

RZETELNY PROCES PODATKOWY

Artur Mudrecki

MONOGRAFIE LEX



LEX

a Wolters Kluwer business

RZETELNY PROCES PODATKOWY

Artur Mudrecki

Zamów książkę w księgarni internetowej

proinfo.pl
księgarnia internetowa



LEX

a Wolters Kluwer business

Warszawa 2015

Stan prawny na 31 marca 2015 r.

W opracowaniu uwzględniono nowelę z dnia 9 kwietnia 2015 r. do ustawy

– Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

Recenzenci

Prof. zw. dr hab. Leonard Etel

Prof. nadzw. dr hab. Jan Paweł Tarno

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Małgorzata Jarecka

Opracowanie redakcyjne

Dagmara Wachna

Łamanie

Wolters Kluwer

Układ typograficzny

Marta Baranowska

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz, czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

prawoLubni

SZANUJMY PRAWO I WŁASNOŚĆ

Więcej na www.legalnakultura.pl

POLSKA IZBA KSIĄŻKI

© Copyright by

Wolters Kluwer SA, 2015

ISBN 978-83-264-8237-3

ISSN 1897-4392

Wydane przez:

Wolters Kluwer SA

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

www.wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

Spis treści

Wykaz skrótów / 9

Wstęp / 13

Rozdział I

Rzetelny proces w świetle standardów międzynarodowych / 21

1. Pojęcie rzetelnego procesu / 21
2. System Organizacji Narodów Zjednoczonych w zakresie ochrony praw strony / 28
3. Ochrona praw strony w dokumentach Rady Europy / 33
4. Europejski Trybunał Praw Człowieka w Strasburgu gwarantem rzetelnego procesu / 53
5. Podsumowanie / 65

Rozdział II

Rzetelny proces podatkowy w Unii Europejskiej / 67

1. Wprowadzenie / 67
2. Ochrona praw jednostki w postępowaniu sądownoadministracyjnym w Unii Europejskiej / 69
3. Ochrona praw podatnika w postępowaniu przed Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej / 79
4. Podsumowanie / 90

Rozdział III

Charakterystyka modeli sądowej ochrony praw podatnika w Europie i na świecie / 92

1. Zarys modeli ochrony praw podatnika / 92
2. Niemcy / 99
3. Francja / 103
4. Stany Zjednoczone / 108

5. Nigeria / **111**
6. Czechy / **113**
7. Holandia / **115**
8. Dania / **117**
9. Podsumowanie / **118**

Rozdział IV

Pozycja ustrojowa sądownictwa administracyjnego w Polsce / 120

1. Rys historyczny sądownictwa administracyjnego w Polsce / **120**
2. Konstytucja RP z 1997 r. i jej wpływ na reformę sądownictwa administracyjnego z 2004 r. / **125**
3. Miejsce sądownictwa administracyjnego w sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości w Polsce / **134**
4. Podsumowanie / **139**

Rozdział V

Gwarancje niezawisłości i bezstronności sędziego podatkowego / 141

1. Pojęcie niezawisłości i bezstronności sędziego / **141**
2. Gwarancje niezawisłości sędziowskiej / **145**
3. Instytucja wyłączenia sędziego jako gwarancja jego bezstronności / **151**
4. Rekrutacja na stanowisko sędziego / **157**
5. Model sędziego podatkowego / **163**
6. Podsumowanie / **167**

Rozdział VI

Prawo podatnika do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie / 168

1. Wprowadzenie / **168**
2. Prawo strony do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu / **169**
3. Rozpoznanie sprawy podatkowej przed sądami administracyjnymi bez nieuzasadnionej zwłoki w prawie krajowym / **171**
4. Podsumowanie / **181**

Rozdział VII

Prawa podatnika przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi / 182

1. Wprowadzenie / **182**
2. Zakres przedmiotowy i podmiotowy skargi do sądu administracyjnego / **184**
3. Prawo podatnika do informacji / **196**
4. Prawo podatnika do wstrzymania wykonania zaskarżonego aktu lub czynności / **200**
5. Prawo podatnika do aktywnego udziału w postępowaniu sądownoadministracyjnym / **204**
6. Prawo podatnika do zgłaszania wniosków dowodowych / **212**
7. Rozstrzygnięcia wojewódzkiego sądu administracyjnego / **217**
8. Podsumowanie / **232**

Rozdział VIII

Prawo podatnika do odwołania / 234

1. Wprowadzenie / **234**
2. Zażalenie / **236**
3. Skarga kasacyjna / **239**
 - 3.1. Przedmiot skargi kasacyjnej i podmioty uprawnione do wniesienia kasacji / **241**
 - 3.2. Podstawy skargi kasacyjnej / **241**
 - 3.3. Wymogi formalne skargi / **251**
 - 3.4. Rozstrzygnięcia NSA w postępowaniu kasacyjnym / **252**
4. Skarga o wznowienie postępowania sądownoadministracyjnego / **256**
5. Skarga o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia / **262**
6. Podsumowanie / **269**

