

## Patrycja Piasecka

Uniwersytet Kazimierza Wielkiego w Bydgoszczy  
ORCID: 0000-0002-1101-1253

# KONSTITUCYJNE OGRANICZENIA WYKORZYSTYWANIA NIELEGALNIE POZYSKANYCH DOWODÓW W POSTĘPOWANIU PODATKOWYM

## Wprowadzenie

Postępowanie podatkowe stanowi szczególną odmianę postępowania administracyjnego, którego specyfika wynika z inkwizycyjnego charakteru procedury oraz dominującej pozycji organu podatkowego w procesie ustalania stanu faktycznego. W modelu tym kluczowe znaczenie dla ochrony praw podatnika ma etap postępowania wyjaśniającego, w ramach którego następuje gromadzenie i ocena materiału dowodowego.

Ordynacja podatkowa<sup>1</sup> nie zawiera legalnej definicji dowodu. W art. 180 § 1 o.p. przewidziano jedynie ogólną zasadę, zgodnie z którą jako dowód należy dopuścić wszystko, co może się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem. Przepis ten ustanawia zasadę otwartego systemu dowodów w postępowaniu podatkowym, co wiąże się z koniecznością indywidualnej oceny każdego środka dowodowego pod kątem jego dopuszczalności. W języku polskim słowo *dowód* posiada wiele znaczeń – może się odnosić do okoliczności, rzeczy dowodzącej czegoś, świadectwa, potwierdzenia lub uzasadnienia<sup>2</sup>. W nauce prawa dowodowego, a także w potocznym języku prawniczym termin *dowód* utożsamiany jest najczęściej ze środkiem dowodowym lub w szerszym ujęciu – ze źródłem dowodu. Pojęcia *dowód* i *środek dowodowy* niejednokrotnie używane są zamiennie i traktowane jako synonimy. Pojmowanie dowodu jako środka dowodowego ma charakter o tyle uniwersalny, że znajduje zastosowanie w każdej procedurze dowodowej, niezależnie od charakteru sprawy<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. 2023, poz. 2383 ze zm.), dalej: o.p.

<sup>2</sup> *Słownik języka polskiego*, t. I, red. M. Szymczak, Warszawa 1978–1981, s. 443.

<sup>3</sup> R. Kmiecik, *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Kraków 2005, s. 26.

W kontekście postępowania podatkowego zasada otwartego katalogu środków dowodowych obliguje organy podatkowe do każdorazowej weryfikacji legalności zgromadzonego materiału dowodowego<sup>4</sup>. Oznacza to, że organy muszą zarówno ocenić zgodność sposobu pozyskania dowodu z obowiązującymi normami prawnymi, jak i uwzględnić dopuszczalność jego wykorzystania przy wydawaniu decyzji podatkowych. Realizacja tego obowiązku stanowi fundament ochrony praw podatnika, w tym prawa do rzetelnego procesu oraz zasady praworządności w procedurze administracyjnej.

W praktyce stosowania prawa dostrzegalne są jednak istotne rozbieżności dotyczące oceny dowodów uzyskanych z naruszeniem przepisów procesowych. W doktrynie nauki prawa kwestie te nie były przedmiotem szczególnego zainteresowania, chociaż ich znaczenie dla praktyki jest dość istotne<sup>5</sup>. Z kolei w judykaturze występują zarówno stanowiska dopuszczające wykorzystanie takich dowodów, jak i poglądy akcentujące konieczność ich pominięcia jako sprzecznych z konstytucyjnym obowiązkiem działania organów na podstawie i w granicach prawa<sup>6</sup>. Wątpliwości te mają zasadnicze znaczenie dla sytuacji prawnej podatnika będącego adresatem decyzji podatkowych opartych na materiale dowodowym o niepewnym statusie legalności.

Zagadnienie dopuszczalności posługiwania się dowodami pozyskanymi niezgodnie z prawem posiada swój wymiar konstytucyjny, dotyka bowiem fundamentalnych gwarancji ochrony jednostki, w tym prawa do prywatności (art. 47 Konstytucji RP<sup>7</sup>), autonomii informacyjnej (art. 51 Konstytucji RP), zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) oraz zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP)<sup>8</sup>. Nasuwa się zatem pytanie, czy ustawodawca wyznacza granice dopuszczalności dowodów uzyskanych nielegalnie, a jeśli tak, to jaki jest zakres tych ograniczeń oraz jakie konsekwencje wynikają z nich dla postępowania podatkowego. W szczególności istotne jest wskazanie, jakie konsekwencje rodzi to dla podatnika, zważywszy na konieczność zapewnienia realnej ochrony jego praw.

W artykule postawiono hipotezę badawczą, zgodnie z którą obowiązujące regulacje Ordynacji podatkowej oraz praktyka organów podatkowych nie zapewniają wystarczającego poziomu ochrony praw podatnika w kontekście legalności dowodów na różnych etapach postępowania podatkowego – w szczególności

---

<sup>4</sup> *Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015, s. 91.

<sup>5</sup> D. Strzelec, *Dowody sprzeczne z prawem w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 1, s. 42.

<sup>6</sup> Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2006 r., sygn. I FSK 1077/05, niepubl.; wyrok WSA z dnia 25 maja 2006 r., sygn. III SA/Wa 612/06, niepubl.; wyrok WSA z dnia 30 października 2007 r., sygn. I SA/Bk 461/07, niepubl.; wyrok WSA z dnia 30 października 2007 r., sygn. I SA/Bk 460/07, niepubl.; wyrok NSA z dnia 26 września 2006 r., sygn. I FSK 23/06, niepubl.; D. Strzelec, *Dowody sprzeczne...*

<sup>7</sup> Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997, nr 78, poz. 483 ze zm.).

