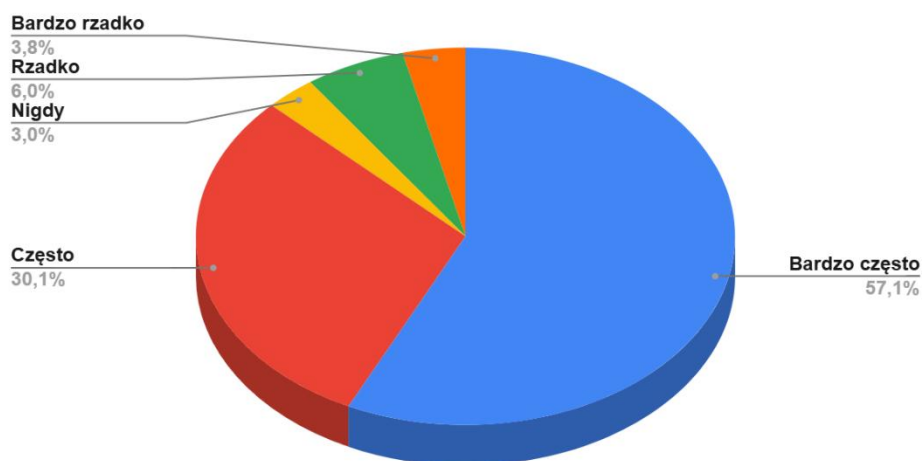


Wykres 51. Pytanie 3 Doradcy podatkowi – Konfrontacja.

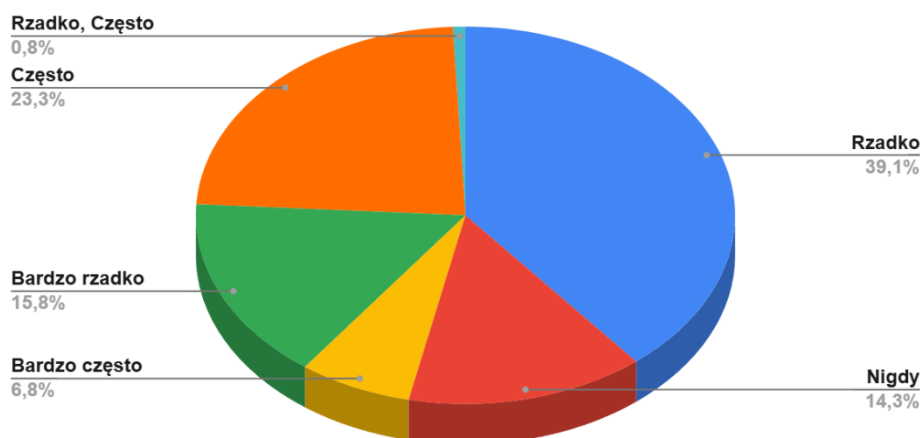
W części otwartej pytania jako dodatkowe materiały wymieniano m. in. wyroki sądowe, akty oskarżenia oraz faktury i umowy.

#### Pyt. 4: Z jakiego etapu postępowania karnego pochodzą dowody wykorzystywane przez organy KAS?

W ocenie ankietowanych materiały wykorzystywane przez organy KAS zdecydowanie częściej pochodzą z postępowania przygotowawczego (łącznie 116 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 87,1 %), niż z postępowania sądowego (łącznie 41 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 30,7 %).



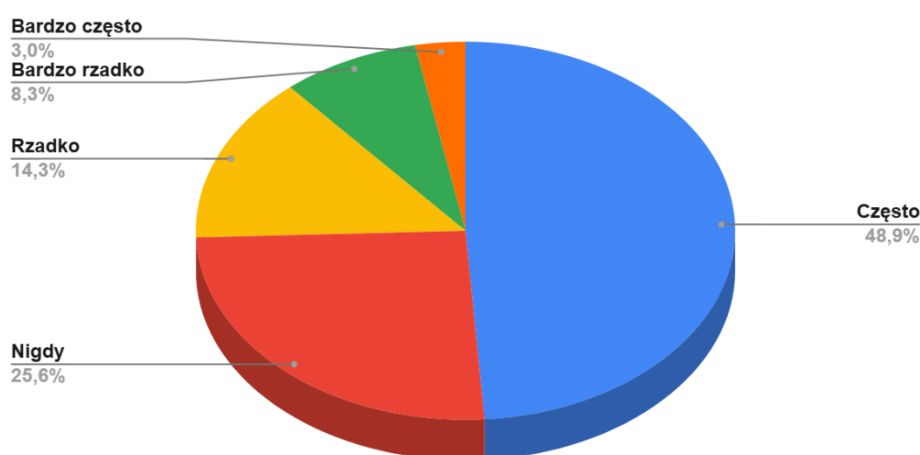
Wykres 52. Pytanie 4 Doradcy podatkowi – Postępowanie przygotowawcze.



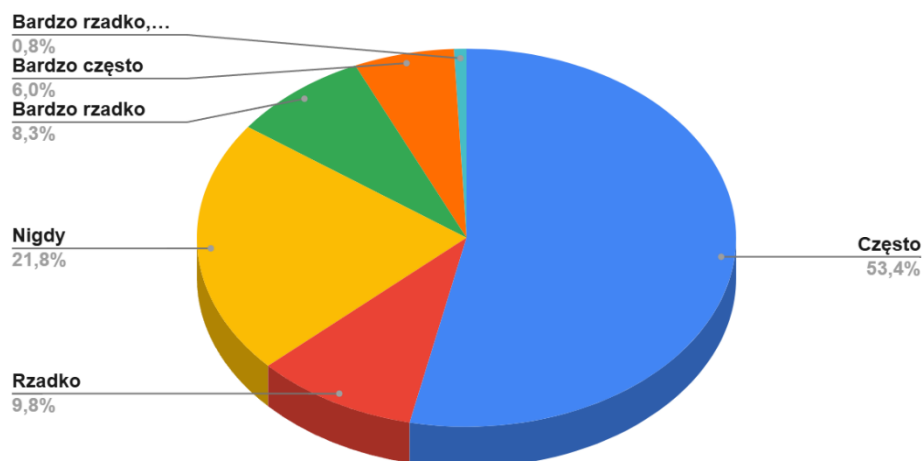
Wykres 53. Pytanie 4 Doradcy podatkowi – Postępowanie sądowe.

**Pyt. 5: Jaka instytucja/służba prowadziła postępowanie przygotowawcze, z którego pochodziły dowody wykorzystane przez KAS?**

Postępowania przygotowawcze, z których pochodziły materiały wykorzystywane przez organy KAS najczęściej prowadzone były przez jednostki Policji. Najczęściej respondenci wskazywali komendy wojewódzkie/Komendę Stołeczną Policji (łącznie 69 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 51,8 %) oraz Centralne Biuro Śledcze Policji (łącznie (łącznie 80 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 59,7 %).

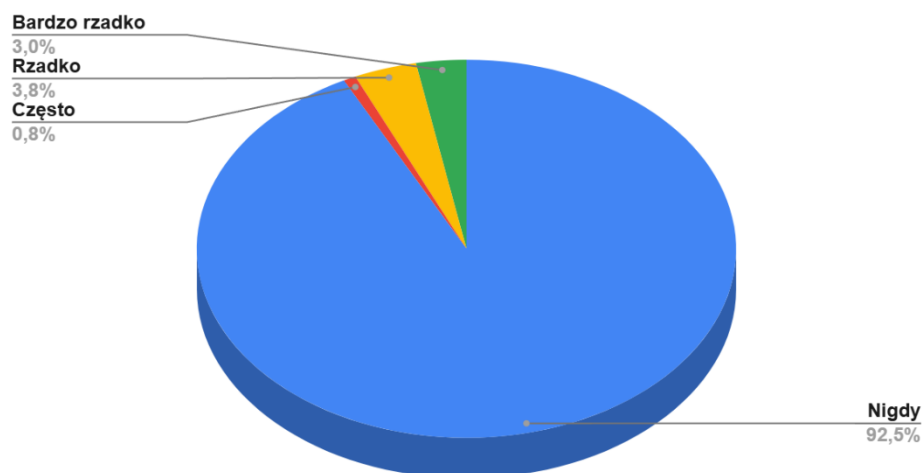


Wykres 54. Pytanie 5 Doradcy podatkowi – Komendy wojewódzkie/KSP.

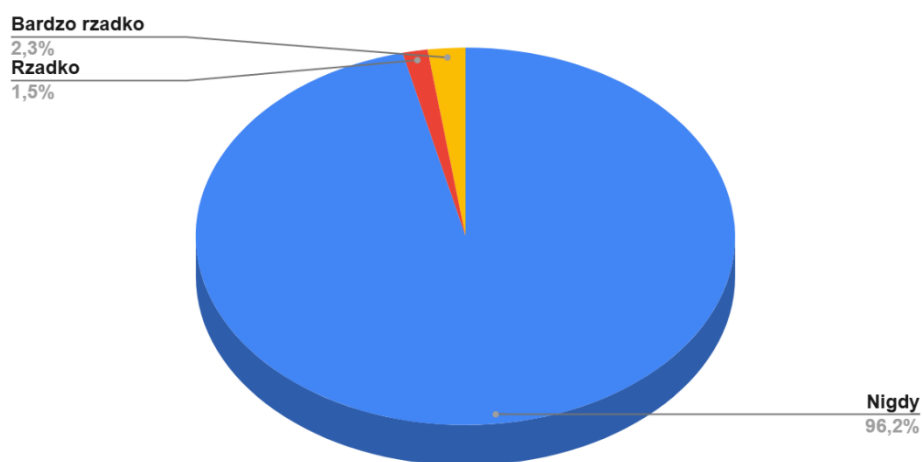


Wykres 55. Pytanie 5 Doradcy podatkowi – CBŚP.

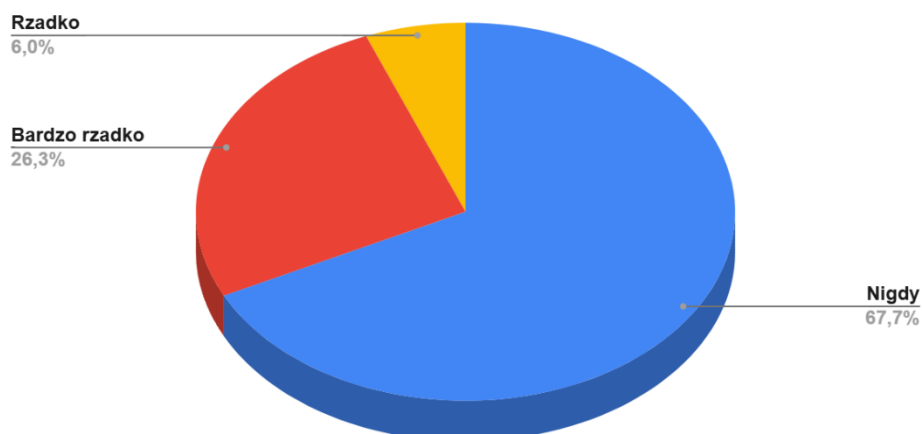
Postępowania tego rodzaju bardzo rzadko prowadziło Centralne Biuro Zwalczenia Cyberprzestępczości Policji (łącznie 123 odpowiedzi „nigdy”, tj. 93,1 %), Żandarmeria Wojskowa (łącznie 128 odpowiedzi „nigdy”, tj. 96,2 %), a także Straż Graniczna (łącznie 90 odpowiedzi „nigdy”, tj. 67,6 %, 43 odpowiedzi „bardzo rzadko” i „rzadko” tj. 32,3 %).



Wykres 56. Pytanie 5 Doradcy podatkowi – CBZC.



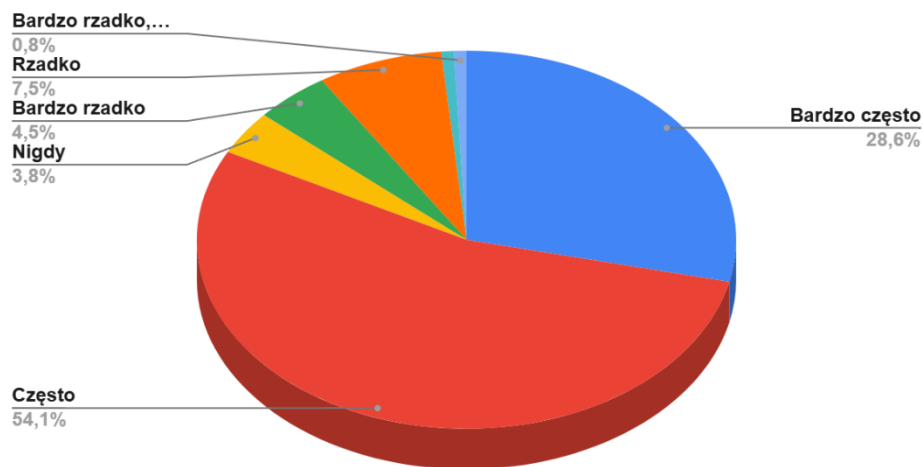
Wykres 57. Pytanie 5 Doradcy podatkowi – Żandarmeria Wojskowa.



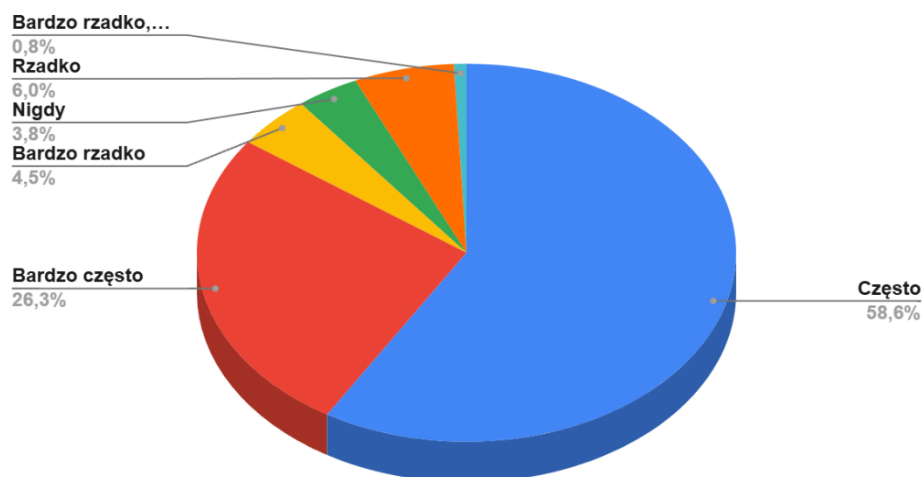
Wykres 58. Pytanie 5 Doradcy podatkowi – Straż Graniczna.

**Pyt. 6. Na jakim etapie procedury prowadzonej przez KAS pozyskane zostały dowody z postępowania karnego?**

Zgodnie z odpowiedziami ankietowanych, materiały z postępowania karnego były pozyskiwane ze zbliżoną częstotliwością na etapie kontroli podatkowej/celno-skarbowej (łącznie 111 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 82,2 %), co na etapie postępowania podatkowego (łącznie 113 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 84,3 %).



Rysunek 59. Pytanie 6 Doradcy podatkowi – Kontrola podatkowa/celno-skarbowa.

