
ARTUR MUDRECKI, RZETELNY PROCES PODATKOWY, WARSZAWA 2015, SS. 359

BOGUMIŁ BRZEZIŃSKI*

I. Pojęcie rzetelnego procesu podatkowego nie jest w polskiej literaturze przedmiotu powszechnie używane. Autor nie definiuje tego pojęcia i wydaje się, że ten fakt nie wyrządza pracy i jej walorom najmniejszej szkody. Uznaje on prawo do rzetelnego procesu podatkowego za prawo o charakterze procesowym i łączy z procesowymi czynnościami (aspektami działania) sądów. Jest to podejście metodologicznie poprawne, chociaż budzić może pewne uwagi – o czym w dalszej części recenzji - w kontekście potocznego, ale relatywnie silnie ugruntowanego znaczenia słowa „rzetelność” w odniesieniu do działalności sądów czy szerzej – wymiaru sprawiedliwości.

Autor uczynił przedmiotem badań kwestię respektowania procedury sądowej przez sądy administracyjne oraz elementy z tym sprzężone, takie jak niezawisłość sędziów, koszty postępowania sądowego etc. W piśmiennictwie jak dotąd to pole badań nie było uprawiane, a w każdym razie brak było całościowego, syntetycznego ujęcia tej problematyki. Stąd zasługą Autora jest wypełnienie tej rzeczywistej luki w nauce prawa podatkowego. Prawdłowo ocenia on znaczenie prowadzonego *lege artis* i uczciwie postępowania sądowego w sprawach podatkowych jako jednej z gwarancji ochrony praw podatnika. Trafnie też przyjmuje, że prawo do rzetelnego procesu sądowego jest z jednej strony prawem podmiotowym, a z drugiej – instrumentem ochrony innych praw przysługujących podatnikowi.

Autor wskazuje rozmaite źródła normatywne prawa do rzetelnego procesu, takie jak Konstytucja RP, Międzynarodowy Pakt Praw Politycznych, Europejską Konwencję Praw Człowieka oraz Kartę Praw Podstawowych. Podzielam pogląd autora, że mimo konserwatywnego, niekorzystnego dla podatnika stanowiska Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w sprawie *Ferrazini*¹, istnieją dostateczne podstawy do twierdzenia, że współcześnie art. 6 ust. 1 Konwencji stosuje się także do spraw o charakterze

* Bogumił Brzeziński, prof. dr hab. nauk prawnych, dr h.c., Zakład Prawa Finansowego Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, e - mail: bogumil.brzezinski@uj.edu.pl.

¹ Ferrazini przeciwko Włochom, ECHR 44759/98.

administracyjnym czy podatkowym, a nie tylko stricte cywilnych oraz karnych. Zarówno krytyka wyroku w sprawie *Ferrazini*², jak i postulaty i przesłanki zmiany stanowiska Trybunału w tej sprawie³ zasługują bowiem na aprobatę⁴. Trybunał zdaje się przeceniać znaczenie materiałów przygotowawczych i stanowiska państw-stron umowy wyrażanego przez nie przed podpisaniem Konwencji a stanowiskiem, jakie te państwa wyrażają współcześnie. Można tylko żałować, że autor nie podzielił się z czytelnikami wiedzą co do tego, jak często polskie sądy administracyjne w sprawach podatkowych sięgają do art. 6 ust. 1 i innych przepisów Konwencji (oraz protokołów do niej). Warto zauważyć, że wojewódzkie sądy administracyjne, dostrzegając naruszenie Konwencji, powinny sięgać do niej z urzędu – niezależnie od tego, czy podatnik domaga się tego w skardze na decyzję ostateczną⁵.

II. Autor miał – trzeba ponownie podkreślić - pełne prawo do zakreślenia obszaru badań w taki sposób, jak to uczynił. Tym niemniej takie podejście, ograniczające pole badań do przestrzegania rzetelności w ujęciu formalno-sądowym kłóci się jednak w pewien sposób z powszechnym rozumieniem słowa „rzetelność”. Ocena rzetelny/nierzetelny jest ujęciem globalnym, całościowym. Nie można byłoby nazwać rzetelnym np. sprzedającego, który dostarczył kupującemu towar w terminie i należycie opakowany, ale z ukrytymi wadami, o których tenże sprzedający wiedział. Stąd też pogląd utożsamiający rzetelny proces ze słusznym wymiarem sprawiedliwości wydaje się dyskusyjny.

