

ANDRZEJ GOMUŁOWICZ

## ZASADA *AEQUITAS* A ORZECZNICTWO PODATKOWE SĄDOWNICTWA ADMINISTRACYJNEGO

### I. *AEQUITAS* A PRAWO

Ulpian, rzymski jurysta (II/III w. n.e.), wyjaśniając treść i znaczenie maksymy *res iudicata pro veritate accipitur*<sup>\*</sup>, dowodził, że *res iudicata*, nie jest prawdą przez fakt rozstrzygnięcia jej w sentencji wyroku, lecz – co najwyżej – zbliża się do prawdy (*accipitur* – wchłania ją), o ile zbudowana jest na prawdziwych przesłankach<sup>1</sup>. Kwestia sentencji wyroku sądowego i wspierających ją argumentów jest tym, co w orzekaniu może dzielić sędziów stojących przed dylematem rozstrzygnięcia – często złożonego, a jednocześnie o dużej doniosłości – zagadnienia prawnego. Sędziowskie cnoty, które według Ulpiana wspomagają każdy proces orzeczniczy, to zarówno mądrość, jak i rozważa, opanowanie, a także poszukiwanie – s p r a w i e d l i w o ś c i.

Istotą orzekania jest wartość, którą rzymscy juryści określali słowem *aequitas*. Uważali, że o wartości prawa, o jego sile, decyduje nie tylko słuszność stanowionego prawa, ale także słuszność wydawanych wyroków. Jeżeli istnieje zbieżność merytoryczna w stanowieniu i wykonywaniu prawa, to taki stan wskazuje na realizację *aequitas* w życiu społecznym. Kształtuje bowiem zgodnie ze standardem słuszności zarówno obowiązki, jak i uprawnienia jednostki.

Dla Ulpiana maksyma *ius est ars boni et aequi*<sup>\*\*</sup> nie jest wyłącznie wypowiedzią o znaczeniu retorycznym. Ma głęboki sens, albowiem traktuje prawo jako sztukę, tj. umiejętność rozumianą jako współtworzenie dobrego prawa podczas jego stosowania w poszanowaniu dla standardu słuszności.

Sokrates (V/IV w. p.n.e.), grecki filozof, jeden z najwybitniejszych myślicieli starożytności i twórca etyki politycznej, przyjmował, że nikt świadomie nie postępuje źle. Błąd może popełnić tylko taki człowiek, któremu brak poznania<sup>2</sup>.

---

\* Prawomocne orzeczenie przyjmowane jest za prawdę. (Wszystkie przypisy oznaczone asterykiem pochodzą od redakcji).

<sup>1</sup> S. J. Karolak, *Sprawiedliwość. Sens prawa. Eseje*, Kraków 2005, s. 15: „Prawo, aby mogło uczynić zadość swej godności, musi opierać się na wiedzy, na umiejętności rozpoznania, a następnie stosowania tego, co dobre i słuszne. Ferowane przez sędziów wyroki mają pewien walor prawdy. Byłoby ideałem, gdyby zawsze odzwierciedlały prawdę. Jeśli jednak tak nie jest, to przyjmuje się, że do prawdy się zbliżają”.

<sup>\*\*</sup> Prawo jest sztuką dobra i sprawiedliwości.

<sup>2</sup> Zob.: A. Krokiewicz, *Sokrates*, Warszawa 1958; I. Krońska, *Sokrates*, Warszawa 1985.

O moralnych preferencjach rozstrzyga zawsze świadomość dobra, czyli wiedza. I taką wiedzą, w ocenie Sokratesa, powinien kierować się sędzia, zwłaszcza że życiem rządzą niewzruszone zasady etyczne.

Sędziego postrzegał Sokrates jako uosobienie sprawiedliwości, a sędzia sprawiedliwy ma takie cechy, które czynią go gwarantem sprawiedliwego wymiaru prawa. Wśród tych cech, jako podstawowe, wskazywał Sokrates – „rozumienie treści prawa, bezstronność orzekania, roztropny namysł, skrupulatne przemyśliwanie”.

Marek Tulliusz Cynceron (II/I w. p.n.e.) zwracał uwagę na to, że w procesie stosowania prawa zdarza się i tak, że „*existunt etiam saepe iniuriae calumnia quadam et nimis callida sed malitiosa iuris interpretatione*”, czyli „krzywdy wynikają też często z jakiegoś przekręcenia, czy nazbyt wnikliwego, lecz złośliwego tłumaczenia prawa”<sup>3</sup>. Dlatego Cynceron wskazuje, że ideę sądownictwa, a także budowanie jego autorytetu, należy widzieć przez pryzmat uniwersalnego dobra, któremu służy zawód sędziego – tj. sprawiedliwości. Uświadamia, że sędziowie są także odpowiedzialni za świat, w którym żyjemy.

Na krucyfiksie umieszczonym w sali Trybunału Koronnego w Lublinie sędziowie, którzy tam orzekali, mogli przeczytać łacińską paremię – *iustitias vestras iudicabo*<sup>4</sup>; paremia ta umieszczona jest obecnie na kolumnach Sądu Najwyższego w Warszawie. Przypomina ona o tym, że co prawda wzgórze kapitolńskie dało nam prawo, ale inne wzgórze, a mianowicie Golgota, uzmysłowiło, że prawo musi reprezentować w swej treści pewne uniwersalne wartości.

Poszukiwanie odpowiedzi na pytanie, co jest w prawie dobrym, a co jest złym, co wiedzie ku słuszności rozstrzygnięcia, dzieli i będzie dzielić sędziów; analizując okoliczności konkretnego przypadku, *ad casum*, zwłaszcza wówczas gdy rozwiązania prawne nie są jednoznaczne, sędziowie mogą budować tezy rozstrzygnięcia, opierając je na odmiennych argumentach. Z mocnym wewnętrznym przekonaniem, że jest to właściwy sposób rozumienia przepisów, albowiem przemawiają za nim silniejsze racje merytoryczne, aniżeli te racje, na które wskazują sędziowie prezentujący odmienne tezy i odmienne argumenty na ich uzasadnienie.

Każdy z sędziów szuka sprawiedliwego rozstrzygnięcia, każdemu bowiem „miłe jest światło prawdy”. Sędziowie mają tym samym na uwadze maksymę, zgodnie z którą w stosowaniu prawa *nihil est veritatis luce dulcius* („nic nie jest miłsze od światła prawdy”). Sędziowie jednak nie są nieomylni, co dobrze oddaje wywodząca się także z kultury jurysprudencki rzymskiej maksyma *errare humanum est*. „Błądzenie jest taką samą ludzką rzeczą”, jak uczenie się na błędach (*errando discimus*).

<sup>3</sup> Marcus Tullius Cicero, *O powinnościach*, w: idem, *Pisma filozoficzne*, t. 2: *O państwie. O prawach. O powinnościach. O cnotach*, tłum. W. Kornatowski, Kraków 1960, s. 343-344.

<sup>4</sup> Sprawiedliwość naszą będą sędzić (przyp. red.). W. Wołodkiewicz (red.), *Łacińskie inskrypcje na kolumnach Sądu Najwyższego Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2001; S. J. Karolak, *Sprawiedliwość. Sens prawa*, Warszawa 2007, s. 186 i n.

## II. *DUBITANDO AD VERITATEM PERVENIMUS\**

Sędzia, formułując tezę, zgodnie z którą „strona postępowania sądowo-administracyjnego, składająca wniosek o przywrócenie terminu do uiszczenia wpisu od skargi (art. 87 § 1 p.p.s.a.<sup>5</sup>), odrzuconej z powodu jej nieuiszczenia w terminie (art. 220 § 3 p.p.s.a.), nie ma obowiązku złożenia nowej skargi razem ze wspomnianym wnioskiem”<sup>6</sup>, wskazał, że problem stosowania prawa to nie tylko zagadnienie kompetencji związanych z wiedzą i fachowością, ale także rozumienie racji i podstaw aksjologicznych, na których budowana jest kultura prawna. Sędzia połączył w jedną, spójną całość, w sposób przekonujący racje prawne z silnie zaznaczonymi racjami aksjologicznymi; jest to wyraźne przesłanie, że autorytet sędziego budowany jest przez sprawiedliwe stosowanie prawa.

