

---

# PRZESŁUCHANIE STRONY W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

---

MARCIN RYMASZEWSKI

---

## SPIS TREŚCI

---

---

1. Wstęp.....	112
2. Przesłuchanie strony w świetle przepisów Ordynacji podatkowej.....	113
3. Problemy związane z instytucją przesłuchania strony oraz ich analiza .....	115
4. Procedura przeprowadzania przesłuchania strony na tle przepisów postępowania karnego, cywilnego i podatkowego.....	119
5. Podsumowanie.....	126

---

## 1. WSTĘP

---

W przeciwieństwie do instytucji przesłuchania świadka, która była znana już w prawie Sumerów<sup>416</sup>, przesłuchanie strony jest instytucją stosunkowo nową. Przykładowo w anglosaskich systemach prawa możliwość wystąpienia w roli świadka strona otrzymała dopiero 1898 r.<sup>417</sup>. W historycznym rozwoju uprawnień strony podkreślić należy znaczenie treści łacińskiej paremii *nullus testis idoneus in re sua intellegitur* (nikt nie może być świadkiem we własnej sprawie)<sup>418</sup>, zgodnie z którą możliwość składania oświadczeń wiedzy przez stronę była wyłączona<sup>419</sup>. Stopniowo rola dowodu z przesłuchania strony ewoluowała. Aktualnie zarówno w anglosaskich, jak i kontynentalnych systemach prawa, dowód z zeznań strony nie jest kontestowany. Natomiast różna może być ocena wartości dowodowej zeznań strony.

---

<sup>416</sup> R. Kmiecik, *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*. Warszawa 2008, s. 144.

<sup>417</sup> Tamże, s. 144.

<sup>418</sup> Tamże, s. 144.

<sup>419</sup> W systemie prawa anglosaskiego możliwość wystąpienia w roli świadka strona otrzymała dopiero w 1898 r. (Criminal Evidence Act).

W polskim postępowaniu podatkowym dowód z przesłuchania strony był przewidziany w najważniejszych aktach prawnych regulujących procedurę podatkową tj. w Ordynacji podatkowej z 1934 r.<sup>420</sup>, kodeksie postępowania administracyjnego z 1960 r. Obecnie procedura przesłuchania strony znajduje swą regulację w Ordynacji podatkowej z 1997 r.

W celu dokonania oceny instytucji przesłuchania strony konieczne jest zaprezentowanie regulacji prawnych odnoszących się do tego środka dowodowego.

## 2. PRZESŁUCHANIE STRONY W ŚWIETLE PRZEPISÓW ORDYNACJI PODATKOWEJ

---

W postępowaniu podatkowym obowiązuje otwarty system dowodów, gdyż w myśl art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej, jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Wśród środków dowodowych określonych w procedurze podatkowej znajduje się przesłuchanie strony. Organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do takiego przesłuchania stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu.

Treść art. 199 Ordynacji podatkowej, jak i pozostałych przepisów tej ustawy odnoszących się do przesłuchania strony, pozwala postawić tezę, że instytucja ta nie została szczegółowo uregulowana w Ordynacji podatkowej. Poza art. 199 Ordynacji podatkowej, wskazówki co do dokumentowania i przeprowadzania przesłuchania odnaleźć można w rozdziale 9. Działu III Ordynacji podatkowej pt. Protokoły i adnotacje. Z protokołu przesłuchania powinno wynikać, kto, kiedy, gdzie i jakich czynności dokonał oraz kto i w jakim charakterze był przy nich obecny. Ponadto powinien zawierać informacje o tym, co, w jaki sposób i w wyniku jakich czynności ustalono oraz jakie uwagi zgłosiły osoby obecne. Protokół z przesłuchania powinien być odczytany i przedłożony do podpisu zeznającego niezwłocznie po złożeniu zeznania. Rzadko wykorzystywaną metodą odbioru oświadczeń wiedzy przesłuchiwanego jest złożenie przez niego zeznań na piśmie, które dołączane są do protokołu zeznania. Decyzję w sprawie zastosowania takiej metody złożenia zeznań podejmuje organ podatkowy. Jeżeli zeznanie złożone byłoby w języku obcym, w protokole

---

<sup>420</sup> Art. 76 §2 lit. b ustawy z 15.03.1934 r. Ordynacja podatkowa.

z przesłuchania należy podać treść zeznania w przekładzie na język polski oraz wskazać osobę i adres tłumacza, który dokonał przekładu. Wymagany jest również podpis tłumacza pod protokołem przesłuchania.

Treść zeznania odczytuje się wszystkim biorącym udział w przesłuchaniu. Odmowę lub brak podpisu którejkolwiek z tych osób należy omówić

w protokole. Wszelkie skreślenia i poprawki muszą być naniesione w sposób czytelny i odrębnie potwierdzone w protokole przed jego podpisaniem.

Zauważyć należy, że regulacje postępowania podatkowego odnoszące się do przesłuchania strony są lakoniczne i pozostawiają duży zakres swobody podczas przeprowadzania tego dowodu. W procedurze podatkowej brak jest normatywnych zasad bezpośrednio nawiązujących do reguł przeprowadzania przesłuchania. W Ordynacji podatkowej nie uregulowano zasady bezpośrednio przeprowadzania dowodów czy zasady swobody wypowiedzi, które są wyrażone *explicite* np. w procedurze karnej. Podkreślić jednak trzeba, że mimo braku takich normatywnych zasad w postępowaniu podatkowym, za niedopuszczalne należałoby uznać zastąpienie bezpośrednich zeznań strony przed organem podatkowym, protokołem jej przesłuchania jako świadka w innym postępowaniu. Podobnie nieprawidłowe byłoby ograniczanie swobodnych wypowiedzi strony, wykraczających poza zakres szczegółowego pytania przesłuchującego.

Jak wskazuje się w doktrynie funkcja dowodowa wypowiedzi strony, może wyrażać się w relewantności tego dowodu dla ustaleń merytorycznych, bywa oświadczeniem woli strony lub przedstawieniem jej stanowiska co do kwestii prawnych.

