



Warszawa, dn. 17.02.2003 r.

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego
Prof. dr hab. Roman Hauser
Rzecznik Praw Obywatelskich
Prof. dr hab. Andrzej ZOLL

RPO-423846-VI/02/BP-Z

BO-1646/02

Trybunał Konstytucyjny
WARSZAWA

Wniosek
Prezesa NSA
i
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 w związku z art. 188 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) i art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. z 1997 r. Nr 102, poz. 643, zm. Dz.U. z 2000 r. Nr 48, poz. 552, zm. Dz.U. z 2000 r. Nr 53, poz. 638)

wnosimy

o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że:

1. art. 24 b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 1997 r. Nr 137, poz. 926 i Nr 160, poz. 1083, z 1998 r. Nr 106, poz. 668. z 1999 r. Nr 11, poz. 95 i Nr 92, poz. 1062. z 2000 r. Nr 94. poz. 1037, Nr 116, poz. 1216, Nr 120, poz. 1268 i Nr 122, poz. 1315, z 2001 r. Nr 16, poz. 166,

Nr 39, poz. 459, Nr 42. poz. 475, Nr 110, poz. 1189, Nr 125, poz. 1368 i Nr 130, poz. 1452 oraz z 2002 r. Nr 89, poz. 804, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271 oraz Nr 169, poz. 1387)

a) narusza zasadę zaufania obywateli do państwa i stanowionego prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP,

b) narusza zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającej się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych tj. art. 22 Konstytucji RP

nadając organom podatkowym i organom kontroli skarbowej, przy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, prawo do pominięcia skutków czynności prawnych, z dokonania których może dla podatnika płynąć korzyść w postaci obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

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

III. art. 18 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. z 1995 r. Nr 74, poz. 368 i Nr 104, poz. 515, z 1997 r. Nr 75, poz. 471, Nr 106, poz. 679, Nr 114, poz. 739 i Nr 144, poz. 971, z 1998 r. Nr 2, poz. 5, Nr 162, poz. 1126, z 1999 r. Nr 76, poz. 853. z 2000 r. Nr 48, poz. 552, Nr 60, poz. 704 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 i Nr 141, poz. 1177) w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. Nr 169 poz. 1387) w tej części, w której stanowi, że Sąd udziela odpowiedzi na pytania prawne przedstawiane do rozstrzygnięcia przez izbę skarbową oraz ministra właściwego do spraw finansów publicznych - narusza zasadę demokratycznego państwa prawnego przez to, że nie określa przesłanek oraz trybu wystąpienia z pytaniem prawnym co jest sprzeczne z zasadą poprawnej legislacji - tj. art. 2 Konstytucji RP.

IV. art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. z 1995 r. Nr 74. poz. 368 z późn. zm.) w brzmieniu nadanym ustawą

z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387) w tej części, w której stanowi, że w postępowaniu przed NSA w sprawach z zakresu prawa podatkowego stosuje się art. 122 ustawy - Ordynacja podatkowa, co przy uwzględnieniu, że w innych kategoriach spraw Sąd stosuje odpowiednio art. 7 Kodeksu postępowania administracyjnego - narusza zasadę równości wobec prawa tj. art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

Uzasadnienie

Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387) wprowadziła istotne zmiany zarówno w postępowaniu podatkowym jak i w postępowaniu sądowym z zakresu podatków regulowanym ustawą z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, które to zarówno Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego jak i Rzecznik Praw Obywatelskich - oceniają jako naruszające zasady konstytucyjne.

Zmiany te są ze sobą powiązane, co uzasadnia - w ocenie przedstawiających niniejszy wniosek - skierowanie wspólnego wniosku obejmującego przepisy zawarte w ustawie - Ordynacja podatkowa jak i w ustawie o Naczelnym Sądzie Administracyjnym.

I. Ordynacja podatkowa (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r., Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) zawarta pojęcia obowiązku podatkowego (art. 4 § 1) oraz „zobowiązania podatkowego” (art. 5).

W literaturze odnoszącej się do prawa podatkowego liczni autorzy powołują znaną tezę wyroku z dnia 27 lutego 1934 r. Najwyższego Trybunału Administracyjnego (sygn. L. Rej. 6498/28). w myśl której obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawy z zaistnieniem stanu faktycznego (vide: Orzecznictwo Podatkowe Sądu Najwyższego i Najwyższego Trybunału Administracyjnego pod red. B. Hasfelda. W-wa 1939, poz. 782). Obowiązek podatkowy jest więc kategorią prawną i faktyczną zobiektywizowaną. Oznacza to, że powstaje w warunkach przez

prawo określonych, niezależnie od woli podmiotów temu obowiązku podlegających, czy też podmiotów ustawowo zobowiązanych do stosowania jego regulacji (wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 1992 r. sygn. III SA 709/92, POP 1993 r. Nr 4, poz. 62). Obowiązek podatkowy jest ściśle związany z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego oraz przepisem ustawy podatkowej, a nie odczuć, subiektywnych ocen czy dążeń organu podatkowego. W ten sposób prawo podatkowe jest związane z prawem cywilnym.

Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, mając na celu umożliwienie organom podatkowym skuteczne zwalczanie zjawiska uchylania się od opodatkowania - wprowadziła przepis art. 24a stanowiący, że:

§ 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględniają zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie poświadczeń 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.

Przepis ten utrzymał uprawnienia organów podatkowych i kontroli skarbowej, które dotąd swoje uprawnienia w tej materii opierały o treść § 50 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 grudnia 1999 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług i o podatku akcyzowym (obecnie § 48 ust. 4 pkt 5 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania ... Dz.U. z 2002 r. Nr 27. poz. 268 ze zm.).

W teorii prawa podatkowego rozróżnia się pojęcia "unikanie opodatkowania", będące działaniem podatnika za pomocą legalnych środków, mające na celu zmniejszenie opodatkowania iub nawet jego uniknięcie, a także „oszczędzanie podatkowe” od „uchylania się od opodatkowania”.

Uchylanie się od opodatkowania jest z reguły działaniem nielegalnym. polegającym bądź na zatajeniu bądź oszustwie, bądź wprowadzaniu organów podatkowych w błąd. natomiast unikanie opodatkowania to działania legalne mające na celu takie ułożenie stosunków cywilnoprawnych aby uniknąć opodatkowania lub je obniżyć.

Wśród znawców prawa podatkowego poglądy dot. prawa do unikania opodatkowania - są niejednolite.

Aby uniemożliwić podatnikowi wykorzystywanie legalnych czynności dających w efekcie uniknięcie lub zmniejszenia opodatkowania - powoływana wcześniej ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa dodała do tekstu tej ustawy -art. 24 b § 1 stanowiący, że:

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

Jak to wyraźnie wskazali autorzy zmian Ordynacji podatkowej „proponowany przepis wprawdzie nie przyznaje organom podatkowym prawa do oceny ważności czynności prawnej, a tylko prawo oceny podatkowych konsekwencji czynności prawnej i zignorowania skutków czynności pozornych lub dokonanych w celu uniknięcia opodatkowania" (vide: projekt przedstawiony przez Prezesa Rady Ministrów Sejmowi RP IV Kadencji, druk nr 414 pismo RM 10-68-02). -

Dyspozycja zaskarżonego przepisu jest wyraźna: organy podatkowe i organy kontroli mają pomijać skutki podatkowe czynności cywilnoprawnych o ile udowodnią, że dokonane czynności cywilnoprawne dawały podatnikowi korzyści w postaci obniżenia zobowiązania podatkowego lub innej korzyści podatkowej.

Organ podatkowy otrzymuje uprawnienia likwidowania wszystkich legalnych - a więc dopuszczalnych - skutków działań podatników mających na celu obniżenie zobowiązania podatkowego. Treść art. 24 b § 1 pozostaje więc w sprzeczności z definicją obowiązku podatkowego, w której ponoszenie ciężaru podatkowego jest „związane przez przepis ustawy z zaistnieniem stanu faktycznego. Organ podatkowy może pominać skutki podatkowe czynności cywilnoprawnych i wydać decyzję podatkową na podstawie innego zakwalifikowania tej czynności o ile udowodni, że rzeczywista treść tych czynności jest oczywiście inna niż to wskazuje podatnik. Nie może jednak pomijać skutków finansowych legalnych czynności cywilnoprawnych dokonanych przez podatnika dlatego tylko, że dają one podatnikowi oczekiwane przez niego korzyści podatkowe.

