

Dagmara Dominik-Ogińska<sup>1</sup>

## Prawda jako wartość wpływająca na rzetelność postępowania podatkowego i sądownoadministracyjnego

„Bez prawdy albo nie mamy żadnego poglądu na istotę rzeczy,  
albo nasz pogląd jest błędny”

H.G. Frankfurt<sup>2</sup>

„Powiedzieć, że istnieje, o czymś, czego nie ma, jest fałszem.  
Powiedzieć o tym, co jest, że jest, a o tym, czego nie ma, że go nie ma, jest prawdą”

Arystoteles<sup>3</sup>

131

### 1. Wprowadzenie

Słowo „prawda” występuje w języku naturalnym i używane jest w praktyce codziennej komunikacji w wielu różnych kontekstach. Jak słusznie zauważa O. Bogucki<sup>4</sup>, charakterystyczne dla takich potocznych użyć tego słowa jest to, że pozostają one często w znacznym stopniu nie-dookreślone, oddają jednak pewne elementarne intuicje czy elementy

<sup>1</sup> Dagmara Dominik-Ogińska – doktor, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu, wiceprezes Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego we Wrocławiu oraz przewodnicząca Wydziału I (Podatki), <https://orcid.org/0000-0002-0617-8286>

<sup>2</sup> H.G. Frankfurt, *O prawdzie*, przeł. H. Jankowska, Krosno 2008, s. 47.

<sup>3</sup> Arystoteles, *Metaphysics*, tłum. polskie: W. Gontarski, *Prawda arystotelesowska w procesie administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 2014, nr 73, s. 79.

<sup>4</sup> O. Bogucki, *Pojęcia prawdy a prawda w sądowym ustalaniu faktów*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8, s. 21–22.

znaczeniowe, które używający wiążą z tym słowem. „Prawda” rozumiana potocznie jest stwierdzeniem czegoś, co miało faktycznie miejsce, lub stwierdzeniem, że coś faktycznie nie miało miejsca<sup>5</sup>. „Prawda” w znaczeniu poznawczym jest uzgodnieniem intelektualnego poznania i rzeczy (*veritas est adequatio rei et intellectus*<sup>6</sup>). Chodzi tu o zgodność treści poznania z jego przedmiotem, uzgodnienie sądu z rzeczywistością<sup>7</sup>. Innymi słowy, „prawda” jest cechą sądu polegającą na zgodności pomiędzy treścią tego sądu a faktem, do którego treść ta się odnosi<sup>8</sup>. „Prawda” jest obiektywnym (niezależnym od podmiotu) obrazem rzeczywistości – taką, jaka ona jest<sup>9</sup>. Człowiek nie ustanawia „prawdy”, może ją odkryć. Człowiek nie stwarza „prawdy”, może ją odczytać. Praktyka też jej nie tworzy<sup>10</sup> i co najważniejsze – nie powinna jej tworzyć.

Podobnie „prawda” w ujęciu słownikowym związana jest z rzeczywistością obiektywną. Pojęcie to nawiązuje tym samym do klasycznej koncepcji prawdy, sformułowanej przez Arystotelesa<sup>11</sup>. „Prawda” to: „zgodność tego, co się mówi, z tym co jest<sup>12</sup>”; „idea, zasada, teza, uważana powszechnie za niepodważalną”, „to, co istnieje rzeczywiście i jest niezależne od subiektywnych doznań i ocen<sup>13</sup>”.

Słowo „prawda” występuje również w języku prawnym<sup>14</sup> i języku prawniczym m.in. w kontekście sądowego postępowania dowodowego, a przede wszystkim jego podstawowej zasady prawdy obiektywnej. Wspomniana zasada jest również podstawową zasadą postępowania podatkowego<sup>15</sup>. To właśnie przy okazji jej formułowania istnieje konieczność wyraźnego wskazania znaczenia tego pojęcia, opartego na potocznej intuicji, jako „zgodności z rzeczywistością<sup>16</sup>”. W stosowaniu prawa należałoby oczekiwać, że każdy sędzia (oraz urzędnik), choćby intuicyjnie,

132

<sup>5</sup> M. Frańczuk, *Prawda jako pojęcie języka prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2015, nr 6, s. 108.

<sup>6</sup> „Prawda jest zgodnością rzeczy i umysłu”.

<sup>7</sup> W. Dziedziak, *O prawie słusznym (perspektywa systemu prawa stanowionego)*, Lublin 2015, s. 58.

