

DORADZTWO PODATKOWE

9 (313)

BIULETYN INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH



INSTYTUT
STUDIÓW
PODATKOWYCH
MODZELEWSKI I WSPÓLNICY

W NUMERZE:

- **NALEŻYTA STARANNOŚĆ W DOBORZE KONTRAHENTA PODATKOWEGO**
- **PRAWO ODMOWY ZŁOŻENIA ZEZNAŃ PRZEZ ŚWIADKA Z POWOŁANIEM SIĘ NA ART. 182 § 3 KODEKSU POSTĘPOWANIA KARNEGO A WYKORZYSTANIE TEGO DOWODU W POSTĘPOWANIACH PODATKOWYCH**
- **OBOWIĄZEK POBORU PODATKU U ŹRÓDŁA I JEGO WYŁĄCZENIE**



NR 9

Wydawnictwo

INSTYTUTU STUDIÓW PODATKOWYCH

Polecamy książki z serii

MONOGRAFIE PODATKOWE



Odwiedź nas na: <https://isp-modzelewski.pl/sklep/>

OGÓLNOPOLSKA KONFERENCJA NAUKOWA

Ogólnopolska Konferencja naukowa WPIA UW „Kierunki ewolucji opodatkowania dochodów osób prawnych i innych jednostek organizacyjnych”

Marcin Świdorski Nowe oblicze tzw. estońskiego CIT w 2022 r.	4
dr Wiktor Klimiuk Opodatkowanie spółek osobowych w kontekście służ- ności opodatkowania	9

ROZPRAWY I DYSSERTACJE

adw. dr Mariusz Charkiewicz Prawo odmowy złożenia zeznań przez świadka z powo- łaniem się na art. 182 § 3 Kodeksu postępowania kar- nego a wykorzystanie tego dowodu w postępowaniach podatkowych.....	14
dr Krystyna Ziółkowska, Sandra Omieczńska Należyta staranność w doborze kontrahenta podatkowe- go.....	19
dr Tomasz Matras DAC 8 – w kierunku rozszerzenia administracyjnej współ- pracy podatkowej o aktywa kryptograficzne	26
Mariusz Wcisło, Piotr Folwarczny Nakłady okołoprodukcyjne w Polskiej Strefie Inwestycji	33
Patrycja Frydrych Firmantstwo jako forma oszustwa podatkowego.....	39

ARTYKUŁY I STUDIA

Maciej Jendraszczyk SLIM VAT 3 – wybrane założenia projektu ustawy doty- czącej podatku od towarów i usług.....	43
Maciej Kaszuba Przychód z nieodpłatnych świadczeń – rezygnacja z wy- nagrodzenia przez członka zarządu.....	51
Dawid Kurach Ocena działalności badawczo-rozwojowej przez Dyrek- tora Krajowej Informacji Skarbowej	53
Maciej Sobiech, Jacek Sobiech Szczególne zasady rozliczenia obrotu z rolnikiem ryczał- towym	55

Małgorzata Słomka Sfinansowanie zakupu munduru górniczego przez pra- codawcę a przychód po stronie pracownika.....	58
Katarzyna Wawrzonkiewicz Sposób wyliczenia wysokości kondygnacji na potrzeby podatku od nieruchomości.....	60
Barbara Głowacka Opodatkowanie usług związanych z udziałem w targach – miejsce świadczenia na potrzeby VAT.....	62
Karolina Karaś Odpowiedzialność za naruszenie procedury rachunko- wej	64

ANALIZY I OPINIE

Marek Zagórski Zwolnienie dochodów przeznaczonych na cele statuto- we z art. 17 ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych	67
dr Joanna Kiszka Obowiązek poboru podatku u źródła i jego wyłączenie..	69
Mariusz Kuśmierczyk Znaczenie osobistych przymiotów konsumenta dla możliwości stwierdzenia istnienia niedozwolonych po- stanowień (klausul) umownych.....	78
prof. dr hab. Witold Modzelewski Pesymistyczne perspektywy podatników na najbliższe miesiące (lata?)	81

UBEZPIECZENIA SPOŁECZNE

Niższe podatki i kontynuacja pracy w wieku emerytalnym a wysokość emerytury	83
Mariusz Kuśmierczyk Przesłanki wyrażenia przez organ rentowy zgody na opła- cenie składki na dobrowolne ubezpieczenie chorobowe po terminie.....	85
Malwina Sik Pozorność umowy o pracę	87
Marek Zagórski Przedawnienie wpłat na PFRON – wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2019 r. (II FSK 292/17)	92