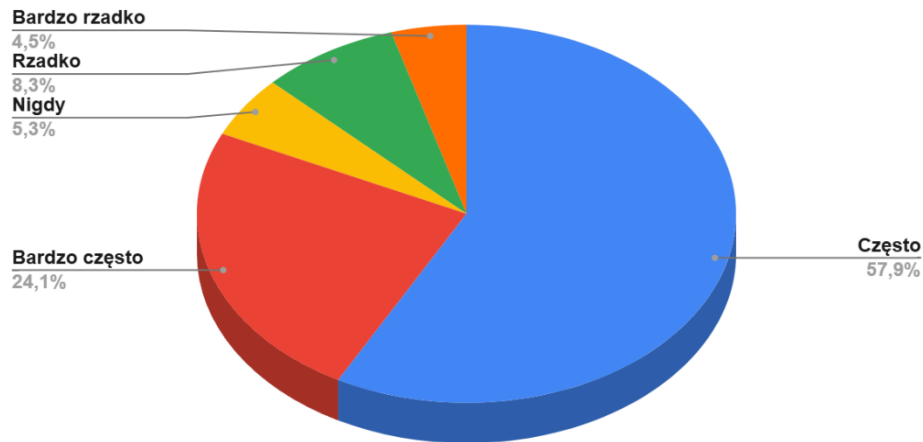


Wykres 60. Pytanie 6 Doradcy podatkowi – Postępowanie podatkowe.

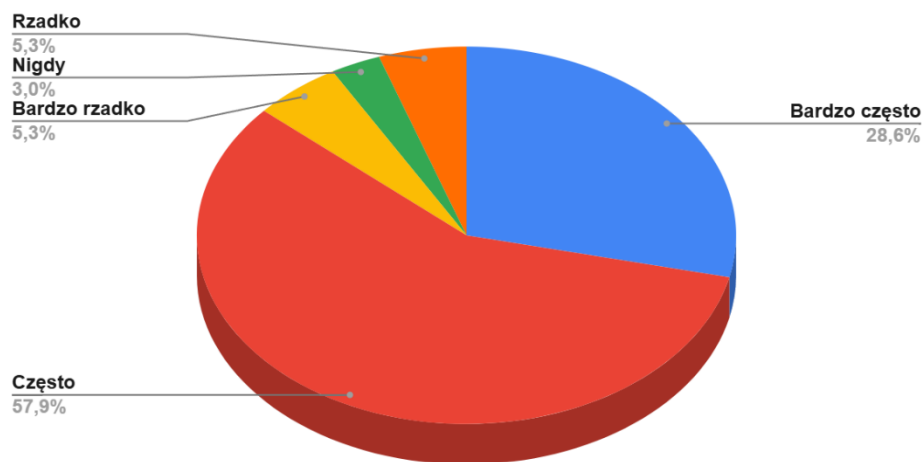
**Pyt. 7. Na jakim etapie procedury prowadzonej przez KAS włączone zostały dowody z postępowania karnego?**

Zgodnie z odpowiedziami ankietowanych, materiały z postępowania karnego włączone były przez organy podatkowe ze zbliżoną częstotliwością na etapie kontroli podatkowej/celno-skarbowej (łącznie 109 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 81,9 %), co na etapie postępowania podatkowego (łącznie 115 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 86,4 %).

Rozkład w/w odpowiedzi jest zbliżony do odpowiedzi udzielonych na pytanie 6.



Wykres 61. Pytanie 7 Doradcy podatkowi – Kontrola podatkowa/celno-skarbowa.

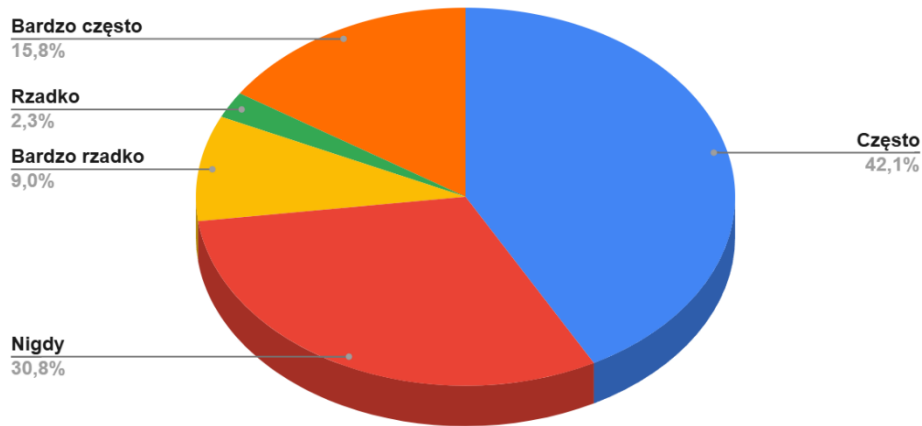


Wykres 62. Pytanie 7 Doradcy podatkowi – Postępowanie podatkowe.

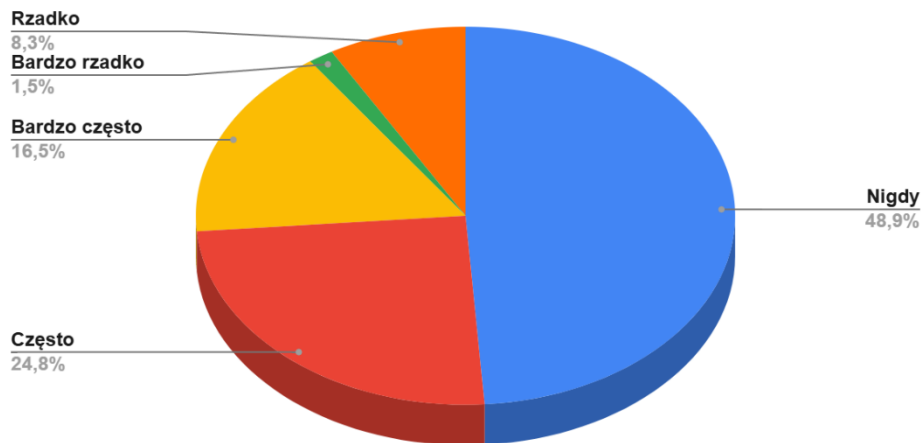
**Pyt. 8. W jaki sposób organ prowadzący kontrolę/postępowanie uzasadniał włączenie materiałów pochodzących z postępowania karnego w terminie późniejszym, niż ich uzyskanie?**

Zdaniem respondentów częstszym uzasadnieniem opisanej w pytaniu praktyki było oczekiwanie na zgodę organu na włączenie materiałów (odpowiedzi „często” i „bardzo często”

łącznie 77, tj. 57,8 %, odpowiedzi „nigdy” 41, tj. 30,3 %), niż taktyka prowadzonych czynności (odpowiedzi „często” i „bardzo często” łącznie 55, tj. 41,3 %, natomiast „nigdy” 65 odpowiedzi, tj. 48,8%).



Wykres 63. Pytanie 8 Doradcy podatkowi – Oczekiwanie na zgodę.

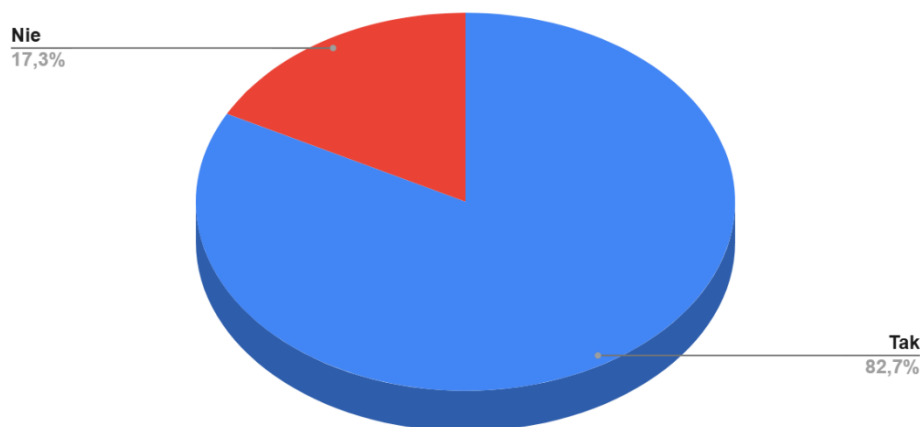


Wykres 64. Pytanie 8 Doradcy podatkowi – Taktyka prowadzonych czynności.

W części otwartej pytania najczęściej padały odpowiedzi, że organ nie uzasadniał takiej praktyki oraz, że nie było sytuacji późniejszego włączenia materiałów.

**Pyt. 9. Czy kwestionował Pan/Pani użycie przez organy KAS dowodów z postępowania karnego?**

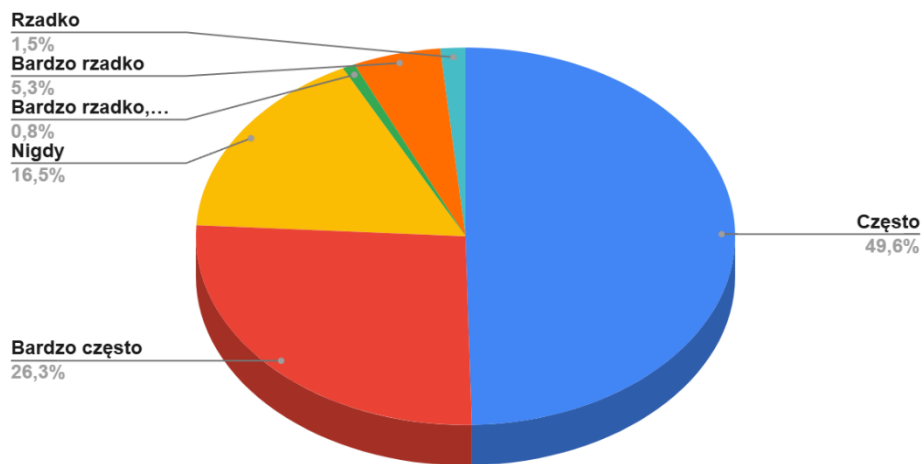
Zdecydowana większość ankietowanych - 110 osób, tj. 82,7% kwestionowała taką praktykę organów KAS. Przeciwnie stanowisko wyraziły 23 osoby, tj. 17,3%.



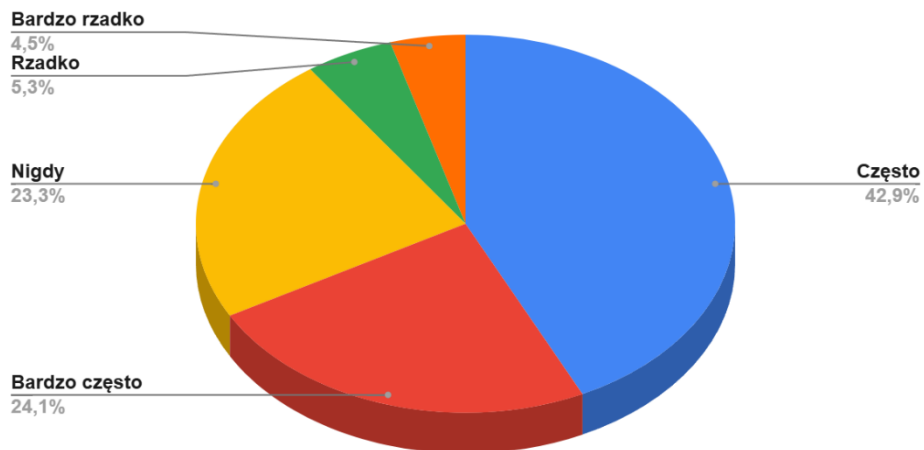
Wykres 65. Pytanie 9 Doradcy podatkowi.

**Pyt. 10. Na jakim najczęściej etapie kwestionował Pan/Pani użycie przez organy KAS dowodów z postępowania karnego?**

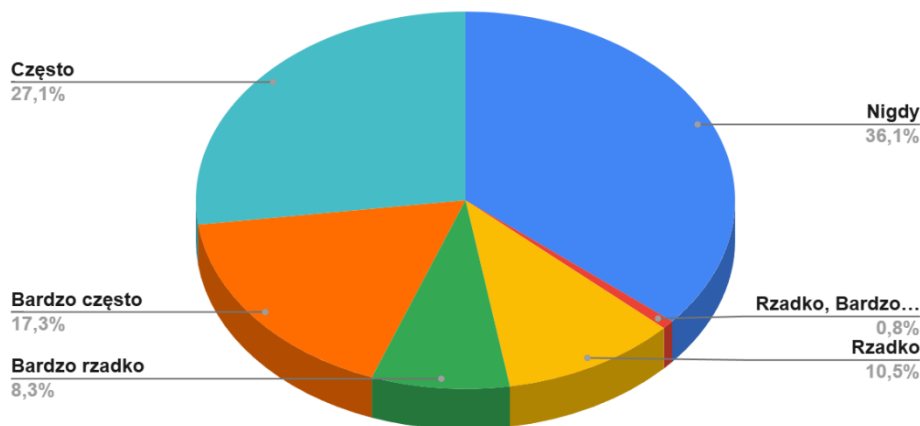
Ankietowani najczęściej wskazywali odpowiedzi: w odwołaniu („często” i „bardzo często” łącznie 101 odpowiedzi, tj. 75,3 %) oraz w skardze do WSA („często” i „bardzo często” łącznie 89 odpowiedzi, tj. 66,9 %). Najrzadziej wykorzystanie materiałów z postępowania karnego kwestionowane było w toku kontroli podatkowej/celno-skarbowej (odpowiedzi „często” i „bardzo często” łącznie 60, tj. 44,7 %).



Wykres 66. Pytanie 10 Doradcy podatkowi – Odwołanie od decyzji.



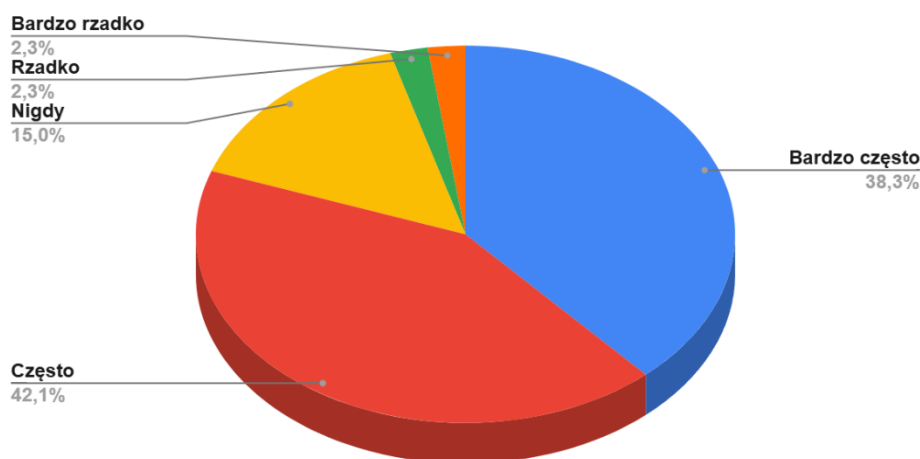
Wykres 67. Pytanie 10 Doradcy podatkowi – Skarga do WSA.



