



**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 29 lipca 2004 r.

36542

RPO-453556-VI-AW/03

Trybunał Konstytucyjny  
Warszawa

Wniosek  
Rzecznika Praw Obywatelskich

Na podstawie art. 191 ust. 1 pkt 1 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz. U. Nr 78, poz. 483) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2001 r. Nr 14, poz. 147)

wnoszę o

stwierdzenie niezgodności :

1) art. 224 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926, 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, z 2002 r. Nr 89, poz. 804, Nr 113, poz. 984, Nr 153, poz. 1271 i Nr 169, poz. 1387, z 2003 r. Nr 130, poz. 1188, Nr 137, poz. 1302, Nr 170, poz. 1660 i Nr 228, poz. 2255 i 2256, z 2004 r. Nr 29, poz. 257, Nr 64, poz. 593, Nr 68, poz. 623, Nr 91, poz. 868, Nr 93, poz. 894, Nr 116, poz. 1205, Nr 122, poz. 1288, Nr 123, poz. 1291, Nr 146, poz. 1546 i Nr 162, poz. 1692) z art. 84 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP,

2) art. 224 § 2 w związku z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim wprowadzając formę postanowienia w sprawie wstrzymania wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej nie przewiduje zażalenia na to postanowienie z art. 32 i art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

### Uzasadnienie

I. Do Rzecznika Praw Obywatelskich wpływają skargi wskazujące na skutki, jakie dla egzystencji podatników wywołuje obowiązująca w sprawach podatkowych zasada natychmiastowej wykonalności nieostatecznych decyzji administracyjnych. Niejednokrotnie -jak wskazują opisywane w tych skargach sprawy - wyegzekwowanie należności podatkowej zanim w sprawie zostanie zakończone postępowanie odwoławcze bądź też postępowanie sądowo-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 z mocy samego prawa nieostatecznych decyzji podatkowych-niesie za sobą zwiększone ryzyko odpowiedzialności odszkodowawczej Skarbu Państwa za niezgodne z prawem działania organów władzy publicznej. W świetle bowiem zaczynających się pojawiać orzeczeń Sądu Najwyższego (wyrok z dnia 6 lutego 2002 r., sygn. akt V CKN 1248/00, OSP z 2002 r., Nr 10, poz. 128; postanowienie z dnia 30 maja 2003 r., sygn. akt. III CZP 34/03 z glosą L. Boska, PiP z 2003 r., Nr 12, poz. s. 119-123), gdy na skutek wydania 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.

Skutki jakie w obrocie prawnym wywołuje zasada natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowych zmuszają mnie do refleksji, także tej natury konstytucyjnej, dotyczącej prawidłowego ukształtowania procedury obowiązującej w sprawach podatkowych.

Na wstępie należy zwrócić uwagę, iż zgodnie z art. 21 § 1 Ordynacji podatkowej zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa wiąże powstanie takiego zobowiązania albo z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego, ustalającej wysokość tego zobowiązania. W pierwszym przypadku zobowiązanie podatkowe powstaje więc z mocy prawa, bez wydawania decyzji podatkowej. W drugim przypadku źródłem zobowiązania podatkowego jest decyzja administracyjna.

Jak wskazuje się w literaturze przedmiotu (R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki „Ordynacja podatkowa - Komentarz 2003”, Oficyna Wyd. Unimex, Wyd. II, s. 132) „...w sytuacji, gdy zobowiązanie podatkowe powstaje w

drodze wydania decyzji, akt wymiaru podatkowego ma charakter konstytutywny. Tworzy on stosunek prawny zobowiązania podatkowego określając wierzyciela i dłużnika, przedmiot oraz treść tego stosunku. Bez dokonania wymiaru obowiązek podatkowy nie zostanie przekształcony w zobowiązanie. Natomiast jeżeli zobowiązanie powstaje z chwilą zaistnienia okoliczności, z którymi przepisy ustawy łączą powstanie takiego zobowiązania, nie dokonuje się wymiaru podatkowego, chyba że podmioty obciążone obowiązkiem ustalenia takiego zobowiązania - podatnik lub płatnik - nie ustalą go lub ustalą je nieprawidłowo. W tych przypadkach następuje wydanie przez organ podatkowy decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, czyli ma miejsce wymiar kontrolny. Decyzja wymiarowa ma wówczas charakter deklaratoryjny - stwierdza, że powstało zobowiązanie podatkowe i jaka jest jego wysokość, oraz że nie zostało ono wykonane."

W świetle powyższego decyzje podatkowe mają niewątpliwie zróżnicowany charakter, w zależności od ich materialnoprawnej podstawy.

