

66/6/A/2006

WYROK
z dnia 14 czerwca 2006 r.
Sygn. akt K 53/05*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Biruta Lewaszkiewicz-Petrykowska – przewodniczący
Jerzy Ciemniewski
Teresa Dębowska-Romanowska
Adam Jamróz
Ewa Łętowska
Marek Mazurkiewicz – I sprawozdawca
Janusz Niemcewicz – II sprawozdawca
Jerzy Stepień
Marian Zdyb
Bohdan Zdziennicki,

protokolant: Grażyna Szałygo,

po rozpoznaniu, z udziałem wnioskodawcy oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniu 14 czerwca 2006 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

- 1) art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.), dodanego ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199),
- 2) art. 189¹ ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.), dodanego ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199),
z art. 2 i art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a :

1. Art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60, Nr 85, poz. 727, Nr 86, poz. 732 i Nr 143, poz. 1199 oraz z 2006 r. Nr 66, poz. 470) jest zgodny z art. 2 i art. 22 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

2. Art. 189¹ ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.) jest zgodny z art. 2 i art. 22 Konstytucji.

UZASADNIENIE:

I

* Sentencja została ogłoszona dnia 4 lipca 2006 r. w Dz. U. Nr 118, poz. 812.

1. Rzecznik Praw Obywatelskich pismem z 23 listopada 2005 r. wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie, że art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) i art. 189¹ ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.; dalej: kodeks postępowania cywilnego lub k.p.c.) naruszają zasady przyzwoitej legislacji stanowiącej o zaufaniu obywateli do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) oraz zasadę wolności działalności gospodarczej, wyrażającą się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych w ramach obowiązującego prawa (art. 22 Konstytucji).

Rzecznik Praw Obywatelskich przypomniał, że w wyroku z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, Trybunał Konstytucyjny badał konstytucyjność regulacji dotyczących obejścia prawa podatkowego i orzekł o niezgodności art. 24b § 1 ordynacji podatkowej z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. Przepis ten pozwalał na pominięcie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej skutków podatkowych legalnych czynności prawnych dokonywanych w celu unikania opodatkowania. W ocenie wnioskodawcy zaskarżone przepisy zostały wprowadzone w celu pominięcia rozstrzygnięcia zawartego w wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie K 4/03 i jego wykonania. W wyniku zmian wprowadzonych ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) nastąpił powrót do koncepcji obejścia prawa podatkowego również w sytuacji, gdy czynność prawna dokonana przez podatnika nie jest przez prawo zabroniona. Wątpliwa też jest dla wnioskodawcy dopuszczalność wprowadzenia do systemu prawa podatkowego klauzuli „obejścia prawa” rozumianej inaczej niż w sposób wskazany w wyroku Trybunału, a mianowicie możliwości kwestionowania przez organy podatkowe celu czynności prawnych podatników, które w ocenie badających te czynności organów przysporzyły podatnikom korzyści, niezależnie od tego, czy czynności te były prawnie dopuszczalne czy też nie. Zarzut obejścia prawa podatkowego ma tym razem znajdować umocowanie w powstaniu u organu skarbowego „wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe” wprowadzonego do obrotu prawnego „oświadczeniami pozornymi” podatnika. Podejrzenia te mają być badane na drodze wystąpienia organu podatkowego do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa niezbędnego dla ustalenia skutków podatkowych czynności podatnika, jednak nie ma przy tym, zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich, normy prawnej wskazującej, że taka ocena ma następnie wiązać sąd administracyjny.

W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich przy wprowadzaniu regulacji zakwestionowanej przez Trybunał w wyroku z 11 maja 2004 r. jej autorzy wyraźnie wskazywali, że proponowany przepis wprowadzie nie przyznaje organom podatkowym prawa do oceny ważności czynności prawnej, ale daje prawo oceny podatkowych konsekwencji czynności prawnej i zignorowania skutków czynności pozornych lub dokonanych w celu uniknięcia opodatkowania (druk sejmowy nr 414, Sejm IV kadencji, pismo RM-10-68-02). Obecnie dyspozycja zaskarżonego art. 199a § 3 ordynacji podatkowej jest jeszcze wyraźniejsza, gdyż daje organom podatkowym nie tylko prawo badania zamiaru stron i celu umowy oraz ustalania treści faktycznej czynności prawnej, ale również, w sytuacji „zaistnienia wątpliwości”, podejmowania czynności zmierzających do badania istoty zawiązanego stosunku prawnego lub jego braku, choćby stan ten nie naruszał prawa. Zawarte w art. 199a § 3 ordynacji podatkowej uprawnienie do kwestionowania przez organy podatkowe także legalnych skutków działań podatników jest sprzeczne z definicją obowiązku podatkowego, w której ponoszenie ciężaru podatkowego jest „związane przez przepis ustawy z zaistnieniem stanu faktycznego”. Organ podatkowy może pomijać skutki legalnych czynności cywilnoprawnych tylko dlatego, że dają one podatnikowi oczekiwane korzyści podatkowe, a organowi podatkowemu wydają się wątpliwe. Tymczasem podatnik, który dokonuje legalnej i

ważnej czynności prawnej, nie powinien obawiać się dowolnych ocen organów podatkowych, gdy dokonana przez niego czynność pozostaje w zgodzie z obowiązującymi przepisami prawa.

Uzupełnieniem art. 199a § 3 ordynacji podatkowej jest art. 189¹ k.p.c., stanowiący uzupełnienie art. 189 k.p.c. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich przepis ten stawia na jednej płaszczyźnie stosunek zobowiązaniowy w prawie cywilnym i w prawie podatkowym, abstrahując od podstawowych różnic między nimi. Jak stwierdza Rzecznik, powołując się w swych wywodach na przedstawicieli doktryny prawa finansowego, w przypadku prawa podatkowego ustawa stanowi wyłączne źródło powstania stosunku zobowiązaniowego, a podmioty tego stosunku wchodzą w pewne więzi (relacje) z góry ustalone przez prawo. Natomiast w prawie cywilnym, co do zasady, podstawowe znaczenie dla ukształtowania treści stosunku prawnego ma wola stron tego stosunku. Obowiązek podatkowy i stosunek prawny zobowiązania podatkowego jest uregulowany w ustawie, a autonomia woli stron stosunków cywilnoprawnych zostaje tu zastąpiona przez podatkowoprawny stan faktyczny ustalony w ustawie podatkowej, który determinuje treść stosunków cywilnoprawnych jako przedmiotu opodatkowania. Stosunek podatkowoprawny ma zatem swoje źródło nie w woli podmiotu stosunku zobowiązaniowego (podatnika), lecz wyłącznie w ustawie.

