

IRENEUSZ NOWAK

Uniwersytet Łódzki

inowak@wpia.uni.lodz.pl

ORCID: 0000-0002-7997-6887

Dowód z zeznań świadka na gruncie jurysdykcyjnego postępowania podatkowego

**Evidence from witness testimony on the
ground of jurisdictional tax proceedings**

Streszczenie. Zasadniczym celem publikacji jest ustalenie roli i znaczenia dowodu z zeznań świadków w systemie środków dowodowych na gruncie jurysdykcyjnego postępowania podatkowego. Autor podkreśla, że zeznania świadków, w myśl art. 181 Ordynacji podatkowej, stanowią jeden z dowodów w procedurze podatkowej i są składane na okoliczności istotne dla rozpoznania sprawy. Jednakże aby organ procesowy mógł prawidłowo ocenić ich wartość dowodową, musi je najpierw uzyskać i następnie, w myśl zasady swobodnej oceny dowodów, odnieść się do nich w uzasadnieniu faktycznym decyzji podatkowej. Ponadto rozważania w opracowaniu koncentrują się m.in. na trybie i formie odbierania zeznań od świadka, prawnych ograniczeniach w przeprowadzaniu tego dowodu czy też zakazie łączenia przez świadka ról procesowych na gruncie procedury podatkowej.

Słowa kluczowe: jurysdykcyjne postępowanie podatkowe; dowód; świadek; zeznania świadka; procedura podatkowa.

Abstract. The basic purpose of this publication is to establish the role and significance of evidence from witness testimony in the system of evidence on the ground of jurisdictional tax proceedings. The author highlights that according to Article 181 of the Tax Ordinance Act a witness testimony forms a part of an evidence in the tax procedure. The adjudicating body needs to obtain the testimony which relates to circumstances which are essential to examining the case. Then, it is obliged to correctly assess the evidentiary value of the evidence. Hence, pursuant to the principle of a free assessment of an evidence, the body needs to refer to the testimony in its reasons for the tax decision. This article relates to i.a., the mode and form of taking testimony from the witness, legal restrictions, which apply when the testimony is given, as well as the prohibition of merging the procedural roles of the witness in a tax procedure.

Keywords: jurisdictional tax procedure; evidence; witness; witness testimony; tax procedure; Tax Ordinance Act.

1. Uwagi wprowadzające

W publikacji podjęto próbę ustalenia, w jakim zakresie organ podatkowy zobligowany jest do wykorzystywania dowodów z zeznań świadków w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym. Zagadnienie to wywołuje nadal liczne spory nie tylko między uczestnikami stosunków podatkowo-prawnych, ale także w orzecznictwie i piśmiennictwie. W tym celu rozważania prowadzone w artykule dotyczą m.in. pojęcia świadka i wartości dowodowej jego zeznań w świetle Ordynacji podatkowej¹, a także braku zdolności do występowania w charakterze świadka i zakazu łączenia przez niego ról procesowych na gruncie procedury podatkowej. Ponadto autor koncentruje się także na trybie i formie odbierania zeznań od świadka, prawnych ograniczeniach w przeprowadzaniu tego dowodu oraz

¹ Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz., 800 ze zm.), dalej: o.p.

uprawnieniu zagwarantowanym stronie do czynnego udziału w przesłuchaniu świadka.

Opracowanie ma przede wszystkim na celu podjęcie wieloaspektowej, choć oczywiście niepełnej i gruntownej, analizy instytucji zeznań świadka w katalogu dowodów na gruncie procedury podatkowej przy wykorzystaniu wypracowanego przez judykaturę i doktrynę dorobku w tym zakresie. Przedstawione wywody koncentrują się wokół kwestii budzących najwięcej wątpliwości lub wymagających rozważenia w nowym świetle, m.in. odnoszących się do badania i oceny kryteriów dotyczących możliwości skorzystania z analizowanego w artykule środka dowodowego. Na tej płaszczyźnie autor zwraca uwagę, że organy podatkowe nie mogą stosować formalnej teorii dowodów, ponieważ w procesie podatkowym obowiązuje koncepcja otwartego katalogu źródeł dowodowych, zgodnie z art. 180 § 1 o.p. oraz uzupełniającym treść tego przepisu art. 181 o.p.

2. Pojęcie świadka w Ordynacji podatkowej

Świadkiem nazywamy osobę fizyczną², która w procedurze podatkowej dotyczącej praw lub obowiązków innego podmiotu składa zeznanie³ co do faktów spostrzeżonych przez siebie, a także co do faktów, o których dowiedziała się od innych osób⁴. Oznacza to, że środek dowodowy z zeznań świadków może mieć charakter dowodu bezpośredniego, kiedy świadek zeznaje na temat faktu zaobserwowanego przez siebie, lub dowodu pośredniego, gdy świadek zeznaje na temat faktu dostrzeżonego przez inną

² „Świadkiem nie może być osoba prawna ani też jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. W charakterze świadka nie może uczestniczyć w postępowaniu strona. Może nim być natomiast pełnomocnik strony” – P. Pietrasz, *Komentarz do art. 195 o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany 2018*, Lex/el.

³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny*, Gdańsk 2017, s. 965.

⁴ B. Rutkowski, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Warszawa 1999, s. 123 i n.; wyrok WSA w Krakowie z dnia 26 lutego 2010 r., II SA/Kr 1811/09, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

osobę, która te obserwacje mu przekazała (tzw. świadek ze słyszenia)⁵. Analogiczne rozumienie pojęcia świadka przyjęte jest także w nauce prawa podatkowego oraz w orzecznictwie sądowym, zgodnie z którymi świadek to osoba obecna przy czymś, mogąca stwierdzić to, co widziała, świadczyć o tym, przy czym była⁶. Zatem zeznanie świadka jest oświadczeniem jego wiedzy co do faktów odtwarzanych przez organ podatkowy, istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy⁷. Dodatkowo podkreślić należy, że przesłuchanie świadka może obejmować nie tylko osobiste jego spostrzeżenia, ale również okoliczności dotyczące samego świadka, takie jak np. stan jego świadomości czy sposób myślenia⁸.

3. Zeznania świadka versus wyjaśnienia i oświadczenia

„Ze względu na osobisty charakter czynności przesłuchania niedopuszczalne jest zastępowanie zeznań świadka wyjaśnieniami złożonymi na piśmie”⁹. Dowód z zeznań świadka polega wyłącznie na złożeniu zeznania przed organem wzywającym i nie może być zastąpiony jego zezna-

⁵ J. Zimmermann, *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, Toruń 1998, s. 179; por. H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2015, (komentarz do art. 82)*, Lex/el; por. Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz 1996, (komentarz do art. 82)*, Lex/el; F. Elżanowski, *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.

⁶ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 195 o.p...*, Lex/el; wyrok NSA z dnia 15 grudnia 2010 r., I FSK 95/10, CBOSA.

⁷ Wyrok WSA w Opolu z dnia 20 lipca 2018 r., I SA/Op 81/18, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 stycznia 2007 r., III SA/Wa 2702/06, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 kwietnia 2016 r., I SA/Sz 1312/15, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 2 marca 2016 r., I SA/Sz 980/15, CBOSA.

⁸ Wyrok WSA w Opolu z dnia 20 lipca 2018 r., I SA/Op 81/18, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 kwietnia 2016 r., I SA/Sz 1312/15, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 2 marca 2016 r., I SA/Sz 980/15, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 marca 2015 r., I SAB/Wr 12/14, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 12 września 2008 r., I SA/Wr 16/08, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 stycznia 2007 r., III SA/Wa 2702/06, CBOSA.

⁹ H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, *Komentarz do art. 195 o.p.* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2018*, Legalis/el.

niem złożonym na piśmie¹⁰. A zatem pisemne oświadczenie osoby, która powinna być przesłuchana, nie jest dowodem w rozumieniu art. 180 § 1 o.p., a jedynie stanowi źródło informacji o dowodzie¹¹. Między innymi z istoty zasady bezpośredniości wynika postulat, aby organ podatkowy poznawał fakty istotne dla rozstrzygnięcia podatkowego na gruncie dowodów osobowych, a nie na podstawie oświadczeń osób, które mogą złożyć zeznania¹². Należy zatem przyjąć, że zastępowanie dowodów z zeznań świadka pisemnymi informacjami jest zabiegiem niedopuszczalnym, naruszającym m.in. przepisy art. 180 o.p. i art. 190 o.p.¹³. Oczywiście jest przy tym także – jak wskazuje orzecznictwo – że Ordynacja podatkowa nie zna dowodu z pisemnych „oświadczeń kontrahentów”, ponieważ dowodem w konkretnej sprawie mogą być zeznania tych osób (kontrahentów) w charakterze świadków złożone przed organem podatkowym w określonym trybie i przy zachowaniu ustalonych zasad¹⁴. Podobnie twierdzenia strony nie są dowodem, jeżeli nie przybrały formy zeznania, ponieważ stan faktyczny sprawy powinien opierać się na dowodach, a nie ich substytutach, które co najwyżej mogą być wskazówką do przeprowadzenia dowodu w określonej prawem formie¹⁵. Warto też wskazać, że oczywiście przepisy Ordynacji podatkowej dopuszczają możliwość złożenia na piśmie zeznań przez osoby fizyczne (argument z art. 155 o.p. i art. 159 o.p.), jednakże nie są to zeznania świadków w rozumieniu

¹⁰ Szerzej B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organ podatkowy*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5, s. 6 i n.; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 października 2005 r., I SA/Go 429/05, CBOSA.

¹¹ Por. wyrok NSA z dnia 10 lutego 1999 r., I SA/Lu 1956/97, CBOSA; B. Dauter, *Komentarz do art. 195 o.p.* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Lex/el.

¹² B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz, (komentarz do art. 195–196)*, tom II, Toruń 2007, s. 311; por. postanowienie SN z dnia 14 grudnia 2004 r., II CK 245/04, Baza Orzeczeń Sądu Najwyższego (BOSN), <http://www.sn.pl/orzecznictwo/>.

¹³ Por. wyrok NSA z dnia 10 lutego 1999 r., I SA/Lu 1456/97, CBOSA.

¹⁴ Wyrok NSA z dnia 16 czerwca 1999 r., I SA/Lu 462/98, CBOSA.

¹⁵ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 3 grudnia 2015 r., I SA/Po 2027/15, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 czerwca 2014 r., III SA/Wa 2382/13, CBOSA.

art. 196 § 3 o.p., a jedynie pisemne oświadczenia osób fizycznych o posiadaniu określonych informacji¹⁶.

W uzupełnieniu wcześniejszych uwag należy zaznaczyć, że pisemne oświadczenie osoby fizycznej co do spostrzeżonych przez nią faktów jest jedynie dokumentem prywatnym¹⁷ i nie może być utożsamiane z dowodem z zeznania świadka, ponieważ inna jest jego wartość dowodowa¹⁸. Różnica dokumentu prywatnego i zeznania świadka wynika przede wszystkim z faktu, że świadek składa zeznania po uprzedzeniu go przez organ administracji publicznej o odpowiedzialności za fałszywe zeznania, a osoba składająca pisemne oświadczenie w formie dokumentu prywatnego nie jest obciążona taką odpowiedzialnością, co może mieć wpływ na treść i prawdziwość składanych oświadczeń¹⁹.