Wskazać należy, że niezależnie od rodzaju decyzji 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 (po wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 maja 2004 r., sygn. akt K. 4/03 wydanej wyłącznie na podstawie art. 24b § 2 Ordynacji podatkowej) regulującego prawopodatkowe 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 myśl powołanych powyżej 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). Przy czym środek prawny przewidziany w art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej przysługuje wyłącznie po wniesieniu odwołania od decyzji, a więc tylko w trakcie trwania postępowania odwoławczego. Strona postępowania podatkowego nie może zatem w jego toku na wypadek nieuwzględnienia przez organ rozstrzygający sprawę jej argumentacji, jeszcze przed wydaniem decyzji, wnosić o wstrzymanie wykonania decyzji, nawet wówczas gdy jej szczególnie ważny interes uzasadnia takie żądanie. W tej fazie postępowania organ podatkowy nie dysponuje bowiem kompetencją do rozstrzygnięcia o wstrzymaniu wykonania decyzji.

Rozwiązanie zawarte w art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej dotyczące wstrzymania wykonania decyzji podatkowej stanowi istotny regres w zakresie ochrony tymczasowej podatnika w stosunku do poprzednio obowiązującego stanu prawnego. Z art. 173 § 1 k. p. a. wynikało bowiem, że wniesienie odwołania od decyzji organu podatkowego nie wstrzymuje jej wykonania, jednakże organ odwoławczy wstrzyma wykonanie decyzji w przypadku uzasadnionym interesem społecznym lub ważnym interesem podatnika. O ile dzisiaj szczególnie ważny interes strony jedynie może stanowić podstawę do wstrzymania wykonania decyzji podatkowej (wstrzymanie wykonania decyzji nie jest obligatoryjne), to pod rządami art. 173 § 1 k. p. a. w razie stwierdzenia istnienia ważnego interesu podatnika organ podatkowy był obowiązany wstrzymać wykonanie decyzji.

Organ podatkowy w sprawie wstrzymania wykonania decyzji nie musi się też kierować uzasadnionym interesem społecznym. Co prawda pod rządami art. 173 § 1 k. p. a., z uwagi na trudność jej wykazania, przesłanka wstrzymania wykonania decyzji podatkowej ze względu na uzasadniony interes społeczny, była przedmiotem wątpliwości (por. B. Adamiak (w:) B. Adamiak, J. Borkowski „Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz”, Wyd. C. H. Beck, Warszawa 1996, s. 781). Jednak były to wątpliwości nieuzasadnione, gdyż - w mojej ocenie - występuje oczywisty związek pomiędzy kategorią interesu społecznego, a natychmiastową wykonalnością decyzji podatkowej. Związek ten przejawia się choćby w tym, że jak wskazuje praktyka, natychmiastowe wykonanie decyzji podatkowej może prowadzić do likwidacji miejsc pracy w danym zakładzie pracy bądź wręcz do likwidacji tego zakładu pracy. Stąd też rezygnacja przez ustawodawcę w art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej z przesłanki uzasadnionego interesu społecznego jako podstawy do wstrzymania wykonania decyzji podatkowej powoduje, że organ podatkowy w tej fazie postępowania w ogóle nie może brać pod uwagę skutków, jakie wydawana przez niego decyzja podatkowa wywiera na rynku pracy. Dzieje się tak, pomimo że art. 65

ust. 5 Konstytucji RP nakłada na władze publiczne obowiązek prowadzenia polityki zmierzającej do pełnego, produktywnego zatrudnienia.

Wstrzymanie wykonania decyzji podatkowej na podstawie art. 224 § 2 Ordynacji podatkowej nie powoduje natomiast wstrzymania naliczania odsetek za zwłokę. Do takiego wniosku prowadzi analiza treści art. 54 Ordynacji podatkowej. Przewiduje on m. in., że odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres po upływie terminu do przekazania odwołania organowi odwoławczemu do dnia otrzymania odwołania przez ten organ (art. 54 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej) oraz za okres po upływie terminu do rozpatrzenia odwołania do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego (art. 54 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej). Nie zawiera zaś regulacji stanowiącej o wstrzymaniu naliczania odsetek za zwłokę z uwagi na wydanie postanowienia wstrzymującego wykonanie decyzji.

