

The background is a gradient from dark purple at the top to deep blue at the bottom, speckled with white dots resembling a starry sky. Overlaid on this are several faint, white geometric patterns. On the left, there is a large circular scale with tick marks and numbers ranging from 150 to 260. To its right, there are several concentric circles and arcs, some with arrows indicating a clockwise direction. These elements suggest a theme of mathematics, astronomy, or scientific inquiry.

POSTĘPOWANIE DOWODOWE

DOWÓD

Art. 180

§ 1. Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

§ 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.

RODZAJE DOWODÓW

Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności:

- 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 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.

ZASADA ZUPEŁNOŚCI MATERIAŁU DOWODOWEGO

Art. 187

§ 1. Organ podatkowy jest **obowiązany** zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć **cały materiał dowodowy**.

§ 2. Organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu.

§ 3. Fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu. *Fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie.*

Art. 188 **Żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić,** jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, *chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.*

Np. przesłuchanie świadka na okoliczność uprzednio stwierdzoną dokumentem.

„Organy podatkowe mają wprowadzić obowiązek gromadzenia i uzupełniania materiału dowodowego, ale jedynie do momentu uzyskania pewności w zakresie stanu faktycznego sprawy.”

Wyrok WSA w Gdańsku z 13 października 2015 r., sygn. I SA/Gd 260/15

„Nie można nakładać na organy podatkowe nieograniczonego obowiązku poszukiwania faktów potwierdzających, iż faktury dokumentowały rzeczywiste transakcje gospodarcze, jeżeli strategia podatnika opiera się wyłącznie na negowaniu działań podejmowanych przez te organy.”

Wyrok WSA w Krakowie z 28 września 2015 r., sygn. I SA/Kr 1973/14

„Jakkolwiek zgodnie z art. 187 § 1 o.p. to na organie podatkowym ciąży obowiązek gromadzenia materiału dowodowego to jednak zaznaczenia wymaga, że organy podatkowe nie mają obowiązku nieograniczonego poszukiwania dowodów. Organy podatkowe mają wprowadzić podejmować wszelkie działania zmierzające do wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy, ale z drugiej strony ustawodawca zastrzega, iż mają to być jedynie działania niezbędne. Chodzi więc o takie działania, które są konieczne, istotne dla wyjaśnienia sprawy.”

Wyrok WSA w Gdańsku z 26 maja 2015 r., sygn. I SA/Gd 243/15

Zarzut **dowolnej** oceny dowodów wykluczają dopiero ustalenia dokonane w całości kształcie materiału dowodowego, zgromadzonego i zbadanego w sposób wyczerpujący (art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej), a więc przy podjęciu wszelkich kroków niezbędnych do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego jako warunku koniecznego do wydania decyzji o przekonującej treści (art. 122 Ordynacji podatkowej).

DOWODY W POSIADANIU STRONY

Art. 189. § 1. Organ podatkowy może wyznaczyć stronie termin do przedstawienia dowodu będącego w jej posiadaniu.

§ 2. Termin ustala się uwzględniając charakter dowodu i stan postępowania, przy czym **nie może on być krótszy niż 3 dni.**

§ 3. Organ podatkowy może żądać od strony przedstawienia tłumaczenia na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji przedłożonej przez stronę. Czynności te strona jest obowiązana wykonać na własny koszt.

Dowodem jest dokument a nie jego tłumaczenie!

Tłumaczenie ma na celu jedynie ustalić jaka jest treść dokumentu
(patrz: wyrok NSA z 10 października 2008 r. sygn. I GSK 1088/07)

Tłumaczenie sporządzone przez tłumacza przysięgłego?

Tłumaczenie sporządzone przez profesjonalnego tłumacza?

Potwierdzenie tłumaczenia przez osobę upoważnioną do reprezentowania podmiotu lub umocowaną do działania jako pełnomocnik?