Konstrukcje prawne przyjęte w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi uzasadniają konieczność dostrzegania w nich aspektu aksjologicznego. Sędzia przy orzekaniu nie może pominąć wartościowania rozwiązań prawnych. Moralna wrażliwość na prawo stanowi bowiem cechę nierozzerwalnie związaną z wymiarem sprawiedliwości. Moralna wrażliwość na prawo stanowiła dostatecznie mocny argument, który pozwolił sędziemu przyjąć i uzasadnić tezę, że na gruncie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi nie istnieje potrzeba ani celowość przyjmowania konstrukcji, według której razem z wnioskiem o przywrócenie terminu należy ponownie złożyć skargę uprzednio odrzuconą. Złożenie wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia skargi albo środka odwoławczego, uprzednio odrzuconych, „oznacza w sposób dorozumiany, że strona wnosi nową skargę, albo środek odwoławczy o treści identycznej jak w pismach pierwotnych”. Strona ma przy tym oczywiste prawo, by złożyć nowe pismo – łącznie z wnioskiem o przywrócenie terminu – zmieniając wnioski i treść pism odrzuconych. „Jeżeli jednak tego nie uczyni, odżywa skarga dotychczasowa. To samo dotyczy dotychczasowego środka odwoławczego”.

Sędziemu wydającemu postanowienie towarzyszyło poczucie konsekwencji zarówno prawnych, jak i aksjologicznych za treść sformułowanej tezy. Wspiera to autorytet nie tylko sędziego, ale sądu administracyjnego, albowiem zwiększa społeczne zaufanie do wymiaru sprawiedliwości.

Sędziowie, którzy wydali tezę wyroku, że „niedopuszczalną w świetle art. 127 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. nr 137, poz. 926 ze zm.)<sup>7</sup> jest sytuacja, w której organ odwoławczy uchyla decyzję organu pierwszej instancji i orzeka, co do istoty sprawy (art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) Ordynacji podatkowej) jeżeli sam określił podstawę opodatkowania w drodze oszacowania, stosując inną metodę niż przyjęta przez organ pierwszej instancji”, przypomnieli o znaczeniu i sensie maksymy – *ius est a iustitia*

\* Wątpiąc, dochodzimy do prawdy.

<sup>5</sup> Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. 2002, Nr 153, poz. 1270 ze zm. (dalej jako: p.p.s.a.).

<sup>6</sup> Postanowienie NSA z 25 stycznia 2008 r., II FZ 646/07.

<sup>7</sup> Dalej jako: o.p.

*appellatum* („prawo wywodzi swe imię ze sprawiedliwości”)<sup>8</sup>. Dowiedli, że decyzja podatkowego organu odwoławczego, wydana na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p., sprawiła, że prawo rozminęło się z *recta ratio*. Trafnie też argumentowali, że rozziew pomiędzy sposobem zastosowania i rozumienia przez podatkowy organ odwoławczy normy prawnej ujętej w przepisie art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p. a *recta ratio* prowadzi do unicestwienia prawa, i to w bardzo szerokim aspekcie.

Teza i wspierający ją wywód prawny – klarowny i precyzyjny w argumentacji – przypominają o znaczeniu zasad ogólnych postępowania podatkowego. Wszak sędziowie problem interpretacyjny art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p. ujęli w kontekście znaczenia zasady dwuinstancyjności postępowania, zasady zaufania do organów podatkowych, zasady czynnego udziału podatnika w postępowaniu. A zatem przypomnieli, jaki jest sens zasady pewności prawa podatkowego i jak tę zasadę należy rozumieć.

Z przepisu art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p. nie wynika uprawnienie organu odwoławczego do skorygowania podstawy decyzji przez przyjęcie odmiennej metody szacowania podstawy opodatkowania, różniącej się od tej, którą zastosował organ pierwszej instancji, przy równoczesnym uchyleniu tej decyzji i orzeczeniu co do istoty sprawy. Jeżeli organ odwoławczy uwzględni w decyzji podatkowej te elementy, które nie były przedmiotem postępowania w pierwszej instancji, to w sposób oczywisty narusza zasadę dwuinstancyjności.

Istota dwuinstancyjności polega także i na tym, że organ odwoławczy obowiązany jest do rozpoznania sprawy co do istoty tylko wówczas, gdy na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego doszło do niezbędnych ustaleń dotyczących stanu faktycznego sprawy, a ewentualnych braków nie można uzupełnić w trybie art. 229 o.p., z przyczyn leżących po stronie organu pierwszej instancji.

Każda istotna zmiana merytoryczna rozstrzygnięcia musi być dokonywana w taki sposób, aby podatnikowi przysługiwał środek zaskarżenia w obrębie postępowania instancyjnego. A zatem gdy organ odwoławczy w zasadniczy sposób zmienia ustalenia organu pierwszej instancji, dochodzi zarówno do naruszenia zasady dwuinstancyjności, a także do naruszenia dwóch innych istotnych dla respektowania praw podmiotowych podatnika zasad, tj. zasady zaufania do organu podatkowego (art. 121 § 1 o.p.), oraz zasady czynnego udziału podatnika w postępowaniu (art. 123 § 1 o.p.).

Uchylenie decyzji organu pierwszej instancji albo w całości, albo w części i orzeczenie w tym zakresie co do istoty sprawy jest możliwe tylko wówczas, gdy organ odwoławczy nie ma wątpliwości co do stanu faktycznego i nie stwierdza potrzeby przeprowadzenia dodatkowego postępowania w celu uzupełnienia dowodów i materiałów w sprawie. Teza wyroku i jej uzasadnienie ostrzegają przed bezmyślnym i mechanicznym stosowaniem przez organy podatkowe art. 233 § 1 pkt 2 lit. a o.p.

Święty Iwo, patron prawników, zasłynął jako sprawiedliwy sędzia, albowiem „w każdej sprawie starannie szukał prawdy, a kiedy ją znalazł, jako

<sup>8</sup> Wyrok NSA z 6 maja 2009 r., II FSK 1794/08.

żarliwy promotor sprawiedliwości, wymierzał każdemu sprawiedliwość, nigdy nie zważając na jego pozycję społeczną<sup>9</sup>.

Sędziowie, którzy wydali tezę wyroku, odnaleźli prawdę i wskazali, że w procesie orzeczniczym ważne są wartości związane z ideą *Iustitia* i ideą *Veritas*.

Jednym z istotnych problemów w orzecznictwie sądowym jest zasadność wyłączenia sędziego z orzekania w danej sprawie. W jednej z tez, ważkiej i istotnej, rozstrzygnięto, że „wyłączenie sędziego, o którym mowa w art. 19 ustawy z dnia 30-08-2002 r. – prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) ma zapewnić obiektywizm sądu i nie może być ono traktowane, jako możliwość eliminowania w postępowaniu sędziów, których strona uznaje za nieodpowiadających subiektywnemu pojmowaniu swoich interesów”<sup>10</sup>.

Bezstronność sędziego prowadzi wprost do obiektywizmu w rozstrzyganiu danej sprawy; musi też wywoływać refleksję dotyczącą emocjonalnego stosunku do sprawy będącej przedmiotem rozstrzygnięcia, bądź też emocjonalnego stosunku do strony<sup>11</sup>. Bezstronność sędziego oznacza także, że „sędzia jest wolny od namiętności” i że „sędzia nie powinien kierować się własnym interesem, swoimi skłonnościami i osobistymi pobudkami, które mogłyby go zwieść”<sup>12</sup>. Istotnym aspektem bezstronności jest wyłączenie się sędziego z rozpatrywania konkretnej sprawy. O tym, czy i kiedy sędzia powinien – aby zachować obiektywizm – wyłączyć się, decyduje sędziowskie sumienie, analizujące całokształt uwarunkowań prawnych i faktycznych. Sędzia musi respektować standardy sędziowskiej etyki, przede wszystkim po to, by wydać sprawiedliwy wyrok. Sędzia, który sprzeniewierza się zasadzie bezstronności i zasadzie obiektywizmu, bywa postrzegany jako „[...] sędzia niesprawiedliwy i niemoralny”<sup>13</sup>. Taki sędzia, „[...] będąc niegodnym zaufania sprawowałby w społeczeństwie władzę wstrętną, tyranie, wobec której tylko strach nakazywałby posłuszeństwo”<sup>14</sup>.

Sędzia, który wydał i uzasadnił tezę postanowienia, rozstrzygnął dylematy dotyczące zastosowania art. 19 p.p.s.a. Względne przesłanki wyłączenia sędziego mają bardzo szeroki kontekst, dlatego sędzia musiał rozważyć wielorakie racje. Przede wszystkim konstytucyjne prawo do rzetelnego procesu przed sądem administracyjnym. Jest to dobro tak samo chronione konstytucyjnie, jak sędziowska niezawisłość. Musiał rozstrzygnąć, jakie są relacje pomiędzy tymi dwoma dobrami. Należało też – co sędzia uczynił – poddać pogłębionej analizie *ratio legis* zastosowania instytucji wyłączenia sędziego z uwagi na względne przesłanki ustawowe.