JUDYKATURA I INTERPRETACJE

Orzecznictwo TSUE – wrzesień 2022 r. Wyrok z dnia 8 września 2022 r. w sprawie C-368/21 R.T. v. Hauptzol- lamt Hamburg	94
--	----

Prawo odmowy złożenia zeznań przez świadka z powołaniem się na art. 182 § 3 Kodeksu postępowania karnego a wykorzystanie tego dowodu w postępowaniach podatkowych

The right to refuse to testify by a witness in accordance to article 182 § 3 of the Code of Criminal Procedure and the use of this evidence in tax proceedings

adw. dr Mariusz Charkiewicz

Asystent w Katedrze Prawa Finansowego i Prawa Podatkowego na Wydziale Prawa Uniwersytetu Warmińsko-Mazurskiego w Olsztynie, ORCID: 0000-0001-9363-988X

Streszczenie

Opracowanie dotyczy problematyki prawa odmowy złożenia zeznań przez świadka z powołaniem się na art. 182 § 3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego¹. Celem artykułu jest przybliżenie instytucji odmowy złożenia zeznań przez świadka w sytuacji, gdy jest on oskarżonym w innym toczącym się postępowaniu, kwestii oceny, czy taka odmowa złożenia zeznań przez świadka jest uprawniona i tego, kto dokonuje powyższej oceny. Autor skupia się również na wpływie aktualnego brzmienia art. 182 § 3 k.p.k. na toczące się postępowanie, na zasadę prawa do obrony oskarżonego oraz porusza kwestię możliwości odczytania protokołu zeznań świadka w toczących się postępowaniach przed sądami i organami podatkowymi.

Słowa kluczowe: odmowa złożenia zeznań, świadek, inna tocząca się sprawa, procedura podatkowa, prawo do obrony, ocena uprawnionej odmowy złożenia zeznań, oskarżony w innym toczącym się postępowaniu, odczytanie protokołu zeznań świadka, organy podatkowe, nadużycie prawa.

Abstract

The study compares to the issue of the right to refuse to testify by a witness in accordance to article 182 § 3 of the Code of Criminal Procedure. The aim of the article is to present the institution of a witness's refusal to testify in a situation where he is the accused in another pending proceeding, the question of whether such refusal to testify by a witness is entitled and who makes such an assessment. The study also focuses on the impact of the current meaning of article 182 § 3 of the Code of Criminal Procedure on the pending proceedings, on the principle of the defendant's right to defense, and addresses the issue of the possibility of reading the testimony of a witness in the pending court proceedings.

Keywords: refusal to testify, witness, other pending case, tax procedure right to defense, assessment of a legitimate refusal to testify, defendant in other pending proceedings, reading the witness's testimony report, tax authorities, abuse or threatened abuse of law or legal process.

1. UWAGI WSTĘPNE

Podstawowym obowiązkiem świadka jest stawienie się na wezwanie i złożenie zeznań w sprawie. Jednakże w niektórych sytuacjach przepisy postępowania karnego dopuszczają możliwość odmowy złożenia zeznań lub udzielenia odpowiedzi na pytanie. Dzieje się tak m.in. wtedy, gdy zeznania ma składać osoba najbliższa oskarżonemu, albo wtedy, gdyby udzielenie odpowiedzi naraziłoby świadka na odpowiedzialność za przestępstwo. Każda inna odmowa złożenia zeznań

niż wynikająca bezpośrednio z przepisów jest bezpodstawną, a co za tym idzie bezprawna oraz może rodzić konsekwencje prawne w postaci kary pieniężnej, przymusowego doprowadzenia, a nawet aresztu.

Zgodnie z art. 182 k.p.k.:

„§ 1. Osoba najbliższa dla oskarżonego może odmówić zeznań.

§ 2. Prawo odmowy zeznań trwa mimo ustania małżeństwa lub przysposobienia.

§ 3. Prawo odmowy zeznań przysługuje także świadkowi, który w innej toczącej się sprawie jest oskarżony o współudział w przestępstwie objętym postępowaniem”.

Przepis art. 182 k.p.k. wprowadza zatem wyjątek od zasady, jaką jest obowiązek składania zeznań przez świadka w sprawie, i właśnie z tego powodu powinien być interpretowany w sposób ścisły.

