

LEONARD ETEL<sup>1</sup>, DARIUSZ STRZELEC<sup>2</sup>

## Czy potrzebna jest prekluzja dowodowa w procedurach podatkowych?<sup>3</sup>

Wpłynął: 10.02.2021. Akceptacja: 13.11.2021

### Streszczenie

Celem artykułu jest odpowiedź na pytanie, czy w sprawach podatkowych zasadne jest rozważenie wprowadzenia prekluzji dowodowej jako instytucji dyscyplinującej strony postępowania podatkowego do przedkładania materiału dowodowego w sprawie. Do podjęcia tego zagadnienia skłania fakt, że pomysł wprowadzenia takiej instytucji pojawił się w niedawnym projekcie zmian przepisów ordynacji podatkowej. Co prawda ustawodawca nie podjął dalszych prac nad tymi przepisami, to jednak z uwagi na powszechnie znaną w ostatnich latach dynamikę uchwalania pewnych regulacji podatkowych mających spełniać funkcje fiskalne warto przyjrzeć się bliżej temu pomysłowi. To, że aktualnie na pierwszy plan wybija się zmiana przepisów prawa materialnego, nie oznacza, że niebawem ustawodawca nie może powrócić do pozostawionych pomysłów w obszarze procedury podatkowej. Przy dokonywaniu oceny, czy taka instytucja w postępowaniu podatkowym jest potrzebna, należałoby przyjrzeć się, jak instytucja ta funkcjonuje w innych gałęziach prawa polskiego i jak jest oceniana w doktrynie. Pozwoli to sformułowanie wniosku, że prekluzja dowodowa nie powinna być stosowana w postępowaniu podatkowym i kontroli podatkowej, a z pomysłów jej recypowania na grunt prawa podatkowego ustawodawca powinien zrezygnować definitywnie.

**Słowa kluczowe:** prekluzja dowodowa, postępowanie podatkowe, ordynacja podatkowa.

<sup>1</sup> Prof. dr hab. Leonard Etel – Uniwersytet w Białymstoku (Polska); e-mail: [leonard.etel@wp.pl](mailto:leonard.etel@wp.pl); ORCID: 0000-0001-8065-2276; udział autora – 50%.

<sup>2</sup> Dr hab. Dariusz Strzelec, prof. UŁ – Uniwersytet Łódzki (Polska); e-mail: [kancelaria@dariuszstrzelec.pl](mailto:kancelaria@dariuszstrzelec.pl); ORCID: 0000-0002-0843-4167; udział autora – 50%.

<sup>3</sup> Badania wykorzystane w artykule nie zostały sfinansowane przez żadną instytucję.

LEONARD ETEL, DARIUSZ STRZELEC

## Is Evidence Preclusion Necessary in Tax Proceedings?<sup>4</sup>

### Abstract

The purpose of the article is to answer the question whether it is legitimate to consider the implementation of evidence preclusion as an institution that disciplines the parties to tax proceedings to submit evidence. Evidence preclusion consists in statutory setting of a deadline until which a taxpayer may provide evidence. The evidence may no longer be submitted after the deadline. This issue is prompted by the fact that the idea of implementing such an institution emerged in the recent draft amendments to the provisions of the Tax Ordinance Act. Admittedly, the legislator did not work further on those provisions, however, given the widely known dynamics of adopting certain fiscal tax regulations in recent years, it is worth having a closer look at the idea. The fact that it is the amendment to the substantive law provisions that currently comes to the fore does not mean that the legislator may not return to the abandoned ideas in the area of the tax procedure. That is why it is at this stage that one should have a look at the institution of evidence preclusion and try not only to analyse the objectives of the draft amendments to the Tax Ordinance Act, but primarily to assess how that institution functions in other branches of Polish law and how it is evaluated in the doctrine. This will allow for a conclusion that evidence preclusion should not be applied in tax proceedings or tax audits and the legislator should definitely give up on the idea of transposing it into the tax law.

**Keywords:** evidence preclusion, tax proceedings, Tax Ordinance Act.

---

<sup>4</sup> The research in this article has not been supported financially by any institution.

## Uwagi wprowadzające

W ramach różnych procedur mogą być wprowadzane rozmaite mechanizmy zmierzające do realizacji ekonomii i szybkości postępowania, mające na celu realizację zasady koncentracji materiału dowodowego<sup>5</sup>, której celem jest przeciwdziałanie przewlekaniu postępowania i dążenie do tego, aby rozstrzygnięcie nastąpiło w możliwie krótkim czasie, jeżeli jest to możliwe bez szkody dla faktycznego i prawnego wyjaśnienia sprawy. Jednym ze sposobów na jej zapewnienie jest instytucja tzw. prekluzji dowodowej, stanowiąca pewne ograniczenie w możliwości powoływania nowych dowodów z uwagi na etap danego postępowania<sup>6</sup>. System prekluzji dotyczący twierdzeń i zarzutów (*onus proferendi*) oraz dowodów (*onus probandi*) w założeniu ma na celu wzmożenie aktywności stron<sup>7</sup>. Instytucja ta jest charakterystyczna dla regulacji proceduralnych mających kontradyktoryjny charakter, choć i w ramach tej gałęzi prawa procesowego rodzi ona mieszane uczucia. Ze sporym zaskoczeniem zatem można przyjąć pomysł, jaki znalazł się w projekcie ustawy z dnia 5 października 2020 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i niektórych innych ustaw, w którym to proponuje się dodanie do przepisów ordynacji podatkowej (o.p.) art. 187a, który jest niczym innym jak właśnie wprowadzeniem na grunt spraw podatkowych normy charakterystycznej dla postępowań o charakterze kontradyktoryjnym. Zgodnie z projektowanym art. 187a § 1: „Strona postępowania jest obowiązana powołać wszystkie fakty i dowody będące w jej posiadaniu na etapie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej bez zwłoki, nie później niż do dnia zakończenia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, aby postępowanie mogło być przeprowadzone sprawnie i bez zwłoki”. Jednocześnie w myśl § 2 art. 187a: „Jeżeli postępowanie podatkowe w sprawie nie było poprzedzone kontrolą podatkową lub kontrolą celno-skarbową lub postępowanie podatkowe prowadzone jest na podstawie art. 119g § 1–3 lub 8, termin do wykonania obowiązku określonego w § 1 określa: (1) dzień upływu terminu

<sup>5</sup> Zob. np. art. 6 Kodeksu postępowania cywilnego (k.p.c.) oraz E. Wengerek, *Koncentracja materiału procesowego w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1958, s. 58.

<sup>6</sup> Zob. J. Izydorczyk, *Zasada prawdy materialnej a prekluzja dowodowa w postępowaniu karnym odwoławczym*, [w:] Z. Sobolewski, G. Arytmiak (red.), *Zasada prawdy materialnej*, Kraków 2006, s. 284.

