

Warszawa, 3 kwietnia 2003 r.

Opinia prawna
w sprawie wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz
Rzecznika Praw Obywatelskich, skierowanego do Trybunału Konstytucyjnego
(sygn. akt: K.4/03)

Stosownie do zlecenia z dnia 24 lutego 2003 r. uprzejmie przedstawiam następującą opinię w sprawie wniosku Prezesa NSA i Rzecznika Praw Obywatelskich z dnia 17 lutego 2003 r. o stwierdzenie niezgodności:

- 1) art. 24b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. nr 137, poz. 926 z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą”, z art. 2 i art. 22 Konstytucji;
- 2) art. 14 § 2 ustawy z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 Konstytucji;
- 3) art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. z 1995 r. nr 74, poz. 368 z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą o NSA”, z art. 2 Konstytucji;
- 4) art. 59 ustawy o NSA z art. 32 ust. 1 Konstytucji.

Ocenę zasadności zarzutów przedstawiam w kolejności prezentowanej we wniosku.

I.

Zaskarżony art. 24b § 1 ustawy uprawnia organy podatkowe i organy kontroli skarbowej do pominięcia, przy rozstrzyganiu spraw podatkowych, skutków podatkowych czynności prawnych, jeżeli organy te udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku. Zdaniem Wnioskodawców, przepis ten narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa oraz zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającej się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych.

Zarzut niekonstytucyjności zaskarżonego przepisu jest zasadny. Trafna jest uwaga Prezesa NSA i RPO, że art. 24b § 1 ustawy daje organom podatkowym

prawo do oceny skutków prawnych czynności cywilno-prawnej niezależnie od tego, czy dana czynność była sprzeczna czy niesprzeczna z ustawą lub była czynnością pozorną czy też nie. Z treści zaskarżonego przepisu wynika, że organ podatkowy nie musi wykazać (udowodnić), że np. określona umowa cywilno-prawna normuje inny stosunek prawny aniżeli nazwany przez podatnika, że celem takiej umowy jest uchylenie się od obowiązku podatkowego.

Warunkiem wystarczającym pominięcia skutków prawnych wywołanych zawarciem umowy cywilno-prawnej jest tylko wykazanie przez organ podatkowy, że stanowi ona podstawę ekspektatywy korzyści polegających wyłącznie na zmniejszeniu obciążenia podatkowego. Organ ten zmieni kwalifikację „podatkową” każdej legalnej czynności prawnej, jeżeli tylko udowodni, że oczekiwanym przez podatnika jej skutkiem była tylko i wyłącznie korzyść polegająca na „obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększeniu straty, podwyższeniu nadpłaty lub zwrotu podatku”. Pominięcie skutków podatkowych konkretnej czynności prawnej będzie stanowić konsekwencję innego jej zakwalifikowania.

Zaskarżony przepis, uprawniający organy kontroli podatkowej i organy kontroli skarbowej do dokonania zmiany kwalifikacji legalnej umowy lub innej czynności cywilno-prawnej, która to zmiana spowoduje mniej korzystne dla podatnika skutki podatkowe, **narusza zasadę pewności obrotu gospodarczego, wywodzoną z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Dyspozycja art. 24b § 1 ustawy pozbawia uczestników obrotu gospodarczego pewności prawa, która jest jednym z elementów kształtujących zaufanie obywateli do państwa i stanowionego prawa.** Strony umowy legalnej, tj. zawartej zgodnie z prawem, nie mają bowiem pewności, czy organ podatkowy nie uzna jej za czynność prawną mającą na celu wyłącznie zmniejszenie obciążenia podatkowego.

Rozwiązanie przewidziane w art. 24b § 1 ustawy prowadzi również do ograniczenia swobody zawierania umów, a tym samym do ograniczenia wolności działalności gospodarczej. **Wspomniane ograniczenia polegają na tym, że legalna umowa mająca m. innymi na celu zmniejszenie opodatkowania danej transakcji, może okazać się nieskuteczna z punktu widzenia realizacji tego celu, ponieważ jej skutki podatkowe zostaną pominięte przez organ podatkowy.**

Reasumując należy stwierdzić, że art. 24b § 1 ustawy pozostaje w opozycji do art. 2 Konstytucji. Skłaniam się również ku pogładowi, że przepis ten jest niezgodny z art. 22 ustawy zasadniczej. Nie dostrzegam bowiem ważnego interesu publicznego, który uzasadniałby wynikające z treści zaskarżonego przepisu ograniczenie wolności działalności gospodarczej.