Mając na uwadze powyższe, zasadnym wydaje się wprowadzenie do Ordynacji podatkowej unormowania, zgodnie z którym niedopuszczalne będzie zastępowanie przez organ podatkowy czynności przesłuchania świadka jego wyjaśnieniami złożonymi na piśmie, chyba że przesłuchanie nie będzie możliwe, np. świadkowi nie można było doręczyć wezwania²⁰.

4. Zakaz łączenia przez świadka ról procesowych

Świadkowie nie mogą być osobami biorącymi udział w postępowaniu podatkowym, ponieważ nie podejmują czynności procesowych niezbęd-

¹⁶ W przypadku, gdy organ podatkowy odmawia wiarygodności pisemnym oświadczeniom, zachodzi konieczność przesłuchania tych osób w charakterze świadków – wyrok WSA w Olsztynie z dnia 26 marca 2008 r., II SA/Ol 1140/07, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 października 2005 r., II OSK 124/05, CBOSA.

¹⁷ I. Nowak, *Dokumenty urzędowe jako dowody w świetle procedury podatkowej*, „Przeгляд Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 2, s. 20 i n.

¹⁸ Wyrok NSA z dnia 19 marca 2015 r., II OSK 3350/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 stycznia 2014 r., I OSK 1533/12, CBOSA.

¹⁹ Por. wyroki NSA z dnia 16 marca 2011 r., II GSK 400-401/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 23 lutego 2011 r., II GSK 277/10, CBOSA.

²⁰ Zob. art. 354 § 4 projektu ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r. – <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 25.11.2018 r.).

nych do rozstrzygnięcia sprawy, przewidzianych w przepisach prawa podatkowego, jak również nie mogą załatwiać sprawy w formie decyzji administracyjnej (podatkowej), gdyż świadek powoływany jest wyłącznie w celach dowodowych²¹.

Niedopuszczalne jest łączenie ról procesowych świadka i strony procedury podatkowej czy też świadka i biegłego w określonej sprawie podatkowej co do tych samych okoliczności faktycznych²². Stanowisko takie powszechnie akceptowane jest w judykaturze, w której podkreśla się, że łączenie ról procesowych świadka i biegłego w postępowaniu podatkowym nie jest dozwolone, podobnie jak niedopuszczalne jest zastępowanie opinii biegłego zeznaniami świadka, nawet jeśli posiada on niezbędną wiedzę²³. Dodatkowo podkreślić należy, że rola dowodu z zeznań świadka i dowodu z opinii biegłego jest inna, chociaż obydwa te dowody stanowią środki służące ustaleniu podstawy faktycznej rozpoznania sprawy. O ile zeznania świadka nakierowane są na przedstawienie jego własnych spostrzeżeń co do faktów mających znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, o tyle biegły pomaga organowi podatkowemu poprzez wyjaśnienie znaczenia ustalonych okoliczności z punktu widzenia wiadomości specjalnych, którymi dysponuje²⁴. Oczywiście jest przy tym, że na biegłego nałożony jest obowiązek zachowania bezstronności, której od świadków się nie wymaga²⁵. Odnotować w tym miejscu należy, że również osoby najbliższe dla strony mają prawo do składania zeznań i nie można z góry zakładać, że ich zeznania będą dla niej korzystne i należy odmawiać im cech obiektywności i prawdziwości²⁶. Tym bardziej że decydując się na

²¹ Wyrok WSA w Kielcach z dnia 26 kwietnia 2018 r., II SA/Ke 188/18, CBOSA.

²² Por. H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks...*, Lex/el.

²³ Por. wyrok SA w Katowicach z dnia 23 maja 2018 r., V AGa 12/18, Portal Orzeczeń Sądów Powszechnych (POSP), <https://orzeczenia.ms.gov.pl/>; wyrok SA w Białymstoku z dnia 27 kwietnia 2018 r., I ACa 20/18, POSP.

²⁴ Por. wyrok SN z dnia 14 grudnia 2017 r., V CSK 132/17, BOSN.

²⁵ I. Nowak, *Status biegłego i jego opinii jako dowodu w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 5, s. 19 i nr 6, s. 23; por. wyrok SA w Katowicach z dnia 22 maja 2017 r., V ACa 53/16, POSP.

²⁶ D. Strzelec, *Dowody z zeznań świadków w sprawach podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 8, s. 14 i n.

złożenie zeznań, zostaną one pouczone nie tylko o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania, ale również uprzedzone o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania²⁷.

W konkluzji należy podkreślić, że pozycji świadka i strony nie wolno traktować zamiennie, ponieważ prowadziłyby to do niedopuszczalnej przez Ordynację podatkową zamiany ról procesowych i mogłyby ponadto spowodować obejście zakazów dowodowych i gwarancji proceduralnych²⁸. Po pierwsze, różna jest ich rola procesowa i pozycja w procedurze podatkowej, a po drugie, inne są reżimy przesłuchań uczestników postępowania podatkowego występujących w odmiennych rolach procesualnych²⁹. Zbieżny z tym zapatrywaniem pogląd wyraził P. Pietrasz, według którego w charakterze świadka nie może uczestniczyć w procedurze podatkowej strona, a ponadto świadek w procesie podatkowym nie może ustanowić pełnomocnika³⁰. Zgodzić się należy także z poglądem E. Iserzona, że „sama treść pojęcia świadka w sensie procesowym wyłącza stronę jako świadka”³¹, ponieważ prawodawca ustanowił odrębny środek dowody w postaci przesłuchania strony (art. 199 o.p.) oraz oświadczeń stron (art. 180 § 2 o.p.)³². Również zdaniem judykatury niedopuszczalne jest mieszanie ról procesowych świadka i strony postępowania podatkowego, choćby z uwagi na niemożliwość zrealizowania obowiązków określonych w art. 172 § 2 pkt 1 o.p., art. 196 § 2 o.p. oraz art. 190 § 1–2 o.p.³³.

²⁷ Wyrok WSA w Opolu z dnia 2 grudnia 2015 r., I SA/Op 455/15, CBOSA.

²⁸ B. Adamiak, *Dowody i postępowanie wyjaśniające* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Warszawa 2017, s. 253–254; W. Olszowy, *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, Warszawa 1997, s. 59.

²⁹ Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 maja 2007 r., I SA/Łd 1563/06, CBOSA.

³⁰ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 195 o.p....*, Lex/el.

³¹ Por. E. Iserzon, *Komentarz do art. 76 k.p.a.* [w:] E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze*, Warszawa 1970, s. 171.

³² Por. B. Adamiak, *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el; B. Adamiak, *Komentarz do art. 196 o.p.* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2017, s. 1153.

³³ Wyrok NSA z dnia 5 stycznia 2011 r., II FSK 1594/09, CBOSA.

5. Brak zdolności do występowania w charakterze świadka – uwagi ogólne

Istotną cechą świadka jest to, że postępowanie podatkowe nie dotyczy jego praw i obowiązków. Jednakże ze względu na posiadane przez niego informacje, mające znaczenie dla sprawy, zobowiązany będzie do złożenia zeznań³⁴. Innymi słowy, jest to „obowiązek powszechny”³⁵ w takim znaczeniu, że dotyczy wszystkich osób fizycznych, które są w posiadaniu informacji dowodowych i zostały wezwane przez organ podatkowy w celu złożenia zeznań³⁶. Warto jednak w tym miejscu wskazać, że w przepisach Ordynacji podatkowej brak unormowania instytucji zaprzysiężenia świadka i obowiązku złożenia przez niego przyrzeczenia zeznawania prawdy³⁷, jak ma to miejsce w innych procedurach³⁸.

Możliwość składania zeznań w charakterze świadka nie została uwarunkowana wiekiem lub zdolnością do czynności prawnych³⁹, ponieważ o rzeczony zdolności decyduje faktyczna i aktualna w danym czasie sprawność spostrzegania i komunikowania⁴⁰. Oznacza to, że świadkiem może być osoba zarówno ubezwłasnowolniona⁴¹, jak i małoletnia⁴².

³⁴ Por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany 2018*, Lex/el.

³⁵ P. Pietrasz, *Tok załatwienia sprawy* [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Prawo daniowe*, Warszawa 2010, s. 764.

³⁶ Por. Cz. Martysz, *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] G. Łaszczycza, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2010*, Lex/el.

³⁷ Tamże.

³⁸ Por. A. Wiktorowska, *Postępowanie dowodowe* [w:] M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2017, s. 122.

³⁹ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 8 stycznia 2015 r., VI SA/Wa 2067/14, CBOSA; wyroki WSA w Białymstoku z dnia 3 grudnia 2012 r., I SA/Bk 347-355/12, CBOSA.

⁴⁰ Por. H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks...*, Lex/el.

⁴¹ A. Korzeniowska-Polak, *Czynności skutecznie dokonywane w postępowaniu administracyjnym przez osoby ubezwłasnowolnione całkowicie* [w:] J. Niczyporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie k.p.a.*, Lublin 2010, s. 391 i n.

⁴² Por. P. Przybysz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017, (komentarz do art. 82)*, Lex/el; wyroki WSA w Białymstoku z dnia 14 listopada 2012 r., I SA/Bk 272-273/12, CBOSA.

W myśl 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.

Artykuł 195 o.p. normuje zakaz przesłuchiwania w charakterze świadków osób w tym przepisie wymienionych⁴³. Tym samym na charakter wyłączeń z art. 195 o.p., czyli wykluczeń z mocy prawa (*ex lege*), nie ma wpływu wola stron ani osób, w odniesieniu do których zachodzą podstawy wyeliminowania⁴⁴. W takim razie organ podatkowy „nie powinien dopuścić takich osób w charakterze świadka, nawet gdyby strona wniosła o ich przesłuchanie”⁴⁵. Gdyby jednak osoba wskazana w art. 195 o.p. została przesłuchana, to jej zeznania nie będą miały żadnej wartości dowodowej, gdyż jako sprzeczne z prawem powinny być po potwierdzeniu tej okoliczności wyłączone z materiału dowodowego⁴⁶. W konsekwencji rozstrzygnięcie podatkowe wydane w takim trybie powinno być usunięte z obrotu prawnego jako obarczone wadą, o której mowa w art. 247 § 1 pkt 3 o.p.

Katalog przesłanek negatywnych występowania w roli świadka ma charakter wyczerpujący (*numerus clausus*)⁴⁷. Na przykład wśród wskaza-

⁴³ Nie ma przeszkód, aby osoby zobowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych mogły być przesłuchane na okoliczności nieobjęte tą tajemnicą, a także w sytuacji, gdy zostaną zwolnione od obowiązku jej zachowania. Natomiast duchowni mogą być przesłuchani co do faktów nieobjętych tajemnicą spowiedzi – por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 82 k.p.a...*, Lex/el; B. Dauter, *Komentarz do art. 195 o.p...*, Lex/el.

⁴⁴ Por. H. Knysiak-Molczyk (red.), *Kodeks...*, Lex/el.

⁴⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 307.

⁴⁶ Por. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 10 stycznia 2007 r., I SA/GI 1372/06, CBOSA; D. Strzelec, *Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2, s. 50–61.