Uzasadniając tezę postanowienia, sędzia wskazał na cztery argumenty. Przede wszystkim, uznał, że okoliczność, która może wywołać uzasadnioną wątpliwość co do bezstronności sędziego w danej sprawie musi być realna,

<sup>9</sup> E. Waliszewska, *Św. Iwo patron prawników*, Poznań 2003, s. 13.

<sup>10</sup> Postanowienie NSA z 22 lutego 2008 r., II FZ 60/08.

<sup>11</sup> Z. Tabor, T. Pietrzykowski, *Bezstronność jako pojęcie prawne*, w: *Prawo a wartość. Księga Jubileuszowa profesora Józefa Nowaka*, Kraków 2003, s. 273 i n.

<sup>12</sup> Na ten temat zob.: P. H. Holbach, *Etokracja*, Warszawa 1979, s. 60 i n.

<sup>13</sup> *Ibidem*, s. 57 i n.

<sup>14</sup> *Ibidem*.

a nie potencjalna. Ponadto do wyłączenia sędziego nie może być wystarczającym argumentem podejrzliwość strony co do bezstronności sędziego, wynikająca z urojeń lub przeczuień strony. Zarzut bezstronności musi być wsparty wskazaniem poważnych powodów, które obiektywnie spowodowałyby utratę zaufania co do bezstronności sędziego. Istotne jest również i to, by wątpliwości co do bezstronności sędziego były uzasadnione, a to wiąże się z koniecznością sformułowania odpowiednich argumentów.

Bezstronność sędziego musi być kanonem postępowania; jest istotnym warunkiem rzetelnego postępowania przed sądem administracyjnym. Bezstronność ma wiele odniesień. Przede wszystkim oznacza, że sędzia w wykonywaniu swoich obowiązków nie może okazywać przychylności, uprzedzeń, niechęci. Bezstronność to także wolność sędziego od emocji. A przecież emocje są naturalnym elementem ludzkiego życia. Dlatego sędzia, tak jak każdy, jest na emocje podatny<sup>15</sup>. Jednakże „sędzia jest wielki, jeśli wznosi się ponad małostkowość ciasnych umysłów”<sup>16</sup>. Zdarza się, że podatnik, z uwagi na całokształt uwarunkowań sprawy, może wzbudzać u sędziego niechęć, złość, utwierdzać sędziego w przekonaniu – często tylko podświadomie – o tym, że nie jest on wzorem cnót obywatelskich i w zakresie realizacji obowiązku podatkowego jest nierzetelny. Co ma uczynić sędzia, by w takim przypadku przekroczyć „barierę niechęci”? Jest to istotny problem, albowiem jeżeli tego nie uczyni, to nie wyda sprawiedliwego wyroku<sup>17</sup>. Wolność sędziego od emocji musi dotyczyć całego toku postępowania sądownoadministracyjnego. Dlatego sędzia, respektując racje prawne, jak i racje etyczne związane z w pełni niezawisłym i bezstronnym orzekaniem, dbając o standard obiektywizmu sędziowskiego, sędziowskiej prawości, musi zwrócić się ku swemu sumieniu. Musi zastanowić się, czy nie należy wyłączyć się z rozstrzygania sprawy.

*Ratio legis* rozwiązania prawnego dotyczącego wyłączenia sędziego jest oczywista. Jest to forma realizacji konstytucyjnego prawa do sądu. Musi być także pojmowana jako eliminowanie wszelkich przyczyn, które mogą skutkować jakimikolwiek wątpliwościami co do bezstronności i obiektywizmu sędziego w rozpoznawaniu określonej sprawy<sup>18</sup>. Bezstronność sędziego w stosunku do uczestników postępowania jest istotną cechą sędziowskiej niezawisłości<sup>19</sup>.

Wątpliwości skarżącego co do bezstronności sędziego wzbudziło to, że sędzia jako przewodniczący uczestniczył w wydawaniu wyroków, których stan faktyczny i prawny był podobny lub tożsamy z występującymi w sprawie skarżącego. Skarżący uznał, że wyrażenie przez sędziego poglądu na temat zagadnienia związanego z przedmiotem rozstrzygnięcia w innej sprawie jest

<sup>15</sup> E. Łętowska, *Dekalog dobrego sędziego*, w: Ł. Bojarski, *Sprawny sąd. Zbiór dobrych praktyk*, Warszawa 2008, s. 231 i n.

<sup>16</sup> P. H. Holbach, op. cit., s. 60.

<sup>17</sup> E. Łętowska, op. cit., s. 232: „[...] najtrudniej jest wymierzyć sprawiedliwość komuś, kto budzi w nas szczerą odrazę. Ale dopiero wówczas, gdy się to udaje, można się uważać za prawdziwego sędziego”.

<sup>18</sup> Zob.: B. Dauter, *Zarys metodyki pracy sędziego sądu administracyjnego*, Warszawa 2008, s. 17 i 50-51; A. Mudrecki, *Prawo strony do rzetelnego procesu przed sądami administracyjnymi*, „Zaszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2007, nr 3, s. 45 i n.; wyrok TK z 20 lipca 2004 r., SK 19/02, OTK ZU, 2004, nr 7/A, poz. 67.

<sup>19</sup> Wyrok TK z 24 czerwca 1998 r., K 3/98, OTK ZU 1998, nr 4, poz. 52.

wystarczającą przesłanką dla jego wyłączenia na podstawie przepisu art. 19 p.p.s.a. Wsparł swoją argumentację tezą, że sędzia będzie dążył do wydania orzeczenia takiego samego jak w innej sprawie dotyczącej podobnego lub tożsamego przedmiotu, ze względu na ludzką skłonność do nieprzyznawania się do błędów.

Sformułowane przez skarżącego zarzuty przyjmują założenie łacińskiej maksymy *consuetudo est altera natura*<sup>\*</sup>. Skarżący uznał, że skoro przyzwyczajenie jest drugą naturą, to sędzia – stosując pewien schemat, działając bez namysłu – wyda identyczne rozstrzygnięcie, jak to, którego zasadność skarżący kwestionuje.

Sędzia rozpatrujący argumenty skarżącego zasadnie uznał, że wyrażenie przez sędziego poglądu prawnego w sprawach, w których stan faktyczny i prawny był podobny lub tożsamy ze stanem występującym w sprawie skarżącego, nie może być okolicznością, która uzasadnia wyłączenie sędziego na podstawie art. 19 p.p.s.a.

Natura względnych przesłanek dotyczących wyłączenia sędziego ujęta jest tak, że konieczne jest dokonanie oceny zawsze zindywidualizowanej sytuacji *ad casum*. Automatyzm postępowania, przejawiający się w każdorazowym wyłączeniu sędziego, ilekroć w trybie art. 19 p.p.s.a. składany jest odpowiedni wniosek, przeczyłby tym racjom, dla których instytucja wyłączenia sędziego została ustanowiona. Elastyczność oceny, odnoszącej się do analizowanych *ad casum* okoliczności sprawy, ma zapobiec powierzchownej ocenie sytuacji, w której znajduje się sędzia. Pozwala to uniknąć niebezpieczeństwa polegającego na możliwości przekształcenia instytucji wyłączenia sędziego w taki sposób postępowania, który może ograniczyć, a nawet paraliżować, sprawność postępowania sądowoadministracyjnego. Prawo do rzetelnego procesu przed sądem administracyjnym musi być łączone z zasadą sędziowskiej niezawisłości. Charakter obu tych dóbr, które mają wymiar konstytucyjny, należy zawsze roztropnie i rozważnie wyważyć *ad casum*. Respektowanie sędziowskiej niezawisłości musi być pojmowane jako takie sprawowanie sędziowskiego urzędu, które zapobiega (eliminuje) możliwość wywierania nacisków na sędziego, zarówno ze strony władzy publicznej, jak i ze strony podatnika.

Sędzia, który wydał postanowienie, działał zgodnie z maksymą *fundamentum iustitiae est fides*<sup>\*\*</sup>. Dokonane przez sędziego rozstrzygnięcie wskazuje, że podstawą sprawiedliwości jest sędziowska sumienność, a więc rzetelność i prawość.

Niezmiernie rzadko się zdarza, żeby sędziowie w uzasadnieniu wyroku ujawniali emocje. Stało się tak w wyroku, w którym sędziowie w treści uzasadnienia zawarli ocenę: „oddalenie skargi kasacyjnej [...] nie pozbawia składu orzekającego poczucia wstydu i zażenowania, którego źródłem są bulwersujące okoliczności rozpoznawanej sprawy”. Było to związane z tezą: Przepis art. 1 ustawy z dnia 21 września 2000 r. o zwolnieniu świadczeń z tytułu przesładowań przez nazistowskie Niemcy z podatków i opłat oraz o niezaliczaniu ich do dochodów (Dz. U. Nr 93, poz. 1028 ze zm.) wprowadza samodzielną regulację,

\* Przyzwyczajenie jest drugą naturą.