Analizując zagadnienia związane z natychmiastową wykonalnością decyzji podatkowych nie sposób pominąć też przepisów Ordynacji podatkowej regulujących zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, a więc przepisów, których celem jest zmniejszenie ryzyka Skarbu Państwa bądź jednostek samorządu terytorialnego związanego z niewykonaniem lub nienależytym wykonaniem obowiązków wynikających z treści zobowiązania podatkowego. W myśl 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 nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym i dokonuje czynności, których skutkiem jest utrata prawa własności do majątku. Zabezpieczenia w wymienionych powyżej okolicznościach 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 (art. 33 § 2 Ordynacji podatkowej). Zgodnie z art. 33a Ordynacji podatkowej decyzja o zabezpieczeniu wygasa: 1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, 2) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego, 3) z dniem doręczenia decyzji określającej wysokość zwrotu podatku. Jednakże wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu nie narusza w tym przypadku zarządzenia zabezpieczenia wydanego na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Oznacza to, że jeżeli zostaną spełnione przesłanki określone art. 154 § 4 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zajęcie zabezpieczające z mocy prawa przekształca się w zajęcie egzekucyjne z dniem wygaśnięcia decyzji (a więc w czynność organu egzekucyjnego, w wyniku której organ ten nabywa prawo rozporządzania składnikami majątkowymi zobowiązanego w zakresie niezbędnym do wykonania obowiązku objętego tytułem wykonawczym - art. 1a pkt 18 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji).

Powołane powyżej przepisy wskazują na to, że w razie wystąpienia obawy, iż zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane, istnieją w systemie prawa wystarczające instrumenty prawne zabezpieczające interesy fiskalne Skarbu Państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego.

Zwrócić w tym miejscu należy uwagę, że ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387) przywróciła w postępowaniu podatkowym pełen zakres zasady dwuinstancyjności (por. w tym zakresie uwagi B. Adamiak (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki „Ordynacja podatkowa. Komentarz 2003”, s. 739-740). Zatem aktualnie dwuinstancyjność postępowania podatkowego określona art. 127 Ordynacji podatkowej to nic innego niż prawo podatnika do dwukrotnego rozpoznania i rozstrzygnięcia sprawy podatkowej. Zasada ta rodzi po stronie organów podatkowych obowiązek przeprowadzenia dwukrotnie postępowania wyjaśniającego. W konsekwencji przedmiotem postępowania odwoławczego nie jest weryfikacja decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji, lecz ponowne rozpoznanie sprawy podatkowej. Wskazuje się w związku z tym (B. Adamiak „Odwołanie w polskim systemie postępowania administracyjnego”, AUW No 503, Prawo LXXXVIII, Wrocław 1980, s. 144 ), że organ odwoławczy ma po raz drugi rozpatrzyć całą sprawę administracyjną i ponownie zastosować normę prawa materialnego, a jego czynności kontrolne w stosunku do organu pierwszej instancji, jakkolwiek znajdują oparcie w prawie pozytywnym, schodzą na dalszy plan i powinny być postrzegane jako uboczne.

Takie ujęcie zasady dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym 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 rzecz inaczej, postępowanie odwoławcze w tym przypadku ma na celu ponowne merytoryczne rozstrzygnięcie sprawy. Powyższy pogląd potwierdza analiza przepisów Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Sądy administracyjne nie rozstrzygają o obowiązkach ciężących na podatnikach, lecz sprawują kontrolę działalności administracji publicznej (art. 3 § 1 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Dlatego 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 można sformułować wniosek, że dopiero ostateczna decyzja kończy spór dotyczący należności podatkowych. Dopiero wtedy, w razie wystąpienia sporu o te należności można mówić o ostatecznym ukształtowaniu stosunku prawnego zobowiązania podatkowego mającego swoje oparcie w ustawie, a więc o definitywnej w sensie merytorycznym konkretyzacji obowiązku określonego art. 84 Konstytucji RP. Każde uchylene 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 wskazany art. 84 Konstytucji RP.

Z kolei 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 § 2 Ordynacji podatkowej przewidujący wstrzymanie, w drodze postanowienia, wykonania decyzji podatkowej, nie przewiduje równocześnie możliwości złożenia zażalenia na postanowienie odmawiające wstrzymania wykonania decyzji. W konsekwencji też postanowienie takie nie może być zaskarżone do sądu administracyjnego, gdyż w świetle art. 3 § 2 pkt 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. 153, poz. 1270) kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawie skarg na postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie.

Tezę powyższą potwierdza orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, który m. in. w postanowieniu z dnia 17 czerwca 1998 r. (sygn. akt SA/Rz 824/98) oraz z dnia 24 listopada 1998 r. (sygn. akt I SA/Lu 1431/98) wskazał, że na postanowienie o odmowie wstrzymania wykonania decyzji skarga do tego Sądu nie przysługuje. Również w doktrynie ( por. J. P. Tarno „Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz”, Wyd. Prawnicze LexisNexis, Warszawa 2004, s. 20 ) nie budzi wątpliwości pogląd, że na postanowienie o odmowie wstrzymania wykonania decyzji podatkowej nie służy skarga do sądu administracyjnego.

