

# NEGOCJACJE Z ORGANAMI PODATKOWYMI JAKO FORMA ROZWIĄZYWANIA SPORÓW

Czy negocjowanie podatków  
jest sprawiedliwe?

Hanna Filipczyk

---



Wolters Kluwer



# **NEGOCJACJE Z ORGANAMI PODATKOWYMI JAKO FORMA ROZWIĄZYWANIA SPORÓW**

**Czy negocjowanie podatków  
jest sprawiedliwe?**

Hanna Filipczyk

---

---

---

SERIA **MONOGRAFIE**

Praca powstała w wyniku realizacji projektu badawczego o nr 2018/31/B/HS5/01730 „Czy negocjowanie podatków jest sprawiedliwe? Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych w świetle standardów konstytucyjnych” finansowanego ze środków Narodowego Centrum Nauki

Stan prawny na 1 lipca 2023 r.

Recenzent

Dr hab. Wojciech Morawski, prof. UMK

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Dorota Lebedzińska

Opracowanie redakcyjne

Agnieszka Witczak

Projekt okładek serii

Wojtek Janikowski, Przemek Dębowski

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2023

ISBN 978-83-8328-785-0

ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 728 313 462

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa [www.profinfo.pl](http://www.profinfo.pl)

Mediatorom

---



# **SPIIS TREŚCI**

|                             |           |
|-----------------------------|-----------|
| <b>Wykaz skrótów .....</b>  | <b>11</b> |
| <b>Wstęp .....</b>          | <b>13</b> |
| 1. Cel .....                | 13        |
| 2. Podstawowe pojęcia ..... | 16        |
| 3. Metodologia pracy .....  | 22        |

## **Część pierwsza PODATEK SPRAWIEDLIWY**

### **Rozdział I**

#### **Standardy sprawiedliwości w orzecznictwie Trybunału**

|                                        |           |
|----------------------------------------|-----------|
| <b>Konstytucyjnego .....</b>           | <b>31</b> |
| 1.1. Wprowadzenie .....                | 31        |
| 1.2. Jedność w wielości .....          | 32        |
| 1.3. Praworządność formalna .....      | 38        |
| 1.4. Równość .....                     | 41        |
| 1.5. Sprawiedliwość podatkowa .....    | 48        |
| 1.6. Sprawiedliwość wyrównawcza .....  | 56        |
| 1.7. Sprawiedliwość proceduralna ..... | 58        |
| 1.8. Wnioski .....                     | 62        |

### **Rozdział II**

|                                                                |           |
|----------------------------------------------------------------|-----------|
| <b>Praktyka argumentacyjna Trybunału Konstytucyjnego .....</b> | <b>65</b> |
| 2.1. Wprowadzenie .....                                        | 65        |
| 2.2. Wstrzemięźliwość Trybunału Konstytucyjnego .....          | 66        |
| 2.3. Styl argumentacji Trybunału Konstytucyjnego .....         | 71        |

|                                          |    |
|------------------------------------------|----|
| 2.4. Wzorce oceny konstytucyjności ..... | 78 |
| 2.5. Wnioski .....                       | 80 |

## Część druga

### PODATKOWE ADR A WYZWANIE SPRAWIEDLIWOŚCI

#### Rozdział III

##### Wymiary konstytucyjności alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych – przestrzeń

|                                                                               |    |
|-------------------------------------------------------------------------------|----|
| <b>problemów</b> .....                                                        | 85 |
| 3.1. Wprowadzenie.....                                                        | 85 |
| 3.2. Trzy wymiary konstytucyjności<br>podatkowych ADR.....                    | 86 |
| 3.3. Wzorce – prawo stanowione – ocena obiektywna .....                       | 89 |
| 3.4. Wzorce – prawo stosowane – ocena obiektywna .....                        | 92 |
| 3.5. Wzorce – prawo stanowione i prawo stosowane – ocena<br>subiektywna ..... | 95 |
| 3.6. Wnioski .....                                                            | 96 |

#### Rozdział IV

##### Podatkowe ADR wobec modelu postępowania

|                                                                                           |     |
|-------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>podatkowego</b> .....                                                                  | 99  |
| 4.1. Wprowadzenie.....                                                                    | 99  |
| 4.2. Model postępowania podatkowego.....                                                  | 101 |
| 4.3. Zgodność podatkowych ADR z modelem postępowania<br>podatkowego <i>de iure</i> .....  | 105 |
| 4.4. Zgodność podatkowych ADR z modelem postępowania<br>podatkowego <i>de facto</i> ..... | 123 |
| 4.5. Wnioski .....                                                                        | 127 |

#### Rozdział V

|                                                     |     |
|-----------------------------------------------------|-----|
| <b>Wyzwania konstytucyjności</b> .....              | 129 |
| 5.1. Wprowadzenie.....                              | 129 |
| 5.2. Dyskrecjonalność/praworządność .....           | 130 |
| 5.3. Jednolitość/równość .....                      | 151 |
| 5.4. Formalizacja/sprawiedliwość proceduralna ..... | 161 |



|                                                                                                   |     |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 5.5. Praworządność – równość – sprawiedliwość proceduralna: percepcja uczestników uzgodnień ..... | 171 |
| 5.6. Wnioski .....                                                                                | 178 |

### Część trzecia

## PODATKOWE ADR W ZJEDNOCZONYM KRÓLESTWIE A SPRAWIEDLIWOŚĆ

### Rozdział VI

|                                     |     |
|-------------------------------------|-----|
| <b>Tło podatkowych ADR</b> .....    | 183 |
| 6.1. Wprowadzenie .....             | 183 |
| 6.2. Kontekst konstytucyjny .....   | 184 |
| 6.3. Kontekst instytucjonalny ..... | 196 |
| 6.4. Kontekst proceduralny .....    | 202 |
| 6.5. Wnioski .....                  | 209 |