Z konstrukcji omawianego uregulowania wynika, że osobą upoważnioną do skorzystania z prawa odmowy złożenia zeznań jest wyłącznie świadek. Takie skorzystanie z odmowy składania zeznań nie implikuje zaistnienia okoliczności w postaci odmowy złożenia zeznań w sposób bezpodstawny. Z bezpodstawną odmową złożenia zeznań mamy do czynienia w sytuacji, gdy świadek odmawia złożenia zeznań w przypadkach innych niż wskazane w przepisach. Istotne jest, że świadek koronny zgodnie z art. 8 ustawy z dnia 25 czerwca 1997 r. o świadku koronnym² nie może odmówić składania zeznań.

Wskazany art. 182 § 3 k.p.k. reguluje prawo odmowy zeznań, biorąc pod uwagę dwa aspekty – stosunek osobisty świadka oraz podmiotowe zaangażowanie świadka w inną toczącą się sprawę. W ramach osobistego stosunku świadka z uprawnienia, jakim jest odmowa składania zeznań, mogą skorzystać: osoba najbliższa, były współmałżonek oskarżonego oraz zarówno były przysposobiony, jak i przysposabiający względem oskarżonego. Z kolei jeśli uwzględni się drugi aspekt, tj. podmiotowe zaangażowanie świadka w inną toczącą się sprawę, z uprawnionej odmowy złożenia zeznań może skorzystać **świadek, który w innej toczącej się sprawie jest oskarżony o współudział w przestępstwie objętym postępowaniem**. W niniejszym opracowaniu szczegółowo zostanie omówiony właśnie ten przypadek.

2. PRZESŁANKI UPRAWNIONEGO SKORZYSTANIA Z PRAWA ODMOWY ZEZNAŃ PRZEZ ŚWIADKA

Z literalnego brzmienia art. 182 § 3 k.p.k. wynika, że musi zostać spełnionych kilka przesłanek łącznie, aby odmowa złożenia zeznań przez świadka była uprawniona. Po pierwsze – świadek ten musi być oskarżony o współudział w przestępstwie, po drugie – oskarżenie o współudział w przestępstwie musi być przedmiotem toczącego się postępowania, po trzecie – zdarzenie to musi dotyczyć innej toczącej się sprawy.

Brzmienie wspomnianego przepisu wydaje się początkowo proste, jednakże po głębszej analizie rodzą się następujące pytania: czy przepis odnosi się jedynie do oskarżonego czy też podejrzanego? Której fazy postępowania dotyczy? Co oznacza „inna tocząca się sprawa”? Czym w ogóle jest „sprawa” w świetle omawianego przepisu? Odpowiedź na powyższe i inne mogące się pojawić pytania przybliżam poniżej.

Uregulowanie art. 182 § 3 k.p.k. jest przejawem obowiązywania zasady *nemo se ipsum accusare tenetur* (braku obowiązku dostarczania dowodów przeciw sobie, tzw. prawo do milczenia). Z powyższego wynika, że wskazane w omawianym przepisie prawo świadka jest związane ze zmianą ról procesowych w postępowaniu karnym, przejawiającą się tym, że oskarżony musi występować jako świadek przeciwko innym osobom uczestniczącym w jego przestępstwie, co może

doprowadzić w niektórych sytuacjach do trudności w ustaleniu prawdy materialnej³.

W doktrynie i orzecznictwie wskazuje się, że terminu „oskarżony” należy używać w jego szerokim rozumieniu, tzn. że chodzi tu zarówno o oskarżonego sensu stricto, jak i o podejrzanego⁴. Ze względu na takie rozumienie pojęcia oraz cel, w którym zostało ustanowione prawo odmowy zeznań, konieczne jest uznanie, że skazany uniewinniony prawomocnie od współdziałania w przestępstwie nie korzysta z prawa odmowy zeznań. Z rzeczonego prawa nie może skorzystać również świadek, którego skazano prawomocnie w innej sprawie, w której uczestniczył jako współoskarżony wraz z innymi osobami, a sprawa pozostałych współoskarżonych jeszcze się toczy, a w tej ponownie rozpoznawanej sprawie, np. w sytuacji uprzedniego uchylecia wyroku i przekazania do ponownego rozpoznania, współoskarżony, w stosunku do którego wyrok się uprawomocnił, zeznaje w charakterze świadka⁵.

