



Warszawa, dn. 10 lutego 2005r.

RZECZPOSPOLITA POLSKA
Rzecznik Praw Obywatelskich

Prof. dr hab. Andrzej ZOLL

RPO-496839-VI/05/BP

00-090 Warszawa
Al. Solidarności 77

Tel. centr. 551 77 00
Fax 827 64 53

Trybunał Konstytucyjny

WARSZAWA

Wniosek

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) oraz art. 16 ust. 2 pkt 2 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (t.j. Dz.U. z 2001 r., Nr 14, poz. 147)

wnoszę

o stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że § 14 ust. 2 pkt 4 lit. c rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 97, poz. 970 ze zm.) jest niezgodny z art. 92 ust. 1 i 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 54, poz. 535 ze zm.), a także z art. 2 i art. 92 ust. 1 Konstytucji RP.

Uzasadnienie

1. Rzecznik Praw Obywatelskich występował już do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o zbadanie uprawnień Ministra Finansów, który w powtarzanych własnych rozporządzeniach „w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług” (także z dnia 27 kwietnia 2004 r. Dz.U. Nr 97, poz. 970) nie zawierających szczegółowego upoważnienia i wytycznych dotyczących podustawowego aktu prawnego a także bez upoważnienia ustawowego wprowadzał i nadal wprowadza (w powtarzających się poszczególnych wersjach) regulacje dot. wysokości stawek podatkowych a także dotyczących ograniczeń uprawnień podatników podatku od towarów i usług (także w ustawie z dnia 11 marca 2004 r., Dz.U. Nr 54, poz. 515) naruszając wzorzec art. 92 ust. 1 Konstytucji RP.

Rzecznik Praw Obywatelskich występował do Trybunału Konstytucyjnego m.in. z wnioskiem o stwierdzenie, że § 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 oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 109, poz. 1245 ze zm.) jest niezgodny z Konstytucją RP (sygn. K. 25/02) a także - w tym zakresie przystąpił do skargi konstytucyjnej (sygn. akt SK 16/02). Również w piśmie procesowym w przedmiotowym postępowaniu Rzecznik wskazywał, iż mimo zmiany rozporządzenia zaskarżony przepis pozostał bez zmiany (§ 48 art. 4 pkt 5 lit. c) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług - Dz.U. Nr 27, poz. 268 ze zm.). Jednakże wniosek Rzecznika nie został rozpoznany.

Trybunał Konstytucyjny postanowieniami z dnia 14 lipca 2004 r. (sygn. SK 16/02) i z dnia 9 października 2002 r. (sygn. K. 25/02) umorzył postępowanie na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.).

Między innymi w argumentacji wyrażonej w stanowisku przystąpienia do skargi konstytucyjnej Rzecznik stwierdził, iż kwestionowany przepis należy rozpatrywać zarówno w oparciu o rozporządzenie jak i teorię „autonomii prawa podatkowego”. W tej bowiem materii także w teorii prawa, w tym prawa podatkowego, są wyrażane różne poglądy (przykładowo opinie prawne: z dnia 7 lutego 2000 r. prof. Ryszarda Mastalskiego i z dnia 3 marca 2000 r. prof. Bogumiła Brzezińskiego, maszynopis: „Swoboda umów a prawo podatkowe”, prof. Antoniego Hanusza, Przegląd Podatkowy Nr 11 z 1999 r.: „Sądowa wykładnia oświadczeń woli

w postępowaniu podatkowym", Piotra Korwata, Przegląd Podatkowy Nr 3, 2000 r. i inne.). Problem ten był szczególnie ważny, bowiem 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 prawa 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 więc honorowanie woli stron. Korzystając z wolności gospodarczej przedsiębiorcy, zawierając umowy, stwarzają konkretną normę prawną która wyznacza mające powstać między nimi relacje prawne.

Ukształtowane w ten sposób relacje prawne nie są jednak obojętne dla państwa lub innych podmiotów prawa publicznego. W szczególności rozmiary obowiązku podatkowego ciążącego na stronach umowy, 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. Te wymagania stawiane przez ustrojodawcę nie są 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.