<sup>8</sup> S. Judycki, *O klasycznym rozumieniu prawdy*, 2001, <https://www.kul.pl/files/108/O%20klasycznym%20pojeciu%20prawdy.pdf> (dostęp: 1.03.2021).

<sup>9</sup> W. Dziedziak, *O prawie słusznym...*, s. 58.

<sup>10</sup> *Ibidem*, s. 87.

<sup>11</sup> Por. szerzej na ten temat: W. Gontarski, *Prawda arystotelesowska...*, s. 79–110.

<sup>12</sup> T. Zgółkowa (red.), *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 32, Poznań 2001, s. 266–267.

<sup>13</sup> B. Dunaj (red.), *Słownik współczesnego języka polskiego*, t. 2, Warszawa 1999, s. 142.

<sup>14</sup> M. Frańczuk, *Prawda jako pojęcie...*, s. 107 i nast.

<sup>15</sup> Art. 122 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325) – dalej o.p.

<sup>16</sup> O. Bogucki, *Pojęcia prawdy...*, s. 23.

powinien wiedzieć, co „prawda” oznacza w sensie zgodności z faktami. Decyzja ustalająca stan faktyczny jest wynikiem rozumowań o charakterze poznawczym<sup>17</sup>. W toku postępowania dochodzi do poznania „prawdy”. Chodzi zatem o opis tego fragmentu rzeczywistości, który składa się na stan faktyczny<sup>18</sup>.

Niniejsze opracowanie ma na celu uświadomienie sobie wartości, jaką jest „prawda”, która – zdaniem autorki – powinna wpływać na proces podatkowy i tym samym na prawidłowość podejmowanych rozstrzygnięć przez organ podatkowy, a w konsekwencji na słuszność wyroków podejmowanych przez sąd administracyjny.

## 2. Prawda – zapomniana, uniwersalna wartość konstytucyjna

Żaden przepis Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r.<sup>19</sup> nie posługuje się pojęciem „prawda”. Odnajdujemy go w preambule do Konstytucji zgodnie z którą: „[...] my, Naród Polski – wszyscy obywatele Rzeczypospolitej, zarówno wierzący w Boga będącego źródłem **prawdy**, sprawiedliwości, dobra i piękna, jak i niepodzielający tej wiary, a te uniwersalne wartości wywodzący z innych źródeł [...]”. Wstęp do Konstytucji jest miejscem, w którym ustrojodawca wskazuje przede wszystkim wartości legitymizujące porządek prawny i samą konstytucję<sup>20</sup>. Preambuła pełni w aksjologii konstytucji funkcję systemotwórczą, polegającą na ustalaniu relacji między wartościami (na ich hierarchizacji lub łączeniu<sup>21</sup>). Jest fundamentem, na którym opiera się cały porządek państwa polskiego<sup>22</sup>. „Prawda” jako wartość uniwersalna zyskała status obiektywnej – jej ocena nie zależy od indywidualnych preferencji moralnych człowieka. Stałość tej kategorii daje aksjologii konstytucyjnej obiektywistyczne

<sup>17</sup> Por. szerzej M. Zieliński, *Poznanie sądowe a poznanie naukowe*, Poznań 1979, s. 29–38.

<sup>18</sup> A. Korybski, L. Leszczyński, A. Pieniążek, *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2010, s. 153–155.

<sup>19</sup> Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.

<sup>20</sup> M. Piechowiak, *Preambuła Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. Aksjologiczne podstawy prawa*, Warszawa 2020, s. 11.

<sup>21</sup> B. Wróblewski, M. Zajecki, *Problemy z pojęciem normatywności tekstu aktów prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2012, nr 2, s. 293.

<sup>22</sup> K. Complak, *Normy pierwszego rozdziału Konstytucji RP*, Wrocław 2007, s. 27.

ugruntowanie<sup>23</sup>. Trybunał Konstytucyjny nadał „prawdzie” walor normatywny, wskazując, że pojęcie to literalnie pojawia się w ustawie zasadniczej tylko raz – w preambule, w której ustrojodawca uznaje ją za wartość uniwersalną, na której opiera się urząd Rzeczypospolitej<sup>24</sup>. Skoro „prawda” jest wartością wyróżnioną z punktu widzenia porządku konstytucyjnego i uznano jej uniwersalność i to w sensie normatywnym, to wartość ta powinna być powszechnie uznana<sup>25</sup>. Jednak jako że nie ma ona charakteru wartości autotelicznej<sup>26</sup>, to musi być pojmowana z innymi postanowieniami Konstytucji, w tym z art. 1 (dobro wspólne<sup>27</sup>), art. 2 (państwo prawa<sup>28</sup>), art. 30 (godność człowieka<sup>29</sup>), art. 45 ust. 1 (prawo do sądu<sup>30</sup>). Warto podkreślić, że „prawda”, tak jak i inne wartości, istnieje w sposób niezależny, jednakże jej bytowa niesamodzielność wymaga, aby została odkryta przez człowieka i była przez niego praktykowana<sup>31</sup>.