Rozdział IX

Prawo podatnika do sądu a koszty sądowe / 271

1. Wprowadzenie / **271**
2. Pojęcie kosztów postępowania / **272**
3. Źródła prawa w zakresie kosztów postępowania przed sądami administracyjnymi / **273**

4. Koszty postępowania sądowoadministracyjnego w świetle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego / **275**
 5. Zwrot kosztów postępowania / **276**
 - 5.1. Obowiązek ponoszenia kosztów / **276**
 - 5.2. Zwrot kosztów postępowania przed sądem pierwszej instancji w wyroku / **277**
 - 5.3. Zwrot kosztów postępowania w przypadku uwzględnienia skargi w trybie autokontroli organu administracji publicznej i pomyślnego zakończenia postępowania mediacyjnego / **280**
 - 5.4. Pojęcie niezbędnych kosztów postępowania / **282**
 - 5.5. Wniosek strony jako przesłanka do zasądzenia kosztów postępowania / **288**
 - 5.6. Zwrot kosztów postępowania w razie częściowego uwzględnienia skargi / **290**
 - 5.7. Zwrot kosztów postępowania zawinionych zachowaniem strony / **292**
 - 5.8. Zwrot kosztów postępowania przed Naczelnym Sądem Administracyjnym / **293**
 - 5.8.1. Zwrot kosztów postępowania w razie uwzględnienia skargi kasacyjnej / **293**
 - 5.8.2. Zwrot kosztów postępowania w razie oddalenia skargi kasacyjnej / **295**
 - 5.8.3. Odstąpienie od zasądzenia zwrotu kosztów postępowania kasacyjnego / **297**
 - 5.8.4. Koszty nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej z urzędu / **299**
 6. Koszty sądowe / **300**
 7. Zwolnienie od kosztów / **302**
 8. Prawo pomocy / **304**
 9. Podsumowanie / **315**
- Zakończenie / **317**
- Tax fair trial / **327**
- Wykaz orzeczeń / **329**
- Bibliografia / **337**

Wykaz skrótów

Akty prawne

- EKPC** Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie dnia 4 listopada 1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 z późn. zm.)
- Konstytucja RP** Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
- k.c.** ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 121 z późn. zm.)
- k.p.c.** ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 101 z późn. zm.)
- MPPOiP** Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych otwarty do podpisu w Nowym Jorku dnia 19 grudnia 1966 r. (Dz. U. z 1977 r. Nr 38, poz. 167, zał.)
- o.p.** ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 749 z późn. zm.)
- p.p.s.a.** ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyj-

- nymi (tekst jedn.: Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.)
- p.u.s.a.** ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2014 r. poz. 1647)
- p.u.s.p.** ustawa z dnia 27 lipca 2001 r. – Prawo o ustroju sądów powszechnych (tekst jedn.: Dz. U. z 2015 r. poz. 133 z późn. zm.)
- TFUE** Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 47)
- TUE** Traktat o Unii Europejskiej z dnia 7 lutego 1992 r. (wersja skonsolidowana Dz. Urz. UE C 326 z 26.10.2012, s. 13)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

- Dz. U.** Dziennik Ustaw
- KPP** Kwartalnik Prawa Podatkowego
- M.P.** Monitor Polski
- Mon. Pod.** Monitor Podatkowy
- ONSAiWSA** Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
- OSP** Orzecznictwo Sądów Polskich
- OTK** Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
- OTK ZU** Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Zbiór Urzędowy
- OTK-A** Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Zbiór Urzędowy, seria A
- PiP** Państwo i Prawo
- POP** Przegląd Orzecznictwa Podatkowego

ZNSA	Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZOTSiS	Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji

Inne

CBOSA	Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.nsa.gov.pl
ETPC	Europejski Trybunał Praw Człowieka
KRS	Krajowa Rada Sądownictwa
LEX	System Informacji Prawnej LEX
NSA	Naczelny Sąd Administracyjny
ONZ	Organizacja Narodów Zjednoczonych
TK	Trybunał Konstytucyjny
TSUE	Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (poprzednio Trybunał Sprawiedliwości)
WSA	wojewódzki sąd administracyjny

Wstęp

Prawo do rzetelnego procesu jest jednym z kilku fundamentów demokratycznego państwa prawnego i stanowi naczelną zasadę postępowania sądowego.

Gwarancje przestrzegania tego prawa wobec każdej osoby statuuje Konstytucja RP, stanowiąc, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, bezstronny i niezawisły sąd (art. 45 ust. 1), a także Europejska Konwencja Praw Człowieka (art. 6 ust. 1), Międzynarodowy Pakt Praw Obywatelskich i Politycznych (art. 14 ust. 1) oraz Karta praw podstawowych (art. 47). W szerszym ujęciu rzetelny proces odpowiada pojęciu słusznego wymiaru sprawiedliwości. Obejmuje wiele odrębnych praw, jak prawo do bezstronnego sądu, do publicznej rozprawy prowadzonej według reguł postępowania kontradyktoryjnego, do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie oraz przy zachowaniu poszczególnych przepisów procedury. Zasadę rzetelności procesu można rozpatrywać w kontekście organizacji sądownictwa oraz reguł postępowania sądowego¹ w ogóle oraz sądownictwa administracyjnego w szczególności.