Na tle procedury podatkowej wyraźnie odróżnić należy, w sensie proceduralnym i merytorycznym, przesłuchanie strony złożone w trybie formalnym, o którym mowa w art. 199 Ordynacji podatkowej od pozostałych wypowiedzi strony, złożonych choćby w trybie art. 155 § 1 lub art. 190 § 2 Ordynacji podatkowej. Waler dowodu relewantnego dla faktów istotnych mają tylko te oświadczenia wiedzy strony, które składane są w toku postępowania dowodowego, w trybie przewidzianym przez ustawę oraz po uprzednim pouczeniu o prawach i obowiązkach jakie wiążą się ze składaniem zeznań przez stronę. Nie można tym samym podzielić tezy prezentowanej czasami w doktrynie i orzecznictwie podatkowym, że „możliwość przesłuchania podatnika w charakterze strony stanowi wprawdzie samodzielny środek dowodowy w sensie procesowym, ale ze względu na źródło i możliwość pozyskania informacji jest on taki sam jak wyjaśnienia”.

### 3. PROBLEMY ZWIĄZANE Z INSTYTUCJĄ PRZESŁUCHANIA STRONY ORAZ ICH ANALIZA

---

Analizując dorobek piśmiennictwa odnoszący się do instytucji przesłuchania strony, należy zauważyć, że dotychczasowe rozważania koncentrowały się głównie na ocenie mocy dowodowej zeznań strony<sup>421</sup> oraz krytyce zjawiska zastępowania zeznań strony jej wyjaśnieniami<sup>422</sup>. Wskazywano, że zeznania strony zawsze nacechowane są brakiem obiektywizmu, ponieważ źródłem informacji jest podmiot bezpośrednio zainteresowany w danej sprawie<sup>423</sup>. Stanowisko takie prowadziło w praktyce do ograniczenia wykorzystywania tej instytucji przez organy podatkowe w prowadzonych postępowaniach podatkowych.

Wspomnieć należy, że pogląd odnoszący się do pomocniczego charakteru przesłuchania strony, wynikał pośrednio z treści art. 199 Ordynacji podatkowej, który w stanie prawnym obowiązującym do końca 2002 r., wskazywał, że organ podatkowy przesłuchuje stronę po wyrażeniu przez nią zgody, gdy po wyczerpaniu środków dowodowych lub z powodu ich braku pozostały nie wyjaśnione fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy. Aktualna treść przepisu umożliwia organowi podatkowemu przesłuchanie strony jedynie pod warunkiem - wyrażenia przez nią na to zgody. Wydaje się jednak, że wbrew intencji twórcy nowelizacji<sup>424</sup>, zmiana brzmienia przepisu nie przyczyniła się do szerszego zastosowania tej instytucji w postępowaniu podatkowym.

Pogląd odnoszący się do pomocniczego charakteru zeznań strony mógł też wynikać ze wspomnianego, historycznego rozwoju uprawnień strony. Intensyfikacja rozwoju uprawnień strony do czynnego udziału w postępowaniach poprzez możliwość składania oświadczeń wiedzy, przypada dopiero na wiek dwudziesty. Trudno nie doceniać historycznego wpływu poglądu, że strona nie może

---

<sup>421</sup> Zob. I. Guzek, *Dowody w postępowaniu podatkowym*, Monitor Podatkowy 1/2001, s. 26, M. Masternak, [w:] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Toruń 2002, wyd. 1, s. 658, por. J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego, Komentarz*, Warszawa 1985, s. 170,

<sup>422</sup> P. Pietrasz, *Wyjaśnienia strony a przesłuchanie strony w procedurze podatkowej*, Monitor Podatkowy, 5/2005, s. 27, A. Mariański, *Wyjaśnienia strony a podatkowe postępowanie dowodowe*, Przegląd Podatkowy s. 17-22, B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami – przykład "obejścia prawa" przez organ podatkowy*, „Przegląd Podatkowy”, 5/2011, s. 6-11, D. Strzelec, *Zeznania, wyjaśnienia, oświadczenia strony jako dowody w sprawach podatkowych*, Prawo i Podatki 7/2012, s. 19 i 20.

<sup>423</sup> B. Adamiak, [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, B. Adamiak, J. Zubrzycki, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2005, s. 731,

<sup>424</sup> Jak dowiadujemy się z projektu rządowego zmiany ustawy Ordynacja podatkowa oraz o zmianie i innych ustaw, druk sejmowy z 18.04.2002, nr 414, projektodawca próbował uelastyczyć korzystanie z zeznania strony oraz usprawnić postępowanie dowodowe, poprzez szersze wykorzystanie wiarygodnych informacji pochodzących od strony.

być wiarygodnym źródłem dowodowym we własnej sprawie, na obecny kształt instytucji i sposobu oceny wiarygodności zeznań strony.

Postawić można tezę, że pogląd o jedynie pomocniczym znaczeniu zeznań strony i braku obiektywizmu tego źródła dowodowego, mógł prowadzić do ograniczania wykorzystywania przesłuchania strony (art. 199 O.p.), a jednocześnie do intensyfikacji wykorzystywania instytucji wyjaśnień składanych na podstawie art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej. Jeżeli przyjmuje się, że strona nie może wnieść do sprawy takich nowych informacji, które mogłyby sprzyjać celom postępowania podatkowego, a w szczególności uzasadniających dokonanie wymiaru podatku przez organy podatkowe<sup>425</sup>, to dodatkowe komplikowanie procedury uzyskiwania zeznań od strony, poprzez stosowanie trybu art. 199 Ordynacji podatkowej, może wydawać się bezcelowe. Nie wolno jednak pomijać tego, że zastępowanie zeznań strony jej wyjaśnieniami, ogranicza jej podstawowe uprawnienie, jakim jest prawo do milczenia i odmowy składania zeznań. Słusznie zatem wskazuje doktryna, że przesłuchanie strony w trybie składania wyjaśnień, stanowi próbę „obchodzenia” przez organy podatkowe wyraźnie wyartykułowanych w przepisach prawa zakazów<sup>426</sup>.

Odnieść należy się również do powołanego powyżej poglądu, wskazującego na pomocniczy charakter zeznań strony w postępowaniu podatkowym oraz niską wartość dowodową tego środka dowodowego<sup>427</sup>.