INFORMACJE OD INSTYTUCJI FINANSOWYCH

Art. 182

§ 1. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, bank jest **obowiązany** na **pisemne żądanie naczelnika** urzędu skarbowego, a w toku postępowania odwoławczego na żądanie dyrektora izby administracji skarbowej, zwanych dalej „upoważnionymi organami podatkowymi”, do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie:

- 1) posiadanych rachunków bankowych lub rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków;
- 2) posiadanych rachunków pieniężnych lub rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków, a także obrotów i stanów tych rachunków;
- 3) zawartych umów kredytowych lub umów pożyczek pieniężnych, a także umów depozytowych;
- 4) nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa lub obligacji Skarbu Państwa, a także obrotu tymi papierami wartościowymi;
- 5) obrotu wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi lub innymi papierami wartościowymi.

Art. 182

§ 2. Przepisy § 1 stosuje się odpowiednio do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych i banków prowadzących działalność maklerską, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, a także do domów maklerskich oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

§ 4. Żądanie udzielenia informacji, o którym mowa w § 1, następuje w drodze postanowienia.

§ 5. Udzielenie informacji następuje nieodpłatnie.

WARUNKI ŻĄDANIA PRZEKAZANIA INFORMACJI

Art. 183 Z żądaniem sporządzenia i przekazania informacji, o których mowa w art. 182, upoważniony organ podatkowy może wystąpić **po uprzednim wezwaniu** do udzielenia informacji z tego zakresu albo do upoważnienia tego organu do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie tych informacji, **a strona w wyznaczonym terminie:**

- 1) nie udzieliła informacji;
- 2) nie upoważniła tego organu podatkowego do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie informacji, lub
- 3) udzieliła informacji, które wymagają uzupełnienia lub porównania z informacjami pochodzącymi z instytucji finansowej.

ODMOWA UDZIELENIA INFORMACJI

Art. 185 Instytucje finansowe wymienione w art. 182 **odmawiają** udzielenia informacji, jeżeli żądanie upoważnionego organu podatkowego nie spełnia wymogów określonych w art. 184 § 2 i 3.

Art 184 § 2. W żądaniu określa się zakres informacji, okres, którego informacje mają dotyczyć, oraz termin ich przekazania.

§ 3. Żądanie zawiera ponadto:

- 1) wskazanie przesłanek uzasadniających konieczność uzyskania informacji objętych żądaniem;
- 2) dowody potwierdzające, że strona:
 - a) odmówiła udzielenia informacji lub
 - b) nie wyraziła zgody na udzielenie upoważnionemu organowi podatkowemu upoważnienia do zażądania tych informacji, lub
 - c) w terminie określonym przez upoważniony organ podatkowy nie udzieliła informacji albo upoważnienia.

Czy strona ma w toku postępowania możliwość
weryfikacji legalności żądania przez organ podatkowy
udostępnienia informacji podlegających ochronie
tajemnicy bankowej?

DOWÓD Z KSIĄG PODATKOWYCH

Art. 193. § 1. Księgi podatkowe prowadzone **rzetelnie i w sposób niewadliwy** stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.

§ 2. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

§ 3. Za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.

§ 4. Organ podatkowy nie uznaje za dowód w rozumieniu przepisu § 1 ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy.

§ 5. Organ podatkowy **uznaje jednak za dowód księgi podatkowe**, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy.

§ 6. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, to w protokole badania ksiąg określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.

