

GRACJAN CIUPA

Uniwersytet Wrocławski

[gracjanciupac@gmail.com](mailto:gracjanciupac@gmail.com)

ORCID: 0000-0002-5687-1732

## **Relacja między zasadą szybkości postępowania a zasadą prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym**

**A relationship between principle of speed of proceedings and principle of substantive truth in tax proceedings**

**Streszczenie.** Artykuł analizuje relację między zasadą szybkości postępowania a zasadą prawdy materialnej. Stwierdza, że obie zasady są fundamentalne, lecz ich równoczesna realizacja generuje kolizje, głównie między dokładnością ustaleń a terminowością. Omówiono normatywne źródła, obowiązki organów oraz konsekwencje nadmiernego ich eksponowania. Zaproponowano metody rozstrzygnięcia konfliktów, podkreślając zarazem znaczenie elastyczności organów w kontekście elektroniczacji postępowania.

**Słowa kluczowe:** postępowanie podatkowe; zasada szybkości; zasada prawdy materialnej; kolizja zasad; proporcjonalność.

**Abstract.** The article analyses a relationship between principle of speed of proceedings and principle of substantive truth. It concludes that both principles are fundamental, but their simultaneous implementation generates conflicts, mainly between the accuracy of findings and timeliness. The text discusses normative sources, obligations of authorities and consequences of their excessive exposure. Methods of conflict resolution are proposed, emphasising the importance of flexibility on the part of authorities in the context of the digitisation of proceedings.

**Keywords:** tax proceedings; principle of speed; principle of substantive truth; conflict of principles; proportionality.

## 1. Wstęp

Problem relacji pomiędzy zasadą szybkości postępowania a zasadą prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym był już sygnalizowany w doktrynie prawa podatkowego, jednak do tej pory nie doczekał się szerszej, pogłębionej analizy. Obie te zasady, wyrażone wprost w przepisach Ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa<sup>1</sup>, art. 122 oraz art. 125, stanowią kluczowe elementy systemu postępowania podatkowego i są przepisami powszechnie obowiązującego prawa. Ich znaczenie nie ogranicza się jedynie do sfery teoretycznej – mają one bezpośredni wpływ na praktykę działania organów podatkowych oraz na ochronę praw i interesów podatników. Wpływają one głównie na efektywność postępowania podatkowego i z tej perspektywy będą zbadane. Przez to rozumieć należy działanie sprawne i skuteczne, prowadzące do prawomocnego uregulowania praw i obowiązków strony.

Zasada prawdy materialnej, określana również jako zasada prawdy obiektywnej, nakłada na organy podatkowe obowiązek podjęcia wszelkich niezbędnych działań w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego sprawy. Z kolei zasada szybkości postępowania zobowiązuje organy do działania wnikliwego i sprawnego, z wykorzystaniem najprostszych środków prowadzących do załatwienia sprawy. Obie te zasady mają swoje

---

<sup>1</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2025 r. poz. 111, dalej: o.p. lub „Ordynacja podatkowa”.

odpowiedniki w postępowaniu administracyjnym, a ich źródła można odnaleźć zarówno w regulacjach krajowych, jak i europejskich.

Celem niniejszego artykułu jest przedstawienie teoretycznych oraz w mniejszym stopniu praktycznych aspektów stosowania obu zasad, analiza ich wzajemnych relacji oraz wskazanie potencjalnych obszarów kolizji, sposobów ich rozstrzygnięcia oraz wpływu na nie nowych technologii. Szczególna uwaga zostanie poświęcona obowiązkom, jakie wynikają z tych zasad dla organów podatkowych oraz podatników, a także konsekwencjom nadmiernego eksponowania jednej z nich kosztem drugiej. W artykule wykorzystano metodę dogmatycznoprawną analizy przepisów procesowego prawa podatkowego oraz kierowano się wykładnią celowościową przepisów.

## **2. Podstawy prawne i cele zasady szybkości postępowania oraz zasady prawdy materialnej**

Na wstępie wskazać należy, iż obie powyższe zasady są zasadami prawnymi w znaczeniu opisowym<sup>2</sup>, gdyż wyrażone są wprost w przepisach Ordynacji podatkowej, a konkretnie w art. 122 oraz art. 125. W związku z tym naruszenie którejkolwiek z zasad zazwyczaj stanowić będzie naruszenie norm postępowania, gdyż są to przepisy powszechnie obowiązującego prawa<sup>3</sup>.

Zasada wyrażana w art. 122 o.p. jest nazywana zarówno zasadą prawdy obiektywnej<sup>4</sup>, jak i zasadą prawdy materialnej<sup>5</sup>, a także zasadą prawdy<sup>6</sup>. Bez wątplenia stwierdzić należy jednak, iż jest ona jedną z naji-

---

<sup>2</sup> Z. Pulka, *Zasady prawa* [w:] A. Bator (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Warszawa 2016, s. 186–193.

<sup>3</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Postępowanie administracyjne i sądownoadministracyjne*, Warszawa 2022, s. 42.

<sup>4</sup> A. Mariański, *Art. 122. [Zasada postępowania]* [w:] A. Mariański (red.), *Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2021, s. 685.