Zauważyć należy, że na gruncie przepisów kodeksu postępowania administracyjnego, dowód z wyjaśnień strony uważany był za dowód zupełny<sup>428</sup>. Wyjaśnienia strony uznawane były za wiarygodne, do czasu kiedy organ podatkowy obalił takie domniemanie<sup>429</sup>. Pogląd odnoszący się do mocy dowodowej wyjaśnień strony, wydaje się nie mieć aktualnie szerszej akceptacji w orzecznictwie i piśmiennictwie podatkowym.

Podkreślenia wymaga, że deprecjonowanie mocy dowodowej zeznań strony koliduje z normatywną zasadą równej mocy wszystkich dowodów, wyrażonej w art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej<sup>430</sup>. Aktualna treść art. 199 Ordynacji podatkowej nie uprawnia do twierdzenia, że przesłuchanie strony jest dowodem pomocniczym w stosunku do innych dowodów. Ustawodawca wśród dowodów w szczególny sposób traktuje dokumenty urzędowe [art. 187 § 3 O.p.] oraz księgi

<sup>425</sup> H. Dzwonkowski, [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja podatkowa, Komentarz*, Warszawa 2003, s. 530

<sup>426</sup> B. Brzeziński, W. Morawski, *Zastępowanie zeznań strony ...*, op.cit., s. 11.

<sup>427</sup> Zob. A. Hanusz, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia podatkowego*, Kraków 2004, s. 151.

<sup>428</sup> E. Iserzon [w:] E. Iserzon, J. Starościk, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Teksty, Wzory i formularze*, Wyd. 4, Warszawa 1970, s. 159.

<sup>429</sup> Por. wyrok NTA z 23.02.1926 r., l. rej. 1966/25, ZW 888.

<sup>430</sup> Por. A. Hanusz, *Podstawa ...*, op.cit., s.151-152.

podatkowe, które korzystają z ustawowego domniemania rzetelności i zgodności z prawdą [art. 193 § 1 O.p.]<sup>431</sup>.

Stwierdzić zatem można, że poza księgami podatkowymi i dokumentami urzędowymi ustawodawca nadaje równą moc wszystkim dowodom, zarówno określonym w Ordynacji podatkowej, jak i pozostałym, nienazwanym dowodom<sup>432</sup>, które stanowią część materiału dowodowego sprawy, zgodnie z koncepcją otwartego postępowania dowodowego<sup>433</sup>.

Wypowiedź strony co do relewantnych faktów mających miejsce w przeszłości stanowi niejako uzupełnienie informacji wynikających z ksiąg podatkowych strony postępowania. W tym aspekcie rola zeznań strony nie może być pomniejszana. W oparciu o to samo postrzeganie zdarzeń faktycznych, strona dokonywała zapisów w księgach podatkowych lub kwalifikowała dane zdarzenia jako nie wywołujące konsekwencji podatkowych i tym samym jako niepodlegające zapisowi w księgach. Podstawą zapisów w księgach podatkowych są dokumenty, np. faktury VAT czy dowody wewnętrzne. Dokumenty powinny odzwierciedlać faktycznie dokonane czynności, wywołujące określone konsekwencje podatkowe np. powstanie przychodu. Przesłuchanie strony co do okoliczności faktycznych towarzyszących danej czynności, stwierdzonej następnie dokumentem, odnosi się w konsekwencji do treści ksiąg podatkowych. Skoro rzetelne i niewadliwe księgi korzystają z domniemania rzetelności w zakresie dokonanych w niej zapisów, to zeznanie strony co do okoliczności faktycznych stanowiących podstawę zapisów w księgach, nie powinno być bagatelizowane. Zeznania strony oświetlają zatem najważniejsze okoliczności, które zostały lub nie zostały zapisane w księgach podatkowych, co wpływa na doniosłość przesłuchania strony w procesie ustalania przez organ stanu faktycznego sprawy i może stanowić podstawę do obalenia domniemania rzetelności ksiąg podatkowych.

Dokonując oceny wartości dowodowej zeznań strony w postępowaniu podatkowym, przywołać można stanowisko piśmiennictwa wypracowane na gruncie kodeksu postępowania karnego. Zgodnie z nim, wartość dowodową wyjaśnień strony ocenić można dopiero po konfrontacji ich z innymi dowodami. Do czasu przeprowadzenia takiej analizy, przydatność tego dowodu do dokonywania na jego podstawie ustaleń faktycznych nie rysuje się wyraziście<sup>434</sup>.

---

<sup>431</sup> Szerz. J. Małecki [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Wyd. 6, Warszawa 2011, s. 457-460.

<sup>432</sup> J. Małecki, *Podatki ...*, op. cit., s. 454.

<sup>433</sup> Por. W. Dawidowicz, *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 110.

<sup>434</sup> Z. Doda, A. Gaberle, *Dowody w procesie karnym. Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Komentarz*, t. 1, Warszawa 1995, s. 61.

Nie można też pomijać tego, że na wartość dowodową zeznań strony wpływa obowiązek ich składania pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań<sup>435</sup>. Strona decydująca się złożyć zeznania w postępowaniu podatkowym, naraża się na odpowiedzialność karną, jeżeli zdecydowałaby się zeznawać fałszywie. Okoliczność ta nie pozostaje bez znaczenia dla treści zeznań strony, która jest dodatkowo motywowana do zeznawania prawdy.

Podkreślić trzeba, że nie tylko w procedurze podatkowej sankcja odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań, podnosi moc dowodową zeznania. Brak pouczenia o obowiązku mówienia prawdy sankcjonowany odpowiedzialnością karną za składanie fałszywych zeznań, bywa przyczyną albo wyeliminowania danego dowodu z materiału dowodowego, czego przykładem, zaczerpniętych z systemów prawa anglosaskiego, może być dowód ze słyszenia [ang. *hearsay*<sup>436</sup>], albo obniżenie mocy dowodowej danego dowodu, czego egzemplifikacją mogą być dowody prywatne<sup>437</sup>. W prawie anglosaskim niska ocena wartości dowodowej niezaprzyrzęzonych wyjaśnień oskarżonego doprowadziła do całkowitego ich wyeliminowania<sup>438</sup>.

Z tych samych powodów nie powinny być bagatelizowane zeznania strony złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej. Trudno bowiem znaleźć argumenty wskazujące, że akurat w postępowaniu podatkowym, waga zeznań strony złożonych pod takim rygorem, nie posiada żadnej doniosłości prawnej i nie wpływa na konieczność odróżnienia wagi zeznań strony od jej wyjaśnień.