DOKUMENTY URZĘDOWE

Art. 194

§ 1. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej **stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.**

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 **nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.**

WYBRANE DOKUMENTY URZĘDOWE

- dokumenty dotyczące czynności notarialnych (art. 2 § 2 ustawy - Prawo o notariacie)
- księgi rachunkowe banków (art. 95 ust. 1 ustawy - Prawo bankowe)
- informacje o ruchu granicznym (art. 1 ust. 2 pkt 9 ustawy o Służbie Granicznej)
- pokwitowanie komornika (art. 815 § 2 ustawy - Kodeks postępowania cywilnego)

ODPISY DOKUMENTÓW

- Jeżeli dokument urzędowy znajduje się w aktach organu lub jednostki, o których mowa w art. 194 § 1 i 2, wystarczy przedstawić urzędowo poświadczony przez ten organ lub jednostkę odpis lub wyciąg z dokumentu.
- Zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym.
- Zawarte w odpisie dokumentu poświadczenie zgodności z oryginałem przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym ma charakter dokumentu urzędowego.
- Jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, organ podatkowy może zażądać od strony przedłożenia oryginału dokumentu.

ZEZNANIA ŚWIADKA - WYŁĄCZENIA

Art. 195 Świadcami 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.



ODMOWA ZEZNAŃ

Art. 196

§ 1. **Nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka**, z wyjątkiem małżonka strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony oraz powinowatych pierwszego stopnia, jak również osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Prawo odmowy zeznań trwa także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

§ 2. Świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich wymienionych w § 1 na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej.

§ 3. Przed odebraniem zeznania organ podatkowy poucza świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi, w drodze rozporządzenia, sposób sporządzania oraz przechowywania protokołów zeznań obejmujących okoliczności, na które rozciąga się obowiązek ochrony informacji niejawnych lub dochowania tajemnicy zawodowej.

PRZESŁUCHANIE STRONY

Art. 199

Organ podatkowy może przesłuchać stronę **po wyrażeniu przez nią zgody**. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu.

BIEGLI

Art. 197

§ 1. W przypadku gdy w sprawie **wymagane są wiadomości specjalne**, **organ podatkowy** może powołać na biegłego osobę dysponującą takimi wiadomościami, w celu wydania opinii.

§ 2. Powołanie na biegłego następuje z urzędu, jeżeli opinii biegłego wymagają przepisy prawa podatkowego.

§ 3. Do wyłączenia biegłego stosuje się odpowiednio przepisy art. 130 § 1 i 2. W pozostałym zakresie do biegłych stosuje się przepisy dotyczące przesłuchania świadków.

BIEGŁY NIE MOŻE BYĆ POWOŁANY DO
OCENY PRAWA, JEGO WYKŁADNI BĄDŹ
SPOSOBU STOSOWANIA

Biegły nie musi być powoływany w zakresie oceny prowadzenia w miarę typowej (handlowej) działalności gospodarczej. Taka ocena powinna być przeprowadzana samodzielnie przez organy podatkowe w większości spraw dotyczących podatku od towarów i usług, który z zasady jest daniną związaną z działalnością gospodarczą. Nie można więc wymagać aby w niemalże każdej tego typu sprawie oceny takiej działalności, z której wyprowadzane są konsekwencje podatkowe, musiał dokonywać biegły.

Wyrok NSA z 7 lutego 2019 r., sygn. I FSK 1860/17

OGŁĘDZINY

Art. 198

§ 1. Organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny.

§ 2. Jeżeli przedmiot oględzin znajduje się u osób trzecich, osoby te są obowiązane, na wezwanie organu podatkowego, do okazania tego przedmiotu.

Np. oględziny budynku (w tym pod kątem charakteru przeprowadzanych prac budowlanych oraz miejsca zamieszkania dla ustalenia sytuacji materialno-bytowej podatnika), programu komputerowego, środka trwałego, dokumentacji technicznej.

ZAWIADOMIENIE O PRZEPROWADZENIU DOWODU

Art. 190. § 1. Strona powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni przed terminem.

§ 2. Strona ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu, może zadawać pytania świadkom i biegłym oraz składać wyjaśnienia.