<sup>5</sup> R. Pasternak, *Granice zasady prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym*, „*Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia*” 2016, nr. L, 1, s. 194.

<sup>6</sup> Tamże.

stotniejszych zasad postępowania podatkowego. Zgodnie z powyższą zasadą organ podatkowy ma obowiązek podjąć wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Zasada ta jest szczególnym przykładem szerszej koncepcji prawdy materialnej znanej z postępowania administracyjnego, w której w art. 7 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>7</sup> organy administracji publicznej z urzędu lub na wniosek stron podejmują wszelkie czynności niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy.

Cel wprowadzenia do postępowania podatkowego powyższej zasady jest wieloaspektowy. Przede wszystkim wskazuje się, iż poprawne rozstrzygnięcie sprawy, bazować musi na faktach zgodnych z rzeczywistością, co powoduje, iż zasada ta jest jednym z gwarantów poprawnych decyzji bądź orzeczeń. Bez prawidłowych orzeczeń system podatkowy byłby nieefektywny, a przede wszystkim nie realizowałby konstytucyjnej zasady legalizmu czy też praworządności. Z drugiej zaś strony wskazać należy, iż powyższa zasada chroni interesy fiskalne państwa poprzez uniemożliwienie podatnikowi zaniżenia podstawy opodatkowania i jego arbitralnych działań, którego celem byłaby zapłata jak najniższego zobowiązania podatkowego, która bez wątplenia jest prawie zawsze dla niego korzystna. *A contrario* zasada ta chroni również słabszą stronę postępowania, jaką jest podatnik. Przede wszystkim uniemożliwia ona organowi arbitralne oderwane od podstawy faktycznej ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego, co stanowi skuteczną ochronę dla podatnika.

Zasada uregulowana w art. 125 o.p. nazywana jest w doktrynie zasadą szybkości postępowania. Podobnie jak w przypadku zasady prawdy materialnej jej lustrzane odbicie odnaleźć można w postępowaniu administracyjnym, a dokładnie w art. 12 k.p.a.

Zasada szybkości postępowania swoje korzenie posiada zarówno w regulacji europejskiej, jak i krajowej konstytucyjnej. Prawo do szybkiego procesu ustanawia art. 6 ust. 1 EKPC, który stanowi, iż każdy ma prawo do rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły

---

<sup>7</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 2024 r. poz. 572, dalej: k.p.a.

i bezstronny sąd ustanowiony ustawą. Jeśli chodzi zaś o fakt, iż powyższa Konwencja stanowi o sędzie, to interpretować należy ją rozszerzająco, gdyż jej celem jest ochrona praw i wolności człowieka. Tym samym przez sąd rozumieć należy organy państwa, które na podstawie przyznanych im przez ustawę kompetencji rozstrzygają o prawach i obowiązkach jednostek. Bez wątplenia do tej kategorii podmiotów należeć będą również organy podatkowe. Szybkość działania administracji obecna jest również w regulacji Karty praw podstawowych, której art. 41 stanowi, iż każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii<sup>8</sup>.

Jeśli zaś chodzi o normy konstytucyjne, to również Konstytucja RP nie wyraża wprost obowiązków dotyczących szybkości działania organów podatkowych. Zasadę tę wywodzić należy z ogólnych obowiązków państwa do sprawnego oraz praworządnego realizowania zadań publicznych. Głównym elementem, z którego wywodzić należy powyższe reguły, jest zasada demokratycznego państwa prawnego zawarta w art. 2 Konstytucji RP, czy też zasada praworządności zawarta w art. 7 k.p.a. oraz art. 120 o.p.

Co więcej wskazać należy, iż zasada szybkości postępowania jest ogólną dyrektywą, której celem jest pomyślne zakończenie postępowania w jak najkrótszym czasie. Konkretnie terminy jednak wskazują na graniczny moment załatwienia sprawy i tym samym konkretyzują powyższą zasadę<sup>9</sup>.

### **3. Obowiązki wynikające z zasady szybkości postępowania oraz zasady prawdy materialnej**

Zasada prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym nakłada na organy podatkowe fundamentalny obowiązek zawarty w art. 187 o.p. zba-

---

<sup>8</sup> K. Samulska, *Zasada szybkości postępowania administracyjnego w prawie polskim*, Warszawa 2017, s. 80.

<sup>9</sup> H. Dzwonkowski, *Art. 125 [Szybkość działania]* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2016, s. 731.

dania wszystkich okoliczności sprawy. Zgodnie z art. 187 §1 o.p. organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. W powyższej regulacji ustawodawca wyraził swoją wolę, ażeby to organ podatkowy miał działać w postępowaniu dowodowym, tzn. zebrać i wystarczająco rozpatrzyć cały materiał dowodowy. W związku z realizacją obowiązku zbierania materiału dowodowego organ podatkowy korzysta w pełni ze swego narzędzia, tym samym zauważyć należy, że chodzić może zarówno o materiał, który uzyskał w toku własnych czynności, jak i o materiał, który został przekazany przez podatnika. Obowiązek ten związany jest ze skutkiem podejmowanych czynności dotyczących dowodów w postępowaniu podatkowym oraz dokumentów przedstawionych przez podatnika<sup>10</sup>. Tym samym stwierdzić należy również, iż strona w trakcie postępowania podatkowego nie może być bierna<sup>11</sup>. Zostało to potwierdzone w wyroku NSA, iż organ podatkowy nie jest zobowiązany do poszukiwania informacji faktycznych, które nie mają znaczenia dla rozstrzygnięcia sprawy – wymaga to współpracy ze strony podatnika<sup>12</sup>.

