



RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Prof. dr Andrzej ZOLL

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Warszawa, dnia 2 marca 2004 r.

36380

RPO-453556-VI-AW/03

Pan dr Andrzej Raczeko
Minister Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

Wpływają do mojego Biura coraz liczniejsze skargi wskazujące na skutki, jakie dla egzystencji podatników wywołuje zasada natychmiastowej wykonalności nieostatecznych decyzji wydanych w sprawach podatkowych. Niejednokrotnie wyegzekwowanie należności podatkowej zanim w sprawie zostanie zakończone postępowanie odwoławcze bądź też postępowanie sądowno-administracyjne prowadzi do faktycznej likwidacji działalności gospodarczej prowadzonej przez podatnika. W tej sytuacji satysfakcja podatnika z uzyskanego w swojej sprawie korzystnego ostatecznego rozstrzygnięcia w wielu przypadkach jest więc co najmniej wątpliwa.

Z drugiej strony natychmiastowa wykonalność nieostatecznych decyzji podatkowych niesie za sobą zwiększone ryzyko odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za niezgodne z prawem działania organów władzy publicznej. W świetle bowiem zaczynającego się utrwalać w tym zakresie orzecznictwa Sądu Najwyższego (por. wyrok z dnia 6 lutego 2002 r., sygn. V CKN 1248/00, OSP z 2002 r., Nr 10, poz. 128; postanowienie z dnia 30 maja 2003 r., sygn. III CZP 34/03 z glosą L. Boska, PiP z 2003 r., Nr 12, s. 119-123), gdy na skutek wykonania decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, która następnie została uchylona i stwierdzono nadpłatę należności podatkowej, strona poniosła szkodę, której nie pokrywa zwrot nadpłaty, może ona - na podstawie art. 417 k. c. - dochodzić jej naprawienia w procesie cywilnym.

W związku z powyższym, na tle kierowanych do mnie skarg, a także przykładów spraw opisywanych w środkach masowego przekazu, nasuwa się refleksja dotycząca prawidłowego ukształtowania procedury obowiązującej w sprawach podatkowych. Refleksją tą pragnę podzielić się z Panem Ministrem.

Otóż przepisy Ordynacji podatkowej nie nadają odwołaniu od decyzji podatkowej charakteru środka zaskarżenia bezwzględnie suspensywnego. Zgodnie bowiem z regułą wyrażoną w art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje jej wykonania. Jedynie wykonanie zaskarżonej decyzji wydanej na podstawie art. 24b Ordynacji podatkowej regulującego prawnopodatkowe skutki obejścia prawa podatkowego lub decyzji utrzymującej w mocy decyzję wydaną na tej podstawie podlega wstrzymaniu z mocy prawa - do czasu rozpatrzenia skargi przez sąd (art. 224a Ordynacji podatkowej w brzmieniu nadanym ustawą z dnia 28 listopada 2003 r. o zmianie ustawy - Prawo o ustroju sądów powszechnych, ustawy - Prawo o ustroju sądów wojskowych oraz niektórych innych ustaw - Dz. U. Nr 228, poz. 2256). Ponadto art. 225 Ordynacji podatkowej przewiduje, że jeżeli odwołanie nie zostało rozpatrzone w terminie określonym w art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej (a więc nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy), a decyzja do tego czasu nie została wykonana, jej wykonanie ulega wstrzymaniu z mocy prawa w granicach określonych w odwołaniu - do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego.

W świetle powołanych przepisów jest zatem zasadą, iż nieostateczna decyzja organu podatkowego pierwszej instancji podlega wykonaniu, zaś wynikający z niej obowiązek jest wymagalny. Decyzja taka jest więc tytułem egzekucyjnym podlegającym realizacji na podstawie przepisów ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2002 r. Nr 110, poz. 968 ze zm.).