<sup>8</sup> B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009, s. 294.

w zakresie ich pozyskania, przeprowadzenia, oceny oraz wykorzystania w decyzjach organu. Zdaniem autorki brak precyzyjnych regulacji w tym zakresie rodzi ryzyko naruszenia konstytucyjnych standardów państwa prawnego. Równocześnie może prowadzić do ograniczenia zasady proporcjonalności oraz ochrony prywatności jednostki.

W celu weryfikacji postawionej hipotezy zastosowano metodę dogmatyczno-prawną obejmującą analizę przepisów Konstytucji RP oraz Ordynacji podatkowej, uzupełnioną badaniem orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Trybunału Konstytucyjnego. Takie podejście pozwoliło na rekonstrukcję obowiązujących standardów dotyczących legalności dowodów w postępowaniu podatkowym.

Celem artykułu jest ustalenie, czy Konstytucja RP wyznacza normatywne granice dopuszczalności wykorzystywania przez organy podatkowe dowodów pozyskanych niezgodnie z prawem, a także określenie, czy i w jakim zakresie ustawa zasadnicza pełni funkcję źródła ograniczeń dowodowych w postępowaniu podatkowym.

## **Postępowanie dowodowe w procedurze podatkowej a ochrona praw konstytucyjnych podatnika**

Postępowanie podatkowe uregulowane przepisami Ordynacji podatkowej służy realizacji norm prawa materialnego podatkowego. Pomimo braku legalnej definicji pojęcia *postępowanie podatkowe* postępowanie to należy rozumieć jako zorganizowany ciąg działań organów podatkowych, podatników oraz innych podmiotów zmierzających do ustalenia zobowiązania podatkowego i jego dobrowolnej realizacji<sup>9</sup>.

W literaturze przedmiotu wyróżnia się węższy<sup>10</sup> i szerszy<sup>11</sup> zakres postępowania podatkowego. Węższe ujęcie obejmuje czynności organów podatkowych od wszczęcia postępowania do wydania i doręczenia decyzji, w tym sprawdzanie, kontrolę i nadzwyczajne weryfikacje decyzji. Szersze ujęcie obejmuje również działania podatników zmierzające do konkretnego ustalenia zobowiązania podatkowego.

Autorka podziela pogląd B. Brzezińskiego<sup>12</sup>, że rozróżnianie tych zakresów nie znajduje uzasadnienia prawnego – procedura podatkowa powinna być traktowana jako jednolity proces obejmujący zarówno działania organów, jak i podatników,

<sup>9</sup> R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2001, s. 138.

<sup>10</sup> C. Kosikowski, *Prawo finansowe. Część ogólna*, Warszawa 2003, s. 263.

<sup>11</sup> H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006, s. 32.

<sup>12</sup> B. Brzeziński, *O zagadnieniu delimitacji norm materialnoprawnych i proceduralnych w prawie podatkowym [w:] Ius Suum Quique. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Wacławowi Goronowskiemu*, Warszawa 2005, s. 110.

prowadzący do ustalenia stanu prawnego i faktycznego zobowiązania podatkowego. W ramach niniejszego opracowania termin ten przyjęto w znaczeniu postępowania podatkowego *sensu stricto* uregulowanego w dziale IV Ordynacji podatkowej.

W obecnym stanie prawnym postępowanie podatkowe prowadzone w celu zapewnienia właściwego wykonania wynikających z materialnego prawa podatkowego obowiązków jest drogą realizacji norm prawa materialnego: fakultatywną – gdy decyzja organu wydana w następstwie przeprowadzonego postępowania zapewni właściwe wykonanie przepisów wcześniej nieprzestrzeganych lub realizowanych nieprawidłowo, bądź obligatoryjną, gdy konkretyzacja pewnych obowiązków następuje wyłącznie w ramach postępowania podatkowego, a rozstrzygnięcie organu podatkowego wydane po przeprowadzeniu postępowania kształtuje nową sytuację prawną<sup>13</sup>.

Zdaniem autorki najistotniejszym etapem postępowania podatkowego jest etap dowodowy, w którym gromadzi się materiał dowodowy i dokonuje jego oceny. Postępowanie dowodowe obejmuje zarówno ustalanie faktów, jak i ocenę prawną zgromadzonego materiału, przy czym ustalanie faktów polega na potwierdzeniu lub wykluczeniu okoliczności mających znaczenie dla decyzji, a ocena prawna – na zastosowaniu przepisów prawa w oparciu o ustalone fakty.

Sposób działania organów podatkowych w toku postępowania dowodowego oparty jest na zasadach określonych w przepisach art. 122 i 187 o.p. nakładających na organ podatkowy obowiązek działania zmierzającego do ustalenia stanu faktycznego, bez względu na to, czy w efekcie zgromadzone zostaną dowody przemawiające na korzyść lub też przeciwko twierdzeniom organów<sup>14</sup>. Powinność dowodzenia prawdziwości spornych twierdzeń o faktach nazywana jest inaczej ciężarem udowodnienia. Należy przez to rozumieć obowiązek udowodnienia (wykazania) określonych okoliczności faktycznych<sup>15</sup>.

Ciężar dowodu posiada zarówno wymiar formalny – wskazujący, która strona powinna przeprowadzić dowód, jak i materialny – określający, które fakty muszą być udowodnione dla prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy<sup>16</sup>. Obciąża on w postępowaniu podatkowym organy podatkowe, przekazując do ich kompetencji inicjatywę dowodową i wymuszając w ten sposób ich aktywność w sferze poszukiwania materiału dowodowego<sup>17</sup>. Organ podatkowy jest więc zobowiązany do

---

<sup>13</sup> D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015, s. 20–21.

<sup>14</sup> B. Adamiak [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Małstalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2003, s. 444; M. Masternak [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Toruń 2002, s. 426.

<sup>15</sup> K. Stanik, *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 4, s. 109.

<sup>16</sup> *Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, red. R. Dowgier, Białystok 2013, s. 175.