Co do zasady to w jej interesie leży współdziałanie z organem podatkowym, ażeby ustalenie stanu faktycznego było jak najbardziej zgodne z prawdą. Pozwala jej to uniknąć niekorzystnego dla siebie rozstrzygnięcia. Co więcej, niekiedy przepisy prawa podatkowego nakładają na stronę obowiązek przedstawienia dowodów, które potwierdzają fakty, na które się ona powołuje. W związku z tym niekiedy może dojść do odwrócenia ciężaru dowodu w postępowaniu, co potwierdzone zostało w wyroku NSA, iż art. 122 Ordynacji podatkowej nakłada obowiązek współdziałania podatnika z organem, jednak nie oznacza to zwolnienia organu podatkowego z podstawowego ciężaru dowodu. Organy nie mogą być zobowiązane do poszukiwania dowodów w nieograniczonym zakresie, a inicjatywa dowodowa podatnika może w szczególnych okolicznościach przesuwać

---

<sup>10</sup> P. Borszowski, *Zasada prawdy obiektywnej – narzędzie organu podatkowego czy podatnika?*, „Studia Finansowopravne” 2011, nr 2, s. 32.

<sup>11</sup> M. Masternak, *Zasada prawdy obiektywnej* [w:] B. Brzeziński, A. Franczak, A. Oleśńska (red.), *Polskie prawo podatkowe*, Warszawa 2024, s. 672.

<sup>12</sup> Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 3 września 2024 r., III FSK 46/24, Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA).

ciężar dowodu na stronę<sup>13</sup>. Jednakże jest to jedynie wyjątek od powyższej zasady. Poza obowiązkiem ze strony podatnika zasada prawdy materialnej funkcjonuje również jako narzędzie, z którego może on korzystać wedle swojego uznania przy ograniczeniu przepisami postępowania dowodowego. Oznacza to, że również strona, szczególnie w kontekście kryterium celowości działań podejmowanych dla wyjaśnienia stanu, może skutecznie domagać się od organu przeprowadzenia określonego dowodu, jeśli są one niezbędne dla prawidłowego ustalenia faktów<sup>14</sup>.

Istotnym aspektem realizacji zasady prawdy materialnej jest w pewnym stopniu dowolność organu<sup>15</sup> w postępowaniu dowodowym, gdyż zgodnie z art. 187 §2 organ podatkowy, dążąc do przeprowadzenia dowodu, powinien zapoznać się z treścią dowodu. Wynika również z powyższego artykułu, iż organ, aby dokonać powyższej czynności dowodowej, powinien wydać postanowienie. Jednocześnie ma on kompetencje do zmiany, uchylenia bądź też uzupełnienia postanowienia o przeprowadzeniu dowodu. Powyższa czynność może nastąpić jedynie przed zapoznaniem się z jego treścią. Postanowienie o przeprowadzeniu dowodu, jak również postanowienia o jego zmianie, uzupełnieniu lub uchyleniu nie podlega zaskarżeniu<sup>16</sup>.

W tym aspekcie dzięki powyższej zasadzie efektywność postępowania<sup>17</sup> zapewniana będzie poprzez prowadzenie sprawy, aby organ osiągnął cel postępowania, jakim jest wydanie prawomocnej oraz, co najważniejsze, prawidłowej decyzji. Powinno się to odbyć przy sprawnym i rzetelnym ustaleniu stanu faktycznego oraz możliwie najmniejszym nakładzie zasobów i czasu, ale bez uszczerbku dla wszelkich innych zasad postępowania. W związku z tym organy podatkowe, stosując się do zasady prawdy materialnej i narzędzi procesowych z nią związanych, muszą nie tylko

---

<sup>13</sup> Wyrok NSA z dnia 14 maja 2024 r., III FSK 428/22, (CBOSA).

<sup>14</sup> P. Borszowski, *Zasada...*, s. 31.

<sup>15</sup> Przez dowolność należy rozumieć kompetencję organu do zmiany, uchylenia oraz uzupełnienia postanowienia dotyczącego przeprowadzenia dowodu.

<sup>16</sup> A. Mariański, *Ordynacja...*, s. 870.

<sup>17</sup> A. Wróbel, *O efektywności ogólnego postępowania administracyjnego* [w:] J. Korczak, K. Sobieralski (red.), *Jednostka wobec władczej ingerencji organów administracji publicznej. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Barbarze Adamiak*, Wrocław 2019, s. 593–594.

wyczerpująco zebrać materiał dowodowy, lecz także działać efektywnie, unikając zbędnych działań, które mogą prowadzić do przewlekłości postępowania. Współpraca podatnika ma zatem kluczowe znaczenie dla efektywności, bowiem podatek przez dostarczanie wymaganych informacji oraz dowodów umożliwia organowi podatkowemu szybsze rozpoznanie sprawy oraz ograniczenie kosztów i czasu postępowania. Z drugiej strony w momencie, gdy podatek nie współpracuje z organem, nie zwalnia to z racjonalnego gospodarowania środkami i wybierania takich środków dowodowych, które są najbardziej adekwatne do okoliczności sprawy. Takie zachowanie będzie powodowało, iż postulat efektywności zostanie zrealizowany w postępowaniu podatkowym.