<sup>7</sup> W. Kuberska, *Prekluzja materiału procesowego jako sposób koncentracji procesu cywilnego*, cz. 1, „Radca Prawny” 2008, 3, s. 66.

do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, wyznaczonego przez organ podatkowy pierwszej instancji na podstawie art. 200 § 1 lub 3; (2) dzień upływu terminu do wniesienia odwołania – w sprawach określonych w art. 200 § 2”. Dopełnieniem całej proponowanej konstrukcji jest § 3, w myśl którego: „Fakty i dowody znane stronie, a wskazane po upływie terminu, o którym mowa w § 1 i 2, organ podatkowy pominię, chyba że strona uprawdopodobni, że nie zgłosiła ich we właściwym czasie bez swojej winy”.

Celem opracowania nie jest roztrząsanie oczywistych mankamentów legislacyjnych, którymi obarczona jest projektowana regulacja. Choć chwilowo ustawodawca tego pomysłu nie poddaje dalszym pracom legislacyjnym, to skoro w ogóle zrodził się taki pomysł – który, delikatnie rzecz ujmując, wydaje się kuriozalny – warto postawić generalne pytanie, czy taka instytucja powinna funkcjonować w procedurach podatkowych.

## Posługiwanie się konstrukcjami właściwymi dla procesu cywilnego w sprawach podatkowych

Rozważając, czy taka instytucja powinna funkcjonować w procedurze podatkowej, warto w pierwszej kolejności zwrócić uwagę na fakt, iż niewątpliwie inspiracje do jej wprowadzenia pochodzą z procesu cywilnego, szczególnie nowelizacji k.p.c., która nastąpiła w 2019 r. Chcąc szerzej przyjrzeć się i poddać analizie kwestie dotyczące zasadności wprowadzenia tej instytucji na grunt podatkowy, należy poczynić w pierwszej kolejności kilka uwag o charakterze porządkującym.

Po pierwsze, nie powinno budzić żadnych wątpliwości to, że sposób realizacji działalności poznawczej organu prowadzącego postępowanie – niezależnie od tego, czy jest nim sąd, czy organ – mający przełożenie na przepisy prawa dowodowego w różnych gałęziach prawa procesowego, wykazuje różnice pomiędzy regulacjami kodeksu postępowania cywilnego dotyczącymi spraw cywilnych a przepisami kodeksu postępowania karnego odnoszącymi się do spraw karnych oraz postępowań podatkowych normowanych przepisami o.p., szczególnie w zakresie: gwarancji stosowanych wobec uczestników, wymagań dotyczących poziomu poznania stanu faktycznego przez organ lub sąd na potrzeby podjęcia decyzji stosowania prawa, sposobu gromadzenia materiału dowodowego<sup>8</sup>. W ramach regulacji poszczególnych gałęzi prawa procesowego, oprócz pewnych rozwiązań tożsamy, czy bardzo podobnych w zakresie unormowań technicznych, istnieje sporo odmien-

<sup>8</sup> D. Strzelec, *Przepisy postępowania podatkowego a przepisy innych gałęzi prawa procesowego – cechy przesadzające o kształcie postępowania*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, 11, s. 11.

ności, i to zarówno przesądających o kształcie i modelu danej procedury, jak i technicznych – odnoszących się do uregulowania poszczególnych instytucji. Szukając generalnych prawidłowości, należy odnotować, iż wymagany prawem poziom pewności w zakresie ustaleń faktycznych w sprawach cywilnych dotychczas był zagwarantowany instytucjonalnie, w mniej skuteczny sposób niż w sprawach karnych<sup>9</sup> i jednocześnie podatkowych<sup>10</sup>.

Po drugie, w dotychczasowej praktyce podatkowej zdarzało się już, że organy podatkowe bazowały na wzorcach zaczerpniętych z prawa cywilnego, nie dostrzegając odmienności przepisów prawa podatkowego i charakteru stosunków łączących np. podatnika będącego stroną postępowania i organ podatkowy. Koronnym tego przykładem były próby recypowania na grunt postępowania podatkowego zasady określonej w art. 6 kodeksu cywilnego (k.c.) i formułowanie koncepcji tzw. ciężaru dowodowego, który w postępowaniu podatkowym nie znajduje zastosowania<sup>11</sup>. Innym przykładem były próby ograniczania niekiedy możliwości przeprowadzania dowodów z uwagi na etap postępowania, choć w postępowaniu podatkowym nie występowała charakterystyczna dla procesu cywilnego zasada koncentracji materiału dowodowego, realizowana na podstawie systemu tzw. prekluzji dowodowej. Z tą ostatnią praktyką musiały nierzadko mierzyć się sądy administracyjne<sup>12</sup>. Natomiast dziś stajemy przed sytuacją, w której ustawodawca z uwagi na brak przyzwolenia dla takiej praktyki przez sądy administracyjne, zaczyna rozważać wykorzystanie w sprawach podatkowych rozwiązań typowych dla procesów cywilnych.

Korzystanie z doświadczeń innych gałęzi prawa procesowego, w tym próby recypowania na grunt przepisów podatkowych instytucji znanym innym regulacjom proceduralnym, nie może jednak odbywać się całkowicie bezrefleksyjnie. Wynika to z faktu, że między poszczególnymi gałęziami prawa procesowego

<sup>9</sup> R. Kmieciak, *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2008, s. 120.

<sup>10</sup> D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015, s. 15.

<sup>11</sup> B. Brzeziński, M. Masternak, *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, 5, s. 57.

<sup>12</sup> Sądy administracyjne prezentowały pogląd, iż przepisy ordynacji podatkowej nie przewidują instytucji prekluzji dowodowej i nie zakazują zgłaszania dowodów czy nowych okoliczności na etapie postępowania odwoławczego. Przeciwnie, skoro przed wydaniem decyzji także organ odwoławczy ma obowiązek umożliwić stronie zapoznanie się z zebrany materiał dowodowy (art. 200 § 1 o.p.), to tym samym należy uznać, że ustawodawca dopuszcza możliwość składania wniosków dowodowych, aż do momentu wydania decyzji przez ten organ, a przepisy ordynacji podatkowej nie wprowadzają instytucji prekluzji dowodowej znanej procesowi cywilnemu (wyrok NSA z dnia 12 października 2012 r., II FSK 450/11, LEX nr 1232544, wyrok NSA z dnia 27 lutego 2009 r., II FSK 1637/07, LEX nr 518760, wyrok NSA z dnia 16 kwietnia 2010 r., II FSK 548/09, LEX nr 596506, wyrok WSA w Warszawie z dnia 23 marca 2010 r., III SA/Wa 1362/09, LEX nr 590767).

występują fundamentalne różnice, wynikające z łączności tych działań prawa z odpowiadającymi im działami prawa materialnego, a tym samym z odmienności przedmiotów postępowań w ramach poszczególnych procedur<sup>13</sup>. Różny będzie zakres ochrony i przyznane w związku z tym gwarancje dla uczestników postępowania cywilnego i dla strony postępowania podatkowego. Zważywszy na te okoliczności, uchwycenie pewnych podobieństw (ewentualnie odmienności) między różnymi procedurami oraz charakterystycznymi zasadami przesądzającymi o określonym modelu postępowania jest zabiegiem przydatnym z praktycznego punktu widzenia i odpowiedzi na postawione na wstępie pytanie, czy na gruncie przepisów podatkowych wprowadzenie instytucji prekluzji jest zasadne.