### Rozdział VII

|                                                          |     |
|----------------------------------------------------------|-----|
| <b>Rozwiązywanie sporów podatkowych</b> .....            | 211 |
| 7.1. Wprowadzenie .....                                  | 211 |
| 7.2. Dyskrecjonalność zarządcza .....                    | 212 |
| 7.3. Konsensualne rozwiązywanie sporów podatkowych ..... | 220 |
| 7.4. Mediacja podatkowa .....                            | 226 |
| 7.5. Spory podatkowe w liczbach .....                    | 232 |
| 7.6. Kontrowersje .....                                  | 236 |
| 7.7. Wnioski .....                                       | 243 |

### Rozdział VIII

|                                                                                                              |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| <b>Standardy i mechanizmy gwarancyjne</b> .....                                                              | 245 |
| 8.1. Wprowadzenie .....                                                                                      | 245 |
| 8.2. Praworządność – równość – sprawiedliwość proceduralna ....                                              | 246 |
| 8.3. „Strategia prowadzenia sporów i zawierania ugód”<br>( <i>Litigation and Settlement Strategy</i> ) ..... | 247 |
| 8.4. Proces decyzyjny .....                                                                                  | 252 |
| 8.5. Odpowiedzialność .....                                                                                  | 258 |
| 8.6. Wnioski .....                                                                                           | 261 |

**Rozdział IX****ADR w kontekście praktyki sporów podatkowych –**

|                                |                |
|--------------------------------|----------------|
| <b>ocena porównawcza .....</b> | <b>263</b>     |
| 9.1. Wprowadzenie .....        | 263            |
| 9.2. Podobieństwa .....        | 264            |
| 9.3. Różnice .....             | 271            |
| 9.4. Inspiracje .....          | 277            |
| 9.5. Wnioski .....             | 280            |
| <br><b>Podsumowanie .....</b>  | <br><b>283</b> |
| <br><b>Bibliografia .....</b>  | <br><b>293</b> |

# WYKAZ SKRÓTÓW

## Ustawy polskie

|                                    |                                                                                                                  |
|------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Konstytucja RP                     | – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)                            |
| k.p.a.                             | – ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2023 r. poz. 775 ze zm.)               |
| o.p.                               | – ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2022 r. poz. 2651 ze zm.)                                |
| p.p.s.a.                           | – ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2023 r. poz. 259 ze zm.) |
| projekt nowej Ordynacji podatkowej | – rządowy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa z 4.06.2019 r., Druk sejmowy nr 3517, Sejm VIII kadencji          |
| u.KAS                              | – ustawa z 16.11.2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. z 2023 r. poz. 615 ze zm.)                    |

## Ustawy i dokumenty brytyjskie

|                  |                                                                                |
|------------------|--------------------------------------------------------------------------------|
| CRCA             | – Commissioners for Revenue and Customs Act 2005                               |
| HRA              | – Human Rights Act 1998                                                        |
| Komentarz do LSS | – Resolving tax disputes. Commentary on the litigation and settlement strategy |
| LSS              | – Litigation and Settlement Strategy                                           |

## Instytucje i organy

|       |                                                    |
|-------|----------------------------------------------------|
| FTT   | – First-tier Tribunal                              |
| HMRC  | – His Majesty's Revenue and Customs                |
| HMT   | – His Majesty's Treasury                           |
| IRC   | – Inland Revenue Commissioners                     |
| KAS   | – Krajowa Administracja Skarbowa                   |
| KKOPP | – Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego |
| NAO   | – National Audit Office                            |
| NIK   | – Najwyższa Izba Kontroli                          |
| NSA   | – Naczelny Sąd Administracyjny                     |
| TK    | – Trybunał Konstytucyjny                           |
| UT    | – Upper Tribunal                                   |

## Czasopisma, zbiory orzecznictwa

|        |                                                   |
|--------|---------------------------------------------------|
| BTR    | – British Tax Review                              |
| KPPod. | – Kwartalnik Prawa Podatkowego                    |
| ONSA   | – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego  |
| OTK    | – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego          |
| OTK-A  | – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria A |
| OTK-B  | – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Seria B |
| PiP    | – Państwo i Prawo                                 |
| PPP    | – Przegląd Prawa Publicznego                      |
| RPEiS  | – Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny     |
| ZNSA   | – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego   |

## Inne

|       |                                                                  |
|-------|------------------------------------------------------------------|
| ADR   | – alternative dispute resolution                                 |
| CBOSA | – Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych                |
| IDI   | – individual in-depth interview (pogłębiony wywiad indywidualny) |
| VAT   | – podatek od wartości dodanej                                    |

# WSTĘP

„Nie myśl, lecz patrz!” (L. Wittgenstein)<sup>1</sup>

## 1. Cel

Książka ta odpowiada na pytanie, czy negocjowanie podatków może być sprawiedliwe – czy sprawiedliwe może być konsensualne rozwiązanie sporu podatkowego.

Pomysł, by spory między organami podatkowymi a podatnikami rozwiązywać w drodze porozumienia, nie jest nowy. Tak rozwiązywane są one w licznych innych państwach, w tym w państwach anglosaskich: USA, Zjednoczonym Królestwie, Kanadzie i Australii. Także w Polsce pomysł ten miał zostać przekuty w normatywną rzeczywistość. Konsensualne metody rozwiązywania sporów podatkowych zostały przewidziane w projekcie nowej Ordynacji podatkowej opracowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Wobec fiaska tego projektu uzgodnienia między organami podatkowymi i podatnikami, dokonywane wobec sporów podatkowych i w celu ich rozwiązania, pozostają obecnie nadal w sferze szarości, w półcieniu stosowania prawa. Nie są bynajmniej nielegalne, co więcej, odbywają się w praktyce, pozostają jednak „prawnie niedopowiedziane”.

Przez polubowne, oparte na ugodzie (porozumieniu, konsensie) rozwiązanie sporu podatkowego można zrealizować wiele wartości i osiągnąć

---

<sup>1</sup> L. Wittgenstein, *Dociekania filozoficzne*, tłum. B. Wolniewicz, Warszawa 2005, § 66.

wiele korzyści. Takie rozwiązywanie sporów jest skuteczne i efektywne pod względem zaangażowanych zasobów, zaspokajając przy tym słuszne interesy obu pozostających w sporze stron.