⁴⁷ Oznacza to, że przepisy Ordynacji podatkowej nie wprowadzają zakazu przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, którzy współpracują ze stroną – por. wyrok SA w Gdańsku z dnia 27 kwietnia 2017 r., V ACa 591/15, CBOSA.

nych ograniczeń ustawodawca nie wymienił przesłanki stanowiącej, że świadkiem nie może być osoba podejrzana o naruszenie prawa⁴⁸. Innymi słowy, art. 195 o.p. nie wyłącza z kręgu świadków w postępowaniu podatkowym osób podejrzanych o naruszenie prawa, m.in. skazanych za składanie fałszywych zeznań⁴⁹. Tym niemniej należy zgodzić się z Ministrem Finansów, który zauważył, że wprowadzenie „żaden z przepisów Ordynacji podatkowej nie nakazuje zadawania świadkowi pytania o karalność za fałszywe zeznania. Ponadto Ordynacja podatkowa nie wyklucza także osoby karanej za fałszywe zeznania jako świadka i nie pozbawia organ podatkowy możliwości odebrania od takiej osoby zeznań. Niewątpliwie jednak sama kwestia ewentualnej karalności świadka za fałszywe zeznania nie pozostaje obojętna z punktu widzenia oceny wiarygodności zeznań tego świadka. Powyższe nabiera szczególnego znaczenia w kontekście zasady swobodnej oceny dowodów wyrażonej w art. 191 Ordynacji podatkowej. Zasada ta wymaga, aby organ podatkowy ocenił na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona z powodu niewielkiej wiedzy na temat”⁵⁰. Wydaje się zatem zasadne sformułowanie postulatu *de lege ferenda*, aby w Ordynacji podatkowej wprowadzić przepis dający podstawę prawną organowi procesowemu do pytania świadków o ich karalność za fałszywe zeznania, co bez wątplenia będzie miało doniosłe znaczenie dla oceny wiarygodności ich zeznań⁵¹.

Brak zdolności do występowania w charakterze świadka zgodnie z art. 195 o.p. może wynikać z przyczyn faktycznych lub prawnych.

⁴⁸ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 listopada 2010 r., III SA/GI 1000/10, CBOSA.

⁴⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 25 lutego 2009 r., III SA/GI 971/08, CBOSA; wyroki NSA z dnia 14 marca 2018 r., II FSK 773–774/16, CBOSA.

⁵⁰ Odpowiedź Ministra Finansów z dnia 24 października 2018 r., nr DPP10.054.8.2018, na interpelację poselską z dnia 3 października 2018 r., nr 26669, <http://orka2.sejm.gov.pl/INT8.nsf/klucz/ATTB5WGBU/%24FILE/i26669-o1.pdf>. (dostęp: 29.11.2018 r.).

⁵¹ Por. F. Prusak, *Kodeks postępowania karnego. Komentarz 1999, (komentarz do art. 191)*, Lex/el.

5.1. Osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń

W kategorii przyczyn faktycznych mieści się kryterium dotyczące osób niezdolnych do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń⁵². Przepisy Ordynacji podatkowej nie określają kategorii tych podmiotów, przez co wszystko zależeć będzie od indywidualnej oceny dokonanej przez organy podatkowe jako gospodarza postępowania podatkowego. Przesłanka z art. 195 pkt 1 o.p. może wynikać „z braku określonych zdolności fizycznych lub psychicznych osoby, które wykluczają możliwość prawidłowego postrzegania lub komunikowania tych spostrzeżeń”⁵³ i oznaczać, że osoby fizyczne cechujące się takimi dysfunkcjami nie powinny być dopuszczane przez czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego do składania zeznań⁵⁴.

„Brak zdolności do postrzegania lub komunikowania tych spostrzeżeń może być albo trwały, albo też przejściowy, a ponadto nie można ustalić katalogu przyczyn wyłączających zdolność postrzegania lub komunikowania”⁵⁵. Oczywiście jest też, że na tego rodzaju przesłankę uniemożliwiającą bycie świadkiem należy wskazać przed przystąpieniem do przesłuchania, wykazując ją w sposób obiektywny, np. poprzez złożenie zaświadczenia lekarza odpowiedniej specjalizacji⁵⁶.

Ustawodawca używa w art. 195 o.p. dwóch pojęć, tj. „zdolność postrzegania”⁵⁷ i „zdolność komunikowania”⁵⁸ swych spostrzeżeń. „Prze-

⁵² Z przepisu tego *a contrario* wynika, że rolą świadka jest przedstawienie organowi podatkowemu swoich spostrzeżeń co do faktów – wyrok SO w Gliwicach z dnia 31 stycznia 2017 r., VIII Pa 155/16, POSP.

⁵³ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 965.

⁵⁴ Wyrok NSA z dnia 11 maja 2018 r., I FSK 1252/16, CBOSA.

⁵⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 966.

⁵⁶ Wyrok NSA z dnia 21 lutego 2018 r., I FSK 728/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 17 maja 2013 r., II FSK 1805/11, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 grudnia 2011 r., I FSK 552/11, CBOSA; wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 6 kwietnia 2007 r., I SA/Go 1290/06, CBOSA.

⁵⁷ „Niemożność bycia świadkiem przez osobę niezdolną do postrzegania dotyczy wyłącznie tej sfery aktywności ludzkiej, w której osoba ta nie jest zdolna do spostrzegania. Tak więc osoba głucha może zeznawać jako świadek na temat okoliczności, które widziała, a nie może zeznawać na temat okoliczności, których stwierdzenie wymaga

słanka postrzegania odnosi się w istocie do okresu wystąpienia okoliczności mających być treścią zeznania, a nie do chwili składania zeznania. Inaczej jest w przypadku zdolności komunikowania swych spostrzeżeń. Przesłanka ta bowiem odnosi się do chwili składania zeznań. Jeżeli osoba zdolna do postrzegania nie jest zdolna do komunikowania jedynie w chwili, w której ma złożyć zeznanie, to jej niezdolność do występowania w charakterze świadka jest jedynie przejściowa i ustaje wraz z ustaniem przyczyny powodującej niezdolność do komunikowania⁵⁹. Warto przy tym dodać, że owa niezdolność musi być faktyczna i aktualna w czasie i jeżeli ustąpi, jak np. stan odurzenia po tzw. dopalaczach, to nie ma przeszkód do przesłuchania danej osoby jako świadka⁶⁰.

O tym, czy dana osoba fizyczna może występować w charakterze świadka, decyduje organ podatkowy, a okoliczność, czy miała ona zdolność do postrzegania, ustala na podstawie przesłuchania według swobodnej oceny dowodów w zależności od rozwoju tej osoby i charakteru przedmiotu jej postrzegania⁶¹. Tym samym istnienie schorzeń psychicznych samo w sobie nie dyskwalifikuje zeznań świadka na podstawie art. 195 o.p., ponieważ o tym, czy dana osoba może wystąpić w charakterze świadka, decyduje zdolność do postrzegania lub komunikowania spostrzeżeń oceniana przez organ prowadzący postępowanie podatkowe w chwili kontaktu ze świadkiem⁶². W orzecznictwie sądowym podkreśla się także, że samo stwierdzenie, iż od lat świadek jest leczony psychiatrycznie i zażywa leki psychotropowe, w żaden sposób nie pomniejsza jego zeznań, gdyż nie ma generalnie zakazu przesłuchania w charakterze

zdolności słyszenia. Osoba głuchoniema nie jest osobą niezdolną do komunikowania swych spostrzeżeń. Przesłuchanie takiej osoby w charakterze świadka jest możliwe przy pomocy tłumacza języka migowego” – P. Przybysz, *Kodeks...*, Lex/el; por. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 3 października 2007 r., I SA/Ol 404/07, CBOSA.

⁵⁸ Niezdolność komunikowania swych spostrzeżeń polega na niemożliwości ich przekazania w jakikolwiek sposób, np. mową, pismem, znakiem migowym – wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2010 r., III SA/Gl 150/09, CBOSA.

⁵⁹ B. Dauter, *Komentarz do art. 195 o.p...*, Lex/el.

⁶⁰ Por. wyrok SN z dnia 7 września 2000 r., I CKN 872/00, CBOSA.

⁶¹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 28 marca 2007 r., I SA/Go 1291/06, CBOSA.

⁶² Wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 lutego 2013 r., I SA/Lu 66/13, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 28 lutego 2017 r., I SA/Gd 1071/16, CBOSA.

świadka osoby leczonej psychiatrycznie⁶³. Niedopuszczalne jest także dyskwalifikowanie zeznań świadka przez fakt, że przyjmuje lekarstwa na depresję czy doświadcza czasowych zaburzeń pamięci⁶⁴.

5.2. Osoby zobowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych

Zgodnie z art. 195 pkt 2 o.p. przeszkodą o charakterze prawnym uniemożliwiająca występowanie w charakterze świadka jest obowiązek zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą⁶⁵. W myśl powyższego przepisu osoby zobowiązane do zachowania tajemnicy nie mogą być świadkami, o ile spełnione są łącznie następujące przesłanki: przedmiotem zeznań są okoliczności objęte tajemnicą oraz osoby te nie zostały zwolnione w trybie ustalonym obowiązującymi przepisami od obowiązku zachowania tej tajemnicy⁶⁶.

Zasady ochrony informacji niejawnych reguluje ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych⁶⁷. Art. 1 u.o.i.n. określa zasady ochrony informacji, 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 (tzw. informacje niejawne). Według art. 5 ust. 1–4 u.o.i.n. informacjom niejawnym nadaje się klauzulę: ściśle tajne, tajne, poufne, zastrzeżone.

⁶³ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 8 stycznia 2010 r., III SA/Gl 150/09, CBOSA.

⁶⁴ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 17 listopada 2009 r., I SA/Po 626/09, CBOSA.

⁶⁵ 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 – art. 196 § 4 o.p.

⁶⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 9 marca 2011 r., I SA/Wr 1490/10, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 13 maja 2009 r., I SA/Kr 302/09, CBOSA; por. W. Chróścielewski, J.P. Tarno, P. Dańczak, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2018, s. 162.

⁶⁷ Ustawa z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 412 ze zm.); dalej: u.o.i.n.

Zasady zwalniania od obowiązku zachowania w tajemnicy informacji niejawnych oraz sposób postępowania z aktami spraw zawierającymi informacje niejawne w postępowaniu przed sądami i innymi organami określają przepisy odrębnych ustaw (art. 4 ust. 2 u.o.i.n.). I tak zgodnie z art. 180 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego⁶⁸ osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych o klauzuli tajności „zastrzeżone” lub „poufne” lub tajemnicy związanej z wykonywaniem zawodu lub funkcji mogą odmówić zeznań co do okoliczności, na które rozciąga się ten obowiązek, chyba że sąd lub prokurator dla dobra wymiaru sprawiedliwości zwolni te osoby od obowiązku zachowania tajemnicy, jeżeli ustawy szczególne nie stanowią inaczej.

Reasumując, podkreślić należy, że wystąpienie przesłanki z art. 195 pkt 2 o.p. „uniemożliwia powołanie danej osoby na świadka tylko wtedy, gdy osoba ta miałaby być przesłuchana na okoliczności objęte ochroną informacji niejawnych. Natomiast w pozostałym zakresie osoba taka nie jest pozbawiona zdolności do występowania w charakterze świadka”⁶⁹.