Istniejące w ramach różnych procedur „zbliżone do siebie instytucje oraz występujące na ich tle problemy praktyczne, mimo iż należą do oddzielnych postępowań” wykazują na wiele elementów wspólnych<sup>14</sup>. Również w literaturze pogląd o pewnych podobieństwach między procedurą administracyjną a cywilną w zakresie unormowań technicznych, a nie zasad, na których są one oparte, nie budzi zasadniczych zastrzeżeń<sup>15</sup>. Niemniej jednak różne założenia postępowania podatkowego jako szczególnego postępowania administracyjnego<sup>16</sup> oraz postępowania cywilnego przesądzają o odmiennościach w zakresie wielu konkretnych rozwiązań procesowych. Niekwestionowane jest istnienie swoistych zasad proceduralnych<sup>17</sup>, które w istotny sposób różnicują kształt obu postępowań.

Z odmiennych założeń w obu postępowaniach wynikają różnice w pozycjach procesowych uczestniczących w nich podmiotów<sup>18</sup>. O ile kontradiktoryjne postępowanie cywilne ma charakter „sporu o prawo” między stronami, o tyle postępowanie administracyjne i oparte na jego wzorze postępowanie podatkowe, w przeciwieństwie do tego pierwszego, nie mają takiego charakteru<sup>19</sup>. U podstaw kontradiktoryjności, której istotą jest zaprzeczanie, leży „filozoficzne założenie, dotyczące poznawania prawdy za pomocą dyskusji, ścierania się poglądów na temat faktów i prawdy”<sup>20</sup>. Celem procesu cywilnego jest ustalenie słuszności

<sup>13</sup> W. Siedlecki, *Prawo procesowe cywilne a inne działy prawa*, „Kraakowskie Studia Prawnicze” 1969, 3–4, s. 79.

<sup>14</sup> Z. Resich, *Badania interdyscyplinarne z zakresu prawa procesowego*, „Państwo i Prawo” 1983, 11, s. 49.

<sup>15</sup> T. Bigo, *Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kpa*, „Państwo i Prawo” 1960, 3, s. 460.

<sup>16</sup> I. Wajnes, *Ochrona praw i interesów jednostki w postępowaniu administracyjnym*, Wilno 1939, s. 10.

<sup>17</sup> T. Bigo, op. cit., s. 460; J. Borkowski, *Normy prawa materialne i formalne a pojęcie procedury administracyjnej*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1982, 28, s. 34–35.

<sup>18</sup> W. Klonowiecki, *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938, s. 67.

<sup>19</sup> W. Dawidowicz, *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989, s. 8–10; M. Wierzbowski (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2007, s. 19.

<sup>20</sup> K. Piasecki, *Wyroki sądów pierwszej instancji, sądów apelacyjnych oraz sądu najwyższego w sprawach cywilnych, handlowych i gospodarczych*, Warszawa 2007, s. 27.

roszczeń jednej ze stron<sup>21</sup>, a skoro tak, to zasada kontrydiktoryjności sprowadza się do tego, że przygotowanie materiału dowodowego w postępowaniu cywilnym spoczywa w zasadzie na stronach, sąd zaś pozostaje bierny, ograniczając się do jego oceny, biorąc pod uwagę tylko to, co zostało mu przez strony przedstawione na poparcie ich żądań. Skutkuje to tym, że odpowiedzialność za materiał dowodowy, a co za tym idzie – za rezultat sporu, ponoszą strony, do których należy prawo rozporządzania tym materiałem. Co prawda ideałem każdego, również cywilnego, postępowania jest wydawanie orzeczeń zgodnych z rzeczywistością, niemniej inkwizycyjna działalność sądu (gromadzenie materiału dowodowego z urzędu) powinna być ograniczona do minimum<sup>22</sup>. Dociekanie prawdy przez sąd w postępowaniu cywilnym powinno ograniczać się do przeprowadzania dowodów wnioskowanych przez strony, udzielania pouczeń co do czynności procesowych stronom niereprezentowanym przez pełnomocnika, zwrócenia uwagi na celowość ustanowienia pełnomocnika<sup>23</sup>. Tym samym aktywność sądu w zasadzie ograniczono do oceny materiału, biorąc pod uwagę tylko to, co dostarczyły strony bądź na ich wniosek zostało przeprowadzone, a jednocześnie w k.p.c. znajduje się kilka różnych przepisów odnoszących się do poszczególnych postępowań, które ograniczają możliwość powoływania się na nowe fakty i dowody w toku postępowania. Warto zwrócić uwagę, że na przestrzeni kilku lat ewoluowało podejście ustawodawcy normującego kwestię prekluzji w postępowaniu cywilnym.

Mianowicie przed nowelizacją przepisów tego kodeksu<sup>24</sup> istniejącą w odrębnym postępowaniu w sprawach gospodarczych prekluzją dowodową objęty był materiał procesowy niepowołany przez powoda w pozwie (d. art. 479<sup>12</sup> § 1 k.p.c.), a przez pozwanego – w odpowiedzi na pozew (d. art. 479<sup>14</sup> § 2 k.p.c.) lub w sprzeciwie od wyroku zaocznego (d. art. 479<sup>18</sup> § 3 k.p.c.). Poza tym d. art. 479<sup>14</sup> § 2 k.p.c. stosowany był odpowiednio również do zarzutów i sprzeciwu od nakazów zapłaty (d. art. 479<sup>14a</sup> k.p.c.). Zgodnie zaś z d. art. 479<sup>14b</sup> k.p.c., w wyniku odesłania do dawnych art. 479<sup>12</sup> § 1 i art. 479<sup>14</sup> § 2 k.p.c., systemem prekluzji objęty był także materiał procesowy w postaci dowodu z przesłuchania stron, który to dowód w obowiązującym wówczas stanie prawnym sąd dopuszczał jedynie na wniosek<sup>25</sup>. W wielu orzeczeniach sądy cywilne czy też gospodarcze odnosiły się do konsekwencji

<sup>21</sup> J. Turek, *Czynności dowodowe sądu w procesie cywilnym*, Zakamycze 2003; W. Siedlecki, *Rola sądu w postępowaniu cywilnym*, „Państwo i Prawo” 1966, 12, s. 854.

<sup>22</sup> A. Zieliński, *Postępowanie cywilne. Kompendium*, Warszawa 2006, s. 22.

<sup>23</sup> Ibidem, s. 20.

<sup>24</sup> Ustawa z dnia 16 września 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 233, poz. 1381).

