

40/4/A/2005

WYROK

z dnia 26 kwietnia 2005 r.

Sygn. akt SK 36/03*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Teresa Dębowska-Romanowska – przewodniczący

Marian Grzybowski

Wiesław Johann – sprawozdawca

Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska

Marek Mazurkiewicz,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 26 kwietnia 2005 r., skargi konstytucyjnej Leszka Suchorzewskiego o zbadanie zgodności:

art. 16, art. 17 i art. 18 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) z art. 2, art. 7 w związku z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 oraz art. 184 zd. 1 Konstytucji, a także z art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.),

o r z e k a:

Art. 16, art. 17 i art. 18 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. 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 162, poz. 1126, z 1999 r. Nr 75, poz. 853, z 2000 r. Nr 2, poz. 5, 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 oraz z 2002 r. Nr 113, poz. 984, Nr 141, poz. 1177 i Nr 169, poz. 1387) są zgodne z art. 2 w związku z art. 45 ust. 1 oraz art. 77 ust. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto postanawia:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 i ust. 2 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 pozostałym zakresie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia.

UZASADNIENIE:

* Sentencja została ogłoszona dnia 4 maja 2005 r. w Dz. U. Nr 77, poz. 679.

I

1. Pismem z 14 marca 2003 r. skarżący wniósł skargę konstytucyjną dotyczącą zgodności art. 16, art. 17 i art. 18 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368 ze zm.; dalej ustawa o NSA) z art. 2, art. 7 w zw. z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 oraz art. 184 zd. 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a także z art. 6 ust. 1 Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności (Dz. U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.; dalej: Konwencja). Stwierdził, że kwestionowane przepisy naruszają: „prawo do kształtowania swej sytuacji w warunkach godziwego ryzyka prawnego (art. 2 Konstytucji w związku z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 Konstytucji oraz art. 184 /zdanie pierwsze/ Konstytucji)”, „prawo do otrzymania ustawowych uprawnień z jednoczesnym ustanowieniem gwarancji realizacji tych uprawnień (art. 2 i art. 7 Konstytucji w związku z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 Konstytucji oraz art. 184 /zdanie pierwsze/ Konstytucji)” oraz „prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd (art. 45 ust. 1 Konstytucji); którego to prawa do drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw nie może zamykać ustawa (art. 77 ust. 2 Konstytucji); tym samym przysługującego prawa do wystąpienia do Naczelnego Sądu Administracyjnego, sprawującego kontrolę nad działalnością administracji publicznej (zdanie pierwsze art. 184 Konstytucji), ze skargą na czynności organów administracyjnych”.

2. Stan faktyczny sprawy przedstawia się następująco. Skarżący od 1990 r. wynajmował jednej z ambasad nieruchomość (grunt wraz z budynkiem jednorodzinnym i garażami, stanowiącymi jego część składową), z przeznaczeniem na rezydencję ambasadora, wykorzystywaną do zaspokojenia potrzeb mieszkaniowych jego i jego rodziny oraz służby. Mocą umowy najemca miał prawo organizowania w domu i ogrodzie okolicznościowych przyjęć i bankietów (stanowiących nieodłączną część funkcji dyplomatycznych), organizowanych zgodnie z protokołem dyplomatycznym w rezydencji ambasadora. Skarżący uznawał, iż świadczona usługa najmu podlega zwolnieniu przedmiotowemu (w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz. U. Nr 11, poz. 50, ze zm.; dalej: ustawa o VAT, w związku z odpowiednią pozycją załącznika nr 2; numer pozycji ulegał zmianom). W związku z licznymi zmianami przepisów, niejednoznacznymi interpretacjami Ministra Finansów, rozbieżnością orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego (dalej: NSA) i publikacjami prasowymi, skarżący zwrócił się (w lutym 1998 r.) do organów podatkowych z prośbą o udzielenia pisemnej informacji o zakresie stosowania przepisów prawa podatkowego w jego indywidualnej sprawie (art. 14 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.; dalej: ordynacja. Instytucja prawna dalej zwana „informacją podatkową”). W odpowiedzi z listopada 1998 r. Pierwszy Urząd Skarbowy Warszawa-Śródmieście udzielił częściowej odpowiedzi, pomijając jednak kwestię zwolnienia z podatku VAT. Nie otrzymawszy kluczowej informacji, skarżący ponownie wystąpił do organów skarbowych i uzyskał wyjaśnienie Urzędu Skarbowego Warszawa-Mokotów, stanowiące w istocie przytoczenie obowiązujących przepisów. Wciąż nie mając pewności co do sytuacji prawnej, skarżący wystąpił do Wojewódzkiego Urzędu Statystycznego o potwierdzenie prawidłowości klasyfikowania świadczonych usług. Z odpowiedzi urzędu statystycznego wynika, że usługa wynajmu nieruchomości mieściła się odpowiednio w Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług pod symbolem 70.20.11, a następnie w Klasyfikacji Usług w zakresie podbranży KU 74101.