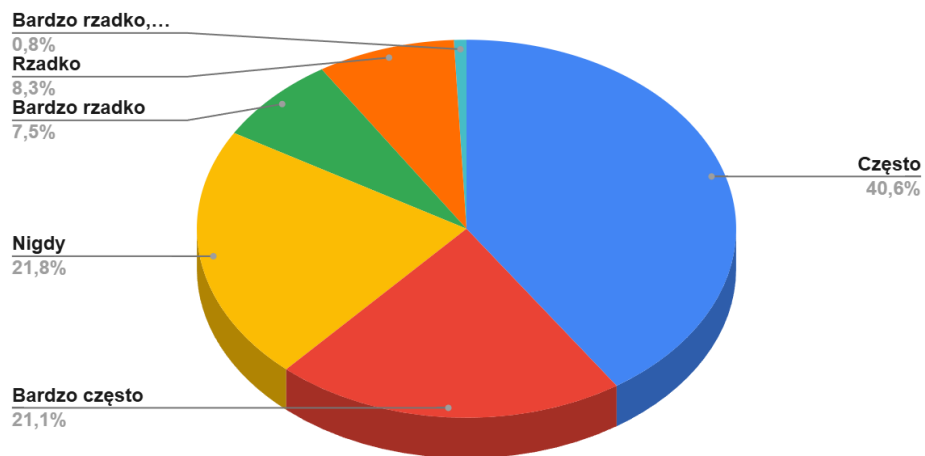
Wykres 68. Pytanie 10 Doradcy podatkowi – W toku kontroli podatkowej/celno-skarbowej.

**Pyt. 11. Jakie zarzuty najczęściej podnosił Pan/Pani kwestionując wykorzystanie przez organy KAS dowodów pochodzących z postępowania karnego?**

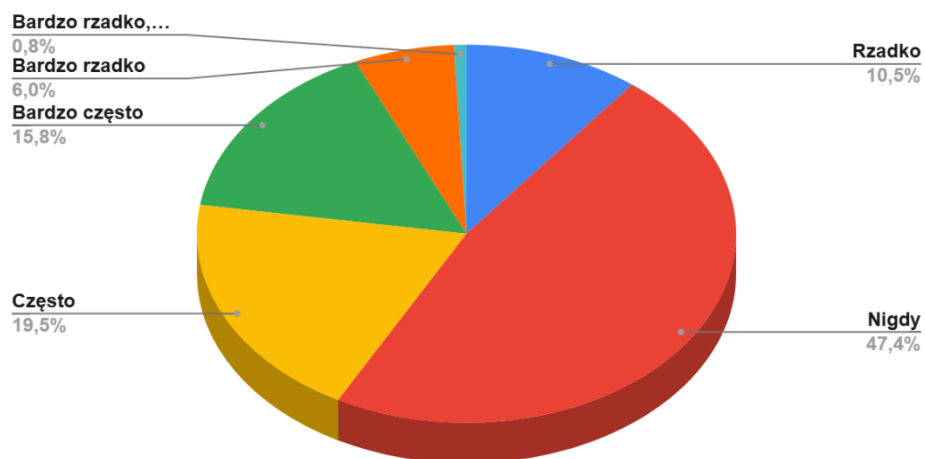
Do najczęściej podnoszonych przez doradców podatkowych zarzutów zalicza się naruszenie zasady czynnego udziału strony („często” i „bardzo często” łącznie 107 odpowiedzi, tj. 80,4 %), a także niedopuszczalność wykorzystania materiałów z procedury karnej (łącznie 83 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 61,9 %). Najrzadziej podnoszony zarzut, to wadliwy sposób włączenia materiałów (odpowiedzi „nigdy” 63, tj. 47%, odpowiedzi „często” i „bardzo często” łącznie 48, tj. 35,8 %).



Wykres 69. Pytanie 11 Doradcy podatkowi – Naruszenie zasady czynnego udziału strony.



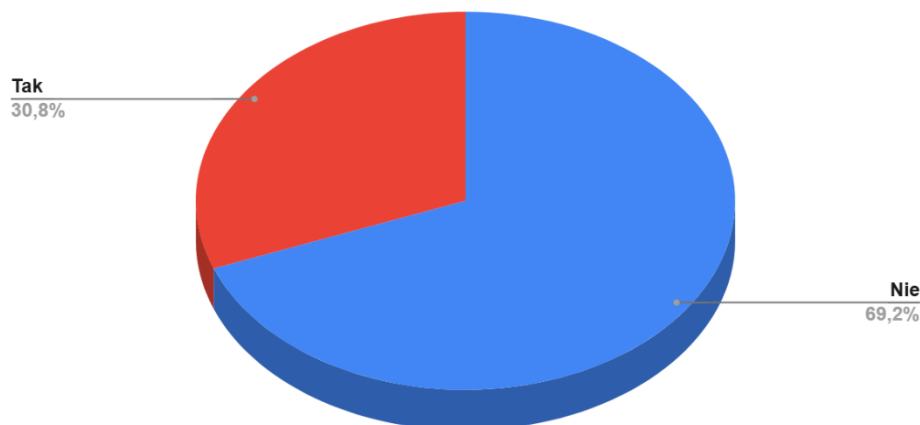
Wykres 70. Pytanie 11 Doradcy podatkowi – Niedopuszczalność wykorzystania materiałów z procedury karnej.



Wykres 71. Pytanie 11 Doradcy podatkowi – Wadliwy sposób włączenia materiałów.

**Pyt. 12. Czy skutecznie zakwestionował Pan/Pani wykorzystanie przez organy KAS dowodów pochodzących z postępowania karnego?**

Mniejszość respondentów zaznaczyła odpowiedź, że skutecznie zakwestionowała wykorzystanie przez organy podatkowe materiałów z postępowania karnego (41 odpowiedzi, tj. 30,8 %). Padły natomiast również 92 odpowiedzi przeczące, tj. 69,2 %.

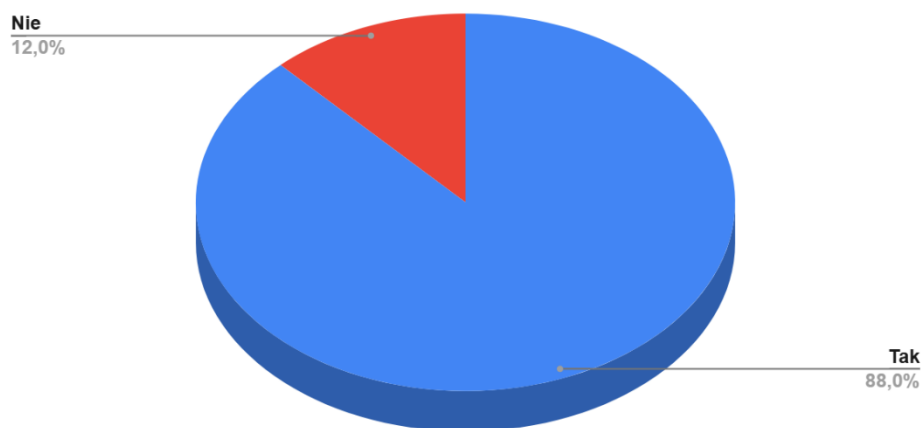


Wykres 72. Pytanie 12 Doradcy podatkowi.

W części otwartej pytania, jako przyczyny skutecznego zakwestionowania materiałów respondenci wskazywali m. in., że organ musiał powtórzyć czynności, a także, że dowody nie miały związku z postępowaniem podatkowym. Z kolei jako przyczyny niezakwestionowania użycia materiałów z procedury karnej najczęściej padały odpowiedzi, iż uznano, że to prawidłowa praktyka oraz, że orzecznictwo sprzyja organom.

**Pyt. 13. Czy wnosił Pan/Pani o powtórzenie w toku kontroli/postępowania podatkowego dowodów z postępowania karnego?**

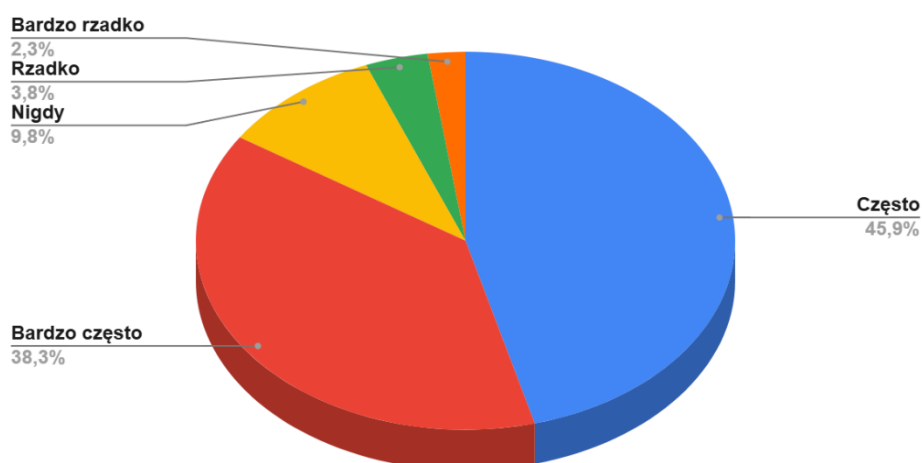
Wyraźna większość respondentów (117 osób, tj. 87,9 %) wnioskuje o powtórzenie przez organy KAS dowodów z postępowania karnego. Nie wniosło o to 16 osób, tj. 12 %.



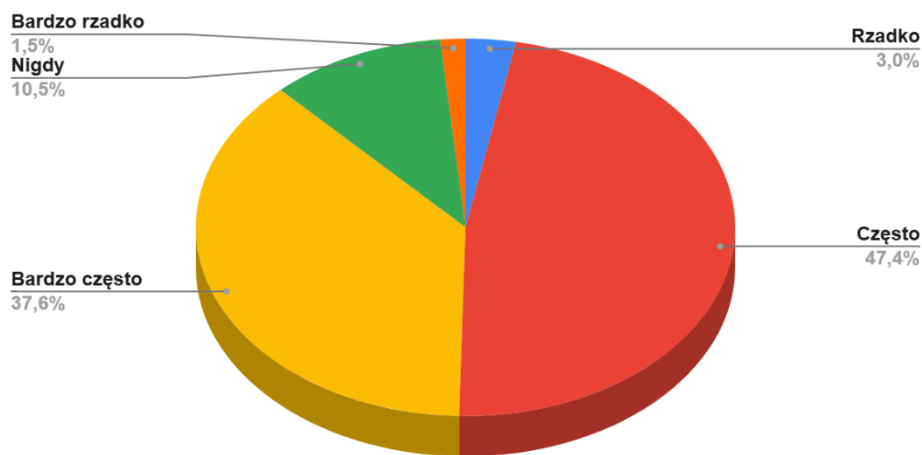
Wykres 73. Pytanie 12 Doradcy podatkowi.

**Pyt. 14. Jakie argumenty najczęściej podnosił Pan/Pani wnosząc o powtórzenie dowodów z postępowania karnego?**

Respondenci najczęściej wskazywali argumenty umożliwienia stronie udziału w czynnościach dowodowych (łącznie 112 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 84,2 %) oraz konieczność uzupełnienia materiału dowodowego (łącznie 113 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 84,9 %).

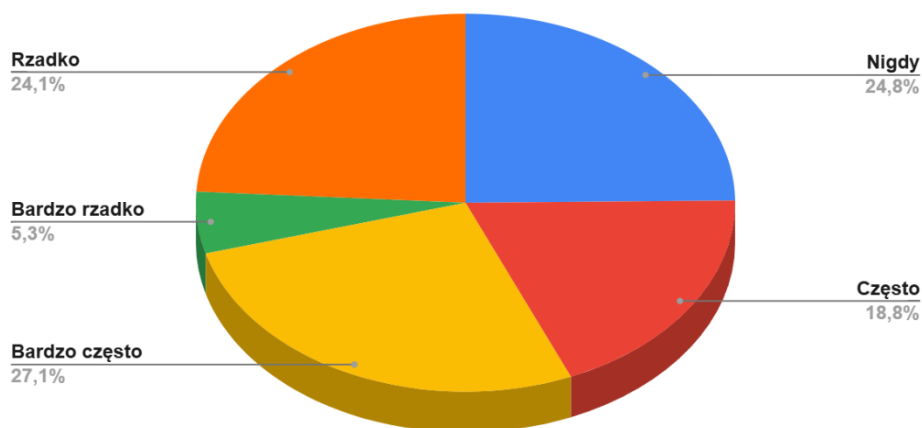


Wykres 74. Pytanie 14 Doradcy podatkowi – Umożliwienie stronie udziału.



Wykres 75. Pytanie 14 Doradcy podatkowi – Konieczność uzupełnienia materiału.

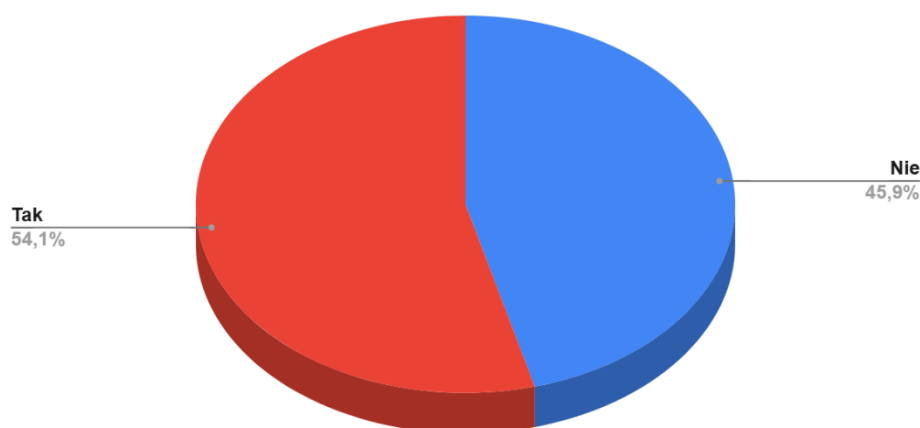
Do najrzadziej wybieranych odpowiedzi zalicza się niedopuszczalność wykorzystania takich dowodów (padło 61 odpowiedzi „często” i „bardzo często”, tj. 45,8%, oraz 33 „nigdy”, tj. 24,8 %).



Wykres 76. Pytanie 14 Doradcy podatkowi – Niedopuszczalność wykorzystania dowodów.

**Pyt. 15. Czy na Pani/Pana wniosek powtórzono dowody uzyskane z postępowania karnego?**

Większość respondentów (72 osoby, tj. 54,1 %) wskazało odpowiedź, że na ich wniosek powtórzono dowody, uzyskane z procedury karnej. Odpowiedzi przeczącej udzieliło 61 osób, tj. 45,9 %.

