



Rola i traktowanie wybranych rodzajów dowodów w postępowaniu celno – podatkowym: aspekty teoretyczne i praktyczne

Izbicko, 18 – 19 maja 2026 r.

Rola i traktowanie wybranych rodzajów dowodów w postępowaniu celno - podatkowym: aspekty teoretyczne i praktyczne

Art. 73 ust. 1 ustawy – Prawo celne:

*Do postępowania w sprawach celnych stosuje się odpowiednio przepisy art. 12, art. 138a § 4, art. 141-143, art. 168, art. 170, art. 215 § 1 oraz działu IV rozdziałów 2, 5, 6, 9 i 10, **rozdziału 11** - z wyłączeniem art. 200, oraz rozdziałów 21-23 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa.*

Art. 180 § 1 Ordynacji podatkowej

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

Art. 181. Ordynacji podatkowej

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. Ordynacji podatkowej

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

§ 2. Organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu.

§ 3. Fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie

Rola i traktowanie wybranych rodzajów dowodów w postępowaniu celno - podatkowym: aspekty teoretyczne i praktyczne

Art. 188. Ordynacji podatkowej

Żądanie strony dotyczące przeprowadzenia dowodu należy uwzględnić, jeżeli przedmiotem dowodu są okoliczności mające znaczenie dla sprawy, chyba że okoliczności te stwierdzone są wystarczająco innym dowodem.

Art. 191. Ordynacji podatkowej

Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

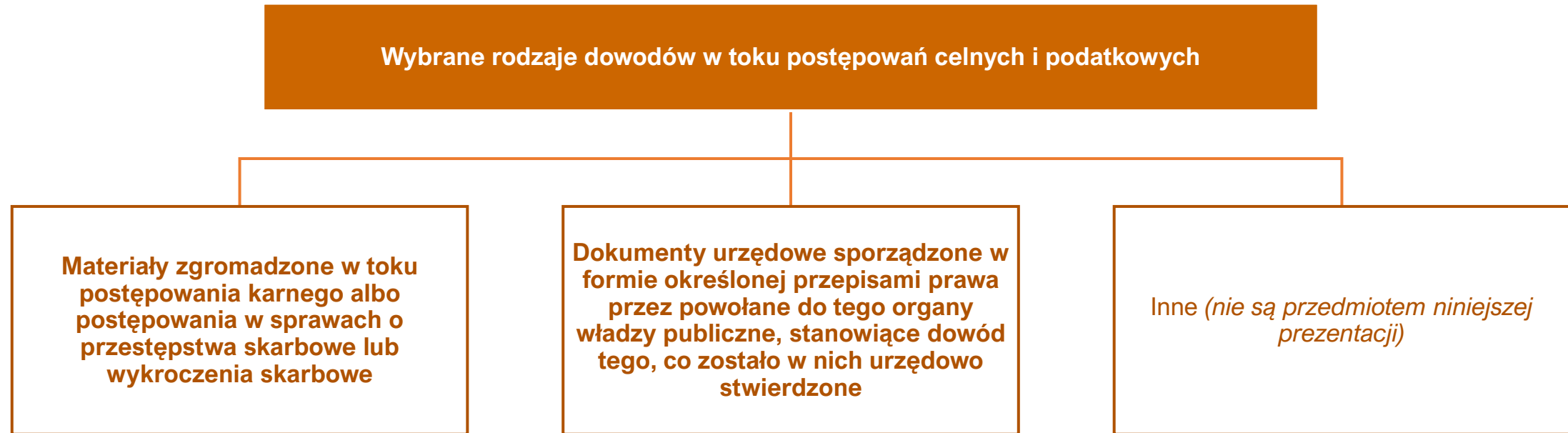
Art. 194. Ordynacji podatkowej

§ 1. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne jednostki, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.

Rola i traktowanie wybranych rodzajów dowodów w postępowaniu celno - podatkowym: aspekty teoretyczne i praktyczne



Rola i traktowanie wybranych rodzajów dowodów w postępowaniu celno - podatkowym: aspekty teoretyczne i praktyczne

RODZAJ DOWODU:

MATERIAŁY ZGROMADZONE W TOKU POSTĘPOWANIA KARNEGO ALBO POSTĘPOWANIA W SPRAWACH O PRZESTĘPSTWA SKARBOWE LUB WYKROCZENIA SKARBOWE