W związku z tym skarżący zwrócił się do organów skarbowych o uzupełnienie wcześniejszych wyjaśnień, wskazując, że w skład wynajmowanej nieruchomości wchodzi

pomieszczenia użytkowe, co jednak nie wpływa na jej mieszkalny charakter. Wywiódł stąd, iż świadczoną usługę najmu uznać należy za korzystającą ze zwolnienia przedmiotowego od podatku VAT. W odpowiedzi Urząd Skarbowy Warszawa-Mokotów podtrzymał stanowisko, przypominając o obowiązywaniu dla celów podatku VAT starej Klasyfikacji Usług, w której najem lokali na cele inne niż mieszkalne mieści się w ramach podbranży KU 74-75 i jest opodatkowany 22-procentowym VAT. W podsumowaniu Urząd Skarbowy pouczył skarżącego o treści ustawy o VAT. Tym samym skarżący nadal nie otrzymał odpowiedzi na zasadnicze pytania:

1) czy fakt znajdowania się lokali o charakterze pomocniczo-użytkowym (garaże) w wynajmowanym na cele mieszkaniowe budynku mieszkalnym wypełnia dyspozycję przepisu: „z wyłączeniem wynajmu lokali w budynkach mieszkalnych na cele inne niż mieszkaniowe”,

2) czy wykorzystywanie wynajmowanej nieruchomości przez ambasadora na cele reprezentacyjne powoduje powstanie obowiązku podatkowego,

3) czy i w jakim zakresie skarżący może korzystać ze zwolnienia przedmiotowego przewidzianego w art. 7 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT w związku z poz. 14 załącznika.

Uznając działanie organów skarbowych za naruszenie prawa do uzyskania informacji podatkowej, skarżący wniósł do Izby Skarbowej „odwołanie”, zarzucając urzędowi skarbowemu niejednoznaczność wypowiedzi, a w szczególności brak odniesienia się do opinii o objęciu świadczonych usług najmu zwolnieniem podatkowym. Izba Skarbowa decyzją z 6 stycznia 2000 r. umorzyła postępowanie, twierdząc, że przepisy ordynacji nie przewidują odwołań od informacji udzielanych przez urzędy skarbowe, a kwestia zastosowania się do nich lub nie jest indywidualną sprawą podatnika.

Od tej decyzji skarżący wniósł odwołanie do Ministra Finansów, jednocześnie wnioskując o wydanie przez Ministra Finansów urzędowej interpretacji prawa podatkowego w trybie art. 14 § 1 pkt 2 ordynacji. Decyzją z 20 listopada 2000 r., Minister Finansów uchylił w całości zaskarżoną decyzję i sprawę przekazał Izbie Skarbowej do ponownego rozpatrzenia, stwierdzając brak podstaw prawnych do złożenia odwołania od decyzji. Jego zdaniem wydanie przez Izbę Skarbową decyzji było rażącym naruszeniem prawa podatkowego, gdyż Izba Skarbowa powinna była wydać postanowienie o niedopuszczalności odwołania. Ponadto Minister Finansów odmówił wydania urzędowej interpretacji w przedmiotowej sprawie, powołując się na brak przesłanek określonych w art. 14 § 1 pkt 2 ordynacji.

Decyzję Ministra Finansów skarżący zaskarżył do NSA, który wyrokiem z 12 listopada 2002 r. (sygn. akt III SA 3665/00) oddalił skargę, opierając rozstrzygnięcie na katalogu zawartym w art. 16-18 ustawy o NSA w zw. z jej art. 21. NSA stwierdził, iż poza zakresem jego kognicji znajdują się działania organów administracji podatkowej (również najwyższego szczebla), związane ze stosowaniem przepisów dotyczących informacji podatkowej. Pogląd wyrażony w wyroku NSA koresponduje zdaniem skarżącego z treścią postanowień Trybunału Konstytucyjnego z 3 września 2001 r. oraz z 13 marca 2002 r. w sprawie o sygn. Ts 64/01, w których wskazano, iż stwierdzenie niekonstytucyjności braku kontroli sądowej nad działaniami organów podatkowych, związanymi z informacjami podatkowymi, może nastąpić wyłącznie przez zbadanie konstytucyjności odpowiednich przepisów ustawy o NSA.

3. Uzasadniając skargę konstytucyjną, skarżący wskazał, że emanacją zasady pewności prawa jest prawo do kształtowania przez obywatela jego sytuacji w warunkach godziwego ryzyka prawnego, które ma szczególne znaczenie na gruncie prawa podatkowego. Dla bezpieczeństwa prawnego i ekonomicznego podatników ustawodawca winien budować i chronić ich zaufanie do prawidłowości działań organów administracji

publicznej. Skarżący zwrócił uwagę, że wiele aktów normatywnych dotyczących zobowiązań podatkowych stosuje skomplikowane, zawile, a przez to nieczytelne konstrukcje i wzory oraz posługuje się niejasnym językiem, co stanowi zaprzeczenie powołanych zasad. Dlatego też w demokratycznym państwie prawnym ciężar interpretowania przepisów podatkowych w procesie samodzielnego obliczania należności podatkowych (dalej: samoobliczania podatku) nie może wykroczać poza minimalny stan świadomości, niezbędny dla prawidłowego funkcjonowania społecznego i gospodarczego kategorii podatników objętych określonym podatkowym stanem faktycznym. Wskazał, że nie chodzi tu o stan świadomości konkretnej osoby, lecz społeczny stan świadomości prawnej, a więc taki, którego należałoby oczekiwać od przeciętnego przedstawiciela społeczności w ramach kategorii podmiotów podatku. Tym samym pomoc organów podatkowych w wykładni przepisów podatkowych powinna następować zwłaszcza wtedy, gdy oczywiste jest, iż proste zabiegi interpretacyjne nie pozwalają przeciętnemu podatnikowi na odpowiednie zakwalifikowanie stanu faktycznego. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika, że obowiązek informowania i wyjaśniania podatnikom całokształtu dotyczących ich okoliczności faktycznych i prawnych powinien być rozumiany szeroko, zatem rozciąga się też na sytuacje prawno-podatkowe przed formalnym wszczęciem postępowania podatkowego.