\*\* Podstawą sprawiedliwości jest rzetelność.

stanowiącą, że „świadczenia wypłacane ofiarom i ich spadkobiercom z tytułu prześladowań przez nazistowskie Niemcy w okresie II wojny światowej, w tym związane z pracą niewolniczą i przymusową, są wolne od podatków i opłat”<sup>20</sup>.

Wywód prawny wspierają argumenty etyczne, dowodzące sędziowskiej moralnej wrażliwości na prawo<sup>21</sup>. Sędziowie wywodzą, że<sup>22</sup>:

- humanitarny charakter świadczenia wyklucza przyjmowanie go w jakiegokolwiek postaci przez budżet państwa<sup>23</sup>;

- skarżący nigdy nie otrzymaliby spornego świadczenia, gdyby nie przymusowa praca w obozie i pobyt w nim w charakterze więźnia;

- wykonywanie pracy niewolniczej z pewnością wyróżnia tę grupę osób spośród ogółu zatrudnionych, w sposób uzasadniający pewne uprzywilejowanie; są to sprawy tak oczywiste, że nie wymagają żadnej dodatkowej argumentacji;

- zaprezentowana w uzasadnieniu skargi kasacyjnej argumentacja jest wymownym przykładem, w jaki sposób mogą być wypaczone najszczytniejsze intencje ustawodawcy przez „odpowiednie” odczytanie treści normy prawnej.

Teza sędziowskiego wyroku i jej uzasadnienie upoważniają do sformułowania czterech ważnych ocen:

- sędziowski autorytet budzi zaufanie społeczne do wymiaru sprawiedliwości i do jego moralnej siły,

- sędzia rzeczywiście spełnia funkcję strażnika chronionych konstytucyjnie praw i wolności jednostki,

- sędzia gwarantuje skuteczną ochronę praw podmiotowych jednostki,

- sędzia jest autentycznym, skutecznym poręczycielem, wynikających z standardów konstytucyjnych, reguł państwa prawa.

Sędziowie, którzy wydali i w sposób humanistyczny uzasadnili tezę wyroku, wykonując swoje obowiązki, wskazali, jak służyć dobru, jakim jest sprawiedliwość. Stało się to możliwe dzięki temu, że w rozpoznawanej sprawie wykazali się umiejętnością rozpoznania, a następnie umiejętnością zastosowania tego, co dobre, słuszne i sprawiedliwe. Starożytni Rzymianie określali to mianem – *aequitas*.

Co stanowi szczególną wartość tezy wyroku i jej uzasadnienia?<sup>24</sup> Wyrok uświadamia kilka ważnych kwestii. Po pierwsze, obowiązek rozstrzygnięcia

<sup>20</sup> Wyrok NSA z 29 września 2010 r., II FSK 777/09.

<sup>21</sup> T. Romer, M. Najda, *Etyka dla sędziów*, Warszawa 2007, s. 14: „Moralna wrażliwość [...] otwiera przed sędzią nieco inny, w stosunku do literalnej znajomości prawa horyzont. Wiedza teoretyczna [...] zostaje uzupełniona o wartościujący wymiar, pozwalający fakty umiejscowić na mapie moralnej i ujrzeć ich pełny sens”. Zob. także: R. Tokarczyk, *Etyka prawnicza*, Warszawa 2007, a także: Z. Ziemiński, *Zarys zagadnień etyki*, Poznań-Toruń 1994; idem, *Podstawy nauki o moralności*, Poznań 1981; idem, *Wstęp do aksjologii dla prawników*, Warszawa 1990.

<sup>22</sup> Zob. s. 7-8 uzasadnienia wyroku NSA z 29 września 2010 r., II FSK 777/09.

<sup>23</sup> Chodzi o rentę inwalidzką w wysokości 33,08 euro miesięcznie przyznana z tytułu pobytu w hitlerowskim obozie koncentracyjnym i niewolniczego zatrudnienia w Zakładach Zbrojeniowych Steyer.

<sup>24</sup> Jak i wartością wyroku WSA w Gliwicach z 10 grudnia 2008 r., I SA/GL 891/08. Sędziowie w uzasadnieniu treści wyroku wskazali m.in. na następujące argumenty: 1) w ocenie Sądu błędny jest pogląd sugerowany przez organ II instancji, że tylko dochody wymienione w art. 21, 52, 52a



spraw trudnych, złożonych, skomplikowanych, w sposób odpowiedzialny moralnie i w związku, a nie wbrew sumieniu, jest zawarty w samej idei prawa.

Po drugie, rozwiązania prawnego, którego następstwem jest bezprawie – sędzia nie zaakceptuje.

Po trzecie, konieczna jest moralna wrażliwość sędziego na prawo; uświadamia ona, że prawnicza wiedza i wrażliwość moralna stają się integralnym elementem sędziowskiej osobowości, osobowości, która ostrzega przed bezmyślnym, mechanicznym stosowaniem prawa, prawa, które w swej treści „literze”, może być „suche”.

Po czwarte, wysłuchana została prośba Salomona o „rozumne serce sędziego”<sup>25</sup>; profesjonalne działania sędziego, skupiające się na sprawiedliwym stosowaniu prawa, wymagają zarówno starannego i odpowiedzialnego w sensie moralnym wykonywania obowiązków, ale jednocześnie systematycznego i stałego budowania i utrwalania sędziowskiego autorytetu.

Po piąte, aktualna jest teza Cyncerona, głosząca, że „prawo jest takim fenomenem, którego nakazy i zakazy oddziałują tylko na ludzi dobrych, nie wzruszają natomiast ludzi złych”.

Po szóste, ostatecznym celem wymiaru sprawiedliwości, a zatem i ostatecznym celem działania sędziego jest człowiek. Zawód sędziego wymaga więc wsłuchiwanie się w racje, argumenty formułowane przez ludzi, albowiem nie można podjąć odpowiedzialnej decyzji, nie wsłuchując się uważnie w argumenty i racje formułowane przez człowieka, którego sprawę przychodzi sędziemu rozstrzygnąć.

Teza sądowego wyroku i jej uzasadnienie wpisują się w ten sędziowski wymiar prawa, o którym Cynceron pisał, że „jest myślą i rozumem mędrca”<sup>26</sup>.

Sceptycyzm, w orzecznictwie sądu administracyjnego, często dotyczy prawnego znaczenia sprawiedliwości, albowiem przy objaśnianiu tego pojęcia konieczny jest klucz interpretacyjny. Treść podjętej przez sędziów uchwały: „w stanie prawnym obowiązującym w 2008 r. przychód (dochód) spółki kapitałowej posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej podlega opodatkowaniu w dniu otrzymania dywidendy wypłaconej akcjonariuszom na podstawie uchwały walnego zgromadzenia o podziale zysku, tj. zgodnie z art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2000 r., Nr 54, poz. 654 ze zm.)”<sup>27</sup>, wskazuje, że sędziowie taki klucz znaleźli. Jest to bezsprzeczna wartość uchwały. Przyczynia się do kształtowania autorytetu prawa, albowiem wspiera te wartości, na

---

i 52c podlegają zwolnieniu z opodatkowania. Przyjęcie takiej tezy oznaczałoby bowiem, że przepisy ustawy o zwolnieniu świadczeń z tytułu prześladowań przez nazistowskie Niemcy z podatków i opłat oraz o niezaliczaniu ich do dochodu – byłyby martwe; 2) skarżący był więźniem obozów koncentracyjnych i z tego też tytułu uznany został za kombatanta i osobę represjonowaną.

<sup>25</sup> Król Salomon, obejmując rządy, prosił Boga o szczególny dar: „daj Twemu słudze serce rozumne, aby umiał sędzić lud swój, aby umiał rozróżniać między dobrem a złem”.

<sup>26</sup> Marcus Tullius Cicero, *O prawach*, w: idem, *Pisma filozoficzne*, t. 2, s. 208; zob. także: K. Kumaniecki, *Cynceron i jego współcześni*, Warszawa 1950.

<sup>27</sup> Uchwała NSA z 16 stycznia 2012 r., II FPS 1/11.

których prawo powinno się opierać, które muszą zawsze stanowić podstawę prawa<sup>28</sup>.