Podatkowoprawny stan faktyczny – określony ogólnie i abstrakcyjnie w ustawach regulujących poszczególne podatki – jest przyczyną sprawczą powstania obowiązku podatkowego. Jego wystąpienie w konkretnym przypadku daje podstawę do zawiązania stosunku prawnego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym reprezentującym państwo i powstania zobowiązania podatkowego podatnika. Ustalenie zatem przez sąd powszechny istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego bądź prawa w płaszczyźnie cywilnoprawnej, o które może wystąpić organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, związane jest w istocie z wykładnią norm prawa podatkowego, gdyż pomiędzy organami finansowymi (jako powodami) a podatnikami nie istnieją cywilnoprawne stosunki zobowiązaniowe oparte na autonomii woli stron, lecz wyłącznie stosunki podatkowe, oparte na treści ustaw podatkowych. Jak wskazuje Rzecznik Praw Obywatelskich, obejścia prawa nie można uznawać za szczególną formę obejścia prawa cywilnego, gdyż jest to zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego. Ustalenie treści czynności prawnej nie jest bowiem celem samym w sobie, lecz środkiem prowadzącym do określenia jego skutków na gruncie prawa podatkowego. Analiza tego zjawiska może być dokonywana jedynie w oparciu o badanie czynności prawnych i faktycznych właściwych dla tej dziedziny, do czego właściwe są organy podatkowe, a sądem właściwym do badania działań administracji podatkowej jest, zgodnie z art. 184 Konstytucji, sąd administracyjny.

Rzecznik Praw Obywatelskich podkreśla, że obrót gospodarczy w gospodarce rynkowej opiera się przede wszystkim na zobowiązaniowych stosunkach gospodarczych. Autonomia woli stron stosunków cywilnoprawnych (art. 353¹ k.c.) jest zgodna z porządkiem demokratycznego państwa prawnego, chronionymi przez ten porządek wartościami i winna podlegać ochronie władz publicznych. Rozmiary obowiązku podatkowego ciążącego na stronach mogą zależeć od treści umowy. Aby ograniczyć wolność gospodarczą w zakresie swobody kontraktowania, odmawiając respektowania ustalonych przez przedsiębiorców wzajemnych relacji prawnych, musi zostać wprowadzona podstawa ustawowa do stosowania takich ograniczeń, a nadto norma ta musi wynikać z ważnego interesu publicznego, który nie jest tożsamy z interesem fiskalnym państwa.

Każdy podatnik, jak podkreśla Rzecznik Praw Obywatelskich, ma prawo kierować się w swoich działaniach również ich konsekwencjami podatkowymi. Skoro więc ustawodawca wprowadza zróżnicowanie opodatkowania różnych czynności prawnych, to organy podatkowe nie mogą mieć możliwości dyskredytowania tych działań w drodze administracyjnej. Nie jest dopuszczalne, zdaniem Rzecznika, stosowanie w prawie podatkowym przepisu art. 58 § 1 k.c., ponieważ normy podatkowe nie zakazują ani też nie nakazują określonych zachowań podatnika

związanych z przedmiotem podatku, czy też zwolnieniami od podatku; nakazują one tylko pobór podatku w określonej wysokości, jeśli spełnione zostaną ku temu warunki. Dlatego nie da się wyprowadzić z prawa podatkowego takiej normy, która zakazywałaby takiego zachowania podatnika, które prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego w niższej wysokości lub też powstania jak najwyższej ulgi. Organy podatkowe powinny jedynie móc kwestionować w określonych wypadkach treść umowy, w sytuacji gdy są w stanie wykazać, że zawarta umowa jest w istocie inną, a jej treść reguluje inny stosunek cywilnoprawny, niż nazwany przez podatnika. Uprawnienie takie winno być uregulowane w ordynacji podatkowej, a organ podatkowy musi wykazać, na podstawie jakich przesłanek doszedł do wniosku, że kontrolowana czynność jest dokonana w celu obejścia prawa. Ciężar dowodu musi spoczywać na organie podatkowym.

2. Minister Finansów pismem z 30 stycznia 2006 r. wniósł o stwierdzenie, że zaskarżone przepisy nie naruszają art. 2 i art. 22 Konstytucji.

Minister Finansów nie podzielił stanowiska Rzecznika Praw Obywatelskich, że będące przedmiotem kontroli TK przepisy są kolejnym wariantem normy ogólnej obejścia prawa podatkowego. Zdaniem Ministra art. 199a § 3 ordynacji podatkowej nie tylko nie nadaje organowi podatkowemu prawa do kreowania wysokości zobowiązania podatkowego w wyniku samodzielnej kwalifikacji czynności prawnej, lecz – w powiązaniu z art. 189¹ k.p.c. – wręcz zakazuje takich samodzielnych ocen. Dla potrzeb stosowania przez organ podatkowy przepisu art. 199a § 3 ordynacji podatkowej cel ukształtowania przez kontrahentów stosunku prawnego nie ma żadnego znaczenia, a przesłanki wystąpienia do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie nie uwzględniają też elementu uzyskania przez podatnika korzyści podatkowych. Stosując art. 199a § 3 ordynacji podatkowej, organ podatkowy w żaden sposób, zdaniem Ministra, nie recenzuje i nie ocenia zachowań podatnika w sferze stosunków cywilnoprawnych oraz nie bada, czy dokonana czynność jest adekwatna do uzyskanego rezultatu gospodarczego. Wystąpienie przez organ podatkowy z powództwem na podstawie art. 189¹ k.p.c. nie wymaga więc ustalania, czy istnieje norma zakazująca osiągnięcia określonego celu, skoro przedmiotem zainteresowania organu podatkowego nie jest ustalenie celu zachowań podatnika.

W ocenie Ministra Finansów wykładnia zaskarżonych przepisów powinna uwzględniać orzecznictwo sądowe odnoszące się do art. 189 k.p.c., które wyraźnie wyodrębnia ustalenie stanu faktycznego sprawy od ustalania istnienia bądź nieistnienia stosunku prawnego bądź prawa, co ma fundamentalne znaczenie dla oceny konstytucyjności zaskarżonych przepisów. Ustalenie faktu bądź stanu faktycznego samo w sobie nie może być przedmiotem jakiegokolwiek odrębnego postępowania. Organ podatkowy również nie ustala stanu faktycznego sprawy dla samoistnej potrzeby, ani dla potrzeb innych postępowań, lecz w celu rozstrzygnięcia sprawy podatkowej we wszczętym postępowaniu podatkowym. W obecnej sytuacji sąd powszechny nie jest włączony w ustalanie stanu faktycznego sprawy związanego z ustaleniem treści czynności prawnej, nie ma więc kolizji między uprawnieniami sądów powszechnych i administracyjnych. Nietrafne jest więc doszukiwanie się w treści art. 199a § 3 ordynacji podatkowej elementów związanych z oceną legalności czynności prawnych i ewentualnych uprawnień organu podatkowego do kwestionowania czynności prawnych i likwidowania ich skutków na płaszczyźnie podatkowej, a więc cech charakterystycznych dla normy ogólnej obejścia prawa podatkowego.

Zaskarżone przepisy przyznają organowi podatkowemu legitymację procesową do wytoczenia powództwa w przypadku istnienia wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, które muszą wynikać z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego. Zaskarżony przepis ordynacji podatkowej dotyczy sprzeczności między dowodami ujawnionymi i utrwalonymi w toku postępowania podatkowego, czyli powstania owych wątpliwości. Zdaniem Ministra Finansów zaskarżony przepis ordynacji

podatkowej nie daje organowi podatkowemu generalnej kompetencji do sądowego ustalania treści czynności prawnych ani do rozwiązywania wszelkich kontrowersji w zakresie stosunków cywilnoprawnych, jakie mogą powstać na gruncie spraw podatkowych.