5.3. Duchowni prawnie uznanych wyznań

Zgodnie z art. 25 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej⁷⁰ kościoły i inne związki wyznaniowe są równouprawnione, a władze publiczne w Rzeczypospolitej Polskiej muszą zachować bezstronność⁷¹ w sprawach przekonań religijnych, światopoglądowych i filozoficznych⁷², zapewniając swobodę ich wyrażania w życiu publicznym (art. 25 ust. 2 Konstytucji RP)⁷³.

⁶⁸ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1987 ze zm.); dalej: k.p.k.

⁶⁹ B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), *Ordynacja...*, s. 967.

⁷⁰ Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r., Nr 78, poz. 483 ze zm.), dalej: Konstytucja RP.

⁷¹ I. Nowak, *Prawo do nauki a święta religijne mniejszości wyznaniowych na gruncie ustawy o systemie oświaty*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2014, nr 5, s. 41 i n.

⁷² Szerzej W. Brzozowski, *Bezstronność światopoglądowa władz publicznych w Konstytucji RP 2011*, Lex/el.

⁷³ I. Nowak, *Wolność jednostki w zakresie przekonań religijnych i światopoglądowych a zwolnienie od pracy i nauki z tytułu święta religijnego – soboty (szabatu, szabasu)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 1, s. 27 i n.

Jak zauważono w doktrynie, „kwestie wyborów jednostki związanych z określonym wyznaniem, przynależnością do określonego kościoła, uczestnictwem w zróżnicowanych formach kultu mieszczą się w sferze prywatności i nie mogą być determinowane regulacjami i decyzjami władzy publicznej, zobowiązanej zarówno do powstrzymania się od wszelkiej ingerencji w tej sferze, ale także do działań pozytywnych służących tworzeniu właściwych, pozytywnych warunków dla realizacji tej wolności (art. 53 Konstytucji)”⁷⁴.

Jak wynika z art. 25 ust. 5 Konstytucji RP, stosunki między Rzeczpospolitą Polską a innymi kościołami oraz związkami wyznaniowymi określają ustawy uchwalone na podstawie umów zawartych przez Radę Ministrów z ich właściwymi przedstawicielami⁷⁵. Innymi słowy, ustawa zasadnicza reguluje, że stosunki państwa z niekatolickimi kościołami i związkami wyznaniowymi będą normowane w drodze ustawowej. Również w doktrynie czytamy, że „związkom wyznaniowym Konstytucja gwarantuje równouprawnienie bez względu na formę prawną regulacji ich stosunków z państwem (art. 25 ust. 1). Oznacza to, że wszystkie związki wyznaniowe znajdujące się w takiej samej sytuacji muszą być wyposażone w takie same uprawnienia. Powinny mieć takie same formalnoprawne możliwości rozwoju i funkcjonowania”⁷⁶.

Zgodnie z art. 195 pkt 3 o.p. świadkami nie mogą być duchowni prawnie uznanych wyznań – co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi. Innymi słowy, jest to druga przeszkoda prawna o charakterze bezwzględnym⁷⁷, która nie może zostać uchylona⁷⁸ a wyłączająca uprawnienie do

⁷⁴ M. Safjan, *Wyzwania dla państwa prawa 2007*, Lex/el.

⁷⁵ Należy za M. Olszówką powtórzyć, że umowa nie jest źródłem prawa, ponieważ „ustrojodawca, formułując przedmiotowo i podmiotowo zamknięty katalog źródeł prawa powszechnie obowiązującego, przesądził jednoznacznie, że nie jest nim umowa, a wyłącznie ustawa wyznaniowa” – M. Olszówka, *Zawieranie umów i uchwalanie ustaw o których mowa w art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Sejmowy” 2010, nr 6, s. 49.

⁷⁶ P. Borecki, *Położenie prawne wyznawców islamu w Polsce*, „Państwo i Prawo” 2008, nr 1, s. 72; I. Nowak, *Prawo do zwolnienia od pracy z tytułu świąt religijnych*, „Humanities and Social Sciences” 2015, nr 1, s. 124.

⁷⁷ Por. Z.R. Kmiecik, *Strona jako podmiot oświadczeń procesowych w postępowaniu administracyjnym 2008*, Lex/el.

bycia świadkiem, pod warunkiem oczywiście, że osoba duchowna prawnie uznanego wyznania⁷⁹ miałaby udzielać odpowiedzi na pytania związane z informacjami, które powzięła podczas spowiedzi⁸⁰.

Bycie duchownym prawnie uznanego wyznania regulują akty prawne normujące stosunek danego kościoła do państwa polskiego oraz ustawa z dnia 17 maja 1989 r. o gwarancjach wolności sumienia i wyznania⁸¹. Tym samym duchowni prawnie uznanych „związków religijnych” niezależnie od charakteru lub obowiązków ich kapłaństwa, są objęci uregulowaniem art. 195 pkt 3 o.p. – oczywiście, jeśli te kościoły lub związki wyznaniowe, ustanowiły instytucję spowiedzi⁸². *A contrario*, zakaz dowodowy z art. 195 pkt 3 o.p. nie dotyczy sytuacji, w której dana osoba „przywłaszcza” sobie pozycję duchownego, np. w ramach niezalegalizowanej prawnie organizacji religijnej⁸³. Oczywiście Ordynacja podatkowa nie formułuje zakazu przesłuchiwania osób duchownych w charakterze świadka na okoliczności nieobjęte tajemnicą spowiedzi⁸⁴, np. dotyczących informacji, o których osoba duchowna dowiedziała się w związku z pełnieniem swoich innych obowiązków duszpasterskich⁸⁵.

Reasumując, spowiedź objęta jest bezwzględną tajemnicą i dotyczy swym zakresem wszelkich informacji uzyskanych w jej trakcie, co oznacza, że *ex lege* następuje wyłączenie możliwości korzystania w postępowaniu podatkowym z zeznań osób duchownych prawnie uznanych wy-

⁷⁸ B. Brzeziński, M. Kalinowski, W. Morawski, M. Masternak, *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, Gdańsk 2003, s. 307.

⁷⁹ W. Chróścielewski, W. Nykiel, *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego* [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski, *Studia nad Ordynacją podatkową*, Łódź–Toruń 1999, s. 50.

⁸⁰ Wyroki WSA w Białymstoku z dnia 18 października 2010 r., I SA/Bk 300-301/10, CBOSA.

⁸¹ B. Dauter, *Komentarz do art. 195 o.p...*, Lex/el.

⁸² Por. E. Iserzon, *Komentarz do art. 77 k.p.a...*, s. 173; D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym 2015*, Lex/el.

⁸³ Por. B. Rakoczy, *Tajemnica spowiedzi w polskim postępowaniu cywilnym, karnym i administracyjnym*, „Przegląd Sadowy” 2003, nr 11–12, s. 126.

⁸⁴ Por. Z.R. Kmiecik, *Zakres udostępniania akt sprawy w postępowaniu administracyjnym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2008, nr 2, s. 95–107.

⁸⁵ H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 852.

znań co do faktów objętych jej tajemnicą⁸⁶. Zgodnie z powyższym organ podatkowy „w każdym przypadku, w którym stwierdzi, iż pomiędzy duchownym a osobą, od której pochodzi informacja, wystąpiła tego rodzaju relacja, że jej cechy odpowiadają cechom spowiedzi rozumianej jako poufne i przewidziane formalnym rytuałem zwierzenie, powinien odstąpić od przeprowadzenia dowodu z zeznań duchownego, ale wyłącznie w zakresie informacji, o których duchowny powziął wiadomość podczas spowiedzi będącej wyłącznym źródłem informacji o danej okoliczności”⁸⁷. W przeciwnym razie dojdzie do naruszenia instytucji spowiedzi, a tym samym nieposzanowania gwarancji wynikającej z konstytucyjnej zasady wolności sumienia i wyznania wyrażonej w art. 53 Konstytucji RP⁸⁸.

6. Tryb i forma odbierania zeznań od świadka

Zgodnie z treścią art. 196 § 1–2 o.p. osoba wezwana w charakterze świadka ma obowiązek stawić się i złożyć zeznania. Ocena zasadności wezwania na przesłuchanie nie należy do świadka, lecz do organu procesowego prowadzącego sprawę⁸⁹. Przepisy Ordynacji podatkowej przewidują prawny obowiązek zeznawania⁹⁰, sankcjonowany przez karę porządkową (art. 262 o.p.), którą organy podatkowe mają prawo i obowiązek nałożyć na opornego świadka⁹¹. Nie powinno zatem ulegać wątpliwości, że czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego nie może uwolnić się od obowiązku przeprowadzenia dowodu na okoliczności istotne dla roz-

⁸⁶ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 10 października 2018 r., I SA/Wr 458/18, CBOSA; A. Olesińska, *Polskie prawo podatkowe*, Toruń 2012, s. 200.

⁸⁷ W. Bochenek, *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] L. Klat-Wertelecka, A. Mudrecki (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, Gdańsk 2012, s. 369.

⁸⁸ H. Knysiak-Molczyk, *Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym 2004*, Lex/el.

⁸⁹ Por. wyrok SA w Katowicach z dnia 27 marca 2013 r., II AKz 183/12, POSP.

⁹⁰ Art. 196 § 1 o.p. *ab initio*.

⁹¹ Por. M. Federczyk, *Środki dowodowe* [w:] M. Federczyk, Z. Cieślak (red.), *Postępowanie administracyjne*, Warszawa 2010, s. 134–135; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r., II FSK 628/16, CBOSA.

strzygnięcia sprawy z powołaniem się na uchylenie się świadka od złożenia zeznań⁹². Przyjąć też należy, że niedopuszczalne jest niedokonanie przez organ administracji publicznej przesłuchania świadka ze wskazaniem na istniejące trudności z przeprowadzeniem tej czynności dowodowej, związane np. z niestawiennictwem świadka w wyznaczonym przez organ terminie⁹³. Przecież organy podatkowe mają „całą paletę narzędzi prawnych” sprawdzenia, czy świadek rzeczywiście nie mógł przybyć, np. z powodu choroby, jak również dysponują środkami przymusu, aby wyegzekwować jego stawiennictwo na przesłuchanie⁹⁴.

Z przepis art. 196 § 1 o.p. *explicite* wynika obowiązek składania zeznań w postępowaniu podatkowym, gdyż „nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka”⁹⁵. Zatem wszystkie osoby oprócz wskazanych w art. 195 o.p., posiadające wiedzę co do faktów istotnych dla sprawy i wezwane przez organ procesowy, mają obowiązek stawienia się na wezwanie oraz złożenia zeznań osobiście⁹⁶. Obowiązek ten jest gwarancją realizacji zasady prawdy obiektywnej i odstępstwa od niego mogą mieć miejsce w przypadkach *stricte* wskazanych w ustawie Ordynacja podatkowa⁹⁷.

Zarówno tryb, jak i forma odbierania zeznań od świadka nie zostały *expressis verbis* uregulowane w przepisach Ordynacji podatkowej⁹⁸. Jednakże zeznania świadków będą miały wartość dowodową tylko wówczas, gdy zostały przez organ procesowy uzyskane z zachowaniem reguł postępowania przewidzianych dla tego typu dowodów i utrwalone w formie pro-

⁹² Wyrok NSA z dnia 7 lutego 2018 r., II FSK 1095/16, CBOSA.

⁹³ Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 4 maja 2018 r., I SA/Sz 686/17, CBOSA.

