

WYROK
z dnia 11 maja 2004 r.
Sygn. akt K 4/03*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Marek Safjan – przewodniczący
Jerzy Ciemniewski
Teresa Dębowska-Romanowska
Marian Grzybowski
Adam Jamróz
Wiesław Johann
Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska
Ewa Łętowska
Marek Mazurkiewicz
Andrzej Mączyński
Janusz Niemcewicz – sprawozdawca
Mirosław Wyrzykowski
Marian Zdyb
Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawców oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 11 maja 2004 r., wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

- 1) art. 24b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) z art. 2 i art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,
- 2) art. 14 § 2 ustawy powołanej w punkcie 1 z art. 78 i art. 93 ust. 2 Konstytucji,
- 3) art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w brzmieniu zmienionym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) z art. 2 Konstytucji,
- 4) art. 59 ustawy powołanej w punkcie 3 z art. 32 ust. 1 Konstytucji,

o r z e k a:

1. Art. 14 § 2 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 i Nr 160, poz. 1083, z 1998 r. Nr 106, poz. 668, z 1999 r. Nr 11, poz. 95 i Nr 92, poz. 1062, z 2000 r. Nr 94, poz. 1037, Nr 116, poz. 1216, Nr 120, poz. 1268 i Nr 122, poz. 1315, z 2001 r. Nr 16, poz. 166, Nr 39, poz. 459, Nr 42, poz. 475, Nr

* Sentencja została ogłoszona dnia 31 maja 2004 r. w Dz. U. Nr 122, poz. 1288.

110, poz. 1189, Nr 125, poz. 1368 i Nr 130, poz. 1452, z 2002 r. Nr 89, poz. 804, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271 i Nr 169, poz. 1387, z 2003 r. Nr 130, poz. 1188, Nr 137, poz. 1302, Nr 170, poz. 1660 i Nr 228, poz. 2255 i 2256 oraz z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 64, poz. 593, Nr 68, poz. 623 i Nr 91, poz. 868) **w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, jest niezgodny z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 zdanie 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.**

2. Art. 24 b § 1 ustawy powołanej w pkt 1 jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638 oraz z 2001 r. Nr 98, poz. 1070) umorzyć postępowanie w zakresie badania art. 18 ust. 2 oraz art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. z 1995 r. Nr 74, poz. 368 i Nr 104, poz. 515, z 1997 r. Nr 75, poz. 471, Nr 106, poz. 679, Nr 114, poz. 739 i Nr 144, poz. 971, z 1998 r. Nr 2, poz. 5 i Nr 162, poz. 1126, z 1999 r. Nr 75, poz. 853, z 2000 r. Nr 48, poz. 552, Nr 60, poz. 704 i Nr 91, poz. 1008, z 2001 r. Nr 49, poz. 508 i 509, Nr 98, poz. 1070 i Nr 101, poz. 1113, z 2002 r. Nr 113, poz. 984, Nr 141, poz. 1177 i Nr 169, poz. 1387) w brzmieniu zmienionym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) wobec utraty przez te przepisy mocy obowiązującej przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał Konstytucyjny.

UZASADNIENIE:

I

1. W dniu 17 lutego 2003 r., Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznik Praw Obywatelskich zwrócili się do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie, że:

1) art. 24b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) nadając organom podatkowym i organom kontroli skarbowej, przy rozstrzyganiu sprawy podatkowej prawo do pominięcia skutków czynności prawnych, z dokonania których może dla podatnika płynąć korzyść w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku – narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP oraz narusza zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającej się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych, tj. art. 22 Konstytucji RP;

2) art. 14 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa narusza prawo uczestników postępowania podatkowego do merytorycznego rozpoznania decyzji podatkowych w dwóch instancjach, tj. art. 78 oraz art. 93 ust. 2 Konstytucji RP;

3) art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 195 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w brzmieniu zmienionym ustawą z

dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie innych ustaw (Dz. U. Nr 169 poz. 1387), w tej części, w której stanowi, że Sąd udziela odpowiedzi na pytania prawne przedstawiane do rozstrzygnięcia przez izbę skarbową oraz ministra właściwego do spraw finansów publicznych – narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego przez to, że nie określa przesłanek oraz trybu wystąpienia z pytaniem prawnym, co jest sprzeczne z zasadą poprawnej legislacji tj. z art. 2 Konstytucji RP;

4) art. 59 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w brzmieniu zmienionym ustawą z 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie innych ustaw, w tej części, w której stanowi, że w postępowaniu przed NSA w sprawach z zakresu prawa podatkowego stosuje się art. 122 ustawy – Ordynacja podatkowa, co przy uwzględnieniu, że w innych kategoriach spraw Sąd stosuje odpowiednio art. 7 kodeksu postępowania administracyjnego – narusza zasadę równości wobec prawa tj. art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Uzasadniając zarzut postawiony w pkt 1) wnioskodawcy wskazali, że na podstawie zakwestionowanego przepisu ordynacji podatkowej zarzut „obejścia prawa” może być postawiony wszelkim czynnościom prawnym, które zmierzają do legalnego obniżenia zobowiązania podatkowego. To zaś, dla każdego podatnika stanowi istotę optymalizacji podatkowej. Wprowadzenie do systemu prawnego normy wyrażonej w art. 24b § 1 ordynacji podatkowej prowadzi do niepewności prawa odnośnie tego, czy ważne czynności prawne dokonane przez podatnika nie zostaną przez organy podatkowe uznane za działania zmierzające do zmniejszenia opodatkowania. W ocenie wnioskodawców, stanowienie takiego prawa godzi w zasadę pewności prawa wyrażoną w art. 2 Konstytucji, która oznacza przewidywalność i obliczalność rozstrzygnięć organów władzy publicznej. Podkreślając znaczenie, jakie w obrocie gospodarczym mają zobowiązania umowne, autorzy wniosku podkreślają, że dla ograniczenia swobody kontraktowania musi istnieć wyraźna podstawa ustawowa. Za jej ustanowieniem przemawiać winien jednak wzgląd na ważny interes publiczny, którego nie należy utożsamiać z interesem fiskalnym państwa. Skoro zaś sam ustawodawca – poprzez zróżnicowanie opodatkowania – stymuluje zachowania podatników do podejmowania określonych działań, to organy podatkowe nie mogą mieć możliwości dyskredytowania takich działań w drodze decyzji administracyjnych. Wnioskodawcy zwracają ponadto uwagę, że zaskarżony przepis odrywa się od zasad ustanowionych przez prawo cywilne, zgodnie z którymi istotne jest stwierdzenie, czy dana czynność prawna była sprzeczna z ustawą (art. 58 k.c.), bądź też czy była ona oświadczeniem woli złożonym dla pozoru (art. 83 k.c.). Ich zdaniem, żadna czynność legalna i niezakwestionowana, w tym również taka, której skutkiem jest zmniejszenie, a nawet uniknięcie opodatkowania, nie może być uznana za nieważną z tej przyczyny, że „miała na celu obejście ustawy podatkowej”. Jest to konsekwencja braku w ustawie normy zakazującej osiągnięcia określonego skutku podatkowego.

Uzasadnienie przez wnioskodawców zarzutu niekonstytucyjności art. 14 § 2 ordynacji podatkowej koncentruje się na problemie naruszenia przez ustawodawcę zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego (art. 78 Konstytucji) oraz – określonych w art. 93 Konstytucji – warunków dopuszczalności stanowienia norm o charakterze wewnętrznie obowiązującym. W ich ocenie, związanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją prawa podatkowego dokonaną przez Ministra Finansów, wykracza poza pojęcie ogólnego nadzoru, o którym mowa w art. 14 § 1 pkt 1 ordynacji podatkowej. Powoduje ono bowiem naruszenie zasady samodzielności decyzyjnej tych organów, co w konsekwencji prowadzi do tego, że postępowanie podatkowe przybiera jedynie pozór postępowania dwuinstancyjnego. Wobec wiążącego charakteru interpretacji dokonywanych przez Ministra Finansów traci sens korzystanie

przez stronę postępowania z prawa odwołania od decyzji organu I instancji, nie może ono bowiem doprowadzić do zmiany merytorycznego rozstrzygnięcia. Ponadto wnioskodawcy wskazują na – nierozwiązany przez ustawodawcę – problem konkurencyjności norm ustawowych reglamentujących swobodę rozstrzygania przez organy podatkowe. Wynika on z wiążącego charakteru interpretacji dokonywanej przez Ministra Finansów oraz równoczesnego związania tych organów oceną prawną dokonywaną przez sąd administracyjny. Ponadto we wniosku podnosi się problem niedopuszczalnego zakresu oddziaływania interpretacji, o których mowa w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej, wykraczającego poza system organów usytuowanych w organizacyjnej podległości Ministrowi Finansów. W ocenie wnioskodawców, interpretacje te służyć będą nie tylko związaniu organów podatkowych, ale także decydowaniu o prawach podmiotów pozostających poza sferą tej podległości, co tym samym narusza zakaz, o którym mowa w art. 93 ust. 2 zd. 2 Konstytucji.

Zarzut niekonstytucyjności art. 18 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym koncentruje się na tej jego części, w której przepis stanowi, że Sąd udziela odpowiedzi na pytania prawne przedstawione do rozstrzygnięcia przez izbę skarbową oraz ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wnioskodawcy zarzucają naruszenie wymogów poprawnej legislacji, wynikających z zasad demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), polegające na niedookreśleniu przesłanek oraz trybu wystąpienia z pytaniem prawnym. W szczególności brak jest wskazania, czy pytania te mają mieć charakter abstrakcyjny, czy też formułowane winny być na tle konkretnego toczącego się postępowania podatkowego? Ustawa nie określa również skutków procesowych wniesienia pytania prawnego. Braki powyższe stanowią zaś zagrożenie dla interesów podatnika, który w toczącym się postępowaniu nie będzie mógł bronić swego uzasadnionego interesu w sytuacji, gdy organ podatkowy w sposób arbitralny, na podstawie niedookreślonych przesłanek oraz nieustalonego trybu, będzie mógł wystąpić z pytaniem prawnym.

Zarzut niekonstytucyjności art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym związany jest z tą częścią przepisu, w której stanowi się, iż w postępowaniu przez Sędem w sprawach z zakresu prawa podatkowego stosuje się art. 122 ordynacji podatkowej. Zdaniem wnioskodawców prowadzi to do naruszenia konstytucyjnej zasady równości, skoro w innych kategoriach spraw rozpatrywanych przez NSA stosuje się odpowiednio art. 7 kodeksu postępowania administracyjnego. Wyrażona w tym przepisie zasada uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli spełnia zaś istotną rolę gwarancyjną, służącą zapewnieniu, iż w każdym stadium postępowania organ orzekający zobowiązany będzie gromadzić informacje pozwalające na wyważenie interesu społecznego i słusznego interesu obywateli, a w konsekwencji wydanie sprawiedliwego rozstrzygnięcia. W ocenie wnioskodawców, znowelizowany art. 59 ustawy o NSA nie daje Sądowi możliwości oceny, czy w kwestionowanej decyzji podatkowej wyważenia takiego rzeczywiście dokonano. Powoduje to więc – niczym nieuzasadnione – zróżnicowanie pozycji prawnej podmiotów uczestniczących w postępowaniu przed Naczelnym Sędem Administracyjnym.

2. Prokurator Generalny wyraził stanowisko w niniejszej sprawie w piśmie z 12 maja 2003 r. Na wstępie Prokurator Generalny podkreślił, że kwestionowany przepis wprowadza do systemu podatkowego klauzulę obejścia prawa, dotyczącą wyłącznie stosunków prawnopodatkowych. W ten sposób ustawodawca nie ingeruje w sferę regulacji cywilnoprawnych. Wskazał, iż o obejściu prawa podatkowego można mówić dopiero wówczas, gdy istnieje wyraźna dysproporcja między oczekiwanymi korzyściami gospodarczymi określonej czynności prawnej, będącymi jej normalnym następstwem, a

korzyścią w postaci obniżenia zobowiązania podatkowego. Prokurator Generalny podkreślił szczególnie znaczenie, jakie dla zapobieżeniu nadużycia klauzuli obejścia prawa mają stworzone przez ustawodawcę instrumenty ochrony podatnika, w postaci zniesienia natychmiastowej wykonalności decyzji podjętych na podstawie art. 24b ordynacji podatkowej. Stosowne rozwiązania przewidują przepisy art. 233a i art. 224a tej ustawy oraz art. 40 ust. 3 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Prokurator Generalny odrzucił postawiony przez wnioskodawców zarzut naruszenia zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Jego zdaniem, ważność czynności prawnej w ramach prawa cywilnego nie może – wobec autonomii prawa podatkowego – przesądzać ich ważności i skuteczności w sferze obowiązków publicznoprawnych. Obowiązek podatkowy ma bowiem charakter powszechny, norma wyrażająca go zakotwiczona jest bezpośrednio w art. 84 Konstytucji. Ustawodawca, stanowiąc normy prawa podatkowego, powinien kształtować je w taki sposób, by obowiązek podatkowy był nieunikniony. To zaś zależy od stopnia „szczelności” systemu podatkowego. Celu tego nie da się – zdaniem Prokuratora Generalnego – osiągnąć poprzez mnożenie regulacji szczegółowych. Ustawodawca musi więc szukać rozwiązań, które przeciwdziałać będą wykorzystywaniu luk w prawie podatkowym dla uchylania się od podatku. Podkreślając odmiennność celów regulacji w prawie cywilnym i prawie podatkowym, Prokurator Generalny stwierdził, że uznanie skuteczności czynności cywilnoprawnych na gruncie prawa podatkowego nie powinno następować automatycznie. Zdaniem tego uczestnika postępowania, o potrzebie wprowadzenia do systemu prawnego normy dotyczącej obejścia prawa podatkowego świadczy także dotychczasowe (przed ustanowieniem art. 24b ordynacji podatkowej) orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, wraz z towarzyszącą mu krytyką stanowiska potwierdzającego prawo organów podatkowych do nie uwzględniania skutków czynności cywilnoprawnych zawartych wyłącznie w celu obejścia przepisów prawa podatkowego. Prokurator Generalny dokonał oceny klauzuli obejścia prawa podatkowego w świetle sformułowanych w orzeczeniach Trybunału Konstytucyjnego kryteriów dopuszczalności posługiwania się przez prawodawcę klauzulami generalnymi. Jego zdaniem, treść tej klauzuli nie stwarza pola dla różnorodności i dowolności jej interpretacji, nie daje też podstaw dla prawotwórczych działań organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Zabezpieczeniem przed tymi zjawiskami są bowiem wskazywane już wyżej przepisy proceduralne zawarte w ordynacji podatkowej i w ustawie o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Prokurator Generalny nie dopatrył się również niezgodności zakwestionowanego przepisu z art. 22 Konstytucji. Jego zdaniem, istnienie klauzuli obejścia prawa podatkowego nie powoduje ograniczenia swobody zawierania umów, niezależnie bowiem od jej zastosowania, umowy te zachowują ważność, pomijane są zaś jedynie ich skutki w sferze prawa podatkowego. Podkreślił jednocześnie wyjątkowość przesłanek stosowania art. 24b ordynacji podatkowej. Ponownie odwołał się do gwarancyjnych unormowań proceduralnych, na czele z nałożeniem na organy podatkowe i organy kontroli skarbowej ciężaru dowodu, że działanie podatnika jest obejściem prawa podatkowego. W ocenie Prokuratora Generalnego zaskarżony przepis pełnił będzie przede wszystkim funkcję prewencyjną.