Podsumowując ten etap rozważań na temat natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowych trzeba wskazać na kilka kwestii.

Po pierwsze, wykonalność decyzji powstaje z mocy samego prawa niezależnie od tego, czy istnieje realna obawa, iż zobowiązanie podatkowe nie zostanie wykonane. Po drugie, w fazie jurysdykcyjnego postępowania podatkowego podatnik nie ma możliwości zgłoszenia wniosku o równoczesne wraz z wydaniem decyzji wstrzymanie jej wykonania z uwagi na szczególne okoliczności zachodzące po jego stronie. Prawo podatnika do złożenia takiego wniosku aktualizuje się dopiero w toku postępowania odwoławczego. Po trzecie, wystąpienie po stronie podatnika ważnego interesu przemawiającego za wstrzymaniem wykonania decyzji nie obliguje organu podatkowego do jej wstrzymania, uprawnienie organu ma bowiem charakter fakultatywny i nie podlega kontroli instancyjnej ani tym bardziej kontroli sądowej. Po czwarte, w sprawie o wstrzymanie wykonania decyzji podatkowej organ podatkowy nie ma uprawnienia do badania czy inne względy poza ważnym interesem strony przemawiają za wstrzymaniem wykonania decyzji (np. powoływana już kategoria interesu społecznego). Po piąte, zasada wykonalności z mocy samego prawa decyzji podatkowych nie ma charakteru bezwzględnej i doznaje

istotnego wyłączenia w przypadku decyzji opartych na art. 24b § 2 Ordynacji podatkowej (klauzula obejścia prawa podatkowego). Po szóste, niezależnie od tak ukształtowanej wykonalności decyzji podatkowych ochronę interesów fiskalnych państwa zapewnia mechanizm naliczania odsetek za zwłokę (wstrzymanie wykonania decyzji nie powoduje wstrzymania ich naliczania) oraz przepisy regulujące zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych. Po siódme, określona art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej wykonalność decyzji pozostaje w istotnej dysharmonii z przywróconym w 2002 r. klasycznym modelem zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego.

Omawiając kwestie związane z wykonalnością decyzji podatkowych nie sposób pominąć również i tej okoliczności, że 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 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 związku z powyższym, 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 podlega ona natychmiastowemu wykonaniu z mocy szczególnego przepisu ustawy, a także gdy jest zgodna z żądaniem wszystkich stron postępowania (art. 130 § 3 i 4 k. p. a.).

Nie ulega 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, iż takie decyzje podlegają natychmiastowej wykonalności z mocy samego prawa. W ogólnym postępowaniu administracyjnym z reguły (poza powołanymi wyjątkami) natychmiastowa wykonalność dotyczy tylko tych decyzji, którym nadany został rygor natychmiastowej wykonalności ze względu na konieczność ochrony ściśle określonych wartości. W postępowaniu podatkowym w przeciwieństwie do ogólnego postępowania administracyjnego na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji nie służy zażalenie (art. 224 § 2 w związku z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej), a w konsekwencji, nie służy też skarga do sądu administracyjnego.



II. Nie mogę wykluczyć tego, że po spełnieniu pewnych warunków (m. in. dotyczących gwarancji procesowych dla strony postępowania podatkowego, rozbudowaniu przesłanek uprawniających podatnika do żądania wstrzymania wykonania decyzji, nałożeniu na organ podatkowy obowiązku wstrzymania wykonania decyzji w razie aktualizacji tych przesłanek itp.) koncepcja zakładająca natychmiastową wykonalność decyzji podatkowych byłaby możliwa do zaakceptowania z punktu widzenia standardów konstytucyjnych. Uważam natomiast, że w obecnym kształcie prawnym przyjęty w tym zakresie model budzi istotne wątpliwości natury konstytucyjnej. Dlatego też uznałem, że moim obowiązkiem jest poddanie tych wątpliwości pod ocenę Trybunału Konstytucyjnego.

