



RZECZPOSPOLITA POLSKA

Rzecznik Praw Obywatelskich

Al. Solidarności 77

00-090 Warszawa

Tel. 827 42 02

Fax. 827 64 53

Warszawa, 21 września 2000 r.

34844

RPO/353760/2000/V/AK

Pan Marek Biernacki
Minister Spraw Wewnętrznych
i Administracji

Szanowny Panie Ministrze

Na tle spraw badanych w Biurze Rzecznika Praw Obywatelskich, jak również wniosków kierowanych przez Rzecznika do Trybunału Konstytucyjnego, ujawnił się problem braku spójności systemu prawnego w zakresie skutków, jakie wywołuje w odniesieniu do ostatecznych decyzji administracyjnych (wydanych w ogólnym postępowaniu administracyjnym i w postępowaniu podatkowym) wyrok Trybunału Konstytucyjnego stwierdzający niezgodność aktu normatywnego z aktem wyższego rzędu.

Konstytucja RP z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. Nr 79, poz. 483) w art. 190 ust. 4 stanowi, że orzeczenie o niezgodności z Konstytucją, umowa międzynarodową lub ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego wydane zostało prawomocne orzeczenie sadowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach jest podstawą do wznowienia postępowania, uchylecia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonym w przepisach właściwych dla danego postępowania.

Konstytucja nie przesądza zatem jakie skutki procesowe w omawianym zakresie wywołuje orzeczenie Trybunału, odsyłając do przepisów "właściwych dla danego postępowania", które tę kwestię regulują. Przepis ten jednak wyraźnie wskazuje na możliwość wzruszenia rozstrzygnięcia, wydanego w indywidualnej sprawie, którego podstawę stanowił akt normatywny uznany przez Trybunał za niezgodny z aktem wyższego rzędu.

W postępowaniu administracyjnym konsekwencją takiego unormowania było wprowadzenie do przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego art. 145a, który przewiduje możliwość wznowienia postępowania, gdy Trybunał Konstytucyjny orzeknie o niezgodności z Konstytucją, umowa międzynarodowa lub ustawa aktu normatywnego, na podstawie którego została wydana decyzja.

Aktualnie obowiązująca ustawa z dnia 1 lipca 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.) przyjmuje- we wszystkich postępowaniach (administracyjnym, cywilnym i karnym) w razie wydania rozstrzygnięcia przez organ orzekający w oparciu o akt normatywny niezgodny z Konstytucją umowa międzynarodową, lub ustawą, sankcję wzruszalności. W odniesieniu do ogólnego postępowania administracyjnego strona w takiej sytuacji może - jak już wskazano - żądać wznowienia postępowania administracyjnego. Otwiera to drogę do ponownego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy administracyjnej. Żądanie wznowienia postępowania na tej podstawie może wnieść tylko strona (w tym przypadku niedopuszczalne jest wszczęcie postępowania z urzędu) w terminie 1 miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału. Uchylenie decyzji nie może jednak nastąpić, jeżeli od dnia jej doręczenia lub ogłoszenia upłynęło 5 lat. W takim przypadku organ stwierdza jedynie wydanie decyzji z naruszeniem prawa oraz wskazuje okoliczności, z powodu których nie uchylił decyzji.

Rozwiązanie przyjęte w art. 145 a k.p.a. spotkało się z krytyką niektórych przedstawicieli doktryny. Podnoszono w szczególności, że omawiana konstrukcja "jest nieporozumieniem, gdyż chodzi bez wątpienia o przyczynę nieważności. Nieporozumienie to powstało na skutek potraktowania instytucji wznowienia postępowania administracyjnego analogicznie do wznowienia postępowania cywilnego. O zastosowaniu tej analogii świadczy m.in. fakt, użycia w § 2 art. 145 a zwrotu skarga o wznowienie, jakim posługują się przepisy procedury cywilnej, zamiast podanie, wnioski lub żądanie, a więc terminologii występującej przepisach Kodeksu postępowania administracyjnego" (Z. Janowicz, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 1999 r., s. 409-410).