Co więcej, „prawda” jako wartość wskazana w Konstytucji jest niezależna od jej konstytucyjnego ujęcia. Tak więc gdyby Konstytucja nic o niej nie mówiła, nie oznaczałoby to, że ona nie istnieje. Wartość ta nie istnieje dlatego, że jest w Konstytucji, lecz istnieje w Konstytucji dlatego, że jest<sup>32</sup>. „Prawda” stanowi wartość będącą wyznacznikiem prawa słusznego i jako taka powinna wchodzić w strukturę wszystkich innych wartości prawnych, powinna przenikać inne przepisy, inne normy prawne<sup>33</sup>. Skoro prawda powinna leżeć u źródeł prawa (jego tworzenia), to powinna być też wartością stosowania prawa<sup>34</sup>.

<sup>23</sup> M. Piechowiak, *Aksjologiczne podstawy polskiego prawa*, [w:] T. Guz, J. Głuchowski, M.R. Pałubska (red.), *Synteza prawa polskiego od 1989 roku*, Warszawa 2013, s. 66.

<sup>24</sup> Wyrok Trybunału Konstytucyjnego (TK) z dnia 12 września 2005 r., sygn. SK 13/05, OTK ZU 2005, seria A, nr 8, poz. 91.

<sup>25</sup> M. Piechowiak, *Preambuła...*, s. 64.

<sup>26</sup> Taką jest jedynie godność człowieka.

<sup>27</sup> Art. 1 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli”.

<sup>28</sup> Art. 2 Konstytucji: „Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej”.

<sup>29</sup> Art. 30 Konstytucji: „Przyrodzona i niezbywalna godność człowieka stanowi źródło wolności i praw człowieka i obywatela. Jest ona nienaruszalna, a jej poszanowanie i ochrona jest obowiązkiem władz publicznych”.

<sup>30</sup> Art. 45 ust. 1 Konstytucji: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”.

<sup>31</sup> R. Ingarden, *Książeczka o człowieku*, Kraków 1987.

<sup>32</sup> W. Dziedziak, *O prawie słusznym...*, s. 117.

<sup>33</sup> *Ibidem*, s. 57 i 117.

<sup>34</sup> *Ibidem*, s. 209.

### 3. Prawda – ukryta wartość europejska

„Prawda” jako pojęcie nie pojawia się wprost w Traktacie o Unii Europejskiej (TUE)<sup>35</sup>, jednakże w jego preambule odnajdujemy następujący zwrot: „[...] Inspirowani kulturowym, religijnym i humanistycznym dziedzictwem Europy, z którego wynikają powszechne wartości, stanowiące nienaruszalne i niezbywalne prawa człowieka, jak również wolność, demokracja, równość oraz państwo prawne [...]”. To w tym zapisie kryje się wartość, jaką jest „prawda”. „Duszę” Europy tworzy dziedzictwo Aten (racjonalność i dążenie do poznania obiektywnej prawdy), Rzymu (unifikacja terytorialna, porządek publiczny i prawo) i Jerozolimy (chrześcijaństwo jako doktryna, wartości etyczne oraz dynamizm formułujący życie indywidualne i społeczne). Na tych fundamentach przez wieki rozwijała się historia i kultura europejska, asymilując doświadczenia różnych ludów i narodów<sup>36</sup>. Co więcej, w preambule do Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej (KPP)<sup>37</sup> także wskazano, że „[n]arody Europy, tworząc między sobą coraz ściślejszy związek, są zdecydowane dzielić ze sobą pokojową przyszłość opartą na wspólnych wartościach. Świadoma swego duchowo-religijnego i moralnego dziedzictwa, Unia jest zbudowana na niepodzielnych, powszechnych wartościach godności osoby ludzkiej, wolności, równości i solidarności; opiera się na zasadach demokracji i państwa prawnego [...]”. Niewątpliwie zatem należy uznać, że „prawda” jest wartością leżącą u podstaw europejskiego kanonu aksjologicznego<sup>38</sup>. Tym samym musi wpływać na interpretację takich przepisów jak art. 2 TUE (godność człowieka, państwo prawne<sup>39</sup>), art. 1 KPP (godność

<sup>35</sup> Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30).