Głównym obowiązkiem organów<sup>18</sup>, który spowodowany jest istnieniem zasady szybkości postępowania, jest wyznaczenie terminów zawartych w art. 139 o.p. Organ podatkowy ma również obowiązek stosować możliwie najprostsze środki prowadzące do załatwienia sprawy. Przez działanie proste rozumieć należy podejmowanie czynności z pominięciem sformalizowanych procedur prawnych – np. przy pomocy telefonu bądź poczty elektronicznej – tam, gdzie przepis nie nakazuje stosowania wniosku czy też pisemnego zawiadomienia lub wezwania. Co więcej, polega to również na wyborze najbardziej skutecznych sposobów pozyskiwania dowodów oraz realizowania czynności procesowych, które umożliwią osiągnięcie zamierzonego celu postępowania przy jak najmniejszym zużyciu czasu i środków.

W kontekście przedstawionej zasady efektywność postępowania podatkowego oznacza realizację celów postępowania w sposób jak najbardziej sprawny, przy zachowaniu wymogów ustawowych dotyczących wyznaczania i przestrzegania terminów. Efektywność postępowania wymaga, ażeby optymalizować wybór środków dowodowych, racjonalizować czynności procesowe oraz ściśle przestrzegać terminów, również tych instrukcyjnych. Wszystko to po to, by zagwarantować sprawne zakończenie sprawy, bez przyczyniania się do przewlekłości czy nadmiernej formalizacji.

---

<sup>18</sup> Wątek wnikliwego działania organu został w tym miejscu celowo pominięty i szerzej poruszony zostanie w następnym podtytule.

W odniesieniu do obu powyższych zasad należy zwrócić szczególną uwagę na okresy, w których znajdują zastosowanie omawiane regulacje prawne. Ordynacja została uchwalona w 1997 r. Był to czas, gdy dopiero pojawiały się w Polsce przejawy komunikacji elektronicznej takie jak sieć Internet, faks czy e-mail, a przede wszystkim komputery. Zarówno zasada prawdy materialnej, jak i szybkości postępowania od tego czasu przeszła gruntowne zmiany, głównie ze względu na powstanie dokumentów elektronicznych zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i administracyjnym. Dokument taki mógłby stanowić podanie lub deklarację w postępowaniu, zgodnie z art. 181a o.p. Jednakże wobec tychże dowodów przeprowadzone mogą być przeciwdowody. W związku z tym dokument elektroniczny na tyle został już przyjęty przez Ordynację, że jeśli znajduje się w nim podanie lub deklaracja, to powinien zostać on uznany jako nazwany oraz ustawowy dowód<sup>19</sup>.

Dokument elektroniczny również stanowić może dowód, co jest coraz bardziej powszechne i jak najbardziej przepisy procesowego prawa podatkowego na to zezwalają, ze względu na szeroką definicję dowodu, która stanowi, iż dowodem w postępowaniu może być to, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Stawia to również pytanie, czy przytoczone powyżej terminy ze względu na przyspieszenie obiegu korespondencji są wciąż aktualne, czy też również nie powinny zostać one skrócone.

#### **4. Obszary potencjalnej kolizji między zasadami**

Zasada szybkości postępowania w postępowaniu podatkowym nie może być stosowana bez uwzględnienia innych zasad postępowania. Szczególną uwagę w tym kontekście zwrócić należy na zasadę prawdy materialnej. Połączenie obydwu tych zasad zostało wprowadzone do postępowania podatkowego przez samego ustawodawcę, który w art. 125 o.p. wprowadza-

---

<sup>19</sup> Podobnie w postępowaniu administracyjnym, por. B. Kwiatek, *Dokument elektroniczny w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Warszawa 2020, s. 255.

dził, iż organy podatkowe poza działaniem szybkim powinny działać również wnikliwie. Pogląd ten został potwierdzony również przez sądy administracyjne, przykładowo WSA w Gliwicach: „[n]atomiast obowiązek działania szybkiego postrzegać trzeba jako skorelowany z obowiązkiem podejmowania działań wnikliwych, prowadzących do realizacji zasady prawdy materialnej. Realizowanie zasady szybkości postępowania nie może stać w sprzeczności z zasadą wnikliwości”<sup>20</sup>.

W konsekwencji obie z omawianych zasad mogą pozostawać względem siebie w relacji wzajemnej opozycji, gdyż istnieje możliwość wystąpienia nie tylko teoretycznych, lecz również istotnych z perspektywy praktyki prawniczej sytuacji, w których jednoczesna pełna realizacja obu norm okaże się niewykonalna. Analiza praktyki obrotu prawnego pozwala wyodrębnić dwie zasadnicze płaszczyzny problemowe: pierwszą z nich stanowi konflikt (jako skutek realizacji obu powyższych zasad) pomiędzy wymogiem dokładności a koniecznością zapewnienia terminowości postępowania, natomiast druga – mniej jednolita – obejmuje różnorodne trudności natury praktycznej związane z gromadzeniem materiału dowodowego.