II.

Wnioskodawcy utrzymują, że art. 14 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa narusza konstytucyjną zasadę dwuinstancyjności postępowania (art. 78 ustawy zasadniczej) oraz art. 93 ust. 2 Konstytucji. Przepis art. 14 § 1 ustawy stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych „dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego”. Zaskarżony zaś art. 14 § 2 wyjaśnia, że są to „interpretacje kierowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej dotyczące problemów prawa podatkowego (...). Interpretacje są zamieszczane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej”.

Zdaniem Wnioskodawców, związanie organów podatkowych interpretacją prawa podatkowego dokonaną przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych „prowadzi w istocie do tego, iż postępowanie podatkowe przybiera jedynie pozór postępowania dwuinstancyjnego”. Ponadto wiążąca interpretacja przepisów tego prawa stanowi formę ingerencji Ministra Finansów w działalność organów podatkowych, w szczególności w prawo do samodzielnej decyzji.

W tym stanie prawnym, wywodzą Wnioskodawcy, odwołanie od decyzji wydanej w sprawie, w której organ I instancji był związany interpretacją ministra, nie może być uznane za skuteczny środek zaskarżenia w rozumieniu art. 78 Konstytucji. Natomiast kolizja omawianej interpretacji z art. 93 ust. 2 Konstytucji przejawia się w tym, że jej skutki wkraczają w sferę praw i obowiązków obywateli, osób prawnych i innych podmiotów prawa podatkowego, podczas gdy akty prawa wewnętrznego nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec tych podmiotów.

Moim zdaniem, zarzut naruszenia art. 78 Konstytucji nie jest zasadny z kilku powodów. Po pierwsze, zaskarżenie decyzji podatkowej wydanej w pierwszej instancji powoduje skutek w postaci obowiązku weryfikacji tej decyzji w postępowaniu przed organem drugiej instancji. Celem wspomnianej weryfikacji jest

sprawdzenie, czy wydana decyzja jest zgodna z obowiązującymi przepisami prawa oraz czy „jest oparta na prawidłowo ustalonych okolicznościach faktycznych sprawy” (zob. J. Boć: Konstytucja RP. Komentarz, Wrocław 1998, s. 140). **Oznacza to, że nawet w tych przypadkach, gdy interpretacja ministra wiąże organ podatkowy, odwołanie wniesione do drugiej instancji realizuje drugi cel, jakim jest sprawdzenie prawidłowości ustaleń organu pierwszej instancji w zakresie stanu faktycznego sprawy.** Po drugie, nie można *a priori* wykluczyć, że organ podatkowy pierwszej instancji nieprawidłowo zastosował „interpretację” dokonaną przez ministra. **Rozpatrzenie odwołania wniesionego od zaskarżonej decyzji może doprowadzić do ujawnienia naruszenia przepisu prawa objętego ową interpretacją.** Po trzecie wreszcie, należy mieć na uwadze, że przepis art. 14 ust. 4 ustawy wprowadza zakaz dokonywania interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników lub inkasentów. Minister właściwy do spraw finansów publicznych nie może więc dokonać interpretacji przepisu, który ma być podstawą rozstrzygnięcia organu podatkowego w konkretnej, toczącej się przed tym organem sprawie.

Wbrew zatem twierdzeniu Wnioskodawców, uprawnienia Ministra Finansów do dokonywania wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego nie czynią postępowania dwuinstancyjnego postępowaniem pozornym oraz nie podważają istoty dwuinstancyjności postępowania. Nietrafny jest przy tym zarzut naruszenia samodzielności organów podatkowych. Tworzą bowiem one strukturę organizacyjną bezpośrednio podporządkowaną Ministrowi Finansów, który z racji sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych (art. 14 § 1 pkt 1 ustawy) oraz na podstawie innych przepisów ustawowych jest uprawniony do określonych form ingerencji w sferę działalności tych organów.

Nie dostrzegam również niezgodności art. 14 ust. 2 ustawy z postanowieniem art. 93 ust. 2 Konstytucji. Wiążący charakter interpretacji dokonanej przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych nie oznacza, że organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej jest uprawniony i zobowiązany zarazem do powoływania owej interpretacji jako podstawy rozstrzygania bądź załatwiania indywidualnych spraw podatkowych. Funkcja interpretacji, o której mowa w art. 14 ust. 1 i 2, polega na zapewnieniu jednakowego rozumienia określonego przepisu przez te organy. Opublikowany w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów

tekst interpretacji jest aktem prawnym wewnętrznym, który obowiązuje tylko organy mu podległe.