Związek z **art. 123 § 1.**

Organy podatkowe obowiązane są zapewnić stronom czynny udział w każdym stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji umożliwić im wypowiedzenie się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań (prawo do czynnego udziału strony w postępowaniu)

PRAWO WYPOWIEDZENIA CO DO ZGROMADZONEGO MATERIAŁU DOWODOWEGO

Art. 200

§ 1. Przed wydaniem decyzji organ podatkowy **wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego.**

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się:

- 1) w przypadkach przewidzianych w art. 123 § 2 oraz w art. 165 § 5;
- 2) w sprawach zabezpieczenia i zastawu skarbowego;
- 3) w przypadku przewidzianym w art. 165 § 7, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu, złożonej informacji lub deklaracji.

§ 3. Przed wydaniem decyzji z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyznacza stronie czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, przedstawiając ocenę prawną sprawy i pouczając o prawie skorygowania deklaracji.

OCENA DOWODÓW

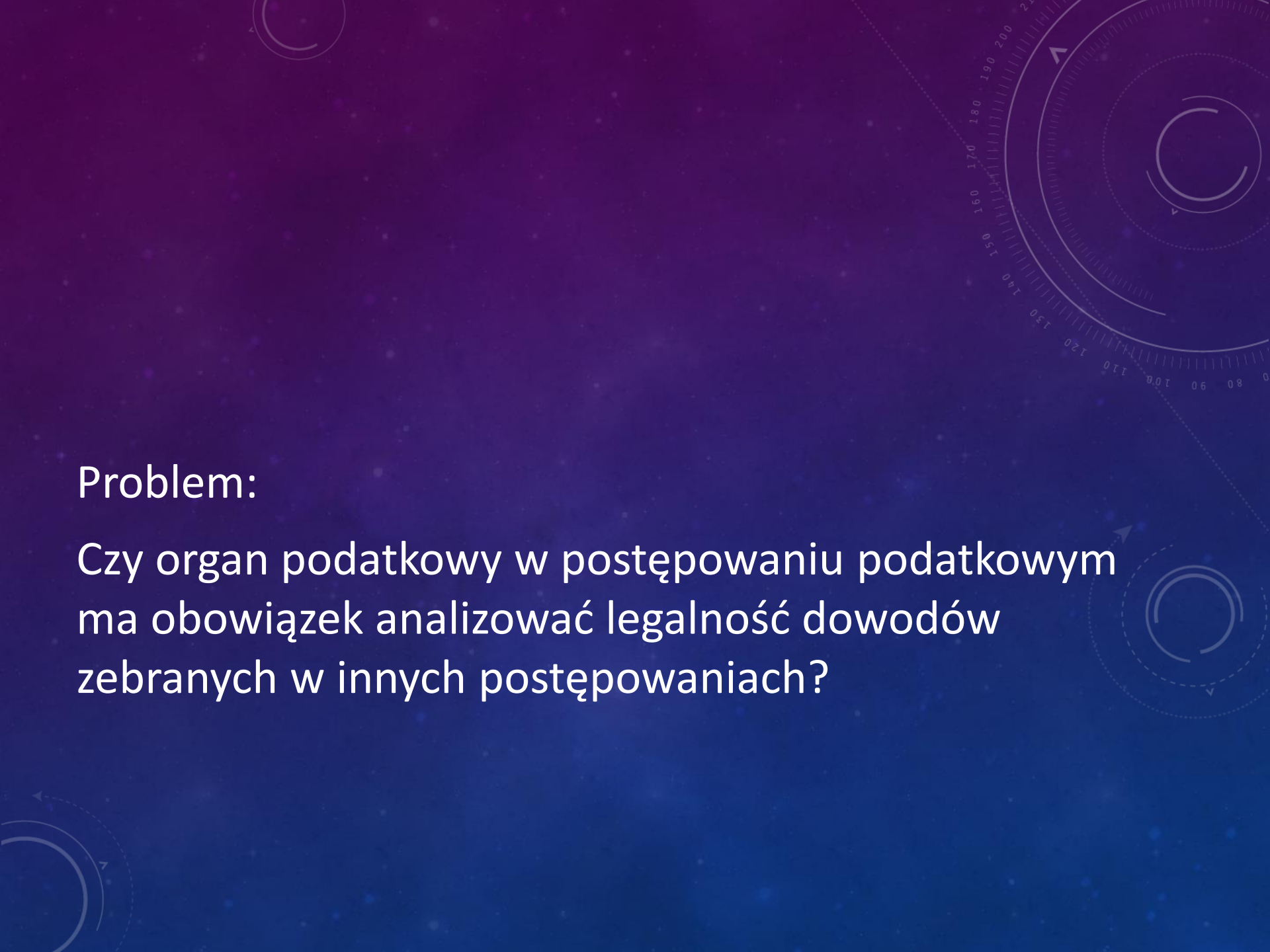
Art. 191 Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