ROLA	TRAKTOWANIE	SKUTKI OKREŚLONEGO TRAKTOWANIA RODZAJU DOWODU
Bardzo istotny rodzaj dowodu w postępowaniach celnych i podatkowych, szczególnie w celu prawidłowego ustalenia stanu faktycznego, wyjaśnienia okoliczności popełnianych czynów zabronionych prowadzących do powstania długu celnego i zobowiązań podatkowych w trybie art. 79 UKC oraz kręgu dłużników celnych.	W praktyce – często niechętnie włączane przez organy prowadzące sprawę do całości zebranego materiału dowodowego sprawy, jeżeli jest to wnioskowane przez stronę postępowania, z racjonalnych i uzasadnionych przyczyn, lub powinno to nastąpić na późniejszym, niż początkowy, etapie postępowania. Organy celne / podatkowe skupiają się na materiałach, które uzyskują w wyniku własnych czynności dowodowych, nie podejmując jako „regułę” czynności, zmierzających do uzyskania od właściwych organów (Prokuratura) lub komórek organizacyjnych (komórki organizacyjne prowadzące postępowanie karno-skarbowe) materiału dowodowego, który może mieć istotny wpływ na całościową ocenę sprawy.	- Często pominięcie kluczowych osób /podmiotów, które powinny być pociągnięte do odpowiedzialności za dług celny i zobowiązanie podatkowe oraz spowodowanie przedawnienia wobec nich długu celnego i zobowiązań podatkowych - Uniknięcie odpowiedzialności finansowej przez głównych lub istotnych aktorów działań przestępczych oznacza stworzenie dla nich kolejnej szansy na ponowne dokonanie oszustw celnych lub podatkowych / popełnienie czynów zabronionych. - Uniemożliwienie innym stronom postępowania skorzystania z przysługujących im uprawnień procesowych (brak dostępu do akt spraw karnych / brak wpływu na przebieg postępowania celnego i podatkowego).

Rola i traktowanie wybranych rodzajów dowodów w postępowaniu celno - podatkowym: aspekty teoretyczne i praktyczne

RODZAJ DOWODU:

DOKUMENTY URZĘDOWE SPORZĄDZONE W FORMIE OKREŚLONEJ PRZEPISAMI PRAWA PRZEZ POWOŁANE DO TEGO ORGANY WŁADZY PUBLICZNEJ STANOWIĄ DOWÓD TEGO, CO ZOSTAŁO W NICH URZĘDOWO STWIERDZONE

ROLA	TRAKTOWANIE	SKUTKI OKREŚLONEGO TRAKTOWANIA RODZAJU DOWODU
Jeżeli występują w sprawie – ważny rodzaj dowodu w toku postępowania, na które powołują się organy celne / podatkowe w celu uzasadnienia przyjętego stanowiska i podejmowanych decyzji (przykład: zaświadczenia urzędowe, oficjalne informacje udzielane przez organy administracyjne na wniosek organu prowadzącego postępowanie).	W praktyce – dowód i przepis „nadużywany” przez organy prowadzące postępowanie celne lub podatkowe w odniesieniu do dokumentów urzędowych, które nie zostały sporządzone przez polskie organy władzy publicznej. Praktyka ta jest jednak podparta orzecznictwem sądowym i stanowiskiem doktryny (co jednak powinno budzić wątpliwości).	- Powołanie się na moc dowodową i domniemanie prawne udowodnienia określonych okoliczności stwierdzonych (ujętych) w dokumentach władz publicznych krajów trzecich – prowadzi lub może prowadzić do odwrócenia ciężaru dowodu i przerzucenie na stronę postępowania konieczności podważenia tego domniemania - przy jednoczesnym braku jej realnego wpływu na weryfikację dowodu w kraju trzecim, a także w instytucjach (władzach) unijnych. Ma to szczególne znaczenie w postępowaniach celnych, gdzie czynnik „międzynarodowy” ma większe znaczenie, niż w postępowaniach podatkowych niezwiązanych z międzynarodowym obrotem towarowym lub usługowym. - Rozstrzygnięcie sprawy przy wykorzystaniu takiego dowodu (dokumentu wystawionego przez kraj trzeci) może naruszać podstawowe zasady prowadzenia postępowania oraz skutkować nieprawidłowym rozstrzygnięciem organu celnego / podatkowego.

