

Marek Zirk-Sadowski<sup>1</sup>

## Sylwetka Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej jako sędzi Naczelnego Sądu Administracyjnego

1. Ośrodek Zamiejscowy Naczelnego Sądu Administracyjnego w Łodzi został utworzony w 1993 roku. Miałem zaszczyt rozpocząć w nim pracę w roku 1994, a grupa sędziów tworzących ośrodek była wówczas niewielka, bo liczyła zaledwie 12 osób. W jego składach zasiadali jednak tak wybitni uczeni, jak prof. Janusz Borkowski, prof. Małgorzata Stahl oraz prof. Teresa Dębowska-Romanowska.

Ponieważ od początku starałem się jako sędzia koncentrować na prawie finansowym, byłem bardzo szczęśliwy, że w panelach sędziowskich miałem zaszczyt orzekać z profesorem Teresą Dębowską-Romanowską – wybitną uczoną, znawczynią prawa finansowego. Pamiętam, że udział w naradach i dyskusjach sędziowskich był przygodą intelektualną, która dawała mi często więcej satysfakcji niż seminaria uniwersyteckie.

Orzecznictwo Profesor Romanowskiej miało duży wpływ na kształtującą się wówczas koncepcję państwa prawa. Wiele orzeczeń Pani Sędzi zostało poświęconych wyznaczaniu granic samodzielności gminy oraz budowie prawa podatkowego w zgodzie z zasadami wynikającymi z Konstytucji.

Trzeba przypomnieć, że orzeczenia te były wydawane w okresie kształtowania się relacji pomiędzy władzą państwa i władzami lokalnymi.

Dzięki Konstytucji z roku 1997 niezależność władzy samorządowej nie tylko została utrzymana, ale również wzmocniona. Utrwaliła się wielość obszarów autonomiczności sprawowania władzy w państwie:

---

<sup>1</sup> Marek Zirk-Sadowski – profesor doktor habilitowany, doktor *honoris causa*, Uniwersytet Łódzki, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, <http://orcid.org/0000-0003-1740-0863>

autonomia obywateli poprzez niezależność i międzynarodową ochronę praw człowieka i praw obywatelskich w stosunku do wszelkiej władzy sprawowanej w państwie, autonomia wspólnot lokalnych, która wyraża się w ustrojowej pozycji gmin i władz samorządowych w stosunku do władzy państwa i wreszcie suwerenność narodu (ludu), chroniona władzą państwową, ale opartą na zasadzie trójpodziału.

Również dzięki nowej koncepcji sądów administracyjnych samorządy uzyskały realną ochronę swej pozycji ustrojowej, w szczególności przy ocenianiu legalności decyzji podejmowanych w ramach zadań własnych. Trzeba też przypomnieć, że sądy administracyjne zyskały pozycję quasi-trybunału konstytucyjnego, gdyż tylko one orzekają o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej.

2. Wyznaczanie granic samodzielności gminy było jednym z głównych zagadnień, które Pani Profesor jako sędzia sprawozdawca podejmowała, oceniając rolę samorządów w porządku konstytucyjnym. Podać kilka przykładów, które charakteryzują poglądy Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej dotyczące samodzielności ustrojowej gmin.

34

Zacznijmy od przywołania orzeczenia SA/Ł 385/93, które skupia jak w soczewce wiele problemów związanych z samodzielnością gminy. Sędzia Romanowska (sprawozdawca) stwierdziła w nim bardzo wyraźnie, że przepisy porządkowe stanowiące ograniczenie praw i swobód obywatelskich muszą mieć charakter wyjątkowy i ograniczony. Dla wydawania przepisów porządkowych muszą być spełnione łącznie dwie przesłanki: wystąpienie zdarzeń powodujących konieczność radykalnych rozwiązań kosztem swobód obywatelskich oraz fakt, że wydawanie przepisów porządkowych dotyczy materii nieuregulowanej w obowiązujących przepisach prawnych. Analizując problemy ustawy o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi, w bardzo trafnym uzasadnieniu wyroku stwierdzono, że w rozpatrywanej sprawie nie ma podstaw ustawowych dla wprowadzenia takich ograniczeń, ponieważ ustawa z dnia 26 października 1982 r. o wychowaniu w trzeźwości i przeciwdziałaniu alkoholizmowi<sup>2</sup> w art. 18 ust. 6 pkt 2 powtarzając się zakłócenia porządku publicznego w miejscu sprzedaży traktuje tylko jako przesłankę dla cofnięcia zezwolenia na sprzedaż alkoholu. Zdaniem sądu oznacza to, że unormowanie ustawowe wyłącza zarówno jako bezpośrednią, jak i pośrednią podstawę dla stanowienia gminnych przepisów porządkowych ograniczających