Skarżący – nie mogąc uzyskać od organów podatkowych wyczerpującej, tj. zgodnej z obowiązującym prawem informacji, już wcześniej wniósł skargi do Trybunału Konstytucyjnego, który w postanowieniu z 13 marca 2002 r. (sygn. Ts 64/01, OTK ZU nr 2/B/2002, poz. 125) wskazał, że „wynikający z art. 14 § 4 i 5 ordynacji obowiązek udzielenia informacji podatnikowi przez odpowiedni, właściwy organ podatkowy rzutuje na stan uprawnień tegoż podmiotu, gdyż służy zapewnieniu większej przewidywalności co do kształtowania się przyszłego lub bieżącego obowiązku i wymaganego zobowiązania podatkowego. Nadto stwarza mu gwarancję na poziomie ustawowym, iż zastosowanie się przez niego do takiej informacji nie spowoduje pogorszenia jego sytuacji”.

Reasumując, skarżący uznał, że ustawodawca, tworząc normę ogólną dotyczącą prawa do pisemnej informacji podatkowej, obowiązany był spełnić wymagania konstytucyjne dotyczące stanowienia prawa w demokratycznym państwie prawnym. Spoczywał na nim obowiązek stanowienia norm, dających gwarancję uzyskania przydatnej informacji: jasnej, prawdziwej, kompletnej i zrozumiałej (tak by odbiorca mógł działać zgodnie ze swym interesem, w poczuciu wiedzy i pewności co do konsekwencji, jakie owa informacja za sobą pociąga).

Zaskarżone przepisy art. 16, art. 17 i art. 18 ustawy o NSA – w opinii skarżącego – nie realizują dostatecznie powyższych wymogów. Brak kognicji sądu administracyjnego w zakresie stosowania instytucji indywidualnej informacji podatkowej sprawia, że organy podatkowe nie mają motywacji do ustalenia znaczenia przepisu w sprawie opisanej w podaniu. Nie dokonują subsumpcji stanu faktycznego opisanego w podaniu pod właściwą normę prawa podatkowego i nie informują wnoszącego podanie o wyniku przeprowadzonej wykładni, lecz ograniczają się wyłącznie do prostego zacytowania przepisów, mających związek ze sprawą. W przypadku przepisów następczących znaczne wątpliwości interpretacyjne, prowadzi to do sytuacji, w której organ udziela podatnikowi „informacji”, która nie zmniejsza niepewności (ryzyka) co do prawidłowości stosowania przepisów w indywidualnej sprawie.

Skarżący wskazał, że art. 14 § 4 i 5 (następnie art. 14a § 1) ordynacji nie reguluje zasad postępowania przy udzielaniu podatnikom informacji, tym samym brak wskazania drogi umożliwiającej zainteresowanemu podmiotowi skuteczne dochodzenie prawidłowej (choćby w subiektywnym przekonaniu podatnika) informacji podatkowej. Wykładnia systemowa nie umożliwia określenia procedury dającej gwarancję obiektywnie

prawidłowego udzielenia informacji. Obowiązująca od 1 stycznia 2003 r. nowelizacja ordynacji nic w tym względzie nie zmieniła, ponieważ w dalszym ciągu dyskrejonalnej władzy organu podatkowego pozostawiono kwestię tego, czy i jak informacja zostanie udzielona podatnikowi. W tej sytuacji wynikający z treści art. 16-18 ustawy o NSA brak kontroli sądu administracyjnego nad stosowaniem instytucji informacji podatkowej narusza porządek prawny wynikający z art. 2 i art. 7 Konstytucji w związku z normami konstytucyjnymi gwarantującymi prawo do sądu.

Zdaniem skarżącego uprawnienia wynikające z prawa materialnego zależą od możliwości ich realizacji, to jest od środków prawnych przysługujących jednostce. Brak formalizacji postępowania oraz brak możliwości odwołania się redukuje podatnika do roli petenta, wobec którego niekontrolowana administracja może rozwijać całkowicie nieskrępowaną i dowolną działalność. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem NSA, na podatnika nie można przerzucać błędów lub uchybień popełnionych przez samego prawodawcę (niejasność przepisów) ani przez organ podatkowy (niewłaściwa ich interpretacja). Mimo to jednak brak kontroli sądowej nad udzielaniem informacji podatkowej czyni ochronę podatnika iluzoryczną.

Wynikająca z art. 45 ust. 1 Konstytucji gwarancja sądowej ochrony przed nadużyciami władzy po pierwsze chroni podmiotowe prawa jednostki, po wtóre zaś podporządkowuje organy administracji publicznej zasadzie legalizmu, poprzez określenie ich kompetencji oraz form i trybu działania. Uniemożliwienie podatnikowi wystąpienia na drogę sądową celem wyegzekwowania prawa do informacji podatkowej, istotnie ogranicza prawo wynikające z Konstytucji.