Artykuł 1 Kodeksu Napoleona w punkcie 4 stanowił: „Sędzia wymawiający się od sądenia, pod pozorem, że prawo milczy, ciemne jest, albo niedostateczne; może być pociągany, jako winny odmówienia sprawiedliwości”<sup>29</sup>. A zatem, podstawą orzekania sędziego ma być ustawa, która powinna być zupełna (o niczym istotnym „nie milczy”), jasna (prawo nie jest „ciemne”), wystarczająco określona (prawo nie jest „niedostateczne”).

Sędziowie, którzy przyjęli uchwałę, z całą pewnością „nie wymawiali się od sądenia”; rozwiązali skomplikowany problem dotyczący trybu opodatkowania przychodu (dochodu) spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, posiadającej status akcjonariusza spółki komandytowo-akcyjnej. Tym samym „nie odmówili sprawiedliwości”.

Uchwała sędziów rozstrzyga o tym, że spółka komandytowo-akcyjna nie jest podatnikiem podatku dochodowego od osób prawnych, natomiast podatnikiem tego podatku jest spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, będąca akcjonariuszem spółki komandytowo-akcyjnej. Co do zasady przychody podatkowe ustalane są metodą kasową (art. 12 ust. 1-3 i 3c oraz ust. 4b u.p.d.o.p.<sup>30</sup>), co oznacza, że stają się nimi w momencie wpływu środków lub wartości pieniężnych do rąk podatnika. Natomiast przychody, które nie zostały faktycznie otrzymane, a więc przychody należne, objęte są obowiązkiem podatkowym wówczas, gdy związane są z działalnością gospodarczą i działami specjalnymi produkcji rolnej. Przychód akcjonariusza z udziału w spółce nie stanowi u niego przychodu z działalności gospodarczej, jest to bowiem przychód z posiadania prawa majątkowego w postaci akcji dającej prawo do udziału w zysku spółki.

Trafnie sędziowie dowodzą, że powstanie obowiązku podatkowego, obejmującego przychód akcjonariusza, którego źródłem jest prawo do udziału w zysku spółki komandytowo-akcyjnej, uzależnione jest od skutków, które są wynikiem działań podejmowanych przez tę spółkę. Akcjonariusz nabywa wierzytelność o wypłatę z zysku spółki dopiero po spełnieniu określonych przesłanek dających prawo do udziału w zysku za dany rok obrotowy. Wówczas wierzytelność ta może zostać skonkretyzowana i w sensie podmiotowym i w sensie przedmiotowym. Roszczenie o wypłatę zysku wspólnicy uzyskują z dniem podjęcia uchwały, o ile nie zostanie ustalony dzień dywidendy. Oznacza to, że dopóki nie zapadnie odpowiednia uchwała o podziale zysku pomiędzy akcjonariuszy, dopóty akcjonariusz nie ma roszczenia o jego wypłatę. Akcjonariusz nie może zostać pozbawiony prawa do udziału w zysku, ale rzecz oczywista, może nie uzyskać dywidendy z uwagi na to, że spółka nie osiągnęła zysku, albo dlatego, że osiągnięty zysk nie zostanie przeznaczony do wypłaty akcjonariuszom. Ważne jest to, że dopóki nie można stwierdzić istnienia podstaw prawnych do dokonania podziału zysku spółki na rzecz akcjonariuszy i opartego na niej

<sup>28</sup> S. J. Karolak, op. cit. (2005); J. M. Kelly, *Historia zachodniej teorii prawa*, Kraków 2006; D. Lyons, *Etyka i rzędy prawa*, Warszawa 2000; J. Raz, *Autorytet prawa*, Warszawa 2000.

<sup>29</sup> Szerzej na ten temat zob. K. Sójka-Zielińska, *Kodeks Napoleona. Historia i współczesność*, Warszawa 2012.

<sup>30</sup> Ustawa z 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych ustaw regulujących zasady opodatkowania, Dz. U. 1992, Nr 21, poz. 86 ze zm.

roszczenia spółki komandytowo-akcyjnej, dopóty nie będzie można mówić o istnieniu przychodu z zysku podlegającego opodatkowaniu.

Zarówno treść uchwały, jak i forma, a także sposób prawniczej argumentacji sprawiają, że podjęte przez sędziów rozstrzygnięcie ma jeszcze jeden walor. Wskazuje bowiem, że warto korzystać z dorobku orzeczniczego sądownictwa administracyjnego, aby wiedzieć: 1) ku czemu dane rozwiązania podatkowe zmierzają; 2) jakie cele i w jaki sposób pozwalają realizować; 3) czego i w jakich warunkach należy się po nich spodziewać.

Uchwała uświadamia również, że z opodatkowaniem wiążą się nie tylko złożone problemy prawne, ale także etyczne. Uwidaczniają się one w procesie stosowania przepisów prawa. Zdarza się, że prawo podatkowe przeradza się w swoje przeciwieństwo, gdy rygoryzm w wykonywaniu litery prawa przestaje się liczyć z kontekstem społecznym. Właśnie wtedy, z uwagi na „złośliwe tłumaczenie prawa” (Cyceron), szczególna rola przypada sędziom sądu administracyjnego. I tego także dowodzi treść podjętej przez sędziów uchwały.

W wyroku NSA sformułowano tezę: „Ani regulaminy organizacyjne organów podatkowych, ani przepisy prawa powszechnie obowiązującego nie przewidywały możliwości powołania p.o. Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego i p.o. Wicedyrektora Izby Skarbowej. W ocenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, milczenia regulaminów i przepisów prawa ustawowego w tym przedmiocie, zwłaszcza jeżeli uwzględni się treść art. 143 Ordynacji podatkowej, nie można było – w zaistniałej sytuacji – traktować jako przyzwolenia na powierzenie funkcji odpowiednio – p.o. Zastępcy Naczelnika Urzędu Skarbowego i p.o. Wicedyrektora Izby Skarbowej. Powierzenie obowiązków w obu opisanych przypadkach skutkowało w istocie obejściem wskazanego przepisu Ordynacji podatkowej i określonych postanowień regulaminowych. W konsekwencji naruszało ono również art. 7 Konstytucji RP, zobowiązujący organy władzy publicznej do działania na podstawie przepisów prawa”<sup>31</sup>.

Teza wyroku oraz jej uzasadnienie dowodzą, że w demokratycznym państwie prawnym „zuchwalstwo administracji skarbowej” dokonuje się na podstawie regulacji prawnej, przy czym w taki sposób, że jest to kpina z prawa, lekceważenie gwarancji procesowych podatnika, a przede wszystkim pogarda dla konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego.

Teza wyroku wraz ze spójnym, merytorycznym, logicznym uzasadnieniem dowodzi tego, że skutecznej ochrony praw podatnika upatrywać można przede wszystkim, jeśli nie wyłącznie, w sądownictwie administracyjnym.

Współczesne „zuchwalstwo administracji skarbowej” polegało na tym, że zastępcy naczelnika urzędu skarbowego powierzono pełnienie obowiązków wicedyrektora izby skarbowej, a przy tym nie został on odwołany ze stanowiska, co oznacza, że dalej pełnił swoją funkcję. Pomimo tego p.o. dyrektora izby skarbowej powołał nową osobę do pełnienia obowiązków zastępcy naczelnika urzędu skarbowego (aczkolwiek regulamin organizacyjny przewidywał, że w strukturze organizacyjnej urzędu skarbowego jest tylko jedno stanowisko zastępcy naczelnika, już obsadzone). Zastępcy naczelnika urzędu skarbowego powierzono jednocześnie obowiązki p.o. wicedyrektora izby skarbowej

<sup>31</sup> Wyrok NSA z 16 kwietnia 2013 r., II FSK 410/11.

w sytuacji, gdy z regulaminów organizacyjnych izby skarbowej wynikało, że w izbie są trzy stanowiska wicedyrektorów, które w chwili powołania zastępcy naczelnika urzędu skarbowego na p.o. wicedyrektora były już obsadzone. Sędziowie musieli rozstrzygnąć, czy w takiej sytuacji prawnej powołania te były skuteczne, a zatem czy uprawniały do wydawania decyzji podatkowych. Trafnie dowiedli, że „funkcję pełniącego obowiązki powierzyć można jedynie w przypadku, gdy dane stanowisko w strukturze organizacyjnej danego urzędu nie jest obsadzone”.

„Zuchwalstwo organów podatkowych” przekłada się na działania o charakterze nagannym – narusza konstytucyjną zasadę działania organów na podstawie i w granicach prawa. Tym samym narusza zasadę zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Genialny Szkot (A. Smith) dowodził, że „zasada pewności opodatkowania ma tak wielką wagę w procesie wymiaru, że nawet nierównomierne rozłożenie podatku, przeczące zasadzie równości, nie jest tak wielkim złem, jakim może być nawet »mały stopień niepewności w tym względzie«”<sup>32</sup>. Ta niepewność to oczywiście działanie bez podstawy prawnej.