Postulaty, aby do ustawy regulującej postępowanie podatkowe wprowadzić przepisy stanowiące o skutkach czynności prawnej, której można postawić zarzut sprzeczności z ustawą albo obejścia prawa lub oświadczenia woli złożonego dla pozoru (art. 58 i art. 83 Kodeksu cywilnego) - pojawiały się od wielu lat.

Z tych względów ustawodawca - na wniosek Rady Ministrów - uzupełnił art. 1 pkt 18 ustawy z dnia 12 września 2002 r. zmieniającej ustawę Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 169, poz. 1387) ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa art. 24a i 24b dotyczącymi:

- ustalania treści czynności prawnych
- oceny skutków podatkowych czynności prawnych.

Zasady poprawnej legislacji, które zostały wywiedzione z wzorca art. 2 Konstytucji RP nakazywały Ministrowi Finansów jednocześnie z wejściem w życie ustawy o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa dokonać odpowiednich zmian we wskazanym wyżej rozporządzeniu.

Minister Finansów takich zmian jednak nie dokonał nawet wówczas, gdy Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. (sygn. akt K. 4/03) uznał przepis art. 24b ust. 1 Ordynacji podatkowej za niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP i gdy w uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny dokonał szerokiej analizy zagadnienia „obejścia prawa podatkowego” wskazując, że dodane przepisy art. 24a i 24b ust. 2 spełniają tę rolę przy uwzględnieniu specyfiki postępowania podatkowego.

W wyroku z dnia 11 maja 2004 r. sygn. akt K 4/03 Trybunał Konstytucyjny orzekł, iż art. 24b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP.

Trybunał Konstytucyjny odwołał się przy tym do dwóch stanowisk ukształtowanych w orzecznictwie Sądu Najwyższego, jak i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Pierwsze, akceptujące zasadność i dopuszczalność odwoływania się przez organy podatkowe do cywilistycznej koncepcji obejścia prawa (art. 58 Kc), wykorzystywanej do oceny stanów faktycznych normowanych kwestionowanym przepisem Ordynacji podatkowej. Najbardziej reprezentatywny może być w tym względzie pogląd następujący: „organ podatkowy ma prawo ocenić dla celów podatkowych, czy czynność prawna jest ważna w świetle art. 58 Kc i w konsekwencji skuteczna” (zob. wyrok NSA z dnia 23 stycznia 1998 r., sygn. akt I SA/Łd 1054/97, niepubl.). Stanowisko drugie, było zdecydowanie przeciwne uznaniu dopuszczalności zastosowania art. 58 Kc na gruncie prawa podatkowego. Argumentem za takim poglądem była następująca teza: „przepisy prawa podatkowego nie zawierają norm nakazujących lub zakazujących określone zachowania, lecz jedynie normy określające konsekwencje zachowań podatnika na gruncie tego prawa” (zob. wyrok NSA z dnia 29 maja 2002 r., sygn. akt III SA 2602/00, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego, 2003 r., z. 1, poz. 3). Niemożność wykorzystania uregulowań cywilnoprawnych, przy jednoczesnym braku „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”, skutkuje więc stwierdzeniem luki w sytuacjach, w których podatnik, dokonując legalnej czynności prawnej wywołuje skutek w postaci pomniejszenia swojego obowiązku podatkowego. Przeciwność prezentowanych stanowisk, znajdująca wyraz w całym szeregu orzeczeń sądowych świadczyć mogła o swoistym „borykaniu się” organów podatkowych z problemem wykorzystywania przez

podatników rozmaitych konstrukcji cywilnoprawnych (umownych, ale również jednostronnych czynności prawnych), nastawionych wyłącznie na osiągnięcie określonych skutków prawnych w sferze prawa podatkowego.

Również w literaturze przedmiotu podkreślano brak wystarczających podstaw prawnych, jak i niedookreśloną treść normatywną takiej koncepcji (zob. B. Brzeziński, „Narodziny i upadek orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego”, *Przegląd Orzecznictwa Podatkowego* z 2004 r., z. 1, s. 7). Przesądzający (w sposób negatywny) losy orzeczniczej doktryny obejścia prawa podatkowego wydaje się w tym kontekście wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego w składzie powiększonym z dnia 24 listopada 2003 r. (sygn. akt FSA 3/03), w którym Sąd jednoznacznie podkreślił, iż dokonana przez ustawodawcę nowelizacja Ordynacji podatkowej, wprowadzająca do treści tej ustawy zaskarżony w niniejszym postępowaniu przepis potwierdza, że przed datą jej wejścia w życie praktyka taka (a więc „pomijanie” podatkowych skutków czynności prawnych dokonanych wyłącznie dla uzyskania korzyści o charakterze podatkowym) była pozbawiona podstaw normatywnych.