<sup>17</sup> K. Stanik, *Ciężar dowodu...*, s. 110.

wyczerpującego zbadania wszelkich okoliczności faktycznych i prawnych związanych z określoną sprawą w celu odtworzenia jej rzeczywistego obrazu i uzyskania podstawy do trafnego zastosowania przepisu prawa<sup>18</sup>. W przypadku zaniechania czynności o charakterze obligatoryjnym organ dopuszcza się uchybienia zasadzie prawdy materialnej<sup>19</sup>.

Zdaniem autorki taki sposób rozłożenia ciężaru dowodu stanowi jeden z podstawowych gwarantów rzetelności i sprawiedliwości postępowania, gdyż określa, które fakty muszą zostać udowodnione i przez którą ze stron, ograniczając tym samym możliwość arbitralnych ocen organu. Jednocześnie prawidłowe ukształtowanie tej instytucji należy postrzegać jako realizację konstytucyjnego obowiązku działania organów na podstawie i w granicach prawa.

Stosownie do treści art. 191 o.p. dowody przeprowadzone przez organ podlegają jego swobodnej ocenie, przy czym organ może dać wiarę określonym dowodom, a innym nie, tym samym dać wiarę istnienia lub nieistnienia określonego stanu faktycznego, ewentualnie prawdziwości lub fałszywości twierdzenia o faktach<sup>20</sup>. Organ nie może uprzednio dyskwalifikować dowodu ani uznać go za bezcelowy, a jego przydatność ocenia dopiero po przeprowadzeniu dowodu. Ocena ta musi uwzględniać zgodność z normami konstytucyjnymi, w tym zasadą państwa prawnego, proporcjonalnością ingerencji oraz ochroną prywatności i autonomii informacyjnej podatnika<sup>21</sup>.

Zdaniem autorki rzetelne ustalanie stanu faktycznego oraz zgodna z prawem ocena dowodów są fundamentem przewidywalnych, stabilnych i legalnych decyzji organów podatkowych. W jej ocenie tak rozumiana procedura dowodowa zapewnia nie tylko prawidłowość formalną decyzji, lecz także chroni podatnika przed arbitralnością organów, umożliwiając adekwatną realizację zasady proporcjonalności ingerencji w jego prawa oraz wzmacniając zaufanie obywatela do państwa prawnego, co jest kluczowe z perspektywy konstytucyjnych standardów ochrony praw jednostki.

## **Zasada demokratycznego państwa prawnego a postępowanie dowodowe przed organami podatkowymi**

Pomimo braku bezpośredniej regulacji postępowania dowodowego w Konstytucji RP jego zasady należy rekonstruować przez pryzmat klauzuli demokratycznego państwa prawnego z art. 2 Konstytucji RP jako normy o charakterze

---

<sup>18</sup> W. Dawidowicz, *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962, s. 108.

<sup>19</sup> Wyrok NSA z dnia 27 października 2005 r., sygn. FSK 2438/04, LEX nr 173107.

<sup>20</sup> Postanowienie WSA w Gliwicach z dnia 26 maja 2017 r., sygn. III SA/GI 1627/16, LEX nr 2297553.

<sup>21</sup> B. Banaszak, *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej...*, s. 294.

generalnym, ograniczającej działania organów publicznych i nakładającej obowiązek działania „w granicach prawa”.

Z regulacji tej Trybunał Konstytucyjny oraz doktryna wyprowadzają zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego prawa, która jest fundamentem normatywnym państwa prawnego<sup>22</sup>. Wykładnia Trybunału Konstytucyjnego<sup>23</sup> wskazuje, że zasada ta realizuje się poprzez ochronę pewności prawa obejmującą przewidywalność przepisów, stabilność stosowania prawa oraz jasność mechanizmów odpowiedzialności organów państwowych. W literaturze przedmiotu termin *pewność prawa* wiązany jest z imperatywem lojalności państwa wobec obywatela, w szczególności w kontekście tworzenia i stosowania prawa w taki sposób, aby zapewnić obywatelom możliwość oparcia swoich decyzji na rzetelnym obrazie normatywnym<sup>24</sup>.

Z perspektywy postępowania dowodowego zasada demokratycznego państwa prawnego nakłada konkretne ograniczenia proceduralne: organy podatkowe nie mogą działać arbitralnie przy gromadzeniu i ocenie dowodów, lecz muszą respektować prawo podatnika do przewidywalności i transparentności procesu<sup>25</sup>. Podatnik powinien mieć realną możliwość przewidzenia, jakie środki dowodowe będą użyte i w jaki sposób oceniane.

Analiza konstytucyjnych standardów praworządności wskazuje, że praktyka organów podatkowych nie zawsze respektuje zasady państwa prawnego, dopuszczając wykorzystywanie dowodów o niezweryfikowanej legalności. Liberalna interpretacja art. 180 § 1 o.p. zwiększa ryzyko akceptacji takich dowodów, potencjalnie prowadząc do nadużywania uprawnienia dowodowego i ograniczenia ochrony praw obywatelskich.

Zasada demokratycznego państwa prawnego nakłada na organy podatkowe obowiązek prowadzenia postępowania dowodowego w sposób chroniący zaufanie podatnika do prawa. Z kolei realizacja tego warunku wymaga, by procedury dowodowe były stosowane w sposób zapewniający stabilność, przejrzystość i przewidywalność działań organów, stanowiąc wymóg efektywnej ochrony konstytucyjnych praw podatników<sup>26</sup>.

Zdaniem autorki zasada pewności prawa pełni szczególną rolę w postępowaniu podatkowym, gdyż wymusza na organach fiskalnych prowadzenie działań

<sup>22</sup> Wyrok TK z dnia 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99, OTK ZU 1999, nr 7, poz. 165.