Natomiast w postępowaniu podatkowym kwestia skutków orzeczeń Trybunału nie znajduje na gruncie obowiązujących przepisów prawa jednoznacznego uregulowania, brak też jest jednolitego stanowiska doktryny.

Wpływ orzeczeń Trybunału na decyzje podatkowe można rozpatrywać w dwóch aspektach w zależności od podstawy powstania należności podatkowej. Jeżeli należność powstała z mocy prawa a podatnik złożył deklarację, z której wynika wysokość zobowiązania podatkowego i na skutek orzeczenia Trybunału powstała nadpłata, odpowiednie zastosowanie znajdują art. 72-81 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) dotyczące nadpłaty. Nieco inaczej przedstawia się sytuacja, w przypadku powstania obowiązku podatkowego w wyniku doręczenia decyzji ustalającej bądź określającej wysokość tego obowiązku. Jeżeli bowiem Trybunał orzeknie o niekonstytucyjności aktu normatywnego stanowiącego podstawę decyzji ostatecznej, podatnik może doprowadzić do jej wzruszenia w nadzwyczajnym trybie postępowania podatkowego. Ordynacja podatkowa nie zawiera jednak odpowiednika art. 145 a k.p.a. Ustawa ta nie ustanawia też wyraźnej podstawy wzruszenia decyzji podatkowej wydanej w oparciu o akt normatywny zakwestionowany przez Trybunał. Jedynie z art. 250 Ordynacji podatkowej wyprowadzić można wniosek, iż ustawa ta przewiduje w takiej sytuacji możliwość stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej, mimo iż art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej wymieniający przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji nie zawiera takiej przyczyny nieważności. (E. Ochendowski, Wzruszalność ostatecznej decyzji podatkowej [w:] Księga pamiątkowa ku czci doc. E. Drgasa - Studia z zakresu Ordynacji podatkowej, Toruń 1998, s. 155.)

Art. 250 § 1 Ordynacji podatkowej stanowi jedynie, iż przepisów art. 249 (określających ogólny termin żądania stwierdzenia nieważności decyzji) nie stosuje się w razie stwierdzenia nieważności decyzji wydanych na podstawie przepisów prawnych, które utraciły moc lub zostały uchylone bądź zmienione w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego. Omawiany przepis odwołuje się zatem do instytucji nieważności decyzji. Aktualnie prezentowany jest pogląd, iż art. 250 Ordynacji podatkowej należy traktować jako *sui generis* materialnej podstawy stwierdzenia nieważności (B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, Polskie postępowanie administracyjne i sądowniczo-administracyjne, Warszawa 1999, s.296-297). Przyjmuje się ponadto, iż orzeczenie o nieważności decyzji wydanej na podstawie przepisów prawnych, które utraciły moc w wyniku orzeczenia Trybunału może nastąpić na mocy art. 247 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej (Z. Kmiecik, Glosa z 2000 r. Nr 2, s. 8; B. Wierzbowski, Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego dotyczących prawa podatkowego [w:] Księga pamiątkowa ku czci doc. E. Drgasa, Studia z zakresu Ordynacji podatkowej, Toruń 1998, s. 204-205).