Tak więc zaskarżony art. 24 b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa daje prawo organom podatkowym ingerencji w czynności prawne podatnika również wówczas, gdy nie następowało obejście prawa. Na podstawie art. 24 b § 1 Ordynacji podatkowej zarzut „obejścia prawa” może być przedstawiony wszelkim czynnościom prawnym, które zmierzają do legalnego obniżenia obowiązku podatkowego, co dla każdego podatnika stanowi istotę optymalizacji podatkowej. Należy także stwierdzić, iż środek w postaci art. 24 b § 1 Ordynacji podatkowej jest nieadekwatny do celu, jakim jest ściganie obejścia prawa podatkowego. Przepis ten stoi bowiem w sprzeczności nie tylko z art. 65 Kc oraz art. 353¹ Kc, lecz również godzi w zasadę państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP (tak R. Gwiazdowski „Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej - wybrane zagadnienia” Przegląd Podatkowy z 2002 r. Nr 7).

Podatnik, który dokonuje legalnej i ważnej czynności prawnej, nie może obawiać się dowolnych ocen organów podatkowych, gdy pozostaje w zgodzie z obowiązującymi przepisami prawa. Wprowadzenie do systemu prawa podatkowego art. 24 b § 1 Ordynacji podatkowej prowadzi do niepewności prawa, tj. niepewności co do tego, czy ważne czynności prawne, których dokonał podatnik nie zostaną następnie uznane przez organy podatkowe za działanie zmierzające do zmniejszenia opodatkowania.

W gospodarce rynkowej obrót gospodarczy opiera się przede wszystkim na zobowiązaniowych stosunkach umownych. W warunkach gospodarki rynkowej umowy (kontrakty) odgrywają podstawową rolę w wymianie towarów i usług. Ich rangę na gruncie prawa cywilnego, a także spółek handlowych i prawa gospodarczego wyznacza konstytucyjna zasada swobody umów, nazywana w doktrynie także zasadą autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych. Formułuje ją art. 353¹ Kc, przyznając podmiotom uczestniczącym w obrocie prawnym, w ramach przepisów dyspozytywnych, szeroką swobodę w kształtowaniu treści czynności prawnych, wyboru ich formy, a także doboru kontrahenta i ułożenia z nim stosunku prawnego, nawiązanego w związku z działalnością gospodarczą, w sposób zgodny z porządkiem demokratycznego państwa prawnego i chronionymi przez ten porządek wartościami. Obowiązkiem władz publicznych jest honorowanie woli stron. Korzystając z wolności gospodarczej przedsiębiorcy, zawierając umowy,

stwarzają konkretną normę prawną, która wyznacza mające powstać między nimi relacje prawne.

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 na płaszczyźnie prawa publicznego, musi istnieć podstawa ustawowa o postaci normy powszechnie obowiązującej. To wymaganie stawiane przez ustrojodawcę nie jest jedynym ograniczeniem stawianym ustawodawcy. Za takim ograniczeniem wolności działalności gospodarczej musi przemawiać także ważny interes publiczny. Interesu tego nie można utożsamiać li tylko z interesem fiskalnym państwa.

Dla każdego podatnika ważnymi powodami dokonania takiej, a nie innej czynności prawnej są jej konsekwencje podatkowe. Tym bardziej, że do takich działań zachęca sam ustawodawca, różnicując prawnopodatkowe konsekwencje różnych czynności prawnych. Jeżeli zatem sam ustawodawca „stymuluje” podatników do podejmowania określonych działań korzystniej je opodatkowując, to organy podatkowe nie mogą mieć możliwości dyskredytowania takich działań w drodze decyzji administracyjnej.

Wprawdzie w teorii prawa podatkowego przeważa pogląd o samodzielności tej gałęzi prawa - to jednak skarżący uważają, że pojęcie „obejścia prawa”, którym posługują się organy podatkowe, nie może w sposób znaczny odbiegać od postrzegania tego pojęcia przez doktrynę prawa cywilnego oraz przez orzecznictwo cywilnoprawne.

Zgodnie z treścią art. 6 Ordynacji podatkowej - podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy wynikające z ustawy podatkowej. Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy - jest nieważna chyba, że przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy. Zaskarżony art. 24 b § 1 Ordynacji podatkowej z całą świadomością dokonuje uniku w ocenie czy kwestionowana czynność cywilnoprawna była sprzeczna z ustawą (art. 58 Kc), czy też nie oraz czy kwestionowana czynność

cywilnoprawna była świadczeniem woli złożonym dla pozoru (art. 83 Kc), czy też nie. Odrywając się od zasad ustanowionych przez prawo cywilne, zaskarżony art. 24 b § 1 Ordynacji podatkowej daje organom podatkowym prawo do oceny wywołanych skutków podatkowych niezależnie od tego czy czynność była sprzeczna z ustawą czy nie, lub czy była pozorna lub nie.

Przepis art. 58 Kc przewiduje negatywne dla stron konsekwencje przekroczenia zasady kształtowania treści czynności prawnej stanowiąc w § 1, że czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy jest nieważna, chyba że właściwy przepis przewiduje inny skutek, w szczególności, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy. Z przepisu tego wynika, że czynność prawna jest nieważna, gdy wyprowadzona w drodze wykładni z przepisu norma prawna o charakterze bezwzględnie obowiązującym (*ius cogens*) przewiduje, iż treść czynności prawnej powinna zostać ukształtowana zgodnie z treścią tej normy. Zatem, by można było zastosować przepis art. 58 § 1 Kc należy przede wszystkim ustalić, że istnieje taka norma prawna bezwzględnie obowiązująca, która odnosi się bezpośrednio do treści czynności prawnej i nakazuje, by treść tej czynności została ukształtowana w określony sposób, tj. w sposób uregulowany w tej normie. Tak więc dla stwierdzenia, iż mamy do czynienia z czynnością mającą na celu „obejście ustawy” w rozumieniu art. 58 § 1 Kc należy ustalić, czy spełnione są następujące warunki:

- istnieje wyraźna norma prawna zakazująca osiągnięcia określonego skutku,
- dokonana czynność prawna prowadzi do osiągnięcia takiego skutku zakazanego przez normę prawną bezwzględnie obowiązującą,
- czynność prawna jest tylko z pozoru zgodna z prawem.

Pogląd taki prezentują przedstawiciele doktryny prawa cywilnego: Z. Radwański (Teoria umów. Warszawa 1977. s. 120 i nast.), S. Grzybowski (System prawa cywilnego, t. I, Ossolineum 1985. s. 517 i nast.), M. Safjan (Kodeks cywilny, Komentarz, Warszawa 1997, s. 153).

Według przedstawicieli doktryny czynność taka musi wywołać skutek, który jest zakazany przez normy bezwzględnie obowiązujące. Natomiast według organu podatkowego czynność mająca na celu obejście ustawy realizuje rezultaty niezamierzone przez ustawodawcę. Nie można jednocześnie przyjąć, że "skutek nie

zamierzony przez ustawodawcę" i „skutek przez niego zakazany" to w istocie ten sam skutek. Zatem dla ustalenia, iż doszło do obejścia prawa, najistotniejsze znaczenie ma ustalenie, że istnieje norma prawna, która zakazuje osiągnięcia określonego skutku i że czynność prawna prowadzi do jego osiągnięcia.

Na ten temat w glosie do wyroku NSA Ośrodek Zamiejscowy w Białymstoku z dnia 10 listopada 1999 r. (sygn. akt SA/Bk 289/99) Z. Radwański napisał: „W starszej doktrynie prawa cywilnego poszukiwano uzasadnienia dla konstrukcji obejścia prawa w rozróżnieniu „woli wewnętrznej" i „woli ujawnionej". Jednakże dominująca obecnie w nauce i judykaturze prawa cywilnego obowiązująca koncepcja czynności prawnych trafnie nie uwzględnia nieujawnionych przeżyć psychicznych, jako konstytutywnego elementu oświadczenia woli. Tym bardziej nie byłoby to dopuszczalne na obszarze prawa podatkowego, ponieważ nie można dopuścić do tego, aby zakres ciężarów podatkowych zależny był od indywidualnych i obiektywnie niesprawdzalnych przeżyć psychicznych strony umowy. Cóż więc dałoby rozpatrywanie kontrahenta, jakimi motywami kierował się przy zawieraniu umowy? W najlepszym razie urząd skarbowy prowadzący postępowanie podatkowe dowiedziałby się, że owszem, zawierając daną umowę kontrahent miał na względzie wynikające stąd korzystne dla niego następstwa podatkowe. Ze stwierdzenia takiego nic by jednak dla oceny tej umowy nie wynikało. Nie ma bowiem żadnej ku temu podstawy prawnej, aby przyjąć masochistyczną zasadę, że strony powinny zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej dla fiskusa korzystny".