Zgodnie z art. 84 Konstytucji RP każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. W aspekcie formalnym art. 84 Konstytucji RP oznacza zatem nakaz wyłączności ustawy w ustanawianiu obowiązku daninowego. Z jego treści wynika również zasada powszechności i równości opodatkowania. Ponadto jak stwierdził Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 20 listopada 2002 r. (sygn. akt K 41/02, OTK z 2002 r. Nr6/A, poz. 83) „...przepisy Konstytucji odnoszące się w ogólności do statusu jednostki oraz do jej relacji z państwem, takie jak konsekwencje zasady państwa prawnego, proporcjonalność czy równość traktowania, znajdują zastosowanie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązku powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych.” Stwierdzenie to doprowadziło Trybunał Konstytucyjny m. in. do konkluzji, iż stanowienie i realizacja ciężarów publicznych podlega także z punktu widzenia art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. W związku z tym - w mojej ocenie - art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej poddany powinien być kontroli z punktu widzenia zgodności z art. 84 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Nie powinno budzić wątpliwości to, iż art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej ma stanowić narzędzie dla zapewnienia skutecznej realizacji procesu gromadzenia środków finansowych na cele publiczne (art. 216 ust. 1 Konstytucji RP). Ustawodawca chcąc zapewnić efektywne wykonywanie tego konstytucyjnego zadania zdecydował się w tym zakresie na przyjęcie koncepcji bezwzględnego prymatu kategorii interesu publicznego poprzez odwołanie się do instytucji natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowej z mocy samego prawa. Instytucja ta znajduje zastosowanie niezależnie od tego, czy istnieje prawdopodobieństwo niewykonania zobowiązania podatkowego oraz niezależnie od tego, czy po stronie dłużnika istnieją konstytucyjnie uzasadnione powody, które przemawiają za równoczesnym z datą jej wydania wstrzymaniem wykonania decyzji aż do czasu uzyskania przez nią przymiotu ostateczności.

Wyrażam w związku z tym pogląd, że ocena art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej rozstrzygającego w określony w nim sposób konflikt pomiędzy konstytucyjnie chronionymi wartościami powinna przebiegać na dwóch płaszczyznach. Pierwszą z nich wyznacza relacja art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej do zasady dwuinstancyjności postępowania

administracyjnego w kształcie przyjętym w Ordynacji podatkowej. Drugą płaszczyznę wyznacza konstytucyjna zasada proporcjonalności.

Jak już wskazano, takie jak w obecnym brzmieniu przepisów Ordynacji podatkowej ujęcie zasady dwuinstancyjności w postępowaniu podatkowym powoduje, że przedmiotem postępowania odwoławczego nie jest weryfikacja decyzji wydanej przez organ pierwszej instancji, lecz ponowne rozpoznanie sprawy podatkowej. Wskazuje się (T. Kielkowski „Sprawa administracyjna”, Zakamycze 2004, s. 140), że „...jeśli w danej sprawie zostało wniesione odwołanie, aktem, który rzeczywiście sprawę rozstrzyga, jest właśnie decyzja organu odwoławczego (o ile oczywiście ma charakter merytoryczny), ponieważ z nią związany jest skutek materialny w postaci konkretyzacji określonej normy i uwolnienia jej mocy wiążącej. Decyzja organu I instancji staje się wówczas jedynie „określoną propozycją” co do treści rozstrzygnięcia. Ustawodawca, wprowadzając w ramach toku instancji element kontroli, nakłada jednocześnie na organ odwoławczy obowiązek ustosunkowania się do decyzji zaskarżonej. Dlatego też rozstrzygnięcie podjęte w II instancji nawiązuje do tej decyzji, stanowiąc o jej uchyleniu lub utrzymaniu w mocy. Nietrudno jednak zauważyć, że nawiązanie to w gruncie rzeczy ma charakter formalny, wyznacza tylko sposób (technikę) formułowania rozstrzygnięcia, a nie jego istotę. (...) Z punktu widzenia prawa materialnego to nowe rozstrzygnięcie kończące proces jurysdykcyjny, jest w istocie pierwszym i jedynym w danej sprawie.”

W mojej ocenie takie ujęcie zasady dwuinstancyjności ma istotny wpływ na ocenę treści art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej z punktu widzenia jego zgodności z art. 84 Konstytucji RP. Skoro bowiem przedmiotem postępowania odwoławczego nie jest weryfikacja decyzji podatkowej wydanej przez organ pierwszej instancji, lecz ponowne rozpoznanie sprawy podatkowej, to zasadne jest również twierdzenie, iż pomiędzy organem podatkowym (wierzycielem) a podatnikiem (dłużnikiem) w dalszym ciągu istnieje nierozstrzygnięty spór dotyczący stosunku prawnego zobowiązania podatkowego uregulowanego w ustawie. W dalszym ciągu istnieje więc stan niepewności prawnej odnoszący się do wierzytelności podatkowej i odpowiadającego jej długu podatkowego, które wystąpią jedynie wówczas, gdy zostanie zrealizowany stan faktyczny uregulowany w ustawie. W związku z tym powstaje uzasadniona wątpliwość czy w tym przypadku (a więc na etapie wdania się przez podatnika w spór prawnopodatkowy) aktualizuje się już wskazany w art. 84 Konstytucji RP obowiązek ponoszenia podatków określonych w ustawie przejawiający się w żądaniu natychmiastowego spełnienia świadczenia przez podatnika.