Odnosząc się do zagadnienia przedłużenia postępowania podatkowego, Minister Finansów stwierdził, że czynnik czasu w rozstrzyganiu spraw podatkowych jest niezwykle istotny – zarówno z punktu widzenia podatnika, jak i organu podatkowego. Jednak szybkość postępowania nie może dominować nad potrzebą wydania prawidłowej decyzji podatkowej opartej na ustaleniach uznanych za pewne i dlatego też ustawodawca wprowadził nową przesłankę zawieszającą bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego – czas trwania postępowania przed sądem powszechnym (art. 70 § 6 i 7 ordynacji podatkowej).

Co do związania organu podatkowego oraz sądu administracyjnego prawomocnym wyrokiem sądu powszechnego ustalającym istnienie lub nieistnienie określonego stosunku cywilnoprawnego lub prawa Minister podniósł, że możliwe jest, iż ustalenia postępowania dowodowego przeprowadzane przez organ podatkowy skłonią stronę stosunku cywilnoprawnego do wystąpienia z samodzielnym powództwem o ustalenie. Nie wydaje się właściwe, aby związanie organu podatkowego, a w dalszej perspektywie sądu administracyjnego zapadłym wyrokiem sądu powszechnego uzależniać od osoby powoda. Nie wydaje się też, aby organ podatkowy i sąd administracyjny mogły w jakiegokolwiek sprawie zignorować wyrok sądu powszechnego wydany w przedmiocie ustalenia istnienia lub nieistnienia określonego stosunku prawnego lub prawa.

Minister Finansów nie podzielił opinii wyrażonej we wniosku, że zaskarżone przepisy mogą znosić bądź ograniczać zasadę autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych. Minister stwierdził również, że wskazane we wniosku przepisy nie posługują się zwrotami, które mogłyby rodzić ryzyko poważnych rozbieżności interpretacyjnych i swobody w ich stosowaniu. Pojęcia i zwroty użyte w konstrukcji tych przepisów występują w systemie prawa i są szeroko omówione przez judykaturę i doktrynę, a więc nie zaistnieją przesłanki utrudniające stosowanie tych przepisów, zakres ich zastosowania i skutki prawne.

3. Prokurator Generalny w piśmie z 16 marca 2006 r. wyraził pogląd, że zaskarżone przepisy są zgodne z art. 2 i art. 22 Konstytucji. W ocenie Prokuratora Generalnego zaskarżone regulacje różnią się istotnie od treści art. 24b ordynacji podatkowej, uznanego za niekonstytucyjny wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03. O ile art. 24b ordynacji podatkowej dawał podstawę organom podatkowym do samodzielnego ingerowania w działania podatnika, które wprowadzie zmierzały do obejścia prawa podatkowego, ale mogły być zgodne z prawem, o tyle nowa regulacja, koncentrując się na pozorności działania (istnienie lub nieistnienie stosunku prawnego), w istocie odnosi się do działania podatnika, mającego cechy uchylania się od zobowiązań podatkowych. Art. 199a § 3 ordynacji podatkowej nie dotyczy celu i treści czynności prawnej, ale ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Uprawnienia organów podatkowych odnoszą się jedynie do możliwości wystąpienia do sądu powszechnego o stwierdzenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego. Uprawnienie takie jest niezbędne w razie ujawnienia odmiennych stanowisk podatników co do ukształtowanego przez nich stosunku prawnego.

W ocenie Prokuratora Generalnego analiza treści zaskarżonych przepisów nie daje podstaw do przyjęcia, że jest ona niejasna i może budzić trudności w ich stosowaniu w praktyce. Nie powodują one również żadnych ograniczeń w prowadzeniu działalności gospodarczej. Możliwość domagania się ustalenia przez sąd, że podatnik w celu uchylenia się od zobowiązań podatkowych powoływał się na nieistniejący stosunek prawny, nie może być uznana za naruszenie tej wolności. Nawet jeżeli zakwestionowane przepisy mogą w jakimś stopniu wolności te ograniczać, to nie naruszają jej istoty.

II

Na rozprawie 14 czerwca 2006 r. przedstawiciele Sejmu, Prokuratora Generalnego oraz wnioskodawcy podtrzymali stanowiska wyrażone na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Regulacje prawne zaskarżone przez Rzecznika Praw Obywatelskich przyznają organom podatkowym oraz organom kontroli skarbowej uprawnienie do wytoczenia powództwa o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Oceniając zasadność zarzutów przedstawionych przez wnioskodawcę, należy w pierwszej kolejności przypomnieć pełną treść obu artykułów, w których zawarte zostały zakwestionowane przepisy. Art. 199a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) stanowi:

„§ 1. Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa”.

Z kolei art. 189¹ ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. Nr 43, poz. 296 ze zm.; dalej: kodeks postępowania cywilnego lub k.p.c.) ma brzmienie:

„Uprawnienie, o którym mowa w art. 189, przysługuje również, w toku prowadzonego postępowania, organowi podatkowemu lub organowi kontroli skarbowej, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych”.

W myśl art. 189 k.p.c., powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny.

Biorąc pod uwagę treść zarzutów przedstawionych przez Rzecznika Praw Obywatelskich, należy przypomnieć również okoliczności, w jakich zaskarżone przepisy zostały wprowadzone do systemu prawnego. Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) dodała do ustawy – Ordynacja podatkowa m.in. dwa przepisy o następującej treści:

„Art. 24a. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględniają zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli strony, dokonując danej czynności prawnej, ukryły inną czynność prawną, organy podatkowe i organy kontroli skarbowej wywodzą skutki podatkowe z ukrytej czynności prawnej.

Art. 24b. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pomijają 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”.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznik Praw Obywatelskich wnioskiem z 17 lutego 2003 r. wystąpili do Trybunału Konstytucyjnego o stwierdzenie m.in. niezgodności art. 24b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa z konstytucyjną zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa, wynikającą z art. 2 Konstytucji, oraz z zasadą wolności działalności gospodarczej, wyrażoną w art. 22 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, uznał, że art. 24 b § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. W uzasadnieniu wyroku Trybunał zwracał m.in. uwagę na niebezpieczeństwo dowolności interpretacyjnej, jakie pociąga za sobą brzmienie tego przepisu. Trybunał wyraził wówczas pogląd, że „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.

(...) 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. (...)

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 sądowo-administracyjne” (OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41, s. 583-584).

Ustawa z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 143, poz. 1199) uchyliła cytowane wyżej art. 24a oraz art. 24b ordynacji podatkowej. Jednocześnie w miejsce tych rozwiązań wprowadzono w dziale IV „Postępowanie podatkowe”, w rozdziale 11 „Dowody” cytowany wyżej przepis art. 199a, a z kolei do kodeksu postępowania cywilnego dodany został cytowany wyżej art. 189¹. Zakwestionowane rozwiązania zostały wprowadzone do rządowego projektu ustawy – w miejsce odmiennych rozwiązań zaproponowanych przez Radę Ministrów – na wniosek podkomisji powołanej przez sejmową Komisję Finansów Publicznych w celu rozpatrzenia projektu ustawy. Zgodnie z projektem opracowanym w podkomisji, a następnie w komisji, w art. 199a § 3 ordynacji podatkowej przesłanką wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa miały być „poważne wątpliwości” co do ich istnienia. Z materiałów parlamentarnych wynika, że podstawowym celem analizowanych rozwiązań miało być powierzenie rozpatrywania zagadnień z zakresu prawa cywilnego organom wyposażonym w odpowiednią wiedzę fachową. Poseł sprawozdawca, prezentując proponowane zmiany, mówił m.in.: „Organy podatkowe nie będą zmuszone do samodzielnego rozstrzygania trudnych cywilnoprawnych kwestii pojawiających się w toku postępowania podatkowego” (Sprawozdanie Stenograficzne ze 102. posiedzenia Sejmu Rzeczypospolitej Polskiej IV kadencji, obrady w dniu 4 maja 2005 r.) W II czytaniu Sejm przyjął poprawkę polegającą na wykreśleniu z projektu słowa „poważne”, a w konsekwencji zakres sytuacji, w których można wystąpić do sądu powszechnego

z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa uległ rozszerzeniu. Organ prowadzący postępowanie może bowiem wystąpić z takim powództwem, jeżeli tylko zachodzą „wątpliwości” w tym zakresie.