Oceniając zarzut niekonstytucyjności art. 14 § 2 ordynacji podatkowej, Prokurator Generalny podkreślił, że wnioskodawcy nie kwestionują – wynikającego z art. 14 § 1 tej ustawy – sprawowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych. Wskazał ponadto, że wątpliwości wywoływać może to, czy wniosek dotyczy generalnie samego uprawnienia Ministra do dokonywania interpretacji prawa podatkowego, czy też zastrzeżenia budzi jej wiążący – wobec organów podatkowych i organów kontroli skarbowej – charakter. Przyjmując, że zarzuty dotyczą tylko tej drugiej kwestii, Prokurator Generalny podkreślił konieczność

właściwej interpretacji art. 78 Konstytucji. Nawiązując do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego zaakcentował konieczność takiego rozumienia użytego w nim terminu „zaskarżenie”, które obejmuje swoim zakresem różne środki prawne, umożliwiające stronie uruchomienie weryfikacji podjętego w pierwszej instancji orzeczenia lub decyzji. Możliwość takiej weryfikacji stanowi istotę prawa wyrażonego w art. 78 Konstytucji. Nakłada ono na ustawodawcę obowiązek stworzenia gwarancji prawnych zabezpieczających skuteczność środka zaskarżenia, w tym sensie, że środek ten winien umożliwić organowi II instancji merytoryczną ocenę prawidłowości rozstrzygnięcia sprawy. W związku z powyższym, zdaniem Prokuratora Generalnego ustawowe upoważnienie Ministra Finansów do dokonywania wiążącej interpretacji prawa podatkowego narusza gwarancje wynikające z art. 78 Konstytucji. Podważona zostaje w ten sposób skuteczność odwołania, skoro wszystkie organy podatkowe i organy skarbowe muszą stosować konkretny przepis, w rozumieniu określonym przez Ministra. Dokonywanie wykładni prawa należy do zasadniczych elementów procesu jego stosowania, a kontrola poprawności wykładni przyjętej przez organ I instancji jest elementem merytorycznej kontroli rozstrzygnięcia, dokonywanej przez organ odwoławczy. Związanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją Ministra Finansów czyni zaś taką kontrolę iluzoryczną. Prokurator Generalny wskazał także na zgłaszane przez przedstawicieli doktryny prawa podatkowego zastrzeżenia pod adresem art. 14 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej, jeszcze przed nowelizacją tego przepisu, *expressis verbis* przewidującą normatywne związanie tego rodzaju wykładnią. Regulacja zaskarżonego art. 14 § 2 ordynacji podatkowej sprzeciwia się ponadto założeniu wyraźnego oddzielenia wyników wykładni od systemu źródeł prawa. Prokurator Generalny przychylił się także do argumentu wnioskodawców wskazującego na brak rozstrzygnięcia konfliktu związanego z rozbieżnością pomiędzy treścią urzędowej interpretacji Ministra Finansów oraz oceną prawną wyrażoną przez Naczelny Sąd Administracyjny. Natomiast zdaniem tego uczestnika postępowania wskazywany we wniosku art. 93 Konstytucji nie jest przepisem adekwatnym dla oceny zakwestionowanego unormowania ordynacji podatkowej. Interpretacja przepisów prawa nie jest bowiem ustanowieniem nowej normy prawnej. Pozostaje ona poza systemem źródeł prawa – zarówno powszechnie obowiązującego, jak i wewnętrznego.

Prokurator Generalny podzielił także zastrzeżenia wnioskodawców odnośnie zgodności z Konstytucją art. 18 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Jego zdaniem, w odniesieniu do pytań prawnych formułowanych przez izby skarbowe oraz Ministra Finansów brak jest regulacji prawnej uszczegóławiającej realizację tego uprawnienia. Prowadzi to w konsekwencji do niemożności stosowania tego przepisu przez Naczelny Sąd Administracyjny, który pozbawiony jest podstaw prawnych określających przesłanki udzielania bądź odmowy udzielenia odpowiedzi na pytanie prawne. Prokurator Generalny podkreśla przy tym, iż wypełnienie zaistniałej luki prawnej nie jest możliwe w drodze orzecznictwa sądowego. Konkludując tę część swojego stanowiska stwierdził, że art. 18 ust. 2 ustawy o NSA w zakwestionowanej części jest regulacją niepełną, uniemożliwiającą stosowanie tego przepisu. Narusza to zasadę państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), z której wynika adresowany do ustawodawcy nakaz jasnego, kompletnego i poprawnego stanowienia prawa. Prokurator Generalny zaznaczył ponadto, że uprawnienie określone w zaskarżonym przepisie przysługuje tylko do czasu wejścia w życie ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tzn. do 31 grudnia 2003 r.

Prokurator Generalny nie podzielił natomiast zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady równości przez art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Podkreślił,

że postępowanie w sprawach podatkowych ma odrębny charakter wobec innych postępowań administracyjnych; co do zasady do tego postępowania nie stosuje się przepisów kodeksu postępowania administracyjnego. Postępowanie w sprawach podatkowych normowane jest bowiem w przepisach ordynacji podatkowej. Prokurator Generalny wskazał w swoim stanowisku, iż dwie z – trzech wyrażonych w art. 7 k.p.a. – zasad znajdują zastosowanie w postępowaniu podatkowym. Są to: zasada praworządności (mająca swój odpowiednik w art. 120 ordynacji podatkowej) oraz zasada prawdy obiektywnej (art. 122 ordynacji podatkowej). Pominięcie zasady uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu stron jest zaś podyktowane koniecznością uwzględnienia specyfiki prawa podatkowego, w którym dominujący charakter ma interes społeczny. W sprawach, w których winna następować harmonizacja interesu podatnika z interesem państwa, podejmowane decyzje mają charakter uznaniowy, co znajduje wyraz w odrębnych przepisach ordynacji podatkowej, traktujących uwzględnienie interesów podatnika jako materialnoprawną przesłankę tych decyzji. Prokurator Generalny podkreślił, że dla stwierdzenia przestrzegania zasady równości konieczne jest określenie kręgu adresatów danej normy prawnej i wskazanie prawnie relewantnych elementów ich sytuacji faktycznej. W odniesieniu zaś do adresatów art. 59 ordynacji podatkowej kwestionowany przepis nie wprowadza żadnych elementów różnicujących, te same zasady odnoszą się bowiem do wszystkich postępowań podatkowych. Zdaniem Prokuratora Generalnego brak jest natomiast cechy relewantnej łączącej podmioty postępowania podatkowego oraz uczestników innych postępowań administracyjnych. Prokurator Generalny ponownie podniósł także, iż ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym traci moc obowiązującą z dniem 31 grudnia 2003 r. Natomiast ustawa z 30 sierpnia 2003 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi kompleksowo reguluje procedurę przed tymi sądami, nie zawierając w swojej treści odesłań do przepisów k.p.a.

3. Minister Finansów przedstawił swoje stanowisko w piśmie z 25 kwietnia 2003 r. Wniósł w nim o uznanie, że art. 24b ordynacji podatkowej nie narusza art. 2 oraz art. 22 Konstytucji. Na wstępie podkreślił, że obowiązek podatkowy jest zobiektywizowaną kategorią prawną, powstającą niezależnie od woli podmiotów podlegających temu obowiązkowi. Oznacza to w konsekwencji konieczność oddzielenia stanów faktycznych rodzących taki obowiązek, od formy czynności prawnych, które spowodowały ich zaistnienie. Następnie zaakcentował brak związku między obejściem prawa podatkowego a obejściem prawa cywilnego. Oznacza to w konsekwencji bezzasadność przyjmowania cywilistycznego rozumienia tej klauzuli przy ocenie rozwiązań przyjętych na gruncie prawa podatkowego. Zdaniem Ministra Finansów na gruncie tego prawa nie można konstruować dychotomicznego podziału zachowań podatników na działania legalne i nielegalne. Jest to konsekwencją tego, iż prawo podatkowe niczego nie zabrania. Obejście prawa podatkowego nie polega więc na dokonaniu czynności prawnych niezgodnych z prawem, zaś wyrażająca je klauzula nie prowadzi do unieważniania tych czynności. Podkreślając nasilanie się zjawiska obejścia prawa podatkowego, Minister Finansów odwołał się do orzecznictwa sądowego, wskazując na występujące w nim rozbieżności odnośnie dopuszczalności i celowości wykorzystywania instytucji prawa cywilnego dla zapobiegnięcia obchodzeniu prawa podatkowego. Bardzo mocno zaakcentował w swoim stanowisku konieczność całościowego interpretowania art. 24b ordynacji podatkowej. Zdaniem Ministra Finansów, gdyby bowiem oceniać klauzulę obejścia prawa podatkowego wyłącznie w świetle art. 24b § 1 tej ustawy, wówczas należałoby podzielić zastrzeżenia o zbyt szerokim zakresie jej możliwego zastosowania, w tym również do działań stanowiących optymalizację podatkową. Zdaniem tego uczestnika postępowania, normę ogólną obejścia prawa podatkowego stanowią jednak nierozzerwalnie obydwa

paragrafy art. 24b ordynacji podatkowej. Odwołując się do wypowiedzi doktrynalnych P. Karwata, Minister Finansów podkreślił, że analizując istotę obejścia prawa podatkowego należy badać relacje między formą danej czynności prawnej, a rezultatem gospodarczym tej czynności. Przedmiotem zastosowania normy ogólnej obejścia prawa podatkowego winny być takie przypadki, w których zachodzi nieodpowiedniość formy czynności prawnej wobec osiągniętego efektu gospodarczego. Minister podkreślił przy tym, iż nie można *a priori* wyznaczać standardów odpowiedniości i nieodpowiedniości czynności prawnych. Ponownie zaznaczył, że obejściem prawa podatkowego nie jest samo w sobie dokonanie czynności przynoszącej wyłącznie korzyści podatkowe. Takim obejściem jest dopiero dokonanie czynności prawnej w sposób nieodpowiedni dla osiągniętego efektu gospodarczego (§ 2 art. 24b ordynacji podatkowej) i tylko wtedy, gdy ta nieodpowiedniość powoduje korzystniejsze podatkowo zakwalifikowanie przez podatnika osiągniętego efektu gospodarczego, a ponadto, z tej nieodpowiedniości czynności prawnej nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści, poza podatkowymi (§ 1 art. 24b tej ustawy). Minister Finansów podkreślił, że zaskarżony przepis odwołuje się do kryteriów obiektywnych i sprawdzalnych, zaś udowodnienie obejścia prawa podatkowego wymagać będzie wykazania związku przyczynowego między formą dokonanej czynności a „korzyściami podatkowymi” oraz wykazania, że korzyści te były jedynymi istotnymi korzyściami, jakie mogło przynieść dokonanie czynności prawnej w tej właśnie formie. Zdaniem Ministra Finansów, nie można z faktu upoważnienia organów podatkowych do dokonania wykładni oświadczeń woli stron umowy wyciągać wniosku o naruszeniu zasady pewności prawa oraz naruszeniu wymogu przewidywalności rozstrzygnięć władzy państwowej. To właśnie podatnik, nadając swoim działaniom formę prawną nieodpowiadającą osiągniętemu rezultatowi gospodarczemu, świadomie wkracza w obszar takiej niepewności. Minister Finansów odwołał się również do problemu prawidłowego uzasadnienia faktycznego i prawnego decyzji podatkowych, podkreślając że decyzje wydawane na podstawie art. 24b ordynacji podatkowej wskazywać muszą rzeczywistą gospodarczą treść zdarzenia, określać jakie czynności prawne są odpowiednie dla jego osiągnięcia, a także przedstawiać analizę korzyści, o których mowa w art. 24b § 1 tej ustawy. Wyjątkowość art. 24b ordynacji podatkowej wyraża się również w unormowaniach proceduralnych art. 223a oraz art. 224a ordynacji podatkowej, jak również art. 40 ust. 3 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Minister Finansów w pełni aprobuje odniósł się także do poglądów doktrynalnych, podkreślających znaczenie praktyki podatkowej (a zwłaszcza sądowej) dla funkcjonowania klauzuli obejścia prawa podatkowego. W ocenie tego uczestnika postępowania zasada wolności działalności gospodarczej nie może mieć przy tym prymatu nad zasadą równości opodatkowania (art. 84 Konstytucji) i ustawowym źródłem obowiązku podatkowego (art. 217 Konstytucji).

Minister Finansów wyraził również stanowisko odnośnie zarzutu niekonstytucyjności art. 14 § 2 ordynacji podatkowej. W jego ocenie dokonywana przez Ministra Finansów interpretacja prawa nie jest stanowieniem, lecz elementem jego stosowania, koniecznym dla zapewnienia jednolitości w działaniach organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Uprawnienie przewidziane w zaskarżonym przepisie służy ponadto zapewnieniu równości i powszechności opodatkowania, co w konsekwencji sprzyja urzeczywistnieniu zasady sprawiedliwości społecznej. Minister podkreślił, że jedną z najpoważniejszych patologii polskiego systemu podatkowego jest widoczna „regionalizacja” interpretacji i stosowania prawa. Zdaniem tego uczestnika postępowania, nie ma powodów do stawiania zasady dwuinstancyjności postępowania ponad wartościami wynikającymi z zasad konstytucyjnych. Minister Finansów zaznaczył, że interpretacje nie mogą być uznawane za akty prawa wewnętrznego. Skutki ustalonej wykładni przepisów oddziałują bowiem poza sferę podporządkowania organów

podatkowych i wpływają na sytuację podmiotów prawa podatkowego, nie tylko w zakresie postępowania podatkowego, ale wszelkich innych działań organów podatkowych, np. kontroli podatkowej, czynności sprawdzających. W swoim stanowisku przedstawił także szczegółowo konsekwencje praktyczne, jakie mogłoby powodować w odniesieniu do podatnika niestosowanie się organów podatkowych do interpretacji ustalonych przez Ministra Finansów. Minister podkreślił, że związanie tych organów interpretacją, o której mowa w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej nie pozbawia podatnika żadnych uprawnień procesowych. Nadal może on do tej interpretacji się nie zastosować i kwestionować wydane na ich podstawie decyzje, z prawem wniesienia skargi do sądu administracyjnego włącznie. Naruszenia zasady dwuinstancyjności upatrywać możnaby dopiero w sytuacji wydawania przez ten organ wiążących instrukcji w zakresie załatwiania konkretnej, zawisłej już sprawy podatkowej. Tymczasem interpretacja, o której mowa w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej ma charakter abstrakcyjny, niezależny od jakichkolwiek spraw indywidualnych. W konkluzji Minister Finansów uznał za nieuzasadniony zarzut naruszenia art. 78 Konstytucji. Skoro zaś interpretacja nie jest aktem stanowienia prawa i nie może być podstawą decyzji podatkowej, to tym samym zaskarżony przepis nie narusza art. 93 ust. 2 Konstytucji.

Minister Finansów nie podzielił zastrzeżeń sformułowanych we wniosku także w odniesieniu do zarzutu niekonstytucyjności art. 18 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. W jego ocenie krytyka tego przepisu opiera się na odwołaniu do analogicznego uprawnienia wynikającego z ustawy o samorządowych kolegiach odwoławczych. Tymczasem – zdaniem Ministra Finansów – także to unormowanie wykazywało pewne mankamenty, które usunięte zostały dopiero przez orzecznictwo sądowe. Taką rolę może odegrać praktyka także w odniesieniu do zaskarżonego przepisu. Ponadto uzupełnienie braków regulacji art. 18 ust. 2 ustawy o NSA nastąpić może przez stosowną interpretację innych przepisów tej ustawy. W ocenie Ministra jedynym nieusuwalnym brakiem zaskarżonego przepisu jest brak rozstrzygnięcia kwestii toku postępowania, w związku z którym organ ten lub izba skarbowa występuje z pytaniem prawnym. Także i ten mankament nie jest jednak jego zdaniem nieusuwalny poprzez odpowiednią wykładnię. W konkluzji, Minister wnosi więc o uznanie zgodności art. 18 ust. 2 ustawy o NSA z art. 2 Konstytucji.

Stanowiska Ministra Finansów w odniesieniu do zarzutu niekonstytucyjności art. 59 ustawy o NSA odwołuje się do treści wyroku Sądu Najwyższego z 18 listopada 1993 r. (sygn. akt III ARN 49/93), w którym podkreśla się niedopuszczalność mechanicznego i sztywnego pojmowania zasady nadrzędności interesu ogólnego nad interesem indywidualnym. Ponadto, zdaniem Ministra Finansów zasadę uwzględniania interesu publicznego i interesu strony wywieść można z zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Stąd też brak wyeksponowania tej zasady w przepisach ordynacji podatkowej nie uprawnia jeszcze do stwierdzenia, że w sprawach podatkowych nie ma ona zastosowania. W ocenie Ministra Finansów sytuacja prawna stron postępowania ogólnoadministracyjnego i podatkowego jest identyczna. W konkluzji stwierdzono więc, iż art. 59 ustawy o NSA nie narusza konstytucyjnej zasady równości wobec prawa.