Zaskarżone przepisy ustawy o NSA naruszają zdaniem skarżącego art. 77 ust. 2 i art. 184 zd. 1 Konstytucji, bowiem uniemożliwiają dochodzenie na drodze sądowej prawa do informacji. Skarżący pozbawiony został możliwości egzekwowania swojego uprawnienia (uzyskania wyczerpującej informacji podatkowej), tymczasem w związku z obowiązywaniem systemowej zasady samoobliczania podatku, uzyskanie indywidualnej informacji jest podstawowym prawem podatnika do działania w warunkach godziwego ryzyka prawnego. Tym samym zawarte w ustawie o NSA ograniczenie prawa do sądu przy dochodzeniu indywidualnej informacji podatkowej stanowi ingerencję w prawo do bezpieczeństwa prawnego i w istocie wyklucza możliwość pełnej realizacji uprawnień wynikających z ordynacji. Zdaniem skarżącego w wielu sytuacjach informacje podatkowe kształtują treść zobowiązania podatkowego.

4. Pismem z 19 września 2003 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny stwierdzając, że art. 16, art. 17 i art. 18 ustawy o NSA są zgodne z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji, a postępowanie w zakresie zgodności tych przepisów z art. 2, art. 7 i art. 184 Konstytucji oraz art. 6 ust. 1 Konwencji podlega umorzeniu z powodu niedopuszczalności wydania orzeczenia.

Uzasadniając wniosek o częściowe umorzenie postępowania, Prokurator Generalny stwierdził, że warunkiem merytorycznego rozpoznania skargi jest uzyskanie ostatecznego rozstrzygnięcia o konstytucyjnych prawach i wolnościach, zacytowanym wzorcem kontroli mogą być tylko przepisy Konstytucji kształtujące prawa lub wolności. Jako, że z art. 2, art. 7 i art. 184 Konstytucji nie da się wywieść prawa podmiotowego, postępowanie w tym zakresie podlega umorzeniu, tak samo jak w zakresie art. 6 ust. 1 Konwencji, bowiem kontrola w trybie skargi konstytucyjnej ograniczona jest wyłącznie do badania zgodności przepisów z Konstytucją (art. 79 ust. 1).

Prokurator Generalny stwierdził, że istotą skargi jest naruszenie prawa do sądu, polegające na nieobjęciu kognicją NSA skarg na czynności organów podatkowych pierwszej instancji w zakresie udzielania informacji podatkowej. Zarzut ten dotyczy więc

braku regulacji, która powinna być zawarta w tych przepisach, nie zaś treści normatywnych w nich zawartych, określających zakres kontroli sądowej w odniesieniu do różnych form działalności administracji publicznej. Skarżącemu chodzi więc nie o wyeliminowanie zaskarżonych przepisów z obrotu prawnego, lecz o rozszerzenie kognicji NSA o sprawy określone w art. 14 § 4 ordynacji.

Informacja podatkowa (unormowana art. 14 § 4 ordynacji, a po 1 stycznia 2003 r. – art. 14a § 1) jest formą pomocy prawnej udzielonej przez organy państwa podatnikowi (płatnikowi, inkasentowi) w jego indywidualnej sprawie. Zapewniać ma pewien stopień ochrony prawnej, wynikający z ograniczenia w sferze podatkowej zasady *ignorantia iuris nocet*, z uwagi na komplikację i zmienność przepisów prawa podatkowego, powodujące w procesie samoobliczania podatków trudności z prawidłowym odczytaniem obowiązków oraz przysługujących uprawnień. Udzielana przez organ podatkowy informacja zawiera ocenę prawną stanowiska podmiotu pytającego, ale podmioty uprawnione do złożenia zapytania nie są związane jej treścią. Niemniej zastosowanie się do informacji nie może im szkodzić, choć nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku (ustawa określa konsekwencje prawne, których nie ponosi podatnik w sytuacji zastosowania się do poglądów zawartych w informacji podatkowej).

Przedstawione przez Prokuratora Generalnego cechy informacji podatkowych przywiodły go do wniosku, że pozostawienie tego rodzaju czynności z zakresu administracji publicznej poza kontrolą sądową nie narusza prawa do sądu, bowiem informacje podatkowe nie mieszczą się w pojęciu „sprawy” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji. Zakres prawa do sądu musi być określony przez odniesienie do podstawowej funkcji sądów, którą jest sprawowanie wymiaru sprawiedliwości (art. 175 ust. 1 Konstytucji). Zgodnie z art. 184 Konstytucji, NSA oraz inne sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej, w zakresie określonym w ustawie; tym samym ustrojodawca pozostawił ustawodawcy swobodę kształtowania zakresu kontroli, z czego wynika, że na gruncie Konstytucji nie każda czynność z zakresu administracji publicznej musi być poddana kontroli sądu administracyjnego. Oznacza to, że nie każda taka czynność jest „sprawą” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji.

W opinii Prokuratora Generalnego ustawodawca, pozostawiając poza kognicją NSA skargi na udzielone informacje podatkowe, nie przekroczył granic swobody legislacyjnej, gdyż natura tych czynności nie kwalifikuje ich do rozpatrzenia przez sąd. Informacje podatkowe nie mają władczego charakteru, nie rozstrzygają bowiem o prawach ani obowiązkach podatnika, a ich treścią jest niewiążąca analiza przepisów prawa podatkowego w konkretnej sprawie. W tej sytuacji ich poddanie kontroli sądowej oznaczałoby, że sąd wypowiadać się ma o zakresie stosowania prawa podatkowego jeszcze przed wydaniem decyzji administracyjnej, która następnie może podlegać jego kontroli. Tym samym sąd administracyjny uczestniczyłby w udzielaniu podatnikowi swoistej „pomocy prawnej” przez organy podatkowe, co jest nie do pogodzenia ze sprawowaniem wymiaru sprawiedliwości.

