

- **warunki dopuszczalności posługiwania się dowodami z podsłuchów w postępowaniu podatkowym – Maciej Zborowski, adwokat, doradca podatkowy, KNDP**

Wyrok TSUE z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicences Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Kiemelt Adó- és Vám Főigazgatóság, C-419/14

Teza: Sąd krajowy ma obowiązek zbadania legalności podsłuchu. Podatnik musi mieć dostęp do dowodu z podsłuchu i możliwość zajęcia w stosunku do niego stanowiska w postępowaniu podatkowym [teza wyroku nie jest wprost przejęta z jego treści]

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„(...) sąd krajowy przeprowadzający kontrolę zgodności z prawem decyzji dokonującej korekty podatku VAT, opartej na takich dowodach, powinien zbadać, po pierwsze, czy przechwycenie przekazów telekomunikacyjnych oraz przejęcie korespondencji elektronicznej były środkami dochodzeniowymi przewidzianymi ustawą i były konieczne w ramach postępowania karnego oraz, po drugie, czy wykorzystanie przez rzeczony organ dowodów uzyskanych za pomocą tych środków było również dopuszczone ustawą i konieczne.”

„Sąd ten powinien ponadto zbadać, czy zgodnie z ogólną zasadą poszanowania prawa do obrony podatnik miał w ramach postępowania administracyjnego możliwość uzyskania dostępu do tych dowodów i wyrażenia swego stanowiska w ich przedmiocie. Jeżeli sąd krajowy stwierdzi, że podatnik ten nie miał takiej możliwości lub że dowody te zostały uzyskane w ramach postępowania karnego lub wykorzystane w ramach postępowania administracyjnego z naruszeniem art. 7 karty, sąd ten powinien pominąć te dowody i stwierdzić nieważność tej decyzji, jeżeli z tego względu staje się ona bezpodstawna.”

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

Teza: Włączenie do akt sprawy podatkowej nagrań rozmów, jest warunkiem koniecznym posłużenia się protokołami transkrypcji rozmów przy dokonywaniu ustaleń faktycznych [teza wyroku nie jest wprost przejęta z jego treści]

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„(...) aby można było na podstawie protokołów transkrypcji rozmów dokonywać określonych ustaleń faktycznych organy podatkowe powinny mieć dostęp do nagrań takich rozmów, by możliwe było ich odsłuchanie (...). Taki wniosek znajduje potwierdzenie w zasadzie ogólnej wynikającej z art. 122, doprecyzowanej w art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej, jak również wynika z art. 123 § 1 i art. 192 Ordynacji podatkowej oraz unijnej zasady zapewnienia stronie prawa do obrony (...). Tylko w takim bowiem przypadku organ może dokładnie wyjaśnić stan faktyczny sprawy, a strona ma możliwość zweryfikowania czy protokolarny zapis oddaje wiernie treść nagrania i odpowiednio ustosunkować się do stanowiska organu w kwestii wartości dowodowej nagrań i wyciągniętych z nich wniosków co do ustaleń faktycznych.”

„(...) bez dołączonych do niego [tj. do protokolarnego zapisu z podsłuchanych rozmów – przyp. aut.] nagrań, nie wystarczy do dokonania wiążących ustaleń faktycznych, na podstawie których można określić lub ustalić zobowiązanie podatkowe.”

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 21 października 2020 r., III SA/Wa 2857/19 (prawomocny)

Teza 1: „(...) niezbędne jest sprawdzenie przez organy podatkowe czy (...) materiał dowodowy uzyskany w wyniku zastosowania technik operacyjnych został uzyskany zgodnie z formalnymi wymogami wynikającymi z odrębnych przepisów (...).”

Teza 2: „(...) aby można było na podstawie protokołów transkrypcji rozmów dokonywać określonych ustaleń faktycznych organy podatkowe powinny mieć dostęp do nagrań takich rozmów, by możliwe było ich odsłuchanie.”