Co uchroniło podatnika przed bezprawnym działaniem organów podatkowych? Ta ochrona wynika z wysokiej wiedzy interpretacyjnej sędziów, sędziowskiej dociekliwości i wnikliwości, moralnej wrażliwości sędziów na prawo, solidności kontroli instancyjnej<sup>33</sup>.

Etyka zawodowa sędziów<sup>34</sup>, którzy wydali wyrok, sprawiła, że:

– pozornie prosty i wydawać by się mogło „standardowy” przypadek podda skrupulatnemu, krytycznemu osądowi<sup>35</sup>;

– moralna wrażliwość na prawo, doświadczenie i kultura prawna<sup>36</sup> pozwoliły dostrzec i wyartykułować, na czym polega samowola działania organów podatkowych w odniesieniu do trybu i formy powołań do pełnienia obowiązków zastępcy, zarówno naczelnika urzędu skarbowego, jak i dyrektora izby skarbowej;

– dbałość o autorytet i prestiż sędziowskiego zawodu doprowadziła do wydania wyroku, uprzednio poddanego „testowi sumienia”<sup>37</sup>, którego treść uzmy-

<sup>32</sup> N. Gajl, *Teorie podatkowe w świecie*, Warszawa 1972, s. 46-52.

<sup>33</sup> Tych sędziowskich cech zabrakło w wyroku WSA w Rzeszowie z 25 listopada 2010 r., I SA/Rz 600/10.

<sup>34</sup> T. Romer, M. Najda, op. cit., s. 14: „Etyka zawodowa nie powinna być rozumiana jako rygor, któremu sędziowie muszą się podporządkować, lub który ma ich prowadzić za rękę, lecz raczej jako źródło rozwoju osobistego, jako pretekst do namysłu, jako zwierciadło, w którym mogą w każdym momencie swojej zawodowej działalności przejrzeć się i odpowiedzieć na pytanie – czy jestem dobrym sędzią?”.

<sup>35</sup> Szerzej na temat respektowania godności podatnika w postępowaniu podatkowym zob. J. Małecki, *Obowiązek podatkowy a godność podatnika*, w: S. Fundowicz, F. Rymarz, A. Gomułowicz (red.), *Prawość i godność. Księga Pamiątkowa w 70. rocznicę urodzin Prof. Wojciecha Łączkowskiego*, Lublin 2003, s. 135-143.

<sup>36</sup> Zob. szerzej na ten temat: J. Potrzebszcz, *Immanuela Kanta i Matthiasa Mahlmanna próba humanistycznego uzasadnienia godności człowieka*, w: A. Dębiński (red.), *Abiit, non obiit. Księga poświęcona pamięci Księdza Profesora Antoniego Kościa SVD*, Lublin 2013, s. 273-299.

<sup>37</sup> T. Romer, M. Najda, op. cit., s. 14: „Rola etyki zawodowej dla sędziów polega na uwrażliwieniu na wszystkie moralne aspekty działania, uświadamianiu sędziemu moralnych konsekwencji powziętych decyzji oraz pomocy w poddaniu tych decyzji testowi sumienia, do którego należy zawsze ostatnie słowo”.

sławia, jak wprowadzać – po starannym namyśle – prawo w życie, w sposób zgodny z wymogami sprawiedliwości<sup>38</sup>.

Teza wyroku i jej uzasadnienie uświadamiają, jakie jest znaczenie łacińskiej maksymy *nemo audiatur turpitudine suam propriam allegans* („nikt nie może odnosić korzyści z niegodnego postępowania”), a także uzmysławiają, jakie znaczenie ma konstytucyjne unormowanie art. 175, zgodnie z którym „wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują [...] sądy administracyjne”. Sędziowski wyrok przypomina zatem władzy publicznej, że prawo czerpie swój rodowód ze sprawiedliwości.

Zdarza się, że orzecznictwo sądu administracyjnego wiąże się „z korygowaniem prawa stanowionego”. Taki charakter ma teza, zgodnie z którą „podatnikowi na podstawie art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. przysługuje skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego na postanowienie naczelnika urzędu skarbowego o przedłużeniu terminu do dokonania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wydane w czasie kontroli podatkowej na podstawie art. 87 ust. 2 zdanie 2 ustawy o podatku od towarów i usług”<sup>39</sup>.

Sędzia, który wydał postanowienie, musiał rozstrzygnąć, czy podatnikowi przysługuje skarga do sądu administracyjnego na postanowienie wydane przez naczelnika urzędu skarbowego o przedłużeniu terminu do dokonania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w czasie kontroli podatkowej.

Postanowienie o przedłużeniu terminu do dokonania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym może zostać wydane zarówno w ramach czynności sprawdzających, jak i kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego. Przy czym Ordynacja podatkowa nie przyznaje podatnikowi prawa do wniesienia zażalenia na postanowienie o przedłużeniu terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, wydanego w ramach kontroli podatkowej bądź postępowania podatkowego.

Sędzia badał zatem trudny przypadek i nie znajdując wzorca rozstrzygnięcia wśród reguł prawnych wynikających z Ordynacji podatkowej, sięgnął po art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Uznał, że postanowienie naczelnika urzędu skarbowego w sprawie przedłużenia czasu zwrotu nadwyżki podatku od towarów i usług spełnia kryteria, które wynikają z treści tego artykułu. Oznacza to, że kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne-obejmuje orzekanie w sprawach skarg na inne niż określone w pkt 1-3 tego artykułu akty lub czynności z zakresu administracji publicznej, dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa.

Teza postanowienia spełnia standard słuszności, ale jednocześnie wywód prawny sędziego wymaga wzmocnienia przez wskazanie argumentów osadzo-

---

<sup>38</sup> Zob. Z. Ziemiński, *Sprawiedliwość społeczna jako pojęcie prawne*, Warszawa 1996, s. 52-89; idem, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992, s. 173-184; idem, *Analiza pojęcia czynu*, Warszawa 1972, s. 40-68; zob. także C. Kosikowski, *Podatki. Problem władzy publicznej i podatników*, Warszawa 2007.

<sup>39</sup> Postanowienie NSA z 10 lipca 2013 r., I FSK 1133/13.

nych w humanistycznej tradycji kultury prawniczej<sup>40</sup>, w uniwersalnych wartościach aksjologicznych<sup>41</sup> oraz unormowaniach konstytucyjnych<sup>42</sup>.

Arystoteles (IV w. p.n.e) wskazywał, że prawo musi oznaczać „dobry ład”, albowiem stanowi „wytwór rozumu i namysłu”<sup>43</sup>. Natomiast Cyceron dopowiadał, że prawo powstało przede wszystkim „dla dobra obywateli”; sensem prawa jest też „zachowanie państwa”, a ponadto prawo powstało z myślą i „o bezpiecznym, spokojnym i szczęśliwym życiu ludności”<sup>44</sup>.

Prawo musi urzeczywistniać określony system wartości, wśród których jedną z najwyższej cenionych, jedną z najistotniejszych jest godność człowieka i jego wolność<sup>45</sup>. Godność i wolność jednostki, stanowiąc granicę aktywności prawodawczej, wyznaczają słusznościową granicę prawa; prawo jest „złe”, jeżeli z jego norm płynie nakaz czynienia niesprawiedliwości<sup>46</sup>.

Dlatego też sędzia może wykorzystywać, w odniesieniu do trudnych, niejednoznacznych przypadków, tekst przepisów prawnych jako materię w ramach świadomego poszukiwania „idei prawa”. Szuka zatem „kodu interpretacyjnego”, a więc kodu, który znajduje swoje uzasadnienie zarówno w uniwersalnych wartościach aksjologicznych, jak i wartościach oraz dobrach chronionych konstytucyjnie. Sędzia nie może być tylko „echem prawa”, a to oznacza, że

<sup>40</sup> J. Trzcíński, *Prawotwórcza funkcja sądów*, w: B. Banaszak, M. Jabłoński, S. Jarosz-Żuchowska (red.), *Prawo w służbie państwa i społeczeństwa. Prace dedykowane prof. K. Działosze z okazji 80. urodzin*, Wrocław 2012, s. 261; a także B. Czech, *Wykładnia praw i niezawisłość sędziowska a zdrowy rozsądek (zagadnienia wybrane)*, w: J. Gudowski, K. Witz (red.), *Aurea praxis aurea theoria. Księga pamiątkowa ku czci Profesora T. Erecińskiego*, t. 2, Warszawa 2011; E. Łętowska, K. Pawłowski, *O prawie i mitach*, Warszawa 2013; T. Romer, M. Najda, op. cit.