Należałoby zatem oddalić zarzut, że bezpośrednie skutki interpretacji prawa podatkowego, dokonywanej przez Ministra Finansów, wkraczają w sferę praw i obowiązków obywateli, osób prawnych i innych podmiotów. Jedynym bowiem skutkiem tej interpretacji może być jednolite stosowanie określonych przepisów podatkowych, które uchybiają zasadzie przyzwoitej legislacji, a więc nie są jasne, przejrzyste i zrozumiałe dla organów podatkowych, jak i dla podatników, płatników oraz inkasentów.

III.

Wnioskodawcy kwestionują konstytucyjność art. 18 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. nr 169, poz. 1387). Według kwestionowanego przepisu, NSA udziela odpowiedzi na pytania prawne przedstawione do rozstrzygnięcia przez samorządowe kolegia odwoławcze, izbę skarbową lub przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawach publicznych.

Zdaniem Wnioskodawców, nowelizacja zaskarżonego art. 18 ust. 2 ustawy o NSA narusza zasady poprawnej legislacji, a tym samym konstytucyjną zasadę demokratycznego państwa prawnego (art. 2 ustawy zasadniczej).

Podzielam pogląd, że udzielanie odpowiedzi na pytania prawne pojawiające się w toku rozstrzygnięcia konkretnej sprawy jest instytucją wyjątkową, wymagającą określenia w ustawie warunków oraz trybu wystąpienia z takim pytaniem. **Przed wszystkim ustawodawca powinien był określić podstawowy warunek, jakim jest bezpośrednia zależność rozstrzygnięcia w konkretnej sprawie toczącej się przed jednym z organów wymienionych w art. 18 ust. 2 ustawy od uzyskania odpowiedzi na przedstawione pytanie prawne.** Obowiązujące brzmienie tego przepisu nie wyłącza natomiast możliwości również takiej jego interpretacji, wg której przesłanką wystąpienia z pytaniem prawnym do NSA może być jakikolwiek problem prawny z dziedziny prawa podatkowego, nie związany z konkretną sprawą rozpatrywaną przez samorządowe kolegium odwoławcze, izbę skarbową lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Kwestionowany przepis nie pozwala zatem na dokonanie jednoznacznej wykładni jego dyspozycji. **Nadto, nie określa on formalno-prawnych (proceduralnych) skutków wystąpienia z pytaniem prawnym do NSA.**

Zaskarżony art. 18 ust. 2 ustawy o NSA nie spełnia więc wymagania dostatecznej określoności, wyłączającej wieloznaczność interpretacji jego treści. Uchybia to zasadzie przyzwoitej legislacji. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego utrwalona jest teza, że „Nakaz określoności przepisów prawnych, rozumiany jako wymaganie ich sformułowania w sposób zapewniający dostateczny stopień precyzji w ustaleniu ich znaczenia i skutków prawnych, traktować należy jako jeden z elementów zasady ochrony zaufania obywatela do państwa, wynikającej z art. 2 Konstytucji” (wyrok z dnia 17 października 2000, SK.5/99 – Wybór tez i sentencji orzeczeń TK, II półrocze 2000, s. 21). W innym orzeczeniu TK stwierdza, że zasada przyzwoitej legislacji „obejmuje, m. innymi, wymaganie określoności przepisów, które muszą być sformułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny” (wyrok z dnia 21 marca 2001 r., K.24/00 – Wybór tez i sentencji orzeczeń TK I półrocze 2001, s. 39).

Oceniam że zarzut niezgodności art. 18 ust. 2 ustawy o NSA z art. 2 Konstytucji jest uzasadniony.

IV.

Zdaniem Wnioskodawców, art. 59 ustawy o NSA, w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa (...) w zakresie, w jakim stanowi, że w postępowaniu przed NSA w sprawach z zakresu prawa podatkowego stosuje się art. 122 ustawy – Ordynacja podatkowa, narusza zasadę równości wobec prawa (art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej). Według wniosku zarzut niekonstytucyjności art. 59 uzasadniony jest tym, że zaskarżony przepis nie przewiduje stosowania zasady uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli w wydawanych przez NSA rozstrzygnięciach w sprawach podatkowych. Tymczasem, zasada ta znajduje wyraz w treści art. 7 Kodeksu postępowania administracyjnego, który to przepis stosuje się do postępowania przed NSA w sprawach nieunormowanych w ustawie o NSA (art. 59 ustawy *in principio*). W konsekwencji – wywodzą Wnioskodawcy – zaskarżony przepis wprowadza nieuzasadnione zróżnicowanie zakresu sądowej kontroli legalności rozstrzygnięć w sprawach podatkowych oraz w pozostałych sprawach.

