



MONIKA WYSZOMIRSKA

Scientific and Research Centre for Fire
Protection, Józefów, Poland

ORCID iD: 0000-0002-7780-2699

**GŁOSA APROBUJĄCA DO WYROKU
NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO
Z DNIA 1 CZERWCA 2023 R.
(SYGN. AKT II FSK 2899/20)**

**GLOSSA OF APPROVAL TO THE JUDGMENT
OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE
COURT DATED JUNE 1, 2023.
(FILE NO. II FSK 2899/20)**

ABSTRACT

The subject of the commentary is to address the question of whether a tax authority, as a public administration body, is bound by factual findings made in decisions issued by other authorities in relation to a different taxpayer. Following an analysis of both the judgment of the Supreme Administrative Court (hereinafter: SAC) dated June 1, 2023 (file no. II FSK 2899/20), and the opinions of legal doctrine as well as the case law of administrative courts in this area, the response is negative.

There is no doubt that decisions constitute official documents within the meaning of Article 194 § 1 of the Tax Ordinance (hereinafter: O.p.) and serve as *proof of what has been officially stated therein*. However, the nature of a decision as an official document does not imply the absolute obligation of the tax authority in a given case to adhere to the findings that served as the basis for issuing a decision in another case. Public administration authorities are, of course, entitled to use evidence collected in other proceedings, but this is invariably associated with the need to assess such evidence.

This means that a tax authority may, regarding factual findings, align with the position expressed in a decision issued concerning another entity. However, this alignment does not stem from an obligation to do so but rather because the authority independently arrives at similar conclusions based on the evidence gathered. The fact that another authority, during the course of an inspection or proceeding involving a different taxpayer, collected evidence, evaluated it, and subsequently issued a decision, is not sufficient. The evidence must be gathered, analyzed, and evaluated by the authority conducting the specific proceeding.

KEYWORDS: *official document, tax decision, tax authority, evidentiary proceedings, Tax Ordinance, factual and legal justification of a decision*

STRESZCZENIE

Przedmiotem glosy jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy organ podatkowy, jako organ administracji publicznej, jest związany ustaleniami faktycznymi dokonanymi w rozstrzygnięciach wydanych przez organy w stosunku do innego podatnika. W wyniku analizy zarówno głosowanego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) z dnia 1 czerwca 2023 r. (sygn. akt II FSK 2899/20), jak i poglądów doktryny oraz orzecznictwa sądów administracyjnych w tym zakresie, udzielono odpowiedzi negatywnej.

Nie ulega wątpliwości, że decyzje stanowią dokumenty urzędowe w rozumieniu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej (dalej: O.p.) i stanowią *dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone*, jednakże charakter decyzji jako dokumentu urzędowego nie oznacza bezwzględno związania organu podatkowego w danej sprawie ustaleniami,

jakie zostały przyjęte za podstawę wydania decyzji w innej sprawie. Organy administracji publicznej mają oczywiście prawo do korzystania z dowodów zebranych w innym postępowaniu, jednak wiąże się to każdorazowo z koniecznością dokonania oceny tych dowodów. Oznacza to, że organ podatkowy może w zakresie ustaleń stanu faktycznego podzielić stanowisko wyrażone w decyzji wydanej wobec innego podmiotu, jednak nie dlatego, że był nim związany, ale dlatego, że samodzielnie doszedł do analogicznych wniosków na podstawie zgromadzonego materiału dowodowego. Fakt, że inny organ w toku kontroli lub postępowania prowadzonego wobec innego podatnika zgromadził dowody, ocenił je, a następnie wydał decyzję, nie jest czynnikiem wystarczającym. Dowody muszą być zgromadzone, przeanalizowane i ocenione przez organ prowadzący dane postępowanie.

SŁOWA KLUCZOWE: *dokument urzędowy, decyzja podatkowa, organ podatkowy, postępowanie dowodowe, Ordynacja podatkowa, uzasadnienie faktyczne i prawne decyzji*

SKŁAD ORZEKAJĄCY:

AGNIESZKA OLESIŃSKA (SPRAWOZDAWCA)

MACIEJ JAŚNIEWICZ (PRZEWODNICZĄCY)

MAŁGORZATA WOLF – KALAMALA

TEZA

Zgodnie z art. 194 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm., dalej: O.p.), dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. W glosowanym wyroku NSA wskazał, że wprawdzie wydane wobec kontrahentów Skarżącego decyzje stanowią dokumenty urzędowe w rozumieniu art. 194 § 1 O.p. i stanowią *dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone*, jednakże charakter decyzji jako dokumentu urzędowego nie oznacza bezwzględnego związania organu podatkowego w danej sprawie ustaleniami, jakie zostały przyjęte za podstawę wydania decyzji w innej sprawie. Nie ulega wątpliwości, że organy administracji publicznej są uprawnione do korzystania z dowodów zebranych w innym postępowaniu, jednak wiąże się to każdorazowo z koniecznością dokonania ich oceny. Oznacza to, że organ

podatkowy może w zakresie ustaleń stanu faktycznego i wyciągniętych na tej podstawie wniosków podzielić ustalenia i oparte na nich stanowisko wyrażone w decyzji wydanej wobec innego podmiotu (np. dostawcy podatnika), ale nie dlatego, że był nim związany, lecz dlatego, że samodzielnie doszedł do analogicznych wniosków na podstawie całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego. To, że inny organ w toku kontroli lub postępowania prowadzonego wobec innego podatnika zgromadził dowody, ocenił je i sporządził na ich podstawie protokoły kontroli czy też wydał decyzję o określonej treści, nie jest czynnikiem wystarczającym. Dowody muszą być zgromadzone, przeanalizowane i ocenione przez organ prowadzący dane postępowanie.