Z kolei jeśli chodzi o następne istotne pojęcie, którym posługuje się ustawodawca, tj. pojęcie „innej toczącej się sprawy”, rozważania należy rozpocząć od wyjaśnienia, czym w ogóle jest sprawa. Termin ten nie posiada definicji legalnej, a w literaturze przedmiotu również nie istnieje tylko jedno ogólnie uznane rozumienie „sprawy”. Zdecydowanie należy stwierdzić, że „sprawa” jest pojęciem nieostrym, a to właśnie zadaniem doktryny i orzecznictwa jest jego ukształtowanie stosownie do zmieniających się warunków.

Pomimo licznych prób zdefiniowania pojęcia „sprawy” nadal nie przyniosło to pożądanych rezultatów⁶.

SN wyraził w tym przedmiocie następujące stanowisko: „Współcześnie, poczynawszy od początku lat dziewięćdziesiątych, w orzecznictwie Sądu Najwyższego dominuje koncepcja «sprawy» oparta na idei tzw. roszczenia procesowego, co oznacza, że o dopuszczalności drogi sądowej nie decyduje obiektywne istnienie prawa podmiotowego, lecz jedynie twierdzenie strony o jego istnieniu”⁷.

Problem ten zauważył także Trybunał Konstytucyjny (TK), który wskazał, że pojęcie „sprawy” nie zostało jednak określone w sposób jednoznaczny ani w doktrynie, ani w orzecznictwie. Poszczególne gałęzie prawa posługują się tym określeniem w różnych znaczeniach. Współcześnie doktryna nie daje jasnych wskazówek co do interpretacji art. 45 ust. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁸: „Každy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”⁹.

Mając na uwadze powyższe rozważania, jednakże z całą pewnością można stwierdzić, że „sprawę” należy określić jako zbiór okoliczności, które dotyczą czegoś lub kogoś. W kontekście postępowania karnego „sprawę” należałoby ująć zatem jako całokształt okoliczności dotyczących prowadzonego postępowania wobec konkretnej osoby lub osób, tworzący zbiór wszelkich faktów, zdarzeń, podjętych czynności, pozostających ze sobą w bezpośrednim związku, stanowiących nierozdzielalną, jednolitą całość. Z całą pewnością „sprawą” nie może być nazywana jedna podjęta czynność, jak chociażby sporządzenie aktu oskarżenia. Stanowi to bowiem jedynie wycinek ze sprawy, rozumianej jako całość

kształt wszelkich okoliczności dotyczących konkretnego podmiotu i przedmiotu.

Z literalnego brzmienia art. 182 § 3 k.p.k. wynika, że prawo odmowy składania zeznań przysługuje jedynie wtedy, gdy równolegle toczy się jeszcze inne postępowanie, w którym osoba przesłuchiwana jako świadek występuje w roli oskarżonego.

Na słuszność powyższego stwierdzenia wskazuje również wykładnia językowa pojęcia „toczącej się sprawy”. „Inna tocząca się sprawa” winna być rozumiana jako inne postępowanie karne, także w fazie postępowania przygotowawczego, a osoba, która ma być przesłuchana jako świadek w sprawie, w tej innej sprawie ma status oskarżonego (podejrzanego). „Inna” sprawa winna być rozumiana jako nie ta sama, tzn. jako odrębna od sprawy, w której świadek ma zeznawać. Jednocześnie oskarżenie (podejrzanie) o współudział może polegać na współsprawstwie, jak również innych formach zjawiskowych (pomocnictwie i podżeganiu). Wszystkie powyższe aspekty jednocześnie dotyczą przestępstwa, z którego tytułu odpowiedzialność karna jest przedmiotem postępowania, w którym dana osoba ma być przesłuchana w charakterze świadka¹⁰.

3. OCENA TOŻSAMOŚCI SPRAW

Wszystkie powyższe rozważania sprowadzają się do tego, że osobą dokonującą oceny zbieżności rzeczowej sprawy i sprawy, w której świadek występuje w roli oskarżonego, jest *de facto* sam świadek. To właśnie on podejmuje decyzję o skorzystaniu z prawa odmowy złożenia zeznań na podstawie własnej, subiektywnej oceny lub opinii. Decyzja świadka nie jest zazwyczaj w żaden sposób weryfikowana w kontekście powiązania wątku zeznawania w charakterze świadka z byciem oskarżonym o współudział w innej sprawie. Nasuwa się w tym miejscu pytanie: jak taka subiektywna decyzja, podjęta na podstawie art. 182 § 3 k.p.k., ma się w kontekście uznania odmowy złożenia zeznań za bezpodstawne? W świetle aktualnie obowiązujących przepisów wystarczy jedynie, aby świadek był oskarżonym o cokolwiek i w jakiegokolwiek innej sprawie, np. również w sprawie karnoskarbowej, która niezupełnie musi być merytorycznie (faktycznie) związana ze sprawą, w której świadek został wezwany do złożenia zeznań.