Pominięcie w art. 59 zasady uwzględniania interesu społecznego oraz słusznego interesu obywateli w toku postępowania przed NSA w sprawach z zakresu prawa podatkowego jest istotnym uchybieniem, które może uzasadniać zarzut naruszenia zasad poprawnej legislacji. Sformułowana bowiem w art. 7 Kpa ogólna dyrektywa, iż w toku postępowania należy podejmować „wszelkie kroki niezbędne do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz do załatwienia sprawy, mając na względzie interes społeczny oraz słuszny interes obywateli” ma charakter uniwersalny. Dlatego powinna mieć zastosowanie w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym również w sprawach podatkowych, niezależnie od obowiązku stosowania art. 122 ustawy.

Nietrafny jest natomiast pogląd Wnioskodawców, że właściwym wzorcem kontroli konstytucyjności art. 59 ustawy, zaskarżonego ze względu na uchybienie, o którym wyżej mowa, jest art. 32 ust. 1 Konstytucji. Jak wiadomo, postanowieniem art. 32 ust. 1 ustawy zasadniczej ustrojodawca ustanowił zasadę, że „Wszyscy są wobec prawa równi. Wszyscy mają prawo do równego traktowania przez władze publiczne”. Z treści cytowanego postanowienia wynika zakaz **nieuzasadnionego** różnicowania sytuacji prawnej poszczególnych grup obywateli. Chodzi tu o zakaz różnicowania zakresu praw i wolności w odniesieniu do określonej kategorii obywateli lub innych podmiotów legitymujących się tą samą istotną (relewantną) cechą faktyczną lub prawną. *A contrario*, zgodne jest z konstytucyjną zasadą równości różne unormowanie praw podmiotowych osób fizycznych lub osób prawnych, których nie „łączy” istotna cecha wspólna. Powyższe tezy znajdują umocowanie w utrwalonych kierunkach orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.

Jednakże, dla oceny zasadności podniesionego zarzutu istotne znaczenie ma rozstrzygnięcie problemu, czy brak dyspozycji ustawodawcy zobowiązującej NSA do uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli w postępowaniu przed tym organem w sprawach podatkowych narusza ich prawa podmiotowe podlegające ochronie konstytucyjnej. Na tak postawione pytanie należałoby udzielić odpowiedzi negatywnej, ponieważ zawarta w art. 7 *in fine* Kpa klauzula nie jest źródłem praw podmiotowych osób fizycznych czy osób prawnych. Stanowi ona jedynie wytyczną dla organów administracji publicznej i – z mocy kwestionowanego art. 59 ustawy – Naczelnego Sądu Administracyjnego. Nie rodzi natomiast żadnych praw podmiotowych, które przysługiwałyby obywatelom będącym faktycznymi bądź potencjalnymi uczestnikami postępowania administracyjnego lub sądowego.

Kwestia art. 32 Konstytucji jako wzorca stanowiącego podstawę kontroli przepisów prawa była przedmiotem rozważań w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. W orzeczeniu z dnia 6 lutego 2002 r. SK.11/01 Trybunał wyraził pogląd, że postanowienia art. 32 ustawy zasadniczej mogą stanowić podstawę oceny konstytucyjności przepisów, jeżeli towarzyszą innemu wzorcowi kontroli. Naruszenie bowiem „art. 32 ust. 1 Konstytucji ujawnia się dopiero wtedy, gdy zasada równości zostanie odniesiona do określonego, konstytucyjnego prawa podmiotowego...” (OTK ZU nr 1 z 2002 r. s. 23). W opiniowanym przypadku taka sytuacja nie występuje. **Wnioskodawcy nie wskazali żadnego prawa podmiotowego, które - ich zdaniem – zostało naruszone znowelizowanym art. 59 ustawy o NSA.**

W konkluzji wyrażam pogląd, że zarzut niezgodności tego przepisu z art. 32 ust. 1 Konstytucji jest chybiony.

Sporządził: Witold Pawełko