Motywacja decydentów, gdy ci kierują uwagę na metody i procedury alternatywnego rozwiązywania sporów (*alternative dispute resolution* – ADR), jest przede wszystkim pragmatyczna: poszukują remedium na rosnącą liczbę sporów sądowych, długotrwałych i kosztownych<sup>2</sup> – alternatywy dla adjudykacyjnego trybu załatwiania spraw podatkowych. Jednocześnie korzystanie z takich procedur wpisuje się w ogólny trend nadawania prawu podatkowemu bardziej responsywnego charakteru<sup>3</sup> – przestrzeganie i stosowanie przepisów podatkowych ma opierać się nie (tylko) na przymusie, ale (także lub przede wszystkim) na dobrej woli i partnerskich stosunkach między podatnikami a administracją skarbową.

Jednak chociaż te metody i procedury są stosowane w wielu dziedzinach życia społecznego, ich zastosowanie w sprawach podatkowych budzi wątpliwości i zastrzeżenia. U nas większość z nich ogniskuje się na zagadnieniu zgodności metod konsensualnych z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej. Jak pogodzić negocjowanie wyniku sporu podatkowego z zasadą demokratycznego państwa prawnego, z zasadą, że podatek jest nakładany w drodze ustawy, z zasadą równości podatników wobec prawa? Gdzie jest przestrzeń negocjacyjna, w której mogą odbywać się takie negocjacje, skoro obowiązuje zasada powszechności opodatkowania, zgodnie z którą każdy musi płacić podatek dokładnie taki, jaki dyktują przepisy prawa podatkowego?

Konstytucyjność podatkowych ADR jest fundamentalnie ważna. W aspekcie obiektywnym (jako konstytucyjność rzeczywista) ze względu na hierarchię aktów prawnych stanowi ona warunek legalności proce-

---

<sup>2</sup> V. Thuronyi, I. Espejo, *How Can an Excessive Volume of Tax Disputes Be Dealt With?*, IMF Legal Department, December, 2013, s. 31; D. van Hout, *Is Mediation the Panacea to the Profusion of Tax Disputes?*, „World Tax Journal” 2018/10/1, s. 44.

<sup>3</sup> P. Selznick, P. Nonet, *Law and Society in Transition: Toward Responsive Law*, New York 1978.

dur alternatywnego rozwiązywania sporów podatkowych. W aspekcie subiektywnym (jako konstytucyjność postrzegana) warunkuje z kolei praktyczne powodzenie procedur, tj. ich rzeczywiste wykorzystywanie przez podatników i organy podatkowe.

W tej książce sprawdzam, czy obiekcje te są zasadne. Analiza przebiega w trzech etapach.

W pierwszej części książki dokonuję opisu i rozbioru standardów oceny konstytucyjnej, w perspektywie których należy określić zgodność metod ADR stosowanych w sporach podatkowych z Konstytucją. Praworządność, równość wobec prawa, sprawiedliwość podatkowa, sprawiedliwość wyrównawcza, wreszcie sprawiedliwość proceduralna – wszystkie one są stronami (aspektami) sprawiedliwości *tout court*. Wzięte z osobna były one przedmiotem wartościowych opracowań polskiej doktryny prawa podatkowego. Pragnę je widzieć jako odrębne, lecz spojęne wspólną, arystotelesowską w swojej genezie i swoim duchu, ideą sprawiedliwego rozdziału dóbr i ciężarów. Zastanowię się także nad tym, jaki właściwie jest sposób rozumowania Trybunału Konstytucyjnego i na ile standardy te są kategoryczne oraz ścisłe.

W części drugiej odnoszę do tych standardów oceny konstytucyjności alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych. W ramach tej oceny sprawdzam prawdziwość najważniejszej hipotezy – o zgodności tych metod i procedur z Konstytucją i ustalam warunki takiej zgodności, dotyczące wyniku negocjacji między organami podatkowymi a podatnikami, a także procedury dochodzenia do tego wyniku, zarówno kształtu regulacji prawnej normującej te procedury, jak i jej praktycznego zastosowania.

W trzeciej części tego opracowania przedstawiam brytyjską praktykę rozwiązywania sporów podatkowych, w tym ich rozwiązywania w drodze konsensusu między administracją skarbową a podatnikami. Zainteresowanie tą praktyką zrodziło pierwotne zdziwienie: jak to możliwe, że to, co u nas kontrowersyjne, tam jest codziennością? W tej części badam także instytucje i mechanizmy zabezpieczające stosowane

w Zjednoczonym Królestwie w celu sprawiedliwego rozwiązywania sporów podatkowych, z myślą o ich recepcji w Polsce.

Całość rozważań prowadzi do wniosku, że nie zachodzi żadna fundamentalna przeszkoda dla funkcjonowania alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych – czyli fundamentalna przeszkoda – w postaci ich niekonstytucyjności – w obowiązywaniu i stosowaniu odpowiednich instytucji prawnych. Obowiązywanie i stosowanie podatkowych ADR może być sprawiedliwe – w rozumieniu zgodności z konstytucyjnymi wymogami sprawiedliwości.

Jakkolwiek moja intencja nie jest apologetyczna, mam nadzieję, że książka ta przetrze szlak do powszechnego stosowania ADR w sporach podatkowych. Poczucie, że ich stosowanie może być sprawiedliwe, i zrozumienie, jakie są warunki, by było sprawiedliwe, są istotne do tego, by przekonać podatników (zarówno tych bezpośrednio zaangażowanych w rozwiązywany spór, jak i ich ogół) oraz urzędników (będących piastunami funkcji organu podatkowego) o ich słuszności, a tym samym przekonać ich do stosowania tych metod.