<sup>41</sup> Zob. na ten temat Z. Ziemiński, *Podstawy nauki...*, 1; idem, *Wstęp do aksjologii...*; idem, *O pojmowaniu sprawiedliwości*, Lublin 1992; idem, *O stanowieniu i obowiązywaniu prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1995; zob. także M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretyczno-prawne*, Poznań 2012; a także eadem, *Kategoria norm, zasad oraz wartości prawnych. Uwagi metodologiczne w związku z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego*, „Przegląd Sejmowy” 2009, nr 5.

<sup>42</sup> Zob. R. Hauser, J. Trzcíński, *O formach kontroli konstytucyjności prawa przez sądy*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 70, 2008, z. 2; idem, *Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2008; zob. także J. Trzcíński, *O znaczeniu Konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, „Zeszyty Naukowe Sądu Administracyjnego” 2010, nr 5-6; idem, *Bezpośrednie stosowanie zasad naczelných Konstytucji przez sądy administracyjne*, w: A. Bałaban, P. Mijał (red.), *Zasady naczelných Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 r.*, Szczecin 2011; P. Tuleja, *Klauzula państwa prawnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Kontynuacja czy zmiana?*, w: K. Skotnicki (red.), *Demokratyczne państwo prawne w teorii i praktyce w państwach Europy Środkowej i Wschodniej*, Łódź 2010.

<sup>43</sup> P. Rybicki, *Arystoteles. Początki i podstawy nauki o społeczeństwie*, Warszawa 1964; J. M. Kelly, *Historia zachodniej teorii prawa*, Kraków 2006, s. 130 i n.

<sup>44</sup> J. M. Kelly, op. cit., s. 78-85.

<sup>45</sup> Szerzej na ten temat zob. J. Małecki, op. cit.; idem, *Aequum et bonum est lex legum (sędzia podatkowy a ustawa)*, w: W. Miemieć (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego. Księga jubileuszowa prof. R. Mastalskiego*, Wrocław 2009, a także Z. Kmiecik, *Procesowe gwarancje ochrony interesu podatnika*, „Przegląd Podatkowy” 2000, nr 1; idem, *Standardy ochrony praw jednostki w orzecznictwie sądowoadministracyjnym*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2010, nr 5-6.

<sup>46</sup> C. Znamierowski, *Prolegomena do nauki o państwie*, Warszawa 1947; idem, *Oceny i normy*, Warszawa 1957; idem, *Rozważania wstępne o moralności i prawie*, Warszawa 1964, a także W. Lang, *Prawo i moralność*, Warszawa 1989; idem, *Aksjologia prawa*, w: B. Czech (red.), *Filozofia prawa a tworzenie i stosowanie prawa*, Katowice 1992; J. S. Karolak, op. cit. (2007).

wątpliwości, odnoszące się do tych kwestii, których prawo pozytywne nie dotyczy bądź dotyczy, ale w sposób ułomny, wadliwy, powinny być rozstrzygane z uwzględnieniem niespornych wartości aksjologicznych<sup>47</sup>.

Oczywiście pojawia się tu problem relacji norm etycznych wywodzących się z wartości aksjologicznych do norm prawnych. Te relacje są następujące: normy prawne powinny posiadać legitymację aksjologiczną, natomiast normy etyczne legitymacji jurydycznej nie potrzebują<sup>48</sup>. A to oznacza, że niesporne wartości aksjologiczne (dobro, godność, sprawiedliwość, równość, wolność) obowiązują niezależnie od umownie przyjętych w danym czasie konwencji stanowienia prawa<sup>49</sup>. Zawsze więc stają się częścią systemu prawa w państwie. Prawo pozytywne jest wynikiem kompromisu sił politycznych i sił społecznych, które w życiu publicznym odgrywają istotną, ważną rolę. Dlatego też prawo pozytywne nie może być pełnym odbiciem uniwersalnych wartości aksjologicznych. I stąd właśnie pochodzą różnice zakresów pomiędzy obowiązującym systemem prawa a systemem norm etycznych wynikających z uniwersalnych wartości aksjologicznych<sup>50</sup>.

Wolter w *Słowniku filozoficznym (Dictionnaire philosophique)* dowodził, że „cały system prawa powinien być jasny, jednolity i precyzyjny, a interpretowanie prawa niemal zawsze oznacza jego psucie”<sup>51</sup>. Dlatego też sędzia, pamiętając o tezie Woltera, powinien w pewnych szczególnych przypadkach odstąpić od literalnego brzmienia przepisu po to, by prawu w procesie jego stosowania nadać sprawiedliwą treść. Wsparciem dla tak rozumianego sędziowskiego aktywizmu może być wywód prawny Arystotelesa. Brzmi on następująco: „Jeżeli więc ustawa orzeka o czymś ogólnie, a zdarzy się wypadek, który nie podpada pod to orzeczenie, to słuszną jest rzeczą, by tam, gdzie ustawodawca coś opuścił i przez sformułowanie ogólne popełnił błąd, uzupełnić ten brak, orzekając tak, jakby ustawodawca sam orzekł, gdyby był przy tym obecny i jakby sam postanowił był, gdyby był z góry znał dany wypadek”<sup>52</sup>.

Stosowanie wykładni aksjologicznej przez sędziego oznacza konieczność korygowania prawa pozytywnego z uwagi na znaczenie zasady *aequitas*.

---

<sup>47</sup> A. Gomulowicz, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008; idem, *Sędzia a „poprawianie” prawa – zasadnicze dylematy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2012, nr 1 (40); zob. także Z. Kmiecik, *Precedens sądowy – istota i znaczenie*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 5; J. Małecki, *Lex falsa lex non est?*, w: *Ex iniuria non oritur ius. Księga jubileuszowa ku czci prof. W. Łączkowskiego*, red. A. Gomulowicz, J. Małecki, Poznań 2003.

<sup>48</sup> Zobacz uchwała TK z 17 marca 1993 r., W 16/92.

<sup>49</sup> W. Łączkowski, *Wymiar sprawiedliwości a stosowanie prawa*, w: A. Dębiński, A. Grzeško-wiak, K. Wiak (red.), *Ius et lex. Księga jubileuszowa ku czci prof. A. Strzembosza*, Lublin 2002; idem, *Prawo a sprawiedliwość*, w: A. Dębiński (red.), op. cit.

<sup>50</sup> W. Łączkowski, *Aksjologiczne podstawy praworządności*, w: J. Chaciński, H. Cioch, A. Dębiński (red.), *Iustitia civitatis fundamentum. Księga pamiątkowa wydana ku czci prof. W. Chrzanoskiego*, Lublin 2002; E. Łętowska, *Trudności w przyswajaniu w Polsce praktyki państwa prawa*, w: S. Wronkowska (red.), *Zasada demokratycznego państwa prawnego w Konstytucji RP*, Warszawa 2006.

<sup>51</sup> J. M. Kelly, op. cit., s. 313.

<sup>52</sup> Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, tłum. D. Gromska, w: idem, *Dzieła wszystkie*, t. 5, Warszawa 2000, s. 189.

Sędzia powinien także pamiętać o tym, że art. 2 Konstytucji, stanowiący, że Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej, oznacza, że państwem prawnym jest takie państwo, w którym istnieje autonomiczny wobec państwa system norm; autonomiczny wobec prawa stanowionego<sup>53</sup>. I normy, które sędzia potrafi wywieść z tego autonomicznego wobec państwa prawa, w trudnych, nieschematycznych przypadkach uzasadniają „korektę prawa stanowionego”. Jest to tym bardziej zasadne, że zasada demokratycznego państwa prawnego to nie tylko zakaz instrumentalnego stanowienia prawa, ale również zakaz instrumentalnego stosowania prawa. Prawo musi skutecznie spełniać funkcję, dla której jest powołane, a zatem musi być skutecznym regulatorem stosunków społecznych. I o respektowanie tej funkcji dbać musi sędzia, gdyż dzięki sędziemu prawo faktycznie „żyje”<sup>54</sup>.

Sędzia, który wydał postanowienie, uznał, że to, co jest słuszne, jest jednocześnie w rozstrzyganej sprawie sprawiedliwe. Rozszerzył zakres zastosowania prawa stanowionego, tj. art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a., zgodnie z wymogami bezspornych wartości aksjologicznych i racjami znajdującymi swój wyraz w art. 2 Konstytucji. Dzięki temu stworzył ogólną regułę postępowania tam, gdzie jej do tej pory nie było, i o treści, której dotąd nie było<sup>55</sup>. Jest to oczywiście element nowości normatywnej<sup>56</sup>. Oznacza on, że sędzia „poprawił sprawiedliwość legalną”, a zatem wpisał się w nurt *judicial justice*.

