

autor: mgr Agnieszka Willenberg  
tytuł: Sprawiedliwość w postępowaniu podatkowym  
promotor: prof. dr hab. Adam Nita  
data sporządzenia streszczenia: 5.06.2023

### Streszczenie rozprawy doktorskiej

Temat rozprawy nawiązuje do koncepcji sprawiedliwej procedury i jej zastosowania w postępowaniu podatkowym. Istotą sprawiedliwości proceduralnej jest przekonanie o znaczeniu procesu zmierzającego do uzyskania (wydania) określonego rozstrzygnięcia. W warunkach postępowania podatkowego jest nim przede wszystkim decyzja administracyjna.

Koncepcja sprawiedliwości proceduralnej jest osadzona w idei sprawiedliwości, której sposób rozumienia utrwalił się dzięki klasycznej definicji, uznającej sprawiedliwość za trwałą i stałą wolę oddania każdemu tego, co mu się należy. Sama koncepcja sprawiedliwej procedury narodziła się stosunkowo późno (druga połowa XX w.) jako wyraz zjawiska, określanego jako proceduralizacja prawa. Zgodnie z jej założeniami (w uproszczeniu), przebieg określonego procesu stanowi dla jednostki nie mniej ważną kwestię niż jego końcowy rezultat.

W warunkach polskich, sprawiedliwość proceduralna jest traktowana jako ogólna zasada prawa, wynikająca z konstytucyjnej klauzuli demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej). Mimo, że nie doczekała się ona ujęcia *expressis verbis* w żadnym akcie regulującym procedury prawne, w tym podatkowe, określone jej założenia zyskały charakter normatywny.

Celem pracy doktorskiej jest analiza zagadnienia sprowadzającego się do pytania, czy w postępowaniu podatkowym są zagwarantowane wartości procesowe, objęte zasadą sprawiedliwej procedury. Jej treść została wyznaczona normami konstytucyjnymi i ustawowymi oraz określona w oparciu o poglądy doktryny i doprecyzowywana w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i sądów administracyjnych. Definiowana jest ona jako jedna zasada, na którą składają się zasady szczegółowe wyrażone w normach prawnych, które łączy przypisywane im uzasadnienie aksjologiczne. Celem zaimplementowania określonych wartości do administracyjnych norm procesowych jest zapewnienie jednostce możliwości efektywnego korzystania z przysługujących jej praw i gwarancji oraz zabezpieczenie rozpatrzenia jej sprawy przed arbitralnym działaniem organu podatkowego.

U podstaw przeprowadzonej analizy legło założenie, zgodnie z którym obowiązujący model postępowania podatkowego, uregulowany przepisami Ordynacji podatkowej spełnia podstawowe standardy, które składają się na koncepcję sprawiedliwej procedury. Warunkiem

ich realizacji w postępowaniu podatkowym są obowiązujące zasady ogólne postępowania wraz z konkretyzującymi je regułami. Dzięki nim jednostce zostaje zapewniony aktywny udział w toku załatwiania jej sprawy podatkowej, jawność prowadzonego wobec niej postępowania, obiektywizm i bezstronność organu oraz zakończenie procedury w rozsądnym terminie. Tymczasem, występują zjawiska świadczące o zakłócaniu prawidłowości tych procesów. Są one związane z funkcjonowaniem konkretnych instytucji procesowych w określonym kształcie prawnym lub świadczą o nieszanowaniu wybranych wartości procesowych, które są objęte koncepcją sprawiedliwej procedury.

W rozdziale pierwszym zostały scharakteryzowane poglądy filozoficzne na temat istoty i znaczenia sprawiedliwości w podziale na teorie prawnonaturalne, pozytywistyczne oraz zaliczane do nurtu realistycznego. Uzupełnieniem zawartej w nim problematyki są omówione w rozdziale drugim wybrane koncepcje sprawiedliwości: formalnej, materialnej, podatkowej i proceduralnej.

Z rozdziału trzeciego wynika, że podatkowe prawo proceduralne nie istnieje w próżni, tzn. jest ono osadzone w istniejących uwarunkowaniach historycznych, społecznych, politycznych oraz kulturowych danego kraju. Czynniki te można podzielić na dwie grupy: wspomagające i ograniczające działanie organu, podlegające ocenie jako sprawiedliwe (słuszne, uczciwe). Stosownie do zastosowanej wobec nich klasyfikacji, umieszczono je w dwóch odrębnych rozdziałach, tj. trzecim i czwartym.