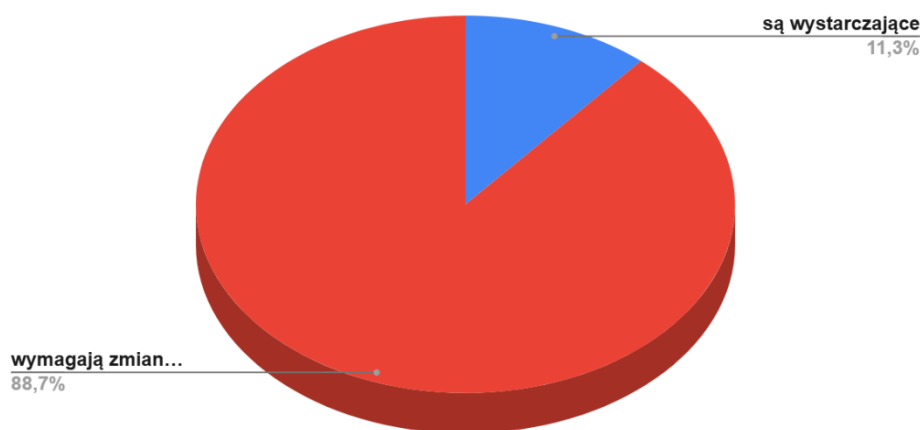


Wykres 77. Pytanie 15 Doradcy podatkowi.

W części otwartej pytania, jako względy, dla których powtórzono dowody najczęściej wskazywano, że umożliwiono stronie udział w czynnościach, a nadto, że wyszły na jaw nowe okoliczności. Z kolei jako powody, dla których nie powtórzono czynności wskazano m. in., że uznano, iż jest to zbędne.

**Pyt. 16. Czy w Pani/Pana ocenie regulacje prawne dotyczące wykorzystania w procedurach podatkowych materiałów pochodzących z postępowania karnego:**

W zdecydowanej opinii respondentów przepisy regulujące badaną problematykę wymagają zmiany. Za koniecznością zmian opowiedziało się 118 respondentów, tj. 88,7 %. Przeciwnego zdania było 15 osób, tj. 11,3 %.



Wykres 78. Pytanie 16 Doradcy podatkowi.

W części otwartej pytania padały różne propozycje dotyczące koniecznych regulacji. Przede wszystkim wskazywano konieczność wprowadzenia jasnych wytycznych, by organy nie włączały dowodów wybiórczo. Ponadto podkreślano, że powinien wprowadzony zostać obowiązek włączania danego dowodu w całości, a nie wyciągów z protokołów. Postulowano także wprowadzenie jednoznacznych przepisów, że dowody z procedury karnej wymagają powtórzenia w postępowaniu podatkowym. Padła też propozycja, by dopuścić dowody z postępowania karnego jedynie w przypadku prawomocnego wyroku. Proponowano także rozwiązanie, w myśl którego dowody z procesu karnego dopuszczalne byłyby jedynie warunkowo – w razie braku możliwości przeprowadzenia dowodu przez organy podatkowe. Najdalej idąca propozycja zakładała wprowadzenie całkowitego zakazu wykorzystania takich dowodów – ze względu na fakt, że gromadzono są pod rządami innej procedury, a strona nie ma kontroli nad tym, co jest włączane do postępowania podatkowego.

### 3. Wnioski

Przeprowadzone badania ankietowe upoważniają do sformułowania poniższych wniosków, co do praktyki w zakresie wykorzystywania materiału dowodowego zgromadzonego w postępowaniu karnym na potrzeby postępowania podatkowego:

- 1) Wykorzystanie materiału dowodowego z procesu karnego jest powszechną praktyką organów podatkowych.

- 2) Materiał dowodowy wykorzystywany w postępowaniu podatkowym najczęściej pochodzi z początkowego stadium procesu karnego – postępowania przygotowawczego.
- 3) Postępowania przygotowawcze, z których pochodzi materiał dowodowy wykorzystywany przez organy podatkowe najczęściej prowadzone są przez organy Policji: komendy wojewódzkie/Komendę Stołeczną Policji oraz Centralne Biuro Śledcze Policji.
- 4) Do najczęściej wykorzystywanych materiałów z postępowania karnego zaliczają się przede wszystkim dowody z osobowych źródeł – zeznania świadków, wyjaśnienia podejrzanych, ewentualnie dokumenty związane ze statusem podejrzanego – postanowienia o przedstawieniu zarzutów. W praktyce korzysta się również z dokumentów urzędowych, jak wyroki sądów, akty oskarżenia, a także z dokumentów zabezpieczonych w toku czynności śledczych przez organy ścigania (często faktury, umowy itp.).

Z kolei nie cieszą się dużą popularnością dowody specyficzne dla postępowania karnego, jak materiały uzyskane w ramach kontroli i utrwalania rozmów, eksperyment procesowy czy konfrontacja.

- 5) Organy podatkowe sięgając po dowody z postępowania karnego kierują się w pierwszej kolejności wyższą efektywnością organów ścigania w gromadzeniu dowodów, a także brakiem możliwości przeprowadzenia dowodu we własnym zakresie.
- 6) Skuteczność kwestionowania wykorzystania materiału dowodowego pochodzącego z postępowania karnego jest w ocenie przedstawicieli KAS bardzo niska (3,2 %), a w ocenie doradców podatkowych – niemal dziesięciokrotnie większa (30,8%).
- 7) Skuteczność wnioskowania o powtórzenie dowodów pozyskanych z postępowania karnego jest zdecydowanie większa, niż kwestionowania wykorzystania dowodów w ogóle. Odpowiedzi pozytywnej udzieliło 29,2 % przedstawicieli KAS oraz 54,1% doradców podatkowych. W opinii przedstawicieli obydwu grup, powodami powtórzenia dowodu jest najczęściej umożliwienie stronie udziału w postępowaniu dowodowym, ewentualnie konieczność uzupełnienia materiału dowodowego.
- 8) Przedstawiciele KAS są w zdecydowanej większości usatysfakcjonowani kształtem obecnych regulacji dotyczących wykorzystania materiału dowodowego. Jeśli postulują jakieś zmiany w tym zakresie, dotyczą one uregulowania *expressis verbis*

dopuszczalności wykorzystania wszelkich dowodów, bez konieczności ich powtarzania.

- 9) Przedstawiciele doradców podatkowych są w zdecydowanej większości niezadowoleni z kształtu omawianych regulacji. Postulują szerokie zmiany, mające na celu radykalne ograniczenie tej praktyki lub nawet jej całkowitą likwidację.

## Bibliografia

1. Adam L. *Podatki i opłaty w kapitalizmie*, Warszawa 1962.
2. Adamiak B., Borkowski J., Mastalski R., Zubrzycki J. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2016.
3. Ajdukiewicz K. *Logika pragmatyczna*, Warszawa 1975.
4. Babiarz S., Dauter B., Hauser R., Kabat A., Niezgódka – Medek M., Rudowski J. *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2017.
5. Baj A. *Cele postępowania przygotowawczego*, Prokuratura i Prawo 12/2016.
6. Beccaria C. *O przestępstwach i karach* tłum. Rapaport S., Warszawa 1959.
7. Bentham J. *Traktat o dowodach sądowych* tłum. Reklajtys F., Gniezno 1939.
8. Bojarski M. (red.) *Prawo karne materialne. Część ogólna i szczególna*, Warszawa 2023.
9. Bransztetel M. *Zasada domniemania niewinności a media* Prokuratura i Prawo 9/2006.
10. Brzeziński B. *Prawo podatkowe*, Toruń 1999.
11. Brzeziński B. (red.) *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki* Toruń 2017.
12. Brzeziński B. (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* Toruń 2009.
13. Brzeziński B. *O wątpliwościach wokół zasady rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika* Przegląd Podatkowy 4/2015.
14. Brzeziński B. *Szkice z wykładni prawa podatkowego*, Gdańsk 2002.
15. Brzeziński B. *Zasady ogólne prawa podatkowego (próba inwentaryzacji)*, Kwartalnik Prawno – Finansowy 1/2018.
16. Brzeziński B. *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Toruński Rocznik Podatkowy 2015.
17. Brzeziński B., Masternak M. *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 5/2004.
18. Brzeziński B. *Teoretyczne aspekty systemowej odrębności prawa podatkowego i jego relacji z normami innych dziedzin prawa* w: A. Kaźmierczyk A. Franczak, (red.) *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019.
19. Brzeziński B., Nykiel W. *Zasady ogólne prawa podatkowego* w: B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* Toruń 2009.
20. Brzozowski S. *Dopuszczalność dowodu w kontekście regulacji art. 168a k.p.k.*, Przegląd Sądowy 10/2016.
21. Cieślak M. *Postępowanie karne. Zarys instytucji* Warszawa 1982.
22. Cieślak M. *Polska procedura karna. Podstawowe założenia teoretyczne*, Warszawa 1984.
23. Cora Ł. *Aksjologia procesowa a dopuszczalność dowodu z art. 168a k.p.k.*, Państwo i Prawo 10/2018.
24. Czeczot Z., Tomaszewski T., *Kryminalistyka ogólna*, Toruń 1996.
25. Dauter B., Dauter – Kozłowska A. *Metodyka pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2023.
26. Dawidowicz B. *Wizja lokalna na tle innych czynności procesowo – kryminalistycznych*, Nowa Kodyfikacja Prawa Karnego t. XXIII, Wrocław 2008.
27. Dąbek P., Stolarski K. (red.) *Ordynacja podatkowa. Prawo materialne i procesowe*, Warszawa 2023.
28. Dębowska – Romanowska T. *Opinia na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych 2(46) 2015.
29. Dobaczewska A., Juchniewicz E., Sowiński T. (red.) *Daniny Publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010.

30. Doda Z., A. Gaberle *Dowody w procesie karnym*, Warszawa 1995.
31. Dominik-Ogińska D. „Owoce zatrutego drzewa” w *postępowaniu karnym oraz...podatkowym* w: I. Ożóg, J. Rudowski *Karuzele podatkowe i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2021.
32. Dowgier R. (red.) *Ordynacja podatkowa w praktyce. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013.
33. Dowgier R. (red.) *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, Białystok 2015
34. Dubiel N. *Zarządzanie ryzykiem podatkowym*, Kraków – Legionowo 2024.
35. Dudka K. (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020.
36. Dukiet – Nagórska T. (red.) *Prawo karne. Część ogólna, szczególna i wojskowa* Warszawa 2014.
37. Duży J. *Kompetencja sądu karnego do ustalenia kwoty uszczuplonego podatku*, Prokuratura i Prawo 1/2014.
38. Dzwonkowski H. (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz* Warszawa 2020.
39. Dzwonkowski H. *Opinia prawna w sprawie oceny zgodności z Konstytucją RP przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw*, Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych 2(46) 2015.
40. Dzwonkowski H., Kulicki J. (red.) *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016.
41. Dzwonkowski H. *Zakres i struktura postępowania podatkowego*, Państwo i Prawo 2000/7.
42. Dzwonkowski H., Zgierski Z. *Procedury podatkowe* Warszawa 2006.
43. Dzwonkowski H. *Zasada swobodnej oceny dowodów*, LEX el.
44. Etel L. (red.) *System prawa finansowego. Tom III Prawo daninowe*, Warszawa 2010.
45. Etel (L.) (red.) *Ordynacja podatkowa. Komentarz* Warszawa 2022.
46. Etel L. *Dane z ewidencji gruntów i budynków jako podstawa opodatkowania gruntów i budynków* *Finanse Komunalne* 6/2008.
47. Etel L. *Czy ogólne prawo podatkowe może być stabilne* *Krytyka Prawa*, tom 12, nr 1/2020.
48. Franczak A. *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.
49. Gaberle A. *Dowody w sądowym procesie karnym*, Kraków 2007.
50. Gajl N. *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1992.
51. Gardocka T., Jagiełło D. *Zagadnienie dowodowe w procesie karnym*, Warszawa 2017.
52. Gardocka T., Jagiełło D. *Zasada swobodnej oceny dowodów w procesie karnym i co z niej wynika* w: R. Olszewski, A. Małolepszy *Quo vadit processus criminalis? Rzeczywistość i wyzwania*, Warszawa – Łódź 2021.
53. Girdwoyń P. *Wersje kryminalistyczne. O wykrywaniu przestępstw*, Warszawa 2001.
54. Glumińska-Pawlic J. (red.) *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika* Katowice 2007.
55. Glumińska-Pawlic J. (red.) *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika. Tom III* Katowice 2009.
56. Glumińska – Pawlic J. (red.) *Jeszcze raz na temat dowodów w postępowaniu podatkowym* w: J. Glumińska – Pawlic *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika. Tom III* Katowice 2009.
57. Glumińska – Pawlic J. *Doradca podatkowy jako obrońca praw podatnika* w: A. Franczak (red.) *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.
58. Glumińska-Pawlic J. (red.) *Odpowiedzialność osób zarządzających podmiotami gospodarczymi*, Warszawa 2022.

59. Glumińska-Pawlic J. „System podatkowy” czy zbiór przypadkowych regulacji Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 7/2024.
60. Głabiński S. *Nauka skarbowości*, Warszawa – Lwów 1925.
61. Gomułowicz A. *Ekspertyza na temat przedstawionego przez Prezydenta RP projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa w zakresie propozycji ujęcia art. 2a*, Zeszyty Prawnicze Biura Analiz Sejmowych 2(46) 2015.
62. Gomułowicz A. *Niektóre społeczno-gospodarcze i polityczne uwarunkowania procedury podatkowej* Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny 3, 1982.
63. Gomułowicz A: *Podatnik a władza – problem bezpieczeństwa prawnego* w: A. Franczak (red.) *Ochrona praw podatnika. Diagnoza sytuacji*, Warszawa 2021.
64. Gomułowicz A., Małecki J. *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013.
65. Gózdź E. *O zasadzie rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika. Praktyczny poradnik*, dostęp online.
66. Gózdź – Roszkowski K. *Z badań nad nietykalnością majątkową polskiej szlachty. Postanowienia przywilejów z lat 1386 – 1454*, Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego 10/2007.
67. Grądalski F. *Wstęp do teorii opodatkowania*, Warszawa 2004.
68. Gruza E., Goc M., Moszczyński J. *Kryminalistyka czyli o współczesnych metodach dowodzenia przestępstw*, Warszawa 2020.
69. Grzegorzczak T., Tylman J. *Polskie postępowanie karne*, Warszawa 2014.
70. Gurgul J. *O swobodnej ocenie opinii biegłego*, Prokuratura i Prawo 10, 2013.
71. Gutekunst W. *Kryminalistyka. Zarys systematycznego wykładu*, Warszawa 1974.
72. Gutowski M., Kardas P. *Wykładnia i stosowanie prawa w procesie opartym na Konstytucji*, Warszawa 2017.
73. Gwiazdowski R. *(Nie)praworządność. Praktyka demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej w świetle teorii prawa*, Warszawa 2023.
74. Hanusz A. (red.) *Postępowanie podatkowe. Zarys systemu*, Warszawa 2025.
75. Hanusz A. *Zasada swobodnej oceny dowodów w postępowaniu podatkowym oraz jej granice* Państwo i Prawo 1/2001.
76. Hanusz A. *Strony postępowania podatkowego a ciężar dowodu*, Przegląd Podatkowy 9/2004.
77. Hauser R., Wierzbowski M. (red.) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2025.
78. Horoszowski P. *Kryminalistyka*, Warszawa 1958.
79. Horoszowski P. *Od zbrodni do kary*, Warszawa 1966.
80. Horoszowski P. *Nazwa i pojęcie „dowodu” w teorii i praktyce prawa sądowego*, Państwo i Prawo 10/1956.
81. Horoszowski P. *O „poszlakach” w „dowodzie” i o „dowodzie” z „poszlak”*, Państwo i Prawo 1/1962.
82. Horoszowski P. *O właściwe pojmowanie dowodu*, Państwo i Prawo 1/1964.
83. Iwin – Garzyńska J.(red.) *Opodatkowanie przedsiębiorstw. Wybrane zagadnienia* Warszawa 2013.
84. Janowicz Z. *Ogólne postępowanie administracyjne*, Warszawa – Poznań 1978.
85. Jasiński W. *Nielegalnie uzyskane dowody w procesie karnym. W poszukiwaniu optymalnego rozwiązania*, Warszawa 2019.
86. Jezusek S. *Zastosowanie reguły in dubio pro reo przy rozstrzygnięciu zagadnień prawnych*, Państwo i Prawo 6/2012.
87. Jurzyk M. *Ochrona spowiedzi w postępowaniu dowodowym a prawa penitenta i duchownego*, Radca Prawny 2004/2.