Na tle obowiązujących przepisów prawa zeznania strony nie powinny być traktowane jako dowód uzupełniający, pomocniczy. Jest to dowód, który posiada równą moc dowodową z pozostałymi dowodami. Pamiętać należy, że strona może ponieść odpowiedzialność karną za składanie fałszywych zeznań, co wzmacnia domniemanie prawdziwości oświadczeń wiedzy przesłuchiwanej strony. Na doniosłość dowodową zeznania strony wpływa również fakt, że zeznaje ona co do okoliczności faktycznych, stanowiących podstawę zapisów w księgach podatkowych, którym ustawodawca przyznał szczególną moc dowodową. To strona postępowania winna posiadać najprzydatniejsze informacje dotyczące stanu faktycznego sprawy, przez co zasadą powinno być przesłuchiwanie strony w postępowaniu podatkowym. Przesłuchanie strony organ podatkowy powinien przeprowadzić zaraz po

---

<sup>435</sup> Art. 233 kodeksu karnego w związku z art. 196 § 3 Ordynacji podatkowej.

<sup>436</sup> W anglosaskim systemie prawa za niedopuszczalne uznaje się włączanie do akt sprawy oświadczeń składanych poza salą sądową. Oświadczenia takie traktowane są jak dowody ze słyszenia, które są wykluczane z materiału dowodowego, wg Reguły 802 Federalnych Reguł Dowodowych, spełniających funkcję proceduralnego prawa powszechnie obowiązującego w kwestiach dowodowych w każdym procesie na poziomie federalnym w USA, zob. K. Kremens, *Przesłuchanie świadka ...*, *op.cit.*, s. 94.

<sup>437</sup> Zob. wyrok NSA z 8.10.2009 r., II FSK 758/08, wyrok z 23.03.2006 r., II FSK 1405/05, wyrok WSA z 18.04.2013 r., I SA/Po 1006/12, CBOSA.

<sup>438</sup> K. Kremens, *Dowody osobowe w międzynarodowym postępowaniu karnym*, Toruń 2010, s. 212.



zbadaniu ksiąg podatkowych i dokumentów źródłowych podatnika, o ile ich treść wywołuje wątpliwości organu co do ich rzetelności. W sytuacji uzyskania wiarygodnych zeznań strony przez organ podatkowy mógłby on ograniczyć swą aktywność dowodową tylko do budzących wątpliwości elementów i zapisów ksiąg podatkowych. Rozwiązanie to z pewnością realizowałoby postulat ekonomiki procesowej oraz zasadę szybkości postępowania wyrażoną w art. 125 § 1 Ordynacji podatkowej.

Zauważyć należy, że strona uprawniona do odmowy składania zeznań, z uwagi na taktykę obrony swych racji, może łatwo skorzystać z tego prawa, przez co postulat konieczności dokonywania przesłuchania strony w postępowaniu podatkowym, może być rzadko realizowany. W sytuacji, gdy strona decyduje się zeznawać w wyznaczonym przez organ terminie, okoliczność ta powinna być dostrzeżona przy ocenie szczerości i prawdomówności strony.

Końcowo wskazać należy, że dopóki na stronie postępowania ciążyć będzie odpowiedzialność karna za składanie fałszywych zeznań dopóty, nie ma podstaw do kwestionowania mocy dowodowej tego środka dowodowego.

#### 4. PROCEDURA PRZEPROWADZANIA PRZESŁUCHANIA STRONY NA TLE PRZEPISÓW POSTĘPOWANIA KARNEGO, CYWILNEGO I PODATKOWEGO

---

Zastanowić należy się, czy zeznanie strony zawsze oceniane powinno być przez pryzmat jej stronniczości wynikającej z dążenia do pozytywnego rozstrzygnięcia jej sprawy. W szczególności analizy wymaga wpływ normatywnych reguł przeprowadzania przesłuchania na ostateczną treść zeznań oraz na sposób ich oceny w świetle zasady swobodnej oceny dowodów i prawdy materialnej. W celu dokonania takiej analizy, należy omówić regulacje prawne odnoszące się do składania zeznania przez stronę w innych procedurach prawnych.

Trudno podważyć fakt, że strona postępowania zawsze będzie zainteresowana pozytywnym rozstrzygnięciem jej sprawy podatkowej. Pamiętać jednak należy, że strona jest przede wszystkim źródłem informacji o faktach i zdarzeniach, które miały miejsce w przeszłości. Dlatego rozważenia wymaga to, czy aktualnie obowiązujące regulacje postępowania podatkowego dotyczące przesłuchania strony spełniają swą funkcję i przyczyniają się do ustalenia prawdy przez organy podatkowe.

Wspólną cechą wszystkich polskich procedur prawnych jest dążenie do uzyskania rozstrzygnięcia w oparciu o prawdę, tj. prawidłowo ustalony stan faktyczny. Skoro naczelną funkcją



każdej procedury dowodowej w systemach prawa kontynentalnego<sup>439</sup>, jest dążenie do ustalenia prawdy obiektywnej i do uzyskania rozstrzygnięcia opartego o zdarzenia, które miały miejsce w rzeczywistości, to różnice w przepisach prawnych regulujących przebieg przesłuchania w różnych procedurach prawnych nie wydają się być z tej perspektywy uzasadnione.

Instytucja zeznania strony (podatnika, oskarżonego, powoda), występuje m. in. w procedurze podatkowej, karnej czy cywilnej. Każda z procedur służy ustaleniu prawdy obiektywnej. Duży wpływ na kształt instytucji zeznania w każdym postępowaniu, mają przepisy prawa materialnego, które wskazują jakie fakty należy ustalić w procesie dowodzenia. Nie wolno też zapomnieć, że procedura karna i podatkowa zbudowane są na fundamencie postępowania inkwizycyjnego, w którym to organ państwowy prowadzi postępowanie wyjaśniające, zaś postępowanie cywilne to model postępowania kontradiktoryjnego, w którym spór równych sobie stron rozstrzyga sąd.

W procedurze karnej i cywilnej sądy mają możliwość przeprowadzania dowodów w sali rozpraw, w tym przesłuchiwanie stron. W kasacyjnym modelu sądownictwa administracyjnego, sprawującego nadzór nad legalnością podejmowanych decyzji przez organy podatkowe, przeprowadzenie dowodu z zeznania świadków czy strony jest niedopuszczalne.