Problem adekwatnego podejścia organów podatkowych do oceny tego rodzaju skutków nabiera dodatkowego ciężaru gatunkowego w związku z koniecznością harmonizowania prawa polskiego z regulacjami wynikającymi z aktów prawa wspólnotowego, przy uwzględnieniu kierunku ich wykładni przyjmowanego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Tytułem przykładu wskazać tu można na specyfikację tych regulacji w zakresie podatków obrotowych, której jednym z przejawów jest całkowite oderwanie kwalifikacji prawopodatkowej (na gruncie VAT) określonych czynności od oceny ich ważności i skuteczności na gruncie prawa cywilnego. Świadczyć o tym może choćby analiza orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości formułowanego w związku z postanowieniami VI Dyrektywy Rady Unii Europejskiej z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji przepisów Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych - wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (77/388/EEC).

2. Argumentując zasadność wprowadzenia tych regulacji twierdzono, iż art. 24a ustawy ordynacja podatkowa jest prawną podstawą oceny podatkowych skutków czynności prawnych. Potencjalny zakres stosowania tego przepisu wyznaczony jest sferą aktywności, która wywołuje lub może wywoływać skutki prawopodatkowe. W konkretnych przypadkach ocenie podlegać mogą takie czynności prawne, które,

w związku z treścią przepisów ogólnego i (część) szczegółowego prawa podatkowego, odnoszą się w jakikolwiek sposób do konstrukcji instytucji tego prawa. Podatkowo istotne stany faktyczne powstają wskutek realizacji norm prawa cywilnego, przede wszystkim poprzez dokonywanie obrotu prawnego. Analiza odwołująca się do treści art. 24a o.p. ma więc za przedmiot czynności prawne szeroko rozumianego prawa cywilnego (w tym także prawa handlowego, prawa bankowego, prawa pracy, prawa rodzinnego).

Czynności prawne to działania służące kształtowaniu, w granicach prawa, sytuacji cywilnoprawnej podmiotu działającego. Niezbędnym elementem czynności prawnej jest oświadczenie woli (przynajmniej jedno), czyli każde zachowanie, które dostatecznie ujawnia (wyraża) wolę osoby dokonującej czynności (por. art. 60 Kc). Czynność prawna wywołuje przede wszystkim skutki w niej wyrażone, ale także wynikające z ustawy, zasad współżycia społecznego i ustalonych zwyczajów (art. 56 Kc).

Zasadą jest swoboda dokonywania czynności prawnych, w zakresie zarówno ich podejmowania, jak i kształtowania treści, formy oraz skutków. Ograniczenia tej swobody muszą wynikać z wyraźnych przepisów. Np. art. 58 Kc uznaje za nieważną czynność prawną sprzeczną z ustawą, zasadami współżycia społecznego lub mającą na celu obejście prawa, a art. 353' Kc zakazuje takiego układania treści i celu stosunku prawnego, które sprzeciwia się naturze stosunku, ustawie lub zasadom współżycia społecznego. Art. 83 § 1 Kc wprowadza regułę, że ważność oświadczenia woli złożonego dla ukrycia innej czynności prawnej ocenia się według właściwości czynności ukrytej. Nadto art. 65 § 2 Kc przewiduje, że w umowach należy raczej badać, jaki był zgodny zamiar stron i cel umowy, aniżeli opierać się na jej dosłownym brzmieniu. Jest to dyrektywa interpretacyjna, przydatna w razie sprzeczności lub wątpliwości wynikających z porównania tych aspektów działania stron, (tak Komentarz do art. 24(a) ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. 97.137.926) [w:] C. Kosikowski, H. Dzwonkowski, A. Huchla, „Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz”, Dom Wydawniczy ABC, 2003, wyd. III).