5. Pismem procesowym z 13 stycznia 2004 r. skarżący podtrzymał zarzuty i wniósł o rozpatrzenie skargi mimo uchylecia ustawy o NSA w związku z reformą sądownictwa administracyjnego. Zwrócił uwagę, że art. 3 i art. 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.) zawierają identyczną treść normatywną, jak przepisy zaskarżone.

Na rozprawie 26 kwietnia 2005 r. uczestnicy postępowania podtrzymali co do zasady stanowiska zajęte w pismach.

Pełnomocnik skarżącego – dzieląc argumentację zawartą w stanowisku Prokuratora Generalnego – cofnął skargę w zakresie badania zgodności zaskarżonych przepisów z art. 6 Konwencji. Wyjaśnił ponadto, że zaskarżenie nie jest oparte na wzorcach kontroli wynikających z oderwanych od siebie przepisów art. 2, art. 7 i art. 184 Konstytucji, lecz na wzorcach wynikających z łącznego zestawienia norm zawartych w art. 2 i art. 7 w związku z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 oraz art. 184 zd. 1 Konstytucji. W jego opinii z zestawienia takiego można skutecznie wywieść istnienie prawa podmiotowego do ochrony sądowej, na którym „zasadzają się wzorce kontroli konstytucyjności określone w pkt 1 i 2 *petitum* skargi”. Podkreślił, że jego mocodawca przez sześć lat podejmował bezskuteczne działania mające na celu jednoznaczne ustalenie sposobu opodatkowania wynajmu mieszkania, ponieważ urzędy zajmowały chwiejne stanowisko, z którego nie wynikało, czy w sytuacji podatnika wynajem podlega VAT, czy też nie. Dopiero interwencja Rzecznika Praw Obywatelskich doprowadziła do podjęcia przez organa podatkowe stosownych działań. Pełnomocnik skarżącego stwierdził, że nierozstrzygający charakter informacji podatkowych nie oznacza bezcelowości poddania ich kontroli sądowej, ponieważ informacje te rzutują wyraźnie na prawa i obowiązki podatników. Zauważył też, że prawidłowe wykonywanie przez organa podatkowe obowiązków informacyjnych ma bezpośredni wpływ na poziom bezpieczeństwa prawnego podatników zobowiązanych do samoobliczania ich zobowiązań. Zgodził się z tezą, iż informacja podatkowa nie miała charakteru władczego działania administracji, podkreślił jednak, że bezwzględnie wpływała na możliwość realizacji prawa do działania w granicach godziwego ryzyka prawnego. Zaznaczył, że celem skarżącego było uzyskanie pełnej i nie mylącej informacji, bowiem informacja nierzetelna nie jest żadną informacją. Właśnie ową rzetelność informacji podatkowej (a więc jej adekwatność do sytuacji podatnika i fakt, czy rozwiewa ona jego wątpliwości) miałyby kontrolować sąd administracyjny.

Przedstawiciel Prokuratora Generalnego zwrócił uwagę, że skarga zarzuca kwestionowanym przepisom naruszenie prawa do sądu nie z uwagi na ich treść normatywną, ale z uwagi na fakt, iż zakres kognicji NSA został nakreślony zbyt wąsko, przez co informacje podatkowe nie podlegały jego kontroli. Wniósł o umorzenie postępowania w sprawie ze względu na zmiany stanu prawnego i brak przesłanek do zastosowania art. 39 ust. 3 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643 ze zm.; dalej: ustawa o TK). Stwierdził, że rozpatrzenie sprawy nie ma już znaczenia dla podatnika, a istotne zmiany stanu prawnego (nadanie interpretacjom podatkowym formy postanowienia, przyznanie podatnikom prawa do zażalenia i inne) wskazują, że nie istnieje konieczność zmiany przepisów kognicyjnych dotyczących sądów administracyjnych, ponieważ problem tkwi nie w nich, lecz w przepisach kształtujących prawo do informacji. Podając w wątpliwość słuszność zarzutów skargi, uznał, że sprawa jest zamknięta i orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego – nawet gdyby było zgodne z postulatami skarżącego – nie przywróci skarżącemu żadnego prawa ani nie zagwarantuje mu żadnej dodatkowej ochrony.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Na wstępie Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że zaskarżone przepisy ustawy o NSA zostały z dniem 1 stycznia 2004 r. uchylone ustawą z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę –

Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1271 ze zm.). Niemniej jednak po pierwsze nadal mogą one wywoływać dla skarżącego skutki prawne, po wtóre zaś ich treść normatywna została powtórzona w art. 3 i art. 4 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270 ze zm.). Oznacza to brak przesłanek uwzględnienia zgłoszonego na rozprawie wniosku Prokuratora Generalnego o umorzenie postępowania, gdyż istnieją podstawy do zastosowania art. 39 ust. 3 ustawy o TK.

2. Trybunał Konstytucyjny za konieczne uznaje ustalenie zakresu zaskarżenia i rozstrzygnięcie o wnioskowanym na piśmie przez Prokuratora Generalnego częściowym umorzeniu postępowania.