2. Dla oceny konstytucyjności zaskarżonych przepisów istotne znaczenie ma dokładne określenie ich zakresu stosowania. Należy w związku z tym zauważyć, że art. 189¹ k.p.c. nie określa bardziej precyzyjnie, w jakich sytuacjach organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej może wystąpić do sądu z żądaniem ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Przepis ten stanowi jedynie ogólnie, że uprawnienie to przysługuje w sytuacji, w której ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych. Takie sformułowanie może *prima facie* sugerować dwa wnioski. Po pierwsze, że uprawnienie to przysługuje organowi podatkowemu oraz organowi kontroli skarbowej w każdym przypadku, gdy ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych w postępowaniu prowadzonym przez ten organ. Po drugie, że organ podatkowy ma szeroką swobodę przy korzystaniu z analizowanego uprawnienia. Przy ustaleniu wykładni art. 189¹ k.p.c. należy jednak wziąć pod uwagę całokształt regulacji prawnych dotyczących tego zagadnienia, a przede wszystkim treść art. 199a ordynacji podatkowej. W tym ostatnim przepisie jest mowa o obowiązku wystąpienia do sądu przez organ podatkowy. Obowiązek taki powstaje, jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, wynikają wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. Zestawienie obu zaskarżonych przepisów może zatem budzić wątpliwości co do zakresu ich stosowania.

Z brzmienia obowiązujących regulacji wynika, że organ podatkowy oraz organ kontroli skarbowej mogą co do zasady samodzielnie ustalać istnienie lub nieistnienie stosunku prawnego lub prawa. Organ prowadzący postępowanie powinien dołożyć starań w celu zebrania niezbędnych dowodów i wszechstronnego wyjaśnienia sprawy. Obowiązek wystąpienia do sądu powstaje dopiero wtedy, gdy zgromadzony materiał dowodowy pozostawia wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Jak słusznie zauważa Minister Finansów, wątpliwości, o których mowa w art. 199a § 3, nie mogą być wynikiem subiektywnych zapatrywań danego organu, ale muszą wynikać ze zgromadzonego materiału dowodowego. Organ prowadzący postępowanie nie może arbitralnie rozstrzygać, czy w danej sprawie zachodzą wątpliwości uzasadniające wytoczenie powództwa o ustalenie. Wątpliwości takie mogą mieć miejsce w szczególności wtedy, gdy twierdzenia stron nie znajdują potwierdzenia w innych dowodach zebranych przez organ prowadzący postępowanie lub gdy twierdzenia kontrahentów są rozbieżne. Sytuacja, w której zebrany materiał dowodowy nie potwierdza stanowiska stron, uzasadnia z reguły wystąpienie do sądu na podstawie zakwestionowanych przepisów. Jeżeli natomiast wątpliwości takie nie powstają, a w szczególności, jeżeli zgodne twierdzenia stron znajdują potwierdzenie w innych zebranych dowodach, dany organ nie ma obowiązku wystąpienia do sądu i może samodzielnie rozstrzygnąć kwestię istnienia stosunku prawnego lub prawa dla potrzeb prowadzonego postępowania.

Stosownie do art. 3 i art. 232 zdanie 1 k.p.c., strony są obowiązane wskazywać dowody dla stwierdzenia faktów, z których wywodzą skutki prawne. W postępowaniu przed sądem powszechnym organ podatkowy musi zatem przedstawić odpowiednie dowody na poparcie swoich twierdzeń. Powstanie wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego lub prawa oraz wytoczenie powództwa o ustalenie nie zwalnia organu podatkowego z obowiązku podejmowania samodzielnych starań w celu usunięcia tych wątpliwości i wyjaśnienia sprawy poprzez zebranie odpowiednich dowodów, niezbędnych dla ustalenia stanu faktycznego w postępowaniu przed sądem powszechnym.

Wobec wątpliwości podnoszonych przez wnioskodawcę i niektórych przedstawicieli nauki prawa należy również rozważyć zakres stosunków prawnych i praw objętych

postępowaniem. Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd Ministra Finansów, że istotną wskazówkę przy ustalaniu tego zakresu stanowi art. 1 k.p.c. W myśl tego przepisu, kodeks postępowania cywilnego normuje postępowanie sądowe w sprawach ze stosunków z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego oraz prawa pracy, jak również w sprawach z zakresu ubezpieczeń społecznych oraz w innych sprawach, do których przepisy tego kodeksu stosuje się z mocy ustaw szczególnych (sprawy cywilne). Z tego względu powództwo o ustalenie może dotyczyć wyłącznie stosunków prawnych i praw objętych zakresem stosowania kodeksu postępowania cywilnego na mocy art. 1 tego aktu oraz przepisów szczególnych. Powództwo o ustalenie wytaczane na podstawie zaskarżonych przepisów obejmuje zatem stosunki prawne i prawa z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych. Przedmiotem tego powództwa nie mogą być natomiast stosunki podatkowe ani inne stosunki publicznoprawne, które nie zostały objęte kognicją sądów powszechnych. Ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunków podatkowych oraz praw publicznych należy do organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej.

3. Dla oceny zasadności przedstawionych zarzutów, konieczne jest rozważenie charakteru postępowania prowadzonego w wyniku powództwa o ustalenie wytoczonego przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, a także skutków orzeczeń wydawanych w tym postępowaniu. Analiza zaskarżonych przepisów prowadzi do wniosku, że postępowanie przed sądem powszechnym wszczęte na podstawie art. 189¹ k.p.c. ma charakter incydentalny wobec postępowania prowadzonego przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej. Sąd powszechny ogranicza się do rozpoznania powództwa o ustalenie, natomiast organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej rozpatruje następnie i rozstrzyga prowadzoną sprawę z zakresu prawa podatkowego lub kontroli skarbowej.

Przepis art. 189¹ k.p.c. został zamieszczony w księdze pierwszej „Proces”, w tytule VI „Postępowanie”, dziale II „Postępowanie przed sądami pierwszej instancji”, w rozdziale 2 „Pozew”. Systematyka ustawy nie pozostawia zatem wątpliwości, że do postępowania wszczętego w wyniku żądania przedstawionego na podstawie art. 189¹ k.p.c. mają zastosowanie regulacje kodeksu postępowania cywilnego dotyczące postępowania procesowego. Jednocześnie obowiązujące ustawy nie zawierają żadnych szczególnych unormowań dotyczących takiego postępowania. Oznacza to w szczególności, że zakres uprawnień sądu w tym postępowaniu jest identyczny jak w innych postępowaniach prowadzonych na gruncie kodeksu postępowania cywilnego, identyczne są również zasady dotyczące rozkładu ciężaru dowodu oraz samego postępowania dowodowego. Dla przebiegu postępowania ogromne znaczenie ma zatem aktywność powoda. Jak wspomniano wyżej, organ, który wystąpił z powództwem, ma obowiązek przedstawienia dowodów dla stwierdzenia faktów, z których wywodzi skutki prawne. Z drugiej strony w celu wyjaśnienia sprawy, sąd może dopuścić dowód niewskazany przez ten organ.