<sup>25</sup> T. Wiśniewski, *Przebieg procesu cywilnego*, Warszawa 2013.

spóźnionego zgłaszania dowodów w sprawie<sup>26</sup>. Ponadto w postępowaniu ogólnym, w myśl art. 381 k.p.c., sąd II instancji mógł pominąć nowe fakty i dowody, jeżeli strona mogła je powołać w postępowaniu przed sądem I instancji, chyba że potrzeba powołania się na nie wynikła później. Po wskazanej nowelizacji występujące wcześniej elementy prekluzji zostały zastąpione i złagodzone przez wprowadzenie dyskrejonalnych uprawnień sądu do uwzględnienia materiału procesowego, co znajdowało wyraz w wielu przepisach procesowych (art. 207, art. 217, art. 344 § 2, art. 493 i art. 503 § 1 k.p.c.).

W ramach procedury cywilnej sytuacja ta uległa istotnej zmianie w 2019 r.<sup>27</sup>. W ramach tej nowelizacji pojawiło się szereg rozwiązań stanowiących w istocie powrót do instytucji prekluzji dowodowej. Tak należy bowiem traktować: ograniczenie w możliwości przytaczania twierdzeń i dowodów w związku z organizacją i przebiegiem rozprawy (art. 205<sup>12</sup> § 1 i 2), ograniczenia w możliwości powoływania nowych faktów w apelacji (art. 368 § 1<sup>2</sup>), nadal istniejący przepis art. 381 przewidujący wprost rekluzję dowodową, wymogi dotyczące sprzeciwu od wyroku zaocznego (art. 344 § 2), obowiązek wskazania dowodów w piśmie stanowiącym środek zaskarżenia od nakazu zapłaty (art. 480<sup>3</sup> § 2) oraz inne przewidziane w postępowaniach dotyczących spraw gospodarczych. Jednocześnie warto wskazać, iż w literaturze sygnalizowano, że ten powrót z nielicznymi i nieprzemyślanymi modyfikacjami pod wątpliwymi hasłami przyspieszenia i usprawnienia postępowań w istocie nie przyspieszy postępowań, a jedynie zwraca proces w kierunku poszukiwania prawdy formalnej, co niewątpliwie nie wpłynie pozytywnie na model wymiaru sprawiedliwości<sup>28</sup>. Niezależnie od tego stwierdzenia, wskazującego, że nawet w sprawach cywilnych wprowadzenie prekluzji może wyrządzić więcej złego niż dobrego, wydaje się, że nie można przenosić na grunt postępowania podatkowego zasad właściwych dla procesu cywilnego, opartych na przepisach kodeksu postępowania cywilnego.

W postępowaniu podatkowym odpowiedzialność za przeprowadzone postępowanie dowodowe spoczywa na organach. Inaczej niż w procesie cywilnym, w postępowaniu podatkowym ukształtowano przebieg postępowania wyjaśniającego. Dominuje w nim zasada śledcza<sup>29</sup> będąca przeciwieństwem przyjętej

<sup>26</sup> Uchwała SN z dnia 17 lutego 2004 r., III CZP 115/03, LEX nr 83397.

<sup>27</sup> Ustawa z dnia 4 lipca 2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. z 2019 r., poz. 1496).

<sup>28</sup> K. Gajda-Roszczyńska, *System koncentracji materiału procesowego po zmianach wprowadzonych na mocy ustawy z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw w postępowaniu zwyczajnym*, „Polski Proces Cywilny” 2020, 1, s. 78.

<sup>29</sup> T. Bigo, op.cit., s. 461; J. Klich-Rump, *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia sądowego w procesie cywilnym*, Warszawa 1977, s. 59.



w postępowaniu sądowym zasady kontrydiktoryjności, czyli sporności<sup>30</sup>. W postępowaniu podatkowym nie występuje i z natury rzeczy nie może występować podział ról procesowych, jaki ma miejsce w procesie cywilnym. Organ podatkowy nie rozstrzyga sporu pomiędzy dwoma podmiotami, ważąc doniosłość podniesionych argumentów i przedstawionych na ich poparcie dowodów. Z decyzją wydaną w następstwie przeprowadzonego postępowania powinniśmy mieć do czynienia wtedy, gdy adresat nie zachował się w sposób zgodny z pewnym wzorcem, tj. niewłaściwie wyliczył podatek do zapłaty, nie złożył deklaracji, nie pobrał podatku, będąc płatnikiem, ale również w sytuacjach, gdy nie chodzi o naruszenie przepisów przez podmiot, do którego decyzja zostanie skierowana, lecz spełnione zostaną określone przez prawo warunki faktyczne, aktualizujące uprawnienia<sup>31</sup> bądź obowiązki, a realizacja tych obowiązków wymaga wydania decyzji. Przykładowo dotyczy to zobowiązań powstających z mocy decyzji, orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej, czy udzielenia ulg indywidualnych w zapłacie podatku<sup>32</sup>. W tych sytuacjach, skoro to organ podatkowy ma zastosować określone przepisy prawa materialnego, jego rola polega na ustaleniu, że „stan rzeczy odpowiadający stanowi opisanemu w hipotezie normy prawnej rzeczywiście zaistniał”<sup>33</sup>.

## Prekluzja dowodowa a zasada prawdy materialnej

Niezależnie od wyżej wskazanych argumentów wskazujących, iż różnice, jeśli chodzi o przedmioty postępowań i cele, jakim mają służyć<sup>34</sup>, przekładają się na odmienny ich kształt, pozycje procesowe uczestniczących w nich podmiotów oraz naczelną zasadę rządzącą tymi postępowaniami – co wyklucza posługiwanie się wskazaną konstrukcją w sprawach podatkowych – warto zwrócić uwagę na jeszcze kilka innych kwestii świadczących o tym, że przeniesienie omawianej instytucji do spraw podatkowych jest pomysłem niefortunnym. Choć tak, jak to zasygnalizowano, póki co projekt zmian w o.p. nie jest procedowany, to jednak należy spojrzeć w jaki sposób projektodawcy uzasadniali potrzebę wprowadzenia prekluzji dowodowej. Mianowicie w uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 5 października

<sup>30</sup> W. Klonowiecki, op. cit., s. 91; zob. W. Siedlecki, *Zasada kontrydiktoryjna i zasada śledcza w polskim procesie cywilnym*, „Państwo i Prawo” 1953, 1, s. 53.

<sup>31</sup> L. Etel, *Decyzje określające i stwierdzające nadpłatę*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne*, Białystok 2007, s. 25–36.

<sup>32</sup> L. Etel, *Udzielanie przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków*, „Prawo i Podatki” 2007, 9, s. 1–6.

<sup>33</sup> J.P. Tarno, *Stosowanie kodeksu postępowania administracyjnego jako sterowanie społeczne*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1983, 31, s. 72.

<sup>34</sup> W. Siedlecki, *Prawo procesowe cywilne...*, s. 79.