<sup>36</sup> J.M. Burgos, *Co stanowi duszę Europy?*, symposium: *Budować Europę na fundamentach integralnego humanizmu*, 20–22 listopada 2020 r. – za: A. Dobrzyński, *Spór o duszę Europy*, 2020, <https://jp2doc.pl/spor-o-dusze-europy/> (dostęp: 5.03.2021).

<sup>37</sup> Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, 2007/C 303/01 (Dz.Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. nr C 303), s. 1.

<sup>38</sup> E. Gorlewska, *Nazwy wartości uniwersalnych w polskiej Konstytucji – znaczenia tekstowe i konotacje potoczne*, 2017, s. 107, [https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8095/1/E\\_Gorlewska\\_Nazwy\\_wartosci\\_uniwersalnych\\_w\\_polskiej\\_Konstytucji.pdf](https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8095/1/E_Gorlewska_Nazwy_wartosci_uniwersalnych_w_polskiej_Konstytucji.pdf) (dostęp: 8.03.2021).

<sup>39</sup> Art. 2 TUE: „Unia opiera się na wartościach poszanowania godności osoby ludzkiej, wolności, demokracji, równości, państwa prawnego, jak również poszanowania praw człowieka, w tym praw osób należących do mniejszości. Wartości te są wspólne Państwu Członkowskim w społeczeństwie opartym na pluralizmie, niedyskryminacji, tolerancji, sprawiedliwości, solidarności oraz na równości kobiet i mężczyzn”.

człowieka<sup>40</sup>), art. 41 ust. 1 KPP (prawo do dobrej administracji<sup>41</sup>), art. 47 tiret drugie zdanie pierwsze KPP (prawo do sądu<sup>42</sup>).

#### 4. Zasada prawdy materialnej i kontrola jej stosowania przez sąd administracyjny

Stosownie do treści art. 122 o.p. w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Realizacją tej zasady jest art. 187 § 1 o.p. (zasada zupełności materiału dowodowego), zgodnie z którym organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona (art. 191 o.p. – zasada swobodnej oceny dowodów). Okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów (art. 192 o.p.).

136

Powołany przepis art. 122 o.p. wskazuje na jedną z najważniejszych zasad postępowania podatkowego – zasadę prawdy materialnej i stanowi normatywny wyraz „prawdy”. Umieszczenie tej zasady wśród zasad ogólnych postępowania podatkowego niewątpliwie wskazuje, że ustawodawca nadał jej widoczny priorytet. Zasada ta została związana ściśle z procesem dowodzenia, określanym jako proces ustalenia okoliczności mających znaczenie dla wydania rozstrzygnięcia w sprawie<sup>43</sup>. Organy podatkowe z racji nadanych im kompetencji powinny dążyć do poznania wszystkich okoliczności sprawy, w której podejmują się wydania

<sup>40</sup> Art. 1 KPP: „Godność człowieka jest nienaruszalna. Musi być szanowana i chroniona”.

<sup>41</sup> Art. 41 ust. 1 KPP: „Każdy ma prawo do bezstronnego i sprawiedliwego rozpatrzenia swojej sprawy w rozsądnym terminie przez instytucje, organy i jednostki organizacyjne Unii”.

<sup>42</sup> Art. 47 tiret drugie zdanie pierwsze KPP: „Każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia jego sprawy w rozsądnym terminie przez niezawisły i bezstronny sąd ustanowiony uprzednio na mocy ustawy. Jego odpowiednik w Europejskiej Konwencji Praw Człowieka i Obywatela to art. 6 ust. 1”.

<sup>43</sup> Zasadniczo sytuację tę należy wiązać z treścią art. 21 § 3 o.p., w myśl którego jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciężącego na nim obowiązku, nie zapłacił w całości lub w części podatku, nie złożył deklaracji albo że wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji, albo powstałego zobowiązania nie wykazano, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego. Por. też w odniesieniu do zwrotu podatku art. 21 § 3a o.p.