4. Stanowisko w sprawie zajął również Marszałek Sejmu RP. W piśmie z 28 lipca 2003 r. opowiedział się za stwierdzeniem zgodności kwestionowanego przepisu ustawy z art. 2 i art. 22 Konstytucji. Na wstępie podkreślił, że ustanowienie art. 24b ordynacji podatkowej usunęło narastającą rozbieżność w orzecznictwie sądowym odnośnie dopuszczalności wykorzystywania art. 58 k.c. przez system prawa podatkowego. Odwołując się do przebiegu prac parlamentarnych nad nowelizacją ordynacji podatkowej, Marszałek Sejmu stwierdził, że odrzucona wówczas została poprawka o skreślenie art.

24b, której uzasadnienie nawiązywało do argumentacji prezentowanej przez autorów wniosku do Trybunału Konstytucyjnego. Zdaniem tego uczestnika postępowania, błędne jest pomijanie całego brzmienia art. 24b ordynacji podatkowej i koncentrowanie zarzutów wyłącznie na treści § 1 art. 24b tej ustawy. Ponadto, zdaniem Marszałka Sejmu nie można nie dostrzegać unormowań proceduralnych, które w zdecydowany sposób chronią podatnika przed nadużywaniem klauzuli obejścia prawa przez organy podatkowe. W jego ocenie, nie należy stawiać ustawodawcy zarzutu naruszenia zasad konstytucyjnych z samego tylko faktu posłużenia się przez niego klauzulą generalną. Marszałek Sejmu odwołał się także do wypowiedzi przedstawicieli doktryny, w których nie zakwestionowano zasadności i dopuszczalności ustanowienia normy wyrażonej w art. 24b ordynacji podatkowej. W swoim stanowisku Marszałek Sejmu w pełni poparł także argumentację przedstawioną w omówionych wyżej stanowiskach Prokuratora Generalnego i Ministra Finansów.

Także w odniesieniu do zarzutów niekonstytucyjności art. 14 § 2 ordynacji podatkowej Marszałek Sejmu nie podzielił stanowiska autorów wniosku do Trybunału Konstytucyjnego. Jego zdaniem, nawet w przypadkach, gdy interpretacja Ministra wiąże organ podatkowy, wniesienie odwołania do drugiej instancji realizuje jeden z celów zaskarżenia, jakim jest sprawdzenie prawidłowości ustaleń organu pierwszej instancji w zakresie stanu faktycznego sprawy. Ponadto, nie można *a priori* zakładać, że organ podatkowy pierwszej instancji nieprawidłowo zastosował interpretację ustaloną przez Ministra. Podkreślił ponadto, że interpretacje, o których mowa w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej nie dotyczą indywidualnych spraw podatników i nie mogą być podstawą rozstrzygnięcia organu podatkowego w konkretnej sprawie. Oznacza to więc, iż przepis ten nie narusza art. 78 Konstytucji. Marszałek Sejmu nie zgodził się także z zarzutem naruszenia kwestionowaną regulacją art. 93 ust. 2 Konstytucji. Interpretacja wydawana na podstawie art. 14 § 2 ordynacji podatkowej nie jest bowiem aktem normotwórczym, ale techniczno-organizacyjnym.

Marszałek Sejmu podzielił natomiast stanowisko wnioskodawców odnośnie zarzutu niekonstytucyjności art. 18 ust. 2 ustawy o NSA. W jego ocenie przepis ten nie spełnia wymagań, jakie stawia zasada dostatecznej określoności przepisów prawnych, wyłączająca wieloznaczność interpretacji treści przepisów. Zakwestionowane unormowanie nie zawiera koniecznego określenia warunków i trybu występowania z pytaniami prawnymi do Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie precyzuje również formalno-prawnych (proceduralnych) skutków takiego wystąpienia. Prowadzi to do konkluzji o niezgodności art. 18 ust. 2 ustawy o NSA z art. 2 Konstytucji.

Nietrafne natomiast – zdaniem Marszałka Sejmu – jest stanowisko Prezesa NSA oraz Rzecznika Praw Obywatelskich odnośnie oceny konstytucyjności art. 59 ustawy o NSA. W jego ocenie, art. 32 ust. 1 Konstytucji nie jest właściwym wzorcem kontroli tego przepisu. Z treści art. 7 kodeksu postępowania administracyjnego nie wynika bowiem jakiegokolwiek prawo podmiotowe osób fizycznych lub osób prawnych. Norma ta stanowi jedynie wytyczną dla organów administracji publicznej oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. Odwołując się do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z 6 lutego 2002 r. (w sprawie SK 11/01), Marszałek Sejmu przytoczył pogląd, w myśl którego zasada równości mogłaby stanowić podstawę oceny konstytucyjności przepisów, jeżeli zostanie odniesiona do określonego konstytucyjnego prawa podmiotowego. W niniejszym przypadku taka zaś sytuacja nie występuje, ponieważ wnioskodawcy takiego prawa nie wskazali.

Na rozprawie przedstawiciele wnioskodawców – Prezesa NSA i Rzecznika Praw Obywatelskich, wniesli o umorzenie postępowania na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym w odniesieniu do art. 18 ust. 2 i art. 59 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. W uzasadnieniu stwierdzono, że w rozpoznawanej sprawie nie zachodzą okoliczności, o których mowa w art. 39 ust. 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym. W pozostałym zakresie wnioskodawcy podtrzymali stanowisko zajęte na piśmie.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego podtrzymał stanowisko zajęte na piśmie.

Przedstawiciel Sejmu RP podtrzymał stanowisko zajęte na piśmie.

Również przedstawiciele Ministra Finansów podtrzymali stanowisko zajęte na piśmie.

Odpowiadając na pytania sędziów uczestnicy postępowania ustosunkowali się do następujących kwestii merytorycznych.

Przedstawiciel Prezesa NSA stwierdził, że art. 24b § 1 można odczytywać w oderwaniu od art. 24b § 2 ordynacji podatkowej. Uznał, że pominięcie z § 2 tego przepisu słów „o której mowa w § 1” nie stoi na przeszkodzie temu, aby norma ta mogła być stosowana samodzielnie. Tym samym przedstawiciel Prezesa NSA nawiązał do swojej wcześniejszej wypowiedzi, zgodnie z którą jeżeli organ podatkowy dochodzi do wniosku, że podatnik dokonał czynności prawnej, która jest sprzeczna z bezwzględnie obowiązującą normą podatkową, to nie musi się odwoływać do art. 24b § 1 ordynacji podatkowej, ponieważ art. 25a i art. 24 tej ustawy stanowią wystarczającą podstawę do zakwestionowania dokonanej a niezgodnej z tą normą czynności prawnej. Zauważono ponadto, że w sytuacji, gdyby w chwili orzekania w „słynnej” sprawie Optimusa obowiązywał art. 24b § 1 ordynacji podatkowej, NSA nie mógłby wydać wyroku takiego, jaki wydał, a więc korzystnego dla podatnika. Przedstawiciel Prezesa NSA stwierdził ponadto, że pozostawienie w obrocie prawnym tylko art. 24b § 2 ordynacji podatkowej w sytuacji, gdy poprzez słowa „o której mowa w § 1” norma ta odsyła do art. 24b § 1 może budzić pewne wątpliwości. Nic jednak nie stoi na przeszkodzie temu, aby ustawodawca dokonał odpowiedniej interwencji legislacyjnej, w wyniku której wątpliwości te zostaną usunięte. Pozostaje to jednak bez wpływu na fakt, iż norma art. 24b § 2 może być stosowana samodzielnie.

Odnosząc się do powyższego problemu przedstawiciel Rzecznika Praw Obywatelskich stwierdził, że art. 24a w obu przypadkach, w § 1 i 2, wyczerpuje możliwości uchylecia lub zmiany każdej decyzji, w sytuacji, gdy organ podatkowy stwierdzi, że dokonana czynność prawna ukrywa inny stan faktyczny, niż ten, jaki został przyjęty przez podatnika do niższego opodatkowania, bądź też skorzystania z danej ulgi. Jednocześnie jako przyczynę niezaskarżenia także art. 24b § 2 ordynacji podatkowej wskazano na założenie, jakie przyświecało wnioskodawcom. Zgodnie z nim stwierdzenie niezgodności § 1 automatycznie oznaczałoby, że słowa z art. 24b § 2 „o którym mowa w § 1” zostałyby także wykreślone. Pozostawienie tych słów nie ma wpływu na to, że norma art. 24b § 2 może być stosowana samodzielnie.

Następnie do problemu ustosunkował się przedstawiciel Prokuratora Generalnego. Nie podzielił on poglądu Ministra Finansów, zgodnie z którym art. 24b § 1 ordynacji podatkowej nie może być czytany w oderwaniu od § 2 art. 24b tej ustawy. Wynika to stąd, że art. 24b § 1 ma szerszy zakres przedmiotowy niż § 2 tego przepisu.

Przedstawiciel Sejmu RP stwierdził zaś, że pominięcie w art. 24b § 2 słów „o której mowa w § 1” nie podważa sensu tej normy.

Ustosunkowując się do problemu zgodności Konstytucją art. 14 § 2 ordynacji podatkowej, uczestnicy postępowania wyjaśnili, co następuje.

Przedstawiciel Ministra Finansów zauważył, że jednym z powodów wydawania urzędowych interpretacji prawa podatkowego są rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Na pytanie o przykład interpretacji, która nawiązywałaby do tego rodzaju rozbieżności przedstawiciel ministra stwierdził, że nie przypomina sobie takiej interpretacji. Jednocześnie zauważył, że autorytet urzędu Ministra Finansów nie jest wystarczający do osiągnięcia podstawowego celu interpretacji, jakim jest jednolitość stosowania prawa podatkowego. W tym zwłaszcza wynikającej stąd pewności prawa podatkowego. Taki był natomiast cel uchwalenia kwestionowanej regulacji. Przedstawiciel Ministra Finansów przyznał ponadto, że urzędowe interpretacje nie są aktami normatywnymi i nie mogą być zaskarżane do Trybunału Konstytucyjnego. Mogą natomiast być wzruszone tylko w postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Ostatecznie przedstawiciel przyznał, że obowiązująca regulacja oznacza w praktyce, że interpretacje będąc quasi regulacjami normatywnymi kształtują prawa i obowiązki obywateli, ale jednocześnie nie można ich zaskarżyć do Trybunału Konstytucyjnego.

Powyższy pogląd o skutkach stosowania art. 14 § 2 ordynacji podatkowej podzielili również przedstawiciele Sejmu RP i Prokuratora Generalnego.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje.

1.1. Zakwestionowany we wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznika Praw Obywatelskich art. 24b § 1 ordynacji podatkowej ma następującą treść: *„Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominię skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”*.

Z uwagi na argumentację zawartą zarówno w stanowisku Ministra Finansów, jak i w stanowisku Marszałka Sejmu, podkreślających znaczenie dalszej części art. 24b ordynacji podatkowej, konieczne jest przytoczenie także treści § 2 tego artykułu. Zgodnie z nim, *„Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”*. Zdaniem tych uczestników postępowania analiza zakwestionowanego we wniosku unormowania wymaga uwzględnienia dyspozycji całego art. 24b ordynacji podatkowej, dopiero wtedy bowiem – ich zdaniem – traci rację bytu argument zarzucający zbyt szerokie wyrażenie przez ustawodawcę klauzuli zawartej w § 1 art. 24b tej ustawy. Warto już w tym miejscu przytoczyć pogląd wyrażony przez Ministra Finansów, zgodnie z którym potraktowanie tego paragrafu odrębnie i samodzielnie czyniłoby zasadnymi zastrzeżenia zgłoszone pod adresem tego przepisu przez autorów wniosku do Trybunału Konstytucyjnego. Zdaniem Ministra Finansów, z sytuacją kwalifikowaną jako obejście prawa mamy do czynienia dopiero w przypadku, gdy zaistnieje „nieodpowiedniość między formą czynności prawnej a osiągniętym rezultatem gospodarczym”. Minister podkreśla przy tym, że owej nieodpowiedniości nie można zakładać *a priori* i wyznaczać tym samym standardów odpowiedniości i nieodpowiedniości czynności prawnych. W swoim stanowisku Minister Finansów zaznacza też, że dla stwierdzenia obejścia prawa konieczne jest spełnienie dwóch kryteriów: osiągnięcia efektu gospodarczego poprzez dokonanie czynności prawnej nieodpowiedniej dla tego efektu (§ 2) i spowodowania przez tę nieodpowiedniość

korzystniejszego podatkowo zakwalifikowania przez podatnika osiągniętego efektu gospodarczego (§ 1).

W związku z zaprezentowanym powyżej stanowiskiem uczestników postępowania, stwierdzić należy, że zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie jest prawidłowe twierdzenie, że *de lege lata* zastosowanie normy prawnej uregulowanej w art. 24b ordynacji podatkowej możliwe jest wyłącznie w sytuacji jednoczesnego zaistnienia przesłanek opisanych zarówno w § 1, jak i § 2 tego artykułu. Przepisy § 1 i § 2 art. 24b kwestionowanej ustawy opisują bowiem dwie oddzielne sytuacje, konstruując tym samym dwie niezależne względem siebie i możliwe do samoistnego zastosowania normy prawne. Pierwsza z nich, wyrażona w § 1, dotyczy przypadku, w którym podatnik dokonuje czynności prawnej, w efekcie której nie można dopatrzeć się istotnych efektów gospodarczych, innych niż związane z korzyścią podatkową. Druga z kolei, opisana w § 2, dotyczy sytuacji kwalifikowanej, gdy podatnik dokonuje czynności prawnej, takiej jak unormowana w § 1, ale w ocenie organu podatkowego, nieodpowiedniej dla osiągniętego rezultatu gospodarczego, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna. Przepisy zamieszczone w dwóch paragrafach art. 24b ordynacji podatkowej wyrażają więc odrębne normy prawne. Odrębność ta polega na tym, że stosowanie jednej z tych norm (§ 1) nie jest bynajmniej uzależnione od jednoczesnego spełnienia przesłanek warunkujących zastosowanie drugiej z nich (§ 2). Wspólne dla nich jest natomiast to, że każda odwołuje się do sytuacji, w której doszło do dokonania „czynności prawnej”, z którą łączy się określone skutki natury prawnopodatkowej. Norma wyrażona w § 1 adresowana jest bezpośrednio do organów rozstrzygających sprawy podatkowe. Nakłada na te organy obowiązek pominięcia skutków niektórych czynności prawnych. Skutek zastosowania tej normy ma więc charakter negatywny. Natomiast zgodnie z normą wyrażoną w § 2 art. 24b, jeżeli dokonanie czynności prawnej spowodowało wystąpienie rezultatu gospodarczego, dla którego osiągnięcia „odpowiednia” jest inna czynność prawna – skutki podatkowe wywodzi się z tej drugiej czynności. Norma ta adresowana jest nie tylko do organów podatkowych, ale i do samych podatników (jeżeli dokonują samoobliczenia podatku). Istotne jest to, że norma ta jest fragmentarycznym wyrazem zasady ogólnej, według której o powstaniu obowiązku podatkowego decyduje obiektywny stan rzeczy – zrealizowanie opisanego w normie podatkowej stanu faktycznego (którym nie zawsze jest czynność prawna w rozumieniu prawa cywilnego), a nie subiektywne zamiary i intencje podatnika. Norma ta wynika z ogólnych zasad prawa podatkowego i obowiązuje niezależnie od tego, czy została wyrażona w odrębnym przepisie. Reasumując stwierdzić należy, iż zastosowanie § 1 art. 24b ordynacji podatkowej nie jest – jak to przedstawia się w stanowiskach uczestników postępowania – warunkowane jednoczesnym zaistnieniem przesłanek opisanych w § 2 art. 24b ordynacji podatkowej. Tym samym, przy prawidłowej wykładni tych przepisów nie sposób przyjąć, że dopiero stwierdzenie przez organ podatkowy „nieodpowiedniości czynności prawnej” upoważnia ten organ do pominięcia skutków takiej czynności, która przynosi jedynie korzyści podatkowe. Z tego też względu w pełni zrozumiałe jest rozgraniczenie dokonane w treści wniosku Prezesa NSA oraz RPO i skoncentrowanie sformułowanych zarzutów na samoistnie potraktowanym unormowaniu art. 24b § 1 ordynacji podatkowej.