Problematyka ochrony praw podatnika staje się odrębną i cieszącą się coraz większym zainteresowaniem sferą badań. Używając pojęcia „ochrona praw podatnika”, najczęściej mamy na myśli warstwę materialną, czyli uprawnienia, jakie przysługują jednostce, a także środki ochrony tych praw. Tak jest z prawem do sądu, które może być rozumiane jako środek ochrony innych praw, ale również jako prawo podmiotowe². Prawo do rzetelnego procesu to wycinek problematyki ochrony praw podatnika.

¹ J. Pradel, *Rzetelny proces w europejskim prawie karnym*, PiP 1996, z. 6, s. 8–10.

² A. Leszczyńska, *Prawa podatnika i ich ochrona* (w:) B. Brzeziński (red.), *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, Toruń 2009, s. 523.

B. Brzeziński zwraca uwagę na specyfikę stosunku prawnego łączącego podatnika i organ podatkowy, wskazując na ciążące na podatniku określone obowiązki. Aby zrównoważyć relacje między obywatelem a władzą publiczną, zakładając służebną rolę administracji publicznej wobec społeczeństwa oraz przyjmując istnienie katalogu uznanych wartości, w odniesieniu do których obywatelowi przysługuje ochrona prawna, należy wyposażać podatnika w określone prawa czy uprawnienia, które zniwelują zbyt dużą różnicę w działaniach stron stosunku prawnego i umożliwią korektę wadliwych bądź wręcz opresyjnych działań organów podatkowych³. Ważną rolę w tej ochronie mogą wypełniać sądy rozpatrujące spory dotyczące spraw podatkowych.

Prawo podatnika do rzetelnego procesu należy zaliczyć do praw podstawowych, ponieważ jest umocowane w przepisach konstytucyjnych i umowach międzynarodowych. Ma ono charakter uniwersalny, bo dotyczy wszystkich obywateli, ale może z niego skorzystać specyficzna grupa, jaką są podatnicy. Poza tym prawo do rzetelnego procesu ma charakter proceduralny i termin ten zarezerwowany jest dla postępowania przed sądem rozpatrującym spory podatkowe. Nie ulega również wątpliwości, że rzetelny proces przed sądami mieści się w kategorii praw człowieka.

Podjętą rozważania nad rzetelnym procesem podatkowym w Polsce, należy wskazać, że co roku do wojewódzkich sądów administracyjnych wpływa około 20 tys. spraw podatkowych, a w 2013 r. liczba ta wzrosła do ponad 25 tys., co stanowi blisko 1/3 wpływu wszystkich skarg. Zwiększa się także liczba skarg kasacyjnych w sprawach podatkowych wnoszonych do Naczelnego Sądu Administracyjnego od orzeczeń sądu pierwszej instancji. Rozstrzygnięcia sądów administracyjnych w sprawach podatkowych nie tylko wpływają na losy tej niemałej grupy osób, ale również kształtują zachowania administracji podatkowej w innych sprawach i wywierają istotny wpływ na praktykę gospodarczą. Ze społecznego punktu widzenia wskazaną problematykę należy uznać za istotną.

Jednym z głównych założeń reformy sądownictwa administracyjnego, wprowadzonej w Polsce z dniem 1 stycznia 2004 r., było zapewnienie stronie prawa do rzetelnego procesu. Konieczne było zatem dokonanie w tej pracy szczegółowej analizy rozwiązań prawnych wprowa-

³ B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPP 2005, nr 1, s. 9–10.

dzonych w wyniku reformy oraz prześledzenie praktyki wymiaru sprawiedliwości w sprawach podatkowych. Na podjęcie tej problematyki wpłynął również fakt, że autor niniejszego opracowania od 18 lat jest sędzią NSA orzekającym w sprawach podatkowych i ma na swym koncie kilka tysięcy orzeczeń. Stało się to motywacją do znalezienia pełnego teoretycznego wypełnienia luki w literaturze przedmiotu w tym zakresie.

Temat ten nie doczekał się jeszcze żadnych opracowań monograficznych. Dotychczas w Polsce ukazały się trzy pozycje książkowe podejmujące problematykę rzetelnego procesu, ale dotyczące innych dziedzin prawa: A. Mudreckiego, *Prawo nieletniego do rzetelnego procesu przed sądami rodzinnymi*, Opole 2008; A. Błachnio-Parzych, J. Kosonogi, H. Kuczyńskiej, C. Nowak, P. Wilińskiego (red.), *Rzetelny proces karny w orzecznictwie sądów polskich i międzynarodowych*, Warszawa 2009 i A. Łazarskiej, *Rzetelny proces cywilny*, Warszawa 2012. Oprócz tego M.A. Nowicki w pracy *Europejski Trybunał Praw Człowieka. Orzecznictwo*, t. 1, *Prawo do rzetelnego procesu sądowego*, Kraków 2001 opracował w tym zakresie orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu. Brakuje natomiast monografii dotyczącej rzetelnego procesu sądownoadministracyjnego w sprawach administracyjnych.