Przechodząc do pierwszego obszaru, to zaliczane do niego są sytuacje, w których dokładne wyjaśnienie stanu faktycznego wymaga przeprowadzenia często czasochłonnych czynności dowodowych. Prowadzi to do sytuacji, w której organ podatkowy musi zdecydować, czy ograniczyć zakres postępowania dowodowego w celu dotrzymania terminów (najczęściej jednak instrukcyjnych), czy też wydłużyć postępowanie w celu zebrania pełnego materiału dowodowego. Problematyka ta widoczna jest w szczególności, gdy organ musi zmierzyć się ze sprawą o szczególnie skomplikowanym stanie faktycznym. Konieczne wówczas jest bardzo często przeprowadzenie wielu dowodów, w tym chociażby kontroli podatków u różnych podmiotów, czy też uzyskanie informacji od swoich odpowiedników zza granicy.

W powyższym obszarze wyszczególnić należy również dogmatyczny obszar kolizji, bowiem wywołać ją może różna filozofia leżąca u podstaw

---

<sup>20</sup> Wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego (WSA) w Gliwicach z dnia 3 kwietnia 2025 r., I SA/Gl 1267/24, (CBOSA).

obu zasad, przez co rozumieć należy cel, w jakim zostały one ustanowione przez ustawodawcę. Zasada szybkości postępowania ma za zadanie to, ażeby zminimalizować obciążenie organów administracji podatkowej oraz wprowadzić jak największą efektywność proceduralną. Zasada prawdy materialnej zaś stawia na piedestał jakość ustaleń faktycznych. Powyższa różnica teoretyczna powodować może sytuację, w której realizacja jednej z zasad zostanie poważnie utrudniona lub uniemożliwiona przez realizację drugiej z zasad.

Co do drugiego obszaru, to szczególnie problematyczna może być sytuacja, w której organ podatkowy musi zdecydować o zakresie gromadzenia materiału dowodowego. Oczywistym jest, iż zasada prawdy materialnej nakazuje, ażeby zebrane zostały wszystkie istotne dowody dla zakończenia sprawy podatkowej, zaś zasada szybkości postępowania nakazuje ograniczenie gromadzenia do minimum, lecz takiego, które pozwoli skutecznie i zgodnie z prawem zakończyć sprawę decyzją lub innym aktem. Tym samym zgodnie z ugruntowanym orzecnictwem NSA „[o]rgany podatkowe nie mają obowiązku dopuszczenia każdego dowodu proponowanego przez stronę, jeżeli dla prawidłowego ustalenia – procesowego odtworzenia stanu faktycznego adekwatne i wystarczające są inne dowody”<sup>21</sup>. Wciąż zauważyć należy, iż decyzja o tym, które z dowodów są wystarczające i istotne, należy do uznania organu administracji podatkowej, stąd też mogą wynikać na tym gruncie spory. Tym samym zauważyć należy, iż postanowienia wymienione w art. 187 o.p. są niezaskarżalne.

Innym przypadkiem, który może powodować konflikt pomiędzy powyższymi zasadami, jest moment, gdy strona żąda przeprowadzenia dowodu. Zgodnie bowiem z art. 188 o.p., ponownie do organu należy decyzja, jak zrównoważyć uprawnienia strony do przedstawienia dowodów z wymogiem szybkości postępowania. Warto również zauważyć, iż powyższa kompetencja do równoważenia powyższych zasad została nadana

---

<sup>21</sup> Wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2010 r., II FSK 1313/08, (CBOSA).

organowi *expressis verbis* w przepisie poprzez nadanie mu kompetencji do nieuwzględnienia żądania strony<sup>22</sup>.

## 5. Konsekwencje nadmiernej<sup>23</sup> realizacji jednej z zasad

W związku z powyższą sygnalizacją, iż nie zawsze możliwa jest realizacja w pełni obu zasad postępowania podatkowego będących przedmiotem tegoż artykułu, wskazać należy na konsekwencję realizacji jednej z nich, przy zbyt małym uwzględnieniu drugiej z nich.

Rozpoczynając od nadmiernej realizacji zasady szybkości postępowania nad zasadę prawdy materialnej, to niesie ona poważne ryzyko wydania błędnych orzeczeń. Zdaniem WSA w Białymstoku niedopuszczalna jest sytuacja, w której zasada szybkości postępowania będzie stawiana na piedestał, co doprowadzi do naruszenia innych przepisów prawa, w tym reguł regulujących zasady prawa procesowego<sup>24</sup>.

Nadmierny pośpiech w prowadzeniu postępowania może doprowadzić do osiągnięcia niewymaganego poznania stanu faktycznego, co skutkować będzie wydaniem decyzji podatkowej opartej na niepełnych bądź nieprawdziwych ustaleniach. Powyższe rozstrzygnięcia będą w związku z tym uchylane przez organ II instancji bądź też na etapie kontroli sądownoadministracyjnej. Taki stan rzeczy spowoduje jedynie wydłużenia całego procesu, którego ostatnim etapem jest wydanie prawomocnej decyzji.