88. Kalinowski M. *Współczesne systemy podatkowe. Zarys wykładu*, Toruń 1996.
89. Kaźmierczyk A., Franczak A., *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019.
90. Kmiecik Z. *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika* Kwartalnik Prawa Podatkowego 1/2000.
91. Kmiecik R. (red.) *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Kraków 2005.
92. Konarska – Wrzosek V. *Kodeks karny. Komentarz*, Warszawa 2018.
93. Koper R. *Swoboda wypowiedzi osoby przesłuchiwanej w procesie karnym*, Warszawa 2022.
94. Koper R. *Przeszukanie w wypadkach niecierpiących zwłoki*, Prokuratura i Prawo 11-12/2014.
95. Koper R. *Podmiotowe i przedmiotowe granice stosowania podsłuchu w procesie karnym*, Ius Novum 1/2019.
96. Koperkiewicz – Mordel K., Nykiel W., Chróścielewski W. *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2003.
97. Kopyściański M. *Dokument urzędowy jako dowód w postępowaniu podatkowym* Kwartalnik Prawno – Finansowy, 3/2020.
98. Kopyściański M. *Dokumenty elektroniczne gromadzone w toku postępowania podatkowego a powództwo o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa wytoczone na podstawie art. 189 1 k.p.c. (powództwo organu podatkowego)*, Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji, 2023, 133.
99. Koredczuk A. *Legalna teoria dowodowa i jej wpływ na rozwój inkwizycyjnego procesu karnego*, Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego T. XII, 2009.
100. Kosek – Wojnar M. *Zasady podatkowe w teorii i praktyce*, Warszawa 2012.
101. Kosikowski C. *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.
102. Kotarbiński T. *Kurs logiki dla prawników*, Warszawa 1960.
103. Krasoń M. „*Owoce zatrutego drzewa*” z perspektywy oskarżyciela publicznego w aspekcie konstytucyjnych podstaw procesu karnego, Problemy Prawa Karnego 2018, t. 2 (28).
104. Krawczyk A. *Naruszenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu podatkowym oraz sądowa ocena tego naruszenia* Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 3-4 (96-97)/2021
105. Król M. *O wartościach w Konstytucji Państwo i Prawo* 10/2022.
106. Kucharczyk B. *Swobodna ocena dowodów. Analiza interdyscyplinarna*, Kraków 2021.
107. Kukuła Z. *Poszukiwanie dowodów przestępstw gospodarczych*, Warszawa 2013.
108. Kulesza C. *Sędzia śledczy: inkwizytor czy gwarant praw jednostki? Refleksje historyczno-prawnoporównawcze* w: M. Mikołajczyk, J. Ciągwa, P. Fiedorczyk, A. Stawarska-Rippel, T. Adamczyk, A. Drogoń, W. Organiściak, K. Kuźmich (red.) *O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestopięciolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin*. Księga II, Białystok – Katowice 2010.
109. Kulicki J. *Dowody w postępowaniu podatkowym* Analizy BAS nr 6 (73).
110. Kwiatkowski Z. *Zakazy dowodowe w procesie karnym* Kraków 2005.
111. Lach A. *Wartości w procesie karnym* w: D. Szumiło – Kulczycka (red.) *W pogoni za rzetelnym procesem karnym. Księga dedykowana Profesorowi Stanisławowi Waltosowi* Warszawa 2022.
112. Lang W., Wróblewski J., Zawadzki S. *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1986.
113. Leszczyński L. *Zagadnienia teorii stosowania prawa. Doktryna i tezy orzecznictwa*, Kraków 2001.

114. Lipiński K. *Klauzula uadekwatniająca przesłanki niedopuszczalności dowodu w postępowaniu karnym (art. 168a kpk)* Prokuratura i Prawo 11, 2016.
115. Lipczyńska M. *Znaczenie i funkcje zasady „in dubio pro reo” w procesie karnym*, Państwo i Prawo 1967/10.
116. Łaszczyca G., Piątek W. *System prawa sądownictwa administracyjnego. Zagadnienia ogólne*, Warszawa 2023.
117. Majewska S. *Udział prokuratora w oględzinach zwłok*, Prokuratura i Prawo 10/2013.
118. Majka P. *Dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej jako dowód w postępowaniu podatkowym*, Toruński Rocznik Podatkowy 2018.
119. Mariański A. *Rozstrzygnięcie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego*, Warszawa 2009.
120. Mariański A. (red.) *Ordynacja podatkowa 2017. Poradnik dla praktyków*, Warszawa 2017.
121. Mariański A. *Reguły ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 2/2005.
122. Mariański A. *Swobodna czy dowolna ocena dowodów – teoria a praktyka*, Przegląd Podatkowy 8/2008.
123. Marszał K. (red.) *Zarys postępowań przed organami państwa. Część I*, Katowice 1981.
124. Marszał K. (red.) *Zarys postępowań przed organami państwa. Część II*, Katowice 1981.
125. Marszał K. (red.) *Proces karny*, Katowice 2005.
126. Mastalski R. *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
127. Mastalski R. *Z zagadnień wykładni prawa podatkowego*, Palestra 10/1991.
128. Mastalski R. *Autonomia prawa podatkowego a spójność i zupełność systemu prawa*, Przegląd Podatkowy 10/2003.
129. Mastalski R. *Wykładnia operatywna w prawie podatkowym* w: A. Dobaczewska, E. Juchniewicz, T. Sowiński (red.) *Daniny Publiczne. Prawo finansowe wobec wyzwań XXI wieku*, Warszawa 2010.
130. Masternak M. *Biegły w postępowaniu podatkowym*, Kwartalnik Prawa Publicznego 1-2/2001.
131. Masternak M. *Postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa oraz inne procedury stosowane w sprawach podatkowych* w: B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie* Toruń 2009.
132. Matusiakiewicz Ł. *Rola i znaczenie dowodu z opinii biegłego w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 9/2009.
133. Matuszewski J. S. *Przywileje i polityka podatkowa Ludwika Węgierskiego w Polsce*, Łódź 1983.
134. Miastkowski W. *Postępowanie karne skarbowe a (nie)przedawnienie zobowiązania podatkowego*, Doradztwo Podatkowe – Biuletyn Instytutu Studiów Podatkowych 4/2025.
135. Mikołajczyk M., Ciągwa J., Fiedorczyk P., Stawarska-Rippel A., Adamczyk T., Drogoń A., Organiściak W., Kuźmich K. (red.) *O prawie i jego dziejach księgi dwie. Studia ofiarowane profesorowi Adamowi Lityńskiemu w czterdziestopięciolecie pracy naukowej i siedemdziesięciolecie urodzin*. Księga II, Białystok – Katowice 2010.
136. Moras M. *Tortury a kara za nieposłuszeństwo w austriackich procedurach karnych epoki oświecenia*, Krakowskie Studia z Historii Państwa i Prawa 2017, 7 (2).
137. Morawski L. *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
138. Morawski L. *Wstęp do prawoznawstwa*, Toruń 2014.

139. Nędzarek A. *Zasady i zakres oceny dowodu z opinii biegłego (rzecoznawcy) przez sąd administracyjny i organ administracji publicznej* Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 1 (100)/2022.
140. Niezgódka – Medek M. *Ograniczenia w realizacji zasady prawdy obiektywnej z uwagi na sprzeczność dowodu z prawem* Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 2021/3.
141. Nita A. *Wymuszona współpraca podatnika w procesie wymiaru podatku*, Państwo i Prawo 12/2013.
142. Nita A. *Zakres i ciężar dowodu w postępowaniach dotyczących zobowiązań podatkowych* w: H. Dzwonkowski, J. Kulicki *Dylematy reformy systemu podatkowego w Polsce*, Warszawa 2016.
143. Nita A. *Domniemanie prawdziwości deklaracji podatkowej i jego znaczenie dowodowe*, *Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny* zeszyt 4/2020.
144. Nowacki J. *Domniemania prawne*, Katowice 1976.
145. Nowacki J., Tobor Z. *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2002.
146. Nowak T. *Konstytucja i ordynacja podatkowa jako instrumenty zapewnienia bezpieczeństwa prawnego podatnika przy określaniu ciężaru podatkowego*, Warszawa 2019.
147. Nykiel W. *Prawa podatnika a stanowienie prawa podatkowego – wybrane zagadnienia* *Kwartalnik Prawa Podatkowego* 4/2019.
148. Nykiel W. *Zasady podatkowe* w: B. Brzeziński (red.) *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*. Toruń 2009.
149. Obuchowski Sz. *Zasada zaufania w polskim postępowaniu podatkowym. Ujęcie modelowe* Gdańsk 2021.
150. Ofiarski Z. *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006.
151. Olszewski R., Małolepszy A. *Quo vadit processus criminalis? Rzeczywistość i wyzwania*, Warszawa – Łódź 2021.
152. Owsiak S. *Kontrowersje wokół współczesnej polityki podatkowej – wybrane zagadnienia* w: J. Szolno – Koguc. (red.) *Ewolucja roli podatków i systemów podatkowych we współczesnych gospodarkach*, Lublin 2019.
153. Ożóg I., Rudowski J. (red.) *Karuzele i inne oszustwa podatkowe. Metody przeciwdziałania unikania opodatkowania*, Warszawa 2021.
154. Paduch A. *Niezdolność świadków do spostrzegania lub komunikowania spostrzeżeń w postępowaniu administracyjnym i w postępowaniu podatkowym* *Forum Prawnicze* 2018/2.
155. Patryas W. *Elementy logiki dla prawników*, Poznań 1994.
156. Pawelec Sz. (red.) *Karuzele VAT. Wybrane regulacje prawa karnego materialnego i procesowego*, Warszawa 2020m
157. Piątkiewicz J., Lax G., Jakubiec J. *Służba śledcza. Podręcznik dla szkolenia funkcjonariuszów Policji Państwowej*, Warszawa 1928.
158. Pikulski S. *Podstawowe zagadnienia taktyki kryminalistycznej*, Białystok 1997.
159. Plebanek E. *Zakazane owoce z drzewa poznania. O granicach dopuszczalności wykorzystania w postępowaniu karnym dowodów pozyskanych nielegalnie (uwagi na tle art. 168a k.p.k.)*, *Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych*, 2019 z. 4.
160. Pływaczewski E. *Świadek koronny jako instrument zwalczania przestępczości zorganizowanej*, *Prokuratura i Prawo* 7-8/2010.
161. Presnarowicz S. *Zaskarżanie decyzji podatkowych w Polsce*, Białystok 2014.
162. Presnarowicz S. *Zasada in dubio pro tributario w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych* *Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego*, 11/2021 (881).

163. Presnarowicz S. *Dowody w odwoławczym postępowaniu podatkowym oraz w procedurach nadzwyczajnych wzruszeń decyzji podatkowych* w: R. Dowgier (red.) *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013.
164. Radbruch G. *Wstęp do prawoznawstwa* tłum. Cz. Znamierowski, Warszawa 1924, reprint: Sopot 2024.
165. Raglewska J., Raglewski J. *Kilka słów o znaczeniu rozstrzygnięcia zapadłego w postępowaniu w sprawie o przestępstwo skarbowe dla postępowania przed organami skarbowymi*, Czasopismo Prawa Karnego i Nauk Penalnych 3/2013.
166. Rakoczy B. *Tajemnica spowiedzi w polskim postępowaniu cywilnym, karnym i administracyjnym* Przegląd Sądowy 2003/11-12.
167. Redelbach A. *Wstęp do prawoznawstwa*, Poznań 1996.
168. Rozmaryn S. *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Lwów 1939.
169. Ruśkowski E., Etel L., Stankiewicz J. *Prawo podatkowe*, Białystok 1996.
170. Rutkowski B. *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 1999.
171. Rybarczyk S. *Eksperyment jako dowód w procesie karnym*, Warszawa 1973.
172. Rybarski R. *Nauka skarbowości*, Warszawa 1935.
173. Rymaszewski M. *Przesłuchanie strony w postępowaniu podatkowym*, Toruński Rocznik Podatkowy 2013.
174. Safjan M., Bosek L. (red.) *Konstytucja RP. Komentarz* Warszawa 2016.
175. Sakowicz A. (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020.
176. Sawa W. *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, Przegląd Podatkowy 3/2001.
177. Schaff L. *Problematyka domniemania niewinności w postępowaniu przygotowawczym*, Nowe Prawo 1954/9.
178. Siewierski M., Tylman J., Olszewski M. *Postępowanie karne w zarysie*, Warszawa 1974.
179. Skorupka J. (red.) *System Prawa Karnego Procesowego. t. VIII. 1 Dowody*, Warszawa 2019.
180. Skorupka J. (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2020.
181. Stachurski W. *Znaczenie procesowe zasady prawdy obiektywnej w kształtowaniu ciężaru dowodu w postępowaniu podatkowym*, Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego 3-4/2021.
182. Stanik K. *Instytucje procesowe jako instrumenty ochrony podatnika w postępowaniu podatkowym* w: J. Glumińska-Pawlic (red.) *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, Katowice 2007.
183. Stolarski P. *Związek sądów karnych w sprawach podatkowych ustaleniami organów finansowych w kontekście postulatu spójności systemowej procesu stosowania prawa*, Prokuratura i Prawo 2/2024.
184. Strzelec D. *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.
185. Strzelec D. *Postępowanie podatkowe a postępowanie karne skarbowe. Zasadnicze związki międzygałęziowe*, Warszawa 2023.
186. Strzelec D. *Dowody sprzeczne z prawem w postępowaniu podatkowym* Przegląd Podatkowy 1/2009.
187. Strzelec D. *Postępowanie podatkowe, przepisy proceduralne, stosowanie prawa podatkowego. Zagadnienia pojęciowo – terminologiczne* Toruński Rocznik Podatkowy 2009.
188. Strzelec D. *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym* Przegląd Prawa Publicznego 2/2011.
189. Strzelec D. *Obowiązek wyjaśnienia stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym – wątpliwości praktyczne i teoretyczne*, Palestra 2011/3-4.