1. Głosowany wyrok NSA zapadł w następstwie skargi kasacyjnej Dyrektora Izby Administracji Skarbowej (dalej: Dyrektor IAS) od wyroku Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie (dalej: WSA) z dnia 5 marca 2020 r. (sygn. akt III SA/Wa 1538/19) w przedmiocie podatku dochodowego od osób fizycznych za 2014 r. W wyniku rozpoznania sprawy WSA uwzględnił skargę Skarżącego R.G. (dalej: R.G.) na decyzję Dyrektora IAS, uznając, że decyzja narusza prawo w stopniu uzasadniającym jej uchylenie. Przedmiotem sporu w tej sprawie było ustalenie przez Naczelnika Urzędu Skarbowego, że R.G. nieprawidłowo rozliczył podatek dochodowy od osób fizycznych za 2014 r., w wyniku czego organ wydał decyzję z dnia [...] stycznia 2019 r. określającą zobowiązanie R.G. w podatku dochodowym od osób fizycznych za 2014 r. Nie zgadzając się z ww. decyzją, R.G. wskazał, że podstawą ustaleń w jego sprawie były przede wszystkim ustalenia dotyczące zupełnie innych podmiotów, obejmujące:

1. dokumenty i wnioski zawarte w decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia [...] maja 2018 r. wydane dla innego podmiotu, tj. C. Sp. z o.o.;
2. wynik kontroli podatkowej oraz decyzja z dnia [...] grudnia 2015 r. wydana przez Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej wobec P. Sp. z o.o.

Mając powyższe na uwadze, R.G. podkreślił, że nie mógł czynnie uczestniczyć w ww. kontrolach podatkowych i skarbowych oraz wskazał na szereg wniosków dowodowych, do których organ podatkowy pierwszej instancji nie odniósł się, czym naruszył zasadę udziału strony w postępowaniu podatkowym. W głosowanej sprawie organy podatkowe wyraziły zastrzeżenie, czy faktycznym sprzedawcą był wskazany kontrahent R.G., czy też inny

podmiot działający w tle. Odnosząc się do powyższego, R.G. wyjaśnił, że przy prowadzeniu działalności handlowej nie można mówić o *pustych fakturach*, jak w przypadku usług niematerialnych, gdzie nie można stwierdzić materialnego substratu takich usług. Nadmieniał również, że ustalenia organów kontroli skarbowej oraz organów podatkowych, dotyczące jego kontrahentów, nie podlegały weryfikacji i stanowią jedynie dowody w sprawie, a nie dokumenty przesądzające o rozstrzygnięciu mającym znaczenie w jego sprawie, tym bardziej że nie mógł on uczestniczyć w tych postępowaniach. Konkludując, zdaniem R.G. w głosowanej sprawie nie wystąpiły fikcyjne czynności, gdyż w ramach prowadzonej działalności gospodarczej faktycznie musiał on nabyć towary celem ich dalszej odsprzedaży. Dyrektor IAS w Warszawie (organ II instancji) decyzją z dnia [...] maja 2019 r. utrzymał w mocy decyzję Naczelnika Urzędu Skarbowego w P. z dnia [...] stycznia 2019 r. W uzasadnieniu Dyrektor wskazał, że materiał dowodowy zgromadzony w sprawie potwierdza stanowisko i argumentację organu pierwszej instancji co do braku podstaw do zaliczenia w poczet kosztów uzyskania przychodu faktur wystawionych na rzecz R.G. przez następujące podmioty: T. Sp. z o.o., C. Sp. z o.o., P. Sp. z o.o., I. Sp. z o.o. i F. Sp. z o.o. Faktury te nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, gdyż w ocenie Dyrektora IAS dotyczyły czynności, które nie zostały wykonane przez podmioty w nich wskazane. Organ II instancji stwierdził także, że ze zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego jasno wynika, że ww. spółki nie prowadziły działalności gospodarczej pod adresami wskazanymi zarówno na fakturach, jak i w danych rejestracyjnych. Ponadto członkami zarządu oraz prokurentami powyższych podmiotów ustanowiono osoby narodowości azjatyckiej, bez wskazania danych umożliwiających ich identyfikację. Jednocześnie prowadzone wobec T. Sp. z o.o., C. Sp. z o.o., P. Sp. z o.o., I. Sp. z o.o. i F. Sp. z o.o. czynności sprawdzające, postępowania podatkowe i kontrolne wykazały, że ww. spółki nie zatrudniały żadnych pracowników, a w swojej dokumentacji księgowej miały faktury zakupu nie-dokumentujące faktycznych zdarzeń gospodarczych. Dyrektor IAS stwierdził również, że o nierzetelności kwestionowanych faktur świadczy sposób dokonywania płatności za te faktury (płatność gotówką). Zdaniem organu taki sposób płatności jest charakterystyczny dla transakcji udokumentowanych nierzetelnymi fakturami. Dyrektor IAS podkreślił, że w trakcie postępowania

zebrano dowody, które potwierdziły, że faktury wystawione w 2014 r. na rzecz R.G. przez: T. Sp. z o.o., C. Sp. z o.o., P. Sp. z o.o., I. Sp. z o.o. i F. Sp. z o.o. nie dokumentowały rzeczywistych zdarzeń gospodarczych. Podmioty wymienione w kwestionowanych fakturach nie wykonywały operacji gospodarczych w nich wykazanych, co oznacza, że faktury te potwierdzały czynności, które nie zostały dokonane. Skutkiem ustalenia, że dane zawarte w ww. fakturach VAT są nieprawdziwe, było pozbawienie R.G. prawa do zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów wydatków wykazanych w fakturach.

Dyrektor IAS w Warszawie nie zgodził się też z zarzutem R.G. mówiącym o wydaniu zaskarżonej decyzji wyłącznie na podstawie decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego wydanej dla C. Sp. z o.o. oraz na podstawie wyniku kontroli i decyzji Dyrektora Urzędu Kontroli Skarbowej wydanej dla podatnika P. Dyrektor IAS wskazał, że organ pierwszej instancji zebrał obszerny materiał dowodowy i rozpatrzył go wyczerpująco zgodnie z dyspozycją art. 187 § 1 O.p. Na potwierdzenie wskazał także na wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2009 r. (sygn. akt I FSK 1916/07, CBOSA), w którym sąd przyjął, że w postępowaniu podatkowym nie obowiązuje zasada bezpośredniości, a stan faktyczny może zostać ustalony na podstawie dowodów przeprowadzonych przez inny organ. Tym samym Dyrektor IAS uznał za bezzasadny zarzut R.G. mówiący o przyjęciu przez organ podatkowy dowodu z postępowań kontrolnych i podatkowych prowadzonych wobec kontrahentów R.G., w których R.G. nie mógł czynnie uczestniczyć. Na ww. decyzję R.G. wniósł skargę do WSA w Warszawie, występując o uchylenie w całości zaskarżonej decyzji oraz poprzedzającej ją decyzji Naczelnika Urzędu Skarbowego z dnia [...] stycznia 2019 r. W piśmie procesowym R.G. zarzucił Dyrektorowi IAS naruszenie art. 21 § 3, art. 122, art. 187 i art. 188 O.p. poprzez nieuwzględnienie norm w nich zawartych i poczynienie ustaleń niewynikających z zebranego materiału dowodowego oraz sprzeczność ustaleń z elementarnymi zasadami logiki, jak również popełnienie przez organ podstawowych omyłek matematycznych w zakresie ustalenia wysokości zaległości podatkowej.