### III. UBI SOCIETAS IBI IUS\*

„Nie można żyć szczęśliwie, nie żyjąc godnie, moralnie i uczciwie”. Teza, którą sformułował Epikur<sup>57</sup>, oznacza, że człowiek mądry ma przewagę nad innymi zarówno w wybieraniu rzeczy dobrych, jak i w unikaniu rzeczy złych. Tymi cechami powinien wyróżniać się sędzia, a to z uwagi na istotę i charakter funkcji, którą sprawuje.

Staranność, namysł, podobnie jak i rzetelność, pozwalają sędziemu wszechstronnie ocenić stosowane rozwiązania prawne; są to istotne przesłanki słuszności rozstrzygnięcia, które jednocześnie przypominają o osobistej od-

<sup>53</sup> W. Łączkowski, *Aksjologiczne problemy stosowania prawa*, „Roczniki Nauk Prawnych KUL” 3, 1993; idem, *Spór o wartości konstytucyjne*, w: F. Rymarz, A. Jankiewicz (red.), *Trybunał Konstytucyjny. Księga XV-lecia*, Warszawa 2001; idem, *Są wartości wyższe niż prawo*, w: M. Libicki (red.), *Cywilizacja u progu trzeciego tysiąclecia. Konstatacje i przestrogi*, Poznań 2003.

<sup>54</sup> J. Finnis, *Prawo naturalne i uprawnienie naturalne*, Warszawa 2001; D. Lyons, *Etyka i rządy prawa*, Warszawa 2000; J. Raz, op. cit.; zob. również W. Łączkowski, *Prawo naturalne a prawo stanowione*, „Ethos” 1999, nr 45-46.

<sup>55</sup> Szerzej na ten temat zob. A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.

<sup>56</sup> M. Zirk-Sadowski, *Problem nowości normatywnej*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1979, nr 22; zob. również A. Murecki, *Działalność uchwalodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, w: J. Gluchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007.

\* Gdzie społeczeństwo, tam prawo.

<sup>57</sup> Epikur (IV/VIII w. p.n.e.), grecki myśliciel, twórca systemu filozoficznego zwanego epikureizmem; uczęszczał do Akademii Platońskiej. Utworzył własną szkołę filozoficzną, którą umiejscowił w pobliżu Gaju Akademosa; szkoła ta zyskała później miano „Ogrodu” Epikura.



powiedzialności sędziego za treść wyroku. W składach orzekających wieloosobowo kumuluje się zawsze większy potencjał intelektualny, skupiają się tu bowiem mądrość i doświadczenie wielu sędziów. Jednakże większość sędziów, w równym stopniu jak i mniejszość, może mylić się zarówno co do faktu, jak i co do prawa. Treść wyroku zależy od większości sędziowskich głosów. Kryje się tu pewne ryzyko, związane z sytuacją, którą określić można mianem „pułapki psychologicznej”<sup>58</sup>. Zjawisko to, polega na usprawiedliwionej, tkwiącej głęboko w witalnej sferze psychiki, skłonności do „odsunięcia” od siebie odpowiedzialności przy przyjęciu rozstrzygnięcia, co do którego słuszności sędzia nie jest do końca przekonany (pewny), albowiem ufa, że pozostali sędziowie rozważyli problem bardziej wszechstronnie i bardziej wnikliwie, tj. dostrzegli w nim to, co być może uszło uwagi innych sędziów.

Nauk, doktryn i poglądów jest w odniesieniu do zasad stosowania prawa wiele. Dlatego wybór dokonywany przez sędziego, który przekłada się na treść rozstrzygnięcia, przyczynia się do kształtowania autorytetu prawa. Sędzia, wypowiadając się na temat obowiązków i uprawnień podatkowych, wskazuje jednocześnie pożądaną, tj. zgodną z prawem, sposób zachowania organu podatkowego i sposób zachowania podatnika. W dziedzinie opodatkowania ma to znaczenie szczególne, albowiem w treści obowiązków i uprawnień podatkowych wyraziście uzewnętrznia się konflikt dwóch, równouprawnionych dóbr, tj. dobra publicznego i dobra prywatnego. Jedno i drugie dobro jest wartością konstytucyjnie chronioną, z tym jednak, że z większej ochrony korzysta dobro publiczne. Ani dobro publiczne, ani dobro jednostki nie ma charakteru absolutnego. Jedno i drugie ma charakter względny, albowiem doznaje ograniczeń. Rzeczą sędziów jest często ocena słuszności i charakteru stosowanych ograniczeń. Pomimo złożoności rozwiązań prawnych, to w procesie ustalania znaczenia normy prawnej prawda jest z reguły jedna. Jednakże *quantum scimus, gutta est, ignoramus mare* – to, co wiemy na temat prawa, jest zawsze tylko kropką; natomiast to, czego nie znamy – morze. Sformułowane uwagi krytyczne, a także refleksje, które mają charakter polemiczny, mogą skłaniać do przemyśleń nad trafnością przyjętej przez sędziów tezy. Jednocześnie uwagi krytyczne i polemiczne stanowią mogą usprawiedliwienie uznania, że są i takie racje, które silnie przemawiają przeciwko głosowanej tezie uchwały.

Teza sędziowskiego rozstrzygnięcia jest zawsze formą przekazu informacji, która, po pierwsze, umożliwia rozeznanie w zawilej problematyce prawnej, a jednocześnie, po drugie, daje pewność – z uwagi na sędziowski autorytet – poprawnego odkodowania treści normy prawnej. Zdarza się, że teza rozstrzygnięcia sformułowana przez sędziego jest zbieżna z oczekiwaniami i ocenami, które wyrażane są przez adresatów obowiązków i uprawnień podatkowych.

---

<sup>58</sup> T. Romer, M. Najda, op. cit., s. 105: „Poczucie, że decyzja, którą podejmę, nie przekłada się bezpośrednio na skutki, jakie zaistnieją, gdyż te zależą od większości głosów, łatwo prowadzi do przekonania, że odpowiedzialność również będzie przedmiotem do podziału. Logicznie rzecz biorąc, wszystko jest w porządku, problem polega na tym, że odpowiedzialność moralna kieruje się nieco innym porządkiem niż zwykła logika”; i s.108: „Psychologiczna pułapka [...] polega na tym, że głosowanie zachęca do bardziej ryzykownych zachowań. Pozwalamy sobie na stanowisko, co do którego słuszności nie jesteśmy do końca pewni, gdyż w zaulku świadomości liczymy na większy rozsądek ze strony kolegów”.

W takim przypadku podatnicy są utwierdzeni w przekonaniu, że postawa przyjęta wobec tych obowiązków i uprawnień jest właściwa. Bywa i tak, zwłaszcza z uwagi na niejednoznaczność przepisów prawnych, że nie ma pewności co do treści wynikających z przepisów norm postępowania. Rozstrzygnięcie sędziego – zwłaszcza w takich przypadkach – może sprawić, że sposób postrzegania rozwiązania problemu prawnego przez sędziego, pomimo że jest odmienny od oczekiwań i ocen podatnika, zostanie przez niego zaakceptowany z uwagi na siłę argumentów.

*prof. dr hab. Andrzej Gomułowicz*  
*Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu*

#### THE PRINCIPLE OF *AEQUITAS* AND THE TAX JURISDICTION OF THE ADMINISTRATIVE COURTS

##### Summary

Taxation is not only associated with complex legal problems but also with ethical ones which become apparent in the process of applying legal regulations. When the rigorous application of the letter of the law ignores the social context taxation law degenerates into its opposite. In such situations, owing to *malicious legal explanations* (Cicero), a vital role is played by the judges of the administrative courts.

Protection against the unlawful actions of tax institutions derives from the great interpretative knowledge of the judges, their inquisitiveness and insight, their moral sensitivity to legal issues as well as the soundness of the control processes of the courts.

The problem arises here of the relationship between ethical norms which derive from axiological values and legal norms. This relationship can be defined as follows: legal norms ought to have axiological legitimacy but ethical norms do not require judicial legitimacy. This means that undisputed axiological values (such as good, dignity, justice, equality, freedom) are valid independently of the legal conventions of law making applying at a given time. They are always incorporated into the legal system of a state. Positive law is a consequence of a compromise between the political and social forces which play an important and vital role in public life. This is why positive law cannot be a full reflection of universal axiological values. This explains why there are differences of scope between the legal system in force and the system of ethical norms which derive from universal axiological values.