Zgodnie z art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej organ podatkowy, ze względu na szczególnie ważny interes strony, może na jej wniosek lub z urzędu, w drodze postanowienia, wstrzymać wykonanie decyzji w całości lub w części. Postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji może być w każdym czasie uchylone lub zmienione (art. 224 § 4 Ordynacji podatkowej). W sprawie wstrzymania wykonania decyzji postanawia organ, który wydał decyzję - do czasu przekazania odwołania wraz z aktami sprawy właściwemu organowi odwoławczemu, zaś organ odwoławczy - po otrzymaniu odwołania wraz z aktami sprawy (art. 224 § 3 Ordynacji podatkowej).

Zwrócić w tym miejscu należy uwagę, że na postanowienie o odmowie wstrzymania wykonania decyzji podatkowej nie przysługuje środek zaskarżenia. Z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej wynika bowiem, iż zażalenie służy na wydane w toku postępowania postanowienie jedynie wówczas, gdy ustawa tak stanowi. Art. 224 Ordynacji podatkowej nie przewiduje zaś możliwości złożenia zażalenia na postanowienie odmawiające wstrzymania wykonania decyzji. W konsekwencji też postanowienie takie nie

może być zaskarżone do sądu administracyjnego, gdyż w myśl art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270) kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie.

Całkowicie odmienne reguły dotyczące wykonalności nieostatecznych decyzji administracyjnych obowiązują w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Zgodnie z treścią art. 108 § 1 k. p. a. decyzji, od której służy odwołanie, może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy jest to niezbędne ze względu na ochronę zdrowia lub życia ludzkiego albo dla zabezpieczenia gospodarstwa narodowego przed ciężkimi stratami bądź też ze względu na inny interes społeczny lub wyjątkowo ważny interes strony. W tym ostatnim przypadku organ administracji publicznej może w drodze postanowienia zażądać od strony stosownego zabezpieczenia. W myśl art. 108 § 2 k. p. a. rygor natychmiastowej wykonalności może być nadany decyzji również po jej wydaniu. W tym przypadku organ wydaje postanowienie, na które służy zażalenie, a w konsekwencji także skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

W świetle powyższego, decyzja organu pierwszej instancji wydana w ogólnym postępowaniu administracyjnym co do zasady nie podlega wykonaniu przed upływem terminu do wniesienia odwołania, a jego wniesienie wstrzymuje jej wykonanie (art. 130 § 1 i 2 k. p. a.). Natychmiastowa wykonalność takiej decyzji zachodzi jedynie wówczas, gdy został jej nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy podlega ona natychmiastowemu wykonaniu z mocy ustawy, a także gdy jest zgodna z żądaniem wszystkich stron postępowania (art. 130 § 3 i 4 k. p. a.).

Nie ulega w świetle przedstawionych uwag wątpliwości, że zawarte w Ordynacji podatkowej oraz w Kodeksie postępowania administracyjnego rozwiązania w zakresie wykonalności nieostatecznych decyzji administracyjnych wykazują bardzo istotne różnice. W postępowaniu podatkowym regułą jest, że takie decyzje podlegają natychmiastowej wykonalności z mocy samego prawa. W ogólnym postępowaniu administracyjnym z reguły (poza wymienionymi powyżej przypadkami) natychmiastowa wykonalność dotyczy tylko tych decyzji, którym nadany został rygor natychmiastowej wykonalności. W postępowaniu podatkowym na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji nie służy zażalenie (art. 224 w zw. z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej), a w konsekwencji nie służy też skarga do sądu administracyjnego. W ogólnym postępowaniu administracyjnym na postanowienie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności służy zażalenie (art. 108 § 2 k. p. a.), a tym samym dopuszczalna jest również skarga do sądu administracyjnego.

Sam fakt występowania w omawianym zakresie wspomnianych różnic w ogólnym postępowaniu administracyjnym oraz w postępowaniu podatkowym nie uprawnia jeszcze

do stawiania zarzutów, zwłaszcza tych natury konstytucyjnej. Jednakże pierwsza wątpliwość jaka pojawia się na tle wykonalności nieostatecznych decyzji wydanych w sprawach podatkowych dotyczy wprowadzonego przez ustawodawcę w tym zakresie zróżnicowania.