<sup>2</sup> Dz.U. z 1982 r. Nr 35, poz. 230 ze zm.

godziny otwarcia punktów sprzedaży. Dla takich przypadków zakłócenia porządku publicznego przewidziane są bowiem inne środki prawne. Rozwiązywanie problemów alkoholowych poprzez wprowadzenie ograniczeń co do czasu sprzedaży – jeśli nie zachodzi taka konieczność, wyznaczona przez konkretne zdarzenie faktyczne – jest zatem niedopuszczalne.

Jeszcze wyraźniej powyższe poglądy na temat odrębności samorządowych regulacji podatkowych w stosunku do innych zadań gminy Profesor T. Romanowska, jako sędzia sprawozdawca, przedstawiła w orzeczeniu SA/Ł 1318/95. Zdaniem sądu zarówno powstanie, jak i realizacja zobowiązania podatkowego nie mogą być łączone z przepisami porządkowymi w rozumieniu art. 40 ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym<sup>3</sup>, których cel jest odrębny, ani też przez te przepisy „wspomagane”. Nie można w tym zakresie uznać, żeby przepisy ówczesnego Kodeksu wykroczeń, a mianowicie art. 77 czy art. 78, wkraczały w sferę będącą przedmiotem potencjalnej regulacji przez radę gminy. Naruszenie gminnych przepisów porządkowych skutkować może karą grzywny wymierzoną w trybie i na zasadach określonych w prawie o wykroczeniach.

Podsumowując tę grupę orzeczeń składających się na dorobek orzecniczy sędzi T. Romanowskiej, można stwierdzić, że orzeczenia SA/Ł 385/93 i SA/Ł 1318/95 o wiele lat wyprzedziły późniejsze wyroki Trybunału Konstytucyjnego, które stwierdzały, że organom samorządu terytorialnego pozostawiono szerszy zakres swobody stanowienia prawa miejscowego niż terenowym organom administracji rządowej<sup>4</sup>. Sędzia sprawozdawca wykazała w swych uzasadnieniach, że określenie przez ustawodawcę przesłanek wydawania przepisów porządkowych w art. 40 ust. 3 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym<sup>5</sup> w zakresie nieuregulowanym w odrębnych ustawach, jest zgodne z Konstytucją RP i opisała zasady ograniczające to uprawnienie.

35

3. Problem samodzielności ustrojowej gmin Pani Sędzia rozpatrywała również poprzez badanie relacji samych gmin do innych organów tworzących samorząd lokalny. W wyroku I SA/Łd 65/96 sąd rozpatrywał legalność zaskarżonej przez gminę uchwały Kolegium Regionalnej Izby Obrachunkowej, stwierdzającej nieważność uchwały rady gminy. W uzasadnieniu skargi gmina powołała się przede wszystkim na treść

<sup>3</sup> Dz.U. Nr 16, poz. 95 ze zm.

<sup>4</sup> Por. np. ostatnio wydany wyrok TK z dnia 27 kwietnia 2022 r., sygn. K 12/20.

<sup>5</sup> Dz.U. Nr 16, poz. 95 ze zm.

rozstrzygnięcia nadzorczego wojewody, który – jej zdaniem – przyjął do aprobowanej wiadomości brzmienie uchwały, dopuszczając tym samym możliwość ustanawiania opłat za korzystanie z gminnego obiektu użyteczności publicznej, kwestionował zaś tylko brzmienie konkretnych rozstrzygnięć.