1.2. Ustanowienie kwestionowanej regulacji ordynacji podatkowej stanowiło niewątpliwie przejaw chęci uzupełnienia przez prawodawcę obowiązującej ustawy o przepisy dające podstawę dla dekodowania „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”. Wprawdzie wnioskodawcy kwestionowane unormowanie opatrują określeniem „prawo do unikania opodatkowania”, tym niemniej przyjąć można, że przepis art. 24b § 1 ordynacji podatkowej może być określony właśnie jako podstawa prawna wyrażająca „normę

obejścia prawa podatkowego” (takiego też terminu używają pozostali uczestnicy postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym, tego rodzaju określenie pojawiło się także w fazie tworzenia analizowanego przepisu). Warto jednak zauważyć, że operowaniu pojęciem obejścia prawa podatkowego towarzyszy brak pełnej jednoznaczności odnośnie tego, w których konkretnie przepisach ordynacji podatkowej norma ta znalazła ostatecznie swój wyraz. Z jednej bowiem strony, pojęcie to odnoszone jest do treści zakwestionowanego art. 24b ordynacji podatkowej. Jak to już powyżej wskazano, problem powstaje w związku z odpowiedzią na pytanie, czy instytucja ta znajduje wyraz w normach wyrażonych w całym art. 24b tej ustawy, czy też ogólna norma obejścia prawa podatkowego dekodowana może być z samoistnie potraktowanego art. 24b § 1 ordynacji podatkowej? Trzeba też zauważyć, że w toku dyskusji towarzyszących zakresowi zastosowania klauzuli obejścia prawa podatkowego formułowano także stanowisko odnoszące to pojęcie również do treści art. 24a § 1 ordynacji podatkowej. Taki wniosek płynie np. z analizy odpowiedzi Ministra Finansów na interpelację poselską w sprawie obejścia przepisów prawa podatkowego (zob. odpowiedź na interpelację z 18 czerwca 2003 r., nr SPS-0202-3999/03). W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, powyższe niejednoznaczności i wątpliwości powodują w konsekwencji, że rozważania dotyczące problemu konstytucyjności zaskarżonego przepisu zasadnie jest prowadzić wyłącznie na płaszczyźnie ściśle normatywnej (dogmatycznej). Po pierwsze, trudno bowiem przyjąć, że przedmiotem oceny winna być sama instytucja „obejścia prawa podatkowego”, skoro nie jest przesądzone, z jakich elementów normatywnych jest ona *de lege lata* konstruowana. Po drugie, podkreślić należy, że w zakresie kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie mieści się ocena zasadności posługiwania się przez ustawodawcę określoną koncepcją prawną reagowania na zmieniające się zjawiska życia gospodarczego (finansowego). Kontrola art. 24b § 1 ordynacji podatkowej nie może więc sprowadzać się do stwierdzenia zgodności z Konstytucją samej koncepcji „ogólnej normy obejścia prawa podatkowej”, jako takiej. Jej przedmiotem może być tylko ocena konkretnych rozwiązań zawartych w ordynacji podatkowej, a stanowiących wyraz przyjętego przez prawodawcę sposobu kwalifikowania określonych zachowań podatników.

1.3. Brak normy o charakterze ogólnym, odnoszącej się do zjawiska obejścia prawa podatkowego wskazywany był zarówno w dotychczasowym orzecznictwie sądowym, jak i w doktrynie prawa finansowego. W związku z tym w okresie poprzedzającym ustanowienie kwestionowanej regulacji zarysowały się w orzeczeniach Sądu Najwyższego, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego dwa stanowiska. Jedno, akceptujące zasadność i dopuszczalność odwoływania się przez organy podatkowe do cywilistycznej koncepcji obejścia prawa (art. 58 k.c.), wykorzystywanej do oceny stanów faktycznych normowanych kwestionowanym przepisem ordynacji podatkowej. Najbardziej reprezentatywny może być w tym względzie pogląd następujący: „organ podatkowy ma prawo ocenić dla celów podatkowych, czy czynność prawna jest ważna w świetle art. 58 k.c. i w konsekwencji skuteczna” (zob. wyrok NSA z 23 stycznia 1998 r., sygn. akt I SA/Łd 1054/97, niepubl.). Stanowisko powyższe poszukiwało więc w instytucji prawa cywilnego metody zapobiegania działaniom podatników, którzy wykorzystując legalne czynności cywilnoprawne, usiłowali zmienić na swoją korzyść ich kwalifikację podatkową. Odwołanie się do unormowania art. 58 k.c. służyć miało w głównej mierze wypełnieniu możliwych luk, jakie pojawiają się w unormowaniach podatkowych, bez konieczności konstruowania specjalnej – wykorzystywanej wyłącznie na użytek prawa finansowego – ogólnej normy obejścia prawa podatkowego. Stanowisko drugie, było zdecydowanie przeciwne uznaniu dopuszczalności zastosowania art. 58 k.c. na gruncie prawa podatkowego. Argumentem za takim poglądem była choćby następująca teza:

„przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa” (zob. wyrok NSA z 29 maja 2002 r., sygn. akt III SA 2602/00, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 2003 r., z. 1, poz. 3). Niemożność wykorzystania uregulowań cywilnoprawnych, przy jednoczesnym braku „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”, skutkuje więc stwierdzeniem luki w sytuacjach, w których podatnik, dokonując legalnej czynności prawnej wywołuje skutek w postaci pomniejszenia swojego obowiązku podatkowego. Przeciwnostawność prezentowanych stanowisk, znajdująca wyraz w całym szeregu orzeczeń sądowych świadczyć może o swoistym „borykaniu się” organów podatkowych z problemem wykorzystywania przez podatników rozmaitych konstrukcji cywilnoprawnych (umownych, ale również jednostronnych czynności prawnych), nastawionych wyłącznie na osiągnięcie określonych skutków prawnych w sferze prawa podatkowego. Wskazywane wyżej rozbieżności w orzecznictwie sądowym dowodnie świadczyły więc o braku jednolitego stanowiska co do dopuszczalności posługiwania się koncepcją „obejścia prawa podatkowego”. Również w literaturze przedmiotu podkreślano brak wystarczających podstaw prawnych, jak i niedookreśloną treść normatywną takiej koncepcji (zob. B. Brzeziński, *Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego*, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego z 2004 r., z. 1, s. 7). Przesądzający (w sposób negatywny) losy orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego wydaje się w tym kontekście wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie powiększonym z 24 listopada 2003 r. (sygn. akt FSA 3/03), w którym Sąd jednoznacznie podkreślił, iż dokonana przez ustawodawcę nowelizacja ordynacji podatkowej, wprowadzająca do treści tej ustawy zaskarżony w niniejszym postępowaniu przepis potwierdza, że przed datą jej wejścia w życie praktyka taka (a więc „pomijanie” podatkowych skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym) była pozbawiona podstaw normatywnych.

Problem adekwatnego podejścia organów podatkowych do oceny tego rodzaju skutków nabiera dodatkowego ciężaru gatunkowego w związku z koniecznością harmonizowania prawa polskiego z regulacjami wynikającymi z aktów prawa wspólnotowego, przy uwzględnieniu kierunku ich wykładni przyjmowanego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Tytułem przykładu wskazać tu można na specyfikę tych regulacji w zakresie podatków obrotowych, której jednym z przejawów jest całkowite oderwanie kwalifikacji prawnopodatkowej (na gruncie VAT) określonych czynności od oceny ich ważności i skuteczności na gruncie prawa cywilnego. Świadczyć o tym może choćby analiza orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości formułowanego w związku z postanowieniami VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC).

Rozwiązaniem powyższych problemów miał być art. 24b ordynacji podatkowej, ustanawiający (przynajmniej w intencji autorów) ogólną normę obejścia prawa podatkowego. Uwzględniając cytowaną na wstępie treść zaskarżonego art. 24b § 1 ordynacji podatkowej, jak również wskazywane rozbieżności odnośnie adekwatnego odniesienia pojęcia „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego” do obowiązujących uregulowań, stwierdzić można, iż przepis ten wyraża szczególną normę kompetencyjną, dającą organom podatkowym podstawę prawną do dokonywania oceny okoliczności faktycznych z punktu widzenia konsekwencji prawno-podatkowych. Uwzględnienie daleko idących rozbieżności odnośnie teoretyczno-prawnego charakteru norm cywilnoprawnych i podatkowych powoduje, że konstytucyjnoprawna ocena zakwestionowanego przepisu nie wydaje się zależna od przesądzenia racji zwolenników

jednego z dwóch prezentowanych wyżej stanowisk. Ocena ta tym samym nie jest bezpośrednio determinowana koniecznością opowiedzenia się w kwestii jeszcze bardziej ogólnej, a mianowicie rozstrzygnięcia problemu autonomii prawa podatkowego. Trzeba bowiem uznać, że nawet jeśli są argumenty przemawiające za zasadnością wprowadzenia – formalnie odrębnej od występującej w prawie cywilnym – konstrukcji obejścia prawa podatkowego, to za nadaniem jej wyraźnie odmiennego charakteru i treści winny przemawiać jakieś szczególne względy, związane ze specyfiką prawa podatkowego, na pewno zaś, konstrukcja ta nie może wzbudzać zastrzeżeń natury konstytucyjnoprawnej. Jeśli więc nawet za częściowo dopuszczalny zabieg metodologiczny uzna się odwołanie do cech charakterystycznych konstrukcji obejścia prawa wprowadzonej w art. 58 k.c., to mimo wszystko odniesienie takie nie może polegać na potraktowaniu unormowań kodeksu cywilnego jako wzorca dla oceny kwestionowanych przepisów, w takim znaczeniu jak to przyjmuje w swoim postępowaniu Trybunał Konstytucyjny. Chodzi bardziej o wykazanie, na ile instytucja prawa podatkowego odchodzi od modelu obowiązującego w prawie cywilnym, czym to odejście jest uzasadnione, i czy wreszcie (i to jest kryterium najważniejsze) odejście to wytrzymuje krytykę w świetle wartości, dla których znaleźć można umocowanie w przepisach rangi konstytucyjnej.

1.4. W literaturze przedmiotu przyjmuje się, że elementami charakterystycznymi dla cywilnoprawnej konstrukcji obejścia prawa są: (1) istnienie wyraźnej normy prawnej zakazującej osiągnięcia określonego celu; (2) dokonanie czynności prawnej prowadzącej do osiągnięcia takiego celu zakazanego przez normę prawną o charakterze *iuris cogentis*; (3) ustalenie, że sama dokonana czynność prawna jest zgodna z prawem. Autorzy opowiadający się za takim rozumieniem konstrukcji obejścia prawa podkreślają, że najważniejszym jej elementem jest ustalenie obowiązywania normy prawnej zakazującej osiągnięcia określonego celu i stwierdzenie, czy czynność prawna właśnie do takiego celu prowadzi. Rozwiązanie przyjęte w art. 24b § 1 ordynacji podatkowej odbiega od wskazanej wyżej konstrukcji cywilnoprawnej przede wszystkim z uwagi na to, że nie można wskazać w nim pierwszego z wyliczonych wyżej elementów. Brak bowiem *de lege lata* normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia (uniknięcia) opodatkowania. Podejmowane przez podatnika czynności pozostają zatem ważne nie tylko z punktu widzenia prawa cywilnego, ale w szerszym wymiarze stwierdzić można ich legalność o charakterze systemowym, wobec braku normy prawnej zakazującej ich dokonywania. Przy dokonywaniu ich oceny prawnej nie jest więc możliwe odwoływanie się do treści art. 58 kodeksu cywilnego. Sytuacje regulowane art. 24b § 1 ordynacji podatkowej pozostają bowiem zgodne z prawem, nie można wobec nich formułować zarzutu naruszenia jakiegokolwiek normy o charakterze *iuris cogentis*. W tym też dostrzegać należy zasadniczą różnicę w zakresie unormowania obydwu porównywanych przepisów. Trzeba przy tym podkreślić konieczność jednoznacznego rozgraniczenia dwojakiego rodzaju sytuacji. Jeden rodzaj, to sytuacje, które opatrzyć można mianem „unikania opodatkowania”, drugi zaś, to sytuacje mieszczące się w kategorii „uchylania się od opodatkowania”. Nie podejmując w tym miejscu (zbędnych dla zasadniczego toku rozumowania) rozważań na temat rozbieżności definicyjnych prezentowanych w tym zakresie w doktrynie prawa podatkowego, przyjąć można, że o ile z unikaniem opodatkowania mamy do czynienia w przypadku podjęcia przez podatnika czynności prawnej zgodnej z prawem, o tyle uchylanie się od opodatkowania mieści w sobie element nielegalności, wiążący się z naruszeniem obowiązujących norm prawnych. Tym samym tylko w przypadku unikania opodatkowania rozważać można problem wyznaczania przez prawodawcę granic swobody podatnika w podejmowaniu tego rodzaju – podkreślić należy raz jeszcze – legalnych działań.

1.5. Konstruując konstytucyjny wzorzec dla kontroli zaskarżonego przepisu ordynacji podatkowej, wnioskodawcy odwołują się do – wywodzonej z art. 2 Konstytucji – zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (wraz z jej normatywnymi konsekwencjami), jak również do zasady wolności działalności gospodarczej, statutowanej w art. 22 Konstytucji. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, uzasadnione jest w pierwszym rzędzie zweryfikowanie kwestionowanej regulacji w świetle kryteriów wynikających z art. 2 Konstytucji. Z treści uzasadnienia wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, iż jego autorzy na pierwszy plan wysuwają konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę adresatom unormowań prawnopodatkowych maksymalnej przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy skarbowe. Już w tym miejscu stwierdzić należy, iż powyższe stanowisko wnioskodawców znajduje pełne odzwierciedlenie w dotychczasowym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego. Konsekwentnie prezentowany jest w nim pogląd, iż z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. „Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. (...) Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. Naruszeniem Konstytucji jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań” (wyrok z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448). Z zasady określoności wynika, że „każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów”. Trybunał podkreślał też wielokrotnie, że „dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego” (tamże; zob. też inne orzeczenia: uchwała z 16 stycznia 1996 r., W. 12/94, OTK ZU nr 1/1996, poz. 4; wyroki z: 10 października 1998 r., K. 39/97, OTK ZU nr 5/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, z 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU nr 6A/2002, poz. 83).