Z tych względów nie jest możliwe lub wątpliwe jest stosowanie przepisu art. 58 § 1 Kc w prawie podatkowym. Normy podatkowoprawne nakazują pobór podatku w określonej wysokości, jeśli zostaną spełnione warunki w nich określone. Natomiast nie nakazują, ani też nie zakazują określonych zachowań podatnika związanych z przedmiotem podatku, czy też ze zwolnieniami od podatku. Nie nakazują też ani nie zakazują zachowań, które pozwalają na uzyskanie ulgi lub zwolnienia podatkowego. Jeśli bowiem podatnik spełni warunki przewidziane dla nabycia określonego zwolnienia, norma prawna nakazuje mu lub też pozwala mu na skorzystanie z ulgi. Z przepisów prawa podatkowego można natomiast wyprowadzić normy nakazujące określone zachowanie podatnika: np. normę, która nakazuje zapłacenie podatku, jeśli zostaną spełnione warunki powodujące powstanie

zobowiązania podatkowego. Nie wprowadzają natomiast ani nakazów, ani też zakazów odnoszących się do tego zachowania, natomiast wyciągają konsekwencje w odniesieniu do stanów faktycznych, które zaszyły, ustalając dla nich wysokość należnego zobowiązania podatkowego. Jeśli stan faktyczny opisany w normie nie zaszedł, to fakt ten jest indyferentny z punktu widzenia tej normy, która nie normuje żadnych konsekwencji dla tego stanu. Dlatego też nie da się wyprowadzić z żadnego przepisu prawa podatkowego normy, która by zakazywała takiego zachowania podatnika, które prowadzi do powstania zobowiązania podatkowego w niższej wysokości lub też do powstania ulgi w najwyższej wysokości. Prawo podatkowe nie zawiera bowiem norm regulujących owe zachowania, lecz jedynie normuje konsekwencje, jakie te zachowania powodują na gruncie tego prawa.

Żadna czynność legalna, niezakwestionowana, zgodna z prawem, w tym również taka, której skutkiem jest zmniejszenie a nawet uniknięcie opodatkowania, nie może być uznana za nieważną z tej przyczyny, że „miała na celu obejście ustawy podatkowej”, gdyż żadna ustawa nie zawiera normy zakazującej osiągnięcia określonego skutku podatkowego. Nie może też stanowić powodu do pominięcia skutków podatkowych jak długo nie wykaże się, że jej istota była inną niż wskazywana przez podatnika, tj. że w rzeczywistości regulowała inne stosunki cywilnoprawne niż przez podatnika nazwane.

Skarżący w pełni zdają sobie sprawę, że drogą wyboru stosunków prawno-gospodarczych niektóre podmioty dążą lub usiłują dążyć do pomniejszenia swoich zobowiązań podatkowych. Dlatego też uważają, iż organa podatkowe mogą kwestionować w określonych wypadkach treść umowy, o ile są w stanie wykazać, że zawarta umowa jest faktycznie umową inną, a jej treść reguluje inny stosunek cywilnoprawny niż przez podatnika nazwany. Uprawnienie takie, należące do atrybutów postępowania podatkowego, powinno być w sposób przejrzysty określone w ustawie - Ordynacja podatkowa. Organ podatkowy musi wykazać w oparciu o jakie przesłanki doszedł do wniosku, że kwestionowana przez niego umowa jest umową zawartą w celu obejścia prawa. Ciężar udowodnienia tego faktu musi spoczywać na organie podatkowym.

Takie stanowisko zajął również Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 6 czerwca 2002 r. (sygn. akt III RN 92.01). W uzasadnieniu tego wyroku Sąd stwierdził, iż „jeżeli kwalifikacja stosunków prawnych wymaga analizy stosunków

cywilnoprawnych łączących określone podmioty, to należy w ramach postępowania dowodowego ustalić treść składanych oświadczeń woli. Ustalenie treści tych oświadczeń powinno nastąpić z uwzględnieniem całokształtu okoliczności faktycznych sprawy, a więc faktów dotyczących wszystkich łączących dane podmioty stosunków prawnych. Następnie należy dokonać wykładni oświadczeń woli w celu ustalenia rzeczywistego charakteru łączącego określone podmioty stosunku prawnego, przy czym zgodnie z art. 65 § 2 Kc należy raczej badać zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu, a w szczególności na nazwie umowy nadanej przez strony".

W obecnym brzmieniu artykuł ten ogranicza konstytucyjną zasadę swobody umów, ogranicza wolność działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP) poprzez eliminowanie z obrotu gospodarczego - drogą obciążeń podatkowych określonych przez aparat skarbowy - części stosunków cywilnoprawnych, umożliwiającym podmiotom je stosującym ukształtowanie w sposób dla nich najkorzystniejszy relacji z fiskusem.

Artykuł 24 b § 1 Ordynacji podatkowej w przyjętym przez ustawodawcę brzmieniu narusza zasadę pewności prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP. Zasada pewności prawa oznacza przewidywalność i obliczalność rozstrzygnięć władzy państwowej. Dlatego działalność legislacyjna nie może nie uwzględniać rozsądnej relacji między zastosowanym środkiem działania a społeczną, gospodarczą i polityczną wartością celu, który ma być realizowany. Pewność prawa odgrywa istotne znaczenie w całokształcie życia społecznego. Poczucie pewności prawa regulującego daniny publiczne, tj. podatki, cła i opłaty - jest szczególnie ważne dla wszystkich podatników; tych aktualnych oraz tych przyszłych, którzy rozważają możliwości swojego zaangażowania finansowo-gospodarczego. Poczucie pewności prawa waży bowiem na obrocie gospodarczym, na poziomie inwestycji, na napływie kapitału zagranicznego, a także na zachowaniu inwestorów na giełdzie.

Natomiast dyspozycje art. 24 a § 1 i 2 oraz art. 24 b § 2 Ordynacji podatkowej dają organom podatkowym oraz organom kontroli skarbowej możliwości oceny czynności cywilnoprawnej wedle rzeczywistego zamiaru stron i celu tej czynności oraz oceny rezultatu gospodarczego, dla którego odpowiedzią jest inna czynność prawna i wedle tej oceny, po uzasadnieniu swojego stanowiska określić odpowiednie skutki podatkowe.

II. Treść art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej stanowiąca o związaniu organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją prawa podatkowego dokonaną przez Ministra Finansów przekracza pojęcie ogólnego nadzoru, o którym stanowi art. 14 § 1 pkt 1 tej ustawy. Problem czy i na ile dyrektywy Ministerstwa Finansów są wiążące dla organów podatkowych i kontroli skarbowej był w literaturze wielokrotnie podnoszony. W glosie do wyroku SN z dnia 22 października 1992 r. (sygn. III ARN 50/92) C. Kosikowski pisał, że: „w mechanizmie ustalania zobowiązań podatkowych w Polsce utrwalił się patologiczny schemat postępowania, (...) organy podatkowe z różnych powodów najczęściej same nie dokonują wykładni niejasnych przepisów podatkowych lecz zwracają się do Ministerstwa Finansów, skąd uzyskują w różnej formie prawnej odpowiedzi zwierzchnika i na podstawie tej wykładni podejmują decyzje podatkowe; nie zdarza się przy tym aby izba skarbowa uchyliła decyzję podatkową podjętą przez urząd skarbowy na podstawie wykładni Ministerstwa Finansów. Dwuinstancyjność postępowania nie ma zatem większego znaczenia, skoro izby skarbowe czują się również "związane" wykładnią Ministerstwa Finansów (OSP 1994 r. Nr 3, str. 116-118).