Słuszny wymiar sprawiedliwości – w rozumieniu języka powszechnego - implikuje także określony stopień społecznej akceptacji rezultatów procedowania. Gdyby zaakceptować wąskie, proceduralne wyłącznie rozumienie rzetelnego procesu podatkowego, to należałoby w konsekwencji uznać, że jeśli w konkretnej sprawie postępowanie sądowe było rzetelne, to wyrok jest słuszny, ale przede wszystkim – zgodny z prawem. Tak jednak w wielu wypadkach nie jest. W konsekwencji rzetelny proces podatkowy jest moim zdaniem zaledwie warunkiem *sine qua non* słusznego, a przede wszystkim zgodnego z prawem orzekania.

² Zob. M. Balcerzak, A. Zalasinski, *Sądowoadministracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, Kwartalnik Prawa Podatkowego 2002, nr 1, s. 37 i nast.

³ Zob. M. Kazek, *Stosowanie Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka przez sądy administracyjne w sprawach podatkowych*, Monitor Podatkowy 2012, nr 4, s. 26 i nast.

⁴ Zob. B. Brzeziński, *The Issue of the Application of Article 6 Paragraph 1 of the European Convention of Human Rights to Tax Cases*, Brno 2015, s. 273-283.

⁵ Zob. art. 134 § 1 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012, poz. 270 ze zm.)

Tymczasem nie sprawia istotnej trudności wskazanie rozstrzygnięć, w których wyrok jest być może – w potocznym oglądzie – słuszny, a nawet sprawiedliwy, ale niedotrzymanie proceduralnych standardów rzetelności jest oczywiste (*vide* znana uchwała Izby Gospodarczej w sprawie zwrotu nadpłaconej akcyzy). Inaczej – można rzetelnie procedować, ale wydać wyrok niesłuszny, niesprawiedliwy czy też obrażający przepisy prawa. Może też być i tak, że wyrok jest akceptowalny, mimo że rzetelność procesu budzi wątpliwości.

III. Autor prawidłowo ocenia znaczenie prowadzonego *lege artis* i uczciwie postępowania sądowego w sprawach podatkowych jako jednej z gwarancji ochrony praw podatnika. Trafnie też przyjmuje, że prawo do rzetelnego procesu sądowego jest z jednej strony prawem podmiotowym, a z drugiej – instrumentem ochrony innych praw przysługujących podatnikowi.

Autor pisze o prawie do bezstronnego sądu orzekającego wedle reguł postępowania kontradyktoryjnego. Ma tu oczywiście rację i jego wskazania są istotne, lecz to przyznanie racji Autorowi w niepokojący sposób kojarzy się z rozziwem między modelowymi, teoretycznymi twierdzeniami autora a praktyką polskich sądów administracyjnych. Słusznościowy czy też sprawiedliwościowy aspekt sprawy nierzadko determinuje rozstrzygnięcie w takim stopniu, że treść przepisów prawa przestaje mieć praktycznie znaczenie. W konsekwencji rzetelny proces podatkowy zaczyna sprowadzać się jedynie do przestrzegania reguł procedury sądowej przez należycie obsadzony sąd wobec należycie powiadomionego podatnika – i to generalnie sądom się nieźle udaje. Autor koncentruje uwagę na tych właśnie kwestiach i czytelnik otrzymuje w tym zakresie wnikliwą, rzetelną i obiektywną analizę przepisów prawa oraz rozmaitych aspektów praktycznych ich funkcjonowania.

Czy można jednak – z punktu widzenia strony postępowania – mówić o rzetelnym procesie podatkowym w sytuacji, gdy zapada wyrok *contra legem*, a sąd nie potrafi się do tego faktu otwarcie przyznać, o przekonującym uzasadnieniu takiego postępowania już nie wspominając? W konwencji przyjętej przez autora proces był rzetelny; w świetle powszechnych intuicji znaczeniowych słowa „rzetelny” – niekoniecznie.

IV. Pole do rozbudowy badania aspektu rzetelności w traktowaniu obywatela-podatnika przez sądy redukuje w sposób istotny fakt ograniczonych, kasacyjnych do niedawna kompetencji sądów administracyjnych. Tymczasem mnóstwo nierzetelności można

współcześnie spotkać w działaniu administracji podatkowej, a zwłaszcza urzędów kontroli skarbowej. Brak rzetelności wyraża się tu zazwyczaj naruszeniem zasad postępowania podatkowego (art. 120 i nast. Ordynacji podatkowej). Natomiast sądy administracyjne przyjęły od piętnastu, a co najmniej dziesięciu lat strategię ignorowania zarzutów podatników dotyczących naruszania przez organy podatkowe zasad postępowania podatkowego⁶. Za to rzetelnie pilnują własnych terminów, pełnomocnictw i doręczeń. Administracji podatkowej – zdaniem wielu składów sądu – już te zasady aż tak obowiązywać nie muszą.

