

*Jerzy Małecki**

Ex iniuria non oritur ius w prawie podatkowym

Zwalczanie bezprawia i krzywdy (tzw. *iniurii*) to jedna z podstawowych misji każdego państwa od tysięcy lat. Już w najstarszych odnalezionych kodyfikacjach świata można się zetknąć z nieakceptowanymi przez władze publiczne przejawami bezprawia i krzywdy ludzkiej. I tak np. w części etycznej częściowo zachowanego kodeksu sumeryjskiego króla Ur-Nammu¹, datowanego na okres 2112–2095 r. p.n.e., stwierdza się m.in., że za czasów jego poprzednika ludność była krzywdzona przez poborców danin na polach, nadzorców żeglugi rzecznej, poborców wołów, owiec i osłów, a król zaprowadził w kraju sprawiedliwość, usunął gwałt, wrogość i uwolnił ludność od ucisku nadzorców żeglugi oraz poborców podatkowych.

Również w najobszerniejszym kodeksie starożytności, zbiorze praw Hammurabiego (1792–1750 r. p.n.e.), podkreśla się w epilogu służebną i etyczną rolę prawa: aby silny słabemu nie szkodził, aby dla sierot i wdów uzyskana została sprawiedliwość, aby się wyrokami kraj rozsądzał, aby poszkodowanemu uzyskane było wynagrodzenie².

Także w systemie podatkowym starożytnego Egiptu można doszukać się załączków instytucji prawnych mających na celu sprawiedliwy i niekrzywdzący podatków pobór podatków. Przykładowo z zachowanego edyktu faraona Horremhaba³ (XIX dynastia – 1303–1214 r. p.n.e.) wynika, że za nadużycia urzędników skarbowych przewidziane były niezwykle surowe kary, czyli zjawisko *iniurii* musiało być tam istotnym problemem. Zatem urzędników, którym udowodniono kradzież podatków lub ustalenie i pobranie ich w nadmiernej wysokości, karano obcięciem nosa. Skargi jednak na bezprawie skrybów ustalających zbyt wysokie

* Prof. zw. dr hab. Jerzy Małecki – Katedra Prawa Finansowego, Wydział Prawa i Administracji, Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

¹ Por. np. C. Kunderewicz, *Najstarsze prawa świata*, Łódź 1990, s. 59–29; C. Kunderewicz, *Kodeks Ur-Nammu*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 1958, t. X, z. 2. s. 9 i n.; K. Koranyi, *Powszechna historia państwa i prawa*, t. I: *Starożytność*, Warszawa 1961, s. 14–21.

² Por. np. J. Klima, *Prawa Hammurabiego*, Warszawa 1957, s. 23 i n.

³ M. Ezzamel, *Accounting working for the state: tax assessment and collection during the New Kingdom, ancient Egypt*, „Accounting and Business Research” 2002, vol. 32, no. 1, s. 36.

podatki miały w owym okresie charakter wyjątkowy, gdyż ich złożenie wymagało nie tylko posiadania odpowiedniej wiedzy podatkowej, lecz także umiejętności pisania i czytania, co było wówczas przywilejem nielicznych.

Z powyższych trzech przykładów nasuwa się jednak zasadniczy wniosek: problem *iniurii* podatkowej na styku państwo–poddany sięga zamierzchłych czasów, a jej rozwiązywaniem zainteresowany był nawet sam absolutny władca jako prawodawca, sędzia i egzekutor w jednej osobie.