WSA w Warszawie, po rozpoznaniu skargi R.G., uznał, że zasługuje ona na uwzględnienie. Działając na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dalej: p.p.s.a.), sąd uchylił decyzję Dyrektora IAS z powodu naruszenia art. 122, art. 123 § 1, art. 180 § 1,

art. 187 § 1, art. 191 w związku z art. 194 § 1 i 3 O.p. Zdaniem WSA istotny wpływ na wynik sprawy mogło mieć uchybienie w postaci zajęcia błędnego stanowiska przez organy co do swoistego *związania* ustaleniami zawartymi w decyzjach wydanych wobec kontrahentów skarżącego oraz ustaleniami zawartymi w protokołach kontroli podatkowych przeprowadzonych wobec kontrahentów skarżącego. Ponadto w ocenie WSA za niedopuszczalne należy uznać powoływanie się przez organ na ustalenia i dowody dotyczące innych okresów rozliczeniowych niż objęte niniejszym postępowaniem. Organy, poza fakturami i wymienionymi decyzjami oraz protokołami kontroli, nie zgromadziły jednak żadnych innych dowodów dotyczących zarówno kontrahentów, jak i transakcji zawartych przez R.G. z tymi kontrahentami. Dyrektor IAS skorzystał z przysługującego mu środka zaskarżenia. W skardze kasacyjnej organ wniósł o uchylenie zaskarżonego wyroku w całości na podstawie art. 185 § 1 p.p.s.a. i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania przez WSA w Warszawie, względnie o jego uchylenie na podstawie art. 188 p.p.s.a i rozpoznanie skargi. Zarzuty kasacyjne zostały sformułowane na podstawie art. 174 pkt 2 p.p.s.a., zaś zaskarżonemu wyrokowi WSA zarzucono naruszenie przepisów postępowania mające istotny wpływ na wynik sprawy, tj.:

1. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w związku z art. 122, art. 123 § 1, art. 187 § 1, art. 191 oraz art. 121 § 1, art. 127 i art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 O.p. przez uchylenie decyzji Dyrektora IAS na skutek błędnego uznania, że:
 - a. decyzja wydana została z naruszeniem ww. przepisów postępowania,
 - b. materiał dowodowy nie został zebrany i oceniony w sposób wystarczający dla jednoznacznego wykazania, że faktury VAT nie dokumentowały faktycznych zdarzeń gospodarczych w zakresie podmiotów wskazanych jako wystawcy faktur,
 - c. materiał dowodowy nie został zebrany w sposób wyczerpujący, organ wadliwie oparł się wyłącznie na decyzjach wydanych wobec kontrahentów R.G. oraz bezzasadnie odmówił przeprowadzenia dowodów oferowanych przez skarżącego,
 - d. organ nie dokonał własnej oceny dowodów, a jedynie przeniósł oceny dowodów innych organów z decyzji wydanych wobec wystawców faktur powiązanych z R.G.;

2. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w związku z art. 194 § 1 O.p. przez uchylenie decyzji Dyrektora IAS na skutek błędnego uznania, że organy przyjęły bezwzględne związanie dokumentami urzędowymi w rozumieniu art. 194 § 1 O.p. w postaci decyzji wydanych wobec kontrahentów R.G., mimo że organy dokonały własnej oceny ww. dowodów z uwzględnieniem domniemań wiążących się z dokumentem urzędowym;
3. art. 145 § 1 pkt 1 lit. c p.p.s.a. w związku z art. 3 § 1 p.p.s.a. i art. 3 § 2 pkt 1 p.p.s.a. przez niedokonanie prawidłowej kontroli zaskarżonej decyzji, wadliwą ocenę przeprowadzonego postępowania dowodowego i w konsekwencji niezasadne uchylenie decyzji.

Pełnomocnik Dyrektora IAS podniósł w skardze kasacyjnej zarzut, że WSA w zaskarżonym wyroku błędnie przyjął, że materiał dowodowy nie został przez organ zebrany i oceniony w sposób wystarczający do wykazania nierzetelności faktur. W ocenie autora skargi kasacyjnej zebrany materiał dawał dostateczne podstawy do zajęcia przez organ podatkowy merytorycznego stanowiska, które było właściwe i zasadne. W skardze kasacyjnej sprzeciwiono się ocenie sądu pierwszej instancji, że organ nie zebrał materiału dowodowego i nie ocenił go samodzielnie w zakresie i w sposób wystarczający dla jednoznacznego wykazania, że czynności stwierdzone kwestionowanymi fakturami VAT nie dokumentowały faktycznych zdarzeń gospodarczych. W skardze kasacyjnej zakwestionowano także stanowisko WSA, który stwierdził, że organ nie dokonał własnej oceny dowodów, a jedynie przeniósł do decyzji dotyczącej R.G. ustalenia *dowodowe* z decyzji innych organów (wydanych wobec firm powiązanych z R.G.). W odpowiedzi na skargę kasacyjną organ wniósł o jej oddalenie.