I tak np. pozostawienie pisma procesowego na szynkwasiu w knajpie, położonej na parterze budynku, w którym na piętrze ma siedzibę doradca podatkowy jest „doręczeniem” pisma doradcy podatkowemu – w świetle orzecznictwa NSA - jak najbardziej skutecznym. Tak wygląda obecnie „rzetelny proces podatkowy” w wydaniu administracji podatkowej i przy aprobacie ze strony polskich sądów administracyjnych.

V. Metodologia badań zastosowana w pracy nie budzi wątpliwości. Hipotezy postawione są właściwie, a odpowiedzi dostatecznie precyzyjne i uzasadnione. Można jedynie żałować, że autor pisząc o istniejącym aktualnie w Polsce modelu sądownictwa administracyjnego - który generalnie sam aprobuje, mając przy tym sporo zasadnych argumentów - nie uczynił przedmiotem uwagi także tez krytycznych wobec tegoż modelu. Na dyskusję zasługuje wiele wątków związanych z omawianą przez autora materią (nie tylko z samym modelem, ale także z jego treścią), np. taki – pozostając przy zaszcłościach historycznych - czy rzeczywiście istniały przed kilku laty dostateczne podstawy prawne do przekazania spraw z zakresu podatku akcyzowego Izbie Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego?

Abstrahując nawet od polskich realiów fascynujące byłyby zapewne poszukiwanie odpowiedzi na takie oto pytanie: czy można w ogóle mówić o rzetelnym procesie podatkowym w sytuacji, gdy określone kategorie spraw przekazano do rozpatrywania składom sądu określonej izby sądu administracyjnego bez podstawy prawnej, a może nawet ze złamaniem obowiązujących przepisów? Innymi słowy – czy dotrzymanie obowiązujących reguł przypisywania sądom właściwości rzeczowej mieści się w koncepcji rzetelnego procesu podatkowego, czy też wystarczy, że sąd – nawet niewłaściwie wyposażony we właściwość – dokonuje czynności procesowych w sposób rzetelny?

⁶ Szerzej na ten temat D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, zwłaszcza s. 313 i nast.

Autor – podkreślam raz jeszcze - miał prawo określić sobie taki, a nie inny obszar badań i w tym zakresie nie można mieć do niego pretensji. Szkoda jednak, że omijając określone zagadnienia, nie zasygnalizował chociażby tego, że ma świadomość ich istnienia, a także problemów z nimi związanych. Gdyby na Ziemię przyjechał podatnik z Marsa i wylądował w okolicach środkowego biegu Wisły, to z pewnością – po lekturze recenzowanej książki – byłby zdumiony nabrzmiałym stanem praworządności w tych okolicach. U siebie mógłby co najwyżej o czymś takim pomarzyć...

VI. Podzielam poglądy Autora co do tego, że model dwuinstancyjny sądownictwa administracyjnego, zmierzający współcześnie do rozwiązania mieszanego - jeśli chodzi o bądź to kasacyjny, bądź to merytoryczny sposób rozstrzygania spraw podatkowych - nie wykazuje jakichś dramatycznych defektów i można go w sposób umiarkowany rekomendować. Tym niemniej z metodologicznego punktu widzenia byłaby rzeczą bardziej zasadną budowa modelu rozstrzygania spraw podatkowych od jego podstaw, tj. od przesądzenia kształtu struktur orzekających administracji podatkowej. Jest bowiem oczywiste, że jeżeli orzecznictwo organów podatkowych ma być – przykładowo - jednoinstancyjne, to sąd administracyjny pierwszej instancji nie może mieć wyłącznie charakteru kasacyjnego. Jeszcze inny kształt powinno mieć sądownictwo podatkowe w systemie, w którym pojawiłyby się organy orzekające o charakterze mieszanym, na wzór brytyjskich czy też duńskich trybunałów administracyjnych (także – podatkowych).

Te kwestie jednak nie mogły być przedmiotem badań, gdyż nie mieszczą się w przedmiotowym zakresie książki. Jednak warto byłoby zasygnalizować czytelnikowi, że dwuinstancyjne sądownictwo podatkowe i jego pozytywna ocena dotyczy takiego stanu rzeczy, w którym punktem wyjścia jest istniejący model orzecznictwa administracyjnego. To ostatnie też podlega współcześnie zmianom, chociaż model docelowy nie został jak dotąd – jak się wydaje - wybrany.