Problemy bezprawia i krzywdy popełnianej w sferze prawa publicznego (a w szczególności w sferze prawa daninowego) uwydatniły się jednak znacznie później, gdy stopniowo rozdzielały się role spełniane w państwie przez władze publiczne. Już w okresie państwa wczesnofeudalnego, na pobór danin publicznych przez władców wymagane było przyzwolenie ówczesnego społeczeństwa stanowego (*nulla taxatio sine representatione*). Dzięki temu przyzwoleniu (swoistej umowie społecznej) pobierane podatki uzyskiwały przymiot legalności. Owe przyzwolenie na nakładanie danin publicznych z reguły było ściśle związane z tworzeniem zasad demokratycznego państwa parlamentarnego i prawnego. Było ono efektem długotrwałych procesów ewolucyjnych, zaczynających się z chwilą niezdolności władców do sfinansowania ze swych dochodów kosztów funkcjonowania państwa. Podejmowane więc przez monarchów negocjacje oraz zawieranie z różnymi stanami tworzącymi społeczeństwo takich umów miało na celu pozyskanie początkowo nadzwyczajnych i periodycznych dochodów przeznaczonych na ściśle określony cel publiczny, które z czasem stawały się jednak zwyczajne i stałe. Owe umowy podatkowe, legalizujące daniny publiczne i dające przyzwolenie na ich ściąganie przez aparat skarbowy panującego, nie zawsze były dotrzymanywane przez panujących i podległy mu aparat urzędniczy. Panujący, ściągając daniny wbrew postanowieniom umów przypieczętowanych w tzw. przywilejach podatkowych, dopuszczał się tym samym *iniurii*. Reakcją na owe zachowania władzy były różne formy oporu podatkowego⁴.

Najwcześniejsze przykłady *iniurii* popełnianej w sferze danin publicznych państwa feudalnego opisane zostały w polskiej literaturze prawnohistorycznej na przykładzie XIII-wiecznego Pomorza Zachodniego Gryfitów i Ziemi Lubuskiej, stanowiącej po jej sprzedaży przez Bolesława Rogatkę w 1250 r. część Brandenburgii Askańczyków.

Od zamierzchłych czasów na tych ziemiach polskich obowiązywało prawo zwyczajowe tzw. *mos gentis nostrae*. W zakresie tego zwyczaju znajdowały się nie tylko regulacje stosunków prawnych między zwykłymi ludźmi, lecz także nieraz bardzo uciążliwe obowiązki względem państwa, znane jako powinności prawa książęcego. Pomorze Zachodnie i Ziemia Lubuska to ziemie polskie, na których

⁴ Por. np. M. Bouvier, *Wprowadzenie do prawa podatkowego i teorii podatku*, Warszawa 2000, s. 160 i n.; F. H. M. Grapperhaus, *Opowieści podatkowe Drugiego Millenium. Podatki przez wieki*, Toruń 2010.

najwcześniej rozpoczęła się kolonizacja na prawie zachodnim, wymagająca modyfikacji dotychczasowego prawa zwyczajowego za pośrednictwem wydawanych przez władców m.in. tzw. immunitetów ekonomicznych. Monarcha wydający owe przywileje zobowiązywał się do przestrzegania dwóch zasad: *volenti non fit iniuria* (chcącemu nie dzieje się krzywda – Ulpianus D.47.10.15, a obecnie np. art. 411 k.c., 27 k.k. czy art. 14k i 234 o.p.) oraz *pacta servanda sunt*. Społeczeństwo feudalne od tego czasu było formalnie zobowiązane do świadczenia na rzecz państwa jedynie tego, co wynikało z owych przywilejów⁵. Zanim jednak system danin publicznych mający swe źródło w owych przywilejach stał się efektywny, musiało upłynąć wiele lat, w których panujący i jego urzędnicy w warunkach niedostatecznych dochodów na cele publiczne często nie mogli oprzeć się pokusie gwałcenia zwolnień, a posiadający owe zwolnienia nie byli nawet w jaskrawych przypadkach *iniurii* na tyle skonsolidowani, aby mogli stawić zbiorowy i skuteczny opór, wymuszający respektowanie ich praw.