<sup>23</sup> Wyrok TK z dnia 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, LEX nr 41207; wyrok TK z dnia 8 maja 2020 r., sygn. SK 22/99, LEX nr 40328; wyrok TK z dnia 7 października 2021 r., sygn. K 3/21, LEX nr 3231776.

<sup>24</sup> E. Ruśkowski, *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006, s. 110.

<sup>25</sup> A. Mudrecki, *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015, s. 13–14.

<sup>26</sup> A. Gomułowicz, *Zasada bezpieczeństwa prawnego podatnika w orzecznictwie sądownictwa administracyjnego*, „Przegląd Podatkowy” 2022, nr 6, s. 17–18.

dowodowych w sposób przewidywalny i transparentny. Ogranicza to ryzyko arbitralnych decyzji oraz nadużywania uprawnień dowodowych, a tym samym wzmacnia ochronę konstytucyjnych praw podatnika i zaufanie do państwa prawa.

## **Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie**

Zasada demokratycznego państwa prawnego wyprowadzana z konstytucyjnej klauzuli państwa prawnego znajduje swoje rozwinięcie w art. 121 § 1 o.p., który stanowi, że postępowanie podatkowe powinno być prowadzone w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Zasada ta implikuje, iż postępowanie podatkowe nie może być traktowane wyłącznie jako formalny proces. Wymaga ono rzetelności merytorycznej, dopuszczania wnioskowanych przez stronę dowodów oraz zakazu pogarszania pozycji podatnika w razie powstania wątpliwości materialnoprawnych<sup>27</sup>.

W literaturze przedmiotu podkreśla się, że zasada ta obliuguje organy podatkowe do działania w sposób przewidywalny i transparentny, co sprzyja budowaniu zaufania jednostki do instytucji państwowych. Normy proceduralne nakładają na organy podatkowe obowiązek prowadzenia postępowania z należyłą starannością i zapewnienia stronie dostępu do wyjaśnień i informacji koniecznych do efektywnego uczestnictwa w procedurze<sup>28</sup>. Zauważalne jest, że standardy te wykraczają poza sam wymóg legalności, obejmując szeroki katalog wartości takich procedur gwarancyjnych, jak transparentność, równość stron i stabilność procesowa<sup>29</sup>.

Orzecznictwo sądowe wielokrotnie potwierdza praktyczny wymiar art. 121 § 1 o.p. Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 26 marca 2002 r.<sup>30</sup> wyraźnie podkreślił, że zasada zaufania nie ma charakteru wyłącznie postulatywnego, lecz stanowi realną normę prawną, której naruszenie może samodzielnie prowadzić do uchylecia decyzji, nawet jeśli nie doszło do naruszenia innych przepisów proceduralnych. Podobne podejście zaprezentowano w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 27 czerwca 2008 r.<sup>31</sup>, w którym wskazano, że zasada budzenia zaufania do organów podatkowych obejmuje obowiązek prowadzenia postępowania w sposób rzetelny, sprawiedliwy i zgodny z wartościami konstytucyjnymi. Również w wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia

<sup>27</sup> D. Zalewski, *Kontrola podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018, s. 9–10.

<sup>28</sup> J. Kowalczyk, A. Mazur, *Zasada informowania stron w postępowaniu podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6, s. 23.

<sup>29</sup> K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, E. Prejs, *General principles of law and taxation*, „Review of European and Comparative Law” 2022, vol. 58, no. 3, s. 45.

<sup>30</sup> Wyrok NSA z dnia 26 marca 2002 r., sygn. III SA 3390/00, LEX nr 74365.

<sup>31</sup> Wyrok NSA z dnia 27 czerwca 2008 r., sygn. I FSK 783/07, LEX nr 468869.

25 listopada 2010 r.<sup>32</sup> zaakcentowano ścisły związek zasady zaufania z zasadą praworządności, podkreślając, że organ podatkowy powinien działać w granicach prawa oraz w sposób przewidywalny i transparentny. Z kolei nowsze orzecznictwo, m.in. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z roku 22 maja 2025 r.<sup>33</sup>, wskazuje, że zasada zaufania obejmuje nie tylko ogólny sposób prowadzenia postępowania, lecz również takie jego elementy, jak obowiązek rzetelnego i starannego wyjaśniania sprawy, jednakowego traktowania stron w podobnych stanach faktycznych, zachowania proporcjonalności oraz zapewnienia podatnikowi pełnej informacji pozwalającej przewidzieć tok postępowania i możliwe skutki prawne. Sąd podkreślił, że naruszenie art. 121 § 1 o.p. może mieć miejsce także wtedy, gdy działania organu podważają poczucie bezpieczeństwa prawnego podatnika lub nie odpowiadają standardom uczciwości proceduralnej.

Zdaniem autorki kwestia uznania i wykorzystania dowodów w procedurze podatkowej też podlega rygorowi zasady zaufania. Pomimo tego, że organ podatkowy może uznać dowód za sprzeczny z prawem i odmówić jego dopuszczenia, to samo nielegalne pozyskanie materiału dowodowego nie musi oznaczać braku jego skutków prawnych. Po przeprowadzeniu dowodu organ nadal zobowiązany jest ocenić jego treść, a decyzja wydana w oparciu o dowód pozyskany z naruszeniem procedury powinna być poddana krytyce w świetle zasady zaufania, jeśli brak było wyjaśnienia procedury pozyskiwania dowodu. W literaturze podkreśla się, że oparcie rozstrzygnięcia na dowodach niezgodnych z prawem może generować potrzebę korekty decyzji – albo w trybach odwoławczych, albo w drodze skargi do sądów administracyjnych<sup>34</sup>, co pokazuje, że przestrzeganie procedury dowodowej jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowości decyzji i ochrony praw podatnika.