Jak już wcześniej wspomniano, problematyka ochrony praw podatnika cieszy się dużym zainteresowaniem badaczy. Dotychczas ukazała się jednakże tylko jedna monografia dotycząca tej problematyki: B. Szczurek, *Koncepcja ochrony praw podatnika*, Warszawa 2008. Poza tym można wymienić liczne artykuły. Do najważniejszych należy zaliczyć m.in. następujące prace: B. Brzeziński, *Koncepcja praw podatnika i ich ochrony jako przedmiot badań naukowych*, KPP 2005, nr 1, s. 9–34; D. Mączyński, R. Sowiński, *Ochrona podatnika przed skutkami przepisów trudnych do zrozumienia*, Przegląd Podatkowy 2005, nr 12, s. 11–18; A. Leszczyńska, *Europejska Konwencja o Ochronie Praw Człowieka oraz Podstawowych Wolności jako instrument ochrony praw podatnika*, KPP 2004, nr 1–2, s. 9–50; M. Balcerzak, A. Zalański, *Sądownoadministracyjna kontrola decyzji podatkowych a prawo do rzetelnego procesu (art. 6 ust. 1. Europejskiej Konwencji Praw Człowieka)*, KPP 2002, nr 1, s. 37–44; M. Kazek, *Stosowanie art. 6 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka przez sądy administracyjne w sprawach podatkowych*, Monitor Podatkowy 2012, nr 4, s. 25–29; A. Mariański, *O potrzebie wzmocnienia ochrony prawnej podatnika w trakcie postępowań podat-*

kowych, KPP 2008, nr 1, s. 47–71; J. Kiszka, *Zasady ochrony podatnika w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańskie Studia Prawnicze 2007, t. XVI, s. 455–483. Poza tym cyklicznie, co roku, ukazują się materiały pokonferencyjne *Doradca podatkowy obrońca praw podatnika*, pod redakcją naukową J. Glumińskiej-Pawlic, sygnowane przez Uniwersytet Śląski w Katowicach⁴.

Ochrona praw podatnika w postępowaniu przed sądem administracyjnym jest częścią prawa podatkowego, a zwłaszcza postępowania podatkowego. Problematyką z tym związaną zajmują się w szczególności naukowcy z Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. W podręczniku A. Gomułowicza i J. Małeckiego, *Podatki i prawo podatkowe*, wyd. 6, Warszawa 2011 rozdział XXI autorstwa J. Małeckiego został poświęcony sądowej kontroli orzeczeń w sprawach podatkowych przez sądy administracyjne (s. 511–546). Wymienieni autorzy zajmują się poruszaną problematyką w innych publikacjach: J. Małecki, *Lex falsa lex non est?* (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga pamiątkowa ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 59–71; J. Małecki, *O ciągłości konstrukcji podatkowych w świetle orzecznictwa Najwyższego Trybunału Administracyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego* (w:) J. Góral, R. Hauser, J. Trzciniński (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem wolności i praw obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 302–317; J. Małecki, *Przekształcenia orzecznictwa sądów w sprawach podatkowych (w latach 1981–2010)*, ZNSA 2010, nr 5–6 (32–33), s. 301–320; A. Gomułowicz: *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008 oraz *Podatki a etyka*, Warszawa 2013.

Interesująca z punktu widzenia poruszanej problematyki jest książka *Sądowa kontrola administracji w sprawach podatkowych* pod redakcją B. Brzezińskiego i J.P. Tarno, Warszawa 2011, będąca plonem IV Letnich Warsztatów Doktoranckich, które odbyły się w dniach 30 czerwca–2 lipca 2010 r. w Łodzi.

Analiza dotychczasowego dorobku naukowego w tym zakresie i konfrontowanie go z praktyką wymiaru sprawiedliwości to obszar o dużym potencjale badawczym. Jego zgłębienie może przynieść rezultaty w postaci wartościowej refleksji naukowej.

⁴ J. Glumińska-Pawlic (red.), *Doradca podatkowy obrońca praw podatnika*, Katowice 2007, 2008 (t. II), 2009 (t. III), 2010 (t. IV), 2011 (t. V).

Celem monografii jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, czy przyjęty w Polsce model postępowania przed sądami administracyjnymi odpowiada standardom wyznaczonym przez przepisy prawa międzynarodowego i wewnętrznego.