Organ podatkowy i organ kontroli skarbowej ma w rozważanym postępowaniu uprawnienia przysługujące stronom postępowania cywilnego, podobnie jak domniemane podmioty stosunku prawnego lub prawa, pozwane przez dany organ. Wszystkim stronom postępowania przysługuje w szczególności prawo do wniesienia apelacji od wyroku wydanego w pierwszej instancji. Dopuszczalna jest również skarga kasacyjna, jeżeli zostały spełnione ogólne przesłanki jej dopuszczalności określone w ustawie.

Art. 365 § 1 k.p.c. stanowi, że orzeczenie prawomocne wiąże nie tylko strony i sąd, który je wydał, lecz również inne sądy oraz inne organy państwowe i organy administracji publicznej, a w wypadkach w ustawie przewidzianych także inne osoby. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego zasadę tę należy stosować także do wyroków wydawanych w postępowaniach wszczętych na podstawie zaskarżonych przepisów. Z tego względu zbędne byłoby zamieszczanie w ustawie szczególnych przepisów określających skutki takich wyroków. Analiza obowiązujących przepisów uzasadnia wniosek, że wyrok wydany w postępowaniu wszczętym na

podstawie art. 189¹ k.p.c. wiąże organy prowadzące postępowanie na podstawie przepisów ustawy – ordynacja podatkowa, a także sądy administracyjne rozpoznające skargi na decyzje administracyjne wydane w tym postępowaniu. Oznacza to, że ustalenia sądu powszechnego zawarte w wyroku podlegają kontroli instancyjnej sprawowanej przez sąd powszechny wyższej instancji w procedurze uregulowanej w kodeksie postępowania cywilnego, ustalenia te nie powinny natomiast podlegać późniejszej kontroli przez organy administracji publicznej, ani przez sądy administracyjne rozpoznające skargi na decyzje administracyjne. Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd Ministra Finansów, że wniesienie powództwa na podstawie art. 189¹ k.p.c. powinno wywoływać takie same skutki, jak powództwo wniesione na podstawie art. 189 k.p.c., w obu przypadkach identyczne powinny być w szczególności skutki orzeczenia wydanego przez sąd.

4. Na gruncie zaskarżonych przepisów może nasuwać się pytanie o potrzebę zamieszczenia w ustawach odrębnych przepisów upoważniających organy podatkowe oraz kontroli skarbowej do wytaczania powództw o ustalenie. Należy w związku z tym zwrócić uwagę, że stosownie do art. 7 Konstytucji, organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa. Oznacza to m.in., że kompetencje organów władzy publicznej powinny zostać jednoznacznie i precyzyjnie określone w przepisach prawa, wszelkie działania tych organów powinny mieć podstawę w takich przepisach, a – w razie wątpliwości interpretacyjnych – kompetencji organów władzy publicznej nie można domniemywać. Zasady te odnoszą się w szczególności do kompetencji organów administracji publicznej prowadzących postępowania w sprawach podatkowych.

Ponadto, w myśl art. 189 k.p.c. powód może żądać ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny. Zgodnie z ustalonymi poglądami orzecznictwa i doktryny powództwo o ustalenie może zostać wytoczone przez podmiot niebędący stroną stosunku prawnego lub podmiotem prawa, którego dotyczy powództwo. *Lege non distinguente* omawiane uprawnienie przysługuje również co do zasady Skarbowi Państwa, jeżeli ma on w tym interes prawny.

Z drugiej strony w świetle poglądów doktryny i orzecznictwa, powództwo o ustalenie nie jest dopuszczalne, jeżeli zainteresowany podmiot dysponuje innymi środkami prawnymi umożliwiającymi mu ochronę swoich praw. W takim przypadku dostępność innych skutecznych środków prawnych oznacza, że cele powoda mogą zostać osiągnięte za pomocą tych środków, a w konsekwencji powód może nie mieć interesu prawnego dla wytoczenia powództwa o ustalenie. Taka sytuacja ma miejsce w przypadku interesów publicznoprawnych państwa chronionych przez ustawodawstwo z zakresu prawa publicznego, które przyznaje odpowiednie instrumenty ochrony tych interesów. Dotyczy to w szczególności interesu państwa w zapewnieniu odpowiedniego poziomu wpływów z danin publicznych. Dla realizacji interesów fiskalnych państwa istnieją skuteczne środki ich realizacji przewidziane w ordynacji podatkowej i innych ustawach podatkowych i z tego względu wytoczenie przez organy państwowe powództwa o ustalenie na podstawie ogólnych regulacji zawartych w art. 189 k.p.c. należałoby uznać za niedopuszczalne z uwagi na brak interesu prawnego. W konsekwencji należy przyjąć, że treść art. 199a § 3 ordynacji podatkowej i art. 189¹ k.p.c. nie wynika z treści art. 189 k.p.c. i nie stanowi *superfluum* ustawowego. *De lege lata* uchylenie obu zaskarżonych przepisów prowadziłoby do pozbawienia organów podatkowych i organów kontroli skarbowej uprawnienia do wytaczania powództw o ustalenie.

5. Zaskarżone przepisy ustanawiają szczególne uprawnienie sądów powszechnych do rozpoznawania określonych kwestii mających znaczenie dla rozstrzygania spraw z zakresu prawa podatkowego. Problem dopuszczalności takiego rozwiązania, przedstawiony przez wnioskodawcę, wiąże się z szerszą kwestią dopuszczalności powierzenia określonych czynności

różnym organom państwowym w postępowaniu prowadzonym w celu rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej. Postępowanie w celu rozpatrzenia określonej sprawy indywidualnej i zastosowania prawa w danym przypadku może być prowadzone w całości przez jeden organ państwowy, może również zostać rozdzielone na czynności podejmowane przez różne organy państwowe. Czynności te mogą polegać zarówno na ustalaniu całości lub części okoliczności faktycznych jak i prawnej podstawy rozstrzygnięcia. W razie rozdzielania poszczególnych czynności w danym postępowaniu między różne organy, organ, który wydaje rozstrzygnięcie w sprawie, opiera się na ustaleniach okoliczności faktycznych lub prawnych dokonywanych przez inne organy. Należy przy tym zwrócić uwagę, że relacje między poszczególnymi organami biorącymi udział w jednym postępowaniu mogą w praktyce zostać ukształtowane przez ustawodawcę w bardzo różny sposób. W różny sposób może też zostać uregulowana procedura stosowana przez poszczególne organy. Rozdzieleniu poszczególnych czynności pomiędzy różne organy może w szczególności towarzyszyć zróżnicowanie zasad procedury stosowanych przez te organy.