2020 r. o zmianie ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej i niektórych innych ustaw wskazano, że prekluzja dowodowa ma zostać wprowadzona w jednym celu, a mianowicie skrócenia trwania postępowań, poprzez narzucenie stronie postępowania większej dyscypliny procesowej. Zdaniem projektodawcy: „Zgłaszanie po terminie wniosków dowodowych to dziś częsta sztuczka prawnicza służąca przewlekaniu procesów. Żeby ukrócić takie działanie, należy wprowadzić do ustawy – Ordynacja podatkowa prekluzję dowodową w postaci utraty możliwości późniejszego powoływania nowych dowodów, które już wcześniej były w ich posiadaniu”. Nie jest to w naszej ocenie dostateczny powód, aby wprowadzić do o.p. instytucję, która nie tylko kłóci się z samym modelem postępowania podatkowego, w tym elemencie upodabniając go do procesu cywilnego, ale jednocześnie narusza podstawowe zasady postępowania podatkowego.

Nie powinno budzić większych uwag stwierdzenie, że regulacje wprowadzające limitowanie w czasie możliwości inicjowania postępowania dowodowego są odstępstwem od wynikającej z art. 122 o.p. zasady prawdy obiektywnej, zgodnie z którą w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Kłóć się także z wynikającym z art. 187 § 1 o.p. obowiązkiem organu podatkowego do zebrania i rozpatrzenia w sposób wyczerpujący całego materiału dowodowego. Wskazane regulacje mają na celu zobligowanie organu prowadzącego postępowanie do ustalenia prawdziwego stanu faktycznego, aby na tej podstawie w sposób zgodny z prawem wydać rozstrzygnięcie. Przepis, który ograniczałby w czasie możliwość inicjowania postępowania dowodowego, zdecydowanie osłabiłby ten obowiązek, skutkując tym, że fakty i dowody pozwalające ustalić prawdę obiektywną można byłoby zgłaszać jedynie w określonym terminie. Jego upływ skutkowałby tym, że nie będą one miały znaczenia w prowadzonym postępowaniu. Oznacza to, że organ będzie mógł wydać rozstrzygnięcie, nie wyjaśniając wszystkich okoliczności sprawy, pomijając dowody, których podatnik nie zgłosił w terminie. Nie można jednak tracić z pola widzenia tego, że o ile w postępowaniu cywilnym obowiązuje zasada skargowości i sąd wszczynają postępowanie jedynie na wniosek uprawnionego podmiotu, o tyle w mającym inkwizycyjny charakter postępowaniu podatkowym prymat wiedzie zasada oficjalności, która w pewnych sytuacjach nakazuje organowi wszczęcie postępowania z urzędu, celem zastosowania określonej konstrukcji wynikającej z przepisów materialnego prawa podatkowego. Pomiędzy właściwym przeprowadzeniem postępowania podatkowego a zastosowaniem określonej normy prawa materialnego zachodzi oczywista łączność. Nieprawidłowe ustalenie stanu faktycznego stanowiące konsekwencję ograniczenia strony w możliwości przedstawiania dowodów może prowadzić do nieprawidłowego zastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego. W prowadzonych przez organy podatkowe

postępowaniach nie chodzi o to, żeby szybko wydać decyzję, ale o to, aby wydać ją na podstawie zasady prawdy materialnej, czyli ustalony zgodnie z rzeczywistością stan faktyczny. Choć jest to rzecz oczywista, w kontekście pomysłu wprowadzenia analizowanej instytucji do spraw podatkowych zachodzi ryzyko, iż decyzje podatkowe mogą być wydawane na podstawie zasady prawdy formalnej, czyli tego, co zostanie przyjęte za udowodnione na potrzeby prowadzonego postępowania.

## Prekluzja dowodowa a inne regulacje proceduralne przewidziane w o.p.

Niezależnie od wyrażonych wątpliwości o charakterze systemowym warto wskazać, że potencjalne wprowadzenie instytucji prekluzji dowodowej bez gruntownego przebudowania całej regulacji działu IV o.p. pozostawałoby w opozycji do innych przepisów normujących procedury w sprawach podatkowych. Nie chcąc opisywać wszystkich z nich, warto jedynie tytułem przykładu rozważyć, jak miałyby się wprowadzenie takiej instytucji do: (1) możliwości składania wniosków dowodowych w zastrzeżeniach do protokołu kontroli (art. 291 § 1 o.p.); (2) przepisu wskazującego, iż w treści odwołania podatnik ma wskazać dowody na poparcie swoich twierdzeń (art. 222 o.p.) w sytuacji, w której decyzja została wydana w postępowaniu poprzedzonym kontrolą podatkową; (3) przepisów dotyczących postępowania dowodowego już po wniesieniu odwołania, czyli przeprowadzenia uzupełniającego postępowania dowodowego (art. 229) czy też postępowania w szerszym zakresie (art. 233 § 2), jeśli organ stwierdzi, że zachodzi potrzeba przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części i wydaje decyzję kasacyjną, przekazującą sprawę do ponownego rozpoznania (art. 233 § 2); (4) przepisów o postępowaniu dowodowym w ramach rozprawy administracyjnej (art. 200a i n.); (5) możliwości wznowienia postępowania z uwagi na ujawnienie nowych faktów lub dowodów (art. 240 § 1 pkt 5).

Zgodnie z proponowaną regulacją strona jest obowiązana powołać wszystkie fakty i dowody będące w jej posiadaniu na etapie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej bez zbędnej zwłoki, nie później niż do dnia zakończenia kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Jest to termin procesowy, w którym strona może dokonać zgłoszenia faktów i dowodów. Upływ tego terminu skutkuje tym, że strona nie będzie już mogła się na nie powołać. W przypadku kontroli podatkowej jej zakończeniem jest doręczenie protokołu kontroli (art. 291 § 4 o.p.), z kolei w przypadku kontroli celno-skarbowej doręczenie wyniku kontroli (art. 82 ust. 1 u.k.a.s.). A zatem podatnik fakty i dowody musi wskazać przed zapoznaniem się z tym, co wynika z protokołu kontroli lub wyniku kontroli. Niemniej jednak