Istnieje na powyższy temat orzecznictwo, zgodnie z którym: „Nie stoi to w rzeczywistej sprzeczności z obowiązkiem dochodzenia do prawdy materialnej i prawem do obrony oskarżonego uregulowanym w art. 6 k.p.k. i nie stanowi również naruszenia prawa oskarżonego do rzetelnego postępowania sądowego, o którym mowa w art. 6 EKPC^{11/12}. Sprowadza się to jednakże do wniosku, że to świadek – mimo swojego położenia i charakteru jego uczestnictwa w procesie – może odegrać najważniejszą rolę w sprawie, gdyż w wyniku jego subiektywnej oceny (nie zawsze weryfikowanej przez organy) dążenie do wykrycia prawdy materialnej, a w związku z tym rzetelnego procesu i prawa do obrony zostają co najmniej zachwiane. Powyższe twierdzenie uzasadnia chociażby sytuacja, w której świadek może posiadać kluczową wiedzę, przesądzającą o winie lub jej braku w odniesieniu do konkretnego oskarżonego, a z powodu swojej dowolnej oceny i w efekcie skorzystania z prawa odmowy złożenia zeznań

świadek postanawia, powołując się zresztą na zgodność z obowiązującymi przepisami, nie ujawniać prawdy.

Powyższe prowadzi do następującego wniosku – przepis art. 182 § 3 k.p.k. w aktualnym brzmieniu może prowadzić do licznych nadużyć przez stosujące go organy. Może wpłynąć to negatywnie na proces przez dowolne jego kształtowanie. Niewątpliwie ustawodawca miał inny cel, kiedy wprowadzał omawiany przepis – instrument ten miał stanowić swoistą pomoc dla świadka, będącego jednocześnie oskarżonym w innym postępowaniu, a tymczasem stanowi on narzędzie nadużyć dokonywanych przez organy, w tym również podatkowe.

Warto też w tym miejscu przypomnieć, że świadek o prawie odmowy zeznań, o którym mowa w art. 182 k.p.k., musi zostać uprzedzony. Powinno to nastąpić w odpowiednio zrozumiałej dla świadka formie, stosownie do jego wieku i rozwoju umysłowego. Tak treść uprzedzenia, jak i stanowisko świadka winny być zaprotokołowane. Brak pouczenia z reguły może mieć wpływ na treść wyroku, a w takiej sytuacji zeznania świadka nie mogą stanowić dowodu w sprawie¹³. Świadek może skorzystać z prawa odmowy zeznań aż do czasu pierwszego przesłuchania w postępowaniu sądowym. Oprócz pouczenia o możliwości odmowy składania zeznań – świadka należy pouczyć, w jakim terminie może skorzystać z tego prawa.

4. MOŻLIWOŚĆ ODCZYTANIA PROTOKOŁU PRZESŁUCHANIA – ART. 391 K.P.K.

W niniejszych rozważaniach istotny jest również wątek możliwości odczytania protokołu przesłuchania, do którego odnosi się art. 391 k.p.k. W sytuacji złożenia zeznań przez osobę niebędącą pouczoną o prawie odmowy zeznań w toku przesłuchania w postępowaniu przygotowawczym, a następnie pouczenia jej o przysługującym jej prawie już w postępowaniu przed sądem i braku skorzystania z prawa przez osobę poprzez złożenie zeznań, możliwe jest odczytanie, w razie rozbieżności między poprzednimi oświadczeniami dowodowymi tej osoby a obecnymi zeznaniami, protokołu jej przesłuchania z fazy postępowania przygotowawczego celem wyjaśnienia powstałych rozbieżności¹⁴. Mając na uwadze powyższe, a *contrario* niedopuszczalne i niezgodne z przepisami prawa jest odczytanie zeznań świadka złożonych w postępowaniu przygotowawczym, jeżeli świadek decyduje się skorzystać z prawa odmowy zeznań i nie składa ich w postępowaniu przed sądem, m.in. w sprawach podatkowych. Nie zachodzi wtedy przesłanka rozbieżności składanych zeznań świadka w postępowaniu przygotowawczym, a w postępowaniu przed sądem (nie wyklucza to oczywiście możliwości przesłuchania innych świadków na okoliczność faktów, o których zeznawać miał świadek, który skorzystał z przysługującego mu prawa odmowy zeznań).