W historiografii⁶, opisującej gwałcenie praw (*iniurii*) wynikających z przywilejów państwa wczesnofeudalnego w północnozachodniej części ziem polskich, do których przestrzegania zobowiązały się obie strony i usuwania krzywd, wyróżnia się dwie zasadnicze sytuacje: dochodzenia przyznanych praw publicznych wraz z roszczeniami odszkodowawczymi przed różnymi trybunałami i sądami albo wdrażania procedury warunkowej zmiany przyznanych przywilejów. Przykładem konfliktów rycerzy, duchowieństwa i miast z władcami pomorskimi może być np. rozprawa w 1247 r. tocząca się przed biskupem kamieńskim przeciwko księciu szczecińskiemu Barnimowi I i jego landwójtom w siedzibie poszkodowanego, czyli w klasztorze w Kołbaczu, o przestrzeganie przywilejów i odszkodowanie za wyrządzone krzywdy. W precedensowym wyroku (nie były bowiem określone w przywileju podstawy prawne ani formy dochodzenia krzywdy) zasądzone nie tylko znaczne odszkodowanie w srebrze i zbożu, ale rozciągnięto dotychczasowe przywileje wynikające z prawa niemieckiego na ludność słowiańską gospodarującą w dobrach opactwa w Kołbaczu. W wyroku tym jednocześnie zagrożono księciu zastosowaniem kar kościelnych ekskomuniki i interdyktu oraz interwencją prawną Stolicy Apostolskiej w przypadku niezastosowania się

⁵ Immunitetami finansowymi w polskiej literaturze prawnohistorycznej zajmowali się szeroko już od okresu dwudziestolecia międzywojennego XX w. naukowcy Uniwersytetu Poznańskiego skupieni wokół prof. Zygmunta Wojciechowskiego, np.: J. Matuszewski, *Immunitet ekonomiczny w dobrach Kościoła w Polsce do roku 1381*, „Prace Komisji Historycznej PTPN” 1936, t. X, s. 602; Z. Kaczmarczyk, *Immunitet sądowy i jurysdykcja poimmunitetowa w dobrach Kościoła w Polsce do końca XIV w.*, „Prace Komisji Historycznej PTPN” 1936, t. IX, z. 2, s. 385; M. Szczaniecki, *Nadania na rzecz rycerzy w Polsce do końca XIII w.*, „Prace Komisji Historycznej PTPN” 1938, t. XI, z. 3 czy J. Walachowicz, *Immunitet ekonomiczny na Pomorzu Zachodnim w okresie wczesnofeudalnym*, „Czasopismo Prawno-Historyczne” 1963, t. XV, z. 1.

⁶ J. Walachowicz, *Iniuria per fas et ne fas*, [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 45–58.

władcy do orzeczenia sądu. Z kolei w 1254 r. cystersom z Oliwy od tego samego księcia Barnima I sąd przyznał rentę z dochodów mennicy szczecińskiej za *iniurię* wywołaną działalnością landwójta uznamskiego Oldaga ze Zwierzynia jako rekompensatę wyrządzonych krzywd.

Zdarzające się w XIII w. przypadki *iniurii* skłaniały społeczeństwo stanowe nie tylko do skarg i procesów sądowych o odszkodowanie, lecz także do podejmowania działań w kierunku trwalszych regulacji prawnych na newralgicznym odcinku, jakim są podatki. Zgodnie bowiem z prawem lennym i przywilejami, władca mógł się domagać większych podatków od uprzywilejowanych jedynie w uzasadnionych przypadkach i na zasadzie ich zgody, poprzedzonej postulatem rządzącego. Panujący zatem musiał występować z prośbą w stosunku do uprzywilejowanych podatników o ustanowienie podatku nadzwyczajnego, co znajdowało swoje odzwierciedlenie w nazwie tego świadczenia jako *precaria* albo *beda* (*pretor* – prosić czy *beten* – prosić). Takie upraszanie stanów o zgodę na nowe podatki było znacznym uszczerbkiem na godności i władzy panującego. Musiał on bowiem uzasadniać potrzebę wprowadzenia takiej nadzwyczajnej i jednorazowej daniny ważnymi względami państwowymi oraz stworzyć właściwy do rozpatrzenia takich postulatów finansowych władcy organ państwowy. Utworzony przez księcia Bogusława IV w 1280 r. pierwszy zachodniopomorski sejm krajowy w Słupii nad Pianą (obejmujący przedstawicieli duchowieństwa, rycerstwa, miast i grodów, a nawet reprezentantów wsi) wysłuchał prośby władcy uzasadnianej potrzebą wykupu z rąk tamtejszych templariuszy strategicznych miejscowości wzdłuż doliny Iny (oddzielających od ziem Brandenburgii) i uchwalił zmianę dotychczasowych przywilejów podatkowych poprzez wprowadzenie jednorazowego podatku celowego.

