

- **Dostęp do dowodów, które mogą być wykorzystane w obronie podatnika - Michał Potyrała (PwC).**

WSA w Warszawie z 30 stycznia 2023 r., III SA/Wa 1328/22

Podatnik ma więc prawo uzyskać dostęp do (i) dowodów, na których opiera swoje ustalenia organ podatkowy; oraz (ii) dowodów, które "mogą być wykorzystane w jego obronie" (nawet jeżeli organ podatkowy nie opiera na nich swoich ustaleń – te dwa zbiory mogą być rozłączne).

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

3.16. Drugim powodem wadliwości decyzji jest bezpodstawna odmowa przeprowadzenia wskazanych przez Skarżącą dowodów znajdujących się w aktach sprawy T. Sp. z o.o. – tym samym odmowa udostępnienia tych materiałów Skarżącej.

Organ I instancji włączył do akt sprawy decyzję wymiarową wydaną dla tej spółki. Tym samym potencjalnie "otworzył" te akta dla Spółki – która mogła słusznie żądać udostępnienia także innych materiałów w nich zalegających.

Zgodnie ze stanowiskiem TSUE w wyroku w sprawie Glencore "[z]asada poszanowania prawa do obrony w postępowaniu administracyjnym (...) nie nakłada (...) na organ podatkowy ogólnego obowiązku zapewnienia pełnego dostępu do akt będących w jego dyspozycji, lecz wymaga, aby podatnik miał możliwość uzyskania, na swój wniosek, informacji i dokumentów zawartych w aktach administracyjnych i uwzględnionych przez ten organ w celu wydania jego decyzji, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie dostępu do wspomnianych informacji i dokumentów (zob. podobnie wyrok z dnia 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16, EU:C:2017:843, pkt 32 i 39). W tym ostatnim przypadku, jak wskazał rzecznik generalny w pkt 64 opinii, do organu podatkowego należy zbadanie, czy możliwy jest dostęp częściowy" – pkt 56. "W konsekwencji "w przypadku gdy organ podatkowy zamierza oprzeć swoją decyzję na dowodach uzyskanych, tak jak w postępowaniu głównym, w ramach powiązanych postępowań karnych i postępowań administracyjnych wszczętych przeciwko dostawcom podatnika, zasada poszanowania prawa do obrony wymaga, aby podatnik ten miał możliwość dostępu w trakcie toczącego się przeciwko niemu postępowania do wszystkich tych dowodów oraz dowodów, które mogą być wykorzystane w jego obronie, chyba że cele leżące w interesie ogólnym uzasadniają ograniczenie tego dostępu" – pkt 57.

TSUE wskazał, że "podatnikowi należy (...) zezwolić na dostęp do dokumentów, które nie służą bezpośrednio jako podstawa decyzji organu podatkowego, lecz mogą zostać wykorzystane przy wykonywaniu prawa do obrony, w szczególności do dowodów uniewinniających, jakie organ ten mógł zgromadzić (zob. podobnie wyrok z dnia 13 września 2018 r., UBS Europe i in., C-358/16, EU:C:2018:715, pkt 66 i przytoczone tam orzecznictwo)" – pkt 54.

3.17. Podatnik ma więc prawo uzyskać dostęp do (i) dowodów, na których opiera swoje ustalenia organ podatkowy; oraz (ii) dowodów, które "mogą być wykorzystane w jego obronie" (nawet jeżeli organ podatkowy nie opiera na nich swoich ustaleń – te dwa zbiory mogą być rozłączne).

Jak Sąd wskazywał już wielokrotnie w swoich orzeczeniach, TSUE podkreśla prawo strony do żądania, aby konkretne dowody z postępowań powiązanych trafiły do akt jej sprawy, aby mogła się zapoznać z ich treścią albo zestawzić ich treść z innymi znanymi już jej dowodami – ocenić ich przydatność do obrony. Chodzi o sytuację, gdy organ "mógł zgromadzić" pewne

dowody, ale ich nie zgromadził, uznając, że nie są one niezbędne do wydania decyzji, podczas gdy strona uważa, że są one niezbędne dla realizacji jej prawa do obrony.