Rola i traktowanie wybranych rodzajów dowodów w postępowaniu celno - podatkowym: aspekty teoretyczne i praktyczne

WSA w Łodzi: III SA/Łd 60/20	„Ordynacja nie ogranicza pojęcia dokumentów urzędowych do dokumentów krajowych. Dokumentem urzędowym jest także dokument sporządzony przez organy władzy publicznej innego państwa i honorowany przez władze Rzeczypospolitej Polskiej na podstawie odrębnych przepisów. W myśl art. 86 Prawa celnego organ celny może przyjąć jako dowód w postępowaniu dokumenty sporządzone przez organy celne państwa obcego lub inne uprawnione podmioty państwa obcego.”
WSA w Łodzi: III SA/Łd 49/20	„Dokumenty urzędowe mają zwiększoną moc dowodową i stanowią dowód tego co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Z dokumentem związane jest domniemanie prawdziwości jego treści. Dokumenty sporządzone przez organy celne państwa obcego korzystają z domniemania autentyczności i prawdziwości, chyba że zostanie ono skutecznie obalone innymi dowodami. ”
Piotr Pietrasz w: Etel Leonard (red.), Ordynacja podatkowa. Tom II. Procedury podatkowe. Art. 120-344. Komentarz aktualizowany, LEX/el. 2025	Dokumentem urzędowym w rozumieniu art. 194 o.p. może być również zagraniczny dokument urzędowy. Należy jednak zaznaczyć, że uznanie określonego dokumentu zagranicznego za dokument urzędowy w rozumieniu Ordynacji podatkowej jest uzależnione od ustaleń przyjętych w umowach międzynarodowych, których stroną jest Polska (art. 91 Konstytucji RP). W szczególności do kategorii takich dokumentów zaliczyć należy informacje od organów podatkowych państw obcych.
WSA w Krakowie: III SA/Kr 48/19	Raport OLAF, na którym organ pierwszej instancji oparł częściowo swoje rozstrzygnięcie, ma charakter dokumentu urzędowego w rozumieniu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej i jako taki, stanowi dowód tego, co zostało w nim urzędowo stwierdzone.
Karol Piech, <i>Moc dowodowa raportu Europejskiego Urzędu ds. Zwalczania Nadużyć Finansowych (OLAF)</i> ABC, linia orzecznicza, LEX	Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem (zob. art. 180 § 1 o.p.). Dowodem jest zatem także raport OLAF. W świetle dominującego poglądu krajowej judykatury, dokumenty „wytworzone” przez OLAF mają charakter dokumentów urzędowych, którym przysługuje zwiększona moc dowodowa. W mniejszości pozostają poglądy nakazujące wnikliwą ocenę treści raportu.
WSA we Wrocławiu: III SA/Wr 453/11	Odnosząc się do mocy dowodowej raportu OLAF podkreślić należy, że z przedstawionych wcześniej regulacji wspólnotowej dotyczącej zasad działania OLAF wynika – jak trafnie przyjęły organy – że w postępowaniu celnym prowadzonym przez krajowe organy, raport OLAF należy traktować identycznie, jak wszelkiego rodzaju protokoły z kontroli przeprowadzonych przez organy administracji krajowej, a więc jak dokument urzędowy w rozumieniu art. 194 Ordynacji podatkowej.

Rola i traktowanie wybranych rodzajów dowodów w postępowaniu celno - podatkowym: aspekty teoretyczne i praktyczne

WSA w Warszawie, VIII SA/Wa 848/09	<i>„Za trafne Sąd uznał stanowisko organu, że raport OLAF ma charakter dokumentu urzędowego, o jakim mowa w art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej.</i> <i>„Brak jest podstaw do nadania raportowi OLAF większej mocy dowodowej niż świadectwu pochodzenia”</i>
NSA, I GSK 796/08	<i>Moc dowodowa dokumentu urzędowego sprowadza się do przyjęcia dwóch domniemań, a mianowicie prawdziwości (autentyczności) oraz zgodności z prawdą twierdzeń w nim zawartych (wiarygodności). W konsekwencji organ administracyjny (celny) nie może odrzucić - bez przeprowadzenia przeciwdowodu - istnienia faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym. Pominięcie faktu stwierdzonego w dokumencie urzędowym bez przeprowadzenia przeciwdowodu stanowiłoby naruszenie art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej.</i> <i>Z drugiej strony moc dowodowa dokumentów urzędowych nie jest absolutna. Co więcej, bezkrytyczne przyjmowanie treści wszelkich dokumentów urzędowych, bez ich gruntownego zbadania, świadczyłoby o naruszeniu dyrektywy zasady prawdy materialnej.</i> <i>Przy ocenie omawianego dowodu należy wziąć pod uwagę, że w rozumieniu art. 194 Ordynacji podatkowej dokumentem urzędowym może być również zagraniczny dokument urzędowy. Należy jednak zaznaczyć, że uznanie określonego dokumentu zagranicznego za urzędowy - w rozumieniu ordynacji podatkowej - jest uzależnione od ustaleń przyjętych w umowach międzynarodowych, których stroną jest Polska (art. 91 Konstytucji RP); tak m.in. w przypadku Protokołu nr 4 do Układu Europejskiego, sporządzonego w Brukseli 24 czerwca 1997 r.; zał. do Dz. U. Nr 104, poz. 662 ze zm.</i>
NSA, I GSK 1878/14	<i>Z przepisu art.9 ust. 2 rozporządzenia OLAF nie wynika aby raport OLAF miałby mieć taką moc dowodową jak dokument urzędowy zgodnie z art. 194 § 1 ordynacji podatkowej. Natomiast jego brzmienie nawiązuje do jego wartości dowodowej takiej jak dokumentów sporządzanych w postępowaniach prowadzonych przed organami krajowymi, w tym również organami celnymi. Raport OLAF dokumentuje bowiem przebieg dochodzenia będącego odpowiednikiem protokołu kontroli uregulowanego w dziale VI ordynacji podatkowej w art. 290 § 1 ordynacji podatkowej w zw. z art. 53 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009r o służbie celnej (t.j. Dz.U. 2015 poz. 990 ze zm.). Natomiast dokument w postaci protokołu z kontroli celnej, jest traktowany na równych zasadach z innymi dowodami.</i>