Rada gminy – podobnie jak wojewoda – uznała, że jest to gestia zarządu, i powierzyła mu uregulowanie tych spraw, gdyż ustanawianie opłat za korzystanie z gminnych obiektów użyteczności publicznej nie wymaga upoważnienia w odrębnych ustawach. Artykuł 40 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie gminnym stanowi tutaj samodzielną podstawę. Zdaniem gminy, regionalna izba obrachunkowa, kwestionując prawidłowość wprowadzenia dochodów z tego tytułu do budżetu gminy, naruszyła art. 54 ustawy o samorządzie gminnym, który nie mówi tylko o opłatach lokalnych, lecz w ogóle o „opłatach”. Jest to więc odrębna kategoria opłat – inna niż opłaty, o których mowa w art. 18 ust. 2 pkt 8 tej ustawy.

36 Pani Profesor, jako sędzia sprawozdawca, wyjaśniła, że do ustrojowych zadań regionalnych izb obrachunkowych należy sprawowanie nadzoru nad działalnością komunalną w zakresie spraw budżetowych. W dziedzinie objętej ich kompetencją regionalne izby obrachunkowe rozstrzygają samodzielnie w granicach prawa, na podstawie art. 91 ust. 1 ustawy o samorządzie gminnym i art. 12 ust. 1 i 2 ustawy o regionalnych izbach obrachunkowych, o zgodności z prawem uchwał budżetowych i innych aktów z zakresu spraw budżetowych, niezależnie od rozstrzygnięć innych organów nadzoru w zakresie objętym ich kompetencjami. Z tego punktu widzenia rozstrzygnięcie nadzorcze wojewody, aczkolwiek pośrednio mające wpływ na ocenę legalności źródeł dochodów gminy, nie może mieć znaczenia przesądzającego dla samodzielnej oceny przez regionalną izbę obrachunkową zgodności z prawem uchwały w przedmiocie zmiany budżetu przez radę gminy. Przedmiotem badania nadzorczego jest z mocy prawa kwestia tytułu prawnego dla zwiększenia planu dochodów budżetowych na dany rok. Zdaniem sądu w całej rozciągłości należy podzielić stanowisko regionalnej izby obrachunkowej, iż brak jest takiego tytułu dla zwiększenia dochodów, a co za tym idzie – zwiększenia wydatków, co w rezultacie czyni nieważną całą uchwałę w przedmiocie zmiany budżetu (niesłusznie nazwaną „urealnieniem” budżetu).

Ważne jest zawarte w uzasadnieniu stwierdzenie, że co prawda art. 40 ust. 2 pkt 4 ustawy samorządowej może być samodzielną podstawą stanowienia przepisów gminnych dotyczących zasad i trybu

korzystania z gminnych obiektów i urządzeń użyteczności publicznej, jednakże ustanawianie zasad pobierania opłat za przejazd przez park wiejski w rozpatrywanej sprawie tych cech nie wypełnia. Owe zasady odpłatności nie mogłyby i nie mogą wykazywać cech opłat publiczno-prawnych, o jakich mowa w art. 2 ust. 2 i 3 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>6</sup>, opłata taka nie jest bowiem objęta tą ustawą, gdyż ani nie jest „opłatą” w rozumieniu art. 18 ust. 2 pkt 8 oraz art. 54 ust. 1 pkt 1 ustawy o samorządzie gminnym, ani tym bardziej nie jest „opłatą lokalną” z przyczyn podanych przez regionalną izbę obrachunkową.

Jako sędzia sprawozdawca w uchwale 7 sędziów NSA (FPS 8/96 z dnia 17 lutego 1997 r.) Profesor Romanowska badała problem relacji samego stwierdzenia wykonania budżetu gminy do absolutorium dla zarządu gminy. Sędzia wyjaśniła, że rozpatrzenie sprawozdania z wykonania budżetu bez zastrzeżeń nie pozbawia rady gminy prawa do podjęcia uchwały o nieudzieleniu absolutorium z tego tytułu zarządowi (art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie terytorialnym<sup>7</sup>), chyba że sprawozdanie takie wykazuje zgodność budżetu wykonanego z budżetem uchwalonym.