Najważniejsze fragmenty uzasadnienia wyroku

„(...) w świetle wyroków TSUE z dnia 17 grudnia 2015 r., sygn. C – 419/14 oraz z dnia 17

stycznia 2019 r. sygn. C – 310/16 za niezasadny uznać należy pogląd, że organy podatkowe są zwolnione od oceny legalności materiału dowodowego uzyskanego w wyniku czynności operacyjnych, przekazywanego im przez prokuraturę lub inne organy prowadzące postępowania w sprawach o przestępstwa albo przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Ten pogląd wywodzony był ze swoistego domniemania legalności tak przekazanych materiałów. Obecnie, w świetle stanowiska zajętego przez TSUE w wymienionych wyżej orzeczeniach, który zwrócił uwagę na bezwzględną konieczność poszanowania zasady legalności i praworządności, stanowiącej jedną z nadrzędnych wartości, na których opiera się Unia, o czym świadczy art. 2 TUE, takie domniemanie nie może być przyjmowane. Zresztą taki wniosek nie koliduje z polską regulacją postępowania dowodowego, ani z art. 2 i 7 Konstytucji RP, w której znajduje ona potwierdzenie. Przeciwnie, zgodnie z art. 180 § 1 O.p. jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. W związku z tym niezbędne jest sprawdzenie przez organy podatkowe czy tego rodzaju materiał dowodowy uzyskany w wyniku zastosowania technik operacyjnych został uzyskany zgodnie z formalnymi wymogami wynikającymi z odrębnych przepisów, przede wszystkim zaś czy zastosowanie odpowiedniej techniki operacyjnej odbyło się w sprawach, w których taka technika mogła być zastosowana, a także czy odbyło się pod kontrolą sądu powszechnego.

Ponadto, mając na względzie normy prawa wynikające z przepisów art. 180 w zw. z art. 181 § 1 O.p. uznać należy, że aby można było na podstawie protokołów transkrypcji rozmów dokonywać określonych ustaleń faktycznych organy podatkowe powinny mieć dostęp do nagrań takich rozmów, by możliwe było ich odsłuchanie. Taki wniosek znajduje potwierdzenie w zasadzie ogólnej wynikającej z art. 122, doprecyzowanej w art. 187 § 1 O.p., jak również wynika z art. 123 § 1 i art. 192 O.p. oraz unijnej zasady zapewnienia stronie prawa do obrony. Tylko w takim bowiem przypadku organ może dokładnie wyjaśnić stan faktyczny sprawy, a strona ma możliwość zweryfikowania czy protokolarny zapis oddaje wiernie treść nagrania i odpowiednio ustosunkować się do stanowiska organu w kwestii wartości dowodowej nagrań i wyciągniętych z nich wniosków co do ustaleń faktycznych.

Stanowisko takie prezentowane jest także w orzecznictwie NSA. Sąd w składzie orzekającym podziela pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 7 lutego 2019 r., sygn. akt I FSK 1860/17, zgodnie z którym aby można było na podstawie protokołów transkrypcji rozmów dokonywać określonych ustaleń faktycznych organy podatkowe powinny mieć dostęp do nagrań takich rozmów, by możliwe było ich odsłuchanie. Innymi słowy, jakkolwiek protokolarny zapis z podsłuchanych rozmów, jeżeli były dokonane zgodnie z prawem, jako materiał zgromadzony w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, może być dowodem w postępowaniu podatkowym w świetle art. 181 O.p., to bez dołączonych do niego nagrań, nie wystarczy do dokonania wiążących ustaleń faktycznych, na podstawie których można określić lub ustalić zobowiązanie podatkowe.

Niewątpliwie, jak wynika z akt sprawy do przekazanych DUKS stenogramów podsłuchanych rozmów telefonicznych nie dołączono takowych nagrań, a ponadto organy podatkowe nie badały czy tego rodzaju materiał dowodowy uzyskany w wyniku zastosowania technik operacyjnych został uzyskany zgodnie z formalnymi wymogami wynikającymi z odrębnych przepisów, przede wszystkim zaś czy zastosowanie odpowiedniej techniki operacyjnej odbyło się w sprawach, w których taka technika mogła być zastosowana, a także czy odbyło się pod kontrolą sądu powszechnego.”.

Przepisy

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej

Art. 7 Każdy ma prawo do poszanowania życia prywatnego i rodzinnego, domu i

komunikowania się.

Traktat o Unii Europejskiej

Art. 2 Unia opiera się na wartościach poszanowania godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości. Wartości te są wspólne Państwu Członkowskiemu w społeczeństwie opartym na pluralizmie, niedyskryminacji, tolerancji, sprawiedliwości, solidarności oraz na równości kobiet i mężczyzn.

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej

Art. 2 Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 7 Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 ze zm.)

Art. 122 W toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym.

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.

Art. 187 § 1 Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

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