Co więcej, powyższe naruszenie nadmiernej realizacji zasady szybkości postępowania może nastąpić również w przypadku, gdy organ podatkowy poprzestanie i wyda decyzję tylko na podstawie materiału dowodowego, który zostanie przedstawiony przez podatnika, co może być

---

<sup>22</sup> Organ podatkowy ma kompetencję do oceny, kiedy postępowanie wyjaśniające przerwąć, ponieważ w jego osądzie materiał dowodowy, który zgromadził, jest wystarczający do prawidłowego załatwienia sprawy, por. D. Grzegorzczak, *O rozstrzygnięciu wątpliwości faktycznych na korzyść strony w art. 81A K.P.A.*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr CXXII, s. 319, DOI: <https://doi.org/10.19195/0137-1134.122.18>.

<sup>23</sup> Pod pojęciem nadmiernej realizacji rozumieć należy przedkładanie obowiązków wynikających z jednej z zasad w sposób niedający możliwości zastosowania obu z nich.

<sup>24</sup> Wyrok WSA w Białymstoku z dnia 1 kwietnia 2020 r., I SAB/Bk 1/20, (CBOSA).

skutkiem nienależytej weryfikacji lub rezygnacji z przeprowadzenia innych dowodów ze względu na obawę przed przekroczeniem terminu. Powyższe działanie może prowadzić do naruszenia interesów fiskalnych państwa, jak i słusznych interesów podatnika. Możliwa jest bowiem również sytuacja, w której podatnik zostanie obciążony niesłusznie wymierzonym zobowiązaniem podatkowym w momencie, kiedy dodatkowe dowody mogłyby wykazać brak podstaw do jego nałożenia.

Kontynuując rozważania, przejść należy do sytuacji, gdy nadmiernie ponad zasadę szybkości postępowania realizowana jest zasada prawdy materialnej. Może to doprowadzić do zdarzenia, gdy organ podatkowy zacznie działać w sposób przewlekły bez wystarczającego uzasadnienia takiego stanu rzeczy. Organ podatkowy może wówczas wpaść w pewnego rodzaju pułapkę perfekcjonizmu i dążyć do zgromadzenia wszelkich możliwych w sprawie dowodów, nawet takich, które nie są konieczne do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy. Taka postawa organu nie jest pożądana w szczególności ze względu na realia obrotu gospodarczego. Przykładowo przewlekłość może być szczególnie dotkliwa, jeśli chodzi o zwrot podatku od towarów i usług lub bieżących rozliczeń, gdzie niewydanie rozstrzygnięcia w dostatecznie szybkim czasie może zakłócić płynność finansową przedsiębiorców. Jak wskazuje NSA, „przewlekłości postępowania może świadczyć powstrzymywanie się od podejmowania wyłącznie czynności niezbędnych i podejmowanie również czynności zbędnych przez organ podatkowy, co w konsekwencji może prowadzić do nieracjonalnego przedłużenia terminu załatwienia sprawy”<sup>25</sup>.

Powyższe konsekwencje mają istotny wpływ na efektywność postępowania podatkowego. Równowaga między sprawnym a dokładnym rozpoznaniem sprawy jest kluczowa dla prawidłowego funkcjonowania postępowania podatkowego i budowania społecznego zaufania do organów skarbowych. Efektywność postępowania ujawnia się zatem w umiejętnym wyważeniu pomiędzy koniecznością zabezpieczenia interesu fiskalnego a rzetelną ochroną praw podatnika. Każde odejście od tego balansu będzie niosło ze sobą konsekwencje, które wykraczają poza ramy pojedynczej

---

<sup>25</sup> Wyrok NSA z dnia 19 czerwca 2020 r., I FSK 664/20, (CBOSA).

sprawy i dotyczą kwestii zaufania obywateli do administracji podatkowej.

## **6. Metody rozstrzygania konfliktów pomiędzy zasadami**

Jak zostało powyżej zasygnalizowane, problem, który podnosi artykuł, nie jest tylko i wyłącznie problemem doktrynalnym, lecz może on powszechnie występować w praktyce obrotu prawnego. Jest to również sygnalizowane w orzecznictwie sądów administracyjnych, chociażby przez WSA w Warszawie, który stwierdził, iż „[o]rgan administracji publicznej musiał bowiem wyważyć również postulat szybkości postępowania w relacji do dochodzenia prawdy materialnej i zaspokoić obydwie te wymogi”<sup>26</sup>. W związku z tym słusznym byłoby zaproponowanie sposobu rozwiązania konfliktu, który może wystąpić pomiędzy zasadami.