Powyższe stanowisko potwierdza również orzecznictwo Sądu Najwyższego, zgodnie z którym: „Nie mogą zostać wykorzystane jako dowody w sprawie nie tylko zeznania złożone przez osobę, która skorzystała z przysługującego jej prawa do odmowy ich złożenia, lecz także takie jej wypowiedzi, które złożone zostały przy braku świadomości osoby przesłuchiwanej, co do przysługującego jej uprawnienia,

w którym to przedmiocie, wobec braku stosownego pouczenia, nie mogła się wypowiedzieć¹⁵.

W związku z powyższym oraz w korelacji do art. 180 § 1 i art. 181 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa¹⁶, w których to przepisach ustawodawca postanowił, że jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem, oraz w których to przyjęto koncepcję otwartego katalogu źródeł dowodowych przez wskazanie, że 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, należy podkreślić, że co prawda ustawodawca dopuszcza, aby w toczącym się postępowaniu podatkowym organ mógł wykorzystać dowody i materiały zgromadzone w toku innych postępowań. Nie istnieje zatem konieczność, by w toku postępowania podatkowego przesłuchiwać ponownie świadka, który już uprzednio zeznał na okoliczność konkretnych faktów w postępowaniu karnym lub karno-skarbowym, przy czym słowo „ponownie” ma w tym aspekcie kluczowe znaczenie.

Przepisy postępowania karnego nie ustanawiają zatem zakazu wykorzystywania w postaci dowodów w postępowaniu karnym skarbowym dowodów zgromadzonych w toku innych postępowań, aczkolwiek nie znaczy to, że dopuszczalne jest przetransferowanie całości zgromadzonego materiału dowodowego do nowego postępowania przygotowawczego.

Nie jest zatem, co prawda, konieczne ponowne przesłuchiwanie świadka, jednakże bez wątpienia wskazać należy, że w przypadku odmowy złożenia zeznań przez świadka w toku postępowania z powołaniem się na art. 182 § 3 k.p.k. nadużyciem i nieprawidłowością byłoby odczytywanie i używanie w charakterze dowodu jego uprzednich zeznań złożonych w toku postępowania przygotowawczego w którymkolwiek innym postępowaniu, w tym w postępowaniu podatkowym.

W orzecznictwie jest podejmowana również problematyka stosunku prawa świadka do odmowy złożenia zeznań i prawa oskarżonego do obrony. Uprawnienie do odmowy zeznań chroni jedynie świadka, z czego wynika, że oskarżony nie ma prawa domagać się skorzystania w ww. prawa przez świadka.

Interesujący w kontekście powyższych rozważań jest pogląd wyrażony przez SN w postanowieniu z dnia 30 czerwca 2015 r., zgodnie z którym: „Mimo skorzystania przez pokrzywdzonego z prawa odmowy składania zeznań zgodnie z art. 182, to istnieje możliwość prawna wykorzystania zeznań tych świadków, którzy uzyskali informacje na temat zdarzeń bezpośrednio od tego pokrzywdzonego. Bezpodstawnym jest pogląd, jakoby przesłuchanie wyżej wskazanych świadków na treść wiadomości przekazanych im przez pokrzywdzonego, korzystającego z prawa odmowy złożenia zeznań na podstawie art. 182 § 1, było prawnie niedopuszczalne, ponieważ w ten sposób odtworzone zostały, z obrazą art. 186 § 1, jego zeznania złożone w postępowaniu przygotowawczym. Stwierdzić bowiem należy, że art. 186 § 1 k.p.k. nie ustanawia

bezwzględного zakazu przeprowadzenia dowodu co do treści informacji przekazywanych innym osobom przez świadka korzystającego następnie z prawa do odmowy zeznań. Zakazem tym objęta jest jedynie treść «uprzednio złożonego zeznania» oraz możliwość dokonania na jego podstawie ustaleń faktycznych. Wolno więc odtwarzać wypowiedzi osoby, która korzysta z prawa odmowy zeznań, jeżeli były one składane spontanicznie poza protokołem przesłuchania w charakterze świadka¹⁷.