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, na gruncie obowiązującej Konstytucji nakaz precyzyjnego wyznaczenia dopuszczalnego zakresu ingerencji w prawa jednostki, jak i trybu, w jakim podmiot ograniczony może bronić się przed nieuzasadnionym naruszeniem jego praw znajduje zakotwiczenie także w innych jej przepisach. W odniesieniu do sfery

praw związanych z ponoszeniem ciężarów publicznoprawnych (podatkowych), na plan pierwszy wysuwa się tutaj unormowanie art. 217 Konstytucji. Przepis ten stanowi fundament finansowego ustroju państwa, przede wszystkim w tym jego wymiarze, który wiąże się właśnie z respektowaniem konstytucyjnych uprawnień jednostki. Wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych konkretyzuje w tej sferze życia gospodarczego zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Owa określoność nabiera ogromnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władczym działaniem organów władzy publicznej (por. cyt. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30). Prawidłowe sprecyzowanie przez ustawodawcę wszystkich powinności podatnika, wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań, relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publicznoprawnych, stanowić ma nie tylko konieczny przejaw respektowania wymogów zasady zaufania do państwa i prawa, ale również wyraz przestrzegania zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach i na podstawie prawa. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, nie może budzić wątpliwości także pogląd, iż jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) jest norma zakazująca sankcjonowania (tu w znaczeniu przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów, które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub przynajmniej dozwolonymi). Jeśli więc adresat dokonuje czynności prawnych zgodnych z prawem, zaś ich cel nie jest przez prawo zakazany, to tym samym trudno uznać za prawidłowe i właściwe takie ich kwalifikowanie, które osiągnięty cel (także podatkowy) traktuje na równi z celami zakazanymi. Trzeba w związku z tym jeszcze raz podkreślić, że brak jest w systemie prawa podatkowego normy prawnej, która zakazywałaby niższego opodatkowania (oczywiście, jeżeli podatnik dochodzi do takiego celu przy zastosowaniu legalnych środków działania). Analiza treści stanowiska Ministra Finansów wydaje się świadczyć o tym, iż ten uczestnik postępowania stara się respektować powyższe uwarunkowanie, jednakże odwołując się do treści przepisów ordynacji podatkowej błędnie je interpretuje. Na s. 6 swojego stanowiska (3 akapit) podkreśla bowiem wyraźnie: „obejściem prawa nie jest samo w sobie dokonanie czynności przynoszącej wyłącznie korzyści podatkowe”. Jest nim – zdaniem Ministra – dokonanie czynności prawnej w sposób nieodpowiedni dla osiągniętego celu gospodarczego (§2 art. 24b ordynacji podatkowej). Argument powyższy jest jednak nieprawdziwy wobec brzmienia zakwestionowanego przepisu. Zgodnie bowiem z § 1 art. 24b kwestionowanej ustawy „obejściem prawa podatkowego” staje się właśnie samo już dokonanie (legalnej) czynności prawnej, która przynosi wyłącznie korzyści podatkowe. Dla takiego zakwalifikowania tej czynności wcale nie jest konieczne wykazanie przez organy podatkowe „nieodpowiedniości danej czynności prawnej”, o którym mowa w § 2 art. 24b ordynacji podatkowej. Należy przy tym zauważyć, że stanowisko Ministra Finansów przedstawione Trybunałowi Konstytucyjnemu odbiega w swojej treści od interpretacji kwestionowanych przepisów prezentowanej przez ten sam organ w powoływanej już odpowiedzi na interpelację poselską. Dokonana w niej wykładnia przesłanek zastosowania ogólnej normy obejścia prawa podatkowego odwołuje się już wyłącznie do treści art. 24b § 1 ordynacji podatkowej.

1.6. Oceniając zakwestionowaną we wniosku regulację w świetle wskazywanych wyżej wymogów wynikających z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji, a dotyczących należytej określoności stanowionych przez ustawodawcę przepisów, stwierdzić należy, iż nie może ona być uznana za spełniającą standardy konstytucyjne. Zasadnicze zastrzeżenia budzi sposób ujęcia, zawartych w art. 24b § 1 ordynacji podatkowej, przesłanek legitymujących organy podatkowe do odmowy uwzględnienia skutków podatkowych określonych czynności prawnych. Zarówno w stanowisku Ministra Finansów, jak i Prokuratora Generalnego jednoznacznie stwierdza się, że kwestionowany przepis konstruuje rodzaj klauzuli generalnej. Nie można jednak zgodzić się z prezentowaną przez tych uczestników postępowania oceną owej klauzuli, zwłaszcza w świetle wypowiedzi orzeczniczych Trybunału Konstytucyjnego, w których wskazywano już na kryteria dopuszczalności posługiwania się tego rodzaju klauzulami. Kryteria te funkcjonalnie związane są z dążeniem do osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie danego przepisu.

Trybunał Konstytucyjny podkreślał w związku z tym, że zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można w trzech czynnikach. Po pierwsze, gdy przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi. Im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie. Po drugie, wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). Po trzecie wreszcie, konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów. Odnosząc powyższe zastrzeżenia do treści art. 24b § 1 ordynacji podatkowej stwierdzić trzeba, że z tego punktu widzenia analizowana regulacja budzi zasadnicze wątpliwości i zastrzeżenia. Zwroty w rodzaju: „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania” zdecydowanie nie pozwalają na przyjęcie, że „ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ścisła” oraz, że „z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnienia prawotwórczego organów stosujących”. Warto przy tej okazji zauważyć, że wspomniane już zastrzeżenie, aby przepis operujący zwrotami niedookreślonymi nie stał się przedmiotem prawotwórczej działalności organów stosujących prawo sformułował Trybunał Konstytucyjny przede wszystkim w odniesieniu do unormowań stosowanych przez sądy (tak w orzeczeniu Trybunału Konstytucyjnego z 17 października 2000 r., SK 5/99, OTK ZU nr 7/2000, poz. 254). W badanym przypadku trzeba podkreślić, że w pierwszej kolejności do takiej – w dużej mierze dowolnej – interpretacji uprawnione zostają nie sądy, ale organy administracji, co nawet wobec dokonanej rozbudowy sądowej kontroli ich działalności nie umniejsza negatywnego wydźwięku ustanowionej konstrukcji. Należy także podkreślić, że poważne wątpliwości nasuwa już samo językowe wyrażenie przesłanek warunkujących uznanie, że w danej sytuacji doszło do obejścia prawa podatkowego. Przepis mówi bowiem m.in. o innych istotnych korzyściach, niż korzyści wynikające z obniżenia (...), zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu. Oznacza to w konsekwencji, iż czynność prawna podatnika przynieść winna – zdaniem ustawodawcy – nie tylko korzyści w postaci obniżenia, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu, i nie tylko także korzyści wynikające z tych poprzednich, ale jeszcze jakieś dalsze – bliżej nieokreślone istotne korzyści, które w ogóle nie wiążą się już ze skutkami podatkowymi. Nawet jednak wykazanie innej korzyści (niż wyżej wskazane) nadal naraża podatnika na zarzut, iż nie jest to korzyść w ocenie organu podatkowego istotna, tylko taka zaś uwalnia z

zastosowania mechanizmu zaskarżonego przepisu ordynacji podatkowej. Jest to zdecydowanie zbyt daleko idąca przesłanka, utrudniająca podatnikowi obronę przed zarzutem obejścia prawa podatkowego, a nawet mogąca taką obronę uniemożliwić. Na tle ustawowego zwrotu „inne istotne korzyści” rodzą się zresztą także dalsze wątpliwości interpretacyjne. Nasuwa się pytanie, o jakiego rodzaju korzyści może tutaj chodzić? Jeśli nie tylko prawne bądź ekonomiczne, to czy w ogóle jest możliwa ich ocena przez podmiot „zewnętrzny” wobec stron danej czynności prawnej? Jaki przyjąć „czasowy układ odniesienia” dla oceny osiągnięcia przez podatnika owych „innych istotnych korzyści”? Jak to wskazuje się w literaturze, nie zawsze to, co wydaje się korzyścią na początku prowadzonej przez podatnika działalności musi być nią w jej trakcie, lub nawet po jej zakończeniu. W przypadku czynności dwu- i wielostronnych nasuwa się kolejna wątpliwość co do podmiotowej strony owych korzyści, czy muszą być one aktualne i adekwatne dla wszystkich stron czynności? Rodzi to w konsekwencji ponownie dylemat dotyczący nie tylko obiektywnego, ale również subiektywnego spojrzenia na ocenę skutków dokonywanych czynności. Powyższe wątpliwości wydają się bowiem nieodparcie ciążyć w stronę subiektywną, a to dyskwalifikuje analizowaną regulację w świetle wskazywanych wyżej kryteriów.

1.7. Kwestionowana regulacja art. 24b § 1 ordynacji podatkowej nasuwa ponadto jeszcze jedną bardzo poważną wątpliwość. Niezależnie od przyjmowanych definicji pojęcia obejścia prawa podatkowego, podkreśla się w nich konieczność jasnego określenia, jaka będzie treść rozstrzygnięcia organu orzekającego, który odmawia uznania konsekwencji prawno-podatkowych określonej czynności prawnej podatnika. Sprawa wydaje się (aczkolwiek też nie do końca) prostsza w sytuacji stosowania normy prawnej wyrażonej w art. 24b § 2 ordynacji podatkowej. Jeżeli podatnik osiąga zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna, to organ winien wywieść skutki podatkowe z tej właśnie innej czynności. Natomiast w przypadku opisanym w § 1 art. 24b ordynacji podatkowej (konsekwentnie przyjąć bowiem trzeba, że wyraża on odrębną normę prawną, mającą zastosowanie do innego typu sytuacji aniżeli te, opisane w §2 tego artykułu) ustawodawca pozostawił organowi orzekającemu właściwie pełną swobodę przy określaniu treści decyzji wydawanej w przypadku stwierdzenia, że dana czynność wywołała wyłącznie skutki podatkowe. Nie wiadomo więc, na jakie konsekwencje prawno-podatkowe naraża się podatnik, dokonujący czynności zakwestionowanej na podstawie art. 24b § 1 ordynacji podatkowej. Nawet bowiem wśród zwolenników wprowadzenia ogólnej normy obejścia prawa podatkowego podkreśla się, że sprecyzowanie przez ustawodawcę treści decyzji wydanej na jej podstawie stanowi konieczny element dyspozycji takiej normy. Kwestionowana regulacja powyższego elementu nie zawiera. Nie można przyjąć, że organ zastosuje w tej mierze art. 24b § 2 ordynacji podatkowej, albowiem reguluje on odmienną sytuację faktyczną. Gdyby rzeczywiście – jak wynika ze stanowiska Ministra Finansów – stosując art. 24b § 1 ordynacji podatkowej należało zawsze odwoływać się do treści art. 24b § 2 tej ustawy, to wówczas unormowanie § 1 stanowiłoby swoiste *superfluum* ustawowe, co przy założeniu „racjonalności ustawodawcy” nie jest konkluzją do zaaprobowania. Należy także podkreślić, że ustawodawca nie dookreślił – również bardzo istotnego z punktu widzenia materii podejmowanego rozstrzygnięcia – zagadnienia skutków podejmowanych decyzji podatkowych. W szczególności nie wiadomo, czy wydawane na podstawie art. 24b § 1 ordynacji podatkowej orzeczenia będą miały charakter deklaratoryjny, czy też konstytutywny (zwracał na to uwagę w swojej książce M. Kalinowski, *Granice legalności unikania opodatkowania w polskim prawie podatkowym*, Toruń 2001 r.). Tak więc norma art. 24b § 1 ordynacji podatkowej, zawiera bardzo istotne braki w treści swojej dyspozycji,

dające podstawy dla uznaniowości i nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jej podstawie. Nagromadzenie tak wielu wątpliwości i niejasności interpretacyjnych zawartych w przepisie dającym podstawę organom władzy publicznej do daleko idącej ingerencji w sferę praw podatnika nie może zasługiwać na aprobatę w świetle wymagań konstytucyjnych. Nie sposób też przyjąć, iż zasadniczą metodą „doprecyzowania” pojęć budujących instytucję obejścia prawa podatkowego będzie rozwijające się orzecznictwo sądowno-administracyjne.

1.8. W stanowisku Prokuratora Generalnego akcentuje się znaczenie art. 84 Konstytucji dla (pozytywnej) oceny konstytucyjności kwestionowanego przepisu ordynacji podatkowej. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego stanowisko powyższe nie jest jednak uzasadnione. W szczególności, nie ma podstaw do traktowania regulacji art. 24b § 1 tej ustawy jako swoistej gwarancji przestrzegania obowiązku ustanowionego w tym przepisie Konstytucji. Jak to już podkreślano, zaskarżony przepis daje podstawę do ingerencji organów podatkowych w sferę praw podatnika, w szczególności zaś w wolność korzystania z różnych metod optymalizacji podatkowej. Wykładnia konstytucyjnego obowiązku ponoszenia podatków określonych w ustawie, nie może prowadzić do stwierdzenia, iż w jego zakresie mieści się norma prawna nakazująca podatnikowi uiszczanie podatku w maksymalnej – określonej w ustawie – wysokości. Tylko zaś względem tego rodzaju normy prawnej możnaby doszukiwać się gwarancyjnego oddziaływania art. 24b § 1 ordynacji podatkowej. Konstytucyjnoprawny status podatnika, kształtującego swoją sytuację przez podejmowanie legalnych działań zmierzających do uniknięcia opodatkowania, wyznaczany jest przede wszystkim treścią art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji i wynikającym z tych przepisów wymogiem należytej określoności ustawowo określonych elementów zobowiązania podatkowego. Nie ma natomiast żadnych podstaw do przyjmowania zasady, w myśl której podatnik winien zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej korzystny z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa.

1.9. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, negatywnej oceny unormowań materialnych, kształtujących przesłanki decyzji organów podatkowych, podejmowanych na podstawie art. 24b § 1 ordynacji podatkowej nie mogą podważyć również – wskazywane przez uczestników postępowania – argumenty procesowe, związane z ciężarem dowodu leżącym po stronie organów podatkowych, koniecznością prawidłowego uzasadniania podejmowanego rozstrzygnięcia, czy też wstrzymaniem wykonalności wydanych decyzji. Konstytucyjnoprawna kwalifikacja zaskarżonego przepisu zdeterminowana jest w pierwszym rzędzie wadliwym, bo niedookreślonym i nieprecyzyjnym, ujęciem elementów materialnych, które nie gwarantują minimalnej choćby przewidywalności treści podejmowanego przez organ podatkowy rozstrzygnięcia. Ochrona, jaką tworzą unormowania proceduralne nie jest w stanie w wystarczającym stopniu sanować powyższych mankamentów materialno-prawnych.

Należy podkreślić, iż nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”. Każda taka reakcja respektować jednak winna konieczne wymogi konstytucyjne, związane z poszanowaniem praw i wolności podatników. Wszystkie wskazane powyżej okoliczności jednoznacznie przemawiają natomiast na rzecz uznania, że zaskarżony art. 24b § 1 ordynacji podatkowej narusza podstawowe elementy kształtujące treść zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji), w

tak newralgicznej dziedzinie stosunków społecznych, jaką stanowi sfera obowiązków podatkowych obywateli.

1.10. Uzasadnienie powyższej kwalifikacji art. 24b § 1 ordynacji podatkowej w świetle unormowań konstytucyjnych wymaga jeszcze uzupełnienia odnośnie oceny skutków, jakie wyrok Trybunału Konstytucyjnego może mieć dla dalszego obowiązywania – niezakwestionowanego we wniosku – art. 24b § 2 tej ustawy. Problem ten wiąże się z zawartym w tym przepisie częściowym odesłaniem do regulacji § 1 art. 24b ordynacji podatkowej. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, odesłanie to ma jednak w tym wypadku charakter czysto techniczny i służy wyłącznie skróceniu sformułowania przepisu § 2, a nie uzależnieniu stosowania jego dyspozycji od zastosowania normy § 1. Takie odesłanie nie przekreśla merytorycznej odrębności obydwu norm. Norma wyrażona w § 2 może być bowiem stosowana także po stwierdzeniu niekonstytucyjności § 1, które spowoduje niemożność stosowania normy wyrażonej w § 1. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, za takim stwierdzeniem przemawiają dwa argumenty. Po pierwsze, zamieszczone w § 2 odesłanie nie odnosi się do całej normy wyrażonej w § 1, ale tylko do jej hipotezy. Podstawą oceny § 1, jako niezgodnego z Konstytucją nie jest treść hipotezy normy wyrażonej w tym przepisie, ale jedynie treść jej dyspozycji. Zatem tak ujęte odesłanie może funkcjonować (zachować moc obowiązującą) mimo uznania § 1 jako niezgodnego z Konstytucją. Po drugie zaś, norma wyrażona w § 2 może skutecznie funkcjonować (być stosowana) nawet bez odesłania do § 1. Jak już wcześniej podkreślano, ma ona charakter ogólny i skutkuje także poza zakresem opisanym w treści przepisu § 1. Co więcej, dopiero po pominięciu tego odesłania (pozornie zacieśniającego zakres zastosowania wyrażonej w tym przepisie normy), norma ta nabiera właściwego sensu i znaczenia. W istocie rzeczy bowiem, skutkiem stwierdzenia przez Trybunał Konstytucyjnego niekonstytucyjności art. 24b § 1 ordynacji podatkowej będzie konieczność pominięcia (w przypadku jego stosowania) tylko tych słów zawartych w treści § 2, za pomocą których ustawodawca odsyła do normy wyrażonej w zaskarżonym przepisie. Oznacza to, że norma dekodowana z art. 24b § 2 ordynacji podatkowej „odzyskuje” taki zakres zastosowania, który wynika z literalnego jej brzmienia, nie uwzględniającego już odesłania do hipotezy wynikającej z art. 24b § 1 tej ustawy.