Co prawda zasadą jest, że wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje jej wykonania. Jednakże wykonanie decyzji, której podstawą jest przepis art. 24b Ordynacji podatkowej (a więc przepis regulujący prawnopodatkowe skutki obejścia prawa podatkowego), podlega wstrzymaniu do dnia upływu terminu do wniesienia odwołania (art. 223a Ordynacji podatkowej). Ponadto wykonanie zaskarżonej decyzji wydanej na podstawie art. 24b lub decyzji utrzymującej w mocy decyzję wydaną na tej podstawie podlega wstrzymaniu z mocy prawa - do czasu rozpatrzenia skargi przez sąd (art. 224a Ordynacji podatkowej).

Na tle powołanych przepisów jest oczywiste, iż ustawodawca wprowadził zróżnicowanie sytuacji prawnej stron postępowania podatkowego w zakresie wykonalności decyzji, uzależniając ją od podstawy prawnej wydania decyzji podatkowej. Korzystniej, jeśli idzie o wykonalność decyzji została mianowicie uregulowana sytuacja prawna tych podatników, których sprawa została rozstrzygnięta z zastosowaniem art. 24b Ordynacji podatkowej. Tymczasem nie powinno budzić wątpliwości, że podatnicy, których sprawa została rozstrzygnięta przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzją nieostateczną charakteryzują się tą samą cechą istotną. Z punktu widzenia tej cechy w momencie dokonania konkretyzacji w indywidualnym akcie administracyjnym zobowiązania podatkowego, dla oceny wykonalności tego aktu nie ma znaczenia podstawa prawna jego wydania. Uzasadnia to wniosek, że w interesującym zakresie nastąpiło odstępstwo od zasady równego traktowania. W świetle utrwalonego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego odstępstwo od zasady równego traktowania podmiotów podobnych jest dopuszczalne, musi zawsze jednak znajdować uzasadnioną podstawę. W przeciwnym razie zostanie bowiem uznane za dyskryminację w rozumieniu art. 32 Konstytucji RP.

W tym przypadku ustawodawca wprowadził zróżnicowanie poprzez odwołanie się do podstawy prawnej wydania decyzji, a więc poprzez odwołanie się do kryterium czysto formalnego. Kryterium to - jak się wydaje - nie jest legitymowane konstytucyjnie, w szczególności nie pozostaje w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi. Taki zabieg legislacyjny pozostaje w opozycji do konstrukcji zastosowanej we wspomnianym już art. 108 § 1 k. p. a., w którym wykonalność decyzji ustawodawca powiązał z określonymi wartościami (zdrowie, życie ludzkie, zabezpieczenie gospodarstwa narodowego przed ciężkimi stratami), a więc z przesłankami o charakterze materialnoprawnym. Można więc twierdzić, iż zróżnicowanie w zakresie wykonalności decyzji podatkowych przybiera cechy dyskryminacji, a tym samym pozostaje w kolizji z art. 32 Konstytucji RP.

Zdaję sobie sprawę, iż w razie podzielenia moich wątpliwości przywrócenie stanu równości wobec prawa może polegać na przykład na uchyleniu korzystnego dla podatników rozwiązania dotyczącego wykonalności decyzji, których podstawę wydania stanowi art. 24b Ordynacji podatkowej. Nie jest jednak moją intencją spowodowanie swoistego „równania w dół”, jeśli chodzi o standardy ochrony praw i wolności obywatelskich. Analizując problem z tego punktu widzenia wskazać należy, iż zgodnie z zasadą określoną w art. 127 Ordynacji podatkowej postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne. Dwuinstancyjność zaś to nic innego niż prawo do dwukrotnego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Oznacza to po stronie organów administracji publicznej obowiązek przeprowadzenia dwukrotnie postępowania wyjaśniającego. W konsekwencji przedmiotem postępowania odwoławczego nie jest weryfikacja decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji, lecz ponowne rozpoznanie sprawy podatkowej. Takie ujęcie zasady dwuinstancyjności powoduje, iż postępowanie odwoławcze w dalszym ciągu ma na celu ustalenie zobowiązaniowego stosunku prawnego, w tym przypadku stosunku prawnego pomiędzy podmiotem prawa publicznego wymienionym w art. 5 Ordynacji podatkowej, a podatnikiem. Ujmując to inaczej, postępowanie odwoławcze ma na celu ponowne merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy. Powyższy pogląd potwierdza analiza przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Sądy administracyjne nie rozstrzygają o obowiązkach ciążących na podatnikach, lecz sprawują kontrolę działalności administracji publicznej (art. 3 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Stąd też wniesienie skargi na decyzję administracyjną, w tym decyzję podatkową co do zasady nie wstrzymuje jej wykonania (art. 61 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi).