W kontekście hipotezy badawczej, zgodnie z którą organy podatkowe w praktyce nie zawsze respektują konstytucyjne standardy weryfikacji legalności dowodów, to zasada pewności prawa stanowi kluczowy komponent ochrony konstytucyjnej, ponieważ zmusza organy podatkowe do prowadzenia postępowania w sposób przewidywalny, stabilny i oparty na jasnych regułach. Taki wymóg eliminuje możliwość arbitralnych decyzji administracyjnych i zapewnia ochronę praw podatnika zgodnie z konstytucyjnym porządkiem prawnym.

W literaturze wskazuje się, że przestrzeganie standardów postępowania dowodowego wymaga, aby organy podatkowe działały przewidywalnie, rzetelnie i transparentnie, co stanowi fundament zaufania podatnika oraz warunek sprawiedliwości proceduralnej<sup>35</sup>. Zdaniem autorki prowadzenie postępowania

---

<sup>32</sup> Wyrok NSA z dnia 25 listopada 2010 r., sygn. II FSK 1271/09, LEX nr 745593.

<sup>33</sup> Wyrok NSA z dnia 22 maja 2025 r., sygn. I FSK 275/22, LEX nr 3897434.

<sup>34</sup> P. Pietrasz, *Podstawowe zagadnienia proceduralnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej – stosowane przez gminne organy podatkowe*, Białystok 2009, s. 172.

<sup>35</sup> I. Nowak, *Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Teoria a orzecznictwo*, „Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu” 2010, nr 9, s. 167.

dowodowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych stanowi realny instrument ochrony konstytucyjnych praw podatnika i w pełni odpowiada tym standardom.

## Konstytucyjna zasada legalizmu w postępowaniu dowodowym

Zasada legalizmu, wynikająca z art. 7 Konstytucji RP, stanowi fundament praworządności i nakłada na organy podatkowe obowiązek działania wyłącznie w granicach prawa. W kontekście postępowania dowodowego oznacza to konieczność, by dowody były pozyskiwane, przeprowadzane i oceniane zgodnie z obowiązującymi przepisami oraz przy użyciu metod dopuszczalnych prawem<sup>36</sup>. Organy podatkowe są zobowiązane do rzetelnego ustalenia stanu faktycznego przy jednoczesnym zbadaniu legalności materiału dowodowego, przy czym legalność obejmuje zarówno sposób pozyskania dowodu, jak i jego wykorzystanie w procesie decyzyjnym<sup>37</sup>.

Doktryna wyróżnia trzy podejścia do dowodów uzyskanych z naruszeniem przepisów proceduralnych. Pierwsze, restrykcyjne, zakłada całkowite wyłączenie takich dowodów z procesu rozstrzygania sprawy, nawet jeśli mogłyby mieć znaczenie dla ustalenia stanu prawnego. Drugie, liberalne, dopuszcza ich pełne wykorzystanie bez dodatkowych ograniczeń. Trzecie, pośrednie, przewiduje dopuszczenie dowodów nielegalnych wyłącznie pod określonymi warunkami – kluczowe znaczenie ma waga naruszenia procedury oraz wpływ tego naruszenia na wiarygodność i wartość dowodu w kontekście całości postępowania<sup>38</sup>.

Zdaniem autorki najbardziej spójne z konstytucyjnym wymogiem legalizmu jest podejście restrykcyjne, natomiast podejście pośrednie wymaga wyraźnego określenia precyzyjnych kryteriów, aby uniknąć arbitralności organów. Autorka przychyliła się do wyrażonego w doktrynie stanowiska, zgodnie z którym zastosowanie dowodów nielegalnych powinno być zawsze ograniczone i uzależniane również od tego, czy naruszenie przepisów proceduralnych nie podważa zaufania obywateli do organów państwowych<sup>39</sup>.

---

<sup>36</sup> P. Rafińska, *Posłużenie się przez organ podatkowy dowodem pozyskanym z naruszeniem zasady legalizmu, czyli dowód sprzeczny z prawem w świetle ustawy*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 6, s. 3–4.

<sup>37</sup> M. Kopysciański, *Dokumenty elektroniczne gromadzone w toku postępowania podatkowego a powództwo o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa wytoczone na podstawie art. 1891 k.p.c. (powództwo organu podatkowego)*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2023, No 4149, s. 89.

<sup>38</sup> K. Dąbrowski, *O dowodach nielegalnych z perspektywy artykułu 51 ustęp 4 Konstytucji RP*, „Przegląd Prawa Konstytucyjnego” 2023, nr 1 (71), s. 162.

<sup>39</sup> P. Kołek, *Dowód w postępowaniu podatkowym*, praca magisterska, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie, Kraków 2018, s. 110.

Zróznicowanie stanowisk w kwestii dopuszczalności zastosowania dowodów uzyskanych z naruszeniem przepisów proceduralnych wskazuje na istotne ryzyko tolerowania nadużyć procesie gromadzenia dowodów. Szczególnie liberalna interpretacja art. 180 § 1 o.p. może prowadzić do sytuacji, w której organy faworyzują efektywność działania kosztem ochrony praw podatników. W świetle konstytucyjnej zasady legalizmu gwarancją ochrony tych praw jest ścisła wykładnia art. 180 § 1 o.p., zgodnie z którą dopuszczalne są tylko takie dowody, które mogą się przyczynić do wyjaśnienia sprawy, a nie są sprzeczne z prawem<sup>40</sup>.

Zasada legalizmu pełni w tym kontekście kluczową funkcję jako rzeczywiste ograniczenie użycia przez organy dowodów pozyskanych niezgodnie z prawem. Jej właściwa realizacja wymaga, aby organy podatkowe dokonywały selekcji i oceny materiału dowodowego z zachowaniem rygorów legalności. Takie podejście stanowi realną gwarancję ochrony konstytucyjnych praw podatnika w procedurze podatkowej.