Różnice występujące pomiędzy systemami prawa karnego, cywilnego i podatkowego, nie mogą stanowić jedyne uzasadnienia dla znaczącej odmienności przepisów regulujących sposób składania oświadczeń wiedzy przez strony tych postępowań. W celu dokonania analizy głównych różnic w przebiegu przesłuchania, koniecznym jest zaprezentowanie przepisów i zasad przeprowadzania tego środka dowodowego we wskazanych procedurach prawnych.

#### **4.1. Wyjaśnienia oskarżonego w procedurze karnej**

W procesie karnym podejrzany składa dobrowolne wyjaśnienia w formie ustnej, które są protokołowane<sup>440</sup>. Zgodnie z art. 175 k.p.k. oskarżony ma prawo składać wyjaśnienia. Może jednak bez podania powodów odmówić odpowiedzi na poszczególne pytania lub odmówić składania wyjaśnień. O prawie tym należy go pouczyć. Jednocześnie obecny przy czynnościach dowodowych oskarżony ma prawo składać wyjaśnienia co do każdego dowodu.

---

<sup>439</sup> Procedury prawne w systemach prawa kontynentalnego opierają się na poszukiwaniu prawdy materialnej. W anglosaskim systemie prawa nacisk na prawdę wyraża się w zdecydowany słabszy sposób. Anglosaska teoria poszukiwania dowodów opiera się na założeniu, że prawda zostanie ujawniona w najpełniejszym zakresie, gdy strony zaprezentują swoje racje w kontradiktoryjnym procesie polegającym na prezentowaniu dowodów wobec niezależnego i bezstronnego sądu, zob. K. Kremens, *Dowody osobowe ...*, op.cit., s. 58-60.

<sup>440</sup> K. Pawelec, *Proces dowodzenia w postępowaniu karnym*, Warszawa 2010, s. 97.

W procedurze karnej przewidziano również możliwość złożenia wyjaśnień na piśmie. Możliwość taka występuje w postępowaniu przygotowawczym. Z ważnych powodów przesłuchujący może odmówić zgody na złożenie przez oskarżonego wyjaśnień na piśmie. Podpisane przez oskarżonego pisemne wyjaśnienia, stanowią załącznik do protokołu z przesłuchania.

Procedura karna umożliwia oskarżonemu wybór sposobu składania wyjaśnień oraz uprawnia go do odmowy składania wyjaśnień czy odpowiedzi na zadane pytania. Stanowi to realizację zasady *nemo tenetur se accusare*. Judykatura wskazuje, że skorzystanie z tego prawa nie może być poczytane za okoliczność obciążającą<sup>441</sup>.

W postępowaniu karnym przyjmuje się, że nie ponosi odpowiedzialności karnej na podstawie art. 233 § 1 k.k. osoba, która została przesłuchana w charakterze świadka wbrew wynikającemu z art. 313 § 1 k.p.k. nakazowi przesłuchania jej jako podejrzanego (SN I KZP 4/07, OSNKW 2007, nr 6, poz. 45). Nie popełnia też przestępstwa składania fałszywych zeznań (art. 233 § 1 k.k.), kto umyślnie składa nieprawdziwe zeznania dotyczące okoliczności mających znaczenie dla realizacji jego prawa do obrony (SN I KZP 26/07, OSNKW 2007, nr 10, poz. 71).

W świetle powołanych regulacji prawnych oraz stanowiska orzecznictwa, stwierdzić należy, że procedura karna zakłada możliwość składania nieprawdziwych zeznań przez oskarżonego. Wyrazem tego jest wyeliminowanie odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań<sup>442</sup>. Oskarżony składa bowiem wyjaśnienia, a nie zeznania, które odbierane są po pouczeniu o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Można postawić tezę, że w procesie karnym prawo do obrony wysuwa się przed obowiązek ustalenia prawdy obiektywnej. Możliwe jest też uzasadnienie przeciwnego twierdzenia wskazującego, że przejawem dążenia do prawdy obiektywnej, jest przyznanie oskarżonemu prawa do obrony i składania fałszywych wyjaśnień.

W orzecznictwie SN konsekwentnie prezentowany jest pogląd, że wyjaśnienia oskarżonego powinny być rozważone i ocenione w pełnym zakresie, także jeśli oskarżony nie przyznaje się do winy. Zatem mimo oczywistej możliwości, że oskarżony będzie kłamał próbując się w ten sposób bronić, dowód z wyjaśnień oskarżonego ma równą moc dowodową w stosunku do innych dowodów, choć

---

<sup>441</sup> Wyroki: SN V KR 176/77, OSNKW 1978, nr 1, poz. 7; a także: SN VI KZP 26/69, OSNKW 1971, nr 3, poz. 33; SN Rw 1260/71, OSNPG 1972, nr 4, poz. 77; SN V KRN 591/72, OSNKW 1973, nr 9, poz. 108; SN III KR 24/74, OSNKW 1974, nr 10, poz. 188; SN III KZ 245/74, OSNKW 1975, nr 2, poz. 29; SN II KR 10/81, OSNKW 1981, nr 7-8, poz. 38; SN RN 17/85, OSNKW 1986, nr 3-4, poz. 18; SN I KZ 107/84, OSNKW 1985, nr 3-4, poz. 26; SN IV KK 160/05, LEX nr 157196

<sup>442</sup> Art. 175 § 1, art. 189 pkt 3, art. 190 § 1 kodeksu postępowania karnego.

podlega głębszej analizie i weryfikacji. Wyjaśnienia pisemne nie są traktowane wyłącznie jako oświadczenia woli, a stanowią część materiału dowodowego podlegającemu weryfikacji i ocenie<sup>443</sup>.

Dzięki takiemu podejściu do wyjaśnień strony, możliwe jest poszerzenie wiedzy organu prowadzącego postępowanie dowodowe co do okoliczności faktycznych, bez konieczności ograniczania oskarżonemu prawa do obrony.