Główny akcent został położony na podatniku jako stronie postępowania. Przez podatnika należy tu rozumieć w szerszym ujęciu również płatnika, inkasenta oraz osoby trzecie, na które na mocy odrębnych przepisów ponoszą odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe podatnika (art. 133 § 1 o.p.). Nie oznacza to jednak, że kanony rzetelnego procesu nie obejmują strony, jaką jest organ administracji podatkowej. Jednak administracja podatkowa na co dzień zajmująca się profesjonalnie sprawami podatkowymi dysponuje dobrze przygotowanym aparatem urzędniczym i z tego powodu wymaga mniejszej uwagi.

Sprawy podatkowe rozpoznawane przez sądy administracyjne cechują się pewną specyfiką w porównaniu z innymi sprawami administracyjnymi i dlatego powinny być przedmiotem odrębnych badań.

Zakres kontroli sądowoadministracyjnej pozwala na wyróżnienie specyficznych cech postępowania przed sądami administracyjnymi w sprawach podatkowych w porównaniu z innymi sprawami:

- 1) kontroli sądowej podlega stosowanie przepisów materialnego prawa podatkowego, które wymagają specyficznej wykładni, chociażby ze względu na autonomiczność tego prawa;
- 2) po dekodyfikacji kodeksu postępowania administracyjnego wraz z wejściem w życie z początkiem 1998 r. ordynacji podatkowej przedmiotem oceny przestrzegania prawa stały się odrębne przepisy regulujące postępowanie podatkowe;
- 3) przedmiotem skargi do sądów administracyjnych są również pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.);
- 4) widoczna jest dywersyfikacja działalności orzeczniczej Naczelnego Sądu Administracyjnego, polegająca na stosowaniu odmiennej wykładni w sprawach podatkowych⁵;
- 5) w sprawach podatkowych zarówno przed sądem pierwszej, jak i drugiej instancji mogą występować doradcy podatkowi jako profesjonalni pełnomocnicy;

⁵ Zwraca na to uwagę Z. Kmiecik, *Glosa do uchwały składu siedmiu sędziów NSA z dnia 4 lutego 2007 r., sygn. akt I OPS 3/07, OSP 2008, z. 5, s. 352.*

- 6) w sprawach podatkowych istotną rolę w wykładni prawa podatkowego, zwłaszcza w podatkach pośrednich, odgrywa orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Problematyka związana z rzetelnym procesem podatkowym jest rozległa i dotychczas nie została opracowana w sposób kompleksowy. Z tego punktu widzenia przeprowadzenie badań ewaluacyjnych w systemie wymiaru sprawiedliwości umożliwi właściwą ocenę reformy sądownictwa administracyjnego i pozwoli na jego przyszłe usprawnienie.

Monografia ma na celu dokonanie kompleksowej analizy i oceny postępowania przed sądami administracyjnymi w sprawach podatkowych, głównie pod kątem rzetelnego procesu. Podstawowym celem badawczym będzie odpowiedź na pytanie: **czy i w jakim zakresie realizowane jest w Polsce prawo do rzetelnego procesu przed sądami administracyjnymi?**

Realizacji tego głównego celu służyć będą cele szczegółowe, a więc poszukiwanie odpowiedzi na pytania:

1. Czy przyjęty model postępowania sądowniczoadministracyjnego w sprawach podatkowych jest zgodny ze standardami międzynarodowymi i zapewnia należyłą ochronę podatnikowi?
2. Jak ponad dziesięcioletni okres funkcjonowania Polski w Unii Europejskiej wpłynął na orzecznictwo sądowe w sprawach podatkowych?
3. Czy modele sądownictwa podatkowego przyjęte w Europie i na świecie zapewniają realizację rzetelnego procesu?
4. Czy pozycja ustrojowa sądownictwa administracyjnego w Polsce gwarantuje stronie prawo do rozpoznania sprawy przez niezawisły sąd?
5. Czy sędzia administracyjny jest gwarantem niezawisłości w sprawach podatkowych?
6. Na jakim poziomie przestrzegane są prawa strony w sprawach podatkowych przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi, a zwłaszcza czy realizowane są prawa do informacji, wstrzymania wykonania decyzji, zgłaszania wniosków dowodowych i aktywnego udziału w jawnej rozprawie?
7. Czy uregulowania prawne dotyczące środków odwoławczych, a zwłaszcza skargi kasacyjnej i zażalenia, zapewniają podatnikowi skuteczny efekt kontroli rozstrzygnięć sądu pierwszej instancji?