⁹⁴ B. Rutkowski, *Dowody...*, s. 125; wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2018 r., I OSK 711/17, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 12 sierpnia 2008 r., I SA/Gd 275/08, CBOSA.

⁹⁵ M. Münnich, *Przebieg postępowania podatkowego (tryb zwyczajny i tryby nadzwyczajne)* [w:] P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, Warszawa 2017, s. 215.

⁹⁶ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013 r., I GSK 374/12, CBOSA.

⁹⁷ Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., II FSK 3104/13, CBOSA.

⁹⁸ Wyrok WSA w Opolu z dnia 20 lipca 2018 r., I SA/Op 81/18, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 6 kwietnia 2016 r., I SA/Sz 1312/15, CBOSA; L. Żukowski, *Postępowanie przed organami pierwszej instancji* [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, Przemysław–Rzeszów 2012, s. 172.

tokołu zgodnie z art. 172–177 o.p.⁹⁹. To nie podatnik, lecz czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego prowadzi postępowanie podatkowe i do niego w świetle art. 196 o.p. należy prowadzenie przesłuchania i zadawanie świadkowi pytań, odbieranie zeznań itp. czynności dowodowe¹⁰⁰.

Poza sporem powinna pozostawać okoliczność, że zeznania świadków powinny mieć formę ustną¹⁰¹. Słusznie bowiem wskazuje P. Pietrasz, twierdząc, że nie ma racjonalnego uzasadnienia odbieranie od świadków zeznań na piśmie, ponieważ obarczone będą naruszeniem art. 123 § 1 o.p. oraz art. 190 § 2 o.p.¹⁰². Wprawdzie Ordynacja podatkowa dopuszcza też możliwość złożenia na piśmie zeznań przez osoby fizyczne (art. 155 § 1 o.p. i 159 § 1 pkt 4 o.p.), jednak nie są to zeznania świadków w rozumieniu art. 196 o.p., a jedynie pisemne oświadczenia (wyjaśnienia) osób fizycznych o posiadaniu określonych informacji. Zatem „działania” organów podatkowych polegające na wysłaniu do świadków wezwań celem złożenia pisemnych wyjaśnień będą z oczywistych względów nieskuteczne¹⁰³.

Szczególna cecha dowodu, jakimi są zeznania świadków, opiera się na zobowiązaniu osoby będącej świadkiem do składania wyjaśnień pod rygorem odpowiedzialności karnej związanej ze składaniem fałszywych zeznań¹⁰⁴. Stąd, choć przepisy Ordynacji podatkowej dopuszczają możliwość złożenia na piśmie zeznań przez osoby fizyczne, jednakże nie są to zeznania świadków w rozumieniu art. 196 § 3 o.p., a jedynie pisemne oświadczenia osób fizycznych o posiadaniu określonych informacji¹⁰⁵. A zatem samo oświadczenie osoby fizycznej bez pouczenia jej o treści

⁹⁹ Organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie. W szczególności sporządza się protokół z przesłuchania świadka (art. 172 § 1–2 pkt 2 o.p.); por. wyrok WSA w Łodzi z dnia 21 maja 2010 r., III SA/Łd 141/10, CBOSA.

¹⁰⁰ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 18 maja 2017 r., III SA/GI 53/17, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 9 kwietnia 2013 r., III SA/GI 1895/12, CBOSA.

¹⁰¹ J. Zimmermann, *Ordynacja...*, s. 181.

¹⁰² P. Pietrasz, *Komentarz do art. 196 o.p...*, Lex/el.

¹⁰³ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013 r., I GSK 375/12, CBOSA.

¹⁰⁴ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 października 2017 r., VII SA/Wa 2790/16, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 lipca 2013 r., II SA/Po 239/13, CBOSA; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 26 lipca 2011 r., I SA/Wr 791/11, CBOSA.

¹⁰⁵ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lipca 2017 r., II SA/Kr 283/17, CBOSA.

odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania (art. 233 kodeksu karnego¹⁰⁶) nie jest wystarczające dla uznania go za równoważne z dowodem z zeznań świadków¹⁰⁷, ponieważ świadek musi sobie zdawać sprawę z wagi składanych zeznań¹⁰⁸.

W toku prowadzonej procedury podatkowej na organie podatkowym spoczywają obowiązki w zakresie przeprowadzenia postępowania dowodowego i wszechstronnego wyjaśnienia okoliczności sprawy (art. 122 o.p. w związku z art. 187 o.p.). W tym celu nieodzowne jest m.in. uczestnictwo w postępowaniu podatkowym świadków. Jest to możliwe dzięki przepisom normującym instytucję wezwań (art. 155–159 o.p.)¹⁰⁹, które pozwalają na wykonywanie organom orzekającym podstawowych obowiązków w toku procesu podatkowego celem jego prawidłowego przebiegu i terminowego zakończenia¹¹⁰. Wprawdzie tryb odbierania zeznań od świadków nie został *expressis verbis* wskazany w przepisach proceduralnego prawa podatkowego, jednakże niewątpliwie w sporządzonym protokole z ich przesłuchania powinno znaleźć się pisemne odzwierciedlenie faktu pouczenia o przysługujących prawach¹¹¹. I tak zgodnie z art. 196 § 3 o.p. przed odebraniem zeznania organ podatkowy poucza świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania¹¹². Jednakże obowiązek ten spoczywa na organie orzekającym jedynie w konkretnej sytuacji procesowej

¹⁰⁶ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks karny (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r., poz. 1600 ze zm.); dalej: k.k.

¹⁰⁷ Por. wyrok WSA w Krakowie z dnia 24 lipca 2017 r., II SA/Kr 283/17, CBOSA; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 listopada 2009 r., II SA/Po 313/09, CBOSA.

¹⁰⁸ Por. wyrok NSA z dnia 20 września 2016 r., II OSK 3123/14, CBOSA; E. Ochendowski, *Postępowanie administracyjne ogólne, egzekucyjne i sądownoadministracyjne*, Toruń 2008, s. 122.

¹⁰⁹ D. Strzelec, *Wezwania jako czynności porządkujące postępowanie podatkowe – standardy stosowania, najczęstsze nieprawidłowości*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 10, s. 29 i n.; tenże *Dowody...*, Lex/el.

¹¹⁰ I. Nowak, *Istota i znaczenie wezwań w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, w druku.

¹¹¹ Wyrok WSA w Opolu z dnia 21 września 2005 r., I SA/Op 148/05, CBOSA.

¹¹² Okoliczność, że świadek złożył oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności za składanie fałszywych zeznań, nie zwalnia organu podatkowego od oceny tego oświadczenia i nie pozbawia go prawa odmowy takiemu dowodowi wiarygodności – wyrok WSA w Szczecinie z dnia 10 marca 2010 r., I SA/Sz 543/09, CBOSA.

– „przed odebraniem zeznania” od świadka, który osobiście stawił się przed organem procesowym celem ich złożenia¹¹³. Zaniedbanie organu orzekającego w kwestii uprzedzenia o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania stanowi istotne naruszenie przepisów postępowania podatkowego mające wpływ na wynik sprawy. Jak wskazano w orzecznictwie, w trosce o poszanowanie zasady prawdy obiektywnej zeznania złożone bez pouczenia o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań nie mogą stanowić podstawy ustaleń faktycznych¹¹⁴.

7. Prawne ograniczenia w przeprowadzaniu dowodu z zeznań świadka – uwagi ogólne

Prawny obowiązek występowania w charakterze świadka wezwanego przez organ podatkowy do osobistego stawiennictwa na przesłuchanie, doznaje pewnych ograniczeń poprzez wprowadzenie instytucji odmowy zeznań i odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania (art. 196 § 1 i 2 o.p.)¹¹⁵. Niewątpliwie ustawodawca w ramach art. 196 § 1 i 2 o.p. stworzył regulację, która wypełnia konstytucyjną zasadę ochrony rodziny, wyrażoną w art. 47 Konstytucji RP¹¹⁶. Jak podkreśla się w doktrynie, chodzi tu o uniknięcie kolizji pomiędzy uczuciem, jakie wiąże osobę, która miałaby występować w charakterze świadka, ze stroną procedury podatkowej, a obowiązkiem zeznawania prawdy w postępowaniu dowodowym¹¹⁷.

Należy odróżnić instytucję prawa odmowy zeznań (art. 196 § 1 o.p.) od przysługującego świadkowi prawa odmowy odpowiedzi na poszcze-

¹¹³ Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2013 r., I GSK 374/12, CBOSA.

¹¹⁴ Wyrok WSA w Opolu z dnia 16 stycznia 2014 r., II SA/Op 510/13, CBOSA; I. Nowak, *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, Kielce 2012, s. 201–203.

¹¹⁵ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 13 kwietnia 2017 r., III SA/Wa 1909/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 czerwca 2015 r., II FSK 1337/13, CBOSA; wyroki NSA z dnia 14 lutego 2013 r., I GSK 374-375/12, CBOSA.

¹¹⁶ Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., II FSK 3104/13, CBOSA.

¹¹⁷ Z. Janowicz, *Kodeks...*, Lex/el; wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 5 lutego 2007 r., I SA/Wr 687/06, CBOSA.

gólne pytania, uregulowanej w art. 196 § 2 o.p.¹¹⁸. Świadek może odmówić zeznań, jeżeli jest osobą najbliższą dla strony, wymienioną w art. 196 § 1 o.p. Natomiast instytucja przewidziana w art. 196 § 2 o.p. polega na prawie odmowy odpowiedzi na konkretne pytania w trakcie przesłuchania i to tylko w sytuacji, jeżeli odpowiedź mogłaby narazić świadka lub jego bliskich wymienionych w art. 196 § 1 o.p. na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej¹¹⁹.

Prawo do odmowy zeznań lub odmowy odpowiedzi na pytania należy postrzegać jako czynność faktyczną, a nie czynność procesową¹²⁰. To organ podatkowy każdorazowo ocenia, czy danej osobie przysługuje prawo odmowy zeznań lub prawo odmowy odpowiedzi na pytania¹²¹. Jednakże zarówno odmowa zeznań, jak i odmowa odpowiedzi na pytania nie mogą rodzić negatywnych „następstw proceduralnych” dla strony procesu podatkowego¹²², pod warunkiem, że są uzasadnione prawnie.

7.1. Prawo świadka do odmowy składania zeznań

Prawo odmowy składania zeznań, zawarte w przepisie art. 196 § 1 o.p., uwarunkowane jest istnieniem określonego stosunku osobistego pomiędzy świadkiem a stroną¹²³. Celem tego ograniczenia dowodowego jest uchronienie osoby bliskiej stronie przed koniecznością zeznawania na jej niekorzyść¹²⁴.

Art. 196 § 1 o.p. normuje zamknięty (enumeratywny) katalog osób, którym przysługuje prawo do odmowy składania zeznań¹²⁵. Oznacza to,

¹¹⁸ W. Nykiel (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Warszawa 2018, s. 131.

¹¹⁹ Wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 marca 2018 r., I SA/Bd 72/18, CBOSA.

¹²⁰ B. Dauter, *Komentarz do art. 196 o.p...*, Lex/el.

¹²¹ Por. wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 26 czerwca 2008 r., II SA/Rz 60/08, CBOSA.

¹²² Por. wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 sierpnia 2014 r., I SA/Gd 425/14, CBOSA.

¹²³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 listopada 2009 r., III SA/Wa 768/09, CBOSA.