rozstrzygnięcia<sup>44</sup>. Innymi słowy, organy te mają obowiązek poznać prawdę o zdarzeniu, które stało się przedmiotem prowadzonego postępowania podatkowego<sup>45</sup>. Poznanie prawdy o zdarzeniu zakłada zebranie wszystkich niezbędnych dowodów, zapoznanie się zarówno z zebranymi przez siebie, jak i przedstawionymi przez stronę dowodami, zapoznanie się ze stanowiskiem strony i jej racjami, ustalenie stanu faktycznego sprawy w zgodzie z prawdziwym przebiegiem zdarzenia i ostatecznie wydanie prawidłowego rozstrzygnięcia w sprawie<sup>46</sup>. W orzecznictwie sądowym podkreśla się jednak, że nakaz respektowania zasady prawdy obiektywnej oraz zupełności materiału dowodowego nie może stanowić źródła nieograniczonego obowiązku dowodzenia określonych okoliczności przez organ podatkowy<sup>47</sup>. Należy bowiem pamiętać, że to podatnicy najczęściej mają najlepszą wiedzę o sprawie, wiedzę o faktach i oni najlepiej mogą odtworzyć stan faktyczny. Bierność strony może doprowadzić do negatywnych dla niej konsekwencji w postaci ustalenia stanu faktycznego niezgodnie z rzeczywistością. Należy tym samym uznać, że w postępowaniu podatkowym „prawda” jest wartością samą w sobie, nierzadko powiązaną z innymi zasadami proceduralnymi, przez co tworzy się silny konglomerat ponadczasowych wartości proceduralnych obligujących podmioty postępowania do określonych zachowań<sup>48</sup>. Innymi słowy, ustalenie prawdy obiektywnej jest bezwzględny obowiązek, który organ podatkowy musi realizować z urzędu, bez wyczekiwania na czyjąkolwiek inicjatywę czy pomoc. Jako że obowiązek ten został wypowiedziany w treści art. 122 o.p., organ podatkowy obowiązany jest go realizować, mając na względzie zasadę legalizmu w postępowaniu podatkowym (art. 120 o.p.<sup>49</sup>) i zasadę praworządności wyrażoną w art. 7 Konstytucji<sup>50</sup>.

<sup>44</sup> M. Wincienciak, *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008, s. 184.

<sup>45</sup> Por. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) z dnia 2 marca 2012 r., sygn. II FSK 1630/10, LEX nr 1145411. Warto zauważyć, że zasada ta stosowana jest odpowiednio w czynnościach sprawdzających (art. 280 o.p.), kontroli podatkowej (art. 292 o.p.), kontroli celno-skarbowej (art. 94 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Informacji Skarbowej, Dz.U. z 2021 r., poz. 422 – dalej ustawa o KAS) i postępowania podatkowego w rozumieniu art. 83 ust. 1 ustawy o KAS (art. 94 ust. 2 ustawy o KAS).

<sup>46</sup> Wyrok NSA z dnia 7 czerwca 2018 r., sygn. II FSK 1602/16, LEX nr 2507494.

<sup>47</sup> Por. m.in. wyrok NSA z dnia 17 grudnia 2020 r., sygn. I FSK 1321/20, CBOSA.

<sup>48</sup> M. Wielec, *Zasady prawdy w postępowaniu karnym i administracyjnym w perspektywie orzeczniczej*, [w:] Z. Cieślak, A. Kosieradzka-Federczyk (red.), *Prace studialne Warszawskiego Seminarium Aksjologii Administracji*, t. IV: *Nowe zjawiska w administracji publicznej*, Warszawa 2015, s. 258.

<sup>49</sup> Art. 120 o.p.: „Organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa”.

<sup>50</sup> Art. 7 Konstytucji: „Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa”.

Przy tym warto podkreślić, że prawda materialna (prawda obiektywna), to nie jakiś szczególny gatunek prawdy czy rodzaj prawdy, lecz po prostu prawda. Między zakresem nazwy „prawda materialna” a nazwy „prawda” zachodzi stosunek równoważności, podobnie jak między zakresem nazwy „fakt” a nazwy „fakt rzeczywisty”<sup>51</sup>. Dodatkowo w każdym swoim działaniu organ podatkowy powinien dążyć do działań prawdziwych i obiektywnych. Europejski Kodeks Dobrej Praktyki Administracyjnej przyjmuje znaczenie prawdy w działaniu administracji publicznej<sup>52</sup>.