Dodatkowo warto zaznaczyć, że art. 182 § 3 k.p.k. nie przyznaje prawa odmowy zeznań osobie, wobec której postępowanie zostało prawomocnie zakończone. Nie stoi też w sprzeczności z art. 182 § 3 k.p.k. odczytanie wyjaśnień świadka, który odmówił składania zeznań, z innego postępowania¹⁸, co może być bardzo przydatne w sytuacji, gdy świadek bezpodstawnie odmawia złożenia zeznań, a i tak złożył już wyjaśnienia w innej toczącej się sprawie przeciw niemu, które następnie mogą zostać wykorzystane w celu ustalenia faktów w sprawie.

Istotne dla gwarancji praw oskarżonego jest stanowisko SA w Warszawie: „Przepisy postępowania karnego nie uniemożliwiają zastosowania art. 182 § 3 wobec świadka, który jest współoskarżonym w innej sprawie o tożsame zarzuty. W związku z powyższym nieuprawniona jest konstatacja, że osoba, która chce skorzystać z dobrodziejstwa art. 60 § 3 k.k., musi ujawnić organowi powołanemu do ścigania przestępstw informacje dotyczące osób uczestniczących w popełnieniu przestępstwa oraz inne okoliczności popełnienia przestępstw, a odmowa wyjaśnień musi być traktowana jako uchylenie się od odpowiedzi, a tym samym zatajanie istotnych okoliczności¹⁹”.

5. WNIOSKI

Podsumowując, z jednej strony, prawo świadka do odmowy złożenia zeznań jest potrzebnym instrumentem, gwarantującym mu zachowanie podstawowych praw poprzez niedostarczanie organom informacji przeciwko samemu sobie. Z drugiej jednak strony, danie świadkowi możliwości odmowy złożenia zeznań z powodu bycia przez niego oskarżonym w innej toczącej się sprawie jedynie na podstawie jego subiektywnej oceny może prowadzić do istotnych utrudnień w prowadzeniu postępowania.

Aktualne brzmienie art. 182 § 3 k.p.k. stwarza możliwość dokonywania nadużyć przez organy ścigania w toku postępowania. Uregulowanie to stanowi niebezpieczne narzędzie mogące służyć do kształtowania procesu wedle uznania organów ścigania i dokonywania oceny dowodów w sposób dowolny, a nie swobodny.

Niedopuszczalna i niezgodna z przepisami prawa byłaby również sytuacja, w której sąd w toczącym się postępowaniu odczytuje zeznania uprzednio złożone przez świadka, który później postanowił skorzystać ze swojego prawa, powołując się na art. 182 § 3 k.p.k. Odczytanie zeznań jest wówczas niedozwolone, gdyż strony procesu nie mają możliwości w żaden sposób się do nich konstruktywnie odnieść, np. przez zadanie pytań takiemu świadkowi, który odmówił co prawda składania zeznań, lecz jednocześnie sąd dopuścił odczytanie jego poprzednich zeznań z fazy postępowania przygotowawczego.

Takie sformułowanie przepisów art. 182 i 391 k.p.k. może prowadzić do istotnych nadużyć procesowych, a w konsekwencji łamania zasad postępowania karnego, karnoskarbowego, podatkowego, a przede wszystkim konstytucyjnych praw i wolności, tj. zasady domniemania niewinności, zasady swobodnej (a nie dowolnej) oceny dowodów, zasady prawdy materialnej, a w szczególności zasady prawa do obrony.