¹²⁴ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 lutego 2018 r., I SA/Wr 544/17, CBOSA.

¹²⁵ Do katalogu z art. 196 § 1 o.p. nie można zaliczyć osób pozostających ze stroną w tzw. związkach partnerskich, przez które należy rozumieć związki o charakterze zarówno heterogenicznym, jak i homogenicznym, cechujące się nie tylko niejednorodnością po-

że 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. *A contrario*, świadek, któremu nie służy prawo odmowy zeznań lub który z niego nie skorzystał, ma obowiązek złożenia zeznań, a w jego ramach powinność odpowiedzi na poszczególne pytania stawiane mu przez strony lub organ prowadzący postępowanie podatkowe¹²⁶.

Z literalnego brzmienia art. 196 § 1 o.p. wynika, że dotyczy on wyłącznie strony będącej osobą fizyczną. Za takim rozumieniem przywołanego przepisu przemawiają także względy wykładni systemowej wewnętrznej i funkcjonalnej¹²⁷. Tylko bowiem osoba fizyczna będąca stroną może być małżonkiem, wstępnym, zstępnym, rodzeństwa czy powinowatym albo pozostającym ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli¹²⁸.

Skorzystanie przez daną osobę z ustawowego prawa odmowy złożenia zeznań w charakterze świadka, o którym została pouczona przez organ podatkowy ze względu na ustalony stopień pokrewieństwa ze stroną, skutkuje jedynie tym, że osobowy środek dowodowy, jakim pozostaje zeznanie świadka, nie staje się źródłem materiału dowodowego zbieranego w prowadzonej procedurze podatkowej¹²⁹.

staci, w jakich one obecnie funkcjonują, ale i wielością pojęć na ich określenie, np. związek nieformalny, związek osób pozostających w konkubinacie, małżeństwo na próbę, osoby żyjące w tzw. układzie, związek osób pozostających we wspólnym pożyciu – por. wyrok WSA w Poznaniu z dnia 8 grudnia 2011 r., I SA/Po 585/11, CBOSA; I. Nowak, *Małżeństwo a związki partnerskie w świetle wybranych regulacji polskiego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, w druku; P. Pietrasz, *Komentarz do art. 196 o.p...*, Lex/el.

¹²⁶ Por. wyrok WSA w Lublinie z dnia 30 stycznia 2007 r., II SA/Lu 907/06, CBOSA; A. Wróbel, *Komentarz do art. 83 k.p.a...*, Lex/el.

¹²⁷ Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., II FSK 3104/13, CBOSA.

¹²⁸ Tamże; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 19 maja 2016 r., I SA/Sz 303/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2016 r., II FSK 3226/13, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 3 listopada 2016 r., I SA/Gd 939/16, CBOSA.

¹²⁹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 lipca 2015 r., II SA/Go 244/15, CBOSA.

Fakt odmowy złożenia przez świadka zeznań powinien być odnotowany przez organ procesowy prowadzący dane postępowanie podatkowe i w żadnej mierze nie może być on przedmiotem jego oceny w trybie art. 191 o.p., ponieważ to osoba będąca świadkiem decyduje o tym, czy z przysługującego jej prawa skorzysta. Również jako bezprawne należy traktować prowadzenie przez organ podatkowy hipotetycznych rozważań w zakresie tego, jaka pozostawałaby treść zeznań, gdyby świadek z przysługującego mu prawa nie skorzystał¹³⁰.

7.2. Prawo świadka do odmowy odpowiedzi na pytania

W świetle art. 196 § 2 o.p. świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich wymienionych w § 1 art. 196 o.p. na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej. Zgodzić się należy więc z poglądem P. Pietrasza, że „w art. 196 § 2 o.p. mowa jest o bliskich świadka, a nie strony. Chodzi tu zatem o małżonka świadka, wstępnych świadka, zstępnych świadka, rodzeństwo świadka oraz powinowatych pierwszego stopnia, jak również osoby pozostające ze świadkiem w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Z (...) przepisu nie wynika, ażeby prawo do odmowy na pytania trwało także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli”¹³¹. Analogicznie jak przy art. 196 § 1 o.p. „prawo odmowy odpowiedzi na pytania nie przysługuje w sytuacji, gdy odpowiedź na pytanie mogłaby narazić osobę pozostającą ze świadkiem w związku faktycznym”¹³².

Należy podzielić pogląd NSA wyrażony w wyroku z dnia 14 stycznia 2016 r., w którym sąd przyjął, że z prawa odmowy odpowiedzi na poszczególne pytania świadek może skorzystać w trakcie przesłuchania, na które został wezwany do osobistego stawiennictwa¹³³. Ponadto przepis

¹³⁰ Tamże.

¹³¹ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 196 o.p...*, Lex/el.

¹³² Tamże.

¹³³ Wyrok NSA z dnia 14 stycznia 2016 r., II FSK 3104/13, CBOSA.

art. 196 § 2 o.p. nie upoważnia wezwanego świadka do odmowy zeznań lub do odmowy stawienia się w odpowiedzi na wezwanie, o którym mowa w art. 155 § 1 o.p., jak również do odmowy odpowiedzi na jakiegokolwiek pytania, które mogłyby zostać sformułowane przez organ orzekający w trakcie przesłuchania świadka¹³⁴.

Prawo do odmowy odpowiedzi na pytania przysługuje również osobom, na których spoczywa obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej¹³⁵, np. doradcom podatkowym, radcom podatkowym, adwokatom itp.¹³⁶. Jak słusznie podkreśla się w piśmiennictwie, „przepisy regulujące funkcjonowanie poszczególnych zawodów zaufania publicznego traktują tajemnicę zawodową jako obowiązek ciążyący na przedstawicielach tych zawodów, nie zaś jako ich prawo”¹³⁷.

8. Udział strony w przesłuchaniu świadka

Zgodnie z art. 190 § 1 o.p. strona powinna być zawiadomiona¹³⁸ o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków przynajmniej na 7 dni przed terminem. Rygor prawny, o którym mowa w art. 190 § 1 o.p., dotyczy wyłącznie dowodu z zeznań świadków, dopuszczonego i przeprowadzonego w ramach postępowania podatkowego. Z kolei § 2 art. 190 o.p. normuje, że strona ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu i może zadawać pytania świadkom.

Przepis art. 190 § 1–2 o.p. ustanawia gwarancję realizacji zasady czynnego udziału strony w procedurze podatkowej, nakładając na organ procesowy obowiązek zawiadomienia o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodów z zeznań świadków¹³⁹. Innymi słowy, zgodnie z procesem

¹³⁴ Wyrok NSA z dnia 19 lipca 2012 r., II FSK 131/11, CBOSA.

¹³⁵ B. Adamiak, *Dowody...*, s. 254.

¹³⁶ P. Pietrasz, *Komentarz do art. 196 o.p...*, Lex/el.

¹³⁷ H. Dzwonkowski, J. Gorąca-Paczuska, *Komentarz do art. 196 o.p...*, Legalis/el.

¹³⁸ Zawiadomienie spełnia wynikające z przepisów standardy legalności, jeśli zawiera wskazanie rodzaju dowodu (zeznanie świadka), datę oraz miejsce, w którym świadek ma być przesłuchiwany – wyrok WSA w Gliwicach z dnia 21 marca 2018 r., I SA/Gl 1325/17, CBOSA.

¹³⁹ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 25 lipca 2017 r., I SA/Kr 592/17, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 30 stycznia 2017 r., I SA/Kr 1332/16, CBOSA.

podatkowym dowód z zeznań świadków można przeprowadzić dopiero po zagwarantowaniu stronie prawa czynnego udziału w tym przesłuchaniu¹⁴⁰. Co więcej, czynny udział strony w przeprowadzeniu dowodu będzie miał materialny wyraz tylko wówczas, gdy zostanie ona poinformowana z odpowiednim wyprzedzeniem – minimalny okres to 7 dni¹⁴¹.

Obowiązek zawiadomienia strony o miejscu i terminie przesłuchania świadka stanowi bezwzględny nakaz nałożony na czynny podmiot stosunku podatkowoprawnego, a jego naruszenie jest równoznaczne z uchybieniem przepisów o postępowaniu podatkowym¹⁴², dającym podstawę do wznowienia procesu podatkowego na podstawie art. 240 § 1 pkt 4 o.p.¹⁴³. Przykładowo, przeprowadzenie rozmowy telefonicznej ze świadkiem, w sytuacji, kiedy właściwą formą przewidzianą prawem procesowym jest wyłącznie przesłuchanie świadka po uprzednim zawiadomieniu strony o miejscu i czasie dokonania tej czynności proceduralnej celem umożliwienia jej wzięcia czynnego udziału, jest oczywistym naruszeniem obowiązujących zasad postępowania dowodowego, w tym zasady prawdy materialnej i zasady zaufania podatnika do organów podatkowych¹⁴⁴.

Oczywiście strona może, ale nie musi brać udziału w przeprowadzeniu dowodów ze świadków, ponieważ jest to jej uprawnienie, a nie obowiązek¹⁴⁵. Jednakże nieskorzystanie z tego prawa nie daje jej podstaw do żądania ponownego przeprowadzenia tego dowodu¹⁴⁶. Warto też wskazać, że nie będzie stanowiło uchybienia procesowego przesłuchanie świadka

¹⁴⁰ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 4 lutego 2016 r., I SA/Kr 2017/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 5 lipca 2013 r., II FSK 2204/11, CBOSA.

¹⁴¹ Wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2016 r., II FSK 3293/13, CBOSA.

¹⁴² Wyrok NSA z dnia 14 listopada 1995 r., SA/Wr 664/95, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 stycznia 2016 r., II FSK 3292/13, CBOSA.

¹⁴³ Nie ma przy tym znaczenia, czy udział podatnika mógł przełożyć się na wynik sprawy i ewentualnie w jakim zakresie – wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 sierpnia 2018 r., I SA/Po 929/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 30 stycznia 2018 r., II FSK 122/16, CBOSA.

¹⁴⁴ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 6 lipca 2017 r., I SA/Ol 304/17, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 22 lutego 2017 r., I SA/Ol 799/16, CBOSA.

¹⁴⁵ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 sierpnia 2011 r., I SA/Gd 366/11, CBOSA.

¹⁴⁶ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 14 września 2016 r., III SA/Wa 2505/15, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 29 sierpnia 2011 r., I SA/Gd 366/11, CBOSA; wyrok NSA z dnia 9 października 2012 r., I FSK 2132/11, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 stycznia 2008 r., VIII SA/Wa 577/07, CBOSA.

pod nieobecność strony, która zgłosiła ten dowód, jeżeli jest ona reprezentowana przez obecnego pełnomocnika¹⁴⁷.