Współczesna europejska kultura prawna swymi korzeniami sięga jednak przede wszystkim do antycznego prawa rzymskiego, dostarczającego nie tylko wzorców stanowienia dobrego prawa publicznego, ale i metod jego poprawnego stosowania⁷. To nie kto inny, jak wielki kodyfikator prawa rzymskiego cesarz Konstantyn⁸, wypowiadając się w sprawie źródeł prawa w państwie, stwierdził: „[...] przyjęło się we wszystkich sprawach bardziej uwzględnić sprawiedliwość

⁷ Por. M. Kuryłowicz, *Recepcja prawa rzymskiego w polskim systemie podatkowym (dorobek i kierunki rozwoju)*, [w:] J. Gluchowski, J. Jabłońska-Bońca, C. Kosikowski, J. Szołono-Koguc (red.), *Nauka finansów publicznych i prawa finansowego w Polsce. Księga jubileuszowa profesora Alicji Pomorskiej*, Lublin 2008; M. Kuryłowicz, *Vicesima hereditatum. Z historii podatku od spadków*, [w:] *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 217–224; R. Kamiennik, *Ucisk podatkowy i nadużycia ze strony administracji rzymskiej w ostatnich wiekach cesarstwa*, „Rocznik Lubelski” 1971, t. 14, s. 9–38.

⁸ Codex 3.1.8, Impm. Constantinus et Licinius AA. ad Dionysium: Placuit in omnibus rebus preacipuum esse iustitiae aequitatisque quam stricti iuris rationem.

i słusność, aniżeli ściśle brzmienie przepisu”. Celsus⁹ w księdze 26. *Digestów* podnosił natomiast, że „[...] znać ustawy nie oznacza, iż należy trzymać się ich słów, lecz ich siły i znaczenia”. Także inny z wpływowych rzymskich prawników, Ulpianus¹⁰, wielokrotnie zwracał uwagę na to, iż „[...] prawo jest sztuką stosowania tego, co dobre i słuszne”. Z powyższych chociażby cytowań wynika, iż w antycznym Rzymie akceptowano dwa równorzędne źródła prawa: prawo pisane i niepisane¹¹ (zwyczaj i precedensowe prawo sędziowskie oraz stanowisko wybitnych prawników).

Odnośnie do relacji pomiędzy prawem publicznym a prawem prywatnym w oparciu o kryterium postrzegania i rozróżniania chronionych interesów – to w prawie rzymskim sformułowano pogląd (por. np. Papinianus¹²), że rozwiązania prawa publicznego mają pierwszeństwo przed prawem prywatnym oraz że to pierwsze nie może być zmieniane umowami osób prywatnych. Wymogi stawiane prawu rzymskiemu były zatem następujące: żyć uczciwie, drugiemu nie szkodzić, a każdemu oddać to, co mu się należy¹³. W tymże prawie rzymskim przy jego stosowaniu zawsze poszukiwano sensu prawa i oceniano cel, jakiemu prawo ma służyć. Prawo podlegało ocenie moralnej i musiało mieć swą wartość – być sprawiedliwe. Prawo niesprawiedliwe nie zasługiwało na miano prawa (*ex iniuria non oritur ius* czy *lex falsa lex non est*). Samą zaś sprawiedliwość rozumiano jako stałą i niezmienną wolę przyznawania każdemu należnego mu prawa¹⁴.

Nawrót do powyższych idei prawa rzymskiego (zróznicowanych źródeł tego prawa i oceny aksjologicznej poprawności prawa przez sędziego) został po raz pierwszy w czasach nowożytnych w piśmiennictwie polskim podniesiony w rozprawie wydanej w okresie I wojny światowej przez wieloletniego późniejszego profesora Uniwersytetu Poznańskiego, Antoniego Peretiatkowicza¹⁵. W rozprawie tej wskazano na bankructwo XVIII-wiecznej koncepcji monteskiuszowskiego podziału władz państwowych i wyznaczenia sędziemu roli całkowicie biernej („sędziowie narodu są jedynie ustami, które wymawiają słowa ustawy, istotami bez

⁹ Digesta 1.3.17, Celsus libro vicesimo sexto digestorium: Sire leges non hoc est verba larum tenere, sed vim ac potestatem.