to dopiero z protokołu kontroli lub wyniku kontroli może dowiedzieć się, jakie były ustalenia faktyczne i jaka jest ocena prawna sprawy będącej przedmiotem kontroli oraz jakie nieprawidłowości w przestrzeganiu przez niego przepisów prawa podatkowego stwierdzono i ewentualnie, dlaczego. Jak zatem kontrolowany może powołać się na jego zdaniem ważne okoliczności i wspierające je dowody, w sytuacji gdy o ustaleniach kontroli dowiaduje się dopiero z chwilą otrzymania protokołu kontroli? Ma antycypować, co zakwestionuje organ podatkowy? Podatnik, nie wiedząc, co tak naprawdę ustalili kontrolujący i nie znając ewentualnych naruszeń prawa podatkowego, nie może skutecznie się do nich ustosunkować, przedstawiając wcześniej stosowne dowody. Niemniej jednak warto wskazać, że doręczenie protokołu kończy kontrolę, ale stronie przysługuje prawo zgłoszenie zastrzeżeń i wyjaśnień do protokołu. I na tym etapie może już, co bezpośrednio wynika art. 291 § 1 o.p., wskazywać wnioski dowodowe. Do tych dowodów musi ustosunkować się organ kontrolujący. Tak więc strona, która nie zgłosiła dowodów do doręczenia protokołu, może to spokojnie zrobić w ciągu 14 dni po zakończeniu kontroli. Jak zatem rozstrzygnąć sytuację, w której jeden przepis ogranicza termin do zgłoszenia dowodów do chwili doręczenia protokołu kontroli (art. 187a § 1), w sytuacji gdy inny pozwala uczynić to później (art. 291 § 1 o.p.)? Wydawałoby się, że analizowany przepis niczego nie zmienia w aspekcie powoływania się przez strony na dowody w kontroli podatkowej i po jej zakończeniu. Można jednak mieć zasadne wątpliwości w tym zakresie po zapoznaniu się z § 2 proponowanego przepisu, gdzie został ustalony inny termin do zgłoszenia dowodów, „jeżeli postępowanie podatkowe w sprawie nie było poprzedzone kontrolą podatkową lub kontrolą celno-skarbową...”. Z tego wynika, że w postępowaniach poprzedzonych kontrolą podatkową lub celno-skarbową termin do zgłoszenia dowodów przez stronę upływa z dniem zakończenia kontroli. Łączna analiza tych paragrafów pozwala twierdzić, że jeżeli w sprawie była wszczęta kontrola, a następnie zostanie wszczęte postępowanie podatkowe, to podatnik może zgłosić dowody jedynie do momentu zakończenia kontroli. W późniejszym postępowaniu podatkowym w sprawie już tego zrobić nie może, chyba że, jak stanowi § 3, „strona uprawdopodobni, że nie zgłosiła ich we właściwym czasie bez swojej winy”. Przy takim brzmieniu przepisu oczami wyobraźni ujrzymy ogromne liczby spraw, w których osią sporu nie będzie to, czy dowód ma istotne znaczenie dla sprawy, ale czy jego ujawnienie nie było spóźnione w sposób zawiniony przez stronę. Przy tej okazji już tylko na marginesie warto zauważyć, że w sprawach cywilnych w wyniku ostatniej nowelizacji z 2019 r., wprowadzając w wielu przepisach prekluzję dowodową, ustawodawca częściowo złagodził ją, wskazując, iż strona po upływie określonych terminów może złożyć dowody, jeśli „uprawdopodobni, że ich powołanie nie było możliwe albo potrzeba ich powołania wynikła później” (art. 205<sup>12</sup> § 1, art. 344 § 2, art. 368

§ 1<sup>2</sup>, art. 381 k.p.c.). Już samo porównanie wyjątku przewidzianego w projekcie przepisu art. 187a § 3 o.p. i przepisów k.p.c. pokazuje, że nawet w sprawach cywilnych ustawodawca urealniał stosowanie tych przepisów i poluzował ograniczenia dowodowe – albowiem dopuszczone będzie powoływanie nowych dowodów, jeśli potrzeba taka wyniknęła z późniejszych okoliczności – czego jednak nie przewidziano w projekcie zmian o.p.

W istocie rzeczy, zgodnie z regulacją zaproponowaną przez projektodawcę, podatnik w toczących się postępowaniach podatkowych zostałby pozbawiony możliwości powoływania się na jakiegokolwiek inne fakty i dowody niż te, które ujawnił w kontroli podatkowej lub celno-skarbowej. Podatnik w postępowaniu podatkowym byłby w istocie rzeczy pozbawiony prawa do obrony swoich racji, nawet wówczas, gdy posiadałby stosowne dowody, tylko z tego powodu, że nie ujawnił ich na etapie kontroli. Nie mógłby tego zrobić nawet w odwołaniu od decyzji organu podatkowego, ponieważ termin na ujawnienie dowodów upłynął w dniu zakończenia kontroli. Jego czynny udział w postępowaniu podatkowym stałby się fikcją, ograniczającą się do „milczącego” uczestniczenia w czynnościach dokonywanych przez organ podatkowy. Tym samym przyjęcie proponowanego rozwiązania czyniłoby aktualnym pytanie o dalszy sens pozostawienia w o.p. przepisów o postępowaniu dowodowym w toku postępowania odwoławczego. Organ odwoławczy w postępowaniu podatkowym nie jest związany ustaleniami organu, który wydał decyzję w sprawie, ani żądaniami i zarzutami zawartymi w odwołaniu. Pozwala to przyjąć, że ma on obowiązki procesowe nie mniejsze niż organ, który wydał zaskarżone rozstrzygnięcie. Jeżeli organ odwoławczy dostrzeże, że w materiale dowodowym istnieją braki lub sprzeczności, czy też zauważy uchybienia w zakresie ustaleń stanu faktycznego bądź czynności postępowania podejmowanych w celu jego wyjaśnienia, to od organu będzie zależało, w jaki sposób mankamenty te zostaną naprawione. Jeśli chodzi o eliminowanie tego typu nieprawidłowości, to przed organem odwoławczym rysują się dwie możliwości. Organ może uchylić zaskarżone rozstrzygnięcie i przekazać sprawę do ponownego rozpoznania organowi I instancji (art. 233 § 2) lub przeprowadzić dodatkowe uzupełniające postępowanie dowodowe (art. 229), w tym w ramach rozprawy podatkowej (art. 200a) – i w zależności od jego wyników wydać decyzję merytoryczną.

Niezależnie od wyżej wspomnianej kwestii przyjęcie tego rozwiązania ograniczyłoby też mocno prawo podatnika do wnioskowania o wznowienie postępowania, o ile wcześniej była kontrola. Jeżeli dowody mogą być zgłoszone tylko do zakończenia kontroli, to jak skutecznie powołać się nowe dowody i okoliczności faktyczne, o których organ podatkowy nie wiedział wydając decyzję, co jest jedną z podstawowych przesłanek wznowienia postępowania (art. 240 § 1 pkt 5 o.p.)?

Jeżeli podatnik nie powołał się na te dowody na etapie kontroli, sądząc, na przykład, że nie mają one znaczenia w sprawie, to – zgodnie z projektowaną regulacją – nie będzie już mógł się na nie powołać w postępowaniu przed obiema instancjami i we wniosku o wznowienie postępowania. Nie trzeba uzasadniać, że nie ma to nic wspólnego z rzetelnym procesem podatkowym, o realizacji innych zasad postępowania nie wspominając.