VII. Interesujące są poglądy Autora na kwestię kadr w sądownictwie administracyjnym. Niektóre z nich są dyskusyjne, ale na tym polega ich wartość – zmuszają do refleksji i poszukiwania rozwiązań alternatywnych.

Można więc dyskutować nad tym, czy powoływanie sędziego na czas ograniczony rzeczywiście wpływałoby ujemnie na rzetelność procesu podatkowego. Są kraje, gdzie dominuje pogląd odmienny i gdzie sędziowie są wybierani na określony czas, w wyborach

powszechnych. Sędzia poddający się okresowej weryfikacji – społecznej, a nie tylko zupełnie, w polskich warunkach, iluzorycznej weryfikacji środowiskowej – wydaje się mieć większą motywację nie tylko do rzetelnego procedowania w sensie procesowym, ale i w sensie merytorycznym.

Pojawia się też problem kompetencji merytorycznych. Czy sędzia sądu powszechnego, specjalista od rozwodów, bądź nawet prowadzenia ksiąg wieczystych, powinien rozpocząć swoją karierę sędziego administracyjnego od rozstrzygnięcia spraw z zakresu VAT czy też umów międzynarodowych w sprawie zapobiegania podwójnemu opodatkowaniu? Czy to jest aby na pewno „zapewnienie rozpatrzenia sprawy przez kompetentny sąd”, czego wymaga Europejska Konwencja Praw Człowieka – tak, jak rozumie ona prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1 ECHR)?

Jeśli bowiem obecny system nie wymaga naprawy, to pojawia się pytanie, skąd bierze się stopniowe, ale dostrzegalne obniżanie się prestiżu sądów podatkowych w Polsce? Czy aby nie jest to skutek pewnego rozleniwienia intelektualnego osób, których z sędziowskich posad usunąć może jedynie tsunami? Być może takie twierdzenia są krzywdzące dla wielu spośród sędziów zajmujących się sprawami podatkowymi, ale czy mimo wszystko nie jest zbyt optymistyczna przyjęta apriorycznie przez autora teza, że nieusuwalność sędziego w tak błogosławiony sposób wpływa na rzetelność procesu i – szerzej – na jakość orzekania?

W pełni podzielam przy tym pogląd autora o potrzebie stworzenia czegoś na kształt asesury, a zwłaszcza – dla doświadczonych prawników – stanowiska „sędziego na próbę”... Uniknie się wówczas namaszczania na sędziego podatkowego np. prokuratora, wyspecjalizowanego w ściganiu złodziei rowerów (który, na dodatek, w tym poprzednim fachu dobrze się sprawdzał).

Mniej przekonujący jest postulat aplikacji sądowoadministracyjnej. Może to doprowadzić do sytuacji istniejącej w sądach powszechnych, w których sprawy gospodarcze rozpatruje człowiek (sędzia), który ani jednego dnia nie przepracował w przedsiębiorstwie, a w sprawach o odszkodowanie za szkody czy ubytki w transporcie orzeka pani, która nigdy w życiu nie widziała rozładunku samochodu przy rampie magazynowej. Aplikacja powodowałaby jeszcze większe zamknięcie się zawodu sędziego administracyjnego we własnych zasobach ludzkich, utrudniając dopływ do tego zawodu osób spoza sądownictwa, podczas gdy negatywny skutek takich praktyk staje się współcześnie oczywisty.

VIII. Orzecznictwo podatkowe przechodzi zauważalny kryzys. Przyczyny są wielorakie – od mało niekiedy starannego doboru kandydatów na sędziów administracyjnych po wzrost przekonania sędziów o własnej omnipotencji i uodpornienie na zewnętrzną krytykę orzecznictwa. Zróznicowanie nurtów orzecznictwa w konkretnych sprawach wydaje się być determinowane nie tyle dynamiką i zróznicowaniem myśli prawniczej – co byłoby wyrazem rozwoju tej ostatniej- ale, co niewykluczone, niemerytorycznych, podskórnych tarć w środowisku sędziowskim. Inaczej nie sposób tłumaczyć sobie wielokrotnie zaobserwowanego zjawiska, gdzie NSA uchylał poprawny i dobrze uzasadniony wyrok wojewódzkiego sądu administracyjnego, podczas gdy sam nie potrafi sensownie swojego stanowiska uzasadnić.