Rola i traktowanie wybranych rodzajów dowodów w postępowaniu celno - podatkowym: aspekty teoretyczne i praktyczne

TEZY/ POSTULATY DO DYSKUSJI - *pomimo istniejącego orzecznictwa sądowo-administracyjnego oraz też występujących w doktrynie oraz przyjętej praktyki organów celnych i podatkowych*

- Wątpliwe wydaje się być powoływanie się na moc urzędową i domniemanie z przepisu art. 194 § 1 Ordynacji podatkowej w stosunku do dokumentów, które zostały sporządzone przez unijne organy władzy publicznej (np. Raport OLAF);
- Zasadniczo, należy zakwestionować możliwość powołania się na ten przepis w odniesieniu do dokumentów urzędowych, sporządzonych przez organy władzy publicznej krajów trzecich (unijnych i nieunijnych).

Jeżeli jednak tak daleko idące skutki nie byłyby możliwe do osiągnięcia – należy zwrócić uwagę na „warunkowość” uznania takich dokumentów za dokument określony w art. 194 § 1 O.p. w toku postępowania celnego i podatkowego.

Wybrane powody:

- *Art. 194 ust. 1 O.p. obowiązywał przed przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej; regulacje unijne i umowy międzynarodowe są późniejszymi aktami prawnymi. Interpretacja przepisu art. 194 § 1 O.p. nie powinna prowadzić do automatycznego rozszerzenia jego stosowania na „władze publiczne” inne, niż władze krajowe (szczególnie w toku postępowania podatkowego, a następnie celnego – mając na względzie art. 73 Prawa celnego);*
- *Charakter i moc prawna dokumentów organów unijnych, np. Raportu OLAF, wynika lub powinna wynikać z przepisów unijnych lub umów międzynarodowych/traktatów, nie zaś z przepisów O.p. i przypisywania im domniemania „mocy urzędowej” bez wyraźnego celu;*
- *Art. 194 ust. 1 O.p. – to przepis faworyzujący stanowisko i pozycję organów podatkowych oraz kontrolnych. Podatnik/strona postępowania ma bardzo ograniczone możliwości przeprowadzenia czynności podważające ustalenia wskazane w takich dokumentach urzędowych – jeżeli zostały one sporządzone przez władze państw trzecich lub np. OLAF/instytucje unijne*



Sylwester Witalis
Doradca Podatkowy, Prawnik
Partner Zarządzający w ATNEO

Dziękuję za uwagę.

INFORMACJA O PRAWACH AUTORSKICH - KLAUZULA PRAWNA

Treści i materiały umieszczone w niniejszym materiale są własnością ATNEO Doradztwo Cło Podatki Prawo Sp. z o.o. i są chronione prawem autorskim lub przysługuje nam prawo licencji użycia poszczególnych elementów. Całość prezentowanego materiału jest utworem w rozumieniu ustawy z dnia 4 lutego 1994 r. o prawie autorskim i prawach pokrewnych (Dz.U. z 2025, poz. 24). Żadna część niniejszego materiału nie może być rozpowszechniana lub kopiowana w jakikolwiek sposób (elektroniczny, mechaniczny lub inny) bez pisemnej zgody ATNEO Doradztwo Cło Podatki Prawo Sp. z o.o.

Izdebko, 18 – 19 maja 2026 r.