Art. 192 Okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów.

KRYTERIA SWOBODNEJ OCENY DOWODÓW

- 1) oparcie się na materiale dowodowym zebranym przez organ lub uzyskanym w ramach pomocy prawnej;
- 2) ocena oparta na całym materiale dowodowym; należy zatem rozpatrzyć wszystkie dowody w ich wzajemnej łączności, a nie każdy dowód z osobna;
- 3) organ powinien dokonać oceny znaczenia i wartości dowodów zgromadzonych w danej sprawie, z zastrzeżeniem dokumentów urzędowych, mających szczególną moc dowodową

DOWODY UZYSKANE NIELEGALNIE



Problem:

Czy organ podatkowy w postępowaniu podatkowym ma obowiązek analizować legalność dowodów zebranych w innych postępowaniach?

CZY ISTNIEJE MOŻLIWOŚĆ WYKORZYSTANIA ZGROMADZONYCH PRZEZ ABW PODSŁUCHÓW ROZMÓW?

Obecnie, w świetle stanowiska zajętego przez TSUE w wymienionych wyżej orzeczeniach [C-419/14 i C-310/16], który zwrócił uwagę na bezwzględną konieczność poszanowania zasady legalności i praworządności, stanowiącej jedną z nadrzędnych wartości, na których opiera się Unia, o czym świadczy art. 2 TUE, takie domniemanie nie może być przyjmowane. Zresztą taki wniosek nie koliduje z polską regulacją postępowania dowodowego, ani z art. 2 i 7 Konstytucji RP, w której znajduje ona potwierdzenie. Przeciwnie, zgodnie z art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej jako dowód należy dopuszczyć wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W związku z tym **niezbędne jest sprawdzenie przez organy podatkowe czy tego rodzaju materiał dowodowy uzyskany w wyniku zastosowania technik operacyjnych został uzyskany zgodnie z formalnymi wymogami wynikającymi z odrębnych przepisów**, przede wszystkim zaś czy zastosowanie odpowiedniej techniki operacyjnej odbyło się w sprawach, w których taka technika mogła być zastosowana, a także czy odbyło się pod kontrolą sądu powszechnego.

c.d.->

Nie jest rolą organów podatkowych ustalanie w ramach postępowania podatkowego takich okoliczności związanych z oszustwem karuzelowym, które wymagałyby ustalenia kto był organizatorem procederu, kto werbował jego członków oraz ich nadzorował. Ustalenie tych okoliczności jest zadaniem postępowania karnego, a nie podatkowego. Co więcej, z uwagi na zakres i międzynarodowy charakter takich oszustw może w praktyce okazać się to niemożliwe, przynajmniej w czasie w jakim z uwagi na wygaśnięcie zobowiązań podatkowych przez przedawnienie powinno zostać zakończone postępowanie podatkowe. Te obiektywne okoliczności nie mogą jednak ograniczać możliwości równoległego prowadzenia postępowań podatkowych w takich sprawach.

Wyrok NSA z 7 lutego 2019 r. , sygn. I FSK 1860/17

A. HANUSZ, *PODSTAWA FAKTYCZNA
ROZSTRZYGNIĘCIA PODATKOWEGO,*
ZAKAMYCZE 2004