Motto zaczerpnięte z dzieła L. Wittgensteina jest równoznaczne z prośbą do mojego Czytelnika – aby spojrział na możliwość rozwiązywania sporów podatkowych przez porozumienie bez uprzedzeń i niestereotypowo, a przede wszystkim, by spojrział na nią jako na praktykę nie tylko pożądaną, ale także realną. Nie powinniśmy zamykać oczu na fakt, że uzgodnienia między organami podatkowymi a podatnikami są już prowadzone – mimo że przepisy nie określają *explicite* ich proceduralnej ramy prawnej.

## 2. Podstawowe pojęcia

Centralne dla rozważań prowadzonych w tej książce są pojęcia uzgodnienia i sporu. „Uzgodnienie” to wyraz języka powszechnego, który jest prawdopodobnie zrozumiały bezpośrednio. Należy powtórzyć za Z. Kmieciakiem, że w kontekście prawnym „uzgodnienie to tyle, co



doprowadzenie do zgody w kwestiach prawnych, porozumienie się w nich przez legitymowane do działania podmioty”<sup>4</sup>.

Posługując się klasycznym rozróżnieniem szkoły lwowsko-warszawskiej, można wyróżnić uzgodnienie jako czynność: akt dochodzenia do takiej zgody (uzgodnienie w znaczeniu pragmatycznym) oraz uzgodnienie jako wytwór tej czynności: to, co zostało uzgodnione – stało się treścią zgody (uzgodnienie w znaczeniu apragmatycznym; inaczej zwane także „porozumieniem”). To, który z dwóch wyróżnionych sensów jest w danym kontekście właściwy, jest zwykle jasne; zostaje to sprecyzowane tylko w razie zagrożenia dwuznacznością lub dla zaakcentowania, że chodzi o oba te sensy jednocześnie.

Należy wyróżnić i odróżnić od siebie także przedmiot uzgodnień i pole uzgodnień. Przedmiotem uzgodnień jest to, czego uzgodnienia dotyczą. Pole uzgodnień to zbiór możliwych (dopuszczalnych z punktu widzenia określonych standardów, w tym standardów prawnych) wyników uzgodnień.

Przedmiotem tak zdefiniowanych uzgodnień mogą być wszelkie elementy konstrukcyjne podatku, a tym samym elementy determinujące wymiar zobowiązania podatkowego: podmiot, przedmiot, podstawa i stawka opodatkowania, zwolnienia i ulgi podatkowe<sup>5</sup>. Uzgodnienia mogą dotyczyć faktów i prawa – stanu faktycznego i stanu prawnego. Mogą dotyczyć także kwestii proceduralnych i wypadkowych.

„Spór” to stan rzeczy, w którym dwa (lub więcej) podmioty pozostają w otwartej, to jest przynajmniej samouświadomionej i wzajemnie uświadomionej, niezgodzie co do ważnego dla nich przedmiotu. Spór między podmiotami zachodzi zawsze wtedy, gdy mają one i wyrażają różniące się od siebie stanowiska w przedmiocie ważnym dla nich obu

---

<sup>4</sup> Z. Kmiecik, *Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym*, Kraków 2004, s. 26.

<sup>5</sup> O ile ulg i zwolnień nie uznamy za zależne od wymienionych, „niesamoistne elementy konstrukcji podatku” (por. W. Nykiel, *Norma prawa podatkowego a elementy konstrukcji podatku. Wybrane zagadnienia* [w:] *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci profesora Wojciecha Łączkowskiego*, red. A. Gomułowicz, J. Małecki, Poznań 2003, s. 235).

(wszystkich)<sup>6</sup>. Takie rozumienie odzwierciedla zwykły sens łączony przez użytkowników polszczyzny z tym słowem i jest – w stosunku do ustaleń doktrynalnych – dość szerokie<sup>7</sup>.

„Spór podatkowy” to – naturalnie – spór, który ma za przedmiot kwestię podatkową. Kwestią tą może być w szczególności sposób rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, między innymi rozstrzygnięcia w przedmiocie wysokości danego zobowiązania podatkowego podlegającego ustaleniu lub określeniu w decyzji podatkowej.

*A priori* możliwe jest dokonywanie uzgodnień także w sytuacji braku sporu, w tym po to, by mu zapobiec. Pragmatycznie rzecz biorąc, do uzgodnień dochodzi jednak zwłaszcza tam, gdzie spór się zarysował.

„Procedura prawna” to zespół reguł prawnych określających sposób działania podmiotów prawa, w tym organów administracji (organów podatkowych), zmierzających do wywołania prawem przewidzianych skutków, w tym do załatwienia sprawy administracyjnej (podatkowej).

Do procedur prawnych należą między innymi procedura sądowoadministracyjna (uregulowana przepisami Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) i procedury podatkowe (kontrola podatkowa, postępowanie podatkowe uregulowane w Ordynacji podatkowej, kontrola celno-skarbowa uregulowana przepisami ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej – w zastosowaniu do rozliczeń podatkowych).

---

<sup>6</sup> „Wyrażają” – przyjmuję, że spór nie może być ukryty. „Jawność społeczna” została przyjęta jako cecha odróżniająca spór od konfliktu między innymi w: A. Zienkiewicz, *Studium mediacji. Od teorii ku praktyce*, Warszawa 2007, s. 20 i 22; A. Kalisz, *Mediacja jako forma dialogu w stosowaniu prawa*, Warszawa 2016, s. 45; por. także Z. Kmiecik, *Mediacja...*, s. 17: „konflikt międzyludzki jest stanem napięcia pomiędzy dwiema lub więcej osobami albo grupami, które mają sprzeczne cele”.

<sup>7</sup> Szerokie rozumienie sporu (prawnego) harmonizuje także ze stwierdzeniem, że: „Pojęcie sporu prawnego utożsamiane jest ogólnie z sytuacją, w której jedna ze stron występuje z roszczeniem, skargą, żądaniem lub prawnie relewantnym twierdzeniem, które druga strona kwestionuje” (por.: Z. Kmiecik, *Mediacja...*, s. 15; por. podobnie W. Federczyk, *Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądowoadministracyjnym*, Warszawa 2013, s. 44).