2. Głównym zagadnieniem podlegającym ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego było ustalenie, czy przyjęty w sprawie przez organy podatkowe sposób gromadzenia oraz oceny materiału dowodowego spełnia standardy nałożone przez ustawodawcę na organy krajowej administracji skarbowej. NSA zgodził się z WSA w Warszawie, że wydając zaskarżone decyzje, organy podatkowe naruszyły szereg przepisów postępowania, tj. art. 121 § 1, art. 122, art. 123 § 1, art. 127, art. 187 § 1, art. 191 i art. 192 O.p., jak też art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 w związku z art. 124 O.p., gdyż ustalenia organów zostały przyjęte na podstawie postępowania dowodowego

prorowadzonego z naruszeniem zasad określonych w ww. przepisach. W uzasadnieniu wyroku NSA zgodził się z sądem pierwszej instancji, że organy podatkowe mają obowiązek uwzględniać zasady wyrażone m.in. w art. 122, art. 180, art. 187 § 1 i art. 191 O.p. Rozpoznając skargę kasacyjną, NSA przypomniał podstawowe zasady postępowania podatkowego, które powinny być wyznacznikiem działań wszystkich organów administracji publicznej. NSA przywołał art. 122 O.p., który nakłada na organy podatkowe obowiązek podjęcia w postępowaniu wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Organy podatkowe zobowiązane 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. 123 § 1 O.p.). NSA przypomniał, że prawidłowe ustalenie stanu faktycznego jest koniecznym warunkiem właściwego zastosowania przepisu prawa materialnego, zaś w procesie ustalenia przez organy stanu faktycznego powinny zostać uwzględnione zasady wyrażone w art. 180, art. 187 § 1, art. 188 i art. 191 O.p. Zdaniem NSA, z którym trudno się nie zgodzić, warunkiem dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego jest dopuszczenie jako dowodu wszystkiego, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 O.p.). Dopiero po zgromadzeniu wszystkich dowodów z zachowaniem powyższych zasad oraz po ocenie wiarygodności zebranych dowodów organy podatkowe oceniają, czy dana okoliczność została udowodniona, przy czym ocena zebranego materiału dowodowego winna być dokonywana zgodnie z art. 191 O.p. Jednocześnie NSA odwołał się do zasady dwuinstancyjności postępowania, zgodnie z którą organ odwoławczy – w tym przypadku Dyrektor IAS – obowiązany był ponownie rozpatrzyć i rozstrzygnąć sprawę rozstrzygniętą decyzją organu pierwszej instancji (art. 127 O.p.). W następstwie takiego działania Dyrektor IAS powinien wydać decyzję zgodną ze standardami określonymi w art. 210 § 1 O.p., ze szczególnym uwzględnieniem wymagań wskazanych w § 4 ww. przepisu poprzez wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności; uzasadnienie prawne powinno zaś zawierać wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

Przenosząc przywołane wyżej zasady postępowania podatkowego na grunt niniejszej sprawy, NSA podzielił pogląd WSA, że kwestionując rzetelność transakcji udokumentowanych fakturami, które posłużyły podatnikowi do zakwalifikowania ich do kosztów uzyskania przychodu, organ zobowiązany był zgromadzić materiał dowodowy, z którego wynika w sposób niebudzący wątpliwości, że te faktury dokumentują transakcje, które nie odzwierciedlają rzeczywistych transakcji gospodarczych. NSA słusznie uznał, że dowody stanowiące podstawę ustaleń powinny znajdować się w aktach sprawy, co z jednej strony pozwoliłoby organowi na dokonanie oceny tych dowodów, zaś z drugiej strony R.G. miałyby możliwość zapoznania się i wypowiedzenia co do tych dowodów. Ten warunek, w ocenie NSA, nie został spełniony, gdyż organy podatkowe dokonały ustaleń dotyczących R.G. przede wszystkim na podstawie decyzji wydanych wobec jego kontrahentów, jak również na podstawie protokołu kontroli oraz decyzji wydanej w stosunku do spółki F. Na potwierdzenie swojego stanowiska NSA dokonał wykładni art. 194 § 1 O.p., która jest istotna nie tylko dla rozpoznawanej sprawy, ale ma znaczenie dla wszystkich postępowań podatkowych i administracyjnych (ta kwestia została poruszona w 3 części glosy). NSA, podziеляjąc w tym zakresie pogląd WSA w Warszawie, wskazał, że wprawdzie decyzje wydane wobec kontrahentów R.G. są dokumentami urzędowymi w rozumieniu art. 194 § 1 O.p. i stanowią *dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone*, to charakter decyzji jako dokumentu urzędowego nie oznacza bezwzględnego związania organu podatkowego w danej sprawie ustaleniami, jakie zostały przyjęte za podstawę wydania decyzji w innej sprawie. Nie ulega wątpliwości, że organy mogą korzystać z dowodów zebranych w innym postępowaniu, jednak w każdym przypadku powinny dokonać ich oceny i wyciągnąć wnioski. Wymaga to jednak zgromadzenia materiału dowodowego, a nie tylko samych decyzji organów, które wcześniej ten materiał zgromadziły i oceniły.

Konkludując, NSA orzekł, że organy podatkowe obowiązane były włączyć do akt rozpoznanej sprawy nie tylko protokoły kontroli podatkowej, ale również powołane w nich dowody – załączniki stanowiące integralną część tych protokołów. Sąd podkreślił, że po włączeniu tych dowodów do akt sprawy powinny być one przedmiotem odrębnej oceny organów podatkowych, a następnie ta ocena powinna znaleźć swoje odzwierciedlenie

w uzasadnieniu decyzji. Natomiast, co jest niedopuszczalne, w tej sprawie organ przytoczył ustalenia poczynione przez inne organy, zaniechawszy dokonania własnych ustaleń, co pozbawiło R.G. prawa do zapoznania się oraz wypowiedzenia w zakresie dowodów stanowiących podstawę ustaleń – co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy i stanowiło naruszenie art. 121 § 1, art. 123 i art. 192 O.p. Brak w aktach sprawy dowodów zebranych w innych postępowaniach, na podstawie których wydane zostały decyzje dotyczące R.G., spowodował, że zarówno ten podatnik, jak i organy podatkowe prowadzące postępowanie wobec niego, nie mieli możliwości zweryfikowania i oceny dowodów zgodnie z art. 191 O.p. Zaskarżona decyzja Dyrektora IAS, w której organ przytoczył jedynie ustalenia innego organu, naruszyła podstawowe zasady postępowania podatkowego, a w szczególności prawo strony do czynnego udziału w postępowaniu (art. 123 § 1 O.p.) oraz zasadę przekonywania (art. 124 O.p.). Ponadto wydając rozstrzygnięcie w tej sprawie, NSA podkreślił, że brak w postępowaniu materiałów stanowiących podstawę wydania rozstrzygnięcia stanowił także naruszenie art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 O.p. poprzez zaniechanie prawidłowego uzasadnienia faktycznego decyzji.

