

ZAKAZY DOWODOWE W ORDYNACJI PODATKOWEJ

JANUSZ BONARSKI

Uwagi wprowadzające

Wynik postępowania podatkowego czy też kontrolnego oparty jest na zgromadzonych dowodach. Uregulowania Ordynacji podatkowej wskazują, że za dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy. Regulacje te stanowią jednocześnie, że mogą nimi być np. księgi podatkowe, deklaracje, zeznania świadków, opinie biegłych lub złożone pod pewnymi warunkami oświadczenia strony. Dowodem będą ponadto dokumenty urzędowe.¹ Są one dowodem tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Dowodami zatem nie będą np. żądania, propozycje, zarzuty strony czy też wyjaśnienia świadka.² Dowodem nie będzie również tłumaczenie dokumentów a będą nimi właśnie te dokumenty.

Unormowania Ordynacji podatkowej przewidują jednocześnie ograniczenia w zakresie postępowania dowodowego, które można umownie nazwać zakazami dowodowymi. Pojęcie to widoczne jest w szczególności w doktrynie prawa karnego. Zgodnie z tymi poglądami zakazami dowodowymi są normy wyłączające dopuszczalność wykorzystania określonego źródła lub środka dowodowego albo ustalania określonych faktów w procesie karnym.³ Dodać można, że pojęcie to wywodzi się z doktryny niemieckiego prawa karnego.

Zgodnie z ogólną regułą wynikającą z o.p. dowód nie może być sprzeczny z prawem.⁴ Naruszenia w tym zakresie mogą mieć charakter materialny bądź procesowy. Wskazane regulacje przewidują ponadto

1 Zob. art. 194 o.p.

2 Zob. art. 155 o.p., 190 § 2 o.p., 200d § 1 o.p.

3 A. Gaberze, Dowody w sądowym procesie karnym, Warszawa 2006, s. 269.

4 Artykuł 180 § 1 o.p.

szereg dodatkowych ograniczeń w zakresie postępowania dowodowego. W wielu przypadkach kwestie te, zważając na istotność zagadnienia, wywołują poważne wątpliwości.

1. Ograniczenia dowodowe w postępowaniu podatkowym i kontrolnym

Dowodem w postępowaniu podatkowym mogą być m.in. zeznania świadków. Unormowania o.p. wprowadzają w tym zakresie pewne ograniczenia. I tak, zgodnie z tymi regulacjami,⁵ świadkami nie mogą być:

- osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń;
- osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą, o ile nie zostały zwolnione od obowiązku zachowania tej tajemnicy;
- duchowni w odniesieniu do faktów objętych tajemnicą spowiedzi.

Kolejne regulacje o.p. przewidują zakazy dowodowe w kontekście prowadzonej kontroli podatkowej.

Pierwszy przypadek dotyczy sytuacji, gdy kontrola podatkowa wszczynana jest po okazaniu legitymacji służbowej.⁶ Nie wdając się tu z uwagi na zakres opracowania w przesłanki tej kontroli, należy zauważyć, że w tym przypadku należy nie później niż w terminie 3 dni od dnia wszczęcia kontroli doręczyć kontrolowanemu upoważnienie do przeprowadzenia kontroli. Zaniedbanie tego obowiązku skutkuje tym, że dokumenty z tych czynności kontrolnych nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

Drugi przypadek związany jest z przekroczeniem czasu trwania kontroli wskazanego w upoważnieniu do kontroli.⁷ Dodać należy, że regulacje o.p. przewidują jego przedłużenie. Jeżeli zatem czas trwania kontroli będzie naruszony, to dokumenty z czynności przeprowadzo-

5 Zob. art. 195, art.196 o.p.

6 Zob. art. 284a o.p.

7 Zob. art. 284b o.p.

nych po wskazanym w upoważnieniu okresie nie mogą stanowić dowodu w postępowaniu podatkowym.