W istocie więc na tle poczynionych uwag dopiero ostateczna decyzja kończy spór dotyczący należności podatkowych. Dopiero wówczas, w przypadku wystąpienia sporu o te należności można mówić o ostatecznym ukształtowaniu stosunku prawnego zobowiązania podatkowego mającego swoje oparcie w ustawie, a więc o ostatecznej konkretyzacji obowiązku określonego art. 84 Konstytucji RP. Każde uchylenie przez organ drugiej instancji decyzji pierwszoinstancyjnej i w następstwie tego stwierdzenie nadpłaty należności podatkowej jest przyznaniem, że nie zaistniał obowiązek zapłaty podatku określony w ustawie, o którym mówi ów art. 84 Konstytucji RP. Zastosowanie w omawianym zakresie klasycznej konstrukcji dwuinstancyjności postępowania powinno zatem w konsekwencji oznaczać także i to, iż zasadą jest wykonalność decyzji ostatecznych, a wyjątkiem wykonalność decyzji nieostatecznych. Rozwiązałoby to również problem – jak wskazałem na wstępie - rysującej się w orzecznictwie Sądu Najwyższego odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za szkodę powstałą w wyniku wykonania decyzji organu podatkowego pierwszej instancji, która następnie została uchylona. Poza tym według informacji prasowych (A. Witkiewicz „Fiskus przegrywa co trzecią sprawę”, „Gazeta Prawna” Nr 187, str. 1, 15-17) na ogólną liczbę wydanych w

2002 r. 1,3 mln decyzji w sprawach podatkowych do izb skarbowych zostało zaskarżonych jedynie 40 tys. decyzji. Opierając się na tej informacji prasowej można twierdzić, iż w ujęciu statystycznym zmiana samej formuły wykonalności decyzji dotyczyłaby jedynie niewielkiej ilości decyzji wydawanych w sprawach podatkowych.

Następna wątpliwość dotyczy braku zażalenia na postanowienie o odmowie wstrzymania wykonania decyzji podatkowej (art. 224 § 2 w zw. z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej). Brak środka zaskarżenia tego postanowienia uniemożliwia stronie kontrolę tego, czy organ podatkowy rozpoznając jej wniosek w tej materii rozważył należycie jej ważny interes. Sprawy, w których doszło do likwidacji działalności podmiotów gospodarczych w wyniku wykonania decyzji następnie uchylonych w toku dalszego postępowania wskazują, iż ten ważny interes nie zawsze jest uwzględniany.

Powstaje w związku z tym pytanie, czym kierował się ustawodawca przyznając w ogólnym postępowaniu administracyjnym stronie zażalenie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji (art. 108 § 2 k. p. a.), zaś w postępowaniu podatkowym odmawiając stronie tego prawa. Skutkiem tego jest też i to, że strona postępowania podatkowego została pozbawiona konstytucyjnego prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP), które służyłoby jej w przypadku, gdyby na postanowienie przysługiwało zażalenie (por. art. 3 § 2 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). W mojej ocenie również i w tym zakresie można mieć wątpliwości, czy nie doszło do naruszenia konstytucyjnej zasady równości wobec prawa wynikającej z art. 32 Konstytucji RP. Wątpliwości tej nie osłabia to, iż art. 224 § 4 Ordynacji podatkowej przewiduje, że postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji może być w każdym czasie uchylone lub zmienione.

W związku z powyższymi uwagami, działając na podstawie art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147) zwracam się do Pana Ministra o zajęcie stanowiska w tej sprawie.

Z wyrazami szacunku

/-/