1.11. Przechodząc do zarzutu niezgodności art. 24b § 1 ordynacji podatkowej z art. 22 Konstytucji Trybunał zauważa, że stwierdzenie niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 2 w zw. z art. 217 Konstytucji powoduje, iż ocena argumentów podniesionych przez wnioskodawców na poparcie zarzutu naruszenia przez kwestionowany przepis art. 22 Konstytucji jest zbędna. Trybunał Konstytucyjny podtrzymuje stanowisko, zgodnie z którym „...nie istnieje żadna gradacja niekonstytucyjności przepisów, a liczba wzorców, z którymi dana norma prawna jest niezgodna, nie przesądza o różnorodności skutków prawnych. Z drugiej strony, orzeczenie o zgodności normy z innymi wzorcami konstytucyjnymi pozostaje bez wpływu na zasadniczy skutek orzeczenia o niekonstytucyjności przepisu (niezależnie od liczby wzorców kontroli), którym jest usunięcie tego przepisu z porządku prawnego..” (por. wyrok pełnego składu TK z 21 marca 2001 r., K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, s. 314, oraz wyrok z 26 czerwca 2001 r., U 6/00, OTK ZU nr 5/2001, s. 691). Z tego względu Trybunał pominął w dalszych rozważaniach kwestię niezgodności art. 24b § 1 z konstytucyjną zasadą wolności działalności gospodarczej.

2.1. Zaskarżony przepis art. 14 § 2 ordynacji podatkowej ma następującą treść: „Interpretacjami, o których mowa w § 1 pkt 2, są interpretacje kierowane do organów

podatkowych i organów kontroli skarbowej dotyczące problemów prawa podatkowego, z zastrzeżeniem § 4. Interpretacje są zamieszczane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów oraz wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej”. Dla odtworzenia pełnej treści normatywnej tego przepisu konieczne jest też przytoczenie art. 14 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej, zgodnie z którym „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”. Z kolei § 4 art. 14 ordynacji podatkowej przewiduje, iż „Minister właściwy do spraw finansów publicznych nie dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników lub inkasentów”. Z punktu widzenia konsekwencji stosowania instytucji, o której mowa w zaskarżonym przepisie istotne znaczenie ma również uregulowanie art. 14 § 3 ordynacji podatkowej. Zgodnie z nim, zastosowanie się przez podatnika, płatnika lub inkasenta do interpretacji prawa podatkowego, o której mowa w § 2 nie może im szkodzić, jednakże nie zwalnia ich z obowiązku zapłaty podatku. W takim przypadku jednak ustawodawca – w zakresie wynikającym z zastosowania się do interpretacji – zakazuje wszczynania postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, postępowania wszczęte w tych sprawach nakazuje umorzyć, zakazuje naliczania odsetek za zwłokę i ustalania dodatkowego zobowiązania w rozumieniu przepisów o podatku VAT. Ponadto, w myśl tego przepisu, zastosowanie się do interpretacji prawa podatkowego może stanowić przesłankę do umorzenia zaległości podatkowych, jeżeli zaległości te powstały na skutek zastosowania się do takiej interpretacji.

2.2. Sformułowane we wniosku Prezesa NSA i RPO zarzuty koncentrują zakres kontroli konstytucyjności zaskarżonego przepisu na problemie jego zgodności z art. 78 oraz art. 93 ust. 2 Konstytucji. Ocena powyższa wiąże się przede wszystkim z tym elementem regulacji art. 14 § 2 ordynacji podatkowej, który dotyczy określenia charakteru prawnego i skutków interpretacji ustalonej przez Ministra Finansów. Zgodnie z wolą ustawodawcy interpretacje te wiążą adresatów, którymi są organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Już w tym miejscu zauważyć należy, że nie do końca jasny jest w świetle zaskarżonej regulacji przedmiot interpretacji dokonywanej przez Ministra Finansów. Wprawdzie bowiem w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej ustawodawca nawiązuje do pojęcia interpretacji, o którym wspomina § 1 pkt 2, w nim zaś mowa jest o „interpretacji prawa podatkowego”, jednakże literalna wykładnia § 2 wskazuje, że przedmiotem interpretacji mogą być „problemy prawa podatkowego”. Nie do końca jasna staje się więc relacja między pojęciami „prawo podatkowe” i „problemy prawa podatkowego”. O ile interpretacja „prawa podatkowego” winna mieć za przedmiot wyłącznie treść ustanowionych przepisów i dekodowanie z nich określonych norm prawnych, o tyle interpretacja „problemów prawa podatkowego” wydaje się mieć zakres szerszy, mieszcząc w sobie nie tylko to, co związane jest z procesem dekodowania prawidłowej treści norm prawnych, ale również z określaniem innych elementów procesu ich stosowania. W pewnym sensie można by przyrównać przedmiot takiej interpretacji do pojęcia „zagadnienia prawnego”, o którym mowa w przepisach ustawy z dnia 23 listopada 2002 r. o Sądzie Najwyższym (Dz. U. Nr 240, poz. 2052). Zwrócić przy tym trzeba uwagę, że w ustawie tej problem wykładni odnoszony jest do innej formy uchwał Sądu Najwyższego, mianowicie rozstrzygania „rozbieżności w wykładni prawa”. Stosując więc – w pewnym przybliżeniu – analogię *iuris*, możnaby przyjąć, że interpretacje dotyczące problemów prawa podatkowego mieszczą w swoim zakresie coś więcej, aniżeli tylko dokonywanie wykładni przepisów prawa podatkowego, w sytuacji zaobserwowania

rozbieżności odnośnie ich rozumienia przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Dla pełnego zrozumienia skutków interpretacji dokonywanych przez Ministra Finansów istotne jest również uwzględnienie treści cyt. wyżej art. 14 § 4 ordynacji podatkowej. Wyłączenie dopuszczalności dokonywania tego rodzaju interpretacji w sprawach indywidualnych oznacza bowiem, że winny one mieć wyłącznie charakter abstrakcyjno-generalny, a więc dotyczyć całych kategorii stosunków prawnych. Uwzględnienie ponadto okoliczności, iż podmiotowo wiązać mają wszystkie organy podatkowe i organy kontroli skarbowej prowadzi do wniosku, że przyjmują one postać interpretacji o rozszerzonym zakresie obowiązywania. Odwołując się do ustaleń teoretyczno-prawnych przypisać im można walor wykładni legalnej delegowanej, wiążącej w sposób ograniczony, a więc mającej – przynajmniej z formalnego punktu widzenia – moc wiążącą dla organów państwowych określonego pionu (zob. A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s. 200).

2.3. Odnosząc się do problemu niezgodności kwestionowanego przepisu ordynacji podatkowej z art. 78 Konstytucji, stwierdzić należy na wstępie, iż wskazany przepis konstytucyjny statuuje prawo każdej ze stron do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Zgodnie z poglądem wyrażonym w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, „w art. 78 Konstytucji ustrojodawca posłużył się ogólnym sformułowaniem „zaskarżenie”, nie precyzując zarazem charakteru i właściwości środków prawnych służących urzeczywistnieniu tego prawa. Ogólne ujęcie „zaskarżenia” pozwoliło na objęcie zakresem tego pojęcia rozmaitych, niekiedy specyficznych środków prawnych, których wspólną cechą jest umożliwienie stronie uruchomienia weryfikacji podjętego w pierwszej instancji orzeczenia bądź decyzji (zob. wyrok TK z 16 listopada 1999 r., sygn. SK 11/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 158). Ponadto, zdaniem Trybunału Konstytucyjnego „z art. 78 zd. 1 Konstytucji można wywieść skierowany do prawodawcy postulat takiego kształtowania procedury, aby w miarę możliwości przewidziane w niej było prawo wniesienia przez stronę środka zaskarżenia. Omawiany przepis ma charakter ogólny i zamieszczony został w rozdziale drugim Konstytucji, poświęconym wolnościom, prawom i obowiązkom człowieka i obywatela, w części normującej środki ochrony wolności i praw. Jak wynika z jego brzmienia ma on zastosowanie zarówno do postępowania sądowego, jak i administracyjnego” (wyrok TK z 3 lipca 2002 r., sygn. SK 31/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 49). Z kolei w innym orzeczeniu Trybunał Konstytucyjny podkreślił, iż możliwość uruchomienia weryfikacji orzeczenia podjętego w pierwszej instancji jest istotą prawa do zaskarżenia, wyrażonego w art. 78 Konstytucji. Nakłada ono na ustawodawcę obowiązek nie tylko formalnego uprawnienia strony do wniesienia środka zaskarżenia od orzeczenia lub decyzji wydanych w I instancji, ale także stworzenia gwarancji prawnych zabezpieczających skuteczność tego środka, w tym sensie, że powinien on umożliwić organowi II instancji merytoryczną ocenę prawidłowości rozstrzygniętej sprawy. Art. 78 Konstytucji stanowi bowiem także gwarancję obiektywnej i realnej kontroli instancyjnej, której celem jest zapobieganie pomyłkom i arbitralności w pierwszej instancji (zob. wyrok TK z 12 czerwca 2002 r., sygn. P 13/01, OTK ZU nr 4/A/2002, poz. 42, s. 564). W doktrynie prawa konstytucyjnego podkreśla się ponadto liczne funkcje spełniane przez gwarancje powtórnego rozpatrzenia sprawy, wśród których wymienia się: przestrzeganie uniwersalności w treści rozstrzygnięć, zapewnienie stronie w sferze jej indywidualnych spraw, ograniczonego współudziału w formułowaniu treści decyzji lub orzeczenia, jak i generalne nakierowanie na sformułowany konstytucyjnie cel przestrzegania prawa (zob. *Konstytucje Rzeczypospolitej oraz komentarz do Konstytucji RP z 1997 r.*, red. J. Boć, Wrocław 1998, s. 141).

2.4. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego kwestionowana regulacja art. 14 § 2 ordynacji podatkowej narusza powyższe aspekty prawa wyrażonego w art. 78 Konstytucji. Nadanie mocy wiążącej abstrakcyjnej interpretacji problemów prawa podatkowego ustalonej przez Ministra Finansów sprawia bowiem, iż gwarancja powtórnego rozpatrzenia sprawy wskutek wniesionego środka zaskarżenia staje się dla strony iluzoryczna i pozorna, samo zaś prawo zaskarżenia nabiera waloru wyłącznie formalnego środka prawnego. Jak to słusznie podkreśla w swoim stanowisku Prokurator Generalny, dokonywanie wykładni prawa będącego podstawą podejmowanego rozstrzygnięcia należy do zasadniczych etapów procesu jego stosowania. Kontrola poprawności wykładni dokonanej przez organ I instancji jest z kolei jednym z najważniejszych elementów merytorycznej kontroli rozstrzygnięcia przeprowadzanej przez organ odwoławczy. Tymczasem związanie wszystkich (a więc zarówno I jak i II instancji) organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją urzędową sprowadza kontrolę instancyjną do działań formalnych, polegających właściwie jedynie na potwierdzeniu prawidłowości zastosowania się przez organ I instancji do wskazań zawartych w interpretacji Ministra Finansów. Należy podkreślić, że nie jest zasadny – formułowany dla obrony zaskarżonego przepisu – argument o abstrakcyjnym charakterze interpretacji ustalanych na podstawie art. 14 § 2 ordynacji podatkowej. W żadnym stopniu nie zmienia to charakteru oddziaływania tej interpretacji na treść rozstrzygnięcia podejmowanego przez organ skarbowy w indywidualnej sprawie podatnika, mieszczącej się w zakresie treściowym ustaleń interpretacyjnych poczynionych przez Ministra Finansów. Oddziaływanie to zasadniczo ogranicza samodzielność organów administracji właściwych do orzekania w sprawach podatkowych, przede wszystkim determinując zakres możliwych działań kontrolnych i weryfikacyjnych podejmowanych przez organ II instancji. Trzeba jeszcze raz podkreślić, iż niezbędnym składnikiem kompetencji decyzyjnych organów orzekających obu instancji jest dokonanie stosownej – z punktu widzenia rozstrzyganej sprawy – wykładni przepisu prawa, mającego stanowić normatywną podstawę takiego orzeczenia. Nadanie mocy wiążącej „odgórnej” wykładni Ministra Finansów pozbawia organy orzekające tego składnika kompetencji. W żadnym wypadku nie można także uznać, że wystarczającym substratem prawa do zaskarżenia, o którym mowa w art. 78 Konstytucji, stać się może sama tylko weryfikacja prawidłowości zastosowania przez organ I instancji przepisu prawa objętego interpretacją Ministra Finansów zgodnie z jej treścią.

Należy zauważyć, że ustrojodawca dopuścił ustanowienie w ustawie wyjątków od zasady zaskarżania orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji (art. 78 zd. 2 Konstytucji). Powyższego zastrzeżenia konstytucji nie można jednak interpretować w ten sposób, aby uznać, iż realizacji prawa do zaskarżenia tych rozstrzygnięć towarzyszyć będzie takie jej ukształtowanie, które nada mu w przeważającej mierze formalny tylko charakter. Związanie organu II instancji interpretacją urzędową, wyznaczającą uprzednio treść rozstrzygnięcia stanowiącego przedmiot zaskarżenia, stawia zaś stronę postępowania w sytuacji, w której pod znakiem zapytania staje celowość korzystania ze środka odwoławczego, wobec związania wszystkich orzekających organów interpretacją Ministra Finansów. Nie jest w związku z tym trafny argument tego uczestnika postępowania podkreślający, iż formalne związanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją ustalaną na podstawie art. 14 § 2 ordynacji podatkowej nie pozbawia strony żadnych uprawnień procesowych, ponadto zaś nie wyklucza nie zastosowania się przez podatnika do takiej interpretacji i późniejszej obrony swojego stanowiska przed sądem administracyjnym. Istotnie, uprawnienie do zaskarżenia decyzji wydanej w I instancji nadal stronie przysługuje, jednakże korzystanie z niego nabiera charakteru wyłącznie formalnego dopełnienia wymogów proceduralnych, warunkujących możliwość wszczęcia sądowej kontroli podjętych rozstrzygnięć administracyjnych. Należy ponadto

zdecydowanie odrzucić taką interpretację treści prawa, o którym mowa w art. 78 Konstytucji, która prowadziłaby do uznania, iż „materialnie równoważnym” korelatem środka odwoławczego od decyzji organu I instancji jest skarga do sądu administracyjnego. Stanowisko takie zapoznaje zasadniczą różnicę odnośnie zakresu i kryteriów kontroli realizowanej w ramach postępowania odwoławczego przez organ podatkowy (kontroli skarbowej) oraz przez sąd administracyjny, jak i wynikającej z niej odmienności podejmowanych przez te organy rozstrzygnięć. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, takie ukształtowanie materialnych przesłanek realizacji prawa, o którym mowa w art. 78 Konstytucji nie ma nic wspólnego ze „sprawiedliwością proceduralną”.

Trybunał Konstytucyjny podziela także zastrzeżenia wnioskodawców (aprobowane również w stanowisku Prokuratora Generalnego) odnośnie braku należytej określoności przesłanek i skutków ustalanej przez Ministra Finansów interpretacji. Na temat nieprecyzyjnie określonego przedmiotu takiej interpretacji była już mowa wyżej. W tym miejscu trzeba wskazać brak doprecyzowania procedury, w jakiej tego rodzaju interpretacje winny być ustalane. W szczególności nie jest przesądzone, czy decyzja o ich wydaniu podejmowana będzie wyłącznie z urzędu, czy też również na wniosek, a jeśli tak, to jakich uprawnionych podmiotów. Nie został także przesądzony problem zakresu czasowego związania interpretacją, a więc sprecyzowania, od kiedy jest wiążąca dla jej adresatów.