Przepis art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie terytorialnym w obowiązującym brzmieniu<sup>8</sup>, mający zastosowanie w rozpoznawanej sprawie, przewiduje, że do wyłącznej właściwości rady gminy należy uchwalanie budżetu gminy, rozpatrywanie sprawozdania z wykonania budżetu oraz podejmowanie uchwały w sprawie udzielenia lub nieudzielenia absolutorium zarządowi z tego tytułu.

Zdaniem składu 7 sędziów NSA w świetle art. 18 ust. 2 pkt 4 ustawy o samorządzie terytorialnym proces rozpatrywania sprawozdania z wykonania budżetu nie został sformalizowany ponad to, co wynika z istoty „sprawozdania z wykonania budżetu” i „oceny wykonania budżetu” w celu podjęcia uchwały absolutoryjnej. Z jednej strony mamy zatem sytuację, gdy sprawozdanie uznane za rzetelne i zgodne z prawem wykazuje pełne respektowanie woli rady gminy, wyrażające się w pełnym wykonaniu budżetu przez zarząd, z drugiej zaś (krańcowo różnej) – ze sprawozdaniem uznanym za nierzetelne, a więc niemogącym stanowić podstawy oceny wykonania budżetu.

Jak wyjaśniono w uzasadnieniu orzeczenia, pomiędzy stanami krańcowymi może wystąpić wiele różnorodnych stanów faktycznych,

<sup>6</sup> Dz.U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 ze zm.

<sup>7</sup> Dz.U. z 1996 r. Nr 13, poz. 74 ze zm.

<sup>8</sup> Dz.U. z 1996 r. Nr 13, poz. 74 ze zm.

m.in. uznanie sprawozdania za rzetelne mimo zgłoszenia pewnych zastrzeżeń lub zgłoszenie zastrzeżeń nie do samego sprawozdania, lecz w kwestii różnic, jakie występują na podstawie sprawozdania pomiędzy budżetem uchwalonym a wykonanym. Ta część procedury dotyczy oceny wykonania budżetu na podstawie przedstawionego, zaopiniowanego i rozpatrzonego pozytywnie (z punktu widzenia rzetelności i zgodności z prawem) sprawozdania.

W podsumowaniu sędzia sprawozdawca stwierdziła, że ocena sprawozdania z wykonania budżetu pod kątem jego rzetelności i zgodności z prawem jest wstępną przesłanką oceny wykonania budżetu. Zastrzeżenia co do rzetelności powinny spowodować niepodjęcie dalszej merytorycznej oceny wykonania, chyba że mija termin rozpatrzenia tego sprawozdania. Pozytywna ocena sprawozdania jako rzetelnego uruchamia dalszą procedurę oceny wykonania budżetu. Sprawozdanie uznane za rzetelne, ujawniające pełną zgodność budżetu wykonanego z budżetem uchwalonym w rozumieniu art. 51 ustawy o samorządzie terytorialnym oraz art. 7, 8 i 37 ustawy z dnia 5 stycznia 1991 r. – Prawo budżetowe<sup>9</sup>, wyłącza możliwość nieudzielenia absolutorium.

38

4. Granice władzy samorządowej sędzia Romanowska badała również w kontekście konkretnych kompetencji samorządów. Przypomnijmy wyrok SA/Ł1680/95 dotyczący ustanawiania opłat lokalnych i wykładni prawa podatkowego. W uzasadnieniu, jako sprawozdawca, Profesor Romanowska stwierdziła przede wszystkim, że podziela stanowisko, iż ustawa z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>10</sup> posługuje się własnym, zdefiniowanym w jej art. 15 ust. 2, pojęciem targowiska, szerszym niż to, które wynika z art. 1 ust. 1 i art. 3 oraz 5 dekretu z dnia 2 sierpnia 1951 r. o targach i targowiskach<sup>11</sup>. Z taką właśnie szerszą definicją legalną ustawa wiąże możliwość powstania obowiązku podatkowego. O świadomym i racjonalnym działaniu ustawodawcy dodatkowo świadczy fakt, że mimo nowelizacji dekretu nie doprowadzono do pełnej zgodności definicji targowiska w obu tych aktach. Nie jest w związku z tym znane ustawie wynikające z dekretu pojęcie „miejsc przeznaczonych do handlu”, a co za tym idzie – *a contrario* – „miejsc do handlu nieprzeznaczonych”. Zdaniem sędzi sprawozdawcy dyferencjacja stawek według tego kryterium nie znajduje zatem podstaw we wskazanej ustawie z tego względu, iż można domniemywać,

<sup>9</sup> Dz.U. z 1991 r. Nr 4, poz. 18 ze zm.