## **Prekluzja dowodowa w postępowaniach niepoprzedzonych kontrolą podatkową albo kontrolą celno-skarbową**

Podstawowym terminem zgłoszenia dowodów w postępowaniach podatkowych niepoprzedzonych kontrolą podatkową lub celno-skarbową jest dzień upływu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego wyznaczonego przez organ podatkowy I instancji na podstawie art. 200 § 1 lub 3. Podatnik ma 7 dni na to, żeby skorzystać z prawa do zapoznania z się z materiałem dowodowym, i w tym samym terminie może – zgodnie z projektem – wskazać na nowe fakty i dowody. Problem w tym, że podatnik po zapoznaniu się z tym materiałem nie wie, jaka będzie decyzja organu podatkowego, ani też nie zna jej uzasadnienia. Jak może zatem przedstawić wszystkie fakty i dowody, jeżeli nie wie czego się będzie od niego domagał organ w decyzji? Przypomina to sytuację, w której oskarżony jest zobligowany do przedstawienia dowodów swojej niewinności przed dostarczeniem mu aktu oskarżenia. Podatnik bez znajomości decyzji i jej uzasadnienia nie jest w stanie przedstawić faktów i dowodów przeciw argumentom podniesionym przez organ podatkowy. Nie będzie mógł ich również przedstawić w odwołaniu od decyzji organu podatkowego. Z brzmienia art. 187a § 2 wynika, że termin do powołania się przez podatnika na fakty i dowody upływa z końcem terminu do zapoznania się z materiałem dowodowym wyznaczonym przez organ I instancji. A sam przepis, co już zostało podniesione, dotyczy wszystkich postępowań w sprawie niepoprzedzonych kontrolą podatkową lub celno-skarbową. Nie jest to sytuacja komfortowa dla podatnika, który może powołać się na wszystkie fakty i dowody, nie wiedząc, czego chce od niego organ podatkowy, a gdy już się dowie (dostanie decyzję), to zrobić tego już nie może. Paradoksalnie ograniczenie to nie występuje w przypadku decyzji wydawanych w postępowaniach w sprawach określonych w art. 200 § 2 o.p. Są to z reguły proste sprawy kończące się wydaniem decyzji na podstawie informacji przedstawionych przez podatnika, takie jak np. coroczny wymiar podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego, ustalenie w decyzji podatku od spadków i darowizn, umorzenie zaległości z urzędu, zabezpieczenie, zaliczenie wpłaty, nadpłaty lub

zwrotu podatku, wygaśnięcie decyzji. W takich postępowaniach nie zawiadamia się podatnika o możliwości zapoznania się ze zgromadzonym materiałem dowodowym. Z tego powodu w analizowanym projekcie ustalono, że w tych sprawach można zgłaszać fakty i dowody do dnia upływu terminu do wniesienia odwołania. Podatnik może zatem powołać się na nowe dowody w odwołaniu od decyzji, co będzie skutkowało tym, że będą one rozpatrywane dopiero przez organ II instancji, chyba że organ, który wydał decyzję, uzna, że odwołanie zasługuje na uwzględnienie w całości (art. 226 § 1 o.p.). W ten sposób te proste sprawy będą musiały być w większości rozpatrywane przez II instancję, co na pewno nie przyczyni się do przyspieszenia załatwienia sprawy. Sytuacja ulegnie zmatwianiu, jeżeli podatnik po otrzymaniu decyzji powoła się na nowe dowody istotne w sprawie, ale nie złoży odwołania. Organ podatkowy, który wydał decyzję, może ją zmienić po upływie terminu do złożenia odwołania w trybie wznowienia postępowania. To także nie przyczyni się do skrócenia postępowania, co jest deklarowanym celem projektowanej regulacji.

Niezależnie od wyżej wskazanych wątpliwości wskazujących, iż proponowane rozwiązanie nie jest właściwe w procedurze podatkowej, istotne zastrzeżenia co do samej konstrukcji można mieć także do brzmienia § 3 art. 187a. Zgodnie z nim fakty i dowody znane stronie, a wskazane po upływie terminu, o którym mowa w § 1 i 2, organ podatkowy pominię, chyba że strona uprawdopodobni, że nie zgłosiła ich we właściwym czasie bez swojej winy. Jest to swoisty „wentyl bezpieczeństwa” umożliwiający podatnikowi powołanie się po terminie na dowody, co łagodzi nadmierny rygorystyczny tej regulacji. Pewne wątpliwość nasuwa zwrot „organ podatkowy pominię”. Można go interpretować jako bezwzględny zakaz uwzględnienia przez organ podatkowy w postępowaniu dowodu zgłoszonego przez podatnika po terminie, co stanowi kolejne ograniczenie, tym razem organu prowadzącego postępowanie w ustaleniu prawdy materialnej.

## Podsumowanie

Ostatnie kilka lat to okres intensywnych zmian, które dotyczą różnych gałęzi prawa, w istotny sposób modyfikujących system prawny. W obszarze prawa podatkowego to czas podejmowania działań „uszczelniających” oraz tworzenia instrumentów, które w założeniu mają zwiększyć sprawność działania organów podatkowych. Wprowadzając w życie te regulacje, zarówno w zakresie przepisów prawa materialnego, jak i procedur, ustawodawca działa szybko, nie licząc się z krytycznymi uwagami, co sprawia, że na plan dalszy schodzi doskonalenie i usprawnianie istniejących instytucji proceduralnych. Dostrzegamy, iż prawodawca w ostatnim

okresie próbuje działać w sposób zaburzający – i tak z natury rzeczy nierówną – pozycję pomiędzy podatnikiem a administracją podatkową. Jednocześnie wprowadza regulacje wadliwe, a do tego demolujące dotychczasowe konstrukcje prawne. Ten jednostronnie profiskalny charakter mają również kolejne zmiany w zakresie procedur kontrolnych, w tym związane z zamysłem wprowadzenia prekluzji dowodowej. Póki co prace te zostały wstrzymane i miejmy nadzieję, że nie będą reaktywowane w przyszłości. Niemniej jednak, choć zamysł wprowadzenia instytucji prekluzji dowodowej w sprawach podatkowych traktujemy jako chybiony, niezależnie od wyżej wyrażonych wątpliwości przy okazji może stać się przyczynkiem do sformułowania kilku generalnych wniosków.

Po pierwsze, jednym z celów, jakie przyświecały uchwalaniu ordynacji podatkowej, było zwiększenie zakresu ustawowej ochrony uczestników postępowania podatkowego<sup>35</sup>, choć rzeczywiście zaprzepaszczona została szansa stworzenia nowoczesnego aktu prawnego, chroniącego w zrównoważony sposób interesy zarówno podatników, jak i związków publicznych<sup>36</sup>. Dziś przyjęcie takich kuriozalnych pomysłów, jak zaproponowany, nie tylko będzie skutkowało dalszym regresem w zakresie praw strony, ale wypaczy cały model postępowania podatkowego i uczyni przepisy o.p. jeszcze mniej spójnymi.