Przyjęta w ustawie - Ordynacja podatkowa treść art. 14 § 1 pkt 1 i 2 w poprzednim brzmieniu była od początku przedmiotem krytyki nauki prawa podatkowego. Jak wywodzi C. Kosikowski w „Komentarzu do ustawy - Ordynacja podatkowa” (W-wa, wyd. Dom wydawniczy ABC wyd. 2002 r. Komentarz do art. 14, por. również B. Adamiak „Model dwuinstancyjności postępowania podatkowego” PiP Nr 12/98, str. 52 i nast., por. również W. Olszowy „Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce. Wyd. Uniwersytetu Łódzkiego, 1994 r., str. 79) - pojęcie "ogólny nadzór w sprawach podatkowych" nie oznacza nadzoru jurydycznego nad orzecznictwem podatkowym urzędów i izb skarbowych. Także sformułowanie „Minister dąży ...” może oznaczać obowiązek starania się o zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego, nie może jednak oznaczać nakazu interpretowania przez organy podatkowe przepisów prawa podatkowego wedle ustalonego przez Ministra wzorca nazwanego "wykładnią", który to wzorzec z istoty swojej bierze pod uwagę założenia polityki finansowej i interesy fiskalne.

Interpretacje prawa podatkowego dokonywane przez Ministra Finansów ogłaszane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów w rozumieniu pracowników organów podatkowych i kontroli skarbowej były zawsze dla nich „prawem”. Jednocześnie ustawa z dnia 21 czerwca 1996 r. o urzędach i izbach skarbowych (Dz.U. Nr 106, poz. 489) w art. 5 ust. 7 stanowi, iż izby skarbowe sprawują nadzór nad urzędami skarbowymi oraz rozstrzygają w II instancji w sprawach należących w pierwszej instancji do urzędów skarbowych. Tak więc "związanie" faktyczne interpretacją prawa dokonaną przez Ministra Finansów ograniczało w sposób istotny swobodę orzekania w obu instancjach.

Obecnie, po dokonanych zmianach w ustawie - Ordynacja podatkowa, związanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją Ministra Finansów zostało dokonane wyraźnym postanowieniem ustawy.

W ten sposób art. 14 § 2 naruszył konstytucyjną zasadę dwuinstancyjności postępowania (art. 78 Konstytucji RP). Budzi także wątpliwości na tle art. 13 Europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności (Rzym, 4 listopada 1950 r. - Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 oraz Dz. U z 1998r Nr 147, poz. 962), która została ratyfikowana przez Polskę w dniu 19 stycznia 1993 r. „Każdy, czyje prawa i wolności zawarte w niniejszej Konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe”.

Zarówno art. 78 Konstytucji RP jak i art. 13 Europejskiej Konwencji przyznają stronom postępowania prawo do merytorycznego, ponownego rozpoznania sprawy wedle zgłoszonych zarzutów, a nie do rozpoznania jedynie formalnego.

W prawie administracyjnym, którego reguły przyjęło prawo podatkowe, odwołanie jest instytucją procesową tworzącą możliwość prawną określonym, uprawnionym podmiotom zaskarżenia decyzji administracyjnej. Prawu temu odpowiada obowiązek kompetentnych organów ponownego rozpatrzenia i rozstrzygnięcia sprawy indywidualnej merytorycznie w trybie postępowania odwoławczego.

Termin: "odwołanie" na określenie środka zaskarżenia w postępowaniu administracyjnym wprowadził art. 71 Konstytucji Marcowej, a termin ten utrwaliły

następnie przepisy Kpa. Wcześniej tego rodzaju instytucja procesowa była określana mianem "zażalenia" lub też - częściej - mianem "rekursu administracyjnego". Termin: „odwołanie” był w owym czasie używany na określenie środka zaskarżenia występującego w postępowaniu sądowym. W aktualnej regulacji prawnej pojęcie „odwołania” jest stosowane do określenia środka zaskarżenia uruchamiającego postępowania odwoławczego przed organami administracyjnymi, jak również określenia środka uruchamiającego postępowanie przed sądem powszechnym.

Odwołanie należy do podstawowych środków zaskarżenia zarówno ze względu na krąg decyzji administracyjnych podlegających zaskarżeniu, jak i na szerokie podstawy zaskarżenia umożliwiające kwestionowanie zarówno legalności, jak i zasadności decyzji.

Zakres dopuszczalności odwołania od decyzji wyznacza zasada dwuinstancyjności. Zgodnie z tą zasadą każda sprawa indywidualna rozpoznana i rozstrzygnięta decyzją organu pierwszej instancji podlega, w wyniku wniesienia odwołania, ponownemu rozpoznaniu i rozstrzygnięciu przez organ drugiej instancji. Od każdej zatem decyzji nieostatecznej służy odwołanie. (vide: B. Adamiak i J. Borkowski „Polskie postępowanie administracyjne i sądowno-administracyjne”, W-wa 1996 r. str. 184 i nast.).

Ustawodawca nadając Ministrowi Finansów uprawnienie do dokonywania wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego, które są kierowane do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej naruszył zasadę samodzielności tych organów. Uprawnienia nadzorcze nie powinny bowiem dawać możliwości wkraczania w sferę działalności podmiotu nadzorowanego. Wprowadzając takie uprawnienie do ustawy - Ordynacja podatkowa ustawodawca stworzył ogólną normę kompetencyjną dla Ministra Finansów do takiej ingerencji w działalność organów podatkowych, w szczególności w prawo do samodzielnej decyzji, czyli „jednostronnego rozstrzygnięcia, o wiążących konsekwencjach obowiązującej normy prawnej dla indywidualnie określonego podmiotu i konkretnej sprawy, podjętego przez ten organ w sferze stosunków zewnętrznych” (por. także wyrok NSA z 22.09.1983 r., sygn. akt SA/Wr 367/83. ONSA 1983, z. 2. poz, 75).

Podkreślenia wymaga fakt, że wcześniej pisma i inne formy dokonywania wykładni przepisów podatkowych przez Ministerstwo Finansów z reguły nie były

dotąd ujawniane w decyzji, jako podstawa prawna rozstrzygnięcia. W uzasadnieniu prawnym decyzji, organy podatkowe również nie powoływały się na interpretacje ministerialne. W rzeczywistości ich wpływ na rozstrzygnięcie prawne sprawy podatkowej był niepodważalny (W. Olszowy *ibidem*).

W doktrynie prawa finansowego decyzja podatkowa traktowana jest jako jeden z rodzajów indywidualnych aktów finansowych. Za jej cechy charakterystyczne uznano: 1) wymóg oparcia decyzji na ustawie lub akcie wykonawczym do ustawy; 2) ustalenie formy prawnej, normatywne określenie przesłanek ważności decyzji i trybu jej wydawania; 3) obowiązywanie przepisów formalnoprawnych, ustalających właściwość organów finansowych do wydawania decyzji, tryb wydawania, środki prawne służące odwołaniu się od decyzji; 4) ścisły związek z aktami administracyjnymi.

Podkreślano odrębność decyzji podatkowej od innych typów indywidualnych aktów finansowych i jednocześnie zwracano uwagę na jej ścisły związek z aktami administracyjnymi. W doktrynie prawa administracyjnego część teoretyków decyzję podatkową uznaje zarówno za akt finansowy, jak i administracyjny, różniący się w zasadzie tylko przedmiotem rozstrzygnięcia, a nie formą prawną realizacji (J. Borkowski, W. Olszowy, *ibidem*).

Artykuł 127 Ordynacji podatkowej wyraźnie stanowi, że postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne. Zasada dwuinstancyjności zakłada dwukrotne rozpoznanie i rozstrzygnięcie sprawy podatkowej. W związku z tą zasadą po stronie organów podatkowych powstaje obowiązek przeprowadzenia dwukrotnie postępowania wyjaśniającego. W konsekwencji postępowanie odwoławcze jest kształtowane w ten sposób, iż jego przedmiotem nie jest weryfikacja decyzji, lecz ponowne rozpoznanie sprawy.