190. Strzelec D. *Ocena legalności materiału dowodowego zgromadzonego w sprawie karnej na potrzeby postępowania podatkowego* Przegląd Podatkowy 8/2020.
191. Strzelec D. *Posługiwanie się w sprawach podatkowych materiałem pochodzącym ze spraw karnych lub karnych skarbowych* Forum Prawnicze 2(64)/2021.
192. Strzelec D. *Postępowanie podatkowe oraz postępowanie karne skarbowe. Problemy na styku dwóch procedur* w: A. Kaźmierczyk, A. Franczak (red.) *Prawo podatkowe w systemie prawa. Międzygałęziowe związki norm i instytucji prawnych*, Warszawa 2019.
193. Strzelec D., Łoboda M. *O dewolutywności postępowania podatkowego* Przegląd Podatkowy 6/2018.
194. Suchocka H. *Aktualność wartości chronionych przez Konstytucję z 1997r.*, Gdańskie Studia Prawnicze, 2018/2.
195. Szołno – Koguc J. *Ewolucja roli podatków i systemów podatkowych we współczesnych gospodarkach* Lublin 2019.
196. Szumiło – Kulczycka D. (red.) *W pogoni za rzetelnym procesem karnym. Księga dedykowana Profesorowi Stanisławowi Waltosiowi* Warszawa 2022.
197. Szymała M. *Prawo do obrony a możliwość nałożenia kary porządkowej na stronę postępowania podatkowego* Państwo i Prawo 5/2017.
198. Szymanek J. *Modele ustrojowego usytuowania prokuratury*, Warszawa 2022.
199. Świecki D. (red.) *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, Warszawa 2024.
200. Tęcza – Paciorek A., Wróblewski K. *Ciężar dowodu w procesie karnym, czyli jaka jest, a jaka będzie rola sądu (sędziego)*, Przegląd Sądowy 11-12/2014.
201. Tomaszewski T. *Alibi. Problematyka kryminalistyczna*, Warszawa 1993.
202. Tomkiewicz M. „*Tajemnica spowiedzi*” i „*tajemnica duszpasterska*” w procesie karnym Prokuratura i Prawo 2/2012.
203. Uruszczak W. *Species privilegium sunt due, unum generale, aliud speciale. Przywileje w dawnej Polsce*, Studia z Dziejów Państwa i Prawa Polskiego 11/2008.
204. Waltoś S. *Model postępowania przygotowawczego na tle prawnoporównawczym*, Warszawa 1968.
205. Waltoś S. *Owoce zatrutego drzewa*, Kraków 1978.
206. Waltoś S. *Konstytucyjna zasada domniemania niewinności, a środki masowego przekazu* Nauka 1/2009.
207. Widła T. *Ocena dowodu z opinii biegłego*, Katowice 1992.
208. Wiliński P. *Proces karny w świetle Konstytucji*, Warszawa 2011.
209. Wiliński P. (red.) *System prawa karnego procesowego t. III. 2 Zasady procesu karnego*, Warszawa 2014.
210. Wilk L. *Szczególne cechy odpowiedzialności za przestępstwa i wykroczenia podatkowe*, Katowice 2006.
211. Witczak R. *Szacowanie podstawy opodatkowania jako element racjonalnego systemu podatkowego* w: J. Iwin – Garzyńska (red.) *Opodatkowanie przedsiębiorstw. Wybrane zagadnienia* Warszawa 2013.
212. Witkowska K. *Biegły w postępowaniu karnym*, Prokuratura i Prawo 1/2013.
213. Wnorowski J. *Sposób działania jako środek identyfikacji sprawcy przestępstwa* Warszawa 1978.
214. Wolter W., Lipczyńska M. *Elementy logiki. Wykład dla prawników*, Warszawa – Wrocław 1980.
215. Woś T. (red.) *Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz*, Warszawa 2016.
216. Wójtowicz W., Smoleń P. (red.) *Prawo podatkowe*, Warszawa 2019.
217. Wronkowska S., Ziemiński Z. *Zarys teorii prawa*, Poznań 1997.

218. Wróblewski J. *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988.
219. Zalewski D., Wąsowski P. *Błędy organów podatkowych. Jak kwestionować decyzje i bronić swoich praw*, Warszawa 2025.
220. Zawadka P. *Raport z dochodzenia OLAF jako dokument urzędowy w postępowaniu administracyjnym i postępowaniu podatkowym* Przegląd Ustawodawstwa Gospodarczego nr 9/2020 (867).
221. Zembrzuski T. *Prawda jako wartość sprawiedliwego procesu*, Przegląd Sądowy 7-8/2023.
222. Ziemiński Z. *Logiczne podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 1966.
223. Ziemiński Z. *Logika praktyczna*, Warszawa 1999.

## Wykaz aktów prawnych

### Akty prawne obowiązujące

1. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 02 kwietnia 1997 roku (Dz. U. 1997 nr 78, poz. 483 ze zm.)
2. Konwencja z dnia 04 listopada 1950 roku o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Dz. U. 1993, nr 61, poz. 284 ze zm.)
3. Konwencja o Prawach Dziecka z dnia 20 listopada 1989 roku (Dz. U. 1991, nr 120, poz. 526 ze zm.)
4. Ustawa z dnia 28 kwietnia 1936 roku Prawo czekowe (t.j. Dz. U. 2016, poz. 462).
5. Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 roku Kodeks postępowania administracyjnego (t.j. Dz. U. 2024, poz. 572 ze zm.)
6. Ustawa z dnia 25 lutego 1964 roku Kodeks rodzinny i opiekuńczy (t.j. Dz. U. 2023, poz. 2809 ze zm.)
7. Ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 roku Kodeks cywilny (t.j. Dz. U. 2025 poz. 1071)
8. Ustawa z dnia 17 listopada 1964 roku Kodeks postępowania cywilnego (t.j. Dz. U. 2024, poz. 1568 ze zm.)
9. Ustawa z dnia 26 maja 1982 roku Prawo o adwokaturze (t.j. Dz. U. 2024, poz. 1564).
10. Ustawa z dnia 06 lipca 1982 roku o radcach prawnych (t.j. Dz. U. 2024, poz. 499).
11. Ustawa z dnia 06 lipca 1982 roku o księgach wieczystych i hipotece (t.j. Dz. U. 2025, poz. 341).
12. Ustawa z dnia 26 stycznia 1984 roku Prawo prasowe (T. j. Dz. U. 2018, poz. 1914 ze zm.)
13. Ustawa z dnia 18 kwietnia 1985 roku o rybactwie śródlądowym (t.j. Dz. U. 2022, poz. 883)
14. Ustawa z dnia 06 kwietnia 1990 roku o Policji (t.j. Dz. U. 2025, poz. 636 ze zm.)
15. Ustawa z dnia 12 października 1990 roku o Straży Granicznej (t.j. Dz. U. 2025, poz. 914 ze zm.)
16. Ustawa z dnia 28 września 1991 roku o lasach (t.j. Dz. U. 2025, poz. 567).
17. Ustawa z dnia 19 sierpnia 1994 roku o ochronie zdrowia psychicznego (t.j. Dz. U. 2024, poz. 917).
18. Ustawa z dnia 13 października 1995 roku Prawo łowieckie (t.j. Dz. U. 2025, poz. 539).
19. Ustawa z dnia 05 lipca 1996 roku o doradztwie podatkowym (t.j. Dz. U. 2021, poz. 2117).
20. Ustawa z dnia 06 czerwca 1997 roku Kodeks postępowania karnego (t.j. Dz. U. 2025, poz. 46 ze zm.)
21. Ustawa z dnia 06 czerwca 1997 roku Kodeks karny (t.j. Dz. U. 2025, poz. 383).
22. Ustawa z dnia 25 czerwca 1997 roku o świadku koronnym (t.j. Dz. U. 2016, poz. 1197).
23. Ustawa z dnia 21 sierpnia 1997 roku o ustroju sądów wojskowych (t.j. Dz. U. 2022, poz. 2250 ze zm.)
24. Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 2025, poz. 111 ze zm.)
25. Ustawa z dnia 10 września 1999 roku o Kodeks karny skarbowy (t.j. Dz. U. 2025, poz. 633).
26. Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 roku o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych (t.j. Dz. U. 2025, poz. 12) ze zm.)
27. Ustawa z dnia 24 maja 2002 roku o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i Agencji Wywiadu (t.j. Dz. U. 2025, poz. 902 ze zm.)

28. Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 roku Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz. U. 2024, poz. 935 ze zm.)
29. Ustawa z dnia 09 czerwca 2006 roku o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (t.j. Dz. U. 2025, poz. 712)
30. Ustawa z dnia 05 sierpnia 2010 roku o ochronie informacji niejawnych (t.j. Dz. U. 2025, poz. 1209).
31. Ustawa z dnia 28 stycznia 2016 roku Prawo o prokuraturze (t.j. Dz. U. 2024, poz. 390 ze zm.)
32. Ustawa z dnia 16 listopada 2016 roku o Krajowej Administracji Skarbowej (t.j. Dz. U. 2025, poz. 1131)
33. Ustawa z dnia 18 listopada 2020 roku o doręczeniach elektronicznych (t.j. Dz. U. 2024, poz. 1045 ze zm.)

### **Akty prawne nieobowiązujące**

1. Ustawa Rządowa z dnia 03 maja 1791 roku.
2. Konstytucja Księstwa Warszawskiego z dnia 22 lipca 1807 roku.
3. Konstytucja Królestwa Polskiego z dnia 27 listopada 1815 roku.
4. Ustawa z dnia 17 marca 1921 roku Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. 1921, nr 44, poz. 267 ze zm.)
5. Ustawa konstytucyjna z dnia 23 kwietnia 1935 roku (Dz. U. 1935, nr 30, poz. 227).
6. Konstytucja Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z dnia 22 lipca 1952 roku (t.j. Dz. U. 1976, nr 7, poz. 36 ze zm.)
7. Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 19 czerwca 1928 roku Kodeks postępowania karnego (Dz. U. 1928, nr 33, poz. 314 ze zm.)
8. Ustawa z dnia 15 marca 1934 roku Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. 1936, nr 14, poz. 134 ze zm.)
9. Dekret z dnia 16 maja 1946 roku O postępowaniu podatkowym (t.j. Dz. U. 1963, nr 11, poz. 60 ze zm.)
10. Ustawa z dnia 19 kwietnia 1969 roku Kodeks postępowania karnego (Dz. U. 1969, nr 13, poz. 94 ze zm.)
11. Ustawa z dnia 20 czerwca 1985 roku o prokuraturze (t.j. Dz. U. 2011, nr 270, poz. 1599 ze zm.)
12. Ustawa z dnia 02 lipca 2004 roku o swobodzie działalności gospodarczej (t.j. Dz. U. 2017, poz. 2168 ze zm.)

## Wykaz orzeczeń

### Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego

1. Wyrok TK z dnia 11 kwietnia 2000 roku, K 15/98, LEX nr 40018
2. Wyrok TK z dnia 27 maja 2002 roku, K 20/01, LEX nr 54068
3. Wyrok TK z dnia 27 stycznia 2003 roku, SK 50/03, LEX nr 82915
4. Wyrok TK z dnia 13 września 2011 roku, P 33/09, LEX nr 929854
5. Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 roku, SK 33/09, LEX nr 1353497
6. Wyrok TK z dnia 20 maja 2014 roku, SK 13/13, LEX nr 1463477
7. Postanowienie TK z dnia 21 września 2017 roku, K 27/16, LEX nr 2356048
8. Wyrok TK z dnia 13 grudnia 2017 roku, SK 48/15, LEX nr 2406906
9. Postanowienie TK z dnia 22 maja 2018 roku, K 24/16, LEX nr 2491175

### Orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

1. Wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 2015 roku, C 419/14, LEX nr 1941947
2. Wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 roku, C 189/18, LEX nr 2731876

### Orzeczenia Sądu Najwyższego

1. Wyrok SN z dnia 03 kwietnia 1996 roku, II KRN 2/96, LEX nr 26255
2. Wyrok SN z dnia 16 czerwca 1999 roku, V KKN 22/99, LEX nr 37470
3. Wyrok SN z dnia 06 stycznia 2004 roku, V KK 60/03, LEX nr 104378
4. Wyrok SN z dnia 09 lutego 2004 roku, V KK 194/03, LEX nr 102907
5. Postanowienie SN z dnia 22 lutego 2006 roku, III KK 222/05, LEX nr 181315
6. Postanowienie SN z dnia 26 kwietnia 2007 roku, I KZP 6/07, LEX nr 259799
7. Uchwała SN z dnia 26 kwietnia 2007 roku, I KZP 4/07, LEX nr 244459
8. Postanowienie SN z dnia 05 sierpnia 2009 roku, II KK 36/09, LEX nr 517094
9. Wyrok SN z dnia 15 maja 2012 roku, IV KK 398/11, LEX nr 1215351
10. Postanowienie SN z dnia 06 lutego 2013 roku, V KK 270/12, LEX nr 1293868
11. Wyrok SN z dnia 20 marca 2013 roku, II KK 230/12, LEX nr 1294447
12. Wyrok SN z dnia 04 grudnia 2013 roku, IV KK 273/13, LEX nr 1418733
13. Postanowienie SN z dnia 29 stycznia 2015 roku, I KZP 25/14, LEX nr 1621318
14. Wyrok SN z dnia 09 lipca 2015 roku, III KK 39/15, LEX nr 1813407
15. Postanowienie SN z dnia 21 stycznia 2016 roku, II KK 372/15, LEX nr 1959482
16. Wyrok SN z dnia 04 maja 2016 roku, III KK 334/15, LEX nr 2044481
17. Wyrok SN z dnia 20 października 2016 roku, III KK 127/16, LEX nr 2141229
18. Wyrok SN z dnia 16 lutego 2017 roku, II KK 382/16, LEX nr 2261008
19. Postanowienie SN z dnia 09 sierpnia 2017 roku, II KK 182/17, LEX nr 2376889
20. Wyrok SN z dnia 14 maja 2019 roku, II KK 293/18, LEX nr 2677089
21. Postanowienie SN z dnia 05 lutego 2020 roku, IV KK 698/19, LEX nr 3178892
22. Postanowienie SN z dnia 30 czerwca 2021 roku, IV KK 216/21, LEX nr 3294594
23. Wyrok SN z dnia 03 listopada 2021 roku, III KK 373/20, LEX nr 3306162
24. Uchwała SN z dnia 09 listopada 2021 roku, I KZP 5/21, LEX nr 3253397
25. Postanowienie SN z dnia 16 grudnia 2021 roku, IV KK 555/21, LEX nr 3327645
26. Postanowienie SN z dnia 14 grudnia 2022 roku, IV KK 497/22, LEX nr 3458431
27. Wyrok SN z dnia 01 lutego 2023 roku, I KK 130/21, LEX nr 3522596