¹⁰ Digesta 1.1.1 pr., Ulpianus libro primo institutionum: ut eleganter Celsus definit, ius est ars boni at aequi.

¹¹ Digesta 1.1.6.1, Ulpianus libro institutionum: ius nostrum constat aut ex scripto aut sine scripto.

¹² Digesta 2.14.38, Papinianus libro secundo quaestionum: Ius publicum privatorum pactis mutari non potest.

¹³ Digesta 1.1.10.1, Ulpianus libro primo regularum: Iris praecepta sunt haec: honeste vivere, alterum non laedere, suum cuique tribuere.

¹⁴ Digesta 1.1.10 pr., Ulpianus libro primo regularum: Iustitia est constans et perpetua voluntas ius suum cuique tribuere.

¹⁵ A. Peretiatkowicz, *Prąd nowy w prawoznawstwie (ustawa a sędzia)*, Poznań 1921; A. Peretiatkowicz, *Ustawa i sędzia. Problem społecznej wykładni*, [w:] idem, *Studia prawnicze*, Poznań 1938.

duży, które nie mogą złagodzić ani ich siły, ani surowości”). Sędzia ma jedynie znać dokładnie ustawę i stosować jej przepisy. Każdy wyrok ma być ścisłym odbiciem ustawy, a wyrazy ustawy mają obudzać u wszystkich ludzi te same myśli.

A. Peretiatkowicz, dokonując oceny ówczesnych koncepcji doktrynalnych i praktyki stosowania prawa, podniósł m.in., że nie może być wątpliwości, iż przepisy zawarte w ustawie obowiązują bezwzględnie sędziego. Problem jednak pojawia się w przypadkach nieprzewidzianych przez ustawę. Żaden bowiem ustawodawca nie jest w stanie uregulować wszystkich przypadków mogących zajść w przyszłości. Im starsza ustawa, tym więcej kwestii, co do których ustawodawca nie wyraził żadnej woli. Luki w prawie są zatem faktem. Nakaz rozstrzygania każdego sporu (m.in. art. 4 kodeksu francuskiego stwierdzał: „Sędzia, który odmówi sądenia, pod pretekstem milczenia, niejasności lub niedostateczności ustawy, będzie mógł być ścigany jako winny odmowy sprawiedliwości”), wyrokowanie tylko na podstawie ustawy i obiektywna niedoskonałość każdej ustawy – to trzy rzeczy niedające się pogodzić. Zdaniem A. Peretiatkowicza powyższej sprzeczności nie można rozwiązać metodami pozytywizmu prawniczego opartego na fikcji doskonałości ustawy (braku luk i kompletności systemu) i założenia, że za pomocą różnych środków interpretacyjnych można zawsze odnaleźć właściwą wolę ustawy, jakkolwiek nie została ona wyraźnie wypowiedziana.

W opozycji do pozytywizmu, już na początku XX w. pojawił się nowy kierunek w prawoznawstwie, nazwany wtedy przez A. Peretiatkowicza modernizmem prawnym, mając na względzie klapy bezpieczeństwa leżące w interesie stałości porządku prawnego i rozwiązanie niedoskonałości systemu prawnego. W swych pracach sprzed stu już laty zaproponował on, by niedoskonałości prawa stanowionego rozwiązywać następująco: w wypadkach przez ustawę nieprzewidzianych sędzia winien swobodnie określić normę ze względu na potrzeby społeczne najwłaściwszą, uwzględniając stanowisko współczesnego ustawodawcy (*moderna ratio iuris*) oraz poczucie prawne społeczne.