Kolejny przypadek ograniczenia dowodowego związany jest z uprawnieniem kontrolującego do wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu np. oględzin i przeszukania.⁸ W przypadku oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, w których prowadzona jest niezgłoszona działalność gospodarcza bądź też znajdują się tam np. księgi podatkowe, wymagana jest na te czynności zgoda prokuratora. Z tych czynności sporządza się protokół, który wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. Jeżeli nastąpi odmowa zatwierdzenia tego protokołu, materiały zebrane w toku tych czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

Zauważyć należy, że dowody gromadzone w postępowaniach są równorzędne. Nie występuje tutaj prymat nadrzędności danych dowodów nad innymi. Katalog tych dowodów jest otwarty. Istotny tu jest jedynie związek przyczynowo–skutkowy pomiędzy danym dowodem a wyjaśnianą okolicznością. Generalnie, unormowania o.p. nie wprowadzają zasady, że dane okoliczności mogą być udowodniane wyłącznie za pomocą określonego dowodu.

Jak wskazano wcześniej, dowody nie mogą być sprzeczne z prawem. Niesie to kolejne, jakże istotne ograniczenie w dowodzeniu danych okoliczności. Naruszenie zatem wymogów wynikających z Ordynacji podatkowej stawianych danym dowodom uniemożliwia ich wykorzystanie w danym postępowaniu. Sytuacja taka może mieć miejsce w odniesieniu do wyżej wskazanych przypadków, jak też do innych, niekiedy wprost niewskazanych w o.p. Sprzecznym z prawem będą zatem m.in dowody ujawniające stronie dane stanowiące tajemnicę skarbową, a odnoszące się do innych podmiotów.⁹ Wyjątkiem są tu przypadki, gdy organ podatkowy ograniczy do nich dostęp.¹⁰ Za dowody sprzeczne z prawem uznać można również nieprzetłumaczone obcojęzyczne dokumenty. Byłoby to sprzeczne z wieloma przepisami, również rangi konstytucyjnej.¹¹ Taka sama sytuacja będzie również w przy-

8 Zob. art. 288 o.p.

9 Zob. Wyrok NSA z dnia 8 października 1999 r., I SA/Łd 1353/97 CBOSA.

10 Zob. art. 179 o.p.

11 Zob. art. 27 Konstytucji RP oraz art. 4 pkt 3 i art. 5 u.j.p.

padku naruszenia formy sporządzenia dokumentu urzędowego. Reguły w tym zakresie określają przepisy prawa. Dokumentem takim może być np. świadectwo homologacji samochodu.¹² Podobnie księgi podatkowe będą dowodem tego, co wynika z zawartych w nich zapisów, o ile będą prowadzone rzetelnie i niewadliwie.¹³ Za dowody sprzeczne z prawem uznać można ponadto dowody z przesłuchania świadka czy strony bez pouczenia świadka o prawie odmowy zeznań, czy też bez zgody strony.¹⁴

Wymogi stawiane przez przepisy prawa nie zawsze są wyznacznikiem możliwości uznania danego dokumentu za dowód. Przykładem mogą tu służyć przepisy ustawy o rachunkowości. Jak stwierdził Naczelny Sąd Administracyjny, czym innym są wymagania księgowości, w tym przypadku skutków przedłożenia kserokopii rachunku, a czym innym procedura dowodzenia faktów w postępowaniu podatkowym.¹⁵ Podobnie różnie mogą wyglądać wymagania stawiane przez ustawy podatkowe w kontekście np. ustalania kwoty podatku naliczonego¹⁶ czy też kosztów uzyskania przychodów.¹⁷ Niekiedy z tych regulacji wynika obowiązek właściwego udokumentowania danych wydatków, chociaż podejście normodawcy nie jest w tym zakresie jednolite. W pierwszym przypadku posiadanie faktury jest konieczne dla ustalenia podatku naliczonego.¹⁸ W przypadku kosztów uzyskania przychodów takich warunków już ustawodawca nie stawia.¹⁹

Sprzeczne z prawem będą również przypadki, w których następuje omińnięcie prawa. Przykładem mogą tu być sytuacje uznania za dowód np. oświadczenia świadka czy pisemnego wyjaśnienia zamiast dowodu z jego przesłuchania.²⁰ Ordynacja podatkowa wyraźnie wskazuje, że dowodem w postępowaniu są zeznania świadka złożone przez or-

12 Zob. wyrok NSA z dnia 22 lipca 2004 r., GSK 351/2004, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 marca 2009 r., I SA/Ld 38/09, CBOSA

13 Zob. art. 193 o.p.

14 Zob. art. 196, art. 199 o.p.

15 Zob. Wyrok NSA z dnia 1 grudnia 1999 r., III SA 7985/98, CBOSA.

16 Zob. art. 86 i nast. u.p.t.u.

17 Zob. art. 22 i nast. u.p.d.o.f oraz § 12 i nast. Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 26 sierpnia 2003 r. w sprawie prowadzenia podatkowej księgi przychodów i rozchodów (Dz.U. Nr 152, poz. 1475 z późn. zm.).