Należy jednak zaznaczyć, iż pogląd uznający stwierdzenie nieważności decyzji jako skutek orzeczenia Trybunału nie jest w pełni akceptowany w doktrynie. Część autorów uważa, że w braku wyraźnego unormowania tej kwestii w Ordynacji podatkowej należy stosować bezpośrednio art. 190 ust. 4 Konstytucji i na tej podstawie wznawiać postępowanie podatkowe (R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Wrocław 1999, s. 236, a także W. Chróścielewski. J. Tamo, Postępowanie administracyjne, Zielona Góra 1999, s. 144-145.). Prezentowany jest także pogląd o możliwości stosowania w takim przypadku art. 145 a k.p.a. (J. Borkowski, Ordynacja podatkowa a kontrola sądu administracyjnego [w:] Ordynacja podatkowa - studia pod red. B. Brzeziński, C. Kosikowski, Łódź-Toruń 1999, s. 235). Pojawiają się ponadto głosy, iż w obecnie obowiązującym stanie prawnym nie ma podstaw do wznowienia postępowania podatkowego wskutek orzeczenia Trybunału (J. Zimmermann, Postępowanie podatkowe. Komentarz do działu IV oraz niektórych przepisów działu IX ustawy - Ordynacja podatkowa, Toruń 1999, s. 324; J. Trzeciński, Komentarz do Konstytucji RP z 1997 r. pod red. J. Bocia, Wrocław 1998, s. 294-95).

Przedstawione powyżej rozbieżności w stanowiskach doktryny prezentowanych w omawianym zakresie wskazują, na potrzebę jednoznacznego - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - uregulowania w przepisach Ordynacji podatkowej kwestii skutków prawnych, jakie w odniesieniu do ostatecznych decyzji wydanych w sprawach podatkowych wywołuje wyrok Trybunału Konstytucyjnego stwierdzający niezgodność aktu normatywnego, na podstawie którego decyzje te zostały wydane z aktem wyższej rangi.

Przyjmując założenie, iż w postępowaniu podatkowym mamy do czynienia ze stwierdzeniem nieważności decyzji należy także zwrócić uwagę, że w takim przypadku na gruncie obowiązującego prawa orzeczenie Trybunału o niezgodności aktu normatywnego wywołuje w ogólnym postępowaniu administracyjnym inne skutki niż w postępowaniu podatkowym. Różnica między orzeczeniem stwierdzającym nieważność, a uchylającym decyzję (w trybie wznowienia postępowania) przejawia się przede wszystkim w tym, że stwierdzenie nieważności ma charakter deklaratoryjny i umożliwia wyeliminowanie decyzji ze skutkiem *ex tunc*. Rozwiązanie przyjęte w Ordynacji podatkowej jest w takim przypadku niewątpliwie dalej idące niż konstrukcja przyjęta na mocy art. 145 a § 1 k.p.a., gdyż z omawianym rodzajem wadliwości decyzji podatkowej wiąże sankcję usunięcia decyzji z obrotu prawnego z mocą od dnia jej wydania. Ponadto Ordynacja podatkowa - w przeciwieństwie do k.p.a. - nie przewiduje w omawianym zakresie bardzo krótkiego terminu ograniczającego możliwość zgłoszenia żądania stwierdzenia nieważności decyzji podatkowej. Kodeks postępowania administracyjnego stanowi natomiast, iż skargę o

wznowienie postępowania należy wnieść w terminie 1 miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego.

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich nie istnieją jakiegokolwiek merytoryczne powody, które mogłyby uzasadniać odmienne regulacje prawne w zakresie skutków procesowych, jakie dla stron postępowania administracyjnego (zarówno ogólnego jak też podatkowego) wycofuje orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego. Istniejący w tym zakresie stan prawny, a zwłaszcza rozwiązania zawarte w Ordynacji podatkowej, powoduje ponadto szereg uzasadnionych wątpliwości.

Stąd też przekazując niniejsze uwagi stosownie do art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz.U. z 1991 r. Nr 109, poz. 471 ze zm.) zwracam się o rozważenie możliwości podjęcia działań legislacyjnych mających na celu zapewnienie spójności systemu prawnego w omawianym zakresie. Będę wdzięczny za stanowisko Pana Ministra w tej sprawie.

Pragnę także powiadomić Pana Ministra, iż wystąpienie zawierające analogiczną treść przekazałem również Ministrowi Finansów, gdyż zagadnienia nim objęte pozostają w ścisłym związku także z właściwością tego Ministra.

Łączę wyrazy szacunku

/-/ Prof. dr Andrzej Zoll