9. Włączanie protokołów przesłuchań świadków z innych postępowań do procedury podatkowej

Według co do zasady zgodnych poglądów doktryny oraz orzecznictwa sądowego dopuszczalność włączenia do akt postępowania podatkowego protokołów przesłuchania świadków z innych postępowań nie budzi większych wątpliwości¹⁴⁸. Posłużenie się więc zeznaniami świadków, którzy przesłuchani zostali w odrębnym od podatkowego postępowaniu, np. karnym, jest w pełni zgodne z art. 180 § 1 o.p. oraz art. 181 o.p.¹⁴⁹. Nie zmienia to jednak faktu, że powtórzenie określonych czynności dowodowych (np. zeznań świadków) przeprowadzonych w toku innych postępowań jest niezbędne jedynie wówczas, gdy ocena tych dowodów dokonana w powiązaniu z materiałem dowodowym zebrany w postępowaniu podatkowym uniemożliwia jednoznaczne i prawidłowe ustalenie stanu faktycznego w sprawie¹⁵⁰. Zwraca na to uwagę również judykatura, zauważając, że oczywiście istnieje możliwość ponownego przeprowadzenia dowodu, w tym także przesłuchania świadka, ale żądanie przeprowadzenia takiego dowodu dla zrealizowania zasady czynnego udziału strony w postępowaniu jest jednak uzasadnione tylko wówczas, gdy strona wskaże na konkretne istotne okoliczności faktyczne niezbędne do wyjaśnienia sprawy

¹⁴⁷ Por. wyrok SN z dnia 24 marca 1975 r., I PR 28/75, POSP.

¹⁴⁸ D. Dominik-Ogińska, *Przesłuchanie świadka*, „Biuletyn Krajowej Izby Doradców Podatkowych” 2018, nr 3, s. 11 i n.; wyrok NSA z dnia 5 maja 2017 r., II FSK 973/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2016 r., II FSK 3494/14, CBOSA, wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2017 r., II FSK 2992/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 2 lutego 2017 r., II FSK 4127/14, CBOSA.

¹⁴⁹ Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 5 lipca 2018 r., I SA/Gl 207/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2017 r., II FSK 3261/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2017 r., II FSK 923/15, CBOSA.

¹⁵⁰ Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 29 sierpnia 2018 r., I SA/Bk 16/18, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 21 czerwca 2018 r., I SA/Sz 1009/17, CBOSA; wyrok NSA z dnia 6 lutego 2015 r., I FSK 2112–2113/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2014 r., I FSK 228/13, CBOSA.

lub na sprzeczności w tych zeznaniach w porównaniu z już zebrany materiałem dowodowym¹⁵¹.

W związku z powyższym nie ma podstaw, aby wbrew art. 180 o.p. i 181 o.p. materiały (dowody) z postępowania karnego generalnie traktować, czy to jako dowody stanowiące, tzw. owoc zakazanego drzewa, czy też nakazywać organowi podatkowemu ponowne ich przeprowadzenie z urzędu¹⁵², co w szczególności miałyby się odnosić do dowodów z osobowych źródeł dowodowych, tj. dowodów z zeznań świadków i dowodów z wyjaśnień podejrzanego (oskarżonego)¹⁵³. Należy zatem przyjąć, że dowody zgromadzone w innym postępowaniu niż podatkowe będą stanowić środek dowodowy dopuszczalny w procedurze podatkowej na równi z innymi dowodami i pomimo, że nie zostały przeprowadzone bezpośrednio przez organ podatkowy, podlegają, tak jak i pozostałe dowody, swobodnej jego ocenie¹⁵⁴. Warto jednak w tym miejscu wskazać, że w przypadku dowodów uzyskanych bez udziału strony przez włączenie do akt sprawy protokołów przesłuchań z innych postępowań zasada czynnego udziału realizowana jest poprzez zaznajomienie strony z tymi dokumentami i umożliwienie wypowiedzenia się w ich zakresie, a także przedstawiania kontrdowodów¹⁵⁵. Posłużenie się więc dowodem z zeznań świadków samo w sobie nie stanowi naruszenia wynikającej z art. 123 o.p. za-

¹⁵¹ Wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 marca 2018 r., I SA/Lu 57/18, CBOSA; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 20 lutego 2018 r., I SA/Bd 987/17, CBOSA.

¹⁵² H. Sęk, P. Pietrasz, *Zeznania, wyjaśnienia, oświadczenia jako dowód w postępowaniu podatkowym – wybrane zagadnienia na tle orzecznictwa sądów administracyjnych* [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013, s. 14–15.

¹⁵³ Wyrok WSA w Warszawie z dnia 6 lipca 2017 r., III SA/Wa 1976/17, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 15 stycznia 2010 r., I SA/Lu 757/09, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 26 września 2008 r., I SA/Lu 260/08, CBOSA.

¹⁵⁴ Por. A. Mariański, *Swobodna czy dowolna ocena dowodów – teoria a praktyka*, „Przeгляд Podatkowy” 2008, nr 8, s. 7 i n.; wyrok WSA w Lublinie z dnia 27 kwietnia 2018 r., I SA/Lu 162/18, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 23 lutego 2018 r., I SA/Lu 945/17, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 6 grudnia 2017 r., I SA/Lu 791/17, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 22 listopada 2017 r., I SA/Lu 792/17, CBOSA.

¹⁵⁵ Wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2018 r., II FSK 1670/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., I FSK 1542/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 maja 2018 r., I FSK 1253/16, CBOSA.

sady czynnego udziału strony w postępowaniu¹⁵⁶, jednakże taki dowód nie może być przyjmowany przez podatkowe organy procesowe w sposób bezkrytyczny¹⁵⁷.

10. Podsumowanie

Zeznania świadków w myśl art. 181 o.p. stanowią jeden z dowodów w procedurze podatkowej i są składane na okoliczności istotne dla rozpoznania sprawy. Wadliwie więc formułowana jest teza, że dowód z zeznań świadka w procesie podatkowym może być dopuszczony jedynie do wyjaśnienia wątpliwości związanych z treścią istniejącego już dowodu źródłowego¹⁵⁸, ponieważ w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym obowiązuje otwarty system dowodów, co oznacza, że jako dowód w sprawie należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 § 1 o.p.)¹⁵⁹. Pamiętać przy tym należy, że wynikający z art. 122 o.p. i art. 187 § 1 o.p. obowiązek organów podatkowych zmierzający do wyjaśnienia wszystkich prawnie relewantnych faktów i zebrania całego materiału dowodowego obejmuje dążenie wszelkimi prawnie dozwolonymi sposobami i za pomocą wszystkich dopuszczonych prawem dowodów do ustalenia stanu faktycznego sprawy¹⁶⁰. Tym samym, mając na uwadze fakt, że w procedurze podatkowej obowiązuje koncepcja otwartego katalogu źródeł dowodowych, która wyrażona została w art. 180 § 1 o.p. oraz uzupełniającym

¹⁵⁶ Por. wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2018 r., II FSK 1670/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 29 maja 2018 r., I FSK 1542/16, CBOSA.

¹⁵⁷ D. Dominik-Ogińska, *Przesłuchanie...*, s. 16; D. Strzelec, *Zasady postępowania dowodowego – uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 4, s. 12–17.

¹⁵⁸ Wyrok NSA z dnia 15 stycznia 2009 r., II FSK 1443/07, CBOSA.

¹⁵⁹ Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z dnia 8 sierpnia 2018 r., I SA/Go 242/18, CBOSA; wyrok WSA w Szczecinie z dnia 2 sierpnia 2018 r., I SA/Sz 348/18, CBOSA.

¹⁶⁰ Wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2018 r., I FSK 983/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 2 lutego 2018 r., I FSK 579/16, CBOSA.

treść tego przepisu art. 181 o.p.¹⁶¹, do środków tych należy także zaliczyć dowód z zeznań świadków¹⁶², który obok dowodu z dokumentów należy do najczęściej stosowanych środków dowodowych.

Reasumując, na gruncie procesu podatkowego nie funkcjonuje formalne zróżnicowanie dowodów pod względem ich mocy, a zatem dowód z przesłuchania świadka czy strony nie ustępuje dowodowi z innych źródeł dowodowych¹⁶³. I dopóki zeznanie świadka jako normatywne źródło dowodu w systemie środków dowodowych postępowania podatkowego (art. 180 o.p., art. 195 o.p., art. 196 o.p., art. 199 o.p.) nie zostanie skutecznie podważone, dopóty jego treść podlega uwzględnieniu przy podejmowaniu rozstrzygnięcia w sprawie podatkowej¹⁶⁴.

Świadkiem w procesie podatkowym jest osoba fizyczna wzywana do złożenia zeznań przed czynnym podmiotem stosunku podatkowoprawnego¹⁶⁵, a jej rola polega na wyjaśnieniu zainteresowanemu organowi procesowemu tego, co wie w danej sprawie¹⁶⁶. Pamiętać przy tym należy, że świadek powoływany jest w celach dowodowych, a jego zeznania oznaczają wypowiedzi o posiadanych wiadomościach na temat faktów badanych w toku postępowania podatkowego. Przedmiotem zeznań świadka mogą być fakty zewnętrzne i fakty wewnętrzne (np. stany wewnętrzne właściciela, jego przeżycia, reakcje psychiczne, intencje), a nie sądy o faktach tworzone w drodze wnioskowań i wartościowania¹⁶⁷.

¹⁶¹ Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 22 maja 2018 r., I SA/Gd 1/18, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 8 maja 2018 r., I SA/Gd 1694/17, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 czerwca 2018 r., I SA/Gd 1753/17, CBOSA.

¹⁶² Wyrok NSA z dnia 18 maja 2018 r., I FSK 1201/16, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 4 kwietnia 2018 r., I SA/Gd 1571/17, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 27 marca 2018 r., I SA/Gd 125/18, CBOSA.

¹⁶³ I. Nowak, *Dowód z przesłuchania strony w procedurze podatkowej – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2018/el, w druku; por. wyrok SA w Łodzi z dnia 11 października 2016 r., I ACa 400/16, OSP.

¹⁶⁴ Por. decyzja Samorządowego Kolegium Odwoławczego z dnia 10 czerwca 2013 r., SKO 4031/4/13, Legalis nr 741776.

¹⁶⁵ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 6 marca 2015 r., I SAB/Wr 12/14, CBOSA.

¹⁶⁶ B. Dauter, *Komentarz do art. 195 o.p...*, Lex/el.

¹⁶⁷ Wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 2 sierpnia 2018 r., I SA/Wr 529/18, CBOSA; wyroki WSA w Krakowie z dnia 10 lutego 2006 r., I SA/Kr 948–950/02, CBOSA.

Ponadto cechą świadka jest to, że postępowanie podatkowe nie dotyczy jego praw i obowiązków¹⁶⁸.

Organ orzekający może nie dać wiary zeznaniom świadków, ale nie może ich dezawuować bez przesłuchania¹⁶⁹. Nie może także z góry zakładać, że przesłuchanie świadka będzie bezcelowe ze względu na jego niewiarygodność¹⁷⁰. Jednakże aby ocenić jakiś dowód, organ procesowy najpierw musi go uzyskać i dopiero po jego przeprowadzeniu może wyrazić swoje stanowisko, odnosząc się do niego w uzasadnieniu faktycznym wydawanego w sprawie indywidualnego aktu administracyjnego¹⁷¹. Warto też wskazać, że niedopuszczalne jest stosowanie formalnej teorii dowodów, czyli twierdzenia, że dane zdarzenie może być udowodnione wyłącznie za pomocą określonego rodzaju dowodów lub w określony sposób¹⁷².