Stąd też brak ustalenia stanu faktycznego sprawy zgodnie ze stanem rzeczywistym jest podstawą do uchylenia decyzji przez sąd administracyjny na podstawie art. 145 § 1 pkt 1 lit. c ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>53</sup>. Należy zauważyć, że zgodnie z art. 175 ust. 1 Konstytucji wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Stosownie do treści art. 184 Konstytucji RP Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej. Rozwinięcie ww. przepisu odnajdujemy w treści art. 1 § 1 ustawy z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych<sup>54</sup>, zgodnie z którym sądy administracyjne sprawują wymiar sprawiedliwości przez kontrolę działalności administracji publicznej. Kontrola, o której mowa w § 1, sprawowana jest pod względem zgodności z prawem, jeżeli ustawy nie stanowią inaczej (art. 1 § 2 p.u.s.a.). Natomiast w myśl art. 3 § 1 p.p.s.a sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie. Zapewnienie jednostce ochrony przez sąd przed arbitralnością organu władzy publicznej jest istotą cechą demokratycznego

<sup>51</sup> T. Gizbert-Studnicki, *Prawda sądowa w postępowaniu cywilnym*, „Państwo i Prawo” 2009, z. 7, s. 7; W. Dziedziak, *O prawie słuźnym...*, s. 216.

<sup>52</sup> Artykuł 8 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej (dalej EKDPA) (zasada bezstronności i niezależności): „1. Urzędnik jest bezstronny i niezależny. Urzędnik powstrzymuje się od jakichkolwiek arbitralnych działań, które mogłyby mieć negatywny wpływ na sytuację jednostek, jak również od wszelkich form uprzywilejowanego traktowania, bez względu na motywy takiego postępowania. 2. W swoim postępowaniu urzędnik nigdy nie kieruje się interesem osobistym, rodzinnym bądź narodowym, ani też naciskami politycznymi. Urzędnik nie bierze udziału w podejmowaniu decyzji, w której on sam albo bliski członek jego rodziny miałby interes finansowy”; art. 9 EKDPA (zasada obiektywności): „W toku podejmowania decyzji urzędnik bierze pod uwagę wszystkie istotne czynniki i przypisuje każdemu z nich należyte znaczenie. Urzędnik nie uwzględnia żadnych okoliczności niezwiązanych ze sprawą”.

<sup>53</sup> Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm. – dalej p.p.s.a.

<sup>54</sup> Dz.U. z 2021 r., poz. 137 – dalej p.u.s.a.



państwa prawnego<sup>55</sup>. Powyższe oznacza, że w demokratycznym państwie prawnym (art. 2 Konstytucji) niezbędne jest poddanie kontroli sądowej i ochronie sądu wszystkich działań administracji publicznej, za pomocą których mogą być nakładane obowiązki na obywatela<sup>56</sup>. Rola sądu administracyjnego sprowadza się do badania i ewentualnego korygowania działania lub zaniechania organów administracji publicznej, a nie zastępowania ich w załatwianiu spraw przez wydawanie końcowego rozstrzygnięcia w sprawie. Sąd administracyjny ocenia zgodność z prawem zaskarżonego aktu organu administracji publicznej, lecz nie zastępuje go w czynnościach. Przejęcie przez sąd administracyjny kompetencji organu administracji do końcowego załatwienia sprawy stanowiłoby wykroczenie poza konstytucyjnie określone granice kontroli działalności administracji publicznej<sup>57</sup>. Oznacza to, że sąd administracyjny musi poddać kontroli rozstrzygnięcie organu podatkowego pod kątem ustalenia prawdy będącej podstawowym celem postępowania podatkowego, a następnie warunkującej prawidłowe zastosowanie norm prawa materialnego. Nie może sędziemu umykać, że organ podatkowy może celowo i świadomie nie dążyć do wyjaśnienia rzeczywistego przebiegu wydarzeń stanowiących podstawę faktyczną podlegającego kontroli rozstrzygnięcia. Ponadto poziom osiągnięcia prawdy przez organ podatkowy nie zależy jedynie od charakteru procedury, lecz przede wszystkim od wiedzy i doświadczenia zawodowego urzędnika, od jego sumienności i rzetelności w wykonywaniu obowiązków, od jego wrażliwości na krzywdę i zło. Podobne refleksje dotyczą sędziego<sup>58</sup>, który, dokonując kontroli legalności decyzji podatkowej, nie może dać się zwieść temu, że pomimo wielości słów i twierdzeń w niej zawartych większość przytoczonych faktów nie dotyczy ustalanego w konkretnej sprawie stanu faktycznego i konkretnego podatnika, lecz jest kompilacją faktów niezwiązanych ze sprawą, mających jedynie zaciemnić prawdę, a nią ją odkryć. Podstawą zaś rozstrzygnięcia podatkowego powinny być jedynie fakty prawidłowe, ustalone zgodnie z rzeczywistością. Jeżeli odchodzimy od zasady prawdy materialnej, to rzeczywistość (elementy stanu faktycznego) staje się w zasadzie przedmiotem jakiejś konwencji, negocjacji, to jakby „rzeczywistość uzgodniona”<sup>59</sup>. Jeśli zaś prawda nie zostanie ustalona, to jak możemy

<sup>55</sup> Zob. wyrok TK z dnia 24 czerwca 1997 r., sygn. K 21/96, OTK 1997/2/23.