W toku procedury podatkowej może wywiązać się spór podatkowy między organem podatkowym a stroną lub kontrolowanym. Z momentem zaskarżenia decyzji podatkowej do sądu administracyjnego następuje jego formalizacja i instytucjonalizacja<sup>8</sup>.

Zatem tym, co mnie interesuje, są uzgodnienia między organami podatkowymi a podatnikami pozostających w sporze podatkowym, prowadzone w ramach procedur podatkowych i procedury sądowoadministracyjnej.

W rozważaniach co do zasady nie przyjąłam ustaleń analizy pojęciowej przeprowadzonej przez M. Araszkiewicza i K. Pleszkę<sup>9</sup>. Analiza ta, choć niezwykle rygorystyczna, drobiazgowa i wnikliwa, jest ewidentnie częściowo projektująca względem uzusu językowego. Ponadto rozstrzygnięcia terminologiczne tych autorów przesądzają w dużej mierze o sposobie rozstrzygnięcia kwestii merytorycznych – co nie jest pożądane. Analiza przez nich przeprowadzona pozostaje jednak użyteczna jako pojęciowy układ odniesienia, który pozwala wyświetlić i zrozumieć pewne problemy pojęciowe, jakie rodzi zderzenie konsensualnych sposobów rozwiązywania sporów podatkowych z modelem postępowania podatkowego (por. rozdział IV).

Przez „alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych” (w skrócie: „podatkowe ADR”) rozumiem procedury prawne, za pomocą których spór między organem podatkowym a podatnikiem może być formalnie rozwiązany przez lub w oparciu o uzgodnienie między nimi. Określnik „alternatywne” w tym wyrażeniu jest wieloznaczny i nieco mylący; przyjmuję go jednak ze względu na popularność tego utrwalonego w języku prawniczym i powszechnym wyrażenia. Zamiennie z tym określeniem w tekście mowa także o „konsensualnym rozwiązywaniu

---

<sup>8</sup> Por. Z. Kmiecik, *Mediacja...*, s. 121.

<sup>9</sup> M. Araszkiewicz, K. Pleszka, *Pojęcie alternatywnego rozwiązywania sporów* [w:] *Mediacja. Teoria, normy, praktyka*, red. M. Araszkiewicz, J. Czapska, M. Pękała, K. Pleszka, Warszawa 2017, s. 45–162. Dyskusję z tą analizą przeprowadziłam w: H. Filipczyk, *Uzgodnienia między organem podatkowym a stroną wobec modelu postępowania podatkowego*, „Forum Prawnicze” 2021/5(67), s. 35–51.

sporów podatkowych” – to określenie jest rzeczowo bardziej adekwatne do zjawiska, o którym mowa.

Podana wyżej definicja nie przesądza kształtu procedury ADR. Do rodziny procedur podatkowych ADR należą w szczególności:

- 1) mediacja w sprawach podatkowych w postępowaniu przed sądami administracyjnymi;
- 2) procedura zawarcia umowy podatkowej oraz
- 3) mediacja w procedurach podatkowych, w tym w postępowaniu podatkowym.

Pierwsza z procedur została uregulowana w przepisach rozdziału 8 działu III p.p.s.a., dwie pozostałe stanowią jedynie legislacyjną propozycję, zawartą w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (rozdziały 10 i 11 działu III projektu); nie mają swoich odpowiedników w obowiązującej Ordynacji podatkowej<sup>10</sup>.

Jakkolwiek mediacja jest procedurą ADR *par excellence*, w odbiorze społecznym – prototypowym czy paradygmatycznym przypadkiem rodziny konsensualnych metod rozwiązywania sporów, w tej książce nie stawiam jej w centrum rozważań. Traktuję ją jako procedurę pojęciowo wtórną, gdyż opartą na bardziej pierwotnym fakcie: uzgodnieniu (jako procesie i jako wytworze tego procesu). Mediacja to procedura prowadzenia uzgodnień bardziej rozbudowana w stosunku do wariantu podstawowego – wzbogacona o udział neutralnego i bezstronnego pośrednika między stronami sporu (mediatora). Mediacja może być

---

<sup>10</sup> Projekt wraz z uzasadnieniem jest dostępny na stronie: Ciała Kolegialne – Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego – Prace Komisji – Ministerstwo Finansów (mf.gov.pl). W dalszej części książki odwołuję się do treści i numeracji przepisów w wersji rządowego projektu ustawy – Ordynacja podatkowa (por. odniesienie w wykazie skrótów). Komisja została powołana na podstawie rozporządzenia Rady Ministrów z 21.10.2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz.U. poz. 1471 ze zm.), w celu opracowania projektu nowej Ordynacji podatkowej. Działała do 10.11.2019 r. Opracowany przez tę Komisję projekt, po poddaniu konsultacjom i zmianom wprowadzonym przez Ministra Finansów, został wniesiony jako projekt ustawy do Sejmu; tam prace nad nim zostały zarzucone.

pomocna w konsensualnym rozwiązaniu sporu (i tam, gdzie jest stosowana, rzeczywiście często taka jest), nie jest jednak do tego konieczna.

Propozycja zawarta w projekcie nowej Ordynacji podatkowej stanowi w tej książce naturalny punkt odniesienia dla prowadzonych rozważań. Dla procedur przewidzianych w projekcie nowej Ordynacji podatkowej osiowe jest pojęcie uzgodnienia, rozumiane tak, jak w tej książce. Zgodnie z art. 411 § 1 i 2 projektu „[o]rgan podatkowy i strona mogą, po dokonaniu uzgodnień, zawrzeć umowę podatkową”, a „[u]mowa podatkowa zostaje zawarta w granicach prawa przez przyjęcie przez organ podatkowy oraz stronę ustaleń” (dalej w przepisie podano niewyczerpujący katalog możliwych przedmiotów ustaleń). Stosownie do art. 413 § 1 i n. organ podatkowy jest, co do zasady, związany ustaleniami wynikającymi z umowy podatkowej. Jest nimi związany w szczególności przy wydawaniu decyzji podatkowej kończącej postępowanie. Z kolei zgodnie z art. 415 § 1 projektu „[w] przypadkach, w których może być zawarta umowa podatkowa i w celu doprowadzenia do jej zawarcia, może zostać przeprowadzona mediacja”. Umowa podatkowa jako instytucja procesowa jest więc „zagnieżdżona” w instytucji mediacji podatkowej.