Przepisy Ordynacji podatkowej nie przewidują możliwości „zbiorowego” przesłuchania świadków, co powoduje, że każdy świadek powinien być przesłuchany oddzielnie¹⁷³, a protokół musi odzwierciedlać to, co każdy z nich zeznał¹⁷⁴. Zadaniem świadka nie jest konfrontowanie się z zeznaniami innych świadków, lecz stwierdzenie tego, co widział, w czym brał udział lub co świadczył¹⁷⁵. Ponadto „konfrontacja” nie jest środkiem dowodowym przewidzianym w Ordynacji podatkowej. Godny uwagi i poparcia zarazem jest art. 357 projektu ustawy Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r.¹⁷⁶, w którym wprowadza się możliwość łącznego przesłuchania (konfrontacji) świadków, co bezsprzecznie

¹⁶⁸ Por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 10 września 2010 r., IV SA/Wa 1096/10, CBO-SA; por. A. Wróbel, *Komentarz do art. 82 k.p.a...*, Lex/el.

¹⁶⁹ D. Strzelec, *Zeznania, wyjaśnienia, oświadczenia strony jako dowody w sprawach podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 7, s. 23; por. wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 marca 2016 r., III SA/Wa 96/16, CBOSA.

¹⁷⁰ Por. wyrok SA w Katowicach z dnia 16 lutego 2017 r., III AUa 2094/16, OSP.

¹⁷¹ Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 16 października 2014 r., I SA/Ol 604/14, CBOSA.

¹⁷² Wyrok WSA w Gdańsku z dnia 2 października 2018 r., I SA/Gd 819/18, CBOSA; wyroki WSA w Gdańsku z dnia 27 czerwca 2018 r., I SA/Gd 376–377/18, CBOSA.

¹⁷³ Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 18 lipca 2013 r., II SA/Po 239/13, CBOSA.

¹⁷⁴ Wyrok WSA w Krakowie z dnia 20 kwietnia 2016 r., II SA/Kr 64/16, CBOSA; wyrok NSA z dnia 26 kwietnia 2000 r., V SA 2162/99, Lex nr 80640.

¹⁷⁵ Wyrok NSA z dnia 30 sierpnia 2017 r., I GSK 1173/15, CBOSA.

¹⁷⁶ <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 20.11.2018 r.).

zwiększy wiarygodność dowodów z przesłuchania, zmniejszy koszty i trudności związane w toku prowadzonych czynności¹⁷⁷. Ponadto na pełną aprobatę zasługuje również treść art. 358 p.u.o.p. dotycząca możliwości przeprowadzenia przesłuchania na odległość, za pomocą dostępnych technik audiowizualnych, co bezspornie pozwoli na zaoszczędzenie czasu związanego z prowadzonymi czynnościami przesłuchania w sytuacji, gdy miejsce zamieszkania osoby przesłuchiwanej pozostaje znacznie oddalone od miejsca siedziby organu prowadzącego postępowanie¹⁷⁸.

Bibliografia:

- Adamiak B., *Dowody i postępowanie wyjaśniające* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2017.
- Adamiak B., *Komentarz do art. 196 o.p.* [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, P. Borszowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Unimex, Wrocław 2017.
- Dauter B., *Komentarz do art. 195 o.p.* [w:] S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, J. Rudowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2017*, Lex/el.
- Borecki P., *Położenie prawne wyznawców islamu w Polsce*, „Państwo i Prawo” 2008, nr 1, s. 72–84.
- Adamiak B., *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] J. Borkowski, B. Adamiak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, Legalis/el.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Morawski W., Masternak M., *Komentarz do Ordynacji podatkowej*, ODDK, Gdańsk 2003.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Masternak M., Olesińska A., Orłowski J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz, (komentarz do art. 195–196)*, tom II, TNOiK, Toruń 2007.

¹⁷⁷ L. Etel (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Białystok 2017, s. 469 i n.

¹⁷⁸ Zob. uzasadnienie projektu ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa z dnia 6 października 2017 r., <https://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji> (dostęp: 19.11.2018 r.).

- Brzeziński B., Morawski W., *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład „obejścia prawa” przez organ podatkowy*, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 5, s. 6–11.
- Brzeziński B., Kalinowski M., Olesińska A. (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, (komentarz do art. 195–196)*, ODDK, Gdańsk 2017.
- Brzozowski W., *Bezstronność światopoglądowa władz publicznych w Konstytucji RP 2011*, Lex/el.
- Chróścielewski W., Nykiel W., *Ordynacja podatkowa a przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego* [w:] B. Brzeziński, C. Kosikowski (red.), *Studia nad Ordynacją podatkową*, TNOiK, Łódź–Toruń 1999.
- Dominik-Ogińska D., *Przesłuchanie świadka*, „Biuletyn Krajowej Izby Doradców Podatkowych” 2018, nr 3, s. 11–18.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Difin, Warszawa 2006.
- Dzwonkowski H., Gorąca-Paczuska J., *Komentarz do art. 195 o.p.* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2018*, Legalis/el.
- Pietrasz P., *Tok załatwienia sprawy* [w:] L. Etel (red.), *System prawa finansowego. Prawo daniowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Etel L. (red.), *Nowa Ordynacja podatkowa. Z prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego*, Temida 2, Białystok 2017.
- Pietrasz P., *Komentarz do art. 195 o.p.* [w:] L. Etel (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz aktualizowany 2018*, Lex/el.
- Federczyk M., *Środki dowodowe* [w:] M. Federczyk, Z. Cieślak (red.), *Postępowanie administracyjne*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Elżanowski F., *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] R. Hauser, M. Wierzbowski (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2018*, Legalis/el.
- Iserzon E., *Komentarz do art. 76 k.p.a.* [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze*, WP, Warszawa 1970.
- Iserzon E., *Komentarz do art. 77 k.p.a.* [w:] E. Iserzon, J. Starościak, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz. Teksty. Wzory i formularze*, WP, Warszawa 1970.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Komentarz 1996*, Lex/el.
- Bochenek W., *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] L. Klat-Wertelecka, A. Mudreciki (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz dla praktyków*, ODDK, Gdańsk 2012.

- Kmiecik Z.R., *Strona jako podmiot oświadczeń procesowych w postępowaniu administracyjnym 2008*, Lex/el.
- Kmiecik Z.R., *Zakres udostępniania akt sprawy w postępowaniu administracyjnym*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2008, nr 2, s. 95–107.
- Knysiak-Molczyk H., *Uprawnienia strony w postępowaniu administracyjnym 2004*, Lex/el.
- Knysiak-Molczyk H. (red.), *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2015, (komentarz do art. 82)*, Lex/el.
- Korzeniowska-Polak A., *Czynności skutecznie dokonywane w postępowaniu administracyjnym przez osoby ubezwłasnowolnione całkowicie* [w:] J. Nyczporuk (red.), *Kodyfikacja postępowania administracyjnego na 50-lecie k.p.a.*, WSPA, Lublin 2010.
- Martysz Cz., *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] G. Łaszczyca, Cz. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2010*, Lex/el.
- Mariański A., *Swobodna czy dowolna ocena dowodów – teoria a praktyka*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 8, s. 7–12.
- Nowak I., *Postępowanie administracyjne. Podręcznik akademicki z orzecznictwem*, WSEIP, Kielce 2012.
- Nowak I., *Wolność jednostki w zakresie przekonań religijnych i światopoglądowych a zwolnienie od pracy i nauki z tytułu święta religijnego – soboty (szabatu, szabasu)*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2013, nr 1, s. 19–36.
- Nowak I., *Prawo do nauki a święta religijne mniejszości wyznaniowych na gruncie ustawy o systemie oświaty*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2014, nr 5, s. 41–54.
- Nowak I., *Prawo do zwolnienia od pracy z tytułu świąt religijnych*, „Humanities and Social Sciences” 2015, nr 1, s. 121–139.
- Nowak I., *Małżeństwo a związki partnerskie w świetle wybranych regulacji polskiego prawa podatkowego*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2017, nr 3, w druku.
- Nowak I., *Dokumenty urzędowe jako dowody w świetle procedury podatkowej*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 2, s. 20–27.
- Nowak I., *Status biegłego i jego opinii jako dowodu w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 5, s. 19–27.

- Nowak I., *Status biegłego i jego opinii jako dowodu w jurysdykcyjnym postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2018, nr 6, s. 23–29.
- Nowak I., *Dowód z przesłuchania strony w procedurze podatkowej – uwagi de lege lata i de lege ferenda*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2018/el, w druku.
- Nowak I., *Istota i znaczenie wezwań w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2019, w druku.
- Nykiel W. (red.), *Prawo podatkowe w Polsce. Podręcznik akademicki*, Difin, Warszawa 2018.
- Olesińska A., *Polskie prawo podatkowe*, TNOiK, Toruń 2012.
- Olszowy W., *Decyzja podatkowa. Podejmowanie i kontrola*, KIK, Warszawa 1997.
- Olszówka M., *Zawieranie umów i uchwalanie ustaw o których mowa w art. 25 ust. 5 Konstytucji RP*, „Przegląd Sejmowy” 2010, nr 6, s. 49–68.
- Pomorski P., *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Prusak F., *Kodeks postępowania karnego. Komentarz 1999*, (komentarz do art. 191), Lex/el.
- Przybysz P., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz 2017*, (komentarz do art. 82), Lex/el.
- Rakoczy B., *Tajemnica spowiedzi w polskim postępowaniu cywilnym, karnym i administracyjnym*, „Przegląd Sądowy” 2003, nr 11–12, s. 126–138.
- Rutkowski B., *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa 1999.
- Safjan M., *Wyzwania dla państwa prawa 2007*, Lex/el.
- Sęk H., Pietrasz P., *Zeznania, wyjaśnienia, oświadczenia jako dowód w postępowaniu podatkowym – wybrane zagadnienia na tle orzecznictwa sądów administracyjnych* [w:] R. Dowgier (red.), *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, Białystok 2013.
- Münnich M., *Przebieg postępowania podatkowego (tryb zwyczajny i tryby nadzwyczajne)* [w:] P. Smoleń (red.), W. Wójtowicz (red.), *Prawo podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Wiktorowska A., *Postępowanie dowodowe* [w:] M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, C.H. Beck, Warszawa 2017.
- Strzelec D., *Wezwania jako czynności porządkujące postępowanie podatkowe – standardy stosowania, najczęstsze nieprawidłowości*, „Monitor Podatkowy” 2006, nr 10, s. 29–34.

- Strzelec D., Gwarancje procesowe w postępowaniu podatkowym, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, nr 2, s. 50–61.
- Strzelec D., *Dowody z zeznań świadków w sprawach podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 8, s. 11–16.
- Strzelec D., *Zeznania, wyjaśnienia, oświadczenia strony jako dowody w sprawach podatkowych*, „Prawo i Podatki” 2012, nr 7, s. 18–23.
- Strzelec D., *Zasady postępowania dowodowego – uwagi o stosowaniu prawa przyczynkiem do dyskusji nad kształtem przyszłych regulacji prawnych*, „Przegląd Podatkowy” 2014, nr 4, s. 12–17.
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym 2015*, Lex/el.
- Wróbel A., *Komentarz do art. 82 k.p.a.* [w:] A. Wróbel, M. Jaśkowska, M. Wilbrandt-Gotowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz aktualizowany 2018*, Lex/el.
- Zimmermann J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz. Postępowanie podatkowe*, TNOiK, Toruń 1998.
- Żukowski L., *Postępowanie przed organami pierwszej instancji* [w:] L. Żukowski, R. Sawuła, *Postępowanie administracyjne*, WSPAP-R, Przemysł-Rzeszów 2012.