W odniesieniu do badania zgodności zaskarżonych przepisów z art. 2, art. 7 i art. 184 zd. 1 Konstytucji stwierdzić należy, co następuje. W kwestii niedopuszczalności ustanowienia wzorcami kontroli skargi konstytucyjnej niektórych norm ustawy zasadniczej, Trybunał Konstytucyjny stwierdził, iż „skarga konstytucyjna służy tylko w przypadku, gdy zostały naruszone wolności lub prawa konstytucyjne. Naruszenie musi przy tym nastąpić na skutek tego, że akt normatywny, na podstawie którego zapadło ostateczne orzeczenie krzywdzące skarżącego, jest niezgodny z normą konstytucyjną gwarantującą określoną wolność lub prawo. W konsekwencji, nie każdy przepis Konstytucji może być wzorcem kontroli w postępowaniu wszczętym na skutek skargi. Zakres wzorców w tym postępowaniu ogranicza się do przepisów statuujących wolności lub prawa, a zatem będących podstawą normy prawnej adresowanej do obywatela, kształtującej jego sytuację prawną i dającej mu możliwość wyboru zachowania” (wyrok z 13 stycznia 2004 r., sygn. SK 10/03, OTK ZU nr 1/A/2004, poz. 2). Ponadto Trybunał Konstytucyjny wskazał, że właściwego wzorca kontroli nie stanowią „normy ogólne określające zasady ustrojowe i normy adresowane do ustawodawcy, narzucające mu pewien sposób regulowania dziedzin życia” (*ibidem*).

Wśród wzorców kontroli skarżący wymienił przepisy, które w świetle powyższego nie mogą być w postępowaniu skargowym wzorcami kontroli, ponieważ formułują zasady ustrojowe i zasady funkcjonowania organów państwa. Są to art. 7 i art. 184 zd. 1 Konstytucji. Pierwszy z nich statuuje zasadę legalizmu, drugi – określa zakres kontroli działalności organów administracji publicznej przez sądy administracyjne. Wobec przedstawionych wyżej ustaleń postępowanie w zakresie badania zgodności zaskarżonych przepisów z tymi wzorcami kontroli musi zostać umorzone na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy o TK. Konieczności umorzenia postępowania w tym zakresie nie zmienia fakt, że skarżący – jak na rozprawie wyjaśnił jego pełnomocnik – nie czyni tych przepisów samodzielnymi – oderwanymi – wzorcami kontroli, lecz powołuje je jako przepisy „związkowe”, z których łącznie wynikać ma pewne prawo konstytucyjne, naruszone zaskarżonymi przepisami ustawy o NSA.

W odniesieniu do wniosku o umorzenie postępowania w zakresie art. 2 Konstytucji stwierdzić należy, że przepis ten – zgodnie z utrwalonym orzecznictwem – może stanowić pomocniczy wzorzec kontroli, pod warunkiem jednoczesnego wskazania innej naruszonej normy konstytucyjnej statuującej wolność lub prawo. Jakkolwiek z *petitum* skargi wynika, że art. 2 jest samodzielnym wzorcem kontroli („wnoszę skargę na przepisy (...) jako sprzeczne z art. 2, art. 7 Konstytucji w związku z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 Konstytucji oraz art. 184 Konstytucji”), to jednak skarżący na stronie 2 skargi wśród konstytucyjnych praw, naruszonych wyrokiem NSA wymienia „prawo do kształtowania swej sytuacji w warunkach godziwego ryzyka prawnego (art. 2 Konstytucji w związku z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 Konstytucji (...))” oraz „prawo do otrzymania ustawowych uprawnień z jednoczesnym ustanowieniem gwarancji realizacji tych uprawnień (art. 2 i art. 7

Konstytucji w związku z art. 45 ust. 1, art. 77 ust. 2 Konstytucji)”. Wynika stąd, że normę ogólną zawartą w art. 2 Konstytucji skarżący wyraźnie łączy z normami art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 ustawy zasadniczej. W tym więc zakresie nie istnieją podstawy do umorzenia postępowania.

Wobec cofnięcia na rozprawie zarzutów skargi w zakresie niezgodności kwestionowanych przepisów ustawy o NSA z art. 6 Konwencji, postępowanie podlega umorzeniu na podstawie art. 39 ust. 2 w zw. z art. 39 ust. 1 pkt 2 ustawy o TK.

Ostatecznie zatem zakres kontroli obejmuje badanie zgodności zaskarżonych przepisów z art. 2 w zw. z art. 45 ust. 1 i art. 77 ust. 2 Konstytucji.

3. Przedmiotem skargi są trzy przepisy ustawy o NSA, które szczegółowo normowały jego właściwość rzeczową. Zgodnie z nimi NSA – w ówczesnie obowiązującym stanie prawnym – orzekał w sprawach skarg na: decyzje administracyjne, niektóre postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym (na które służyło zażalenie albo kończące postępowanie, a także rozstrzygające sprawę co do istoty), zaskarżalne postanowienia wydane w postępowaniu egzekucyjnym i zabezpieczającym, niektóre inne akty lub czynności z zakresu administracji publicznej (dotyczące przyznania, stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa), akty ustanawiające przepisy prawa miejscowego, niektóre akty organów jednostek samorządu terytorialnego (podejmowane w sprawach z zakresu administracji publicznej) oraz na akty nadzoru nad działalnością organów jednostek samorządu terytorialnego (art. 16 ust. 1). Ponadto NSA orzekał w sprawach, w których przepisy ustaw szczególnych przewidywały kontrolę sądową (art. 16 ust. 2), rozpoznawał skargi na bezczynność organów w niektórych przypadkach (określonych w art. 16 ust. 1 pkt 1-4; art. 17) oraz rozstrzygał (w przypadkach określonych w k.p.a. oraz ordynacji), spory o właściwość (między organami jednostek samorządu terytorialnego oraz między organami tych jednostek a organami administracji rządowej, a także – między samorządowymi kolegiami odwoławczymi) i udzielał odpowiedzi na pytania prawne przedstawiane przez samorządowe kolegia odwoławcze, izby skarbowe lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawach podatkowych (art. 18 ust. 1 i 2). Z treści skargi jasno wynika, że intencją skarżącego nie jest wyeliminowanie tych przepisów z porządku prawnego (a taki skutek miałoby orzeczenie ich niekonstytucyjności), lecz ich „uzupełnienie”, polegające na rozszerzeniu kognicji NSA o kontrolę pisemnych informacji podatkowych.

4. Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że prawo do sądu wynikające z dwóch przepisów Konstytucji – art. 45 ust. 1 („każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd”) i art. 77 ust. 2 („ustawa nie może nikomu zamykać drogi sądowej dochodzenia naruszonych wolności lub praw”) ma w demokratycznym państwie prawnym zasadnicze znaczenie dla ochrony praw jednostki. Było też ono przedmiotem wnikliwego i wielokrotnego zainteresowania Trybunału Konstytucyjnego, zaczynając od konieczności szczegółowego definiowania wzorca kontroli po raz kolejny. Poprzestając na przytoczeniu zasadniczych ustaleń, Trybunał Konstytucyjny wskazuje, że „na konstytucyjne prawo do sądu składa się w szczególności (...) prawo dostępu do sądu (...), prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej [oraz] prawo do wyroku sądowego” (wyrok z 9 czerwca 1998 r., sygn. K. 28/97, OTK ZU nr 4/1998, poz. 50). Ponadto „podstawowe znaczenie dla określenia zakresu i pojemności prawa do sądu ma pojęcie «sprawy», której rozpatrzenia przez sąd może żądać uprawniony podmiot. Pojęcie to nie jest definiowane w przepisach konstytucyjnych ani też nie spotyka się z jednoznacznym ujęciem w doktrynie i w

orzecznictwie. Nie ulega wszak wątpliwości, że przedmiotowy zakres prawa do sądu musi być określany poprzez odniesienie do podstawowej funkcji sądów (...) którą jest, stosownie do art. 175 ust. 1 konstytucji, sprawowanie wymiaru sprawiedliwości” (wyrok z 10 maja 2000 r., sygn. K. 21/99, OTK ZU nr 4/2000, poz. 109). Analizując dalej pojęcie „sprawy” na gruncie Konstytucji Trybunał Konstytucyjny stwierdził, że „kierowanie sprawy do sądu musi prowadzić do wymierzania sprawiedliwości, a więc do rozstrzygania o prawach danego podmiotu. Bez wątpienia do kategorii takich praw, o których rozstrzyga sąd sprawujący wymiar sprawiedliwości, należą nie tylko te, które są objęte bezpośrednio gwarancjami konstytucyjnymi, ale także wszelkie inne prawa, których istnienie wynika z całokształtu obowiązujących regulacji prawa materialnego”. Trybunał uznał też, że „ureczywistnienie konstytucyjnych gwarancji prawa do sądu będzie obejmowało wszelkie sytuacje (...) w których pojawia się konieczność rozstrzygania o prawach danego podmiotu (w relacji do innych równorzędnych podmiotów lub w relacji do władzy publicznej), a jednocześnie natura danych stosunków prawnych wyklucza arbitralność rozstrzygania o sytuacji prawnej podmiotu przez drugą stronę tego stosunku” (*ibidem*).

5. W świetle powyższego Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że zaskarżone przepisy są zgodne ze wskazanymi wzorcami kontroli, co wynika z charakteru prawnego informacji podatkowej. Jak wyżej stwierdzono kluczowe znaczenie dla prawa do sądu, w tym dla oceny jego istnienia albo konstytucyjności jego pozbawienia w konkretnej sytuacji prawnej, ma pojęcie „sprawy”. Jak z wcześniejszego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, pojęcie to musi być definiowane w odniesieniu do zasadniczej funkcji sądów – sprawowania wymiaru sprawiedliwości. Innymi słowy: aby zagadnienie istnienia (bądź nieistnienia) prawa do sądu w ogóle mogło być rozpatrywane, istnieć musi „sprawa”, to jest stan, w którym konieczne jest władcze rozstrzygnięcie o prawach określonego podmiotu w relacji do innych podmiotów równorzędnych lub w relacji do władzy publicznej, a jednocześnie natura danego stosunku prawnego wyklucza arbitralność rozstrzygnięcia o sytuacji prawnej podmiotu przez drugą stronę (tak: powołany wyrok w sprawie o sygn. K. 21/99).

Nie ulega wątpliwości, że stosunek prawny, który łączył podatnika z organem podatkowym na etapie zasięgania informacji podatkowej nie może być uznany za determinujący istnienie „sprawy”, co związane jest już z samym charakterem informacji podatkowej. Informacja taka była formą udzielanej podatnikowi przez organy państwa pomocy, zapewniającej ochronę prawną w warunkach wyjątkowej zmienności bardzo skomplikowanej materii prawno-podatkowej, a zatem ograniczała ona nieco skutki zasady *ignorantia iuris nocet*. Udzielana była obligatoryjnie na żądanie podatnika (płatnika, inkasenta), który obowiązany był do wyczerpującego przedstawienia stanu faktycznego oraz własnego stanowiska w sprawie (art. 14 § 5, a po 1 stycznia 2003 r. art. 14a § 2 ordynacji). Oznacza to, że obowiązkiem podatnika było między innymi przedstawienie własnej „propozycji rozstrzygnięcia” powstałej wątpliwości (czy też sformułowanie propozycji zastosowania pewnych przepisów, albo ich niestosowania w danej sytuacji), a zadaniem organu podatkowego – przyznanie podatnikowi słuszności albo zanegowanie przedstawionych przezeń poglądów i uzasadnienie stanowiska przeciwnego. W następnym etapie podatnik, który nie był w żadnej mierze związany treścią informacji podatkowej (choć oczywiście zastosowanie się do informacji nie mogło mu szkodzić), mógł w sposób nieskrępowany i autonomiczny zdecydować, czy postąpi zgodnie z tą informacją czy też w sposób z nią sprzeczny. Decyzja ta miała zasadnicze znaczenie gdy organ podatkowy przedstawił stanowisko odmienne od poglądów wyrażonych w żądaniu udzielenia informacji. Podatnik mógł bowiem wówczas zastosować się do informacji albo postąpić zgodnie z własnymi wcześniej wyrażonymi poglądami, narażając się jednak na