Z kolei art. 24b § 1 ustawy - ordynacja podatkowa miał być uzupełnieniem i uszczegółowieniem art. 24a o.p. Przewidywał stosowanie instrumentów zapobiegających unikaniu opodatkowania poprzez wybór czynności prawnej. Zastosowanie art. 24b o.p. wywoływało skutki wyłącznie w sferze podatkowej. Przepis ten wręcz zakładał całkowite oddzielenie prawopodatkowych konsekwencji

oceny czynności prawnych od ich kwalifikacji pozapodatkowej, na którą nie ma żadnego wpływu (tak ibidem).

Stanowisko takie prezentował również Minister Finansów w sprawie K 4/03. Zaakcentował on brak związku między obejściem prawa podatkowego a obejściem prawa cywilnego. Oznaczało to w konsekwencji bezzasadność przyjmowania cywilistycznego rozumienia tej klauzuli przy ocenie rozwiązań przyjętych na gruncie prawa podatkowego. Zdaniem Ministra Finansów na gruncie tego prawa nie można było konstruować dychotomicznego podziału zachowań podatników na działania legalne i nielegalne. Było to konsekwencją tego, iż prawo podatkowe niczego nie zabrania. Obejście prawa podatkowego nie polegało więc na dokonaniu czynności prawnych niezgodnych z prawem, zaś wyrażająca je klauzula nie prowadziła do unieważniania tych czynności. Podkreślając nasilanie się zjawiska obejścia prawa podatkowego, Minister Finansów odwołał się do orzecznictwa sądowego, wskazując na występujące w nim rozbieżności odnośnie dopuszczalności i celowości wykorzystywania instytucji prawa cywilnego dla zapobiegnięcia obchodzeniu prawa podatkowego.

Należy na zakończenie tych rozważań zwrócić uwagę na fakt, iż wyrok Trybunału Konstytucyjnego uchylił z dniem 31 maja 2004 r. art. 24b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa. Mimo to z dniem 1 maja 2004 r. weszło w życie kolejne rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2004 r. Nr 97, poz. 970 ze zm.), które w § 14 ust. 2 pkt 4 lit. c wprowadziło do obrotu prawnego kwestionowaną niniejszym wnioskiem regulację prawną powołującą art. 58 i art. 83 Kc - co jest oczywistą niekonsekwencją i naruszeniem zasad poprawnej legislacji.

Kwestionowane rozporządzenie zostało wydane w sytuacji, gdy Ministerstwu Finansów znana była treść wspólnego wniosku RPO i Prezesa NSA. Również po ogłoszeniu wyroku w dniu 11 maja 2004 r., który wyeliminował z obrotu prawnego art. 24b § 1, Ministerstwo Finansów dwukrotnie nowelizując rozporządzenie w dniach 23 czerwca 2004 r. oraz 4 października 2004 r. nie wycofało się z przyjętej w § 14 ust. 2 lit. c koncepcji.

3. Pojęcie „obejścia prawa”, którym posługują się organy podatkowe, znacznie odbiega od postrzegania tego pojęcia przez doktrynę prawa cywilnego oraz przez orzecznictwo cywilnoprawne, na tle art. 58 Kc.

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 profesorowie: 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 publ. OSP z. 9/2000 p. 135) prof. 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 rozpytywanie 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”.

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

Zdaniem Rzecznika Praw Obywatelskich z tych względów nie jest możliwe lub co najmniej staje się wątpliwe 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 zaszły, 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 cywilnoprawna, zgodna z prawem, w tym również taka, której skutkiem jest nabycie prawa do ulgi, nie może być uznana za nieważną z tej przyczyny, że miała na celu „obejście ustawy podatkowej”, gdyż żadna ustawa nie zawiera normy zakazującej osiągnięcia pewnego skutku podatkowego.

Przedstawione w pkt. II argumenty odnoszą się także do zarzutu stosowania w prawie podatkowym art. 83 Kc. Zaskarżony przepis w analogicznym brzmieniu też obowiązywał przed wprowadzeniem do ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) art. 24a i 24b z dniem 1 stycznia 2003 r. Przepisy art. 24a i 24b § 2 Ordynacji podatkowej są poświęcone próbom zdefiniowania „obejścia prawa podatkowego”, które nie jest tym samym, co obejście prawa w rozumieniu art. 58 Kc, czy pozorność w rozumieniu art. 83 Kc.