Tymczasem związanie organów podatkowych interpretacją prawa podatkowego dokonywaną przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych prowadzi w istocie do tego, iż postępowanie podatkowe przybiera jedynie pozór postępowania dwuinstancyjnego. Jeżeli bowiem rozpoznając sprawę organ podatkowy I instancji orzeknie zgodnie z interpretacją dokonaną przez ministra, to wobec treści art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej wniesienie w tej sprawie przez stronę środka zaskarżenia w postaci odwołania nic doprowadzi do zmiany

merytorycznego rozstrzygnięcia. Z góry można więc w takim przypadku przewidzieć, jakie będzie stanowisko organu II instancji. W tej sytuacji instytucja odwołania przybiera wyłącznie postać formalnego środka, którego wyczerpanie otwiera drogę do sądu administracyjnego.

W wymiarze praktycznym rozwiązanie przyjęte w art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej może prowadzić do zniechęcenia strony postępowania podatkowego do korzystania ze środków zaskarżenia. W wymiarze konstytucyjnym omawiane rozwiązanie musi rodzić pytanie o zgodność z art. 78 Konstytucji RP, skoro już przed wniesieniem odwołania stanowisko organu odwoławczego przesądza interpretacja dokonana przez ministra.

W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (por. wyrok z dnia 12 czerwca 2002 r. sygn. akt P. 13/01, OTK z 2002 r. Nr 4/A, poz. 42) zwraca się uwagę, iż „... z punktu widzenia regulacji zawartych w Konstytucji RP środek zaskarżenia powinien być skuteczny w tym sensie, iż powinien umożliwiać merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy w postępowaniu odwoławczym”. Interpretacja ministra przybierająca postać abstrakcyjnej wykładni prawa podatkowego wyklucza w istocie to, aby owo „merytoryczne rozstrzygnięcie” sprawy mogło być odmienne w postępowaniu odwoławczym. Co prawda z art. 14 § 4 Ordynacji podatkowej wynika, że minister nie dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego w indywidualnych sprawach podatników, płatników lub inkasentów. Oznacza to, iż nie jest możliwa interpretacja prawa na potrzeby konkretnego postępowania podatkowego. Jednakże skutek w konkretnej sprawie podatkowej występuje poprzez związanie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej abstrakcyjną wykładnią prawa dokonywaną przez ministra.

W tym stanie odwołanie od decyzji wydanej w sprawie, w której organ I instancji był związany interpretacją ministra nic może być uznane za skuteczny środek zaskarżenia w rozumieniu art. 78 Konstytucji RP. Za takim bowiem rozumieniem art. 78 Konstytucji RP przemawia związanie Polski Europejską Konwencją o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności. Z powołanego już wcześniej art. 13 Konwencji wynika, iż każdy, czyje prawa i wolności zawarte w tej Konwencji zostały naruszone, ma prawo do skutecznego środka odwoławczego do właściwego organu państwowego także wówczas, gdy naruszenia dokonały osoby wykonujące swoje funkcje urzędowe. Organ rozpatrujący sprawę w wyniku

wniesienia środka zaskarżenia powinien być uprawniony do wydania korzystnego rozstrzygnięcia, jeśli uzna, że ów środek jest uzasadniony. W omawianym zakresie przekonanie organu odwoławczego, iż środek zaskarżenia był usprawiedliwiony musi ustąpić jednak wobec związania interpretacją prawa podatkowego dokonaną przez ministra. Uzasadnia to wniosek, iż w tego typu sprawach środek zaskarżenia traci charakter skutecznego środka, a tym samym zakwestionowane przepisy są niezgodne z art. 78 Konstytucji RP.

Na tle wiążącego charakteru interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez ministra właściwego do spraw finansów pojawia się także problem konkurencyjności norm ustawowych wiążących organy podatkowe. Z jednej bowiem strony organy są związane interpretacją ministra na mocy art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej, z drugiej zaś strony zgodnie z art. 30 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) w wyniku rozpoznania sprawy przez ten Sąd ocena prawna wyrażona w orzeczeniu wiąże ten Sąd oraz organ, którego działanie lub bezczynność było przedmiotem zaskarżenia. Czy zatem ocena prawna wyrażona przez sąd administracyjny zwalnia organ podatkowy ze związania omawianą interpretacją? Na to pytanie brak jest w przepisach prawa jasnej odpowiedzi.

Kolejny problem jaki pojawia się na tle interpretacji ministra wiążącej organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, której bezpośrednim skutkiem jest to, iż sprawy obywateli i innych podmiotów prawnych rozstrzygane przez te organy powinny być załatwiane zgodnie z tą interpretacją, dotyczy źródeł prawa. Nie ulega bowiem wątpliwości, że wobec abstrakcyjnego i wiążącego organy załatwiającego sprawy podatników (a więc sprawy podmiotów określonych rodzajowo, a nie indywidualnie) charakteru interpretacja ta wywiera istotny wpływ nie tylko w stosunku do organów usytuowanych w systemie organizacyjnej podległości ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, lecz także w stosunku do obywateli, osób prawnych i innych podmiotów. Za takim poglądem przemawia także i to, jakiej materii dotyczy interpretacja. Chodzi mianowicie nie o interpretację norm prawnych o charakterze wewnętrznym, lecz o interpretację prawa podatkowego. Materia ta przesądza o tym, że kierowana do organów podatkowych i organów kontroli skarbowej wiążąca je interpretacja dotyczy władczych form działania organów administracji publicznej wobec obywateli i innych podmiotów, praw

i obowiązków organu administracji i obywatela w ramach łączącego ich stosunku publicznoprawnego.

Z pozoru treść art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej poprzez związanie wyłącznie organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacjami prawa podatkowego dokonywanymi przez ministra nadaje tym interpretacjom charakter wewnętrzny. W wyroku z dnia 1 grudnia 1998 r. (sygn. akt K. 21/98, OTK z 1998 r., Nr 7, poz. 116) Trybunał Konstytucyjny opowiedział się za otwartym pod względem zarówno podmiotowym jak i przedmiotowym katalogiem aktów o charakterze wewnętrznym.

W sensie formalnym z punktu widzenia art. 93 Konstytucji RP nie ma więc przeszkód, aby omawiane interpretacje ministra mogły zostać zaliczone do aktów wewnętrznych. Jednakże zgodnie z art. 93 ust. 2 zd. 2 Konstytucji RP akty wewnętrzne nie mogą stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych i innych podmiotów. Należy w tym miejscu podzielić pogląd doktryny (por. K. Działocha w „Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz”, Wyd. Sejmowe, Warszawa 2001, komentarz do art. 93 Konstytucji RP), iż powyższa cecha ograniczonego stosowania odnosi się nie tylko do zarządzeń, lecz także do innych form aktów wewnętrznych.

Jak już jednak powyżej wskazano interpretacja prawa podatkowego dokonywana przez ministra (a więc dokonywane przez ministra ustalenie właściwego znaczenia tekstu prawnego) swoimi bezpośrednimi skutkami wykracza daleko poza ramy podporządkowania organizacyjnego wkraczając w sferę praw i obowiązków obywateli, osób prawnych i innych podmiotów. W tym też kontekście należy odwołać się do orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 9 maja 1989 r. (sygn. akt Kw. 1/89, OTK z 1989 r., poz. 3), w którym Trybunał stwierdził, iż "... akty kierownictwa wewnętrznego nie mogą ani zastępować aktów prawnych o mocy powszechnie obowiązującej, ani też modyfikować ich znaczenia i sensu. Ponieważ ich moc wiążąca ograniczona jest wyłącznie do podmiotów pozostających w szczególnym stosunku podporządkowania, przeto wyjściem poza sferę tych stosunków byłoby posługiwanie się takimi aktami w sposób wpływający na sytuację osób fizycznych i prawnych nie powiązanych z normodawcą szczególnym stosunkiem prawnym podporządkowania". Tak też jest w niniejszej sprawie, gdyż interpretacje ministra wychodzą poza stosunki wewnątrzadministracyjne i poprzez

związanie nimi organów podatkowych i organów kontroli skarbowej służyć rozstrzygnięciu spraw podmiotów pozostających poza systemem podporządkowania organizacyjnego tych organów. Prowadzi to do wniosku, że art. 14 § 2 Ordynacji podatkowej jest także niezgodny z art. 93 ust. 2 Konstytucji RP.