8. Czy koszty sądowe nie stanowią bariery w dostępie do sądu w sprawach podatkowych?

9. Czy sprawy podatkowe są rozpoznawane w rozsądnym terminie?

Na podstawie analizy literatury orzecznictwa Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych (za okres od 2004 r.) sformułowano podstawową tezę badawczą: **prawo podatnika do rzetelnego procesu przed sądami administracyjnymi w Polsce realizowane jest na dobrym i bardzo dobrym poziomie.**

Przyjęto następujące szczegółowe tezy badawcze:

1. Dwuinstancyjny model postępowania sądowoadministracyjnego w sprawach podatkowych przyjęty w wyniku reformy sądownictwa administracyjnego odpowiada standardom międzynarodowym.
2. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej wywarło istotny wpływ na sposób wykładni w sprawach podatkowych, zwłaszcza w sprawach podatków obrotowych.
3. Przyjęte w Europie lub na świecie modele sądownictwa w sprawach podatkowych na różnym poziomie zapewniają realizację poszczególnych elementów rzetelnego procesu.
4. Wyodrębnienie sądownictwa administracyjnego z sądów powszechnych i pozycja ustrojowa Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Polsce gwarantują prawo do niezawisłego sądu.
5. Regulacje prawne, w tym tryb powoływania sędziego administracyjnego, sposób przydzielania spraw oraz instytucja wyłączania sędziego, dają gwarancję bezstronności i niezawisłości sędziowskiej. Jednak właściwe organy państwowe i samo środowisko sędziowskie powinny dążyć do wzmocnienia autorytetu sędziego.
6. Prawa podatnika w postępowaniu przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi są przestrzegane na dobrym poziomie.
7. Uregulowania prawne dotyczące skargi kasacyjnej zapewniają podatnikowi prawo do właściwej kontroli dwuinstancyjnej, pod warunkiem że sporządza ją dobrze przygotowany pełnomocnik (doradca podatkowy).
8. Prawo pomocy, tj. zwolnienie z kosztów sądowych i ustanowienie pełnomocnika z urzędu, gwarantuje dostęp do sądu ubogim podatnikom. Koszty sądowe mogą stanowić pewną barierę w realizacji prawa do sądu administracyjnego przez gorzej sytuowanych podatników.

9. Podatnik w postępowaniu przed sądem pierwszej instancji ma zagwarantowane prawo do rozpoznania sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki.

Do realizacji celu badawczego wykorzystano metodę dogmatyczno-prawną i prawnoporównawczą. Analizie poddano umowy międzynarodowe, rekomendacje Rady Europy, prawo unijne, przepisy Konstytucji RP dotyczące sądownictwa oraz ustawy i akty wykonawcze regulujące postępowanie przed sądami administracyjnymi w Polsce. Ponadto zbadano orzecznictwo Europejskiego Trybunału Praw Człowieka w Strasburgu, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego, Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz wojewódzkich sądów administracyjnych (za okres od 2004 r.) odnoszące się bezpośrednio lub pośrednio do rzetelnego procesu. Przedmiotem uwagi było również piśmiennictwo naukowe dotyczące postępowania sądowniczo-administracyjnego. Dokonano też analizy statystyk sądowych w zakresie liczby zawisłych przed sądami spraw i sposobów ich załatwienia.

Układ monografii zdeterminowany jest jej problematyką. Po definicji rzetelnego procesu zaprezentowano standardy międzynarodowe występujące w systemie ochrony praw człowieka Organizacji Narodów Zjednoczonych i Rady Europy. W dalszej kolejności przedstawiono uregulowania prawne w zakresie rzetelnego procesu w Unii Europejskiej ze szczególnym uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Ważny rozdział pracy dotyczy modelu sądownictwa w sprawach podatkowych w Europie i na świecie. W dalszej części pracy przedstawiono pozycję ustrojową sądownictwa administracyjnego oraz rolę sędziego podatkowego w urzeczywistnianiu rzetelnego procesu. Rozdział VI poświęcony został prawu podatnika do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie. Istotne rozważania zostały poświęcone postępowaniu przed sądem pierwszej instancji. Równie ważna z punktu widzenia strony jest realizacja prawa do odwołania, którego analizę zawarto w rozdziale VIII książki. Problematykę kosztów postępowania w kontekście prawa do sądu poruszono w ostatnim rozdziale.

Pragnę serdecznie podziękować Panu prof. zw. dr. hab. Leonardowi Etełowi oraz Panu prof. nadzw. dr. hab. Janowi Pawłowi Tarno za cenne wskazówki co do tez badawczych i struktury opracowania.

W książce ujęto stan prawny obowiązujący 31 marca 2015 r., z uwzględnieniem nowelizacji ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi z dnia 9 kwietnia 2015 r.

Rozdział I

Rzetelny proces w świetle standardów międzynarodowych

1. Pojęcie rzetelnego procesu

Zanim w języku prawnym pojawiły się słowa „rzetelnie” i „rzetelny” od dawna funkcjonowały one w języku potocznym i to w różnych odcieniach znaczeniowych oraz kontekstach, w których najczęściej chodziło o wskazanie pozytywnych cech charakteru konkretnej osoby, zarówno w jej prywatnym życiu, jak i w kontaktach urzędowych, bytowych, handlowych i innych. O ile w XIX w. z pojęciem rzetelności wiązano prostą treść: nieobłudny, niełudzący, szczery⁶, o tyle w wieku następnym „rzetelny” odnosił się już do szerszego kontekstu: wypełniający należycie swe obowiązki, dotrzymujący zobowiązań; uczciwy, słowny, sumienny, solidny; godny zaufania bądź też prawdziwy; należyty, właściwy, prawidłowy. Ilustracją tego ostatniego było zdanie: „Prawidłowe pod względem materialnym (rzetelne) są księgi [handlowe] prowadzone zgodnie z prawdą”⁷.