<sup>56</sup> Por. J. Zimmermann, *O tzw. „działaniach bezpośrednio zobowiązujących” w administracji publicznej*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności*. Prof. zw. dr. hab. Januszowi Borkowskiemu – uczniowie i przyjaciele, Łódź 2004, s. 227.

<sup>57</sup> Wyrok NSA z dnia 11 kwietnia 2013 r., sygn. II GSK 108/2012, CBOSA.

<sup>58</sup> Por. H. Mądrzak, *O pojmowaniu naczelných zasad postępowania cywilnego*, [w:] E. Łętowska (red.), *Proces i prawo. Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa ku czci profesora Jerzego Jodłowskiego*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1989, s. 397.

<sup>59</sup> W. Dziedzic, *O prawie słusznym...*, s. 217.

mówić o rzetelności postępowania podatkowego i słuszności podjętej decyzji? Co więcej, sąd administracyjny akceptujący takie rozstrzygnięcie oparte na nieprawdziwych ustaleniach faktycznych również nie może twierdzić, że realizuje prawo do sprawiedliwego rozpatrzenia sprawy (art. 45 ust. 1 Konstytucji i art. 47 KPP). Należy pamiętać, że sąd w procesie udziela ochrony tylko rzeczywistemu prawu, a nie widmu prawa opartego na nieprawdziwych, fikcyjnych ustaleniach<sup>60</sup>.

## 5. Zakończenie

140

Jedną z wartości zasadniczych, podstawowych, uniwersalnych, która powinna tworzyć solidny fundament dla podejmowania decyzji w postępowaniu podatkowym, jest prawda. Jej normatywny kształt należy wywodzić nie tylko z treści art. 122 o.p., lecz również z treści Konstytucji i prawa unijnego. Nakazy dokonywania wykładni prokonstytucyjnej i wykładni pronunijnej stanowią zaś standardy stosowania prawa. Zachowanie spójności aksjologicznej prawa jest bowiem obowiązkiem organu stosującego prawo. Ustalenie prawdy wpływa tym samym na rzetelność postępowania podatkowego. Nie chodzi tutaj jedynie o afirmację teoretycznego postulatu dążenia do ustalenia prawdy materialnej, lecz o rzeczywiste działania zmierzające do jej odkrycia. Pamiętajmy, że przeciwieństwem „prawdy” jest „nieprawda”<sup>61</sup>. To właśnie „prawda” jest jedną z tych wartości, które decydują o zasadności podjętej przez organ decyzji, wpływają na jej akceptację przez podatników i przyczyniają się do ugruntowania idei państwa prawa. Tylko „prawda” może być podstawą akceptacji przez sąd administracyjny decyzji podatkowej jako tej jedynie zgodnej z prawem i słusznej. Jeżeli w procesie stosowania prawa ani organ podatkowy, ani sąd administracyjny nie uwzględniają prawdy, to po prostu w tym całym procesie przestają widzieć człowieka. W konsekwencji takie działania dowodzą jedynie, że podmioty, które mają stać na straży prawa, przestają widzieć nie tylko człowieka i jego godność, lecz także i inne wartości, takie jak dobro wspólne, państwo prawa czy sprawiedliwość.

Wszystkie wyrażone tu opinie są osobistymi opiniami autorki.

<sup>60</sup> H. Dolecki, *Ciężar dowodu w polskim procesie cywilnym*, Warszawa 1998, s. 99.

<sup>61</sup> Por. szerzej. W. Dziedziak, *O prawie słusznym...*, s. 225, 243–244.