<sup>10</sup> Dz.U. Nr 9, poz. 31 ze zm.

<sup>11</sup> Dz.U. Nr 41, poz. 312.



że rada gminy, używając zwrotu „targowiska” w par. 1 ust. 1 uchwały, posługuje się nim zarówno w znaczeniu nadanym temu terminowi w ustawie, jak i w dekrete. Do tego zaś brak jej upoważnienia ustawowego.

Dalej stwierdzono w uzasadnieniu, że choć cytowana ustawa o podatkach i opłatach lokalnych używa terminu „targowisko” w szerszym ujęciu, nie oznacza to, iż odchodzi ona od językowej wykładni słowa „targowisko”. Odchodzi jedynie od administracyjnoprawnych aspektów pojęcia targowiska w rozumieniu dekretu, z którymi należy wiązać możliwość zastosowania sankcji karno-administracyjnych. Nie każda zatem sprzedaż wykazuje cechy sprzedaży i prowadzenia handlu na targowiskach w rozumieniu ustawy. Ostatecznie został sformułowany argument, że podzielić należy stanowisko wojewody, iż rada gminy nie była upoważniona do ustalania stawek opłaty targowej od prowadzenia handlu w miejscach do tego nieprzeznaczonych. Poziom stawki, wielokrotnie przekraczający wszystkie pozostałe stawki, wskazywał na „sankcyjny” charakter tego przepisu. W państwie prawnym pobieranie wszystkich podatków i opłat ma na celu uczynienie z nich dochodów gmin lub państwa. Nie jest natomiast celem wprowadzania tych danin przez gminy oddziaływanie interwencyjne, i to negatywne, które ma przeważać nad celem fiskalnym.

39

Badając konkretne zadania gmin, Pani Sędzia rozważała również bardzo ważny do dzisiaj problem organizowania transportu lokalnego. Ważne jest w tym kontekście orzeczenie SA/Ł 2283/94.

Zdaniem sędzi sprawozdawcy zaliczenie świadczenia usług przewozowych na liniach podmiejskich do kategorii prawnej „lokalnego transportu zbiorowego” zależy od uznania przez jedną lub więcej gmin wspólnie, iż linie te zaspokajają zbiorowe potrzeby mieszkańców tej gminy lub gmin łącznie lub rozdzielnie. Chodzi zatem o ocenę wystąpienia potrzeb, a następnie zapewnienia ich zaspokojenia w sposób trwały i nieprzerwany, a zarazem odpowiedni do cech jednostkowych każdej wspólnoty lokalnej.

W zaskarżonej uchwale chodzi jednak o świadczenie przez konkretną gminę usług przewozowych na liniach podmiejskich na zasadach przedstawienia przez przewoźnika oferty rynkowej, mającej zapewnić mu rentowność. Tym samym traktowane to jest jako organizacja usług świadczonych w ramach działalności gospodarczej prowadzonej przez gminę bezpośrednio (bo za pomocą własnego zakładu budżetowego), lecz w granicach lokalnego transportu zbiorowego. Rada gminy przyjęła zatem *a priori*, iż organizacja transportu podmiejskiego nie ma charakteru zadania publicznego – z punktu widzenia mieszkańców tej gminy,

czego wyłączyć nie można w toku sądowego badania niesprzeczności z prawem zaskarżonej uchwały.

Stąd też przyjąć należy, iż w sprawie mamy do czynienia z działalnością gospodarczą polegającą na zarobkowym, bezpośrednim świadczeniu usług przewozowych wykraczających poza granice zaspokajania zbiorowych potrzeb wspólnoty lokalnej, a co za tym idzie – także i poza zadania o charakterze użyteczności publicznej w rozumieniu art. 9 ust. 2 ustawy o samorządzie terytorialnym.