Zawarta w projekcie nowej Ordynacji podatkowej regulacja umowy podatkowej i mediacji podatkowej pozostaje w związku z nowo proponowaną zasadą: zgodnie z art. 28 § 2 projektu „[o]rgany podatkowe zmierzają do załatwienia sprawy w porozumieniu z zobowiązanym”.

Przedmiotem mojego zainteresowania są zatem podatkowe ADR *ex post* – tj. procedury mające zastosowanie po powstaniu sporu podatkowego, czy też podatkowe ADR *sensu stricto* – w ścisłym sensie można rozwiązywać tylko spór, który już powstał.

Wymienione trzy procedury stanowią dobrą ilustrację podatkowych ADR jako typu (kategorii) procedur. Rozważania prowadzone w książce nie ograniczają się do tych przykładowych procedur – dotyczą wszelkich podatkowych ADR. Przykłady te zostają podane dla ilustracji i są używane w celu ukonkretnienia prowadzonych rozważań. Kategoria podatkowych ADR, wyznaczona definicją, jest jednak szersza. W konsekwencji prowadzone w tej książce rozważania nie są zależne od tego,

czy i w jakim kształcie ostatecznie propozycje nowych instytucji zawarte w projekcie nowej Ordynacji podatkowej zostaną przyjęte. Zdaję sobie sprawę, że szanse na ponowne tchnięcie życia w projekt nowej Ordynacji podatkowej są znikome.

Konstytucyjność to zgodność z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej. Sprawiedliwość w ujęciu tej książki zostaje zoperacjonalizowana jako pojęcie obejmujące standardy oceny konstytucyjnej oparte na Konstytucji RP i wywiedzione przez Trybunał Konstytucyjny. Standardy te są traktowane jako dane i obowiązujące; ich analiza i synteza zawierają jednak twórczy pierwiastek racjonalnej rekonstrukcji. Wybór takiego ujęcia sprawiedliwości jako wzorca oceny podatkowych ADR jest podyktowany jego normatywnym charakterem, a także faktem, że podatkowe ADR budzą wątpliwości właśnie jako potencjalnie niezgodne z Konstytucją RP.

### 3. Metodologia pracy

Książka prezentuje wyniki badania przeprowadzonego przy użyciu różnorodnych metod:

- 1) charakterystycznych dla nauk prawnych metod: formalno-dogmatycznej (jurydycznej), argumentacyjnej i analitycznej (przedmiotem analizy są w szczególności przepisy prawa i orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego)<sup>11</sup>;
- 2) metody prawnoporównawczej (w zakresie porównania regulacji prawnej podatkowych ADR i praktyki ich stosowania w Polsce i Zjednoczonym Królestwie);
- 3) uzupełniająco – właściwej naukom społecznym metody jakościowego badania empirycznego: pogłębionego wywiadu indywidualnego (IDI).

Szerszego komentarza wymaga użycie tej ostatniej metody. Na potrzeby pracy przeprowadziłam pogłębione wywiady indywidualne (*individual*

---

<sup>11</sup> J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze. Logika, analiza, argumentacja, hermeneutyka*, Warszawa 2006.

*in-depth interviews*) z ośmioma respondentami: osobami zaangażowanymi w spory podatkowe jako profesjonalni pełnomocnicy. Celem i efektem badania było ustalenie zakresu i sposobu zastosowania opartych na porozumieniu metod rozwiązywania sporów podatkowych w obecnej praktyce, tj. *de lege lata*<sup>12</sup>, a także ustalenie, czy w ocenie uczestników sporów podatkowych zastosowanie opartych na porozumieniu metod rozwiązywania sporów podatkowych (negocjacji, mediacji) jest lub może być zgodne z wymogami sprawiedliwości zrekonstruowanymi w oparciu o orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego.

Pomocniczo wykorzystałam również materiały zebrane w toku nieformalnych i formalnych konsultacji w sprawie projektu nowej Ordynacji podatkowej, a także treści pochodzące z moich licznych rozmów z prawnikami w Polsce i Zjednoczonym Królestwie.

Rozważania w tej książce odzwierciedlają w części ustalenia przedstawione w kilku moich wcześniejszych publikacjach. Nie przytaczają ich jednak ani nie odtwarzają *in extenso*, dlatego Czytelnika zainteresowanego pełnym wywodem w nich przedstawionym odsyłam do nich.

Nie sposób nie wspomnieć o dotychczasowym dorobku doktryny zagranicznej i polskiej, pomocnym w analizie. Pole badawcze, w którym sytuuje się ta książka, stanowi część wspólną kilku obszarów. Szczególną pozycję zajmują publikacje dotyczące standardów konstytucyjnych i sprawiedliwości podatkowej, w tym zwłaszcza klasyczne już pozycje autorstwa J. Oniszczyka<sup>13</sup>, A. Bień-Kacały<sup>14</sup>, A. Krzywonia<sup>15</sup> i A. Gomu-

---

<sup>12</sup> Takie ujęcie celu badania empirycznego zakłada, że zakres i sposób zastosowania tych metod w percepcji uczestników sporów podatkowych w rozsądnym stopniu odpowiadają rzeczywistości ich zakresowi i sposobowi zastosowania.

<sup>13</sup> J. Oniszczyk, *Podatki i inne daniny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2001.

<sup>14</sup> A. Bień-Kacała, *Zasada władztwa daninowego w Konstytucji RP z 1997 r.*, Toruń 2005.

<sup>15</sup> A. Krzywoń, *Podatki i inne daniny publiczne w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej*, Warszawa 2011.