Godnym dostrzeżenia zjawiskiem jest także stopniowe, ale rosnące oderwanie orzecznictwa od przepisów prawa podatkowego. To drugie to coraz częściej zaledwie mało zobowiązujące tło dla fantazji orzecznich, a celuje w tym NSA. Nie może w tym stanie rzeczy dziwić, że wojewódzkie sądy administracyjne, zamiast analizować przepisy prawa, nierzadko w uzasadnieniach swoich wyroków zajmują się np. egzegezą treści rozmaitych uchwał NSA i relacją między stwierdzeniami zawartymi w ich uzasadnieniach.

Coraz częściej wyroki są *contra legem*. Nie dotyczy to sytuacji ekstraordynaryjnych, wyjątkowych, gdzie takie orzeczenie ratuje jakieś wyjątkowe wartości, ale dotyczy zazwyczaj sytuacji, w której sąd chyba tylko intuicyjnie uznaje, że za wymaganą dokumentacją i dowodami przemawiającymi w sposób oczywisty na rzecz stanowiska podatnika kryją się jednak jakieś nieprawidłowości. Intuicji tej „pomagają” wydatnie „wrzutki” do akt sprawy, zawierające informacje bez znaczenia z punktu widzenia prawa podatkowego, ale za to skutecznie stygmatyzujące podatnika (informacje o wszczęciu postępowania karnego przeciwko podatnikowi, przeszukaniach policyjnych, istnieniu zaległości podatkowych etc.).

IX. Pojawiają się też niepokojące pytania o to, czy pojęcie „prawo podatkowe” jest jednolicie rozumiane w społeczeństwie z jednej strony, a przez sądy z drugiej i czy rozumienie przez sądy podstawowych założeń systemu podatkowego oraz zasad wykładni prawa odpowiada poglądom powszechnie (tj. poza środowiskiem sądowniczym) akceptowanym. Innymi słowy – czy mówiąc o prawie podatkowym, jego strukturze i aksjologii myślimy o tym samym. Moim zdaniem, coraz częściej – nie. Jeżeli na Kongresie „Wolność i rozwój”, który miał miejsce w Katowicach, w październiku 2015 roku, w trakcie dyskusji nad systemem podatkowym i jego prawnym kształtem osoba, określająca siebie jako sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego twierdzi, że przepis art. 2a Ordynacji podatkowej: ”Niedające usunąć się wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść

podatnika” u t r u d n i (podkr. aut. - B.Brzeziński) sprawiedliwe orzekanie przez sądy administracyjne, to pole dyskursu prawniczego dramatycznie się kurczy, a w istocie – zanika.

X. Reasumując, opracowanie książkowe autorstwa A. Mudreckiego jest oryginalne, wartościowe i potrzebne nauce prawa podatkowego. Praca jest dobrze podbudowana źródłowo. Dziwić może jednak brak w zestawie literatury pozycji piśmienniczych o ugruntowanej renomie. Dotyczy to w szczególności opracowań dotyczących ochrony praw podatnika – zarówno krajowych⁷, jak i zagranicznych⁸. Odrzucam myśl, że Autor nie dostrzegł niczego pożytecznego w tych opracowaniach.

Książka odkrywa też moim zdaniem, niejako przy okazji, nowe pole badawcze: obok badania rzetelności formalnej procesu podatkowego, potrzebę badania także rzetelności merytorycznej, rozumianej jako trzymanie się przez sądy standardów wykładni prawa, podawanie rzeczywistej, a nie wymyślonej niekiedy na potrzeby sprawy motywacji rozstrzygnięcia, działania na rzecz zwiększenia przewidywalności i zmniejszania skali rozbieżności orzeczniczych.

SUMMARY

A. Murdecki *Rzetelny proces podatkowy* – review

The aim of this review is to present the work of A. Murdecki *Rzetelny proces podatkowy*, in which the author concentrate on respecting the rules of legal proceedings by the administrative courts and other correlating elements such as judicial independence or court fees. The review stress the need of investigating the issue of substantive reliability (meaning conformity with legal interpretation) additionally to the investigation of reliability of legal proceedings.

Key words: reliable legal proceeding, tax law in effect ,reliability of legal proceedings, substantive reliability

Słowa kluczowe: rzetelny proces podatkowy, prawo podatkowe w praktyce, rzetelność formalna procesu, rzetelność materialna procesu

⁷ *Protection of Taxpayer's Rights. European, International and Domestic Tax Law Perspective* (W. Nykiel, M. Sęk eds.), Warszawa 2009.

⁸ D. Bentley, *Taxpayers' Rights: Theory, Origin and Implementation*, Kluwer Law International 2007; *Taxation and Human Rights in Europe and the World* (G. Kofler, M. Maduro, P. Pistone eds.), IBFD Publications, 2011.