Wnioskodawcy nie kwestionują przy tym treści art. 14 § 1 pkt 1 dotyczącej sprawowania przez Ministra Finansów ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych (choć takie określenie jest niejasne co do zakresu kompetencji) przez przekazywanie organom podatkowym wyjaśnień opartych w szczególności o orzecznictwo sądowe i konstytucyjne.

III. W związku z przyjęciem przez parlament ustaw reformujących sądownictwo administracyjne - z dniem 31 grudnia 2003 r. utraci moc ustawa z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.).

Ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 169, poz. 1387), która weszła w życie z dniem 1 stycznia 2003 r., dokonano istotnych zmian przepisów dotyczących postępowania sądowego w sprawach podatkowych. Większość tych zmian ocenić należy jako nietrafne i to zarówno ze względów pragmatycznych, jak i merytorycznych (por. np. M. Szubiakowski, Zmiany w sądowej kontroli w sprawach z zakresu prawa podatkowego, Przegląd Podatkowy, Nr 12, 2002 r., str. 41-7). Niektórym nowym unormowaniom zarzucić można także niekonstytucyjność, zwłaszcza wówczas, gdy wprowadzają nowe, nie stosowane dotychczas uprawnienia organów podatkowych oraz zmieniają treść przepisów regulujących postępowanie przed sądem administracyjnym.

Zgodnie z art. 18 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2002 r., Sąd ten udziela odpowiedzi na pytania prawne przedstawione do rozstrzygnięcia przez samorządowe kolegia odwoławcze. Możliwość przedstawiania NSA pytań prawnych wprowadziła ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz.U. Nr 122, poz. 593 ze zm.). Celem tej instytucji prawnej było zapewnienie w niezbędnym zakresie jednolitości orzecznictwa nowych organów orzekających

w sprawach administracji publicznej. Podkreślenia wymaga, że wymieniona ustawa o samorządowych kolegiach odwoławczych nie tylko przewidywała możliwość przedstawiania pytań prawnych, ale jednocześnie regulowała tryb i warunki formalne zadawania pytań oraz skutki procesowe wystąpienia przez kolegium z pytaniem prawnym. I tak stosownie do art. 22 tej ustawy, kolegium może wystąpić z pytaniem prawnym tylko wówczas, jeżeli od odpowiedzi udzielonej na to pytanie zależy rozstrzygnięcie rozpoznawanej sprawy. Pytania prawne kolegiów nie mogą więc w konsekwencji zawierać wniosków o wykładnię przepisów prawnych, które nie mają zastosowania w rozpoznawanej sprawie. Z pytaniem prawnym może wystąpić kolegium w pełnym składzie na wniosek składu orzekającego w sprawie, w której wystąpiło zagadnienie prawne budzące wątpliwości. Wniesienie pytania powoduje z mocy prawa zawieszenie postępowania w sprawie, w której zostało wniesione.

Wprawdzie instytucja pytań prawnych wnoszonych przez samorządowe kolegia odwoławcze spełnia doniosłą rolę w zakresie ujednociania orzecznictwa tych organów, to jednak nie powinno ująć uwadze, że możliwość zadania pytania prawnego w trakcie rozstrzygania konkretnej sprawy ma charakter wyjątkowy. W państwie prawnym "obywatel może domagać się rozstrzygnięcia przez organy państwa na podstawie przepisów prawa każdej wniesionej przez niego sprawy, jeśli tylko została wniesiona należycie z punktu widzenia formalnego". Występując o wniesienie pytania prawnego skład orzekający „stwierdza pośrednio, że nie potrafi spełnić obowiązku rozstrzygnięcia sprawy na podstawie obowiązujących przepisów” i zwraca się do Sądu o wyjaśnienie wątpliwości prawnej, którego odpowiedzią jest związany przy dalszym rozstrzyganiu sprawy (uchwała składu pięciu sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 12 lutego 1996 r., VI SA 24/95, ONSA 1996 r. Nr 2, poz. 58), Wyjaśniając w tym trybie występujące w rozpoznawanej sprawie wątpliwości prawne składy orzekające samorządowych kolegiów odwoławczych „rezygnują tym samym ze swego uprawnienia do dokonania wykładni prawa i wyrażają gotowość przyjęcia interpretacji podanej w uchwale” (R. Hauser, A. Kabat. Uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego. PiP 1999 r., z. 1, str. 11).

Z przytoczonych wyżej unormowań wynika, że instytucja zadania pytania prawnego w czasie rozstrzygania konkretnej sprawy ma charakter wyjątkowy, co przy jednoczesnym uwzględnieniu wymienionego wyżej samoograniczenia składu orzekającego samorządowego kolegium odwoławczego prowadzi do wniosku, że

wymaga ona dokładnego określenia przez ustawodawcę przesłanek oraz trybu wystąpienia z pytaniem prawnym.

Nadmienić należy, iż mając na względzie, że przedstawiona wyżej regulacja pytań prawnych nasuwała pewne wątpliwości natury ustrojowej, gdyż w istocie doprowadziła do zróżnicowania kompetencji organów odwoławczych administracji publicznej (z pytaniami prawnymi do NSA mogą występować wyłącznie samorządowe kolegia odwoławcze), zaś przyznanie tego rodzaju uprawnienia również innym organom rozpatrującym sprawy w postępowaniu odwoławczym mogłoby doprowadzić do eliminowania samodzielnych rozstrzygnięć merytorycznych w skomplikowanych stanach faktycznych i prawnych - ustawodawca w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. Nr 153, poz. 1270) zrezygnował z instytucji pytań prawnych wnoszonych do Naczelnego Sądu Administracyjnego przez samorządowe kolegia odwoławcze.

Wymieniona wyżej nowelizacja ordynacji podatkowej wprowadziła istotną zmianę treści obowiązującego jeszcze w 2003 r. art. 18 ust. 2 ustawy o NSA, gdyż rozszerzyła krąg podmiotów uprawnionych do wnoszenia pytań prawnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zgodnie z tym przepisem, prawo do kierowania pytań prawnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych mają obecnie nie tylko samorządowe kolegia odwoławcze, ale również izby skarbowe i minister finansów (art. 8 pkt 1 ustawy nowelizującej).

Nowa regulacja art. 18 ust. 2 ustawy o NSA - w zakresie, w jakim postanawia, że Naczelny Sąd Administracyjny udziela odpowiedzi na pytania prawne przedstawione przez izbę skarbową lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawach podatkowych - jest niezgodna z art. 2 Konstytucji.

Z konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego wynika m.in., że podstawą funkcjonowania państwa jest prawo, które określa kompetencje jego organów oraz wyznacza granice ich działalności, a ponadto, że przepisy prawne muszą być formułowane w taki sposób, aby adresaci unormowań mogli określić prawne konsekwencje ich stosowania. Nakaz bowiem „respektowania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji, stanowiących element zasady demokratycznego państwa prawnego, wynika z faktu, że zasady te obejmują m.in.

wymaganie określoności przepisów, które muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, a standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności" (OTK 2002, Nr 3, poz. 33). W konsekwencji więc za naruszenie Konstytucji uznać należy „stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań”. Badanie konstytucyjności aktu ustawodawczego obejmuje również ocenę, „czy w jego przepisach nie brakuje unormowań, bez których ze względu na naturę objętej aktem regulacji, powinien on być oceniony jako niezgodny z Konstytucją” (OTK 2002, tamże).