W perspektywie *de lege ferenda* pożądane są regulacje, które jednoznacznie określą granice dopuszczalności dowodów nielegalnych – co nie tylko wyeliminowałoby ryzyko arbitralności organów, ale również przyczyniłoby się do zapewnienia spójności i przewidywalności praktyki stosowania prawa w postępowaniach podatkowych. Zdaniem autorki konieczne jest przyjęcie wyraźnych norm ustawowych, które jednoznacznie określałyby granice dopuszczalności wykorzystywania materiału dowodowego pozyskanego w sposób sprzeczny z prawem.

Przede wszystkim powinna zostać wprowadzona norma zakazująca użycia takich dowodów w procesie decyzyjnym – niezależnie od ich przydatności dla ustalenia stanu faktycznego. Ponadto ustawodawca winien określić zestaw obiektywnych kryteriów dopuszczalności dowodów, takich jak legalność ich pozyskania, poszanowanie praw jednostki, proporcjonalność ingerencji czy transparentność procedury, które musiałyby zostać spełnione przed dopuszczeniem dowodu. Dodatkowo organy powinny zostać zobowiązane do dokumentowania okoliczności pozyskania dowodów i sposobu ich wykorzystania, co umożliwiłoby kontrolę proceduralną prawidłowości postępowania dowodowego. Wreszcie, zasadnicze znaczenie miałyby ustanowienie domniemania na korzyść podatnika w sytuacjach wątpliwych: jeżeli legalność materiału dowodowego nie będzie możliwa do jednoznacznego potwierdzenia, dowód taki nie powinien być dopuszczony.

Zdaniem autorki wprowadzenie omawianych rozwiązań obejmujących zakaz wykorzystywania nielegalnie pozyskanych dowodów, określenie obiektywnych kryteriów dopuszczalności dowodów oraz ustanowienie domniemania na korzyść podatnika w sytuacjach wątpliwych przyczyniłoby się do zwiększenia przejrzystości postępowań, wzmocnienia zaufania obywateli do organów podatkowych oraz zapewnienia skutecznej ochrony konstytucyjnych praw podatników.

---

<sup>40</sup> P. Pietrasz, *Podstawowe zagadnienia...*, s. 186.

## Analiza przypadków naruszeń standardów postępowania dowodowego

W praktyce postępowań podatkowych pojawiają się przypadki, w których organy fiskalne wykorzystują materiał dowodowy pochodzący z innych postępowań – np. decyzje lub protokoły wydane wobec kontrahentów – jako podstawę rozstrzygnięcia wobec nowego podmiotu. Przykładem jest wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 1 czerwca 2023 r.<sup>41</sup> Potwierdził on, że organ podatkowy nie jest związany ustaleniami dokonanymi w postępowaniu wobec innego podatnika i musi dokonać samodzielnej i indywidualnej oceny materiału dowodowego zebranego w toku postępowania prowadzonego wobec konkretnego podatnika.

Kolejnym przykładem jest orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 listopada 2011 r.<sup>42</sup>, w którym zaznaczył on, że sprzeczność dowodu z prawem może mieć charakter materialnoprawny albo procesowy, co oznacza, że dopuszczalność dowodu wymaga oceny nie tylko pod kątem jego przydatności, ale też zgodności z prawem. Wskazano m.in., że dowód naruszający tajemnicę skarbową lub bankową czy uzyskany z pominięciem obowiązkowych procedur dowodowych nie może być automatycznie uznany za wiarygodny. Z kolei Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 8 października 2019 r.<sup>43</sup> wskazał, że materiały i dokumenty zgromadzone w innym postępowaniu, choć dopuszczalne jako dowód, zgodnie z przepisami nie zwalniają organu z obowiązku rzetelnej oceny stanu faktycznego w sprawie prowadzonej wobec konkretnego podatnika.

Tego rodzaju orzecznictwo uwidacznia poważny problem systemowy: otwarty katalog środków dowodowych przewidziany w przepisach (np. możliwość sięgnięcia po materiały pochodzące z innych postępowań) przy braku klarownych kryteriów selekcji i weryfikacji ich legalności stwarza realne ryzyko, że organ podatkowy podejmie decyzję na podstawie materiałów, które nie zostały należyście zweryfikowane. W konsekwencji podatnik może zostać obciążony negatywnymi skutkami rozstrzygnięcia opartego na przesłankach pochodzących z odrębnej sprawy, co stoi w sprzeczności z zasadami sprawiedliwości proceduralnej i ochrony praw jednostki<sup>44</sup>. Orzeczenia te potwierdzają postulat, by organy podatkowe dokonywały selekcji dowodów także pod kątem legalności ich pochodzenia i procedury pozyskania, co wpisuje się w koncepcję realnej ochrony praw podatnika przed decyzjami opartymi na wątpliwych podstawach.

<sup>41</sup> Wyrok NSA z dnia 1 czerwca 2023 r., sygn. II FSK 2899/20, LEX nr 3595046.

<sup>42</sup> Wyrok NSA z dnia 8 listopada 2011 r., sygn. II FSK 1048/10, LEX nr 1099710.

<sup>43</sup> Wyrok NSA z dnia 8 października 2019 r., sygn. II FSK 906/19, LEX nr 2757202.

<sup>44</sup> D. Strzelec, *Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10, s. 19–27.

Dodatkowo obserwuje się zjawisko przekształcania czynności sprawdzających w quasi-postępowania dowodowe<sup>45</sup>. Organy podatkowe wzywają podatników do przekazywania obszernej dokumentacji czy żądają udzielenia rozległych informacji, co *de facto* przeradza się w postępowanie dowodowe bez gwarancji proceduralnych typowych dla kontroli podatkowej. Zdaniem autorki instrumentalne wykorzystanie procedury „czynności sprawdzających” jako zamiennika formalnego postępowania dowodowego podważa zasadę praworządności i zaufania do organów, gdyż podatnik traci możliwość realnego udziału w postępowaniu dowodowym, a organ może opierać decyzję na materiale, który nie przeszedł rzetelnej, obiektywnej i transparentnej weryfikacji.