5. Obok orzeczeń dotyczących granic samodzielności ustrojowej samorządu lokalnego drugą istotną część dorobku orzeczniczego sędzi Teresy Dębowskiej-Romanowskiej stanowią orzeczenia poświęcone prawu podatkowemu. Podobnie jak w pierwszej grupie orzeczeń również w tym zakresie orzeczenia Pani Profesor były jak na swoje czasy nowatorskie, uświadamiające istotę nowych regulacji prawnych, które zaczęły działać w kontekście Konstytucji RP z 1997 r.

W orzeczeniach tych znajdujemy dzisiaj już oczywistą tendencję do nieoddzielania kwestii ochrony praw jednostki w sytuacji, gdy zajmuje pozycję podatnika oraz do rozwiązywania wątpliwości interpretacyjnych w sposób, który chroni ostatecznie jej interes prawny.

Wyraźnie jest to widoczne w uzasadnieniu orzeczenia I SA/Łd 72/96, w którym jako sędzia sprawozdawca Pani Profesor stwierdziła, że nie można podzielić stanowiska, iż podatnik, kwestionując wysokość należnego podatku, sam przyczynił się do powstania zaległości podatkowej wraz z odsetkami. Zdaniem sądu stanowisko takie zdaje się zmierzać do kwestionowania praw podatników do sądu, a ponadto do traktowania dążenia do określenia (lub ustalenia) należnej kwoty podatku jako rodzaju „ryzyka”, gdy tymczasem obowiązek praworządności i działania zgodnie z prawem w celu właściwego obliczenia podatku spoczywa na organach także w przypadku jego samoobliczenia przez podatnika. Organ nie może zatem uwolnić się od spoczywających na nim w tym zakresie zadań. O istnieniu zaległości podatkowej przesądza data powstania zobowiązania podatkowego, natomiast o terminie przesądzają przepisy ustaw podatkowych w połączeniu z określonymi w ustawie o zobowiązaniach podatkowych zasadami powstawania tych zobowiązań (art. 19 ust. 1 w zw. z art. 1 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych).

Dzisiaj kwestia rozważana w omawianym orzeczeniu wydaje się oczywista, ale warto zauważyć, jak wiele wysiłku wymagało jej uświadomienie organom podatkowym przez całe lata działającym



w warunkach prawa represyjnego w stosunku do obywateli. W znacznym stopniu wczesne dostrzeżenie potrzeby ochrony praw jednostki w postępowaniu podatkowym jest zasługą tak niezależnych i odważnych sędziów jak Profesor Dębowska-Romanowska.

Orzeczenie SA/Ł 2979/95 jest również przykładem zwalczania tendencji do zdobywania przez organy podatkowe dochodów państwa za wszelką cenę. W sprawie chodziło o ustalenie odpowiedzialności solidarnej nabywcy za zaległości podatkowe zbywcy w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych, którego to podatku występująca w sprawie Spółdzielnia Chemiczna mogła być jedynie płatnikiem, a nie podatnikiem. Z tego powodu uznano, że decyzja urzędu skarbowego była nieważna, jako że art. 45 ust. 1 ustawy o zobowiązaniach podatkowych mówił o odpowiedzialności solidarnej całym majątkiem nabywcy za „jego”, tzn. podatnika, zaległości podatkowe. Płatnik zaś nie jest podatnikiem. Sąd uznał zatem, że odpowiedzialność podatkowa osób trzecich nie może być utożsamiana z instytucją przejęcia długów w rozumieniu art. 523 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny<sup>12</sup>.

6. Orzecznictwo sędzi T. Dębowskiej-Romanowskiej odegrało również dużą rolę we właściwym zrozumieniu odrębności zobowiązania w VAT, który był w tym czasie nowym i trudnym nawet dla sędziów podatkiem. Między innymi w orzeczeniu SA/Ł 1415/95 jako sędzia sprawozdawca Pani Profesor stwierdziła, że uznać trzeba za poprawne stanowisko prezentowane w doktrynie, iż utrata prawa do zwrotu podatku naliczonego nie ma charakteru bezpowrotnego i ostatecznego, gdyż oznaczałoby to pozbawienie podatnika prawa do wystawienia faktur korygujących i skorygowania wcześniej złożonych deklaracji.