Wbrew wymienionym wyżej zasadom poprawnej legislacji, nowe brzmienie art. 18 ust. 2 ustawy o NSA przyznając ogólnie prawo do wnoszenia pytań prawnych izbom skarbowym i ministrowi finansów, nie określa jednocześnie trybu oraz warunków formalnych, jakie powinny być spełnione, aby można było wyjaśnić w tej drodze wątpliwości prawne. I tak w szczególności nowa regulacja nie wyjaśnia, czy chodzi w niej o pytania abstrakcyjne, czy też powstające na tle konkretnego toczącego się postępowania podatkowego, a ponadto jakie są skutki procesowe wniesienia pytania prawnego. Jest to istotny brak nowej regulacji. Jak już bowiem podniesiono, wyjątkowość pytań prawnych polega na tym, że organ orzekający występując z wnioskiem o wniesienie pytania prawnego oraz godząc się, że udzieloną odpowiedzią będzie związany przy rozstrzygnięciu sprawy - ogranicza tym samym swoje ustawowe kompetencje do samodzielnego orzekania na podstawie obowiązujących przepisów o prawach i obowiązkach strony. Powyższe ograniczenie organu orzekającego wymaga więc zarówno dokładnego określenia trybu oraz przesłanek umożliwiających wystąpienia z pytaniem prawnym, jak i ścisłej wykładni zawierających je unormowań. Znowelizowany art. 18 ust. 2 nie rozstrzyga również jednoznacznie rodzącej się na tle wykładni językowej tego przepisu wątpliwości, a mianowicie, czy izba skarbowa oraz minister finansów mogą wystąpić z pytaniem prawnym tylko w czasie toczącego się postępowania odwoławczego, czy też w innym stadium postępowania (zgodnie z art. 13 § 1 pkt 2 lit. b i § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej zarówno izba skarbowa, jak i minister finansów mogą w określonych sytuacjach pełnić funkcję organu podatkowego pierwszej instancji) a nawet niezależnie od toczącego się postępowania. Brak wymienionych wyżej niezbędnych rozwiązań proceduralnych związanych z instytucją pytań prawnych, które wnosić

mogą do Naczelnego Sądu Administracyjnego zarówno izby skarbowe, jak i minister finansów czyni nowelizację art. 18 ust. 2 za sprzeczną z zasadami poprawnej legislacji.

Zarówno w doktrynie, jak i w praktyce orzeczniczej organów administracji publicznej podkreśla się znaczenie procedury dla prawidłowego stosowania przepisów prawa materialnego. Procedura bowiem określając obowiązki organu i uprawnienia stron w toczącym się postępowaniu realizuje tym samym m.in. funkcję ochrony jednostki i jej interesów oraz tworzy jednocześnie system gwarancji w prawidłowym dochodzeniu do prawdy obiektywnej. Znaczenie procedury przy załatwianiu spraw administracyjnych zaakcentowano również w rezolucji Komitetu Ministrów Rady Europy Nr (77) 31 z 28 września 1977 r. o ochronie jednostki w sprawach rozstrzyganych aktami organów administracji i w memorandum wyjaśniającym do niej (por. Z. Kmiecik. *Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego*, PWN, Warszawa 2000, str. 148). W aktach tych podkreślono, że „w wielu krajach podejmowane są wysiłki na rzecz wzmocnienia procesowej pozycji jednostki w jej stosunkach z administracją”. Poszukiwanie nowych regulacji procesowych realizujących powyższe kierunki działań znalazły swój wyraz w koncepcji sprawiedliwości proceduralnej rozumianej jako zapewnienie jednostce w toku toczącego się postępowania bezstronnego i konsekwentnego stosowania przyjętych reguł procesowych (Z. Kmiecik. *tamże*, str. 148-150).

Z powyższych uwag wynika, że prawo do sprawiedliwej procedury w przedstawionym poprzednio ujęciu znajduje pełne umocowanie w konstytucyjnej zasadzie demokratycznego państwa prawnego. Pogląd ten został również zaakceptowany w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. I tak np. w uchwale z 25 września 1991 r. TK wypowiedając się na temat roli wykładni prawa stwierdził m.in., że jeżeli wyraźne brzmienie przepisu nie stoi temu na przeszkodzie, powinna ona zmierzać „do poszerzenia gwarancji procesowych praw obywatela” (OTK 1991, poz. 19). W wyroku z 19 października 1993 r. NSA wyraził następujący pogląd prawny. „... prawo do rzetelnej i sprawiedliwej procedury, ze względu na jego istotne znaczenie w procesie urzeczywistniania praw i wolności obywatelskich, mieści się w treści zasady państwa prawnego” (OSP 1995. Nr 5, poz. 101). Podobny pogląd wyraził również SN w wyroku z 18 listopada 1993 r. (OSNCP 1994, Nr 9. poz. 181).

Podsumowując powyższe rozważania dojść należy do wniosku, że skoro ustawodawca nowelizując art. 18 ust. 2 ustawy o NSA poszerzył krąg podmiotów uprawnionych do wnoszenia pytań prawnych, lecz nie unormował jednocześnie - wbrew zasadom poprawnej legislacji - w niezbędnym zakresie przesłanek i trybu wnoszenia pytań, to naruszył konstytucyjną zasadę demokratycznego państwa prawnego. Podatnik bowiem, wbrew przysługującemu mu prawa do sprawiedliwej procedury, nie będzie mógł w toczącym się postępowaniu bronić swego uzasadnionego interesu, gdyż organ podatkowy w sposób arbitratny na podstawie nieokreślonych przesłanek oraz nieustalonego trybu będzie mógł wystąpić z pytaniem prawnym.

IV. Kolejnym przepisem ustawy o NSA znowelizowanym wymienioną wyżej ustawą z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa jest art. 59.

Ustawa o Naczelnym Sądzie Administracyjnym w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 r. nie zawierała wszystkich uregulowań kształtujących całościowo postępowanie sądowe. Postępowanie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym regulowały trzy zespoły norm procesowych mieszczących się w odrębnych ustawach. Pierwsza zasadnicza grupa przepisów o charakterze procesowym została zawarta w samej ustawie o NSA (rozdziały 2 i 3). W sprawach nie uregulowanych w tej ustawie stosowało się odpowiednio dwie grupy przepisów, a mianowicie enumeratywnie wymienione przepisy Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 7-9, 11-14, 29-32, 39-49, 57-60, 73 i 74 § 1, 75-85, 97, 98, 101 § 1 i 2, 103 i 146) oraz w ostatniej kolejności przepisy Kodeksu postępowania cywilnego. Zgodnie natomiast z nowym brzmieniem art. 59 ustawy o NSA, w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym stosuje się nadal przepisy procesowe zamieszczone w ustawie o NSA, w sprawach nieunormowanych w tej ustawie stosuje się odpowiednio wymienione wyżej przepisy Kpa, natomiast w sprawach z zakresu prawa podatkowego taksatywnie podane przepisy ustawy - Ordynacja podatkowa (art. 102 § 2 i 3, 121, 122, 124, 126, 133, 136, 144-154, 162-164, 178, 179 § 1, 180-200, 201, 203, 206 i 245), a w pozostałym zakresie stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu postępowania cywilnego (art. 8 pkt 4 ustawy nowelizującej).

Dotychczasowe rozwiązania zawarte w art. 59 budziły uzasadnione wątpliwości (por. T. Woś, *Postępowanie sądowo-administracyjne*, Wyd. II, Warszawa 1999 r., str. 131). Wprowadzone zmiany w sposób istotny zmieniły istniejący system odesłań, gdyż w miejsce dotychczasowych trzech szczebli regulacji „obecna konstrukcja art. 59 ustawy o NSA wprowadza cztery poziomy regulacji: przepisy ustawy o NSA, odpowiednio stosowane przepisy ordynacji podatkowej, przepisy ordynacji, do których odsyłają postanowienia tej ustawy i odpowiednio stosowane przepisy Kpc”, co znacznie skomplikuje ich stosowanie (M. Szubiakowski: *Zmiany sądowej kontroli...*, str. 46). Przykładowo tylko podać należy, że odesłanie do stosowania w postępowaniu sądowym przepisów Ordynacji podatkowej normującej postępowanie dowodowe (art. 180-200) może budzić szczególne wątpliwości w świetle regulacji zawartej w art. 52 ustawy o NSA, zgodnie z którą Naczelny Sąd Administracyjny orzeka na podstawie akt sprawy. Wyjątkowo tylko Sąd może, ale nie jest do tego zobowiązany, przeprowadzić dowody uzupełniające z dokumentów. Szerokie stosowanie powyższych przepisów w postępowaniu sądowym mogłoby rodzić uzasadnione uwagi co do zgodności tak prowadzonego postępowania z funkcją kontrolną Sądu.

Znowelizowany art. 59 ustawy o NSA stanowi m.in., że w postępowaniu sądowym w sprawach podatkowych stosuje się art. 122 Ordynacji podatkowej. Regulacja taka narusza konstytucyjną zasadę równości wobec prawa sformułowaną w art. 32 ust, 1 Konstytucji.