W świetle wskazanych okoliczności zasadna wydaje się krytyczna analiza opisywanych praktyk oraz podjęcie działań prawnych zmierzających do wzmocnienia norm proceduralnych poprzez ustanowienie obowiązku dokumentowania procedury gromadzenia dowodów. W ten sposób możliwa byłaby rzetelna weryfikacja zgodności materiału dowodowego z prawem zarówno pod kątem legalności jego pozyskania, jak i legalności jego wykorzystania, tak jak przewiduje to art. 180 § 1 o.p. Taki wymóg dokumentacyjny zapewniłby realną kontrolę proceduralną i zmniejszył ryzyko arbitralnego wykorzystywania dowodów sprzecznych z prawem, gwarantując skuteczną ochronę praw podatnika.

## Podsumowanie

Postępowanie podatkowe jako forma administracyjnego władztwa państwa stawia podatnika w pozycji nierównorzędnej wobec organu podatkowego. W związku z tym ochrona jego praw konstytucyjnych, w szczególności prawa do rzetelnego procesu, wymaga, by działania organów fiskalnych w procesie dowodowym były prowadzone w sposób przewidywalny, transparentny i zgodny z zasadami państwa prawnego<sup>46</sup>. Obejmuje to stosowanie wyłącznie procedur dopuszczonych prawem, połączone ze skrupulatną kontrolą legalności i proporcjonalności zarówno gromadzenia, jak i wykorzystywania materiału dowodowego.

Analiza postępowania dowodowego w procedurze podatkowej ujawnia, że brak ustawowej definicji dowodu oraz otwarty katalog środków dowodowych sprzyjają nadużyciom. Może dochodzić do arbitralnego gromadzenia materiału albo nieproporcjonalnej ingerencji w sferę prywatności podatnika<sup>47</sup>, co zagraża

---

<sup>45</sup> <https://www.ggi.com/news/tax-controversy/abuse-of-verification-activities-by-tax-authorities-in-poland> (9.12.2025).

<sup>46</sup> A. Tatar, *Wybrane zasady techniki prawodawczej jako element realizacji standardu praworządności w tworzeniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym*, „Dyskurs Prawniczy i Administracyjny” 2023, nr 3, s. 97.

<sup>47</sup> W. Chróścielewski, *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego* [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010, s. 97.

zasadom państwa prawnego i rzetelności procesu<sup>48</sup>. Pomimo obowiązku weryfikacji legalności dowodu praktyka często nie zapewnia jego rzetelnej oceny, a konstytucyjne gwarancje podatnika – w tym prawo do sprawiedliwego postępowania – pozostają niewystarczająco zabezpieczone<sup>49</sup>.

W świetle norm konstytucyjnych granicą dopuszczalności dowodów musi być ich zgodność z prawem zarówno pod względem legalności pozyskania, jak i sposobu ich wykorzystania. Gdy organy podatkowe operują dowodami o wątpliwej legalności, ich decyzje tracą legitymację proceduralną, co uzasadnia stanowisko, że takie dowody nie mogą być dopuszczalne. W konsekwencji konstytucyjna zasada legalizmu powinna stanowić realną barierę przed dopuszczalnością takich dowodów w procesie decyzyjnym.

Tym samym przy podejmowaniu każdej decyzji podatkowej organ powinien dokonywać selekcji i oceny materiału dowodowego z zachowaniem rygorów legalności, tj. weryfikować, czy dowody zostały pozyskane w przewidzianym prawem trybie i czy ich późniejsze wykorzystanie nie narusza praw jednostki. Tylko wtedy możliwe będzie skuteczne zagwarantowanie ochrony praw podatnika, w tym prawa do rzetelności i sprawiedliwego postępowania.

W perspektywie *de lege ferenda* zasadne byłoby wypracowanie ujednoczonego stanowiska organów podatkowych, zgodnie z którym dowody sprzeczne z prawem nie mogą być dopuszczalne w procesie decyzyjnym niezależnie od tego, czy formalne uchybienia miały wpływ na wynik sprawy. Taka interpretacja stanowiłaby skuteczną konstytucyjną gwarancję chroniącą przed dowolnością dowodową i wzmocniłaby zaufanie podatników do państwa prawa i stanowionego przez nie prawa.

## Bibliografia

- Adamiak B. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Wrocław 2003.
- Banaszak B., *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Warszawa 2009.
- Bobrus-Nowińska E., *General Principles of Law and Tax Procedure as a Source of Protection of the Taxpayer's Rights*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, t. 24, nr 3.
- Brzeziński B., *O zagadnieniu delimitacji norm materialnoprawnych i proceduralnych w prawie podatkowym* [w:] *Ius Suum Quisque. Studia prawnofinansowe. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Waclawowi Goronowskiemu*, Warszawa 2005.
- Chmaj M., Urbaniak M., *Komentarz do Konstytucji RP. Art. 2*, Warszawa 2022.
- Chróścielewski W., *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego* [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010.

<sup>48</sup> M. Chmaj, M. Urbaniak, *Komentarz do Konstytucji RP. Art. 2*, Kraków 2022, s. 78.

<sup>49</sup> E. Bobrus-Nowińska, *General Principles of Law and Tax Procedure as a Source of Protection of the Taxpayer's Rights*, „Białostockie Studia Prawnicze” 2019, t. 24, nr 3, s. 45.