Po drugie, nie powinno budzić żadnych wątpliwości to, że nie można podporządkowywać wymogów proceduralnych związanych z przebiegiem postępowania (jego formami, terminami dokonywania czynności), w szczególności związanych z postępowaniem dowodowym, założeniom celowościowym, uzasadnianym koniecznością realizowania określonych norm materialnego prawa podatkowego, jak to uczyniono we wskazanym projekcie. Czytelność zamiaru wprowadzenia instytucji prekluzji jest oczywista: wygoda administracji skarbowej. Niemniej jednak taka propozycja budzi szereg zastrzeżeń zarówno systemowych, jak i technicznych. Z uwagi na ingerencyjny charakter norm prawa podatkowego w przypadku mechanizmu realizacji zobowiązań w drodze samoobliczenia w podatkach mających podstawowe znaczenie z fiskalnego punktu widzenia oparcie postępowania podatkowego na założeniach postępowania inkwizycyjnego jest słuszne i nie powinno być modyfikowane tego typu regulacjami właściwymi dla spraw cywilnych. Choć wprowadzenie instytucji ciężaru dowodu i koncentracji materiału dowodowego w sprawach cywilnych dynamizuje postępowanie dowodowe, to jednak w sprawach cywilnych określa jednocześnie wynik merytoryczny sporu w sytuacji, gdy strona nie udowodni faktów istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, z uwagi na istniejącą

<sup>35</sup> J. Gluchowski, *Ordynacja podatkowa: oczekiwania, treść, ocena*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998, s. 51.

<sup>36</sup> B. Brzeziński, *Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1997, 11, s. 3.



zasadę sporności. Choć w sprawach podatkowych dość często potocznie mówi się o „sporze pomiędzy organem a stroną postępowania”, to jest to spór z natury rzeczy związany z kolizją interesów faktycznych, a z taką zasadą w jej cywilistycznym rozumieniu nigdy nie będziemy mieć do czynienia. Na gruncie aktualnie obowiązujących regulacji, w ramach których organ podatkowy ma jasno określone obowiązki w zakresie dowodzenia, często języczkiem uwagi są zaniechania w zakresie przedstawienia dowodów przez stronę postępowania czy nawet stwierdzenia, iż strona nie udowodniła określonych faktów. Wprowadzenie prekluzji w takim kształcie i na takim etapie prowadzenia sporu z organem podatkowym ma być remedium na indolencję administracji skarbowej i dość poręcznym uzasadnieniem dla szybszego i – jak można sądzić – mniej kłopotliwego kończenia spraw podatkowych poprzez wydanie decyzji.

Po trzecie, skoro administracji skarbowej rzeczywiście zależy na zwiększeniu efektywności postępowania, to dlaczego instytucja rozprawy – niezależnie od tego, że w drodze *desuetudo* pewnie przestanie niebawem obowiązywać – w dalszym ciągu jest umiejscowiona w postępowaniu odwoławczym? Dobrym rozwiązaniem byłoby umożliwienie przeprowadzenia rozprawy przez organ I instancji. To właśnie zmiana umiejscowienia tej instytucji pozwoliłaby w sposób sprawniejszy, zapewniający koncentrację materiału dowodowego ustalać stan faktyczny już na etapie postępowania w I instancji. Być może, pozwoliłoby to osiągnąć realizację zasady koncentracji materiału dowodowego, bezpośrednio, szybkości, prostoty bez uciekania się do konstrukcji prekluzji dowodowej.

## Bibliografia

- Bigo T., *Ochrona interesu indywidualnego w projekcie kpa*, „Państwo i Prawo” 1960, 3.
- Borkowski J., *Normy prawa materialne i formalne a pojęcie procedury administracyjnej*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1982, 28.
- Brzeziński B., Masternak M., *O tak zwanym ciężarze dowodu w postępowaniu podatkowym*, „Przegląd Podatkowy” 2004, 5.
- Brzeziński B., *Ordynacja podatkowa*, „Przegląd Podatkowy” 1997, 11.
- Dawidowicz W., *Zarys procesu administracyjnego*, Warszawa 1989.
- Etel L., *Decyzje określające i stwierdzające nadpłatę*, [w:] *Ordynacja podatkowa w praktyce. Materiały konferencyjne*, Białystok 2007.
- Etel L., *Udzielanie przedsiębiorcom ulg w spłacie podatków*, „Prawo i Podatki” 2007, 9.
- Gajda-Roszczyńska K., *System koncentracji materiału procesowego po zmianach wprowadzonych na mocy ustawy z 4.07.2019 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania cywilnego oraz niektórych innych ustaw w postępowaniu zwyczajnym*, „Polski Proces Cywilny” 2020, 1.

- Głuchowski J., *Ordynacja podatkowa: oczekiwania, treść, ocena*, [w:] *Księga pamiątkowa ku czci docenta Eligiusza Drgasa. Studia z zakresu ordynacji podatkowej*, Toruń 1998.
- Izydorczyk J., *Zasada prawdy materialnej a prekluzja dowodowa w postępowaniu karnym odwoławczym*, [w:] Z. Sobolewski, G. Arytmiak (red.), *Zasada prawdy materialnej*, Kraków 2006.
- Klich-Rump J., *Podstawa faktyczna rozstrzygnięcia sądowego w procesie cywilnym*, Warszawa 1977.
- Klonowiecki W., *Strona w postępowaniu administracyjnym*, Lublin 1938.
- Kmieciak R., *Prawo dowodowe. Zarys wykładu*, Warszawa 2008.
- Kuberska W., *Prekluzja materiału procesowego jako sposób koncentracji procesu cywilnego*, cz. 1, „Radca Prawny” 2008, 3.
- Piasecki K., *Wyroki sądów pierwszej instancji, sądów apelacyjnych oraz sądu najwyższego w sprawach cywilnych, handlowych i gospodarczych*, Warszawa 2007.
- Resich Z., *Badania interdyscyplinarne z zakresu prawa procesowego*, „Państwo i Prawo” 1983, 11.
- Siedlecki W., *Prawo procesowe cywilne a inne działy prawa*, „Kraakowskie Studia Prawnicze” 1969, 3–4.
- Siedlecki W., *Rola sądu w postępowaniu cywilnym*, „Państwo i Prawo” 1966, 12.
- Siedlecki W., *Zasada kontradyktoryjna i zasada śledcza w polskim procesie cywilnym*, „Państwo i Prawo” 1953, 1.
- Strzelec D., *Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych*, Warszawa 2015.
- Strzelec D., *Przepisy postępowania podatkowego a przepisy innych gałęzi prawa procesowego – cechy przesadzające o kształcie postępowania*, „Przegląd Prawa Publicznego” 2011, 11.
- Tarno J.P., *Stosowanie kodeksu postępowania administracyjnego jako sterowanie społeczne*, „Studia Prawo-Ekonomiczne” 1983, 31.
- Turek J., *Czynności dowodowe sądu w procesie cywilnym*, Zakamycze 2003.
- Wajnes I., *Ochrona praw i interesów jednostki w postępowaniu administracyjnym*, Wilno 1939.
- Wengerek E., *Koncentracja materiału procesowego w postępowaniu cywilnym*, Warszawa 1958.
- Wierzbowski M. (red.), *Postępowanie administracyjne – ogólne, podatkowe, egzekucyjne i przed sądami administracyjnymi*, Warszawa 2007.
- Wiśniewski T., *Przebieg procesu cywilnego*, Warszawa 2013.
- Zieliński Z., *Postępowanie cywilne. Kompendium*, Warszawa 2006.