2.5. Ocena zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu z art. 93 ust. 2 Konstytucji wymaga uprzedniego przesądzenia kwestii charakteru prawnego instytucji poddanej kontroli Trybunału Konstytucyjnego. Uznanie adekwatności wskazanego wyżej przepisu Konstytucji do przeprowadzenia takiej oceny nieodparcie kieruje rozważania w stronę rozstrzygnięcia problemu zgodności zaskarżonego przepisu z przyjętymi przez ustrojodawcę założeniami systemu źródeł tzw. prawa wewnątrznie obowiązującego. Jedno z podstawowych założeń wynika zaś z treści zd. 2 art. 93 ust. 2 Konstytucji, zgodnie z którym źródła prawa wewnętrznego nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów. Należy podkreślić, że pomimo usytuowania tego przepisu w bezpośrednim następstwie unormowania dotyczącego jednej tylko z form prawa wewnętrznego, tzn. zarządzeń, uznać należy, że wyrażone w nim zastrzeżenie odnosi się do wszelkich form prawotwórstwa o charakterze wewnętrznym (zob. K. Działocha, *Komentarz do art. 93 Konstytucji*, [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, Warszawa 2001, s. 16). Ponadto, użyty w nim termin decyzja winien być rozumiany szeroko, oznacza bowiem każdy indywidualny akt prawny, kształtujący sytuację obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów. Żadna tak rozumiana „decyzja” nie może być wydana na podstawie przepisu prawa o charakterze wewnątrznie obowiązującym (*op.cit.*, s. 17). Rozstrzygnięcia wymagają zatem dwie wątpliwości. Po pierwsze, czy wiążące interpretacje Ministra Finansów, o których mowa w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej mogą być zaliczone do kategorii źródeł prawa wewnątrznie obowiązującego? Po drugie, czy w świetle zakwestionowanego przepisu stanowią one normatywną podstawę do wydawania indywidualnych rozstrzygnięć wobec podmiotów „zewnętrznych”, a więc nie pozostających w relacji organizacyjnego podporządkowania wobec Ministra Finansów?

Rozstrzygając powyższe wątpliwości stwierdzić należy, co następuje. Od początku funkcjonowania instytucji „interpretacji prawa podatkowego” podkreślano, iż „nie może ona być zaliczana ani do kategorii źródeł prawa, ani też uznawana za akt administracyjny wewnętrzny stosowania prawa. Wykładnia urzędowa nie może być też podstawą decyzji podatkowych wobec obywateli ani innych podmiotów prawa. Wykładnia urzędowa pozostaje więc poza systemem źródeł prawa powszechnie obowiązującego, nie mieści się

też w systemie źródeł prawa wewnętrznego, o jakim mowa w art. 93 Konstytucji. Nawet bowiem, jeżeli przyjmuje formę prawną zarządzenia Ministra, nie może być uznana za akt wewnętrzny obowiązujący tylko jednostki organizacyjnie podległe organowi wydającemu, choćby z tego względu, że izby i urzędy skarbowe to nie „jednostki organizacyjnie podległe Ministrowi” w zakresie postępowania podatkowego i czynności sprawdzających. Przede wszystkim jednak wykładnia ta nie może być traktowana tak jak prawo” (zob. T. Dębowska-Romanowska, *Obliczenie podatku a gwarancje praw obywatelskich*, Państwo i Prawo 1998/7, s. 28 i nast.). Tezy powyższe, sformułowane jeszcze pod rządami art. 14 ordynacji podatkowej w jego poprzednim brzmieniu zachowują pełną aktualność także w odniesieniu do zaskarżonego art. 14 § 2 tej ustawy.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, kwestionowana regulacja ordynacji podatkowej, także przy uwzględnieniu jej „normatywnego otoczenia”, nasuwa istotne zastrzeżenia odnośnie dochowania wskazanych wyżej wymogów. Przede wszystkim wątpliwości budzić musi rzeczywisty zakres i charakter jej oddziaływania normatywnego na adresatów przepisów prawnopodatkowych. Już w zaprezentowanym w niniejszej sprawie stanowisku Ministra Finansów jednoznacznie wskazuje się bowiem na „zewnątrzny” walor oddziaływania interpretacji dokonywanych przez ten organ. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego, oddziaływanie to jeszcze bardziej uwidacznia się przy uwzględnieniu treści art. 14 § 3 ordynacji podatkowej. Przepis ten, stanowiąc rozwinięcie gwarancyjnej roli samej instytucji ujednolicania linii orzeczniczej organów podatkowych, świadczy jednoznacznie, iż interpretacje Ministra Finansów są jednym z elementów normatywnej podstawy rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników. Normatywne oddziaływanie treści interpretacji nie ogranicza się jedynie do sfery wewnętrznej, o której mowa w art. 93 ust. 1 Konstytucji. Przeciwnie, interpretacja ta kształtować może treść decyzji oddziałujących bezpośrednio na prawa podatnika. Przepis art. 14 § 3 ordynacji podatkowej, niezależnie od wątpliwości jakie wzbudził w literaturze (zob. Piotr Rydzewski, *Urzędowe interpretacje i informacje o stosowaniu prawa*, Przegląd Podatkowy nr 4 z 2004 r.), mający na celu ochronę podatnika przed niekorzystnymi konsekwencjami zastosowania się do wiążącej interpretacji ministra, jeszcze bardziej eksponuje jej normatywny charakter. Ponadto o normatywnym walorze interpretacji świadczyć może – analogiczny do odnoszonego do źródeł prawa – ustawowy wymóg ich publikacji. Nie kwestionując zasadności tego wymogu, a wręcz przeciwnie podkreślając jego gwarancyjne znaczenie, Trybunał Konstytucyjny pragnie jedynie wskazać na wynikające stąd pośrednie skutki związane z kwalifikacją charakteru prawnego interpretacji, jako formy działania organów administracji publicznej. Dla kwalifikacji tej pomocne i symptomatyczne może być też prześledzenie zmian normatywnych w zakresie podstaw ustalonej przez Ministra Finansów interpretacji przepisów prawa podatkowego. Początkowo stanowił ją wyłącznie art. 4 ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach ustawowych, zgodnie z którym na Ministra Finansów nałożony został obowiązek sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach zobowiązań podatkowych, w ramach którego organ ten winien zapewniać jednolitość stosowania przepisów podatkowych przez organy podatkowe. Z kolei w pierwotnym brzmieniu art. 14 ordynacji podatkowej, ustawodawca dokonał doprecyzowania powyższej kompetencji Ministra Finansów. Wiązało się to z nałożeniem na ten organ obowiązku uwzględniania orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego przy ustalaniu interpretacji prawa podatkowego. Wówczas też ustanowione zostały wspomniane wyżej istotne (z punktu widzenia interesów podatników) elementy gwarancyjne omawianej instytucji, związane z obowiązkiem publikacji dokonywanych interpretacji, jak i ogólnie wyrażoną „zasadą nieszkodzenia”. Ostatnia nowelizacja art. 14 przesądziła zarówno nadanie interpretacjom Ministra Finansów wyłącznie abstrakcyjnego charakteru, jak i (stanowiące przedmiot zarzutu wnioskodawców) nadanie im mocy wiążącej wobec

organów podatkowych i organów kontroli skarbowej. Ewolucja podejścia ustawodawcy doprowadziła więc w istocie do przekształcenia instytucji służącej niewiążącemu wyjaśnianiu (także w indywidualnych przypadkach) problemów prawa podatkowego, w abstrakcyjną wykładnię przepisów, oddziaływującą swoją mocą nie tylko na organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, ale również na sferę praw i obowiązków samych podatników.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego takie rozwiązanie ustawowe nie wytrzymuje krytyki w świetle art. 93 zd. 2 Konstytucji. Z jednej strony prowadzi bowiem do niebezpiecznego i niepożądanego zacierania różnicy między tworzeniem prawa a jego interpretacją, co wynika z nadania waloru rozszerzonego obowiązywania urzędowej wykładni, mającej w założeniu wypełniać wyłącznie funkcję ograniczonego podmiotowo porządkowania i ujednolicania działalności orzeczniczej. Z drugiej, czyni z aktów formalnie rzecz biorąc adresowanych wyłącznie do struktury wewnętrznej aparatu państwa, środek oddziaływania na sferę praw i wolności podatników, a więc sferę, której regulacja dopuszczalna jest jedynie aktami zaliczanymi do zamkniętej kategorii źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Tego rodzaju oddziaływanie nie jest zaś dopuszczalne ani za pomocą źródeł prawa o charakterze wewnętrznym, ani tym bardziej, za pomocą aktów, mających tylko z pozoru walor działań wyłącznie interpretacyjnych, a w praktyce przyjmujących cechy zbliżone do tych, wykazywanych przez akty normotwórcze. Oprócz więc niezgodności z art. 93 ust. 2 zd. 2 Konstytucji, rozwiązanie przyjęte w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej prowadzić może do „rozchwiania” całej przyjętej przez ustrojodawcę koncepcji systemu źródeł prawa.

2.6. Trybunał Konstytucyjny podziela w pełni stanowisko wnioskodawców, którzy nie negują potrzeby doprecyzowania środków prawnych mających służyć skutecznemu zapewnieniu jednolitego stosowania prawa podatkowego. Należy podkreślić, że wykorzystywanie ich przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej leży bezpośrednio w interesie samych podatników. Stanowi dla nich konieczną gwarancję przestrzegania wskazywanych już wcześniej wartości, wynikających z zasad statuowanych w art. 2 Konstytucji. Zaliczyć do nich należy przede wszystkim przewidywalność rozstrzygnięć (decyzji) podejmowanych przez organy administracji publicznej. W tym więc kontekście, na pełną aprobatę mogą zasługiwać te ustawowe elementy kształtujące instytucję interpretacji Ministra Finansów, które wzmacniają takie gwarancyjne (z punktu widzenia obywatela) ich oddziaływanie. Należą do nich w pierwszym rzędzie wymóg publikacji w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów, czy też „zasada nieszkodzenia”, wynikająca z art. 14 § 3 ordynacji podatkowej. Tym niemniej, zasadnicze zastrzeżenia budzić musi teza (mocno akcentowana w stanowiskach Ministra Finansów oraz Marszałka Sejmu), jakoby to właśnie nadanie interpretacjom wiążącego wobec organów podatkowych charakteru dawało optymalną gwarancję osiągnięcia takiej jednolitości. Przede wszystkim podkreślić trzeba, że przyjęty przez ustawodawcę normatywny kształt instytucji opisanej w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej takiej gwarancji nie daje. Przeciwnie, jego stosowanie prowadzić może do zaburzenia istniejących mechanizmów, także służących zapewnianiu jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego. Jest to konsekwencją braku precyzyjnego określenia relacji, w jakiej urzędowe interpretacje Ministra Finansów pozostawać mają do sądowych środków korygowania rozstrzygnięć wydawanych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Po pierwsze, wynika to z niejednoznacznego określenia, w jakim stopniu Minister Finansów, ustalając treść urzędowej interpretacji problemów prawa podatkowego, zobligowany jest do uwzględniania orzecznictwa sądowego i Trybunału Konstytucyjnego (art. 14 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej). Na problem ten zwracano zresztą uwagę w doktrynie prawa

podatkowego już w odniesieniu do obowiązującego w poprzednim brzmieniu art. 14 ordynacji podatkowej. (zob. C. Kosikowski, *Komentarz do art. 14 ordynacji podatkowej* [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, *Ustawa Ordynacja Podatkowa, Komentarz*, s. 66 i nast.). Warto więc podkreślić przy tej okazji dysfunkcjonalne zróżnicowanie stopnia związania adresatów dokonywanych interpretacji. Z jednej strony bowiem, Minister Finansów zobligowany jest jedynie do uwzględniania treści orzecznictwa w sprawach podatkowych, z drugiej zaś, pełną (względem ich adresatów) moc wiążącą uzyskują ustalone przez niego interpretacje dotyczące problemów prawa podatkowego. Po drugie, wprowadzając instytucję wiążących interpretacji urzędowych ustawodawca nie rozstrzygnął w sposób jednoznaczny problemu relacji, w jakiej pozostaje kwestionowany przepis do zagadnienia związania organu administracji oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu sądu administracyjnego, w przypadku, gdy działanie tego organu było przedmiotem zaskarżenia (art. 30 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, którego odpowiednikiem – wobec uchylecia tej ustawy – jest art. 153 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Wprawdzie uznać należy, że w przypadku zaistnienia w konkretnej sprawie „kolizji” między treścią oceny prawnej wyrażonej w tej sprawie przez sąd administracyjny a stanowiskiem zaprezentowanym przez Ministra Finansów, bezwzględne pierwszeństwo będzie miała ocena prawna sądu, tym niemniej (jak to słusznie zauważa w swoim stanowisku Prokurator Generalny) wykładnia dokonana przez sąd administracyjny nie wpłynie bezpośrednio na zmianę wiążącego nadal w przyszłości w innych tego rodzaju sprawach charakteru abstrakcyjnej interpretacji Ministra Finansów. Zasadny wydaje się więc wniosek, iż zakwestionowana instytucja nie tylko nie spełnia roli optymalnego środka zapewniającego jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego, ale wręcz odwrotnie może stwarzać systemowe podstawy do wywoływania niespójności w tym zakresie. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, gwarancji właściwego realizowania celów, o którym mowa w art. 14 § 1 ordynacji podatkowej, należałoby więc raczej upatrywać w podejmowaniu środków prawnych opartych w pierwszym rzędzie na autorytecie przypisywanym danemu organowi. Źródłem takiego autorytetu winno być jednak uwzględnienie usytuowania ustrojowego i funkcji realizowanej przez dany organ, nie zaś wyłącznie respektowanie – nadanego z mocy prawa – wiążącego charakteru interpretacji prezentowanej przez niego w sprawach problemów prawa podatkowego. Trybunał Konstytucyjny pragnie przy tym podkreślić, iż zastosowanie się podatnika do takiej interpretacji – nawet nie mającej prawnie wiążącej dla organów podatkowych mocy – winno być nadal objęte gwarancjami wynikającymi z „zasady nieszkodzenia” określonej w art. 14 § 3 ordynacji podatkowej.

3. Ocena zawartych we wniosku zarzutów odnośnie niezgodności z Konstytucją przepisów art. 18 ust. 2 oraz art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie innych ustaw, Dz. U. Nr 169, poz. 1387) zdeterminowana jest zaistniałymi już po wniesieniu wniosku zmianami normatywnymi. Związane są one z wejściem w życie z dniem 1 stycznia 2004 r. ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Zgodnie z art. 3 w zw. z art. 106 tej ustawy z tym dniem traci też moc ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym. Tym samym, z systemu prawnego usunięte zostają unormowania tej ustawy zakwestionowane we wniosku. Ponadto, w odniesieniu do art. 18 ust. 2 ustawy NSA, to zgodnie z art. 104 przepisów wprowadzających Naczelny Sąd Administracyjny umorzy nierozpoznane do 1 stycznia 2004 r. postępowania prowadzone na podstawie, m.in. na podstawie tego

przepisu. W sprawie zachodzi więc bez wątpienia przesłanka, o której mowa w art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o Trybunale Konstytucyjnym, tzn. utrata mocy obowiązującej przez zakwestionowany akt normatywny, przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał. Charakter i treść zaskarżonych unormowań wskazują także, że na przeszkodzie umorzeniu postępowania przed TK nie stoi wzgląd na konieczność ochrony konstytucyjnych wolności lub praw (art. 39 ust. 3 ustawy o TK).

Zdanie odrębne

sędziów TK Mariana Grzybowskiego, Adama Jamroza, Marka Mazurkiewicza i Bohdana Zdziennickiego do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r. w sprawie K 4/03.

1. Nasze zdanie odrębne złożone na podstawie art. 68 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) odnosi się do pkt 2 wyroku, w którym stwierdzono, że art. 24b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; dalej: Ordynacja podatkowa) jest niezgodny z art. 2 Konstytucji w związku z art. 217 Konstytucji.

2. Przepis art. 84 Konstytucji stanowi, że „każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie”, uszczegóławiając ogólną zasadę konstytucyjną, iż „każdy ma obowiązek przestrzegania prawa Rzeczypospolitej Polskiej” (art. 83 Konstytucji).