Zdaniem sędzi sprawozdawcy art. 19 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym<sup>13</sup> mówi o prawie podatnika do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług. Owo „prawo” podatnika jest nie tylko wyrazem jego woli, lecz także elementem konstrukcyjnym podatkowego stanu faktycznego w podatku od towarów i usług – wyróżniającym ten podatek od innych podatków obrotowych. Stąd też ustawodawca używa tutaj terminu „obniżenie”, nie zaś „ulga”, „odliczenie od podstawy” itd.

W ustawie określone są zasady rozliczania „obniżenia”, a także zasady przekształcania się różnicy podatku niezwróconej w terminie przez

<sup>12</sup> Dz.U. Nr 16, poz. 93 ze zm.

<sup>13</sup> Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.

urząd skarbowy i nadpłatę podatku. Inaczej mówiąc, prawo do obniżenia podatku jest wprawdzie stałym elementem podatkowego stanu faktycznego, którego usunąć nie można bez naruszenia tożsamości tego podatku, lecz wystąpienie którego uzależnione jest od woli podatnika co do skorzystania z owego prawa. Pani Sędzia podkreśliła, że ta szczególna konstrukcja prawna ustawy o VAT powoduje, iż interpretacja art. 19 ust. 3 ustawy w zw. z art. 10 ust. 2a następować powinna z uwzględnieniem zasad państwa prawa, mówiących, że obowiązki na obywateli mogą nakładać tylko ustawy, a ograniczenie ich praw musi także z tych ustaw wprost wynikać. Interpretacja art. 19 ust. 3 nie stwarza wprost podstaw do uznania, iż prawo obniżenia podatku zostaje utracone przez podatnika ostatecznie z chwilą niedochowania terminu, o którym w nim mowa. Chodzi bowiem jedynie o termin dla rozliczenia wraz z zawartą w nim kwotą obniżenia podatku należnego. Do tego też terminu – w znaczeniu podanym wyżej – odnoszą się słuszne zastrzeżenia co do jego nieprzywracalności lub niemożności obniżenia z chwilą jego upływu.

W opisanym orzeczeniu znów łatwo zauważyć typową dla orzeczeń sędzi T. Dębowskiej-Romanowskiej tendencję do wiązania ochrony podatnika z konstytucyjną pozycją jednostki w państwie prawa.

42

7. Chcę jeszcze zwrócić uwagę na kilka nowatorskich jak na tamte czasy orzeczeń, które dzisiaj postrzegamy jako budowanie przez trzecią władzę zrębów polskiego państwa prawa.

W orzeczeniu I SA/Ł 196/96 Profesor T. Dębowska-Romanowska jako sędzia sprawozdawca wyjaśniła ważne wówczas zagadnienie tzw. zaświadczeń. Wykazała, iż dyspozycja art. 218 par. 2 w związku z art. 217 par. 2 pkt 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego<sup>14</sup> nakłada na organ obowiązek wydania zaświadczenia w granicach żądania, gdy chodzi o potwierdzenie faktów niezalegania z podatkami lub odmowy wydania takiego zaświadczenia w drodze postanowienia. Organ jest związany zarówno żądaniem strony, jak i stanem wynikającym z posiadanych danych oraz przeprowadzonego postępowania wyjaśniającego. Ponieważ żądanie strony dotyczyło wyłącznie stwierdzenia nieistnienia zaległości w podatku obrotowym i dochodowym, to organ obowiązany był w granicach tego żądania sprawę załatwić. O potwierdzeniu istnienia bądź nieistnienia zaległości podatkowych w podatku dochodowym i obrotowym (potwierdzenie faktów i stanu prawnego objętych żądaniem wnioskodawczyni) przesądzają zasady i terminy powstawania tych zobowiązań

<sup>14</sup> Tekst jedn. Dz.U. z 1980 r. Nr 9, poz. 26 ze zm.

określone w ustawach podatkowych, a w przypadku niewykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika w terminie, co powoduje z mocy prawa jego przekształcenie się w zaległość podatkową – decyzja podatkowa właściwego organu, określająca wysokość tego zobowiązania jako zaległość podatkową.