3. Głosowany wyrok NSA zasługuje na uwagę z dwóch powodów. Po pierwsze, orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 czerwca 2023 r. (sygn. akt II FSK 2899/20) jednoznacznie rozstrzyga wątpliwości co do zakresu związania organu ustaleniami faktycznymi dokonanymi przez inny organ w decyzji dotyczącej innego podatnika, który w jakiś sposób związany jest ze stroną postępowania. Po drugie, wyrok NSA jest istotny nie tylko dla postępowań prowadzonych przez organy podatkowe, ale również ma zastosowanie do działań inicjowanych przez pozostałe organy administracji publicznej. Zarówno Ordynacja podatkowa, jak i Kodeks postępowania administracyjnego regulują zasady gromadzenia, oceny oraz wykorzystania dowodów w postępowaniach prowadzonych przez organy administracji publicznej. Przepisy art. 194 O.p. oraz art. 76 K.p.a. mają na celu zapewnienie sprawiedliwego, rzetelnego i efektywnego postępowania, formułując zasady dotyczące mocy dowodowej dokumentów urzędowych i prywatnych. Istotny pozostaje fakt, że brzmienie obu przepisów jest niemal identyczne, co świadczy o istnieniu wyraźnej paraleli w zakresie mocy dowodowej dokumentów urzędowych w obu gałęziach postępowania – podatkowego i administracyjnego ogólnego.

W związku z tym, że art. 194 O.p. oraz art. 76 K.p.a. są wyrazem zasady zaufania do dokumentów urzędowych jako dowodów w postępowaniach przed organami publicznymi, uzasadnienie NSA w głosowanym wyroku ma zatem szersze znaczenie. W omawianym orzeczeniu sąd potwierdza bowiem obowiązek dokonania przez organ własnej oceny materiału dowodowego zgromadzonego w toku konkretnego postępowania. Wydaje się, że stosowanie przez organy administracji publicznej podstawowych zasad postępowania podatkowego i administracyjnego, w tym zasad postępowania dowodowego, nie powinno już budzić wątpliwości w świetle tak bogatej praktyki zarówno *urzędniczej*, jak i *orzeczniczej* WSA i NSA, jaka wykształciła się na przestrzeni 36 lat, licząc od transformacji ustrojowej (*vide*: wyrok NSA z dnia 8 lutego 2022 r., sygn. akt II FSK 1336/19, CBOSA; wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 790/18, CBOSA; wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r., sygn. akt. I SA/Po461/01, OSP 2003/2/1; wyrok NSA z dnia 26 lutego 2001 r., sygn. akt. II SA 167/00, LEX nr 47930). Zdaniem autorki głosowany wyrok NSA wskazuje, że mimo upływu lat przestrzeganie podstawowych zasad postępowania rodzi duże problemy, osłabiając pozycję prawną stron postępowania. W świetle powyższego głosowany wyrok jest tym bardziej istotny dla podatników i innych stron postępowania, gdyż wykładnia dokonana przez NSA jest swego rodzaju gwarantem zindywidualizowanego podejścia do każdej sprawy oraz dokonania rzetelnej i obiektywnej oceny całego materiału dowodowego. Zdaniem autorki glosy w kontekście wyroku NSA istotną potrzebą jest również podsumowanie poglądów doktryny oraz orzecznictwa sądów administracyjnych w przedmiocie prowadzenia postępowania dowodowego w sposób budzący zaufanie nie tylko do organów podatkowych, ale również do pozostałych organów administracji publicznej.

Poddając analizie prawnej zagadnienia poruszane w głosowanym wyroku, w ocenie autorki glosy kluczowe pozostają rozważania NSA mówiące o konieczności zachowania standardów nałożonych przez ustawodawcę na organy administracji, a w omawianej sprawie – na organy krajowej administracji skarbowej, gdyż sposoby stanowienia prawa są niezwykle ważne dla praktyki stosowania prawa (Sitek, 2018, s. 196). Należy zgodzić się z NSA, że gromadzenie i ocena materiału dowodowego, a następnie przyjęcie ustaleń w decyzji powinno następować z zachowaniem przepisów postępowania ujętych

w art. 121, art. 122, art. 123 § 1, art. 127, art. 187 § 1, art. 191, art. 192 O.p. oraz w art. 210 § 1 pkt 6 i § 4 w związku z art. 124 O.p.

Organy podatkowe mają również obowiązek uwzględniać zasady wyrażone m.in. w art. 122, art. 180, art. 187 § 1 i art. 191 O.p., gdyż podstawowe zasady postępowania podatkowego powinny być wyznacznikiem działań wszystkich organów administracji publicznej. Stanowisko NSA jest w tym zakresie zgodne z poglądami doktryny, która przyjmuje, że w postępowaniu podatkowym nie można przyjmować fikcji powszechnej znajomości prawa, gdyż nie jest to dziedzina, w której miałyby ona rację bytu (Gładych, 2023, s. 119–139). Z tego też względu Ordynacja podatkowa nakłada na organy podatkowe obowiązek udzielania informacji prawnej. W sprawach rozstrzyganych w postępowaniu podatkowym na organie prowadzącym postępowanie spoczywają obowiązki *informacyjne* wobec stron i uczestników postępowania, wynikające z zasady ogólnej ustanowionej w art. 121 § 2 O.p. (Wyszomirska-Łapczyńska, 2014, s. 38). W analizowanej sprawie organy zaniechały nie tylko obowiązków informacyjnych, ale naruszyły również pozostałe zasady postępowania, skutkujące uchynieniem przez WSA zarówno decyzji Naczelnika US, jak i decyzji Dyrektora IAS, a po rozpatrzeniu skargi kasacyjnej organu – skutkujące oddaleniem kasacji przez NSA. Należy zgodzić się z sądem, że obowiązkiem organów jest podjęcie wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego, zaś stronie należy zapewnić czynny udział w każdym stadium postępowania, łącznie z umożliwieniem wypowiedzenia się, przed wydaniem decyzji, co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań (art. 123 § 1 O.p.). Autorka glosy podziela stanowisko NSA oraz utrwalone w tym zakresie orzecznictwo sądów administracyjnych, że prawidłowe ustalenie stanu faktycznego jest zasadniczą przesłanką właściwego zastosowania przepisu prawa materialnego, natomiast w procesie ustalenia przez organy stanu faktycznego powinny zostać uwzględnione zasady wyrażone w art. 180, art. 187 § 1, art. 188 i art. 191 O.p. (*vide*: wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2014 r., sygn. akt II GSK 1611/12, CBOSA).

Również nie można nie zgodzić się z NSA, że aby mówić o dokładnym wyjaśnieniu stanu faktycznego oraz wyczerpującym zebraniu materiału dowodowego, należy dopuścić jako dowód wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (art. 180 O.p.).