Przed wszystkim w tym celu odwołać się należy do Konstytucji RP, gdyż kluczowe znaczenie w rozwiązaniu powyższego konfliktu będzie miała zasada proporcjonalności, której podstawy można wysnuć *expressis verbis* z przepisów konstytucyjnych oraz szerzej z zasady demokratycznego państwa prawnego. Jak stwierdził WSA w Warszawie, „[i]dea zasady proporcjonalności wiąże się z miarkowaniem działań organów władzy publicznej i minimalizacją ich ingerencji w sferę praw i wolności jednostki. Zasada proporcjonalności zwana jest także zasadą współmierności, miarkowania oraz adekwatności”<sup>27</sup>. W świetle omawianych zasad oznacza to potrzebę stosowania takich sposobów postępowania, które umożliwią ustalenie właściwej wysokości zobowiązania podatkowego, jednocześnie jak najmniej obciążając osoby biorące udział w postępowaniu. W związku z tym organ powinien rozwiązać konflikt pomiędzy nimi przy zastosowaniu reguł proporcjonalności.

---

<sup>26</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 28 stycznia 2021 r., VII SA/Wa 1471/20, (CBOSA).

<sup>27</sup> Wyrok WSA w Warszawie z dnia 9 października 2013 r., VIII SA/Wa 554/13, (CBOSA).

Doktryna wskazuje jako metodę rozwiązania powyższego konfliktu pomiędzy zasadami na szeroko pojętą racjonalność działania organów podatkowych<sup>28</sup>. Zasadę tę wywieść można również z norm konstytucyjnych, które nakazują, ażeby organy podatkowe dokonywały przemyślnych wyborów proceduralnych, które oparte są na analizie kosztów i korzyści poszczególnych działań. Jest to doniosłe dla praktyki obrotu prawnego, ze względu na fakt, iż powinien rozważyć, czy przeprowadzenie dodatkowych czynności dowodowych jest rzeczywiście konieczne do prawidłowego rozstrzygnięcia sprawy, czy też ten sam efekt można osiągnąć przy mniejszym zużyciu czasu i środków. Tym samym racjonalność działania organów powinna jawić się również we właściwej organizacji postępowania.

Ostatnim kryterium, którym organy mogą się kierować w trakcie rozstrzygnięcia powyższego konfliktu, jest zaproponowane przez ustawodawcę w art. 122 o.p. kryterium niezbędności działania. Kryterium to pozwala na ograniczenie czynności do rzeczywiście koniecznych, przy czym umożliwia na eliminację działań, które nie są dla sprawy istotne. W literaturze podkreśla się, że wymóg niezbędności ma szczególne znaczenie dla podatnika w przepisach materialnego prawa podatkowego, co potwierdza, że zasada prawdy obiektywnej może być traktowana również jako narzędzie służące podatnikowi<sup>29</sup>.

Tym samym efektywność postępowania nie oznacza wyłącznie szybkości działania, lecz wiąże się z koniecznością stosowania procedur umożliwiających sprawne i sprawiedliwe rozstrzygnięcie spraw podatkowych. Oznacza to stosowanie metod racjonalizujących postępowanie organów, takich jak analiza kosztów i korzyści poszczególnych czynności czy minimalizacja ingerencji w strefę praw i wolności jednostki. Efektywność postępowania w ramach postępowania podatkowego powinna być postrzegana jako zharmonizowanie szybkości, rzetelności oraz minimalizacji kosztów i ingerencji, przy jednoczesnym przestrzeganiu zasady proporcjonalności i racjonalności działań organów publicznych.

---

<sup>28</sup> H. Dzwonkowski, *Ordynacja...*, s. 731.

<sup>29</sup> P. Borszowski, *Zasada...*, s. 29.

## **7. Wpływ nowych technologii na realizację zasad w postępowaniu podatkowym**

Rozwój nowoczesnych technologii takich jak sztuczna inteligencja niesie ze sobą ogromną szansę dla zwiększenia efektywności postępowania podatkowego, ale i ogromne zagrożenia. Wykorzystywanie zarówno przez organy, jak i przez sądy administracyjne tak nowoczesnych narzędzi ma szansę usprawnić postępowanie, jednakże w większości przypadków nastąpi to przy uwzględnieniu zasady szybkości postępowania, lecz przy niewielkim uwzględnieniu zasady prawdy materialnej. To właśnie od uwzględnienia postulatu prawdy materialnej w postępowaniu będzie zależała dopuszczalność narzędzia, gdyż wykorzystywanie ich zawsze będzie przyspieszało postępowanie.

W obecnym stanie prawnym stwierdzić należy, iż niedopuszczalne jest, ażeby sztuczna inteligencja wykorzystywana była do przeprowadzenia jakichkolwiek czynności orzeczniczych. Niedopuszczalne jest, ażeby organ opierał tylko i wyłącznie swoje orzeczenie na tym, co zostało stworzenie przez sztuczną inteligencję. Będzie to naruszało przede wszystkim zasadę prawdy materialnej ze względu na brak rzetelnej informacji, na jakiej podstawie mechanizm uznał dowody za wiarygodne oraz na podstawie których z nich oparł swoje orzeczenie. Tym samym ze względu na brak pełnej wyjaśnialności reguł podejmowania decyzji przez AI organ nie byłby w stanie uzasadnić, czemu podjął taką, a nie inną decyzję. Tym samym zostałyby zrealizowany postulat szybkości postępowaniu przy naruszeniu prawdy materialnej.