Przenoszenie idei rzetelności do haseł, postulatów, aktów prawnych i do praktyki ich stosowania przez różne organy państwowe czy w ogóle instytucje publiczne następowało wraz z szerszym dostrzeganiem ich roli w deklarowaniu i tworzeniu w przepisach ustrojowych (w tym konstytucyjnych), materialnych oraz proceduralnych odpowiednich gwarancji prawnych dla zachowań uznanych za pożądane. Zapewnienie ochrony praw i wolności obywatelskich stało się priorytetem każdego demokratycznego państwa tak w płaszczyźnie wewnętrznej,

⁶ M.S.B. Linde, *Słownik języka polskiego*, t. V, Warszawa 1951, s. 195.

⁷ W. Doroszewski, *Słownik języka polskiego*, t. VII, Warszawa 1965, s. 1478.

jak i w stosunkach międzynarodowych. Przykładem takiego rozumienia rzetelności jest wyrażenie tej idei w preambule Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.⁸

Należy przy tym pamiętać, że znaczenie rzetelności oraz określeń bliskoznacznych, od mocno rozbudowanych cech pozytywnych do mniej chlubnych, ewoluowało przez eliminowanie tych ostatnich. Ale jeszcze nie tak dawno wyraz „rzetelny” był definiowany jako „prawy i uczciwy w stosunkach z ludźmi, wierny oddany, prawomyślny, lojalny”⁹, co w służbach hierarchicznie zorganizowanych, respektujących zasadę podporządkowania zwierzchnikom, jest do przyjęcia, jednak musi być ograniczone w odniesieniu do sędziów, którzy w sprawowaniu swojego urzędu podlegają tylko Konstytucji oraz ustawom i których obowiązuje zakaz działalności partyjnej, związkowej i innej publicznej niedającej się pogodzić z zasadami niezależności sądów i niezawisłości sędziów (art. 178 ust. 1 i 3 Konstytucji RP). W zwykłych ustawach dotyczących sądów – regulujących ich organizację i procedury karne, cywilne i sądowoadministracyjne – przewidziano odpowiednie mechanizmy prawne zapobiegające naruszeniu tych nadrzędnych zasad przez wyłączenie z rozpoznania sprawy i orzekania (*iudex inhabilis, iudex suspectus*).

W szerszym odniesieniu o mechanizmach, które powinny być respektowane w demokratycznych państwach prawa, mających gwarantować obywatelom rzetelny proces sądowy, wypowiadają się przedstawiciele doktryny prawa także w krajach, w których tradycyjnie stosowane były nie tylko normy prawa stanowionego, ale również zwyczajowe

⁸ Chodziło w szczególności o końcówką część preambuły: „pragnąc na zawsze zagwarantować prawa obywatelskie, a działaniu instytucji publicznych zapewnić rzetelność i sprawność, w poczuciu odpowiedzialności przed Bogiem lub przed własnym sumieniem, ustanawiamy Konstytucję Rzeczypospolitej Polskiej jako prawa podstawowe dla państwa oparte na poszanowaniu wolności i sprawiedliwości, współdziałaniu władz, dialogu społecznego oraz na zasadach pomocniczości umacniającej uprawnienia obywateli i ich wspólnot. Wszystkich, którzy dla dobra Trzeciej Rzeczypospolitej tę Konstytucję będą stosowali, wzywamy, aby czynili to, dbając o zachowanie przyrodzonej godności człowieka, jego prawa do wolności i obowiązku solidarności z innymi, a poszanowanie tych zasad mieli za niewzruszoną podstawę Rzeczypospolitej Polskiej”.

⁹ W. Kopaliński, *Słownik przypomnień*, cz. I, *Tropy*, Warszawa 2007, s. 302. Autor zarazem objaśnia słowo „lojalnie” jako: honorowo, uczciwie, sprawiedliwie, fair, s. 152.

go¹⁰. Jak zwrócił uwagę A. Rzepliński, standard proponowany i wymagany w praktyce orzeczniczej sądów w skali międzynarodowej ma tworzyć wbudowane w system prawny mechanizmy korekcyjne takie jak zaskarżalność orzeczeń sądowych, możliwość wznowienia postępowania czy też stwierdzenie nieważności wyroku¹¹.

Prawo do rzetelnego procesu jest jedną z naczelnych zasad postępowania, które zasługują na miano sądowego. Gwarancje przestrzegania tego prawa wobec każdego określa art. 45 ust. 1 Konstytucji RP, art. 6 ust. 1 EKPC oraz art. 14 ust. 1 MPPOiP, stanowiąc, że każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, bezstronny i niezawisły sąd. W świetle wskazanych podstaw prawnych analizowane prawo jest jednym z najwyższych standardów konstytucyjnych oraz międzynarodowych z dziedziny ochrony praw człowieka.