Nie bez znaczenia dla oceny art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej z punktu widzenia zgodności z art. 84 Konstytucji RP jest też i to, że zawiera on istotne odstępstwo od zasady równego traktowania w sferze danin publicznych. Jeśli bowiem podstawę decyzji podatkowej stanowi przepis art. 24b § 2 Ordynacji podatkowej regulujący prawnopodatkowe skutki obejścia prawa podatkowego, to wykonanie decyzji podlega

wstrzymaniu do dnia upływu terminu do wniesienia odwołania (art.223a Ordynacji podatkowej), zaś wniesienia odwołania od tego typu decyzji wstrzymuje jej wykonanie w granicach określonych w odwołaniu aż do dnia upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 224a Ordynacji podatkowej).

W świetle powyższego nie powinno budzić wątpliwości, że ustawodawca wprowadził w tym przypadku zróżnicowanie sytuacji prawnej stron postępowania podatkowego w zakresie wykonalności decyzji, uzależniając tę sytuację od podstawy prawnej wydania decyzji podatkowej. Stało się tak, pomimo że podatnicy, których sprawa została rozstrzygnięta przez organ pierwszej instancji decyzją nieostateczną charakteryzują się tą samą cechą istotną. Z punktu widzenia tej cechy w momencie dokonania konkretyzacji zobowiązania podatkowego w indywidualnym akcie administracyjnym, dla oceny wykonalności tego aktu nie ma znaczenia podstawa prawna jego wydania. Zastosowane kryterium zróżnicowania ma charakter czysto formalny i nie znajduje oparcia w innych wartościach, zasadach czy normach konstytucyjnych.

Z kolei punktu widzenia zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji RP) zasadnicze znaczenie ma ustalenie, czy ustawodawca skorzystał z najmniej uciążliwego środka umożliwiającego realizację zakładanego celu oraz czy stworzył realne gwarancje procesowe dla strony postępowania podatkowego umożliwiające ochronę przed arbitralnością organów podatkowych. W mojej ocenie odpowiedź na tak postawione pytania jest wyłącznie negatywna.

Jak już wskazywałem ochronę interesów fiskalnych państwa oraz jednostek samorządu terytorialnego zapewnia przyjęty w Ordynacji podatkowej mechanizm naliczania odsetek za zwłokę, według którego wstrzymanie wykonania decyzji podatkowej nie wstrzymuje naliczania tych odsetek. Ochronie tej służą także te przepisy Ordynacji podatkowej oraz ustawy o postępowaniu egzekucyjnych w administracji, których celem jest zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych. Stąd też uprawniony wydaje się być pogląd, iż w systemie prawa już funkcjonują mniej uciążliwe środki umożliwiające realizację zakładanego i konstytucyjnie uprawnionego celu w postaci skutecznego gromadzenia finansowych środków publicznych. Jeżeli zaś ten sam cel jest możliwy do osiągnięcia przy zastosowaniu innych środków, nakładających mniejsze ograniczenia na prawa i wolności jednostki, to zastosowanie przez ustawodawcę środka bardziej uciążliwego wykracza poza to, co jest konieczne w rozumieniu art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Dodatkowo zwrócić trzeba w tym miejscu uwagę, że skoro zgodnie z art. 139 § 3 Ordynacji podatkowej załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, to wydłużenie o ten termin wykonalności decyzji podatkowej (a więc wyłącznie w sprawach, w których istnieje spór pomiędzy organem podatkowym, a podatnikiem) nie stanowi istotnego zagrożenia dla interesu publicznego.

Z kolei ustawodawca wprowadzając instytucję natychmiastowej wykonalności decyzji podatkowych z mocy samego prawa nie stworzył gwarancji procesowych pozwalających na skuteczną ochronę podatników przez arbitralnością organów podatkowych przejawiającą się m. in. w zapewnieniu zewnętrznych (a więc niezależnych od administracji) mechanizmów kontrolnych. Natychmiastowa wykonalność decyzji w żaden sposób nie została powiązana z koniecznością uprawdopodobnienia okoliczności, że zagrożone jest wykonanie zobowiązania podatkowego. Ponadto nawet w przypadku, gdy ważny interes podatnika wymaga wstrzymania wykonania decyzji, nie rodzi to po stronie organu podatkowego obowiązku wstrzymania wykonania decyzji. Wreszcie - co będzie przedmiotem odrębnych zarzutów - korzystanie przez organ podatkowy z możliwości wstrzymania wykonania decyzji w drodze stosownego postanowienia, nie podlega żadnej kontroli instancyjnej (brak możliwości wniesienia zażalenia na postanowienie) ani tym bardziej kontroli sądownictwa administracyjnego.