Sztuczna inteligencja nie może być również wykorzystywana do jakiegokolwiek grupowania dowodów w postępowaniu oraz do wstępnej selekcji materiału dowodowego, bazując na kryterium ważności i wiarygodności. Będzie to stanowiło naruszenie zasady prawdy materialnej, gdyż to nie organ, a AI podejmie decyzję o stratyfikacji dowodów i ich ważności. Granicą prawdy materialnej pozostaje obowiązek indywidualnej oceny okoliczności oraz prawo podatnika do przedstawienia własnych dowodów i argumentów, których AI nie może zastąpić.

Warto na tym etapie wskazać, iż AI mogłoby zostać zastosowane przy dokonywaniu prostych czynności o charakterze formalnym, na przykład sprawdzenie elementów obligatoryjnych podania. Wówczas moim zdaniem nie zostanie naruszona zasada prawdy materialnej, gdyż mechanizmy sztucznej inteligencji nie przesądzają o jakimkolwiek merytorycznym rozstrzygnięciu, lecz dokonują tylko czynności faktycznych. Tak samo już w etapie po wydaniu prawomocnej decyzji sztuczna inteligencja bez wątpienia mogłaby wspomóc pracowników administracyjnych w anonimizacji orzeczeń organu.

Tym samym warto zwrócić uwagę, że w zachodniej Europie AI wykorzystywane jest w szerokim zakresie przez organy podatkowe, na przykład w Niemczech do weryfikacji zgodności zeznań podatkowych z obowiązującymi przepisami czy we Francji celem wyboru podatników do kontroli skarbowej<sup>30</sup>.

## **8. Podsumowanie**

Analiza relacji pomiędzy zasadą szybkości postępowania a zasadą prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym prowadzi do wniosku, iż obie te zasady stanowią fundament efektywnego i sprawnego prowadzenia spraw podatkowych. Ich współistnienie wymaga od organów podatkowych nieustannego wyważania interesów stron postępowania, a także realizowania ustawowych celów w sposób racjonalny, proporcjonalny i adekwatny do okoliczności danej sprawy.

Analiza praktyki orzeczniczej wskazuje, iż pełna i jednoczesna realizacja obu omawianych zasad nie zawsze jest możliwa do osiągnięcia w praktycznych realiach postępowania, co wymaga od organów podatkowych stosowania narzędzi pozwalających na minimalizację negatywnych konsekwencji wynikających z nadmiernego ekspozowania jednej z nich kosztem drugiej. Kluczowe znaczenie w tym zakresie mają zasada pro-

---

<sup>30</sup> Open-access repository of the use of AI by tax administrations in the EU, <https://taxadmin.ai/> (dostęp: 9.11.2025 r.).

porcjonalności, racjonalność działania oraz kryterium niezbędności czynności procesowych.

Prawidłowe stosowanie tych zasad pozwala nie tylko chronić interesy fiskalne państwa, ale również zapewniać podatnikom należyłą ochronę ich praw i interesów. Współczesne wyzwania, wynikające m.in. z rozwoju technologii oraz elektronicznej postępowania, wymagają od organów podatkowych elastyczności i umiejętności adaptacji do zmieniających się realiów. Ostatecznie skuteczne wyważenie zasady szybkości postępowania oraz zasady prawdy materialnej stanowi gwarancję sprawnego, rzetelnego i zgodnego z prawem rozstrzygnięcia spraw podatkowych, co jest podstawą zaufania obywateli do państwa i jego instytucji.

#### **Bibliografia:**

- Adamiak B., Borkowski J., *Postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Borszowski P., *Zasada prawdy obiektywnej – narzędzie organu podatkowego czy podatnika?*, „Studia Finansowoprawne” 2011, nr 2, s. 25–33.
- Dzwonkowski H., *Komentarz do art. 125 [w:] H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Grzegorzczak D., *O rozstrzygnięciu wątpliwości faktycznych na korzyść strony w art. 81A K.P.A.*, „Przegląd Prawa i Administracji” 2020, nr 3994, s. 313–328, DOI: <https://doi.org/10.19195/0137-1134.122.18>.
- Kwiątek B., *Dokument elektroniczny w ogólnym postępowaniu administracyjnym*, Wolters Kluwer, Warszawa 2020.
- Mariański A., *Komentarz do art. 122 [w:] A. Mariański (red.), Ordynacja Podatkowa. Komentarz*, C.H. Beck, Warszawa 2021.
- Masternak M., *Zasada prawdy obiektywnej [w:] B. Brzeziński, A. Franczak, A. Olesińska (red.), Polskie prawo podatkowe*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024.
- Pasternak R., *Granice zasady prawdy materialnej w postępowaniu podatkowym*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin – Polonia” 2016, nr. 50, 1, s. 193–201.
- Samulska K., *Zasada szybkości postępowania administracyjnego w prawie polskim*, C.H. Beck, Warszawa 2017.

- Wróbel A., *O efektywności ogólnego postępowania administracyjnego* [w:] J. Korczak, K. Sobieralski (red.), *Jednostka wobec władczej ingerencji organów administracji publicznej. Księga jubileuszowa dedykowana profesor Barbarze Adamiak*, Presscom, Wrocław 2019.
- Pulka Z., *Zasady prawa* [w:] A. Bator (red.), *Wprowadzenie do nauk prawnych. Leksykon tematyczny*, Wolters Kluwer, Warszawa 2016.