Istotnym elementem instytucji wyjaśnień oskarżonego, który został uwypuklony w procesie karnym, jest swoboda wypowiedzi. Zgodnie z art. 171 k.p.k. osobie przesłuchiwanej<sup>444</sup> należy umożliwić swobodne wypowiedzenie się w granicach określonych celem danej czynności, a dopiero następnie można zadawać pytania zmierzające do uzupełnienia, wyjaśnienia lub kontroli wypowiedzi. Swoboda wypowiedzi stanowi fundament demokratycznego społeczeństwa oraz warunków jego rozwoju oraz samorealizacji jednostki<sup>445</sup>. Swoboda wypowiedzi to stan, w którym przesłuchiwany zachowuje pełną, nieskrępowaną możliwość formułowania swego oświadczenia woli<sup>446</sup>.

Swoboda wypowiedzi umożliwia przedstawienie przez oskarżonego faktów, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy. Możliwość swobodnej wypowiedzi służy ustaleniu faktów, o które przesłuchujący może zapytać, zadając pytania w części „szczegółowej” przesłuchania. Stwierdzić zatem należy, że swoboda wypowiedzi wymusza taktykę przesłuchania, która służy ustalaniu prawdy obiektywnej.

Procedura karna przewiduje również możliwość konfrontacji osób przesłuchiowanych, co również umożliwia zastosowanie właściwej metody użycia środka dowodowego, jakim jest wyjaśnienie oskarżonego.

Przepis art. 174 k.p.k. wprost wskazuje, że dowodu z wyjaśnień oskarżonego nie wolno zastępować treścią pism, zapisków lub notatek urzędowych.+

#### **4.2. Przesłuchanie stron w postępowaniu cywilnym**

W doktrynie prawa cywilnego zauważa się, że wykorzystanie strony jako źródła dowodowego budzi liczne kontrowersje. Istnieje tradycyjne założenie, że strona, jako najbardziej zainteresowana

---

<sup>443</sup> K. Pawelec, *Proces ...*, op.cit., s. 118.

<sup>444</sup> Wg L. Paprzyckiego, "osoba przesłuchiwana" to: składający wyjaśnienia oskarżony (podejrzany) (art. 175 i n.), składający zeznania świadek (art. 177 i n.), przedstawiający swą opinię biegły, składający zeznania tłumacz czy specjalista (art. 193 i n.), osoba, która przeprowadziła wywiad środowiskowy (art. 216), osoba podejrzana (art. 308 § 2), a także podmiot, o którym mowa w art. 416 (Komentarz do art. 171 kodeksu postępowania karnego, LEX Gamma).

<sup>445</sup> Z. Murias, *Wyjaśnienia oskarżonego w procesie karnym i prawie karnym materialnym*, Warszawa 2010, s. 210.

<sup>446</sup> Tamże, s. 211.

wynikiem rozstrzygnięcia, może zeznać nieprawdę, gdyż jej interes prywatny może wziąć górę nad jej prawdomównością<sup>447</sup>. Z drugiej strony wskazuje się, że wiedza stron ma szczególne znaczenie dla prawidłowego ustalenia prawnie relewantnych faktów, gdyż strony są czasem jedynymi zorientowanymi osobami w sprawie<sup>448</sup>.

Mimo podnoszonych wątpliwości, zeznanie strony stanowi środek dowodowy w polskiej procedurze cywilnej. Zgodnie z art. 299 k.p.c., jeżeli po wyczerpaniu środków dowodowych lub w ich braku pozostały niewyjaśnione fakty istotne dla rozstrzygnięcia sprawy, sąd dla wyjaśnienia tych faktów może dopuścić dowód z przesłuchania stron. Ustawodawca przyjmuje, że jest to środek pomocniczy i dobrowolny. Strona może bowiem odmówić składania zeznań lub odpowiedzi na poszczególne pytania.

Przepis art. 302 k.p.c. wskazuje, że gdy z przyczyn natury faktycznej lub prawnej przesłuchać można co do okoliczności spornych tylko jedną stronę, sąd ocenia, czy mimo to należy ją przesłuchać, czy też dowód ten pominąć w zupełności. Sąd postąpi tak samo, gdy druga strona lub niektórzy ze współuczestników nie stawili się na przesłuchanie stron lub odmówili składania zeznań.

W postępowaniu cywilnym obowiązuje tzw. symetryczność, rozumiana jako możliwość wypowiedzenia się obu stron co do tych samych okoliczności.

Charakterystyczna dla procesu cywilnego jest dwufazowość przesłuchania stron. Zgodnie z art. 303 k.p.c. sąd przesłuchuje najpierw strony bez odbierania przyrzeczenia. Jeżeli przesłuchanie to nie wyświetli dostatecznie faktów, sąd może przesłuchać według swego wyboru jedną ze stron ponownie, po uprzednim odebraniu od niej przyrzeczenia. Przesłuchanie jednej ze stron co do pewnego faktu z odebraniem od niej przyrzeczenia nie wyłącza takiego przesłuchania drugiej strony co do innego faktu.

Przed przystąpieniem do przesłuchania sąd uprzedza strony, że obowiązane są zeznawać prawdę i że stosownie do okoliczności mogą być przesłuchane ponownie po odebraniu od nich przyrzeczenia. Przed odebraniem przyrzeczenia sąd uprzedza stronę o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywych zeznań. Poza tym do przesłuchania stron i składania przyrzeczenia stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące świadków, z wyjątkiem przepisów o środkach przymusu.

Pierwsza faza przesłuchania może przyczynić się do ustalenia prawdy materialnej mimo, że obowiązek zeznawania prawdy obwarowany jest jedynie normami etycznymi i moralnymi. Druga faza

---

<sup>447</sup> K. Markiewicz, P. Rylski, *Dowody w postępowaniu cywilnym*, [red.] Ł. Błaszczak, K. Markiewicz, E. Rudkowska-Ząbczyk, Warszawa 2010, s. 510.

<sup>448</sup> Tamże, s. 510.

przesłuchania następuje po uprzedzeniu strony przez sąd o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywych zeznań.

Model przesłuchania strony w procedurze cywilnej uznać należy za charakterystyczny względem omawianych procedur, z uwagi na dwufazowość takiego zeznania. W procedurze karnej czy podatkowej, nie ma regulacji umożliwiających „podwójne” przesłuchanie. Dwufazowość przesłuchania stanowi realizację kontradiktoryjności procesu cywilnego, ale jest również silnym mechanizmem umożliwiającym ustalenie przez sąd prawdy materialnej. Dzięki możliwości dwukrotnego wypowiedzania się przez strony o faktach istotnych dla sprawy, orzekający w sprawie sąd może wyrobić sobie własne zdanie na temat stanu faktycznego sprawy.