Konstytucja nie reguluje bezpośrednio zagadnienia liczby organów prowadzących postępowanie mające na celu rozstrzygnięcie sprawy indywidualnej i nie zakazuje rozdzielania czynności podejmowanych w celu rozpatrzenia sprawy indywidualnej między różne organy władzy publicznej ani różnicowania zasad postępowania dla poszczególnych organów. Z zasady demokratycznego państwa prawnego wynika natomiast ogólny wymóg, aby wszelkie postępowania prowadzone przez organy władzy publicznej w celu rozstrzygnięcia spraw indywidualnych odpowiadały standardom sprawiedliwości proceduralnej. W szczególności regulacje prawne tych postępowań muszą zapewnić wszechstronne i staranne zbadanie okoliczności istotnych dla rozstrzygnięcia sprawy, gwarantować wszystkim stronom i uczestnikom postępowania prawo do wysłuchania, tj. prawo przedstawiania i obrony swoich racji, a jednocześnie umożliwiać sprawne rozpatrzenie sprawy w rozsądnym terminie. Istotnym elementem sprawiedliwości proceduralnej jest także m.in. obowiązek uzasadniania swoich rozstrzygnięć przez organy władzy publicznej oraz prawo do zaskarżania przez strony i uczestników postępowania rozstrzygnięć wydanych w pierwszej instancji, zagwarantowane w art. 78 Konstytucji. Jednocześnie prawodawca musi zagwarantować wszystkim stronom i uczestnikom postępowania prawo do sądu. Rozdzielenie postępowania między różne organy może stanowić czynnik utrudniający skuteczną kontrolę sądową rozstrzygnięć wydawanych w takich postępowaniach, dlatego niezbędne jest ustanowienie regulacji, które zagwarantują prawo do sądowej kontroli rozstrzygnięć wydawanych przez organy administracji publicznej.

Warto odnotować w tym miejscu szerszą tendencję do tworzenia tzw. procedur administracyjnych mieszanych, w których określone czynności podejmują obok organów jednego państwa, także organy innych państw oraz organizacji międzynarodowych. W warunkach integracji europejskiej postępowanie administracyjne prowadzone jest coraz częściej przez organy krajowe z udziałem organów Wspólnot Europejskich lub organów innych państw członkowskich Unii Europejskiej.

Nie wdając się w szczegółowe rozważania tych problemów, Trybunał Konstytucyjny pragnie przypomnieć treść i znaczenie regulacji konstytucyjnych dotyczących kompetencji sądów w zakresie, w jakim mają one znaczenie dla rozdzielania czynności między różne organy w postępowaniach prowadzonych przez organy władzy publicznej. W świetle przepisów Konstytucji, wymiar sprawiedliwości w Rzeczypospolitej Polskiej sprawują Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe (art. 175 ust. 1). Sądy powszechne sprawują wymiar sprawiedliwości we wszystkich sprawach, z wyjątkiem spraw ustawowo zastrzeżonych dla właściwości innych sądów (art. 177). Natomiast Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalności administracji publicznej (art. 184). Cytowane przepisy konstytucyjne mają przede wszystkim znaczenie gwarancyjne i służą stworzeniu odpowiednich gwarancji sądowych

dla praw jednostki. Konstytucyjne określenie kompetencji sądów nie ma charakteru wyczerpującego i nie może być interpretowane jako zakaz powierzania sądom kompetencji niewymienionych w tych przepisach. Konstytucja nie wyklucza powierzania sądom niektórych kompetencji niepolegających na sprawowaniu wymiaru sprawiedliwości, nie wyklucza również przyznawania – na zasadzie wyjątku – sądom powszechnym niektórych kompetencji z zakresu kontroli nad administracją publiczną. Cytowane przepisy konstytucyjne nie zakazują też ustawodawcy przekazywania sądom rozpatrywania określonych spraw mających incydentalne znaczenie dla postępowań prowadzonych przez organy administracji publicznej. Nie dają podstawy do formułowania poglądu, że postępowania w sprawach podatkowych muszą być w całości prowadzone przez tylko jeden organ władzy publicznej, a wiążące ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, musi należeć zawsze do organu administracji publicznej prowadzącego postępowanie w sprawie podatkowej.

6. Zarzuty przedstawione przez Rzecznika Praw Obywatelskich dotyczą przede wszystkim płaszczyzny materialnoprawnej. Zasadniczy zarzut postawiony przez wnioskodawcę dotyczy konsekwencji zaskarżonych przepisów dla treści i zakresu obowiązków podatkowych. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich przepisy te wprowadzają do systemu prawnego klauzulę obejścia prawa podatkowego, a organ podatkowy otrzymuje kompetencje kwestionowania każdej czynności prawnej podatnika i likwidowania wszystkich także legalnych skutków działań podatników mających na celu obniżenie zobowiązania podatkowego.

Należy w związku z tym zauważyć, że klauzula obejścia prawa należy do prawa podatkowego materialnego i określa podatkowe skutki działań podejmowanych przez podatników. Tymczasem zaskarżone przepisy dotyczą wyłącznie procedury rozpatrywania spraw administracyjnych przez organy władzy publicznej i nie regulują zagadnień materialnoprawnych. Przepisy te nie określają żadnych konsekwencji działań podatnika dla zakresu i treści jego obowiązków podatkowych. Wymienione konsekwencje zostały natomiast określone przez inne przepisy, m.in. przez art. 199a § 1 i 2 ordynacji podatkowej, które nie zostały zaskarżone przez wnioskodawcę. Należy również podkreślić, że zaskarżone przepisy nie stanowią podstawy do oceny istnienia stosunku prawnego lub prawa. Ocena taka dokonywana jest wyłącznie na podstawie innych regulacji prawnych. Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu Rzecznika Praw Obywatelskich, że zaskarżone przepisy dotyczą kwestii materialnoprawnych i wprowadzają do systemu prawnego klauzulę obejścia prawa podatkowego.

7. Stosowanie prawa ze swojej natury wymaga ustalenia wszystkich okoliczności faktycznych i prawnych istotnych z punktu widzenia stosowanej regulacji. Dotyczy to także wszystkich istotnych stanów prawnych i stosunków prawnych, zarówno zgodnych jak i niezgodnych z prawem. Organy prowadzące postępowania w sprawach podatkowych muszą mieć odpowiednie kompetencje proceduralne do zbadania każdej okoliczności istotnej z punktu widzenia prawa podatkowego, a więc również kompetencje do badania treści czynności prawnych dokonywanych przez podatnika oraz określenia ich skutków podatkowych stosownie do obowiązujących regulacji materialnoprawnych. Zgodnie z art. 122 ordynacji podatkowej, w toku postępowania organy podatkowe podejmują wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w postępowaniu podatkowym. Art. 199a § 3 ordynacji podatkowej rozdziela kompetencje w zakresie ustalania określonych okoliczności istotnych z punktu widzenia prawa podatkowego między sądy powszechne a organy administracji publicznej prowadzące postępowania w sprawach podatkowych. W świetle tego przepisu ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa (z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych) należy do sądu powszechnego, natomiast dokonanie wszelkich innych ustaleń oraz określenie konsekwencji tych ustaleń w decyzji administracyjnej należy do właściwych organów