Poczynione uwagi w moim przekonaniu uzasadniają wniosek, że przyjęta w takim kształcie jak w art. 224 § 1 Ordynacji podatkowej zasada wykonalności decyzji podatkowych ze wszystkich tych względów jest niezgodna z art. 84 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

III. Następne zagadnienie, które powinno być oceniane z punktu widzenia zgodności z Konstytucją dotyczy tego, że stosownie do art. 224 § 2 w zw. z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji podatkowej nie służy zażalenie, a w konsekwencji też nie służy skarga do sądu administracyjnego.

Przede wszystkim brak zażalenia na postanowienie w sprawie wykonalności decyzji budzi wątpliwości z punktu widzenia zgodności z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa. Wskazywałem bowiem już, iż w ogólnym postępowaniu administracyjnym na postanowienie takie przysługuje stronie zażalenie (art. 108 § 2 k. p. a.).

W świetle ustabilizowanego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego z zasady równości wyrażonej w art. 32 Konstytucji RP wynika skierowany do ustawodawcy nakaz jednakowego traktowania podmiotów prawa w obrębie określonej kategorii. Wszystkie podmioty prawa charakteryzujące się w równym stopniu daną cechą istotną powinny być traktowane równo, a więc bez różnicowań zarówno dyskryminujących jak i faworyzujących. Oceniając daną regulację z punktu widzenia konstytucyjnej zasady równości należy przede wszystkim ustalić więc, czy można wskazać wspólną cechę istotną uzasadniającą równe traktowanie podmiotów prawa, biorąc pod uwagę cel oraz treść danej regulacji prawnej.

Niewątpliwie celem regulacji prawnej było poddanie kontroli instancyjnej, a w konsekwencji także kontroli sądowej tej części działalności administracji publicznej, która prowadzi do wykonania z tytułu sprawowanego władztwa administracyjnego nałożonych na jednostkę obowiązków, pomimo że obowiązki te nie mają jeszcze charakteru

ostatecznego. Cechę istotną w tym zakresie stanowi więc skierowanie do strony postępowania administracyjnego orzeczenia władzy administracyjnej dotyczącego wykonalności nieostatecznej decyzji administracyjnej. Cecha tą charakteryzują się zarówno strony postępowania ogólnoadministracyjnego jak też strony postępowania podatkowego.

Dlatego też w mojej ocenie w zakresie objętym wnioskiem nastąpiło odstępstwo od zasady równości wobec prawa. Odstępstwo to nie jest w każdym przypadku równoznaczne z istnieniem dyskryminacji. Dlatego też niezbędna jest w omawianym zakresie ocena kryterium, na podstawie którego ustawodawca dokonał zróżnicowania. W ślad za Trybunałem Konstytucyjnym (por. m. in. wyrok z dnia 12 maja 1998 r., sygn. akt U. 17/97, OTK z 1998 r. Nr 3, poz. 34) wskazać trzeba, że zróżnicowanie musi mieć charakter relewantny, a więc pozostawać w bezpośrednim związku z celem i zasadniczą treścią przepisów, w których zawarta jest kontrolowana norma oraz służyć realizacji tego celu i treści. Zróżnicowania nie wolno więc dokonywać według dowolnie ustalonego kryterium. Ponadto zróżnicowanie musi mieć charakter proporcjonalny, co oznacza, że waga interesu, któremu ma służyć zróżnicowanie sytuacji adresatów normy, musi pozostawać w odpowiedniej proporcji do wagi interesów, które zostaną naruszone w wyniku nierównego traktowania podmiotów podobnych. Wreszcie zróżnicowanie musi pozostawać w jakimś związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych.

Moim zdaniem powyższe warunki pozwalające na zaakceptowanie zróżnicowania podmiotów podobnych z punktu widzenia dochowania standardu konstytucyjnego nie zostały spełnione w niniejszej sprawie. W zakwestionowanym zakresie art. 224 § 2 w zw. z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej nie realizuje bowiem zasadniczego celu, jakim jest ochrona jednostki przed arbitralnością władzy administracyjnej w zakresie wykonania nieostatecznych i dodatkowo w dalszym ciągu będących przedmiotem sporu obowiązków publicznoprawnych. Ponadto zróżnicowanie zostało wprowadzone według dowolnie ustalonego kryterium o charakterze czysto formalnym tj. poprzez odwołanie się do rodzaju procedury administracyjnej, a nie do istoty orzeczeń administracyjnych wydawanych z zastosowaniem tej procedury. Nie istnieje też uchwytne powiązanie między wprowadzonym zróżnicowaniem, a innymi chronionymi konstytucyjnie wartościami czy też zasadami. Wręcz przeciwnie, konsekwencją wprowadzonego zróżnicowania jest naruszenie konstytucyjnego prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP), o czym jest mowa szerzej poniżej.