### 4.3. Przesłuchanie strony w postępowaniu podatkowym na tle innych procedur prawnych

Analizując zaprezentowane przepisy prawne nasuwa się wniosek, że podatkowa procedura przesłuchania strony jest stosunkowo lakonicznie uregulowana. Brak jest przepisów, które wskazywałyby zasady, jakimi należałoby się posługiwać w trakcie przesłuchania. Przepisy prawa podatkowego zabezpieczają dostatecznie interes strony, aby wykluczyć wypaczenie treści jej zeznania. Celowi temu służy prawo strony do odmowy zeznań i odpowiedzi na poszczególne pytania oraz zasada zwierciadła<sup>449</sup>. Zgodnie z nią, konieczne jest ściśle protokółowanie poszczególnych wypowiedzi uczestników przesłuchania, co uniemożliwia przekręcanie wypowiedzi strony oraz zapobiega naciskom przesłuchujących<sup>450</sup>. Prawo do odmowy podpisania protokołu stanowi również silną zaporę przeciw „zafałszowywaniu” treści zeznań<sup>451</sup>.

Mimo tego, przepisy procedury podatkowej nie ułatwiają pełnej i prawidłowej oceny treści złożonych zeznań. Brak jest normatywnych reguł pomagających wykryć fałsz w treści zeznań.

Stan taki przyczynia się do marginalizowania wykorzystywania przesłuchania strony w postępowaniu podatkowym. Fundamentem instytucji przesłuchania oskarżonego jest swoboda wypowiedzi i faza wstępna przesłuchania, w której strona składa swobodne wyjaśnienia bez ograniczenia jej konkretnymi pytaniami. Dzięki takiej procedurze przesłuchujący jest w stanie przygotować konkretne pytania oraz ustalić kolejność ich zadawania, w celu sprawdzenia

<sup>449</sup> *Ordynacja podatkowa, Komentarz*, C. Kosikowski, H. Dzwonkowski (red.), A. Huchla, Łódź 2003, s. 471.

<sup>450</sup> W kryminalistyce przyjmuje się, że jedynie niewielki procent komunikatów między ludźmi przekazywany jest drogą werbalną. Reszta nadawana jest przez ruchy ciała, gesty, wyrazy twarzy, ton głosu itp. W sytuacji gdy dana osoba kłamie, niektóre jej zachowania sygnalizują nieszczerłość np. unikanie wzroku. W doktrynie prawa karnego przyjmuje się, że spostrzeżenia co do zachowania i reakcji przesłuchiwanego winny być udokumentowane w protokole, zob. P. Łobacz, *Konfrontacja. Studium Karnoprprawne i kryminalistyczne*, Warszawa 2013, s. 254-255.

<sup>451</sup> Szerzej M. Rymaszewski, *Przesłuchanie w postępowaniu podatkowym*, *Przegląd Podatkowy* 8/2009, s. 30-33.

wiarygodności wcześniej złożonych wyjaśnień. Konfrontacja wyjaśnień złożonych w pierwszej fazie przesłuchania z odpowiedziami na konkretne pytania, pozwolić może na wszechstronną ocenę wiarygodności zeznań i szczerości samego przesłuchiwanego. Taki przebieg tej czynności dowodowej umożliwia stosowanie różnych taktyk przesłuchiwania<sup>452</sup>, które mają na celu ustalenie rzeczywistego stanu faktycznego.

Podobnie procedura cywilna wyposaża sąd w narzędzia służące zorientowaniu się co do tego, czy strona jest szczerą i prawdomówną. Możliwość dwukrotnego przesłuchania strony, bez wcześniejszego uprzedzenia jej o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań i po takim uprzedzeniu, prowadzi do lepszego rozeznania co do rzeczywistego obrazu stanu faktycznego sprawy.

Bardzo ważnym elementem procedury karnej jest możliwość konfrontacji strony i świadków w celu wyjaśnienia rozbieżności. Postępowanie podatkowe przewiduje jedynie namiastkę konfrontacji, która może zostać przeprowadzona podczas prowadzenia rozprawy przez organ odwoławczy<sup>453</sup>. Konfrontacja w procedurze karnej jest instytucją, którym głównym celem jest ustalenie prawdy<sup>454</sup> oraz umożliwienie pogłębienia oceny przeprowadzonych dowodów<sup>455</sup>. Brak odpowiednika karnej instytucji konfrontacji w procedurze podatkowej, ogranicza możliwości wykorzystywania źródeł osobowych w procesie ustalania prawdziwego stanu faktycznego sprawy.

Charakterystyczne dla procedury podatkowej jest nałożenie odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania składane we własnej sprawie. Rozwiązanie to różni się diametralnie od wyjaśnień podejrzanego, który nie podlega odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. Jest to zastanawiające, gdyż obie procedury należą do tzw. modelu inkwizycyjnego (kierowniczego, śledczego), gdzie co do zasady oskarżony czy podatnik nie muszą dowodzić odpowiednio albo swej niewinności, albo prowadzenia ksiąg podatkowych w sposób rzetelny i prawidłowy, a ciężar zebrania i rozpatrzenia sprawy ciąży na organie śledczym czy podatkowym.

Za niezrozumiałe w postępowaniu podatkowym, należy uznać brak odpowiednika regulacji postępowania karnego, tzw. swobody wypowiedzi. Procedura podatkowa nie wymusza na organie podatkowym, aby przed rozpoczęciem zadawania pytań, najpierw umożliwił stronie swobodne wypowiedzenie się co do faktów w sprawie.

---

<sup>452</sup> Szerzej M. Krysiak, *Przesłuchanie podejrzanego*, Szczytno 2008, s. 36-42.

<sup>453</sup> Zob. art. 200a Ordynacji podatkowej.

<sup>454</sup> E. Gruza, *Ocena wiarygodności zeznań świadków w procesie karnym. Problematyka kryminalistyczna*, Kraków 2003, s. 307.