łowicza<sup>16</sup>, a także świetna książka S. Tkacza<sup>17</sup> (która moim zdaniem nie zyskała popularności, na jaką zasługuje). Najnowszy „nabytek” literatury podatkowej ze sprawiedliwością w tytule to książka A. Mariańskiego<sup>18</sup>. Godne przywołania są także publikacje J. Stelmacha i B. Brożka<sup>19</sup> oraz wspomniane już opracowanie M. Araszkiewicza i K. Pleszki<sup>20</sup>, prezentujące refleksję teoretycznoprawną na temat alternatywnych metod rozwiązywania sporów. Oczywistym i ważnym punktem odniesienia są prace B. Brzezińskiego<sup>21</sup>, spółki autorskiej P. Pietrasz, J. Siemieniako i E. Wróblewska<sup>22</sup> oraz A. Nity<sup>23</sup>, dotyczące różnorodnych aspektów konsensualnego (porozumiewawczego) załatwiania spraw podatkowych. Mediacją w postępowaniu sądowoadministracyjnym zajmował się między innymi A. Mudrecki<sup>24</sup>. Prace te w pewnym sensie przetrwały szlak dla szerszego niż w nich sprawozdawane zastosowania niewładczych form działania organów podatkowych.

---

<sup>16</sup> Zob. zwłaszcza książki: A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej*, Warszawa 2001; A. Gomułowicz, *Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Aspekt materialny*, Warszawa 2003; A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, a także liczne artykuły.

<sup>17</sup> S. Tkacz, *Rozumienie sprawiedliwości w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Katowice 2003.

<sup>18</sup> A. Mariański, *(Nie)sprawiedliwy polski podatek dochodowy od osób fizycznych*, Warszawa 2021.

<sup>19</sup> J. Stelmach, B. Brożek, *Sztuka negocjacji prawniczych*, Warszawa 2011.

<sup>20</sup> M. Araszkiewicz, K. Pleszka, *Pojęcie...*, s. 45–159.

<sup>21</sup> B. Brzeziński, *Elementy uznania administracyjnego, wyboru i porozumienia w polskim prawie podatkowym* [w:] *Studia podatkowe*, red. J. Głuchowski, Toruń 1991, s. 7–41.

<sup>22</sup> P. Pietrasz, J. Siemieniako, E. Wróblewska, *Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań*, Warszawa 2013.

<sup>23</sup> A. Nita, *Porozumienia w prawie podatkowym. Horyzontalne metody determinacji powinności podatkowej*, Warszawa 2014.

<sup>24</sup> A. Mudrecki, *Mediacja sądowoadministracyjna w Polsce – perspektywy rozwoju* [w:] pr. zb., *Sądownictwo administracyjne w Polsce i Czechach. Wybrane zagadnienia omawiane w ramach polsko-czeskiej współpracy sędziów sądów administracyjnych*, Warszawa 2019, s. 102–109; A. Mudrecki, *Postępowanie mediacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego* [w:] *Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika*, red. J. Glumińska-Pawlic, Katowice 2008, s. 43–51.



Historycznie ogromną rolę w promocji konsensualnego rozwiązywania sporów w prawie administracyjnym odegrała książka Z. Kmiecika<sup>25</sup>. Książka ta zachowuje aktualność i wiele wnosi także do prawnej (konstytucyjnej) analizy możliwości stosowania podatkowych ADR. Ustawą z 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw<sup>26</sup> z dniem 1.06.2017 r. wprowadzono do Kodeksu postępowania administracyjnego rozdział 5a działu II „Mediacja”, zawierający przepisy regulujące mediację administracyjną. Przepisy te i oparta na nich (nikła) praktyka stały się przedmiotem zainteresowania licznych badaczy, między innymi J. Wegner-Kowalskiej<sup>27</sup>.

Projekt tej nowelizacji, w pierwotnej wersji opracowanej przez zespół ekspercki, przewidywał także wprowadzenie do Kodeksu postępowania administracyjnego instytucji umowy administracyjnej<sup>28</sup>. Rodzajem umowy administracyjnej miał być tzw. układ – nowo proponowany przepis przewidywał, że umowa administracyjna „może polegać na wzajemnych ustępstwach co do ustaleń stanu faktycznego lub prawnego, jeżeli dokonanie tych ustaleń w postępowaniu wyjaśniającym okazało się niemożliwe lub wiązałoby się z nadmiernymi trudnościami lub kosztami (układ)”<sup>29</sup>. Pomysł ten spotkał się jednak z krytyką – odstąpiono od jego realizacji. Ciekawe prace teoretyczne na temat tej propozycji w ujęciu prawnoporównawczym opublikowała A. Krawczyk<sup>30</sup>.

---

<sup>25</sup> Z. Kmiecik, *Mediacja...* Zob. także W. Federczuk, *Mediacja...*

<sup>26</sup> Dz.U. poz. 935.

<sup>27</sup> J. Wegner-Kowalska, *Idea mediacji w postępowaniu administracyjnym*, PPP 2016/10, s. 89–100; J. Wegner-Kowalska, *Koncepcja włączenia instytucji mediacji do kodeksu postępowania administracyjnego*, PPP 2016/11, s. 54–68; J. Wegner, B. Wróblewski, *Mediacja w postępowaniu administracyjnym ogólnym i podatkowym*, „Studia Prawa Publicznego” 2018/4, s. 31–46.

<sup>28</sup> Ustawa o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego i niektórych innych ustaw [w:] *Reforma prawa administracyjnego. Raport zespołu eksperckiego*, Warszawa, czerwiec 2015 r., [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl) – por.: art. 1 pkt 1, art. 13, art. 35 § 5, art. 104 § 1, art. 113l–113r, art. 156 § 1 pkt 3. Por. także pionierskie opracowanie przygotowane w latach 2006–2008 przez zespół ekspercki przy Rzeczniku Praw Obywatelskich: projekt ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego, przepisy art. 41–44 rozdziału 6 „Porozumienia i umowy administracyjne”.