Artykuł 122 statuujący zasadę prawdy obiektywnej jest częściowym powtórzeniem art. 7 Kpa. Nie inkorporowano jednakże do Ordynacji podatkowej zasady uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli wyrażonej w art. 7 in fine Kpa w brzmieniu: „w toku postępowania organy administracji publicznej (...) podejmują wszelkie kroki niezbędne (...) do załatwienia sprawy. mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli”. W orzecznictwie organów administracji publicznej powyższa zasada spełnia istotną rolę. Oznacza ona bowiem, że w każdym stadium toczącego się postępowania organ orzekający zobowiązany jest gromadzić informacje, które pozwolą mu na wyważenie interesu społecznego i słusznego interesu obywatela oraz w konsekwencji wydanie sprawiedliwego rozstrzygnięcia. Zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie wielokrotnie podkreślano, że omawiana zasada dotyczy nie tylko sposobu

prowadzenia postępowania, ale jest również normą o charakterze materialnoprawnym (por. T. Woś: *Krakowskie Studia Prawnicze*, Rok XX-1987, str. 107-109 oraz powołana tam literatura, A. Adamiak i J. Borkowski. *Kodeks postępowaniu administracyjnego. Komentarz*, Wyd. C.H.Beck. Warszawa 2000. str. 59 oraz np. wyrok NSA z 11 czerwca 1981 r., SA 820/8 1, wraz z glosą J. Łętowskiego, *OSP i KA* 1982, nr 1-2, poz. 22). Powołując się na przytoczone wyżej poglądy, zarówno w orzecznictwie administracyjnym jak i sądowym, w zasadzie jednolicie przyjęto, że zasada ogólna uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli jest dyrektywą nakazującą organom administracji harmonizowanie w toku toczących się postępowań obu tych równoważnych interesów, a w przypadku ich kolizji - wyważanie słusznego interesu w konkretnej rozpoznawanej sprawie (np. niepublikowane wyroki NSA z 4 grudnia 1986 r., SA/Gd 697/86 oraz z 3 lutego 1994 r., SA/Wr 1470/93, a ponadto wyrok SN z 18 listopada 1993 r. III ARN 49/93, *OSNC P* 1994, nr 9, poz. 181). Dyrektywy wyboru zawarte w omawianej zasadzie „mają charakter wiążący organ administracji, którzy przy rozpoznawaniu każdej sprawy, bez względu na brzmienie przepisów prawa materialnego, zobowiązany jest do takiego jej załatwienia, które uwzględni zarówno wymogi interesu społecznego, jak i słusznego interesu obywatela” (por. M. Wyrzykowski, glosa do wyroku NSA z 11 lutego 1981 r., SA 233/81, *OSP i KA* 1981. z. II, str. 476).

W orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego podkreślano, że zasada uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli ma szczególne znaczenie w przypadku wydawania decyzji na mocy uznania administracyjnego. W powołanym już wyżej wyroku z 11 czerwca 1981 r., SA 820/81, Sąd stwierdził m.in., że organ orzekający - respektując słuszny interes obywatela chroniony przez art. 7 Kpa - powinien wydać decyzję pozytywną dla strony, gdy działa na mocy uznania administracyjnego. Decyzję odmowną władny jest wydać dopiero wówczas, gdy przemawia za tym wzgląd na interes społeczny.

Nadmienić należy, że w Karcie Praw Podstawowych Unii Europejskiej przyjętej w grudniu 2000 r. zamieszczono m.in. prawo do dobrej administracji (art. 41). Uchwalony natomiast we wrześniu 2001 r. przez Parlament Europejski "Europejski Kodeks Dobrej Administracji" stanowi m.in., że "w toku podejmowania decyzji urzędnik zwróci uwagę na stosowne wyważenie spraw osób prywatnych i ogólnego interesu publicznego" (art. 6 ust. 2). co współbrzmi z art. 7 in fine Kpa.

(Europejski Kodeks Dobrej Administracji, wyd. Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa, maj 2002 r).

Jak już powiedziano, ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926) nie inkorporowała zasady ogólnej uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli, sformułowanej w art. 7 Kpa. Zrezygnowanie z tej zasady w postępowaniu podatkowym doktryna oceniła negatywnie. Zarówno bowiem w tym postępowaniu, jak w każdym postępowaniu administracyjnym, zachodzi nieraz potrzeba wyważania interesów podmiotów zaangażowanych w sprawie i interesu publicznego. Walorem tej zasady jest poddanie mechanizmu wyważania tych interesów regule prawnej, a nie pozostawienie go w sferze dowolności (por. J. Zimmermann, Ordynacja podatkowa, Komentarz, Postępowanie podatkowe. Toruń 1998, str. 13). Pominięcie powyższej zasady w postępowaniu podatkowym mogło tym bardziej dziwić, że przepisy Ordynacji podatkowej przewidują również wydawanie decyzji na mocy uznania administracyjnego (np. art. 48 i 67).

Pomimo niekorzystnej dla podatników i innych podmiotów występujących w postępowaniach podatkowych rezygnacji z zasady uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli, Sąd kontrolując legalność decyzji podatkowych miał normatywną podstawę, stosując art. 7 in fine Kpa w związku z art. 59 ustawy o NSA w brzmieniu obowiązującym do końca 2002 r. - do oceny, czy organy podatkowe w decyzjach podatkowych, a zwłaszcza wydawanych na podstawie uznania administracyjnego uwzględniały w należytych zakresie interes społeczny i słuszny interes obywateli (w wymienionych przykładowo art. 48 i 67 Ordynacji podatkowej jest mowa o "ważnym interesie podatnika" i „interesie publicznym"). Znowelizowany art. 59 ustawy o NSA, zgodnie z którym w postępowaniu sądowym w sprawach podatkowych stosuje się wyłącznie art. 122 Ordynacji podatkowej, nie daje Sądowi możliwości - w ramach dokonywanej kontroli legalności - oceny, czy i w jakim zakresie w kwestionowanej decyzji podatkowej uwzględniono zarówno słuszny interes strony skarżącej, jak i interes społeczny.

Nowa regulacja art. 59 ustawy o NSA nakazująca stosowanie w postępowaniu sądowym w sprawach podatkowych art. 122 Ordynacji podatkowej, zaś w postępowaniu dotyczącym innych kategorii spraw art. 7 Kpa - wprowadza niczym

nieuzasadnione zróżnicowanie zakresu kontroli legalności sprawowanej przez Naczelnny Sąd Administracyjny.

Powyższe zróżnicowanie ma bezpośredni wpływ na pozycję prawną podmiotów kwestionujących w postępowaniu przed NSA akty organów administracji publicznej. W sprawach innych niż podatkowe, podmioty te bowiem mogą - broniąc swego uzasadnionego interesu - powoływać się na zasadę uwzględniania interesu społecznego i słusznego interesu obywateli, zaś w sprawach podatkowych takiej możliwości nie mają. Zarówno w doktrynie (por. np. L. Garlicki, Polskie prawo konstytucyjne, zarys wykładu, Liber, Warszawa 1999, str. 97) jak i w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (np. orzeczenia z 28 listopada 1995 r., K. 17/95 oraz z 3 września 1996 r. K. 10/96) przyjmuje się, że wprawdzie zasada równości nie ma charakteru bezwzględnego, to jednak wszelkie odstępstwa od nakazu równego traktowania podmiotów podobnych uzasadniać muszą przekonujące kryteria, takie jak racjonalność, proporcjonalność i sprawiedliwość dokonanych zróżnicowań. Zróżnicowanie sytuacji prawnej podmiotów w postępowaniu przed NSA w wyżej podanym zakresie, nie znajduje jakiegokolwiek uzasadnienia, mieszczącego się w wymienionych wyżej kryteriach.

Tego rodzaju regulację, w wyniku której obywatel mający konstytucyjne prawo do równego traktowania przez organy władzy publicznej oraz prawo do sądu obejmujące również prawo do właściwej procedury, a więc i m.in. jednolitej - w postępowaniu przed sądem doznaje zróżnicowanej - na skutek odmiennych procedur stosowanych w postępowaniu sądowym - ochrony swojego interesu, uznać należy za naruszającą zasadę równości wobec prawa, sformułowaną w art. 32 ust. 1 Konstytucji RP.

W związku z powyższym, wnosimy jak w petitum wniosku.