<sup>455</sup> P. Łobacz, *Konfrontacja. Studium karnoprawne i kryminalistyczne*, Warszawa 2013, s. 279.



Brak wyraźnych regulacji w zakresie swobody wypowiedzi w postępowaniu podatkowym, ocenić należy krytycznie pod względem wpływu tego braku na proces ustalania prawdy obiektywnej. Swoboda wypowiedzi umożliwi przesłuchującemu ustalenie wiedzy strony co do istotnych dla sprawy faktów oraz przyjęcia w związku z tymi ustaleniami taktyki zadawania pytań w tzw. fazie szczegółowej.

## 5. PODSUMOWANIE

---

Powołane w opracowaniu przepisy procedur prawnych związanych ze składaniem przez stronę zeznania, dążą w każdej z nich do ustalenia przez organ rozpatrujący sprawę rzeczywistego stanu faktycznego, który mógłby być uznany za podstawę faktyczną rozstrzygnięcia sprawy karnej, cywilnej czy podatkowej. Na tle przepisów regulujących postępowanie karne i cywilne, procedura podatkowa jest najuboższa w środki umożliwiające ustalenie prawdy obiektywnej na podstawie składanych wyjaśnień przez stronę. Jednocześnie jako jedyna ze wskazanych procedur zakłada ona złożenie zeznania przez stronę pod rygorem odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań. „Wymusza” to na niej obowiązek zeznawania prawdy. Postępowanie cywilne zakłada odpowiedzialność karną za składanie przez stronę fałszywych zeznań, jednak dopiero w fazie drugiej, tj. drugiego, szczegółowego przesłuchania przez sąd.

W stosunku do postępowania karnego, postępowaniu podatkowemu brakuje elementów proceduralnych umożliwiających lepsze wykorzystanie przesłuchania strony. Za najważniejszy brak legislacyjny uznać należy absencję w przepisach postępowania podatkowego wyraźnie uregulowanej zasady swobody wypowiedzi oraz możliwości konfrontowania zeznań strony i świadków. Należałoby *de lege ferenda* postulować wprowadzenie zasady swobody wypowiedzi oraz możliwości konfrontacji osobowych źródeł dowodowych, funkcjonujących na gruncie przepisów procedury karnej w postępowaniu podatkowym.

Dodatkowym uzasadnieniem dla wprowadzenia w postępowaniu podatkowym niektórych reguł przesłuchania stosowanych w postępowaniu karnym jest treść art. 181 O.p., która umożliwia włączenie do akt sprawy podatkowej materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego lub karnego skarbowego. Skoro zatem protokoły z przesłuchania stron i świadków, zgromadzone w trybie i na zasadach k.p.k., stanowią część materiału dowodowego sprawy podatkowej, utrzymywanie istotnych różnic pomiędzy oboma trybami przesłuchań wydaje się nie być uzasadnione. Odmienność procedur przeprowadzania przesłuchania może prowadzić do różnej oceny wartości dowodowej składanych zeznań.



Zeznania składane wobec organów śledczych w trybie k.p.k., mogą być uznawane przez organy podatkowe za bardziej wiarygodne w stosunku do zeznań złożonych w postępowaniu podatkowym. Organy podatkowe bardzo często rezygnują z możliwości bezpośredniego przeprowadzenia przesłuchania świadka czy nawet strony, uznając za wystarczająco wiarygodną treść ich zeznań złożonych w innych postępowaniach<sup>456</sup>. Działanie takie stanowi istotne odstępstwo od zasady bezpośredniego zetknięcia się organu orzekającego ze źródłem dowodowym<sup>457</sup>.

Dysponując środkami prawnymi podobnymi do tych, jakie stosują organy ścigania, organ podatkowy mógłby częściej sięgać po bezpośrednie przeprowadzenie przesłuchania źródła dowodowego. Bezpośrednie zetknięcie się ze źródłem dowodowym jest często bezcenne dla rozeznania się organu w prawdymowości przesłuchiwanego i prowadzi do prawidłowego rozpatrzenia sprawy.

W interesie nie tylko organów podatkowych leży szersze uregulowanie zasad przeprowadzania przesłuchań przez organy podatkowe. Aktualnie, mimo że zeznania strony można uzyskać w sposób proceduralnie mało skomplikowany, to jednak instytucja ta nie jest tak często zastosowana, jak być powinna. Nie bacząc na to, że zeznania strony składane są pod rygorem odpowiedzialności karnej, organy podatkowe nie nadają im większego znaczenia dowodowego. W procesie swobodnej oceny dowodów, zeznania takie są często bagatelizowane. Wyposażenie organów podatkowych w instrumenty umożliwiające dogłębniesze weryfikowanie zeznań strony, konfrontowanie ich z innymi źródłami dowodowymi i wcześniejszymi jej wypowiedziami, prowadzi może do szerszego wykorzystywania informacji posiadanych przez stronę przy ustalaniu stanu faktycznego sprawy. Dobrowolnie złożone zeznanie strony, skonfrontowane z innymi dowodami, mogłoby stanowić bardzo istotny element każdego materiału dowodowego. Wartość dowodowa zeznań strony nie powinna być wówczas kontestowana. Ewaluacja wiarygodności złożonych przez stronę zeznań mogłaby przybliżać się do sposobu oceny zeznań świadka<sup>458</sup>. Oparcie rozstrzygnięcia sprawy podatkowej na rzeczywistym stanie faktycznym leży zarówno w interesie organów podatkowych, jak i strony postępowania.

---

<sup>456</sup> Zob. D. Zalewski, *Kontrowersje wokół wykorzystywania dowodów z innych postępowań*, Przegląd Podatkowy 7/2010, s. 40-46.

<sup>457</sup> D. Strzelec, *Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych*, Przegląd Podatkowy 10/2012, s. 19.

<sup>458</sup> Warta obserwacji jest instytucja przesłuchania strony w anglosaskim systemie prawa, gdzie po wyrażeniu zgody na przesłuchanie strona zeznaje na prawach świadka i może być poddana tym samym technikom przesłuchania jak świadek. Po wyrażeniu zgody na przesłuchanie, strona zeznaje pod odpowiedzialnością za składanie fałszywych zeznań i nie może decydować na które pytania odpowie, a na które nie, zob. K. Kremens, *Dowody osobowe ...*, op.cit., s. 166.