Jednym z określonych w ustawie prawnych instrumentów zabezpieczających należytą realizację przez podatników ich obowiązku podatkowego jest przepis art. 24b Ordynacji podatkowej w brzmieniu:

„Art. 24b § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, o której mowa w § 1, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych”.

Przepis powyższy, składający się z dwóch jednostek redakcyjnych (§ 1 i § 2) naszym zdaniem musi być – z uwagi na jego treść – traktowany integralnie. W istocie wprowadza on do polskiego prawa podatkowego normę ustawową o charakterze generalnym formułującą zasadę, iż:

1) „jeżeli strony, dokonując czynności prawnej, od której nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku, osiągnęły zamierzony rezultat gospodarczy, dla którego odpowiednia jest inna czynność prawna lub czynności prawne, skutki podatkowe wywodzi się z tej innej czynności prawnej lub czynności prawnych” i

2) „ciężar dowodu, iż dokonano wyżej wskazanych czynności prawnych powodujących pominięcie deklarowanych przez podatnika skutków podatkowych tych

czynności prawnych, spoczywa na organach podatkowych i organach kontroli skarbowej, rozstrzygających sprawy podatkowe”.

Należy przy tym zwrócić uwagę, że wprowadzone do porządku prawnego wraz z art. 24b ordynacji podatkowej przepisy art. 223a i 224a w związku z wówczas obowiązującym art. 40 ust. 3 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym stworzyły skuteczny instrument zapobieżenia nadużywaniu ogólnej klauzuli art. 24b ordynacji podatkowej oraz ochrony interesów podatnika przed arbitralnością decyzji organów podatkowych. Stanowią one bowiem, że:

„Wykonanie decyzji, której podstawą jest przepis art. 24b, podlega wstrzymaniu do dnia upływu terminu do wniesienia odwołania” (art. 223a).

oraz, że:

„Wykonanie zaskarżonej decyzji wydanej na podstawie art. 24b lub decyzji utrzymującej w mocy decyzję wydaną na tej podstawie podlega wstrzymaniu z mocy prawa – do czasu rozpatrzenia skargi przez sąd” (art. 224a).

3. Zjawisko obejścia prawa podatkowego, którego dotyczy przepis art. 24b Ordynacji podatkowej, wiąże się z wykorzystywaniem do uchylania się od opodatkowania przez uczestników obrotu prawnego przysługującej im wolności w zakresie kształtowania czynności prawnych. W prawie podatkowym wielu państw (np. Austrii, Belgii, Francji, Hiszpanii, Holandii, Niemiec) a także we wspólnotowym prawie podatkowym (Dyrektywa Rady z 23 lipca 1990 r. o wspólnym systemie podatkowym dla fuzji, podziałów, wniesienia majątku i zamiany udziałów w odniesieniu do spółek różnych państw członkowskich – 90/434 EWG), występują wyraźne rozwiązania prawne mające na celu przeciwdziałanie temu negatywnemu zjawisku.

Chodzi w nich o to, aby przy respektowaniu przez prawodawcę woli stron, ukształtowanej na gruncie prawa cywilnego, nie dopuścić do nadużywania tego prawa. W najszerszym zaś ujęciu nadużywanie prawa cywilnego wyraża się w takim ukształtowaniu przez strony stosunków cywilnoprawnych, które nie wynika z ich celów gospodarczych lub finansowych, lecz jest podejmowane wyłącznie dla celu uchylenia się od opodatkowania. W szczególności dotyczy to czynności prawnych, które maskują rzeczywiste znaczenie umowy, zwłaszcza zaś mają na celu ukrycie realizacji zysku, przeniesienia przedmiotów majątkowych lub przychodów (H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*, „Przegląd Podatkowy” 1999, Nr 9, str. 3) W państwach, w których nie występują jednoznaczne unormowania mające na celu przeciwdziałanie obejściu prawa podatkowego np. w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii zjawisko to eliminowane jest wyłącznie, zgodnie z obowiązującymi tam zasadami, w procesie wykładni i stosowania prawa. Przyjmuje się bowiem zasadę, iż ocena podatkowych skutków czynności cywilnoprawnych powinna koncentrować się na ocenie rzeczywistej treści, a nie formie prawnej czynności.

Warto podkreślić, że w Polsce tę ideę wyrażała sformułowana jeszcze w 1939 roku koncepcja Stefana Rozmaryna, według którego obejściem prawa podatkowego jest takie ukształtowanie sytuacji faktycznej, że podatnik nie płaci podatku mimo osiągnięcia skutków gospodarczych, jakie osiągałby w sytuacji opodatkowanej i że obejścia prawa podatkowego nie można uznać za szczególną postać obejścia prawa cywilnego. Jest to bowiem zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego, zaś analiza działań podatnika może być tu oparta wyłącznie na ocenie całokształtu okoliczności faktycznych i prawnych wywołujących określone skutki w prawie podatkowym, a nie prawie cywilnym. (S. Rozmaryn, *prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, 1939, s. 167 i nast.).

4. We współczesnej literaturze światowej punktem wyjścia rozważań na temat nadużycia prawa w obszarze prawa podatkowego jako instytucji szczególnej jest powszechnie akceptowana przez doktrynę zasada, w myśl której, co do zasady, nic można podatnikowi czynić zarzutu z powodu jego działań zmierzających do obniżenia ciężarów podatkowych. Wywodzi się ona z ogólnej zasady, w myśl której zobowiązanie podatkowe powstaje tylko wtedy, gdy normatywny podatkowoprawny stan faktyczny się urzeczywistnia. Spotykany w praktyce gospodarczej tzw. opór wobec podatków może się jednak przejawiać w działaniach będących realizacją zasady wolności gospodarczej, np. przez korzystanie, przez podatników z ulg podatkowych. Może także polegać na zachowaniach sprzecznych z prawem, polegających np. na wprowadzaniu organów podatkowych w błąd co do istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego, przy czym to ostatnie zachowanie leży poza zakresem zasady wolności unikania opodatkowania. W odróżnieniu jednak od podatnika działającego sprzecznie z prawem, podatnik nadużywający wspomnianej zasady wolności nie uchyla się wprost od zapłaty podatku, a jedynie stara się nadać swojemu zachowaniu gospodarczemu takie cechy, aby nie stało się ono przedmiotem opodatkowania, mimo że ostateczny ekonomiczny rezultat osiąga taki sam, jak w przypadku zachowania stanowiącego przedmiot podatku. Istotą działania podatnika jest więc podejmowanie czynności dozwolonych przez prawo w celu, którego prawo nie akceptuje. Cechą charakterystyczną omawianych działań jest ich podejmowanie z zastosowaniem środków, które trudno nazwać najprostszą drogą do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego. Cechę tę określa się w literaturze jako „nieadekwatność” czynności do zamierzonego celu (por. V. Uckmar, *General Report*, [w:] <Studies on International Fiscal Law>, t. 63a., Rotterdam 1983, s. 20-24).

Polska literatura prawnicza także dostrzega występowanie tego typu zachowań i na ich określenie używa terminu „obejście prawa podatkowego” (por. P. Karwat, *Nadużycie prawa w obszarze prawa podatkowego* [w:] *Nadużycie prawa*, red. H. Izdebskiego i A. Stępkowskiego, Warszawa 2003, s. 143 i nast. oraz literatura tam powołana).

Do 2003 r., mimo braku wówczas jednoznacznej formalnej podstawy prawnej organy skarbowe oraz NSA, a za nimi doktryna przyjęły koncepcję „obejścia prawa podatkowego”, opierając się na wykładni materialnego prawa podatkowego, normującego systemy poszczególnych podatków (w szczególności dochodowych oraz podatku od towarów i usług) oraz na ogólnych przepisach ordynacji podatkowej.

Wypełnienie tej pozornej luki prawnej w polskim systemie podatkowym i ujednolicenie sytuacji prawnej nastąpiło poprzez wprowadzenie normy ogólnej zaskarżonego przepisu art. 24b ordynacji podatkowej, służącego właśnie przeciwdziałaniu obejściu prawa podatkowego, co dało praktyce podatkowej, a zwłaszcza praktyce sądowej, ważne narzędzie ograniczające zjawisko uchylania się podatników od należytego wykonywania obowiązku podatkowego ciążącego na nich na podstawie przepisów materialnego prawa podatkowego.

5. Doświadczenia obcych systemów prawnych wskazują, iż podstawową funkcją normy ogólnej dotyczącej klauzuli obejścia prawa jest jej funkcja prewencyjna. Norma ta stosunkowo rzadko znajduje zastosowanie, ale za to świadomość jej istnienia jest wśród podatników powszechna. Prewencyjna funkcja normy sprowadza się do tego, że ogranicza ona ścisłą granicę opodatkowania, wprowadzając w jej miejsce pewien obszar o nieostrych granicach, który obejmuje swoim zakresem nie w pełni zdefiniowane stany faktyczne włączone na podstawie normy ogólnej do sfery opodatkowania. Ewentualna niepewność staje się jednak udziałem wyłącznie tych podatników, którzy świadomie w ten obszar wkraczają. Jeżeli bowiem podatnik podejmuje zwykłe, typowe czynności w celu dojścia do zaplanowanego celu gospodarczego, pozostaje w granicach „ściśłego” podatkowo-

prawnego stanu faktycznego. Jeżeli podejmuje czynności nie objęte regulacją podatkową, a jednocześnie osiągnięty przez niego cel gospodarczy także leży poza obszarem normowanym przez prawo podatkowe, również nie musi się obawiać obciążenia zobowiązaniem podatkowym. Dla obu tych kategorii podatników prawo podatkowe charakteryzuje się cechą pewności, pomimo istnienia normy ogólnej. Zagrożenie występuje tu wyłącznie w stosunku do podatnika, który pragnie osiągnąć efekt gospodarczy leżący w granicach regulacji podatkowej, ale jednocześnie celowo nadaje swemu działaniu formę prawną nie mieszczącą się w granicach możliwego sensu słów ustawy podatkowej dokonując próby obejścia rygorów ustawy podatkowej, wbrew rzeczywistemu istnieniu przedmiotu i podstawy opodatkowania.

Zastosowanie – przez organy podatkowe i organy kontroli podatkowej – przepisów art. 24b § 1 obwarowane jest jednoznacznym spełnieniem warunków ściśle określonych w tych przepisach. Organy te muszą udowodnić celowe działanie podatnika zmierzające do obejścia prawa podatkowego. To na nich spoczywa ciężar dowodu, iż jedyną przesłanką przyjęcia przez podatnika nietypowej formy czynności prawnej było obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku i przy maksimum gwarancji materialnoprawnych i procesowych ochrony uzasadnionego interesu podatnika. Podatnik ma prawo przedstawić swe argumenty, a organ podatkowy ma obowiązek się do nich odnieść. Jego decyzja podlega kontroli sądu (R. Mastalski, *Prawo podatkowe I – część ogólna*, Warszawa 1998, s. 84 oraz tenże, *Ordynacja podatkowa – Komentarz*, wyd. II, 2004, s. 154 i nast.). Zakwestionowana przez wnioskodawców regulacja art. 24b w związku z art. 223a i 224a ordynacji podatkowej gwarancje te zapewnia.

6. W doktrynie prawa podatkowego podkreśla się, że odmawiając respektowania na gruncie prawa podatkowego mocy wiążącej kwalifikacji danej czynności wynikającej z innej gałęzi prawa (w szczególności w trybie art. 58 i 83 Kc), czyni się to właśnie w imię realizmu prawa podatkowego. Realizm prawa podatkowego stanowi tu w istocie instrument zwalczania unikania opodatkowania poprzez wykorzystanie instytucji innych gałęzi prawa, w szczególności zaś prawa cywilnego wbrew rzeczywistej treści regulowanych przez nie stosunków gospodarczych (R. Mastalski, *Interpretacja prawa podatkowego. Źródła prawa podatkowego i jego wykładnia*, s. 99; H. Litwińczuk, *Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych*. Przegląd Podatkowy 1999, nr 9, s. 4).

Z charakteru klauzuli generalnej obejścia prawa w sposób jednoznaczny wynika, że jej zastosowanie może nastąpić wyłącznie po wyczerpaniu instrumentów przewidzianych w szczegółowych przepisach materialnych ustaw podatkowych. Należy także podkreślić, że to na organach podatkowych spoczywa obowiązek udowodnienia czy dana czynność prawna została podjęta z wyłącznym zamiarem obniżenia zobowiązania podatkowego (art. 24b § 1).

W swym orzeczeniu w sprawie P 13/02 Trybunał Konstytucyjny wyraźnie stwierdził, że „niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, o ile jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejednolitości w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności powinno być traktowane jako środek ostateczny stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające”. W rozpatrywanej sprawie stanowisko doktryny prawa finansowego i orzecznictwo sądów na tyle jednolite, że właściwe rozumienie kwestionowanego przepisu

art. 24b § 1 ordynacji podatkowej w oparciu o wykładnię gramatyczną i logiczną nie może budzić wątpliwości, aczkolwiek redakcja tego przepisu jest istotnie niezręczna. Analiza jego treści nie wykazuje jednak takiego stopnia niejasności, która skutkowałaby jego niekonstytucyjnością, wręcz przeciwnie, jego wyeliminowanie z porządku prawnego spowodowałoby niebezpieczne konsekwencje dla funkcjonowania finansów publicznych, burząc – z naruszeniem art. 2 Konstytucji – koherencję ich ustawowej regulacji prawnej.

Trybunał Konstytucyjny zwracał wielokrotnie uwagę, że na gruncie obowiązującej Konstytucji nakaz precyzyjnego i jednoznacznego określania w ustawie przedmiotu podatkowego i zakresu obowiązku podatkowego wyznacza z jednej strony zakres ingerencji organów finansowych w prawa jednostki jak i z drugiej przesłanki i tryb, w jakim podmiot zobowiązany może bronić się przed nieuzasadnionym naruszeniem jego praw i wolności. Koresponduje to z przepisami art. 2 i 217 Konstytucji oraz jej przepisami art. 7 art. 31 ust. 3 (zasady legalizmu i proporcjonalności). Zaskarżony przepis spełnia te wymogi w stopniu wystarczającym.

7. W tym stanie rzeczy, skoro – jak wykazano wyżej – poddany kontroli TK w niniejszej sprawie przepis art. 24b ordynacji podatkowej jest zgodny z art. 2 Konstytucji oraz nie jest niezgodny z art. 22 i 217 Konstytucji, a istnieje uzasadniona obawa, że przyjęcie odmiennego rozstrzygnięcia mogłoby być wykorzystane przez zainteresowanych dla swoistej „legalizacji” występujących w obrocie form malwersacji podatkowych ze strony nieuczciwych podatników uchylających się od należytego wykonania ciążącego na nich obowiązku podatkowego – zgłoszenie zdania odrębnego do wyroku z 11 maja 2004 r. w sprawie K 4/03 uznaliśmy za konieczne.

Zgłoszenie zdania odrębnego do pkt 2 wyroku w sprawie K 4/03 uznaliśmy tym bardziej za niezbędne, ponieważ orzeczenie to w sposób rażący pogorszyło sytuację prawną podatników, którym organy podatkowe mogą w przyszłości, w postępowaniu podatkowym postawić zarzut (nieuzasadniony) obejścia prawa podatkowego. Zakwestionowana regulacja art. 24b § 1 w zw. z art. 223a i 224a ordynacji podatkowej zapewnia bowiem podatnikom w takiej sytuacji ustawowe gwarancje, że wykonanie decyzji podatkowej, której podstawą jest przepis art. 24b (tj. realizacja obowiązku zapłaty podatku) podlega wstrzymaniu do dnia upływu terminu do wniesienia odwołania i do czasu rozpatrzenia skargi przez sąd. Orzeczenie TK w sprawie K 4/03 znosi tę gwarancję, jak i eliminuje ustawowy wymóg uprzedniego udowodnienia przez organy podatkowe i skarbowe istnienia podstaw faktycznych i prawnych zarzutu obejścia prawa podatkowego, co regulował przepis art. 24b § 1 ordynacji.