Przedmiotem rozważań zawartych w rozdziale piątym jest aksjologia w procedurze. Zidentyfikowanie w nim kluczowych wartości oraz wskazanie, które z nich zasługują na szczególną ochronę stanowi wprowadzenie do rozdziału szóstego. Jest on poświęcony zasadom w procedurze, których obowiązywanie służy uzasadnieniu realizacji określonych celów, uznawanych przez prawodawcę za wyjątkowo wartościowe. W obydwu tych rozdziałach, kwestie wartości i urzeczywistniających je zasad są traktowane jako tło do prezentacji funkcji przypisywanej idei sprawiedliwości w przedstawionych wymiarach.

W rozdziale siódmym dokonano analizy wybranych wyroków Trybunału Konstytucyjnego, sądów administracyjnych (NSA i WSA) oraz Europejskiego Trybunału Praw Człowieka. Celem tego jest wyjaśnienie źródeł obowiązywania zasady sprawiedliwości proceduralnej, sposobów jej definiowania oraz rekonstrukcji dokonywanej dla potrzeb oceny stosowania określonych standardów proceduralnych przez organy podatkowe.

Treścią ósmego rozdziału jest przedstawienie podstawowych założeń sprawiedliwej procedury w kontekście wybranych instytucji postępowania podatkowego. Na jego zawartość składa się omówienie wybranych zasad ogólnych postępowania podatkowego,

urzeczywistniających dyrektywy sprawiedliwości proceduralnej, konkretyzujących je instytucji procesowych oraz możliwych skutków naruszeń prawa w tym zakresie przez organy podatkowe. Przyjęty układ rozdziału jest efektem identyfikacji związków zachodzących pomiędzy ogólnie zdefiniowanymi standardami sprawiedliwości proceduralnej i określonymi uprawnieniami procesowymi przysługującymi stronie tego postępowania, spełniającymi funkcję gwarancyjną i ochronną.

Kończące rozprawę podsumowanie służy formułowaniu konkluzji i ocen w kontekście przyjętej tezy badawczej. Okres ćwierćwiecza doświadczeń, związanych z obowiązywaniem określonych instytucji procesowych może okazać się bardzo pomocny przy wyznaczaniu kierunków zmian regulacji proceduralnych w sprawach podatkowych oraz wskazaniu przyszłych kierunków badań.

W przedstawionej rozprawie doktorskiej artykułuje się problemy normatywnego kształtu określonych instytucji procesowych lub sposobu stosowania przepisów Ordynacji podatkowej przez organy podatkowe. Ich występowanie świadczy o nieprzestrzeganiu standardów sprawiedliwej procedury w określonych sytuacjach procesowych, wynikających z przebiegu postępowania podatkowego. Wniosek końcowy sformułowany w rozprawie nie jest jednak wystarczającą podstawą do negocjowania całego modelu postępowania podatkowego obowiązującego w Polsce. Nie jest więc tak, że jest ono oparte na założeniach, z których wynika systemowe przyzwolenie dla organów podatkowych do działania, które należy klasyfikować jako niesprawiedliwe (nieuczciwe) traktowanie podatnika. Nie sposób zarzucić ustawodawcy, który ustanowił standardy objęte treścią zasad ogólnych postępowania, że jego zamiarem było kontestowanie praw jednostki. Wręcz przeciwnie, chronią one wartości, które są dla jednostki cenne. Nie sposób jednocześnie uciec od refleksji, iż stosowanie prawa jest nieodłącznie związane z jego interpretacją, a ta z kolei łączy się z określoną swobodą, która może się przeradzać w nieuprawnioną dowolność, skutkującą negatywną oceną całego modelu postępowania podatkowego.

Ewaluacja postępowania podatkowego jako procedury, która uwzględnia wymogi sprawiedliwości powinna mieć szerszy kontekst niż tylko skoncentrowany na wykazaniu określonych jej mankamentów, prowadzących do nierespektowania praw podatnika. Jej właściwy przebieg wyznaczają określone standardy objęte koncepcją sprawiedliwej procedury. Ich nierespektowanie – jeżeli chodzi o kształt regulacji prawnych zawartych w Ordynacji podatkowej oraz ich stosowanie – świadczy o niezagwarantowaniu wartości sprawiedliwości proceduralnej w postępowaniu.

Agneska Willewicz <sup>3</sup>