## Orzeczenia sądów powszechnych

1. Wyrok SA w Lublinie z dnia 11 grudnia 1997 roku, II AKa 155/97, LEX nr 32336
2. Wyrok SA w Lublinie z dnia 22 stycznia 2001 roku, II AKa 249/00, LEX nr 55375
3. Wyrok SA w Warszawie z dnia 23 czerwca 2002 roku, II AKa 34/21, LEX nr 3372179
4. Wyrok SA w Krakowie z dnia 04 grudnia 2002 roku, II AKa 321/02, LEX nr 78562
5. Wyrok SA w Krakowie z dnia 29 października 2003 roku, II AKa 3216/03, LEX nr 103944
6. Wyrok SA w Krakowie z dnia 14 października 2008 roku, II AKa 132/08, LEX nr 484814
7. Wyrok SA w Lublinie z dnia 29 kwietnia 2009 roku, II AKa 63/09, LEX nr 508296
8. Wyrok SA w Lublinie z dnia 18 maja 2009 roku, II AKa 122/08, LEX nr 513128
9. Wyrok SA w Białymstoku z dnia 18 marca 2010 roku, II AKa 18/10, LEX nr 577418
10. Wyrok SA w Gdańsku z dnia 21 kwietnia 2010 roku, II AKa 29/10, LEX nr 653726
11. Wyrok SA w Krakowie z dnia 28 maja 2010 roku, II AKa 71/10, LEX nr 621377
12. Wyrok SA w Lublinie z dnia 06 czerwca 2011 roku, II AKa 91/11, LEX nr 895936
13. Wyrok SA w Katowicach z dnia 13 września 2011 roku, II AKa 210/11, LEX nr 1102910
14. Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 16 lutego 2012 roku, II AKa 21/12, LEX nr 1120037
15. Wyrok SA w Łodzi z dnia 27 września 2012 roku, II AKa 83/12, LEX nr 1220567
16. Wyrok SA w Warszawie z dnia 24 maja 2013 roku, II AKa 102/13, LEX nr 1324790
17. Wyrok SA w Warszawie z dnia 29 listopada 2013 roku, II AKa 377/13, LEX nr 1396984
18. Wyrok SA w Białymstoku z dnia 10 czerwca 2014 roku, II AKa 80/14, LEX nr 1496381
19. Wyrok SA w Katowicach z dnia 23 października 2014 roku, II AKa 278/14, LEX nr 1540801
20. Wyrok SA w Warszawie z dnia 01 kwietnia 2015 roku, II AKa 463/14, LEX nr 1667652
21. Wyrok SA w Gdańsku z dnia 09 kwietnia 2015 roku, II AKa 32/15, LEX nr 1929197
22. Wyrok SA w Białymstoku 21 kwietnia 2015 roku, II AKa 53/15, LEX nr 1730140
23. Wyrok SA w Krakowie z dnia 06 września 2016 roku, II AKa 116/16, LEX nr 2287897
24. Wyrok SA w Warszawie z dnia 15 grudnia 2016 roku, II AKa 264/18, LEX nr 2747724
25. Wyrok SA w Warszawie z dnia 20 września 2017 roku, II AKa 251/17, LEX nr 2375041
26. Wyrok SA w Katowicach z dnia 18 maja 2018 roku, II AKa 145/18, LEX nr 2612792
27. Wyrok SA w Katowicach z dnia 21 września 2018 roku, II AKa 271/18, LEX nr 2751434
28. Postanowienie SA w Krakowie z dnia 14 grudnia 2018 roku, II AKz 237/18, LEX nr 2692001
29. Wyrok SA w Katowicach z dnia 08 kwietnia 2021 roku, II AKa 450/20, LEX nr 3335601
30. Wyrok SA w Szczecinie z dnia 14 maja 2021 roku, II AKa 173/20, LEX nr 3330826
31. Wyrok SA w Łodzi z dnia 06 lipca 2021 roku, II AKa 25/21, LEX nr 3439381
32. Wyrok SA w Warszawie z dnia 03 sierpnia 2021 roku, II AKa 315/20, LEX nr 3254198
33. Wyrok SA we Wrocławiu z dnia 30 września 2021 roku, II AKa 136/21, LEX nr 3304863
34. Wyrok SA w Poznaniu z dnia 24 listopada 2021 roku, II AKa 212/20, LEX nr 3285763
35. Wyrok SA w Lublinie z dnia 30 listopada 2021 roku, II AKa 61/21, LEX nr 3450360
36. Wyrok SA w Szczecinie z dnia 27 stycznia 2022 roku, II AKa 320/21, LEX nr 3330124
37. Wyrok SA w Katowicach z dnia 11 marca 2022 roku, II AKa 288/21, LEX nr 3587025
38. Wyrok SA w Poznaniu z dnia 07 kwietnia 2022 roku, I AGa 253/21, LEX nr 3499617
39. Wyrok SA w Warszawie z dnia 10 sierpnia 2023 roku, II AKa 45/23, LEX nr 3624180
40. Wyrok SA w Poznaniu z dnia 24 października 2023 roku, II AKa 188/23, LEX nr 3643697

## Orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego

1. Wyrok NSA z dnia 23 września 1982 roku, III SA 103/82, CBOSA
2. Wyrok NSA z dnia 18 stycznia 1988 roku, II SA 964/87, CBOSA
3. Wyrok NSA OZ w Łodzi z dnia 18 czerwca 1996 roku, SA/Ł 1212/95, CBOSA
4. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 23 października 1998 roku, IV SA 1672/96, LEX nr 45690
5. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 31 marca 2000 roku, III SA 938/99, LEX nr 45248
6. Wyrok NSA w Lublinie z dnia 22 maja 2000 roku, I SA/Lu 249/99, LEX nr 45373
7. Wyrok NSA w Katowicach z dnia 11 września 2000 roku, I SA/Ka 559/99, LEX nr 44729.
8. Wyrok NSA w Łodzi z dnia 04 lipca 2001 roku, I SA/Łd 1875/00, LEX nr 53243
9. Wyrok NSA w Katowicach z dnia 11 października 2001 roku, I SA/Ka 1547/00, LEX nr 54701
10. Wyrok NSA w Warszawie z dnia 25 kwietnia 2002 roku, III SA 1462/02, LEX nr 110160
11. Uchwała 7 sędziów NSA z dnia 25 kwietnia 2005 roku, FPS 6/04, LEX nr 150133
12. Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2005 roku, I FSK 625/14, LEX nr 187571
13. Wyrok NSA z dnia 31 stycznia 2006 roku, II FSK 276/05, LEX nr 265445
14. Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2006 roku, I FSK 1077/05, LEX nr 202937
15. Wyrok NSA z dnia 10 marca 2006 roku, I FSK 680/05, LEX nr 231175
16. Wyrok NSA z dnia 29 sierpnia 2006 roku, I FSK 1045/05, LEX nr 262095
17. Wyrok NSA z dnia 17 listopada 2006 roku, II FSK 1408/05, LEX nr 263841
18. Wyrok NSA z dnia 16 maja 2007 roku, I GSK 1264/06, LEX nr 937001.
19. Wyrok NSA z dnia 06 września 2007 roku, II FSK 110/07, LEX nr 377583.
20. Wyrok NSA z dnia 19 października 2007 roku, I FSK 1015/06, LEX nr 419851
21. Wyrok NSA z dnia 21 grudnia 2007 roku, II FSK 176/07, LEX nr 364727
22. Wyrok NSA z dnia 06 czerwca 2008 roku, II FSK 851/07, LEX nr 1011601
23. Wyrok NSA z dnia 30 lipca 2008 roku, I FSK 826/07, LEX nr 492400
24. Wyrok NSA z dnia 24 września 2008 roku I FSK 1128/07 LEX nr 969631
25. Wyrok NSA z dnia 08 stycznia 2009 roku, I FSK 1789/07, LEX nr 537210
26. Wyrok NSA z dnia 21 maja 2009 roku, I FSK 382/08, LEX nr 551699
27. Wyrok NSA z dnia 29 października 2009 roku, II FSK 902/08, LEX nr 550424
28. Wyrok NSA z dnia 18 listopada 2009 roku, II FSK 938/08 LEX nr 550434
29. Wyrok NSA z dnia 07 stycznia 2010 roku, II FSK 3/09, LEX nr 596374
30. Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2010 roku, II FSK 1313/08, LEX nr 558887
31. Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2010 roku, I FSK 709/09, LEX nr 594175
32. Wyrok NSA z dnia 13 maja 2010 roku, I FSK 910/09, LEX nr 594284
33. Wyrok NSA z dnia 27 lipca 2010 roku, I GSK 966/09, LEX nr 694636
34. Wyrok NSA z dnia 31 sierpnia 2010 roku, I GSK 1078/09, LEX nr 744636
35. Wyrok NSA z dnia 16 września 2010 roku, I FSK 1266/09, LEX nr 617235
36. Wyrok NSA z dnia 08 października 2010 roku, I FSK 1674/09, LEX nr 744347
37. Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2010 roku, I GSK 492/09, LEX nr 1611919
38. Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 roku, II FSK 224/10, LEX nr 798218
39. Wyrok NSA z dnia 29 marca 2011 roku, I FSK 399/10, LEX nr 1079518
40. Wyrok NSA z dnia 08 kwietnia 2011 roku, II FSK 2070/09, LEX nr 1081296
41. Wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2011 roku, I GSK 185/10, LEX nr 1080730
42. Wyrok NSA z dnia 23 maja 2011 roku, I GSK 235/10, LEX nr 990057
43. Wyrok NSA z dnia 27 września 2011 roku, I FSK 1223/10, LEX nr 965861
44. Wyrok NSA z dnia 07 października 2011 roku, I FSK 1437/10, LEX nr 1069255
45. Wyrok NSA z dnia 06 marca 2012 roku, I FSK 578/11, LEX nr 1136276
46. Wyrok NSA z dnia 16 maja 2012 roku, II FSK 2280/10, LEX nr 1404500

47. Wyrok NSA z dnia 16 maja 2012 roku, II FSK 2192/10, LEX nr 1244175
48. Wyrok NSA z dnia 30 maja 2012 roku, II FSK 2313/10, LEX nr 1218967
49. Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2012 roku, II FSK 131/11, LEX nr 1215851
50. Wyrok NSA z dnia 06 września 2012 roku, II FSK 218/11, LEX nr 1970957
51. Wyrok NSA z dnia 04 października 2012 roku, I FSK 1998/11, LEX nr 1233045
52. Wyrok NSA z dnia 27 listopada 2012 roku, I FSK 913/11, LEX nr 1291687
53. Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2013 roku, II FSK 396/13 LEX nr 13370717
54. Wyrok NSA z dnia 28 maja 2013 roku, II FSK 1781/11, LEX nr 1328797
55. Wyrok NSA z dnia 03 lipca 2013 roku, I FSK 1229/12, LEX nr 1604797
56. Wyrok NSA z dnia 05 lipca 2013 roku, II FSK 2317/11, LEX nr 1351339
57. Wyrok NSA z dnia 13 grudnia 2013 roku, I FSK 1645/12, LEX nr 1438366
58. Wyrok NSA z dnia 19 sierpnia 2014 roku, II FSK 2166/12, LEX nr 1495868
59. Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2014 roku, II FSK 2690/14, LEX nr 1591827
60. Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2015 roku, II FSK 3151/12, LEX nr 1769603
61. Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 roku, II FSK 3104/13, LEX nr 2033571
62. Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2016 roku, II FSK 3226/13, LEX nr 2033617
63. Wyrok NSA z dnia 04 marca 2016 roku, I FSK 1304/14, LEX nr 2010259
64. Wyrok NSA z dnia 01 czerwca 2016 roku, I FSK 2041/14, LEX nr 2082207
65. Wyrok NSA z dnia 28 września 2016 roku, I GSK 1945/14, LEX nr 2142940
66. Wyrok NSA z dnia 28 września 2016 roku, I GSK 328/16, LEX nr 2142943
67. Wyrok NSA z dnia 28 października 2016 roku, II FSK 2835/14, LEX nr 2158173
68. Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2017 roku, II FSK 3854/14, LEX nr 2270632
69. Wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2017 roku, II FSK 923/15, LEX nr 2284478
70. Wyrok NSA z dnia 05 maja 2017 roku, I FSK 1674/15, LEX nr 2315628
71. Wyrok NSA z dnia 11 maja 2017 roku, I FSK 1704/15, LEX nr 2315350
72. Wyrok NSA z dnia 14 września 2017 roku, II FSK 2452/12, LEX nr 2394027
73. Wyrok NSA z dnia 20 października 2017 roku, II GSK 181/16, LEX nr 2409656
74. Wyrok NSA z dnia 08 listopada 2017 roku, I FSK 2271/15, LEX nr 2408168
75. Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2018 roku, II FSK 627/16, LEX nr 2466599
76. Wyrok NSA z dnia 13 kwietnia 2018 roku, II FSK 951/16, LEX nr 2494279
77. Wyrok NSA z dnia 17 kwietnia 2018 roku, I FSK 1002/16, LEX nr 2494206
78. Wyrok NSA z dnia 25 kwietnia 2018 roku, I FSK 1191/16, LEX nr 2497042
79. Wyrok NSA z dnia 08 maja 2018 roku, II FSK 2672/17, LEX nr 2527667
80. Wyrok NSA z dnia 03 lipca 2018 roku, I FSK 1628/16, LEX nr 2542348
81. Wyrok NSA z dnia 11 września 2018 roku, II FSK 2294/18, LEX nr 2562414
82. Wyrok NSA z dnia 31 października 2018 roku, I FSK 1594/18, LEX nr 2587919
83. Wyrok NSA z dnia 18 grudnia 2018 roku, II SA/Wa 891/17, LEX nr 2745052
84. Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2019 roku, I FSK 393/17, LEX nr 2619029
85. Wyrok NSA z dnia 07 lutego 2019 roku, I FSK 142/17, LEX nr 2633871
86. Wyrok NSA z dnia 07 lutego 2019 roku, I FSK 1860/17, LEX nr 2623596
87. Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2019 roku, I FSK 2040/16, LEX nr 2688630.
88. Wyrok NSA z dnia 25 czerwca 2019 roku, II FSK 2394/17, LEX nr 2712474
89. Wyrok NSA z dnia 19 września 2019 roku, I FSK 1287/19, LEX nr 2743011
90. Wyrok NSA z dnia 28 listopada 2019 roku, II FSK 152/18, LEX nr 2772089
91. Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2020 roku, I FSK 1672/17, LEX nr 3019838
92. Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2020 roku, I FSK 1803/17, LEX nr 3030838
93. Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2020 roku, I FSK 1790/17, LEX nr 3010480
94. Wyrok NSA z dnia 05 marca 2020 roku, I FSK 1181/19, LEX nr 3059049
95. Wyrok NSA z dnia 29 maja 2020 roku, II FSK 2755/19, LEX nr 3019948
96. Wyrok NSA z dnia 09 czerwca 2020 roku, II FSK 1603/19, LEX nr 3052036