administracji publicznej. Celem postępowania wszczętego na podstawie zaskarżonych przepisów jest wyłącznie ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Jak słusznie zauważa Rzecznik Praw Obywatelskich, sprawa o charakterze incydentalnym jest rozstrzygana na drodze sądowej przed wydaniem prawomocnej decyzji podatkowej. Co więcej, jest ona rozstrzygana zgodnie z zasadami kodeksu postępowania cywilnego, podczas gdy postępowanie prowadzone przez organ podatkowy reguluje ustawa – Ordynacja podatkowa. Rozstrzygnięcie kwestii istnienia stosunku prawnego lub prawa w rozważanym przypadku nie ma charakteru samoistnego, ale służy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Celem postępowania przed sądem powszechnym jest rozstrzygnięcie wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego lub prawa, w celu prawidłowej ich kwalifikacji przez organ podatkowy w zakresie skutków podatkowych. Ustawodawca nie przekazuje sądom powszechnym badania naruszeń prawa podatkowego działaniami pozorowanymi, ale wyłącznie ocenę istnienia lub nieistnienia stosunków cywilnoprawnych lub praw podmiotowych powstałych na gruncie prawa cywilnego. Należy podkreślić, że zaskarżone przepisy nie zmieniają przedmiotu ustaleń faktycznych ani nie przyznają organom władzy publicznej żadnych nowych kompetencji w zakresie ustalania skutków prawnych tych ustalonych okoliczności. Spełniają natomiast istotną funkcję ochronną dla podatnika, ponieważ z jednej strony wykluczają – w razie zaistnienia wątpliwości – samodzielną ocenę organów administracji publicznej przy ustalaniu istnienia lub nieistnienia stosunków prawnych lub praw z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych, a z drugiej strony umożliwiają sądom dokonywanie wszelkich ustaleń faktycznych niezbędnych dla rozstrzygnięcia sprawy. Ma to tym większe znaczenie, że ustawa ogranicza kompetencje sądów administracyjnych w zakresie przeprowadzania dowodów.

Według Ministra Finansów powództwo wytoczone przez organ podatkowy nie może dotyczyć ustalania stanu faktycznego sprawy. Pogląd ten wymaga jednak komentarza. Zakres stosowania normy prawnej może obejmować nie tylko tzw. fakty czyste, ale również tzw. fakty instytucjonalne, których ustalenie zakłada kwalifikację określonych faktów czystych na gruncie pewnego systemu normatywnego (por. m.in. T. Gizbert-Studnicki, *O pewnych osobliwościach stwierdzeń faktycznych sądu w procesie cywilnym*, *Studia cywilistyczne*, t. XXIV, 1974 r.). Do faktów instytucjonalnych mogą należeć określone stosunki prawne i prawa (w znaczeniu podmiotowym). Rozstrzygnięcie kwestii istnienia stosunku prawnego lub prawa wymaga z jednej strony ustalenia faktów czystych, a z drugiej strony ich kwalifikacji na gruncie obowiązujących norm prawnych. Sąd powszechny jest zatem włączony w ustalanie określonych faktów instytucjonalnych składających się na hipotezę normy prawnej stosowanej przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej.

Ustawodawca w sposób klarowny określił kompetencje i rolę organu administracji publicznej oraz sądu powszechnego w postępowaniu. Wprowadzona regulacja spełnia wymóg określoności i – pomimo niebezpieczeństwa wydłużenia postępowania w związku z powierzeniem określonych kompetencji sądowi powszechnemu – nie narusza spójności całej procedury.

W ocenie Trybunału Konstytucyjnego nie można zgodzić się poglądem wnioskodawcy, że treść art. 199a § 3 ordynacji podatkowej pozostaje w sprzeczności z definicją obowiązku podatkowego i podważa zasadę, że ponoszenie ciężaru podatkowego jest związane przez przepis ustawy z zaistnieniem stanu faktycznego. Nie jest też prawdą, że art. 189¹ k.p.c. stawia na jednej płaszczyźnie stosunek zobowiązaniowy w prawie cywilnym i w prawie podatkowym. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego kwestionowany przepis zasadza się na wyraźnym rozróżnieniu tych dwóch stosunków. Sąd, rozpoznając powództwo o ustalenie wytoczone przez organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, bada jedynie kwestię istnienia stosunku cywilnoprawnego lub prawa powstałego na gruncie prawa cywilnego, a jego kompetencja nie obejmuje stosunków

podatkowych. W szczególności, sąd powszechny nie ustala, czy miało miejsce obejście prawa podatkowego, ani nie określa konsekwencji wynikających z takiego obejścia.

Z kolei organ podatkowy konkretyzuje stosunki z zakresu prawa podatkowego, przy czym w zakresie, w jakim stosunki cywilnoprawne i prawa powstałe na gruncie prawa cywilnego mają znaczenie dla konkretyzacji stosunków podatkowych, nie ma kompetencji do samodzielnego rozstrzygania wątpliwości co do istnienia stosunku prawnego lub prawa i jest związany orzeczeniami sądów powszechnych.

Konstytucja wymaga bardzo starannego wyważenia interesów państwa oraz interesów podatnika przy stanowieniu regulacji prawnych w dziedzinie prawa podatkowego, zarówno w sferze prawa materialnego jak i prawa proceduralnego. Ustawodawca musi w szczególności uwzględnić interes publiczny w ściąganiu podatków, a z drugiej strony – prawa poszczególnych podatników. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego zakwestionowane regulacje w pełni spełniają te wymogi. Zaskarżone przepisy mają istotne znaczenie gwarancyjne i stanowią bardzo ważny instrument zapewniający sądową ochronę interesów podatnika, odpowiadający standardom państwa prawnego, przypomnianym m.in. w cytowanym wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03. Określone zagadnienia z zakresu prawa cywilnego, rodzinnego i opiekuńczego, prawa pracy oraz prawa ubezpieczeń społecznych, mające znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, zostały – w razie zaistnienia wątpliwości w tym zakresie – wyłączone spod kompetencji organów administracji publicznej i powierzone sądom powszechnym, a więc organom niezawisłym i posiadającym odpowiednią wiedzę w wymienionych gałęziach prawa. Fachowa wiedza i kompetencja sędziów sądów powszechnych stanowi istotny czynnik, który sprzyja prawidłowemu rozstrzygnięciu skomplikowanych zagadnień z tych gałęzi prawa. Jednocześnie ustawa zapewnia jednostce i innym podmiotom prywatnym sprawiedliwą procedurę, opartą na zasadzie kontradyktoryjności i prawie do wysłuchania. Co więcej, w postępowaniu tym organ podatkowy nie zajmuje pozycji nadrzędnej wobec jednostki ani innych podmiotów prywatnych, ale jest jedną ze stron postępowania i dysponuje uprawnieniami, jakie przysługują pozostałym stronom, co dodatkowo wzmacnia pozycję podatnika. Ustalenia faktyczne niezbędne dla rozstrzygnięcia kwestii istnienia stosunku prawnego lub prawa są dokonywane przez bezstronny, niezawisły i dysponujący fachową wiedzą organ władzy sądowniczej. Wprowadzone rozwiązanie istotnie ogranicza niebezpieczeństwo wydawania arbitralnych rozstrzygnięć przez organy administracji publicznej i rozszerza zakres sądowych gwarancji sprawiedliwego rozpatrzenia spraw podatkowych. Z przedstawionych wyżej względów nie ma podstaw do stwierdzenia niezgodności zaskarżonych przepisów z zasadami przyzwoitej legislacji.

8. Uczestnicy postępowania prowadzonego przez Trybunał Konstytucyjny w niniejszej sprawie zgadzają się, że zaskarżone przepisy mogą spowodować wydłużenie postępowania. Z tego względu, w myśl przepisów ustawy – ordynacji podatkowej, bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego zostaje zawieszony z dniem wniesienia żądania ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Termin przedawnienia biegnie dalej od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa.