3.18. Pismem z dnia 27 sierpnia 2021 r. Spółka wniosła o przeprowadzenie dowodu "z całości akt kontroli podatkowej i postępowania podatkowego w podatku VAT za 2015 i 2016 r. w T. Sp. z o.o. i umożliwienie Stronie zapoznania się z tymi aktami przed wydaniem decyzji"; "przeprowadzenie dowodu z następujących dokumentów tych postępowań: a) zastrzeżeń do protokołu kontroli podatkowej; b) odwołania od decyzji organu I instancji; c) decyzji [DIAS], skargi do WSA w Warszawie na decyzję z pkt c), e) protokołu przesłuchania p. E.K. " (k. 698-704 akt administracyjnych).

Postanowieniem z dnia [...] września 2021 r. organ I instancji odmówił przeprowadzenia dowodów. NUS wskazał, że decyzja wydana dla T. Sp. z o.o. ma przymiot ostatecznej, że WSA w Warszawie w poprzednio wydanym wyroku nakazał tylko przesłuchanie pana R.M. , a także, że Spółka nie wskazała, jakie okoliczności miałyby być wyjaśnione "za pomocą" protokołu przesłuchania pana E.K. (k. 705-707 akt administracyjnych).

Powody podane przez organ I instancji nie stanowią "celów leżących w interesie ogólnym" w rozumieniu TSUE: nie usprawiedliwiają ograniczenia dostępu Skarżącej do akt sprawy, z której swobodnie czerpią organy podatkowe.

3.19. Żądanie Spółki w tym zakresie nie musi być w żaden szczegółowy sposób uzasadnione. Stanowi realizację jej prawa do obrony. Takie podejście należy wyważyć, w służbie których jest zorganizowane postępowanie dowodowe – z jednej strony organ podatkowy może "zaciągać" do postępowania podatkowego prowadzonego wobec podatnika dokumenty pochodzące z innych postępowań, z drugiej jednak – ten może wtedy żądać udostępnienia dowolnego dokumentu z tych akt.

Sąd stoi zarazem na stanowisku, że takie żądanie zasadniczo nie może się dotyczyć "całości akt" (z zastrzeżeniem sytuacji, w której materiały zgromadzone w aktach innego postępowania, z których czerpie organ podatkowy, są zupełnie stronie nieznane, na przykład wskutek "agresywnej" anonimizacji decyzji wydanej dla kontrahenta – taka sytuacja w sprawie Skarżącej nie wystąpiła). Podatnik musi wskazać konkretne materiały znajdujące się w aktach sprawy powiązanej, których włączenia do materiału dowodowego w swojej sprawie się domaga.

Skarżąca spełniła ten warunek. Mimo to organ I instancji odmówił udostępnienia tych dowodów – czyniąc to z naruszeniem prawa Skarżącej do obrony.

3.20. Nieprzeprowadzenie dowodu z zeznań pana E.K. było tym bardziej niezasadne, że zeznania te mogły ujawnić fakty istotne dla sprawy Skarżącej. Jak zgodnie twierdzą pan E.K. i pan R.M. (handlowiec Spółki), to właśnie pan E.K. odpowiadał w T. Sp. z o.o. za relacje handlowe ze Skarżącą.

Wyroki powiązane

wyrok WSA w Warszawie z 14 września 2021, III SA/Wa 386/21

wyrok WSA w Krakowie z 24 marca 2021, I SA/Kr 197/21

wyrok TSUE z 9 listopada 2017 r., Ispas, C-298/16

wyrok TSUE z 16 października 2019 r., Glencore Agriculture Hungary, C-189/18

wyrok TSUE z 4 czerwca 2020 r. SC C.F. SRL przeciwko A.J.F.P.M., D.G.R.F.P.C, C-430/19

Przepisy

Karta praw podstawowych Unii Europejskiej (Dz.U.UE.C.2007.303.1 z dnia 2007.12.14)

Artykuł 41

Prawo do dobrej administracji

1. Każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii.

2. Prawo to obejmuje:

- a) prawo każdego do bycia wysłuchanym, zanim zostaną podjęte indywidualne środki mogące negatywnie wpłynąć na jego sytuację,
- b) prawo każdego do dostępu do akt jego sprawy, przy poszanowaniu uprawnionych interesów poufności oraz tajemnicy zawodowej i handlowej,
- c) obowiązek administracji uzasadniania swoich decyzji.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa (t.j. Dz. U. z 2022 r. poz. 2651)

Art. 120 Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa.

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

Art. 180 § 1 Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Art. 181 Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Główne problemy

1. Zakres prawa do obrony.
2. Konieczność włączania do akt podatkowych dowodów zgromadzonych w postępowaniu karnym w kontekście równowagi pomiędzy organem a podatnikiem przy posiłkowaniu się materiałami karnymi.