Oceniając wiarygodność zebranych dowodów, organy podatkowe powinny stosować art. 191 O.p., co oznacza, że udowodnienie okoliczności może nastąpić wyłącznie na podstawie całokształtu materiału dowodowego zebranego w sprawie, bez związania sztywnymi regułami określającymi wartość poszczególnych dowodów. Organ podatkowy, realizując swoje obowiązki ustawowe, w każdym przypadku powinien kierować się zasadą, że podatki są daniną, która – nakładana na obywatela – w założeniu nie powinna przynosić negatywnych skutków dla jego bezpieczeństwa finansowego (Talar, 2018, s. 293).

W ocenie autorki glosy istotne pozostaje również respektowanie przez organy administracji publicznej konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), która nakazuje, aby wszelkie wątpliwości dotyczące stanu faktycznego były rozstrzygane na korzyść podatnika. Podobne stanowisko wyraził NSA w wyroku z dnia 4 grudnia 2000 r. (sygn. akt I SA/Ka 1414/99, ONSA 2002/1/29) oraz w wyroku z dnia 9 października 1998 r. (sygn. akt II SA 1246/98, GŁOSA 1999 nr 3, s. 29). W świetle powyższego organ rozpoznający daną sprawę powinien zatem, zdaniem NSA oraz autorki glosy, kierować się własnym przekonaniem, uwzględniając wiedzę, doświadczenie życiowe, zasady logiki, informacje wynikające ze wzajemnych relacji między poszczególnymi dowodami oraz normy procesowe dotyczące środków dowodowych, w tym ograniczenia wynikające z treści art. 193 § 1 i art. 194 § 1 O.p. Wymienione wyżej zasady, które – jako powszechnie znane – powinny być stosowane przez organy podatkowe, nie były jednak respektowane w sprawie zakończonej glosowanym wyrokiem NSA. Dyrektor IAS, rozpoznając sprawę R.G. w trybie odwoławczym, w uzasadnieniu swojej decyzji powołał się na dowody zebrane przez inny organ w sprawach dotyczących innych podmiotów, przy czym dowody te nie zostały włączone do akt sprawy. To zaniechanie organu spowodowało, że R.G. nie miał jakiegokolwiek możliwości odniesienia się do dowodów stanowiących podstawę decyzji wydanej w jego sprawie. NSA słusznie zatem zarzucił Dyrektorowi IAS naruszenie zasady dwuinstancyjności postępowania, gdyż w tym przypadku Dyrektor IAS miał obowiązek ponownie rozpatrzyć i rozstrzygnąć sprawę rozstrzygniętą decyzją Naczelnika US (art. 127 O.p.), a następnie wydać decyzję spełniającą wymagania określone w art. 210 O.p.

Zasada dwuinstancyjności jest istotna zarówno dla analizowanego przypadku, jak też dla wszystkich postępowań, w których strona ma prawo do wniesienia środka zaskarżenia (zażalenie, odwołanie, wnioszek o ponowne rozpatrzenie sprawy). Stąd też głosowany wyrok NSA zasługuje na szczególne omówienie. W ocenie sądu oraz autorki glosy zasada dwuinstancyjności oznacza, że w wyniku złożenia odwołania sprawa podatkowa (administracyjna) będzie w jej całości ponownie przedmiotem postępowania przed organem drugiej instancji. Dla organu wiąże się to z obowiązkiem dwukrotnego przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, dwukrotnego ustalenia stanu faktycznego i dwukrotnej wykładni przepisów prawa. Dwuinstancyjność oznacza zatem, że każda sprawa powinna być rozstrzygnięta dwukrotnie, a zatem organ odwoławczy nie może ograniczyć się tylko do kontroli decyzji organu pierwszej instancji i odniesienia się do argumentów zawartych w odwołaniu. Wynikiem ponownego rozpatrzenia sprawy powinna być decyzja drugoinstancyjna, która stosownie do art. 210 § 1 O.p. zawiera uzasadnienie prawne i faktyczne, które z kolei zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności (§ 4 art. 210 O.p.). Zdaniem autorki glosy nie można przy tym zapomnieć, że do uznania, iż zasada dwuinstancyjności postępowania administracyjnego została zrealizowana, nie wystarczy stwierdzenie, że w sprawie zapadły dwa rozstrzygnięcia dwóch organów różnych stopni (*vide*: wyrok NSA z dnia 20 marca 2012 r., sygn. akt I OSK 204/2012, InforLex). W sprawie rozpoznawanej przez NSA wspomniane wyżej zasady nie zostały uwzględnione przez organ podatkowy. Dyrektor IAS miał obowiązek włączyć do akt rozpoznanej sprawy nie tylko protokoły kontroli podatkowej, ale również załączniki stanowiące integralną część tych protokołów, a następnie powinien dokonać samodzielnie oceny tych dowodów. Te wszystkie elementy powinny znaleźć się w uzasadnieniu decyzji. Podobnie w przypadku uznania za dowody decyzji wydanych wobec kontrahentów R.G. należało włączyć do akt sprawy wszystkie dowody wskazane w tych decyzjach, a następnie dokonać ich samodzielnej oceny. Zaniechanie samodzielnego przeanalizowania wszystkich dowodów zgromadzonych przez inne organy w zupełnie innych sprawach spowodowało, że Dyrektor IAS wydał nieprawidłową decyzję, gdyż brakowało w niej wskazania, na podstawie

których dowodów oraz dlaczego organ przyjął określone ustalenia, a jakim dowodom odmówił wiarygodności. Zgodnie z poglądami doktryny pod pojęciem rozpatrzenia całego materiału dowodowego należy rozumieć uwzględnienie wszystkich dowodów przeprowadzonych w postępowaniu, jak i uwzględnienie wszystkich okoliczności towarzyszących przeprowadzeniu poszczególnych dowodów, a mających znaczenie dla oceny ich mocy i wiarygodności (Siedlecki, 1971, s. 100). Zamieszczenie w decyzji wyczerpującego uzasadnienia stanowi element prawa jednostki do prawidłowego zaskarżania decyzji, a także warunek prawidłowego sprawowania kontroli instancyjnej w ramach zasady dwuinstancyjności postępowania czy kontroli sądu. Powyższe stanowi element standardu sprawiedliwości proceduralnej, którego obowiązek poszanowania we wszystkich postępowaniach mających na celu rozstrzygnięcie spraw indywidualnych wynika z zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w treści art. 2 Konstytucji RP (*vide*: wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 stycznia 2006 r., sygn. akt SK 30/05; Dz.U. z 2006 r., nr 15, poz. 118).