<sup>29</sup> Art. 113l § 2.

<sup>30</sup> A. Krawczyk, *Umowa administracyjna* [w:] *Reforma prawa administracyjnego. Raport zespołu eksperckiego*, Warszawa, czerwiec 2015 r., [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl), s. 121–140;

Szerzej jeszcze zaplecze intelektualne rozważań przeprowadzonych w tej książce stanowią ważne prace z dziedziny psychologii społecznej, w tym ekonomicznej<sup>31</sup>. Dokonania tych dziedzin odpowiadają za – według celnego określenia H. Gribnau – „komunikacyjny zwrot w prawie podatkowym”, do jakiego doszło w ostatnich dziesięcioleciach<sup>32</sup>. Całokształtowi rozważań przyświeca natomiast praktyczna filozofia Arystotelesa, prezentowana w jego *Etyce nikomachejskiej*<sup>33</sup>, *Retoryce*<sup>34</sup> i *Polityce*<sup>35</sup>. Arystoteles wywarł wpływ na przekonania, którym daję wyraz w tej książce, nie tylko tam, gdzie jest powoływany wprost.

Literatura z dziedziny dogmatyki prawa podatkowego, w tym w szczególności wspomniane wyżej prace, zawiera udane analizy przejawów i form niewładczego działania organów podatkowych oraz porozumiewawczych czy – by użyć sformułowania A. Nity – horyzontalnych metod determinacji powinności podatkowej. W moim odczuciu prace te są dość zachowawcze. Ich autorzy nie stawiają tezy, która jest centralna dla tej książki: że wszelkie spory wynikające między organem podatkowym a podatnikiem w procedurach podatkowych – zarówno co do prawa, jak i co do faktów – z punktu widzenia sprawiedliwości można rozwiązywać w drodze porozumienia, na zasadzie konsensusu między organem podatkowym a podatnikiem. Nie znaczy to, że wszelkie spory uda się tak rozwiązać, znaczy jednak, że o żadnym sporze nie można *a priori* powiedzieć, że nie nadaje się do konsensualnego rozwiązania – że takie

---

A. Krawczyk, *Umowa administracyjna w kodeksie postępowania administracyjnego (propozycja regulacji)*, PiP 2015/2, s. 110–114; A. Krawczyk, *Umowa administracyjna w demokratycznym państwie prawnym – w poszukiwaniu modelu regulacji prawnej*, ZNSA 2017/6, s. 7–25.

<sup>31</sup> E.A. Lind, T.R. Tyler, *The Social Psychology of Procedural Justice*, New York 1988; J. Thibaut, L. Walker, *Procedural Justice: A Psychological Analysis*, Hillsdale 1975; T.R. Tyler, *Why People Obey the Law*, New Haven 1990; E. Kirchler, *The Economic Psychology of Tax Behaviour*, New York 2007.

<sup>32</sup> H. Gribnau, *Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation*, „Tilburg Law Review” 2015/20, s. 205. Zob. L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2000, rozdział IV, s. 78–124.

<sup>33</sup> Arystoteles, *Etyka nikomachejska*, tłum. D. Gromska, Warszawa 1982.

<sup>34</sup> Arystoteles, *Retoryka* [w:] Arystoteles, *Retoryka. Poetyka*, tłum. H. Podbielski, Warszawa 1988.

<sup>35</sup> Arystoteles, *Polityka*, tłum. L. Piotrowicz, Wrocław 2005.

jego rozwiązanie byłoby niesprawiedliwe. W konsekwencji rozważania prowadzone w tej książce są kontynuacją wcześniejszych dokonań innych autorów i na dokonaniach tych się opierają, a zarazem w pewnym sensie je przekraczają – wnioski z tych rozważań są dalej idące.

Nie szukam więc i nie opisuję obszarów bezdyskusyjnej możliwości porozumiewania się organów podatkowych i podatników – te zostały już odnalezione i opisane. Chcę „wziąć byka za rogi” i sprawdzić, czy porozumienia takie są możliwe (prawnie dopuszczalne) w nowych obszarach, to znaczy w takich, w których wcześniej możliwości takiej nie widziano.

Nie stawiam przy tym tezy, że spory podatkowe trzeba zawsze rozwiązywać konsensualnie, lecz że można je tak rozwiązywać, to znaczy, że nie zachodzą fundamentalne przeszkody konstytucyjne w takim ich rozwiązywaniu<sup>36</sup>.

---

<sup>36</sup> W tej książce zamieszczam liczne cytaty z publikacji anglojęzycznych w tłumaczeniu na język polski; gdy inaczej nie wskazano, autorem tłumaczenia jestem ja sama.



Część pierwsza

## **PODATEK SPRAWIEDLIWY**



## Rozdział I

# STANDARDY SPRAWIEDLIWOŚCI W ORZECZNICTWIE TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO

„Racjonalny prawodawca stanowi prawo sprawiedliwe”  
(orzeczenie TK z 31.01.1996 r., K 9/95)<sup>1</sup>

„Wyzute ze sprawiedliwości państwo, czyż nie jest bandą rozbójniczą?”  
(Augustyn z Hippony)<sup>2</sup>

## 1.1. Wprowadzenie

W tym rozdziale omawiam standardy oceny konstytucyjności regulacji prawnej wynikające z Konstytucji RP i orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

Samo pojęcie sprawiedliwości pojawia się *expressis verbis* w art. 2 Konstytucji RP. Mowa tam o „sprawiedliwości społecznej”, którą ma „urzęczywistniać” „demokratyczne państwo prawne”. Myliłby się jednak ten, kto uważałby, że adekwatne – konieczne i wystarczające – będzie zbadanie rozumienia sprawiedliwości wymienionego w tym przepisie.

---

<sup>1</sup> OTK 1996/1, poz. 2.

<sup>2</sup> Augustyn z Hippony, *Państwo Boże*, tłum. W. Kubicki, Kęty 1998, księga 4, rozdział 4, s. 148.