W orzeczeniu SA/Ł 242/94 Pani Profesor wyjaśniła istotę bezprzedmiotowości postępowania, stwierdzając, że mamy z tym zjawiskiem do czynienia wówczas, gdy w sposób oczywisty organ stwierdzi brak podstaw prawnych i faktycznych do merytorycznego rozpatrzenia sprawy. Oznacza to, iż wszystkie elementy badanego stanu prawnego i faktycznego są tego rodzaju, że niepotrzebne jest postępowanie mające na celu wyjaśnienie wszystkich tych okoliczności w sprawie. Należy przy tym brać pod uwagę okoliczności podnoszone zarówno przez stronę, jak i przez organ z urzędu. Chodzi tu o kryterium bezprzedmiotowości odnoszące się do postępowania, ale w taki sposób, iż wynik tego postępowania nie powinien mieć charakteru merytorycznego rozstrzygnięcia w sprawie, lecz jedynie być formalnym jego zakończeniem.

W orzeczeniu SA/Ł 1297/94, wypowiadając się w kwestiach związanych z postępowaniem dowodowym w postępowaniu podatkowym, sędzia T. Dębowska-Romanowska wyjaśniła na owe czasy nową kwestię szacunkowego ustalenia podstawy obliczenia podatku. Zdaniem Pani Sędzi metoda ta dopuszczalna jest tylko wówczas, jeśli brakuje niezbędnych danych do ustalenia tej podstawy. Jeśli dane te istnieją i mogą być uznane za wiarygodny dowód w postępowaniu, organ obowiązany jest je uwzględnić. Zagadnienie zastosowania szacunku oraz sposobu jego zastosowania dotyczy tylko nieudokumentowanych rachunkowo kosztów uzyskania przychodów. W przedmiotowej sprawie zarówno podatnik, jak i organ były przekonane, iż dowody wystarczały do ustalenia kosztów uzyskania przychodów. Sędzia wyjaśniła, że nie oznacza to jednak, iż koszty nie powinny być w ogóle wzięte pod uwagę przy ustalaniu podstawy, skoro należą one do kategorii kosztów ustawowo potrącalnych i związane są w sposób niewątpliwy z racjonalnym prowadzeniem działalności gospodarczej lub wymaganiami odrębnych przepisów (odzież ochronna), co wysoce uprawdopodobnia ich występowanie. Właśnie w tym zakresie zachodziła konieczność ustalenia wydatków w drodze szacunkowej, co nakłada na organ obowiązek, a zarazem nadaje mu uprawnienie do ustalenia ich w sposób maksymalnie zbliżony do kosztów rzeczywiście poniesionych, ponieważ kosztów rzeczywiście poniesionych nie można było i nie da się ustalić.

8. Ten skromny przegląd obszernego orzecznictwa Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej nie obejmuje wielu ważnych problemów, które w swych rozważaniach wyjaśniła i rozstrzygnęła. Wystarczy jednak, aby dostrzec styl argumentacji Pani Sędzi, gotowość do odrzucenia prostego pozytywizmu prawniczego na rzecz aktywizmu sędziowskiego. Najważniejsza była jednak w tym orzecznictwie zdolność do podejmowania rozstrzygnięć poprzez stosowanie zasad konstytucyjnych i rozwijanie koncepcji państwa prawa. Z dzisiejszej perspektywy są to orzeczenia bezcenne, stanowią świadectwo roli, jaką odegrali sędziowie NSA w ugruntowaniu zasad państwa prawa i przygotowaniu polskich sądów do orzekania w ramach Unii Europejskiej. Wszyscy sędziowie NSA odczuwają wielką wdzięczność wobec Profesor Teresy Dębowskiej-Romanowskiej za Jej oddanie sądom administracyjnym i budowę opartego na Konstytucji orzecznictwa dotyczącego prawa finansowego. Powołanie Pani Profesor przez Sejm – w roku 1997 – do orzekania w Trybunale Konstytucyjnym było odebrane jako w pełni zasłużone wyróżnienie, z którego wszyscy byliśmy dumni.