W ocenie Ministra Finansów szybkość postępowania nie może dominować nad potrzebą wydania prawidłowej decyzji podatkowej opartej na ustaleniach zgodnych ze stanem faktycznym. Trybunał Konstytucyjny pragnie w związku z tym raz jeszcze zwrócić uwagę, że gwarancje uzyskania rozstrzygnięcia w rozsądnym terminie stanowią istotny element konstytucyjnej zasady sprawiedliwej procedury w sprawach indywidualnych. Na ustawodawcy ciąży zatem konstytucyjny obowiązek wprowadzenia rozwiązań prawnych, które zapewnią, że sprawy rozstrzygane będą w możliwie najkrótszym terminie. W myśl ogólnych zasad, wyrażonych w art. 139 § 1 ordynacji podatkowej, załatwienie sprawy wymagającej

przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu miesiąca, a sprawy szczególnie skomplikowanej – nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. Ustawa ta stanowi jednak, że organ podatkowy zawiesza postępowanie, gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd (art. 201 § 1). W takim przypadku okresu zawieszenia postępowania nie wlicza się do wymienionych wyżej terminów, określonych w art. 139 § 1 (art. 139 § 4). Jednocześnie ustawodawca nie ustanawia maksymalnego terminu rozpoznania powództwa o ustalenie przez sąd. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego przedstawiona regulacja może budzić wątpliwości z punktu widzenia zasad sprawiedliwej procedury z uwagi na brak adekwatnych gwarancji rozstrzygnięcia sprawy w rozsądnym terminie. Z drugiej jednak strony brak jest podstaw do stwierdzenia z tego powodu jej niezgodności ze wzorcami wskazanymi przez wnioskodawcę.

Należy przypomnieć w tym miejscu, że Konstytucja nakazuje ukształtowanie postępowania sądowego i administracyjnego w taki sposób, aby zapewnić stronom uzyskanie rozstrzygnięcia bez zbędnej zwłoki. Z tego względu, w praktyce stosowania zaskarżonych przepisów może okazać się niezbędne uzupełnienie regulacji ustawowych o odpowiednie rozwiązania, które zapobiegać będą przewlekłości postępowania.

9. Wnioskodawca zwraca uwagę, że organ podatkowy może podejmować działania mające na celu zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika w toku postępowania podatkowego do czasu wydania orzeczenia przez sąd powszechny, co z reguły wywołuje negatywne skutki finansowo-gospodarcze u zainteresowanego. Ewentualne wydłużenie się postępowania w związku z wystąpieniem do sądu powszechnego może w praktyce dodatkowo pogłębić ujemne konsekwencje środków zastosowanych w celu zabezpieczenia zobowiązania podatkowego.

Zgodnie z art. 33 § 1 ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku podatnika, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności, gdy podatnik trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, przed wydaniem decyzji:

- 1) ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 2) określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
- 3) określającej wysokość zwrotu podatku.

Zabezpieczenie następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo w formie określonej w art. 33d ordynacji podatkowej. W razie złożenia wniosku o zabezpieczenie w formie określonej w art. 33d zabezpieczenie w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie objętym tym wnioskiem, może nastąpić po wydaniu postanowienia odmawiającego przyjęcia zabezpieczenia. Wykonanie decyzji o zabezpieczeniu – w formie określonej w art. 33d ordynacji podatkowej – następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania określonego w decyzji o zabezpieczeniu wraz z odsetkami za zwłokę, w postaci:

- 1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej;
- 2) poręczenia banku;
- 3) weksla z poręczeniem wekslowym banku;
- 4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;
- 5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej;

6) depozytu w gotówce (art. 33d ordynacji podatkowej).

Strona może dowolnie wybrać formę lub formy zabezpieczenia, o których mowa w wymienionym przepisie. W sprawie przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 33d, wydaje się postanowienie, na które przysługuje zażalenie.

Trybunał Konstytucyjny podziela pogląd wnioskodawcy, że przedstawione regulacje stanowią część kontekstu normatywnego, w którym funkcjonują zaskarżone przepisy. Należy jednak pokreślić, że regulacje ustawowe dotyczące instytucji zabezpieczenia mają charakter ogólny i mogą mieć zastosowanie niezależnie od tego, czy właściwy organ wystąpił z powództwem o ustalenie. Negatywne skutki dla podatnika mogą powstać także wtedy, gdy dany organ nie wytoczył powództwa o ustalenie, a wystąpienie z takim powództwem nie ma samo w sobie znaczenia dla zastosowania tych przepisów. Rozważane unormowania muszą natomiast być stosowane po starannym rozważeniu okoliczności konkretnej sprawy i przy poszanowaniu podstawowych zasad konstytucyjnych i ogólnych zasad postępowania w sprawach podatkowych. Organ podatkowy, stosując rozważane środki, powinien w szczególności starannie wyważyć interes publiczny oraz interes podatnika. Z przedstawionych powodów regulacje dotyczące zabezpieczenia zobowiązań podatkowych nie mają – w ocenie Trybunału Konstytucyjnego – istotnego znaczenia z punktu widzenia oceny konstytucyjności przepisów 199a § 3 ordynacji podatkowej oraz art. 189¹ k.p.c.

10. W ocenie wnioskodawcy 199a § 3 ordynacji podatkowej oraz art. 189¹ k.p.c. są niezgodne z zasadą wolności działalności gospodarczej wyrażającą się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych w ramach obowiązującego prawa. W świetle przedstawionych wyżej argumentów, zaskarżone przepisy nie dotyczą w ogóle treści stosunków cywilnoprawnych ani praw podmiotowych prywatnych. Przepisy te w żaden sposób nie ograniczają autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych, ani też nie wiążą żadnych konsekwencji materialnoprawnych z treścią tych stosunków. W szczególności wymienione przepisy nie mogą stanowić podstawy do wydawania decyzji określających obowiązki publicznoprawne podmiotów prawa. Z tego względu zgodność zaskarżonych przepisów z zasadą wolności działalności gospodarczej nie powinna budzić wątpliwości.

11. W ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich art. 199a ordynacji podatkowej ma na celu pominięcie cytowanego wyżej wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, i jego wykonania. Należy w związku z tym zauważyć, że w wyroku tym Trybunał Konstytucyjny orzekł o konstytucyjności przepisów materialnoprawnych dotyczących instytucji obejścia prawa. Przedmiot kontroli stanowił przy tym art. 24b § 1 ordynacji podatkowej. Wnioskodawcy nie zaskarżyli wówczas ani art. 24a tej ustawy, ani jej art. 24b § 2. Natomiast w rozpoznawanej obecnie sprawie przedmiot kontroli stanowią przepisy proceduralne przyznające organowi podatkowemu uprawnienie do wystąpienia do sądu powszechnego z powództwem o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe. W świetle przedstawionych wyżej argumentów regulacje te nie dotyczą kwestii materialnoprawnych. Art. 199a § 3 ordynacji podatkowej i art. 189¹ k.p.c. dotyczą innych zagadnień niż sprawy unormowane przez dawny 24b § 1 ordynacji podatkowej, uznany za niekonstytucyjny cytowanym wyrokiem z 11 maja 2004 r., dlatego też Trybunał Konstytucyjny nie podziela poglądu, że zaskarżone przepisy mają na celu pominięcie skutków wyroku z 11 maja 2004 r.

Z przedstawionych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.