18 Zob. wyrok NSA z dnia 27 września 2011 r., I FSK 1223/10, CBOSA.

19 Zob. wyrok WSA z dnia 27 lipca 2011 r., I SA/Op 199/11, CBOSA.

20 Zob. wyrok NSA z dnia 10 lutego 1999 r., I SA/Lu 1956/97, CBOSA.

ganem. Za działania sprzeczne z prawem uznać należy również dowodzenie danych zdarzeń wyłącznie w oparciu o zeznania strony złożone w innym postępowaniu, gdy występowała ona w charakterze świadka. Mogą to być inne postępowania podatkowe lub postępowania karne. Byłoby to sprzeczne z prawem strony do odmowy zeznań.

2. Pozostałe ograniczenia dowodowe

Mówiąc o zakazach dowodowych, należy ponadto przywołać regulacje ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Przewidują one również przypadki,²¹ gdy zebrane dokumenty nie będą mogły stanowić dowodu w sprawie. Sytuacja taka będzie miała miejsce, gdy dowody będą przeprowadzone z naruszeniem prawa i miały istotny wpływ na wynik kontroli. Unormowanie to budzić może szereg wątpliwości. Literalnie stosując przepisy, należy zatem dokonać stopniowania wpływu tych dowodów na wynik kontroli. Nie jest wskazany tu właściwy organ. Domyślać się można, że będzie to organ kontroli. Sytuacje te dotyczyć mogą np. niezgodnego z prawem pozyskania dowodu. Pomimo takiego zapisu w ustawie, nie można zaakceptować stanowiska uznającego dowód sprzeczny z prawem za dowód w stosownym postępowaniu. Byłoby to sprzeczne z regułami wynikającymi np. z Ordynacji podatkowej, która wyraźnie stanowi, że dowód nie może być sprzeczny z prawem. Nie ma tu znaczenia, na ile miał on istotny wpływ na postępowanie.

Wnioski

Konstytucyjna zasada praworządności wymusza na organach prowadzących postępowania podatkowe czy kontrolne działania na podstawie i w granicach prawa. Zasada ta zakazuje domniemania kompetencji²² oraz nakazuje podejmowanie działań, które znajdują oparcie w treści przepisu prawa.²³ Znajduje ona również odzwierciedlenie w regulacjach o.p., która stanowi, że organy podatkowe działają na pod-

21 Zob. art. 7 ust. 6 u.s.d.g.

22 Postanowienie SN z dnia 18 stycznia 2005 r., WK 22/04, OSNKW 2005, nr 3, poz. 29.

23 Wyrok NSA z dnia 13 października 2009 r., II OSK 1080/09, CBOSA.

stawie prawa.²⁴ Skutkiem tego należy dokładać wszelkich starań, by w stosownym postępowaniu dążyć do wyjaśnienia stanu faktycznego w sposób przewidziany przepisami prawa. Cel postępowania czy waga postępowania nie może uzasadniać akceptacji naruszenia prawa i wywodzenia z tego skutków, np. fiskalnych. W tym zakresie należy zwrócić uwagę na wyczerpanie wszystkich możliwości dowodzenia danych faktów. Nie można koncentrować się np. na dowodach wynikających z postępowań karnych, które z jednej strony stanowią cenne źródło dowodowe, a z drugiej strony powinny zostać uzupełnione w miarę możliwości o inne dowody.²⁵ Co więcej, jeżeli dowody są sprzeczne, nie mogą one być wybiórczo wykorzystywane. Wybór musi być wyczerpująco wyjaśniony i udowodniony w uzasadnieniu rozstrzygnięcia.²⁶ Wybór ten wreszcie, należy jeszcze raz podkreślić, musi być oparty na prawidłowych dowodach.

24 Zob. art. 120 o.p.

25 Zob. wyrok WSA z dnia 14 stycznia 2011 r., I SA/Kr 567/10, CBOSA.

26 Zob. wyrok WSA z dnia 14 lipca 2009 r., I SA/Gd 274–09, CBOSA.