długotrwały spór z aparatem fiskalnym państwa. W praktyce wynika stąd, że na etapie zasięgania informacji podatkowej dochodziło jedynie do niewiążącej „wymiany poglądów” na adekwatność konkretnych przepisów prawa podatkowego do pewnego stanu faktycznego. Dopiero późniejsze niezastosowanie się przez podatnika do twierdzeń zawartych w informacji (na przykład złożenie zeznania podatkowego nieuwzględniającego treści urzędowej informacji) rodzić mogło określone konsekwencje.

W świetle przedstawionego charakteru prawnego informacji podatkowych i skutków prawnych ich udzielenia stwierdzić trzeba, że same informacje podatkowe ani też postępowanie prowadzące do ich udzielenia nie mieściły się w pojęciu „sprawy” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji. Nie kształtowały one bowiem same przez się w sposób władczy praw ani obowiązków podatnika i nie determinowały jego sytuacji prawnej. Stanowiły jedynie swoisty „drogowskaz”, czy też „deklarację poglądów” aparatu fiskalnego na przedstawione zagadnienie prawne i dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogły rodzić określone skutki. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie była w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciążącego na nim obowiązku, bowiem zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określone były ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu „o zakresie stosowania prawa”, nie mogły prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia.

Skoro informacje podatkowe nie mieszczą się w pojęciu „sprawy” (zaczynając od orzekania o nich nie stanowiłoby „wymiaru sprawiedliwości” w znaczeniu konstytucyjnym), a na podstawie art. 184 Konstytucji kontrolę działalności administracji publicznej NSA sprawował „w zakresie określonym w ustawie”, to do zakresu swobodnej decyzji ustawodawcy należało poddanie ich kontroli sądowej. Nie ulega bowiem wątpliwości, że na gruncie Konstytucji nie każda czynność z zakresu administracji publicznej musi być poddana kontroli sądu administracyjnego. Tym samym uznać należy, że pominięcie w art. 16-18 ustawy o NSA orzekania w sprawach skarg na informacje podatkowe nie godziło w zasady demokratycznego państwa prawnego ani w prawo do sądu. Tym samym przepisy te uznać należy za zgodne ze wskazanymi przez skarżącego wzorcami kontroli.

6. Na marginesie Trybunał Konstytucyjny stwierdza, że obowiązkiem organów podatkowych, jak zresztą wszystkich organów państwa, było (i jest) udzielanie obywatelowi (podatnikowi) rzetelnej i efektywnej pomocy wszędzie tam, gdzie pomoc taka jest prawem przewidziana. Nie do pogodzenia z zasadami państwa prawnego (art. 2 Konstytucji) i legalizmu (art. 7 Konstytucji) są wszelkie działania „pozorowane”, w myśl zasady *ut aliquid fecisse videatur* („aby się wydawało, że coś jest czynione”). W odniesieniu do informacji podatkowych stwierdzić należy, że ich celem było wspomoczenie podatników zobowiązanych do samoobliczenia podatku, w konkretnych sytuacjach, w których nie mieli oni pewności co do sposobu interpretacji prawa podatkowego i jego stosowania we własnych sprawach. Organa podatkowe miały obowiązek udzielić im efektywnej pomocy, nie ograniczającej się na przykład do zacytowania znanych podatnikowi przepisów. Zobowiązane też były do jasnych i pełnych odpowiedzi, nie zaś do odpowiedzi wymijających czy też nietrafiających w sedno zagadnienia przedstawianego w żądaniu. Jeśli więc organy te postępowwały niezgodnie z powyższymi zasadami, łamały prawo. To zagadnienie należy jednak do zakresu stosowania prawa, pozostającego poza kompetencjami Trybunału Konstytucyjnego.

Niewątpliwie udzielanie informacji podatkowych winno być podlegać kontroli pod kątem należytego wywiązywania się przez organy podatkowe z nałożonych na nie obowiązków. Kontrola taka winna była następować w toku instancji i prowadzić do ustalenia czy organ podatkowy należycie (terminowo i wyczerpująco) wywiązał się z ustawowego obowiązku i nie udzielił odpowiedzi pozornej (np. przez jej nadmierną ogólność). Trudno natomiast wyobrazić sobie kontrolowanie efektywności informacji podatkowej (stopnia jej „pożyteczności” dla podatnika) przez NSA, który w praktyce wypowiadałby się o zakresie stosowania prawa podatkowego w konkretnej sprawie na długo przed wydaniem ostatecznej decyzji administracyjnej, która później mogłaby podlegać jego kontroli.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł, jak na wstępie.