W Polsce po II wojnie światowej dopiero przed kilkunastu laty została wznowiona walka z dominacją na uczelniach i w praktyce tzw. pozytywizmu prawniczego¹⁶, dodatkowo skompromitowanego funkcjonowaniem tej ideologii w państwach totalitarnych. W warunkach demokratycznego państwa prawnego szczególnie dostrzegalne są podstawowe mankamenty pozytywistycznej koncepcji doskonałego prawa pisanego, niezawierającego luk i poprawnego pod względem legislacyjnym, oraz stwierdzenia, że nawet niewypowiedzianą wolę ustawodawcy można odnaleźć za pomocą odpowiednich środków wykładni, a parlamentarzyści wiedzą, nad czym głosowali. Przyjmowanie takiego pozytywistycznego

¹⁶ Por. np. J. Małecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, nr 4; J. Małecki, *Sędzia podatkowy a „złe prawo” i jego stosowanie*, [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007.

sposobu myślenia o prawie w przeszłości wielokrotnie prowadziło w państwach totalitarnych do niegodziwości, krzywd ludzkich i absurdów. Pozytywistyczny sposób myślenia o prawie uniemożliwiał sędziom odróżnianie dobra od zła, sprawiedliwości od niesprawiedliwości, prawa godziwego od prawa niegodziwego. Przy takim ujęciu prawa sędzia mógł co najwyżej zmanifestować swój odmienny system wartości i własną ocenę stanowionego prawa „jako niegodziwego czy wyrządzającego krzywdę ludzką” jedynie poprzez rezygnację z pełnionej funkcji. Niewielu jednak sędziów w państwach totalitarnych taką odwagą cywilną się wykazywało. Pewną sprawiedliwością dziejową było to, że niektórzy sędziowie nazistowscy lub stalinowscy byli później pociągani do odpowiedzialności karnej za sprzeniewierzenie się uniwersalnym kategoriom sprawiedliwości wypracowanym w antycznym prawie rzymskim¹⁷ i za „ślepe” stosowanie niegodziwego prawa pisanego. Oportunizm i asekurantyzm niektórych sędziów, przysłowiowe „chowanie głowy w piasek” przed myśleniem i rozwiązywaniem problemów drażliwych oraz niewygodnych z takich czy innych względów – to spadek z dobrodziejstwem inwentarza przyjęty w Polsce po czasach minionych.

Dotychczasowa wielka siła przyzwyczajenia (*consuetudinis magna vis est*) pozytywistycznego myślenia znacznej rzeszy polskich prawników w pojmowaniu źródeł prawa zdaje się jednak dobiegać kresu. Jeden ze współczesnych filozofów prawa¹⁸, oceniając pozytywistyczną koncepcję źródeł prawa i jej praktyczną realizację, zauważa, że idea, zgodnie z którą „[...] prawo można zamknąć w języku tekstów prawnych wydaje się tak samo wątpliwa, jak wątpliwe jest założenie, że wszystko to, co uchwała władza jest prawem, a wszystko to, czego nie uchwała, prawem nigdy być nie może”. Najwybitniejszy polski filozof XX w. Z. Ziemiński¹⁹ podnosił zaś m.in., że „[...] sędzia nie może być tylko «ustami ustawy», ale prawo stanowione winien odczytywać w kategorii uniwersalnych wartości aksjologicznych kształtowanych w europejskiej kulturze prawnej przez ponad 2 tysiąclecia. Odsunięcie zaś sumienia na bok jest jedną z form sprzeniewierzenia się sędziowskiej niezawisłości i służenia dobru wspólnemu”. Coraz częściej zarówno we współczesnej polskiej nauce prawa²⁰, jak i w orzecznictwie sądów administracyjnych zwraca się uwagę na prawotwórczą rolę orzecznictwa sądowego. Dzieje się tak dlatego, że ograniczanie się w procesie stosowania prawa tylko do tekstu prawnego prowadzi często do konfliktu zarówno z wymogami rozumu,

¹⁷ I.1.2.11: Sed naturalia quidem iura, quae apud omnes gentes peraeque servantur, divina quadam providential constituta semper firma atque immutabilia permanent.

¹⁸ L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 1999, s. 276.

¹⁹ Z. Ziemiński, *O stanowieniu i obowiązywaniu prawa*, Warszawa 1995, s. 116 i n.