## Bibliografia

- Bogucki O., *Pojęcia prawdy a prawda w sądowym ustalaniu faktów*, „Państwo i Prawo” 2020, nr 8.
- Complak K., *Normy pierwszego rozdziału Konstytucji RP*, Wrocław 2007.
- Dobrzyński A., *Spór o duszę Europy*, 2020, <https://jp2doc.pl/spor-o-dusze-europy/> (dostęp: 5.03.2021).
- Dolecki H., *Ciążar dowodu w polskim procesie cywilnym*, Warszawa 1998.
- Dunaj B. (red.), *Słownik współczesnego języka polskiego*, t. 2, Warszawa 1999.
- Dziedziak W., *O prawie słusznym (perspektywa systemu prawa stanowionego)*, Lublin 2015.
- Frankfurt H.G., *O prawdzie*, przeł. H. Jankowska, Krosno 2008.
- Frańczuk M., *Prawda jako pojęcie języka prawnego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie” 2015, nr 6.
- Gizbert-Studnicki T., *Prawda sądowa w postępowaniu cywilnym*, „Państwo i Prawo” 2009, z. 7.
- Gontarski W., *Prawda arystotelesowska w procesie administracyjnym i sądownoadministracyjnym*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Iuridica” 2014, t. 73.
- Gorlewska E., *Nazwy wartości uniwersalnych w polskiej Konstytucji – znaczenia tekstowe i konotacje potoczne*, 2017, [https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8095/1/E\\_Gorlewska\\_Nazwy\\_wartosci\\_uniwersalnych\\_w\\_polskiej\\_Konstytucji.pdf](https://repozytorium.uwb.edu.pl/jspui/bitstream/11320/8095/1/E_Gorlewska_Nazwy_wartosci_uniwersalnych_w_polskiej_Konstytucji.pdf) (dostęp: 8.03.2021).
- Ingarden R., *Książeczka o człowieku*, Kraków 1987.
- Judycki S., *O klasycznym rozumieniu prawdy*, 2001, <https://www.kul.pl/files/108/O%20klasycznym%20pojeciu%20prawdy.pdf> (dostęp: 1.03.2021).
- Korybski A., Leszczyński L., Pieniążek A., *Wstęp do prawoznawstwa*, Lublin 2010.
- Mądrzak H., *O pojmowaniu naczelných zasad postępowania cywilnego*, [w:] E. Łętowska (red.), *Proces i prawo. Rozprawy prawnicze. Księga pamiątkowa ku czci profesora Jerzego Jodłowskiego*, Wrocław–Warszawa–Kraków–Gdańsk–Łódź 1989.
- Piechowiak M., *Aksjologiczne podstawy polskiego prawa*, [w:] T. Guz, J. Głuchowski, M.R. Pałubska (red.), *Synteza prawa polskiego od 1989 roku*, Warszawa 2013.
- Piechowiak M., *Preambuła Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r. Aksjologiczne podstawy prawa*, Warszawa 2020.
- Wielec M., *Zasady prawdy w postępowaniu karnym i administracyjnym w perspektywie orzeczniczej*, [w:] Z. Cieślak, A. Kosieradzka-Federczyk (red.), *Prace studialne Warszawskiego Seminarium Aksjologii Administracji*, t. IV: *Nowe zjawiska w administracji publicznej*, Warszawa 2015.
- Wincienciak M., *Sankcje w prawie administracyjnym i procedura ich wymierzania*, Warszawa 2008.
- Wróblewski B., Zajęcki M., *Problemy z pojęciem normatywności tekstu aktów prawnych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2012 nr 2.
- Zgółkowa T. (red.), *Praktyczny słownik współczesnej polszczyzny*, t. 32, Poznań 2001.
- Zieliński M., *Poznanie sądowe a poznanie naukowe*, Poznań 1979.

Zimmermann J., *O tzw. „działaniach bezpośrednio zobowiązujących” w administracji publicznej*, [w:] *Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Prof. zw. dr. hab. Januszowi Borkowskiemu – uczniowie i przyjaciele*, Łódź 2004.

## Akty prawne

Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej, 2007/C 303/01 (Dz.Urz. UE z dnia 14 grudnia 2007 r. nr C 303).

Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483 ze zm.).

Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana) (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/30).

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r., poz. 1325).

Ustawa z dnia 25 lipca 2002 r. – Prawo o ustroju sądów administracyjnych (Dz.U. z 2021 r., poz. 137).

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r., poz. 2325 ze zm.).

Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Informacji Skarbowej (Dz.U. z 2021 r., poz. 422).

## Streszczenie

Opracowanie przedstawia pojęcie prawdy jako uniwersalnej wartości konstytucyjnej i unijnej. Zdaniem autorki ustalenie prawdy wpływa na rzetelność postępowania podatkowego i świadczy o zasadności podjętej przez organ decyzji. Dodatkowo dążenie do ustalenia prawdy wpływa na akceptację takiej decyzji przez podatników i przyczynia się do ugruntowania idei państwa prawa. Decyzja oparta na prawdzie jest podstawą jej akceptacji przez sąd jako tej jedynie zgodnej z prawem i słusznej.

**Słowa kluczowe:** prawda, legalność, słuszność, zasada prawdy obiektywnej