Zdaniem autorki glosy, analizując wyrok NSA, należy zwrócić uwagę na jeszcze jedno uchybienie Dyrektora IAS, który poprzez istotne zaniechania w prowadzeniu postępowania dowodowego pominął fakt, że w Ordynacji podatkowej wszystkie środki dowodowe mają tę samą moc dowodową. Nie ma zatem znaczenia, jakiego rodzaju dowód przeprowadzony zostanie w postępowaniu dowodowym. Nie ma także znaczenia charakter dowodu. Równa moc dowodowa większości środków dowodowych jest zresztą podstawą postępowań dowodowych prowadzonych w toku innych postępowań, takich jak postępowanie administracyjne, cywilne czy karne. Niewątpliwie wynika to z podstawowego celu, jaki towarzyszy poszczególnym postępowaniom, tj. ustalenie prawdy formalnej (np. w postępowaniu cywilnym), czy też prawdy materialnej (w postępowaniu podatkowym), którą niezwykle trudno byłoby ustalić przy zamkniętym lub ograniczonym katalogu środków dowodowych (Kopyściański, 2020, s. 29).

Głosowany wyrok NSA zasługuje również na szczególną uwagę ze względu na wykładnię art. 194 § 1 O.p. w kontekście przyjęcia przez jeden organ, jako dowodu w sprawie, decyzji wydanej przez inny organ. Zgodnie z art. 194 §1 O.p. dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego,

co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Odnosząc się do powyższego, autorka glosy zgadza się z NSA, że co do zasady decyzje wydane przez inne organy są dokumentami urzędowymi w rozumieniu art. 194 § 1 O.p., gdyż stanowią *dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone*. Jednak – co jest kluczowe – charakter decyzji jako dokumentu urzędowego nie oznacza bezwzględnego związania organu w danej sprawie ustaleniami, jakie zostały przyjęte za podstawę wydania decyzji w innej sprawie. Zdaniem autorki glosy istotny pozostaje także fakt, że w przypadku decyzji podatkowej i każdej innej decyzji administracyjnej nie ma odpowiednika art. 170 P.p.s.a. W myśl ww. przepisu prawomocne orzeczenie wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz także inne sądy i inne organy państwowe, a w przypadkach przewidzianych w ustawie także inne osoby. Oczywiście organy administracji publicznej mogą korzystać z dowodów zebranych w innym postępowaniu, jednak ich decyzja powinna być wydana na podstawie własnych wniosków z oceny materiału dowodowego. Tym samym w glosowanej sprawie organ podatkowy mógłby w zakresie ustaleń stanu faktycznego i wyciągniętych na tej podstawie wniosków podzielić ustalenia i oparte na nich stanowisko wyrażone w decyzji wydanej wobec dostawcy podatnika, ale nie dlatego, że był nim związany, lecz dlatego, że samodzielnie doszedł do analogicznych wniosków na podstawie całokształtu zgromadzonego materiału dowodowego. Należy podzielić stanowisko NSA, że nie jest wystarczające to, że inny organ w toku kontroli lub postępowania prowadzonego wobec innego podatnika zgromadził dowody, ocenił je i sporządził na ich podstawie protokół kontroli, czy też wydał decyzję o określonej treści. Dowody muszą być zgromadzone, przeanalizowane i ocenione przez organ prowadzący dane postępowanie, przy czym swobodna ocena dowodów powinna polegać na dokonywaniu ustaleń faktycznych na podstawie wszystkich przeprowadzonych dowodów ocenianych z uwzględnieniem zasad prawidłowego rozumowania oraz wskazań wiedzy i doświadczenia życiowego (Marianiński, Miśkiewicz, 2021, Legalis).

Zdaniem autorki glosy w sprawie rozpoznawanej przez NSA należy zwrócić uwagę na jeszcze jedną okoliczność, a mianowicie na to, że zaniechanie dokonania przez organ podatkowy własnych ustaleń pozbawiło R.G. prawa do zapoznania się z dowodami stanowiącymi podstawę ustaleń, co mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy i w konsekwencji stanowiło naruszenie art. 121 § 1,

art. 123 i art. 192 O.p. Postępowanie, w którym brak jest źródłowych materiałów dowodowych, mających wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, narusza podstawowe zasady postępowania podatkowego, a w szczególności prawo strony do czynnego udziału w postępowaniu (art. 123 § 1 O.p.) oraz zasadę przekonywania (art. 124 O.p.). Dowody dotyczące istotnych elementów stanu faktycznego sprawy, do których odwołuje się organ, dokonując rozstrzygnięcia podatkowego, powinny znajdować się w aktach sprawy, co pozwoliłoby na dokonanie weryfikacji ich mocy dowodowej zarówno przez stronę postępowania, jak i przez organ podatkowy, a w przypadku sporu sądowego umożliwić to także sądowi.

PODSUMOWANIE

Konkludując, autorka glosy podziela pogląd wyrażony przez NSA, że organ prowadzący postępowanie w sprawie określonego podatnika nie może przyjmować jako własnych ustaleń poczynionych przez inny organ w uzasadnieniu decyzji wydanej wobec kontrahenta. Organ ma bowiem obowiązek dokonać własnej oceny zgromadzonych dowodów źródłowych i przedstawić tę ocenę w uzasadnieniu decyzji, uwzględniając ocenę korzystnych dowodów zgłoszonych w toku postępowania. Jak zostało to już wcześniej omówione przez autorkę glosy, wyrok NSA jest istotny nie tylko w postępowaniach podatkowych, ale ma zastosowanie do różnego rodzaju postępowań administracyjnych z uwagi na wspólne elementy normatywne łączące art. 194 O.p. oraz art. 76 K.p.a. Wracając jednak do sprawy rozstrzygniętej glosowanym wyrokiem, warto zwrócić uwagę, że prowadząc postępowania, organy podatkowe często wykorzystują rozstrzygnięcia wydane w stosunku do kontrahentów podatnika. Jest to powszechne zjawisko zwłaszcza w postępowaniach dotyczących VAT, gdzie organy podatkowe kwestionują prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego z powodu stwierdzonych na różnych etapach łańcucha dostaw nieprawidłowości, potwierdzonych w protokołach kontroli oraz decyzjach wydanych w sprawach kontrahentów podatnika czy np. w rozliczeniach między konsorcjantami realizującymi projekty badawczo-rozwojowe (Wyszomirska, 2021, s. 34–48).