- Dawidowicz W., *Ogólne postępowanie administracyjne. Zarys systemu*, Warszawa 1962.
- Dąbrowski K., *O dowodach nielegalnych z perspektywy artykułu 51 ustęp 4 Konstytucji RP*, „Prze-  
gląd Prawa Konstytucyjnego” 2023, nr 1(71).
- Dębowska-Romanowska T., *Pojęcie i znaczenie konstytucjonalizacji ustroju i systemu finansowego państwa* [w:] *Konstytucyjne uwarunkowania tworzenia i stosowania prawa finansowego i podatkowego*, red. P.J. Lewkowicz, J. Stankiewicz, Białystok 2010.
- Dzwonkowski H., Zgierski Z., *Procedury podatkowe*, Warszawa 2006.
- Gomułowicz A., *Zasada bezpieczeństwa prawnego podatnika w orzecznictwie sądownictwa administracyjnego*, „Przełąd Podatkowy” 2022, nr 6.
- Kmieciak R., *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Kraków 2005.
- Kołek P., *Dowód w postępowaniu podatkowym*, praca magisterska, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet Jagielloński w Krakowie, Kraków 2018.
- Kopyściański M., *Dokumenty elektroniczne gromadzone w toku postępowania podatkowego a powództwo o ustalenie istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego lub prawa wytoczone na podstawie art. 1891 k.p.c. (powództwo organu podatkowego)* „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2023, No 4149.
- Kosikowski C., *Prawo finansowe. Część ogólna*, Warszawa 2003.
- Kowalczyk J., Mazur A., *Zasada informowania stron w postępowaniu podatkowym*, „Monitor Podatkowy” 2011, nr 6.
- Lasiński-Sulecki K., Morawski W., Prejs E., *General principles of law and taxation*, „Review of European and Comparative Law” 2022, vol. 58, no. 3.
- Mastalski R., Zubrzycki J., *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Wrocław 2001.
- Masternak M. [w:] *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, red. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Toruń 2002.
- Mudrecki A., *Rzetelny proces podatkowy*, Warszawa 2015.
- Nowak I., *Zasada prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Teoria a orzecznictwo*, „Roczniki Naukowe Wyższej Szkoły Bankowej w Toruniu” 2010, nr 9.
- Ordynacja podatkowa. Dowody w postępowaniu podatkowym*, red. R. Dowgier, Białystok 2013.
- Ordynacja podatkowa. Stan obecny i kierunki zmian*, red. R. Dowgier, Białystok 2015.
- Pietrasz P., *Podstawowe zagadnienia proceduralnego prawa podatkowego zawarte w Ordynacji podatkowej – stosowane przez gminne organy podatkowe*, Białystok 2009.
- Rafińska P., *Posłużenie się przez organ podatkowy dowodem pozyskany z naruszeniem zasady legalizmu, czyli dowód sprzeczny z prawem w świetle ustawy*, „Monitor Podatkowy” 2020, nr 6.
- Ruśkowski E., *Kontrola tworzenia i stosowania prawa podatkowego pod rządami Konstytucji RP*, Warszawa 2006.
- Słownik języka polskiego*, t. I, red. M. Szymczak, Warszawa 1978–1981.
- Stanik K., *Ciężar dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2007, nr 4.
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.
- Strzelec D., *Dowody sprzeczne z prawem w postępowaniu podatkowym*, „Przełąd Podatkowy” 2009, nr 1.
- Strzelec D., *Zasada bezpośredniości gromadzenia materiału dowodowego w sprawach podatkowych*, „Monitor Podatkowy” 2012, nr 10.
- Tatara A., *Wybrane zasady techniki prawodawczej jako element realizacji standardu praworządności w tworzeniu przepisów ustawy o podatku akcyzowym*, „Dyskurs Prawniczy i Administracyjny” 2023, nr 3.
- Zalewski D., *Kontrola podatkowa. Komentarz praktyczny*, Warszawa 2018.
- Zalewski D., *Naruszenie tajemnicy skarbowej a legalność postępowania podatkowego*, „Monitor Podatkowy” 2019, nr 11.

## Streszczenie

W publikacji podjęto próbę określenia konstytucyjnych ram dopuszczalności stosowania w postępowaniu podatkowym dowodów pozyskanych w sposób niezgodny z prawem. Postawiono hipotezę, że obecne regulacje Ordynacji podatkowej oraz praktyka organów podatkowych nie zapewniają wystarczającej ochrony praw jednostki wynikających z Konstytucji RP, w szczególności w odniesieniu do zasady proporcjonalności, prawa do prywatności oraz wymogu działania w ramach państwa prawnego. W analizie zastosowano metodę dogmatycznoprawną oraz przeprowadzono badanie orzecznictwa sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego. Uzyskane wyniki wskazują na potrzebę doprecyzowania konstytucyjnych granic stosowania dowodów pozyskanych z naruszeniem prawa, aby zapewnić spójność praktyki oraz wzmocnić procesowe gwarancje dla podatników.

*Słowa kluczowe:* Konstytucja RP, prawo podatkowe, ochrona podatnika, ordynacja podatkowa, dowód sprzeczny z prawem

## **CONSTITUTIONAL RESTRICTIONS ON THE USE OF ILLEGALLY OBTAINED EVIDENCE IN TAX PROCEEDINGS**

### Summary

The publication seeks to define the constitutional boundaries for the admissibility of evidence obtained in violation of the law in tax proceedings. It is hypothesized that the current provisions of the Tax Ordinance and the practice of tax authorities do not provide adequate protection of individual rights guaranteed by the Constitution of the Republic of Poland, particularly with regard to the principle of proportionality, the right to privacy, and the requirement to act within the framework of the rule of law. The analysis employs the dogmatic-legal method and examines case law from administrative courts and the Constitutional Tribunal. The findings indicate the need to clarify the constitutional limits on the use of unlawfully obtained evidence in order to ensure consistency in practice and to strengthen procedural safeguards for taxpayers.

*Keywords:* Constitution of the Republic of Poland, tax law, taxpayer protection, Tax Ordinance, evidence contrary to law