Prawo do rzetelnego procesu ma ogromne znaczenie dla mechanizmów demokracji i z tego względu powinno być szeroko interpretowane¹². W związku z tym państwo, które chce uchodzić za demokratyczne, musi zagwarantować swoim obywatelom rzetelny proces sądowy nie tylko w sensie normatywnym, ale również w praktyce sądowej.

Prawo do rzetelnego procesu sądowego obejmuje prawo do sprawiedliwego i publicznego rozstrzygnięcia o prawach i obowiązkach w toczącej się sprawie w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony ustawą.

Jak widać, na standard rzetelnego procesu składa się wiele elementów. Nie jest możliwe, by abstrakcyjnie wymienić wszystkie wymogi rzetelnego procesu, gdyż należy brać pod uwagę kontekst całego procesu¹³. Jednym z ważniejszych elementów jest rozpatrzenie sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki. Osoba zwracająca się o ochronę prawną do sądu ma prawo oczekiwać, że jej sprawa zostanie załatwiona w rozsąd-

¹⁰ D. Haris, M.O. Boyle, E. Bates, C. Buckley, U. Kilkelly, P. Cumper, Y. Arai, H. Larrdy, *Law of the European Convention on Human Rights*, 2nd ed., Oxford University Press 2009, s. 201.

¹¹ A. Rzepliński, *Ten jest z ojczyzny mojej? Sprawy karne oskarżonych o wymordowanie Żydów w Jedwabnem w świetle zasady rzetelnego procesu* (w:) P. Machcewicz, K. Persak (red.), *Wokół Jedwabnego*, t. I, Warszawa 2002, s. 354.

¹² A. Mudrecki, *Prawo nieletniego do rzetelnego procesu przed sądami rodzinnymi*, Opole 2008, s. 39.

¹³ C. Ovey, R.C.A. White, *European Convention on Human Rights*, 3rd ed., Oxford University Press 2002, s. 155.

Artur Mudrecki – doktor nauk prawnych, adiunkt w Katedrze Prawa Finansowego i Podatkowego Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, od 18 lat sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego, od 10 lat orzekający w Izbie Finansowej NSA. Jest członkiem Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego. Należy do International Fiscal Association; autor ponad 90 publikacji.

■ Książka zawiera kompleksową analizę i ocenę postępowania przed sądami administracyjnymi w sprawach podatkowych, głównie pod kątem przestrzegania prawa do rzetelnego procesu w świetle standardów międzynarodowych i przepisów krajowych. W monografii zaprezentowano problematykę praw podatnika w postępowaniu przed wojewódzkimi sądami administracyjnymi i Naczelny Sąd Administracyjny na tle najnowszego orzecznictwa i zmian legislacyjnych, w tym nowelizacji z dnia 9 kwietnia 2015 r. ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

■ Publikacja przeznaczona jest dla sędziów sądów administracyjnych, doradców podatkowych, radców prawnych, adwokatów, podatników oraz pracowników aparatu skarbowego.

„(...) jest to bardzo dobrze napisana analiza nieopracowanej wcześniej tematyki dotyczącej prawa podatnika do rzetelnego procesu. Jest to jedno z praw podstawowych, bez którego nie można sobie wyobrazić racjonalnie funkcjonującego systemu prawa, oczywiście nie tylko podatkowego. Dobrze się stało, że problematyka ta została odniesiona do toczących się przed sądami sporów podatkowych, które mają swoją specyfikę, bardzo dobrze przedstawioną przez Autora recenzowanej książki”.

Prof. zw. dr hab. Leonard Etel

„Podzielam stanowisko Autora, że prawo podatnika do rzetelnego procesu należy zaliczyć do praw podstawowych, ponieważ ma ono umocowanie w przepisach konstytucyjnych i międzynarodowych. Ponadto jest ono prawem o charakterze uniwersalnym, gdyż dotyczy wszystkich obywateli, choć może z niego skorzystać specyficzna grupa, jaką są podatnicy. Dlatego też problematyka ochrony praw podatnika cieszy się dużym zainteresowaniem zarówno doktryny, jak i bardzo licznej grupy społecznej”.

Prof. nadzw. dr hab. Jan Paweł Tarno

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

SERIA REKOMENDOWANA PRZEZ PRZEGLĄD PODATKOWY

ISSN 1897-4392
ISBN 978-83-264-8237-3



9 788326 482373

Cena 99 zł
(w tym 5% VAT)

Zamówienia:

infolinia 801 04 45 45, fax 22 535 80 01
zamowienia.ksiązki@wolterskluwer.pl
www.wolterskluwer.pl
księgarnia internetowa www.profinfo.pl



9788326482373 W01P01