Autorka glosy zwraca także uwagę, że wykorzystywanie rozstrzygnięć wydanych wobec kontrahentów podatnika jako dowodów w sprawie było

również przedmiotem rozważań TSUE. W jednym z orzeczeń TSUE przyjął, że możliwe jest posłużenie się decyzją wydaną w sprawie kontrahenta podatnika, o ile podatnik miał możliwość zapoznania się z dowodami zgromadzonymi w tamtym postępowaniu i nie został pozbawiony prawa do obrony w jego własnym postępowaniu. Stanowisko TSUE w tym zakresie jest zatem tożsame z poglądem wyrażonym przez NSA w głosowanym wyroku, Zdaniem autorki glosy szczególne znaczenie ma dokonana przez sąd wykładnia art. 194 § 1 O.p., który daje możliwość skorzystania ze środka dowodowego, jakim jest dokument urzędowy. W związku z tym, że dokumentowi urzędowemu przysługuje szczególna moc dowodowa w zakresie domniemania jego autentyczności oraz zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych, organy podatkowe często wykorzystują rozstrzygnięcia wydane w sprawach innych podatników – bez uwzględnienia własnej oceny zgromadzonego materiału dowodowego. W związku z taką praktyką organów tym bardziej cenne dla podatników staje się stanowisko NSA wyrażone w głosowanym wyroku, jak również orzecznictwo sądów administracyjnych, które uznaje, że domniemane wiarygodności i zgodności z prawdą twierdzeń nie obejmuje ustaleń przyjętych przez inny organ podatkowy (*vide*: wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2020 r., sygn. akt I FSK 413/20, CBOSA). Konkludując, w ślad za głosowanym wyrokiem NSA oraz orzecznictwem sądów administracyjnym w tym zakresie należy przyjąć, że decyzje wydane wobec kontrahentów podatnika nie wiążą organów podatkowych (*vide*: wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 2987/14, CBOSA). Dlatego też wnioski i ustalenia wynikające z decyzji wydanych wobec kontrahenta podatnika powinny podlegać ocenie przy wydaniu decyzji wobec podatnika (*vide*: wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1489/15, CBOSA). Zdaniem autorki glosy, oceniając zasadność wyroku NSA, nie można zapomnieć, że prowadząc postępowanie, organy podatkowe mają obowiązek działać tak, aby zapewnić podatnikowi prawo do rzetelnego postępowania podatkowego, w którym obowiązuje również zasada domniemania niewinności. Sama zaś świadomość zaistnienia oszustwa podatkowego nie może usprawiedliwiać organów podatkowych w zakresie uproszczenia reguł postępowania dowodowego, a sugestie czy poszlaki nie mogą zastępować dowodów (*vide*: wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1538/19).

REFERENCES

- Gładych, S.W. (2023). Postrzeganie zasady ignorantia iuris nocet w orzecznictwie polskich sądów i doktrynie oraz jej źródło w rodzimej kulturze prawnej. *Prokuratura i Prawo*, 10, s. 119–139
- Kopyściański, M. (2020). Dokument urzędowy jako dowód w postępowaniu podatkowym. *Kwartalnik Prawno-Finansowy*, 3.
- Mariański, A., Miśkiewicz, M. (2021). W: *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, A. Mariański (red.). Warszawa, Legalis.
- Siedlecki, W. (1971). *Uchybienia procesowe w sądowym postępowaniu cywilnym*. Warszawa: Wydawnictwo Prawnicze.
- Sitek, B. (2018). Dynamika źródeł powstawania prawa – od prawa rzymskiego do cyberprzestrzeni. *Journal of Modern Science*, 4(39).
- Talar, T.K. (2018). Podatkowa spirala zadłużenia. *Journal of Modern Science*, 4(39).
- Wyszomirska-Łapczyńska, M. (2014). *Zaskarżenie decyzji podatkowej*. Warszawa: Wydawnictwo C.H. BECK.
- Wyszomirska, M. (2021). Kwestie podatkowoprawne związane z realizacją projektów badawczo-rozwojowych w obszarze *Bezpieczeństwo i Obronność*. Wydawnictwo Safty a Fire Technology. *SFT*, 58(2).

AKTY PRAWNE I ORZECZNICTWO

- Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U., nr 78, poz. 483 ze zm.).
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (t.j. Dz.U. z 2023 r., poz. 2383 ze zm.).
- Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2024 r., poz. 935 ze zm.).
- Wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 16 stycznia 2006 r., sygn. akt SK 30/05; Dz.U. z 2006 r., nr 15, poz. 118.
- Wyrok TSUE z dnia 16 października 2019 r. sprawie C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary Kft. przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatóság*, Dz.U. C190 z 4 czerwca 2018 r.
- Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2020 r., sygn. akt I FSK 413/20, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2023 r., sygn. akt II FSK 2899/20, CNBOSA.
- Wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 marca 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 1538/19, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 6 grudnia 2016 r., sygn. akt II FSK 2987/14, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 8 lutego 2022 r., sygn. akt II FSK 1336/19, CBOSA.
- Wyrok WSA w Łodzi z dnia 28 lutego 2019 r., sygn. akt I SA/Łd 790/18, CBOSA.
- Wyrok NSA z dnia 14 lutego 2002 r., sygn. akt. I SA/Po461/01, OSP 2003/2/1.
- Wyrok NSA z dnia 26 lutego 2001 r., sygn. akt. II SA 167/00, LEX nr 47930.
- Wyrok NSA z dnia 22 marca 2017 r., sygn. akt I FSK 1489/15, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 16 stycznia 2014 r., sygn. akt II GSK 1611/12, CBOSA.

Wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2000 r., sygn. akt I SA/Ka 1414/99, ONSA 2002/1/29.

Wyrok NSA z dnia 9 października 1998 r., sygn. akt II SA 1246/98, GLOSA 1999, nr 3, s. 29.

Wyrok NSA z dnia 20 marca 2012 r., sygn. akt I OSK 204/2012, InforLex.

Wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2009 r., sygn. akt I FSK 1916/07, CBOSA.