²⁰ Por. np. A. Gomułowicz, *Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego jako źródło prawa podatkowego*, [w:] *Ius et lex. Księga jubileuszowa profesora Andrzeja Kabata*, Olsztyn 2004; Z. Kmiecik, *Prawotwórstwo sędziowskie w sferze jurysdykcji sądów administracyjnych*, „Państwo i Prawo” 2006, z. 12; R. Hauser, J. Trzeciński, *Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2008.

jak i sprawiedliwości. Pozostawienie na uboczu standardów etycznych i wartości aksjologicznych może sprawić, że sędzia zgubi istotę prawa, jaką jest sprawiedliwość. Konsekwencją bezmyślnego i mechanicznego stosowania ustawy może być często jedynie bezprawie, krzywda ludzka (*summum ius summa iniuria* – najwyższe prawo najwyższym bezprawiem).

W sytuacjach stwierdzenia „złego prawa daninowego” i wyznaczania adresatowi normy prawnej, np. obowiązków niemożliwych do spełnienia czy niesprawiedliwych – sędzia nie może być automatem ślepo trzymającym się tekstu prawa stanowionego, ale ma on konstytucyjne możliwości (art. 178 i 8 Konstytucji RP) adaptowania ustawy i zawartych w niej obowiązków daniowych do indywidualnych sytuacji, w tym i złagodzenia negatywnych konsekwencji wadliwego prawa²¹. Wydają się do tego nawiązywać prace wielu współczesnych teoretyków prawa²² podnoszących, że pojęcie „stosowanie prawa” jest terminem wieloznacznym, o bardzo dużej chwiejności znaczeń. Przyjmując owe wiodące ustalenia współczesnej teorii prawa, celowe może być przyjęcie rozumienia terminu „stosowanie prawa daninowego” jako czynności przypisywanej przede wszystkim organom władzy publicznej, dysponującym takim lub innym zakresem władztwa w sferze finansów publicznych, a polegającej na dokonywaniu jakichś czynności konwencjonalnych doniosłych prawnie, ustanawiających szczególne normy lub aktualizujących przewidziane normami prawnymi obowiązki (nakazy lub zakazy), czy wreszcie polegających na wiążącym ustalaniu pewnych finansowych stanów faktycznych. W wielu jednak dotychczasowych rozważaniach dogmatycznych – dokonywanych na podstawie koncepcji trójpodziału władz publicznych i opartej na niej tzw. doktryny źródeł prawa – przyjmuje się często w zbytnim uproszczeniu, iż stanowienie prawa poprzez wydawanie aktów generalnych i abstrakcyjnych należy do władzy prawodawczej, natomiast ustanawianie norm indywidualnych w postaci decyzji czy orzeczenia sądowego to charakterystyczne przejawy stosowania prawa. Tymczasem niektórzy już dawno temu zauważyli, że klasa aktów stanowienia prawa i klasa aktów stosowania prawa nie wyklucza się, ale krzyżuje. Rozstrzygające o prawotwórczym charakterze danego aktu organu władzy publicznej jest przede wszystkim to, czy dane działanie – w określonym układzie prawnym – prowadzi do zmiany zakresu czynów nakazywanych czy zakazywanych w sferze publicznej²³. Oczywiście nie każde orzeczenie sądowe ma charakter prawotwórczy, ale jedynie to zmieniające (ustanawiające)

²¹ J. Małecki, *Kwestie intertemporalne w prawie podatkowym*, [w:] *Regulacje prawno-podatkowe i rozwiązania finansowe. Pro publico bono. Księga jubileuszowa prof. Jana Gluchowskiego*, Toruń 2002, s. 145–154; J. Małecki, *Ignorantia iuris w prawie podatkowym*, „Gdańskie Studia Prawnicze” 2007, t. XVI, s. 183–194.

²² Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 415 i n.; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1972, s. 188; L. Leszczyński, *Zagadnienia teorii prawa*, Kraków 2004, s. 15 i n.