Przypisy

- ¹ Tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375, dalej: k.p.k.
- ² Tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 1197.
- ³ C. Kulesza, w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, K. Dudka (red. nauk.), wyd. 2, Warszawa 2020, art. 182.
- ⁴ Wyrok Sądu Najwyższego (SN) z dnia 28 listopada 2003 r., IV KK 14/03, LEX nr 84209.
- ⁵ M. Kurowski, w: *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, D. Świecki (red.), LEX/el. 2022, art. 182.
- ⁶ J. Michalska, „Sprawa” – pojęcie definiowane w oparciu o art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, w: *Dookoła Wojtek... Księga pamiątkowa poświęcona Doktorowi Arturowi Wojciechowi Preisnerowi*, R. Balicki, M. Jabłoński (red.), Wrocław 2018, s. 505-510.
- ⁷ Postanowienie SN z dnia 19 grudnia 2003 r., III CK 319/03, OSNC 2005, nr 2, poz. 31.
- ⁸ Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- ⁹ Wyrok TK z dnia 9 czerwca 1998 r., K 28/97, OTK ZU 4/1998, poz. 50. Zob. też: wyrok TK z dnia 30 października 2012 r., SK 20/11, OTK ZU 9A/2012, poz. 110; postanowienie TK z dnia 9 maja 2000 r., SK 15/98, OTK ZU 4/2000, poz. 113.
- ¹⁰ L.K. Paprzycki, w: J. Grajewski, S. Steinborn, L.K. Paprzycki, *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz do art. 1-424*, wyd. 3, Warszawa 2013, art. 182; wyrok SN z dnia 17 maja 2012 r., V KK 322/11, LEX nr 1212390.
- ¹¹ Tj. Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzonej w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmienionej następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełnionej Protokołem nr 2, Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 – przyp. red.
- ¹² Wyrok Sądu Apelacyjnego (SA) w Warszawie z dnia 31 stycznia 2019 r., II AKa 376/18, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2019, nr 3, poz. 90.
- ¹³ Postanowienie SN z dnia 20 kwietnia 2005 r., I KZP 8/05, OSNKW 2005, nr 4, poz. 40; postanowienie SN z dnia 4 kwietnia 2006 r., III KK 297/05, OSNKW 2006, nr 7-8, poz. 68.
- ¹⁴ Postanowienie SN z dnia 5 stycznia 2006 r., III KK 195/05, OSNKW 2006, nr 4, poz. 39.
- ¹⁵ Tamże.
- ¹⁶ Tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.
- ¹⁷ V KK 141/15, LEX nr 1781768.
- ¹⁸ Wyrok SA w Warszawie z dnia 13 marca 2017 r., II AKa 437/16, LEX nr 2295921.
- ¹⁹ Wyrok SA w Warszawie z dnia 3 lutego 2016 r., II AKa 304/15, LEX nr 2056652.

Bibliografia

Literatura

- Kulesza C., w: *Kodeks postępowania karnego. Komentarz*, K. Dudka (red. nauk.), wyd. 2, Warszawa 2020.
- Kurowski M., w: *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz aktualizowany*, D. Świecki (red.), LEX/el. 2022.
- Michalska J., „Sprawa” – pojęcie definiowane w oparciu o art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, w: *Dookoła Wojtek... Księga pamiątkowa poświęcona Doktorowi Arturowi Wojciechowi Preisnerowi*, R. Balicki, M. Jabłoński (red.), Wrocław 2018.
- Paprzycki L.K., w: J. Grajewski, S. Steinborn, L.K. Paprzycki, *Kodeks postępowania karnego. Tom I. Komentarz do art. 1-424*, wyd. 3, Warszawa 2013.

Akty prawne

- Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r., Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.
- Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2, Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284.
- Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego, tekst jednolity Dz.U. z 2022 r. poz. 1375.
- Ustawa z dnia 25 czerwca 1997 r. o świadku koronnym, tekst jednolity Dz.U. z 2016 r. poz. 1197.
- Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, tekst jednolity Dz.U. z 2021 r. poz. 1540 ze zm.

Orzecznictwo

- Postanowienie SN z dnia 4 kwietnia 2006 r., III KK 297/05, OSNKW 2006, nr 7-8, poz. 68.
- Postanowienie SN z dnia 5 stycznia 2006 r., III KK 195/05, OSNKW 2006, nr 4, poz. 39.
- Postanowienie SN z dnia 19 grudnia 2003 r., III CK 319/03, OSNC 2005, nr 2, poz. 31.
- Postanowienie SN z dnia 20 kwietnia 2005 r., I KZP 8/05, OSNKW 2005, nr 4, poz. 40.
- Postanowienie SN z dnia 30 czerwca 2015 r., V KK 141/15, LEX nr 1781768.
- Postanowienie TK z dnia 9 maja 2000 r., SK 15/98, OTK ZU 4/2000, poz. 113.
- Wyrok SA w Warszawie z dnia 3 lutego 2016 r., II AKa 304/15, LEX nr 2056652.
- Wyrok SA w Warszawie z dnia 13 marca 2017 r., II AKa 437/16, LEX nr 2295921.
- Wyrok SA w Warszawie z dnia 31 stycznia 2019 r., II AKa 376/18, „Krakowskie Zeszyty Sądowe” 2019, nr 3, poz. 90.
- Wyrok SN w Warszawie z dnia 17 maja 2012 r., V KK 322/11, LEX nr 1212390.
- Wyrok SN z dnia 28 listopada 2003 r., IV KK 14/03, LEX nr 84209.
- Wyrok TK z dnia 9 czerwca 1998 r., K 28/97, OTK ZU 4/1998, poz. 50.
- Wyrok TK z dnia 30 października 2012 r., SK 20/11, OTK ZU 9A/2012, poz. 110.