97. Wyrok NSA z dnia 22 września 2020 roku, II FSK 1316/18, LEX nr 3075747
98. Wyrok NSA z dnia 28 września 2020 roku, I FSK 675/20, LEX nr 3057134
99. Wyrok NSA z dnia 26 listopada 2020 roku, I GSK 858/17, LEX nr 3097998
100. Wyrok NSA z dnia 04 grudnia 2020 roku, I FSK 649/20, LEX nr 3121881
101. Wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2020 roku, II FSK 2340/18, LEX nr 3124507
102. Wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 roku, II FSK 22418/18, LEX nr 3113850
103. Wyrok NSA z dnia 06 maja 2021 roku, III FSK 3417/21, LEX nr 3227148
104. Wyrok NSA z dnia 12 maja 2021 roku, II FSK 3814/18, LEX nr 3188200
105. Uchwała NSA z dnia 24 maja 2021 roku, I FPS 1/21, LEX nr 3178297
106. Wyrok NSA z dnia 29 lipca 2021 roku, III FSK 3820/21, LEX nr 3217933
107. Wyrok NSA z dnia 05 sierpnia 2021 roku, II FSK 504/21, LEX nr 3217922
108. Wyrok NSA z dnia 15 września 2021 roku, III FSK 4039/21, LEX nr 3247707
109. Wyrok NSA z dnia 14 października 2021 roku, I FSK 1495/21, LEX nr 3326335
110. Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2021 roku, I FSK 1782/21, LEX nr 3284030
111. Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2021 roku, I FSK 2045/21, LEX nr 3331591
112. Wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2022 roku, II FSK 1343/21, LEX nr 3442197
113. Wyrok NSA z dnia 21 stycznia 2022 roku, I FSK 550/18, LEX nr 3325695
114. Wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2022 roku, I FSK 1088/22, LEX nr 3514861
115. Wyrok NSA z dnia 15 lutego 2022 roku, III FSK 286/21, LEX nr 3325389
116. Wyrok NSA z dnia 16 lutego 2022 roku, I FSK 2645/21, LEX nr 3452175
117. Wyrok NSA z dnia 13 maja 2022 roku, II FSK 278/22, LEX nr 3510244
118. Wyrok NSA z dnia 02 czerwca 2022 roku, III FSK 650/21, LEX nr 3363251
119. Wyrok NSA z dnia 09 czerwca 2022 roku, II FSK 2700/19, LEX nr 3380097
120. Wyrok NSA z dnia 12 lipca 2022 roku, I FSK 706/22, LEX nr 3421480
121. Wyrok NSA z dnia 21 lipca 2022 roku, III FSK 723/21, LEX nr 3398217
122. Wyrok NSA z dnia 09 września 2022 roku, II FSK 644/22, LEX nr 3522105
123. Wyrok NSA z dnia 19 października 2022 roku, III FSK 2230/21, LEX nr 3451886
124. Wyrok NSA z dnia 20 października 2022 roku, III FSK 1014/21, LEX nr 3425218
125. Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2022 roku, II GSK 1122/19, LEX nr 3506036
126. Wyrok NSA z dnia 09 grudnia 2022 roku, I FSK 1749/19, LEX nr 3521655
127. Wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2023 roku, I FSK 1696/18, LEX nr 3553050
128. Wyrok NSA z dnia 28 lutego 2023 roku, III FSK 1711/21, LEX nr 3520113
129. Wyrok NSA z dnia 02 marca 2023 roku, III FSK 41/22, LEX nr 3520146
130. Wyrok NSA z dnia 21 marca 2023 roku, I FSK 1969/18, LEX nr 3600317
131. Wyrok NSA z dnia 28 marca 2023 roku, I FSK 2261/18, LEX nr 3553446
132. Wyrok NSA z dnia 30 marca 2023 roku, III FSK 8/22, LEX nr 3563654
133. Wyrok NSA z dnia 19 kwietnia 2023 roku, II GSK 2483/21, LEX nr 3577834
134. Wyrok NSA z dnia 26 maja 2023 roku, III FSK 1400/22, LEX nr 3593604
135. Wyrok NSA z dnia 15 czerwca 2023 roku, II FSK 214/21, LEX nr 3595416
136. Wyrok NSA z dnia 28 czerwca 2023 roku, I FSK 325/19, LEX nr 3611816
137. Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2023r. I FSK 400/23 LEX nr 3704725
138. Wyrok NSA z dnia 08 sierpnia 2023 roku, III FSK 516/23, LEX nr 3601850
139. Wyrok NSA z dnia 17 sierpnia 2023 roku, III FSK 106/23, LEX nr 3604009
140. Wyrok NSA z dnia 01 września 2023r. I FSK 1095/19 LEX nr 3650112
141. Wyrok NSA z dnia 21 września 2023 roku, I FSK 896/19, LEX nr 3697661
142. Wyrok NSA z dnia 16 listopada 2023 roku, I FSK 1413/18, LEX nr 3658699
143. Wyrok NSA z dnia 14 grudnia 2023 roku, I FSK 2232/19, LEX nr 3695587
144. Wyrok NSA z dnia 26 marca 2024r. I FSK 1389/20 LEX nr 3737896,
145. Wyrok NSA z dnia 11 września 2024 roku, I FSK 1734/20, LEX nr 3815369
146. Wyrok NSA z dnia 19 lutego 2025 roku, III FSK 1376/23, LEX nr 3847214

## Orzeczenia wojewódzkich sądów administracyjnych

1. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 21 stycznia 2004 roku, I SA/Gd 1958/00, LEX nr 129335
2. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2006 roku, III SA/Wa 780/05, LEX nr 204451
3. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 08 listopada 2006 roku, III SA/Wa 1585/06, LEX nr 301305
4. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 05 grudnia 2006 roku, III SA/Gl 904/06, LEX nr 909048.
5. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 01 sierpnia 2007 roku, I SA/Wr 1155/06, LEX nr 923069
6. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 czerwca 2008 roku, I SA/Po 408/08, LEX nr 480151
7. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 czerwca 2008 roku, III SA/Wa 1989/07, LEX nr 477492
8. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 08 lipca 2008 roku I SA/Po 333/08 LEX nr 485374,
9. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 26 września 2008 roku I SA/Lu 260/08 LEX nr 491489,
10. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 08 stycznia 2009 roku, II SA/Gd 324/08, LEX nr 485886
11. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 21 stycznia 2009 roku, I SA/Bk 432/08, LEX nr 483206
12. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 lutego 2009 roku, I SA/Kr 1661/08, LEX nr 539130
13. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 19 marca 2009 roku I SA/Go 909/08 LEX nr 500828.
14. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 maja 2009 roku, I SA/Po 240/09, LEX nr 512122
15. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 22 lipca 2009 roku, I SA/Po 421/09, LEX nr 529553
16. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 sierpnia 2009 roku, III SA/Wa 217/09, LEX nr 553375
17. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 sierpnia 2009 roku, I SA/Po 265/09, LEX nr 513049
18. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 10 listopada 2009 roku, I SA/Go 444/09, LEX nr 549774.
19. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 listopada 2009 roku, III SA/Wa 952/09, LEX nr 550229
20. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 grudnia 2009 roku, I SA/Gl 1140/08, LEX nr 549733
21. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 08 stycznia 2010 roku, III SA/Gl 150/09, LEX nr 584278
22. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 08 lutego 2010 roku, I SA/Gd 918/09, LEX nr 559412
23. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 07 maja 2010 roku, I SA/Wr 251/10, LEX nr 599631
24. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 maja 2010 roku, I SA/Kr 576/10, LEX nr 673320
25. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 13 sierpnia 2010 roku, I SA/Łd 556/10 LEX nr 751564
26. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 06 września 2010 roku, I SA/Gd 666/10, LEX nr 747993
27. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 08 września 2010 roku, I SA/Bk 48/10, LEX nr 747701
28. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 29 października 2010 roku, I SA/Ke 505/10, LEX nr 748987
29. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 listopada 2010 roku, I FSK 1696/18, LEX nr 3553050
30. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 14 stycznia 2011 roku, I SA/Kr 567/10, LEX nr 749266
31. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 23 marca 2011 roku, I SA/Bk 720/10, LEX nr 785794
32. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 kwietnia 2011 roku, I SA/Łd 1224/10, LEX nr 969427
33. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 09 stycznia 2012 roku, III SA/Gl 2695/10, LEX nr 1109208
34. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 12 stycznia 2012 roku, I SA/Go 1075/11, LEX nr 1109617
35. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 stycznia 2012 roku, I SA/Wr 1549/11, LEX nr 1113506

36. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 16 lutego 2012 roku, I SA/Łd 1434/11, LEX nr 1120997
37. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 07 lutego 2013 roku, I SA/Rz 1145/12, LEX nr 1277906.
38. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 08 kwietnia 2014 roku, III SA/Wa 1781/13, LEX nr 1582482
39. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 25 marca 2014 roku, I SA/Ke 92/14, LEX nr 1518446
40. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 22 maja 2015 roku, I SA/Kr 489/15, LEX nr 1755749
41. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 03 listopada 2016 roku, I SA/Go 257/16, LEX nr 2151987
42. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 grudnia 2016 roku, III SA/Kr 1066/16, LEX nr 2192394
43. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 stycznia 2017 roku, III SA/Wa 2959/15, LEX nr 2270673
44. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 marca 2017 roku, I SA/Gl 1345/16, LEX nr 2271131
45. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 27 marca 2017 roku, III SA/Wa 1274/16, LEX nr 2399629
46. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 20 kwietnia 2017 roku, I SA/Gl 1261/16, LEX nr 2293449
47. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 czerwca 2017 roku, I SA/Kr 961/16, LEX nr 2330035
48. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 12 lipca 2017 roku, I SA/Sz 481/17, LEX nr 2357225.
49. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 lipca 2017 roku, I SA/Gd 207/17, LEX nr 2338307
50. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 02 sierpnia 2017 roku, I SA/Po 220/17, LEX nr 2341965
51. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 stycznia 2018 roku, I SA/Lu 965/17, LEX nr 2440214
52. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 06 lutego 2018 roku, I SA/Wr 544/17, LEX nr 2491774.
53. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 08 lutego 2018 roku, II SA/Wa 891/17, LEX nr 2745052
54. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 lutego 2018 roku, I SA/Łd 1158/17, LEX nr 2453274.
55. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 17 kwietnia 2018 roku, I SA/Lu 856/17, LEX nr 2486116
56. Wyrok WSA w Kielcach z dnia 19 kwietnia 2018 roku, I SA/Ke 703/17, LEX nr 2493889
57. Wyrok WSA w Opolu z dnia 25 kwietnia 2018 roku, I SA/Op 78/2018, LEX nr 2493610
58. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 09 maja 2018 roku, I SA/Łd 205/18, LEX nr 2496951
59. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 10 maja 2018 roku, I SAB/Ol 4/18, LEX nr 2501026
60. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 05 czerwca 2018 roku, I SA/Gd 55/18, LEX nr 2507530
61. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 czerwca 2018 roku, III SA/Wa 72/18, LEX nr 2739277
62. Wyrok WSA w Opolu z dnia 22 lipca 2018 roku, I SA/Op 516/19, LEX nr 3042723
63. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 08 sierpnia 2018 roku, I SA/Wr 552/18, LEX nr 2564526
64. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 sierpnia 2018 roku, III SAB/Gl 23/18, LEX nr 2549027
65. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 21 sierpnia 2018 roku, I SAB/Wr 17/17, LEX nr 2457284
66. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 07 grudnia 2018 roku, I SA/Wr 908/2018, LEX nr 2612234
67. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 kwietnia 2019 roku, III SA/Wa 2225/18, LEX nr 2754057.
68. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 16 maja 2019 roku, III SA/Gl 195/18, LEX nr 2678743.
69. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 31 maja 2019 roku, I SA/Go 54/19, LEX nr 2682065
70. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 05 czerwca 2019 roku, I SA/Łd 140/19, LEX nr 2691326

71. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 19 czerwca 2019 roku, I SA/GI 393/19, LEX nr 2692302
72. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 11 lipca 2019 roku, I SA/Po 1520/19, LEX nr 2745353
73. Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 29 sierpnia 2019 roku, I FSK 2094/21, LEX nr 3889391
74. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 18 września 2019 roku, I SA/Lu 130/19, LEX nr 2778757
75. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 19 września 2019 roku, III SAB/Wa 31/19, LEX nr 2740226
76. Wyrok WSA w Szczecinie z dnia 17 października 2019 roku, I SA/Sz 300/19, LEX nr 2748484
77. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 października 2019 roku, III SA/Wa 343/19, LEX nr 2944923
78. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 13 listopada 2019 roku, I SA/Bk 118/19, LEX nr 2749329
79. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 11 grudnia 2019 roku, I SA/Gd 1744/19, LEX nr 2768103
80. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 14 stycznia 2020 roku, I SA/Bk 284/19, LEX nr 2773483
81. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 stycznia 2020 roku, I SA/Po 499/19, LEX nr 2782037
82. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 04 lutego 2020 roku, I SA/Łd 774/19, LEX nr 2786104
83. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 05 lutego 2020 roku, I SA/Ł,d 757/19, LEX nr 2791251
84. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 03 marca 2020 roku, I SA/Rz 1/20, LEX nr 2895351
85. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 marca 2020 roku, III SA/Wa 1903/19, LEX nr 3099339
86. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 kwietnia 2020 roku, II SA Wa 2310/19, LEX nr 3099336
87. Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 30 czerwca 2020 roku, I SA/Bd 24/20, LEX nr 3022357
88. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 09 lipca 2020 roku, III SA/Łd 60/20, LEX nr 3040603
89. Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 23 lipca 2020 roku, I SA/GI 217/20, LEX nr 3049896
90. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 04 listopada 2020 roku, I SA/Gd 548/20, LEX nr 3085933
91. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 10 listopada 2020 roku, I SA/Gd 476/20, LEX nr 3089016
92. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 16 grudnia 2020 roku, I SA/Gd 845/20, Lex nr 3113723
93. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 stycznia 2021 roku, I SA/Lu 475/20, LEX nr 3119161
94. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 marca 2021 roku, III SA/Po 470/20, LEX nr 3172202
95. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 19 maja 2021 roku, I SA/Bk 18/21, LEX nr 3197478
96. Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 czerwca 2021 roku, I SA/Ol 106/20, LEX nr 3213928
97. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 04 listopada 2021 roku, I SA/Kr 744/21, LEX nr 3259160
98. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 2 grudnia 2021, I SA/Łd 693/21, LEX nr 3281879
99. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2021 roku, I SA/Po 636/21, LEX nr 3304671
100. Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 12 stycznia 2022 roku, I SA/Bk 135/21, LEX nr 3302934
101. Wyrok WSA w Krakowie z dnia 09 lutego 2022 roku, I SA/Kr 1521/21, LEX nr 3319909
102. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 02 marca 2022 roku, I SA/Po 607/21, LEX nr 3333598
103. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 06 maja 2022 roku, I SA/Po 188/22, LEX nr 3348789
104. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 23 czerwca 2022 roku, I SA/Rz 241/22, LEX nr 3365101
105. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 04 października 2022 roku, I SA/Łd 505/22, LEX nr 3416666
106. Wyrok WSA w Łodzi z dnia 29 listopada 2022 roku, I SA/Łd 452/22, LEX nr 3446365
107. Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 06 grudnia 2022 roku, I SA/Gd 669/22, LEX nr 3480642
108. Wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 18 lipca 2023 roku, I SAB/Rz 6/23, LEX nr 3591566.

109. Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 01 sierpnia 2023 roku, III SA/Po 264/23, LEX nr 3599701
110. Wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 września 2023 roku, I SA/Lu 237/23, LEX nr 3612786
111. Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 13 lutego 2024r. I SA/Wr 624/23 LEX nr 3691325