W związku z powyższym wyrażam pogląd, że art. 224 § 2 w zw. z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej w zakresie, w jakim wprowadzając formę postanowienia w sprawie wstrzymania wykonania nieostatecznej decyzji podatkowej nie przewiduje zażalenia na to postanowienie jest niezgodny z art. 32 Konstytucji RP.

Konsekwencją braku zażalenia na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji podatkowej jest zaś brak możliwości złożenia skargi do sądu administracyjnego. Ta bowiem - jak już wskazywałem - przysługuje wyłącznie na postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie (art. 3 § 2 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi). Dlatego też regulacja zawarta w tym zakresie w art. 224 § 2 w zw. z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej powinna zostać oceniona także z punktu widzenia zgodności z prawem do sądu wynikającym z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

Zgodnie z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP każdy ma prawo do sprawiedliwego i jawnego rozpatrzenia sprawy bez nieuzasadnionej zwłoki przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie wskazywał (m. in. wyrok z dnia 11 marca 2003 r., sygn. akt SK 8/02, OTK z 2003 r. Nr 3/A, poz. 20), że na prawo do sądu składają się: prawo dostępu do sądu (prawo uruchomienia procedury), prawo do odpowiedniego ukształtowania procedury (zgodnie z wymogami jawności i sprawiedliwości) oraz prawo do wyroku sądowego (prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia). W omawianym zakresie chodzi niewątpliwie o ten element składowy prawa do sądu jakim jest prawo dostępu do sądu. W świetle zarówno poglądów doktryny jak też orzecznictwa sądowego nie ulega bowiem wątpliwości, że na postanowienie w sprawie wstrzymania wykonania decyzji podatkowej nie służy skarga do sądu administracyjnego.

Kluczowe znaczenie dla ustalenia czy w omawianym zakresie doszło do naruszenia prawa do sądu ma - moim zdaniem - rozstrzygnięcie, czy sprawa wstrzymania wykonania decyzji podatkowej jest „sprawą” w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Ustawodawca w art. 3 § 2 pkt 2 Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi słusznie bowiem założył, że istnieje taka kategoria postanowień wydawanych przez organy administracji publicznej, które nie rozstrzygają sprawy w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP. Tego typu postanowienia (o charakterze akcesoryjnym) służą tylko rozstrzygnięciu sprawy i z tego powodu, że mają charakter wyłącznie pomocniczy, nie służą na nie skarga do sądu administracyjnego.

Jednak w mojej ocenie do tej grupy postanowień nie należą postanowienia w sprawie wstrzymania wykonania decyzji. Są to bowiem postanowienia wydawane w sprawie wykonania obowiązków fiskalnych bądź innych obowiązków publicznoprawnych w sytuacji, gdy istnienie tych obowiązków nie zostało jeszcze ustalone ostatecznie w decyzji administracyjnej. Ich istota sprowadza się zatem do tego, że sankcjonują one bądź odmawiają usankcjonowania faktycznego wkroczenia organów władzy publicznej w sferę praw podmiotowych jednostki, w tym praw chronionych konstytucyjnie, jeszcze przed definitywnym merytorycznym rozstrzygnięciem sprawy. W związku z tym, skoro sprawa dotycząca wstrzymania wykonania decyzji nieostatecznej jest w istocie sprawą o prawo do ingerencji organów administracji publicznej w prawa i wolności obywateli jeszcze przed

definitywnym merytorycznym rozstrzygnięciem, to niewątpliwie jest ona także sprawą w rozumieniu art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

Dodatkowym argumentem jest także i to, że w sprawie postanowień wydanych w ogólnym postępowaniu administracyjnym ustawodawca stronom tego postępowania umożliwił składanie skarg do sądu administracyjnego na te postanowienia. Prawo dostępu sądu nie może zaś być oparte wyłącznie na kryterium formalnym, w tym przypadku kryterium procedury administracyjnej, na podstawie której działają organy administracji publicznej.

W świetle poczynionych uwag należy uznać, że art. 224 § 2 w zw. z art. 236 § 1 Ordynacji podatkowej w zakwestionowanym zakresie jest również niezgodny z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.