²³ Z. Ziemiński, *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, z. 4, s. 43–50.

nakazy, zakazy czy uprawnienia wynikające z prawa stanowionego. Tylko takie orzeczenia z uwagi na przymiot nowości normatywnej można zaliczyć do tzw. kategorii precedensów sądowych. Niewątpliwie prawotwórczy charakter, przynajmniej faktyczny, będą miały przede wszystkim precedensy sądowe *contra legem*²⁴ (kwestionujące poprawność i niegodziwość przepisów prawa stanowionego) oraz precedensy sądowe *praeter legem*²⁵ (odnoszące się do sfery nieuregulowanej przez obowiązujące przepisy prawne). Rzadziej prawotwórczy charakter będą miały orzeczenia sądowe typu *secundum legem*. Te ostatnie charakter prawotwórczy będą miały zasadniczo wtedy, gdy nastąpi np. zmiana ustalonej w orzecznictwie sądowym interpretacji pojęć niedookreślonych, ale mieszczących się w granicach luzu decyzyjnego²⁶.

Prawotwórstwo sądowe jest obecnie w Polsce faktem. Nie może być ono ani ignorowane, ani traktowane jako zawłaszczanie uprawnień władzy ustawodawczej, ani jako rządy sędziów. Sędzia, który jest autorem precedensów, ma z reguły świadomość wartości aksjologicznych tworzących ład prawny, na których wspiera się państwo i niedopuszczalności wyrządzania krzywd przez złe prawo. Sędzia, który poprawia czy uzupełnia ustawę wyrokiem, przywraca – z zasady – prawu tylko należne wartości aksjologiczne i wiarę społeczeństwa w istnienie sprawiedliwego państwa oraz dobrego prawa, zwalcza bezprawie i krzywdę w prawie podatkowym. Działa zatem tak, jak powinien postępować racjonalny prawodawca. To prawodawca, w przypadku konieczności wydania precedensowego orzeczenia sądu, powinien się rumienić ze wstydu. Również w świetle tendencji zjednoczeniowych w Europie oraz konwergencji systemów *civil law* i *common law* – precedensy sądowe naprawiające „złe” prawo podatkowe w Polsce stały się faktem²⁷.

²⁴ Taki charakter miał przykładowo wyrok NSA, Ośrodek Zamiejskowy w Poznaniu, z dnia 14 lutego 2002 r., sygn. akt I SA/PO 461/01, OSP 2003, nr 2, poz. 17, w którym stwierdzono, że nie będzie on akceptował jako prawa przepisów rozporządzeń ministra finansów dotyczących podatku akcyzowego, wydanych z naruszeniem zasady *nullum tributum sine lege*; wyrok NSA, Ośrodek Zamiejskowy w Poznaniu, z dnia 20 stycznia 1994 r., sygn. akt SA/Po 2659/93 stwierdzający, że oprocentowanie nadpłat wynikających z uchylonych decyzji deklaratoryjnych należy traktować jako formę naprawienia krzywdy podatnikowi i nie ma znaczenia charakter prawny wydawanej decyzji organu podatkowego; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 25 stycznia 2006 r., sygn. akt I SA/Po 2626/03 podnoszący niedopuszczalność odbierania zakładom pracy chronionej funkcjonujących na podstawie zezwoleń na czas nieokreślony przyznanych im przywilejów podatkowych; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 16 lutego 2006 r., sygn. akt I SA/Po 828/04 oraz potwierdzający słuszność owego rozstrzygnięcia wyrok TK z dnia 21 lipca 2010 r., sygn. akt SK 21/08 w sprawie usunięcia krzywdy podatnika poprzez pozbawienie go odsetek od nienależnie uiszczonych odsetek od nieistniejących zaległości podatkowych, określonej przez organ podatkowy.

²⁵ Por. np. uchwałę składu 7 sędziów NSA z dnia 17 czerwca 1997 r., sygn. akt FPS 1/97, ONSA 1997, nr 4, poz. 146, której treść została następnie uwzględniona w art. 173 ustawy z dnia 28 listopada 1998 r. o finansach publicznych, Dz. U. Nr 155, poz. 1014.

²⁶ Por. np. R. Hauser, *Orzecznictwo sądownoadministracyjne a proces legislacyjny*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2001, nr 6, s. 9–17.

²⁷ Por. szerzej: Z. Kmiecniak, *Precedens sądowy – istota i znaczenie*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2011, nr 5, s. 9–18.