Wreszcie rozbieżności między przepisami ustawy - Ordynacja podatkowa a przepisami rozporządzenia prowadzą do dezorientacji podatnika, mogą także prowadzić do błędów i strat. Nie może ująć uwadze, że polski system prawa podatkowego opiera się na generalnej zasadzie wynikającej z art. 217 Konstytucji, która polega na tym, że z ustawy podatkowej może wynikać tylko jedna i jedyna kwota podatku dla danego podatnika. Tym samym niezapłacony podatek zamienia się automatycznie w zaległość podatkową, rodzącą z mocy prawa w odniesieniu do całej różnicy - odpowiedzialność podatkową oraz odpowiedzialność karną-skarbową. Z art. 217 Konstytucji wypływa obiektywistyczny i niejako automatyczny system powstawania zobowiązań podatkowych i kształtowania ich wysokości. O powstaniu i kształcie tych zobowiązań przesądza jedynie norma prawno-podatkowa, tj. taka, która zawiera podmiot, przedmiot, nawiązujący do źródła ekonomicznego podatku, podstawę i stawkę podatkową. Polskie prawo podatkowe nie zna generalnego obowiązku płacenia podatków w ogóle; w tym zwłaszcza podatków wyższych. Z drugiej jednak strony, nie występuje też u nas domniemanie dobrej wiary, przy spełnianiu obowiązku podatkowego. Przeciwnie, nawet obiektywna niemożność

spełnienia zobowiązania nie zwalnia podatnika z tego obowiązku. Konsekwencją zaś niespełnienia tego obowiązku, następującą niejako automatycznie, jest powstanie zaległości podatkowej oraz potencjalna odpowiedzialność karno-skarbową lub wymierzenie sankcji administracyjnej.

Te cechy polskiego systemu podatkowego, tzn. skrajny obiektywizm i automatyzm są szczególnie uciążliwe w przypadkach, gdy zobowiązanie ujawnia się i realizuje w drodze samoobliczenia. W konsekwencji bowiem na podatnika przerzucony zostaje cały ciężar i ryzyko związane nie tylko z ujawnieniem faktów mających znaczenie prawnopodatkowe, lecz także z ich prawidłową kwalifikacją prawną. Za nieprawidłowość subsumcji podatnik odpowiada tak samo, jak za nieprawdziwość danych faktycznych. Wymagana jest w tym zakresie najwyższa staranność oraz znajomość prawa na takim poziomie, by nie doszło do określenia przez organ zaległości podatkowej ze wszystkimi płynącymi stąd ujemnymi następstwami.

Dopiero w kontekście takich założeń systemowych polskiego prawa podatkowego, oceniać można dopuszczalność i standardy, jakie stawiane być winny - ewentualnym, generalnym klauzulom, mającym zastosowanie w trakcie działań organów podatkowych. Ich ratio legis w tym kontekście polegać bowiem zawsze musi na zaostrzeniu obowiązków podatnika, a nawet działaniach prewencyjnych, ostrzegawczych.

Zwrócić przy tym należy uwagę, iż ustrojodawca w pierwszej części art. 217 Konstytucji mówi o nakładaniu podatków i innych danin publicznych, nawiązując tym samym do zdolności podatkowej. Wykładnia art. 217 wskazuje, iż przedmiot opodatkowania, który zawsze musi być zawarty w normie prawnopodatkowej nawiązywać musi bezpośrednio lub pośrednio do zdolności poniesienia ciężaru podatkowego. Przedmiot opodatkowania, to zatem rzeczy lub zjawiska, których występowanie wskazuje, iż podatnik zdolny jest do poniesienia ciężaru podatkowego. Stąd też organ podatkowy obowiązany jest zawsze badać, czy zdarzenie ujawnione w fakturze nie tylko formalnie, zewnętrznie odpowiadało przedmiotowi opodatkowania lub warunkom obniżenia, lecz także, czy odpowiadało istotnym cechom ekonomicznym zdarzenia prawnopodatkowego.

Rozważania nad treścią art. 217 Konstytucji RP zawarł Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniach kilku swoich wyroków (m.in. z dnia 6 marca 2002 r., sygn. akt P 7/00 i z dnia 20 czerwca 2002 r., sygn. akt K 33/01). Trybunał wskazał, że wyliczenie zawarte w art. 217 Konstytucji RP należy rozumieć jako nakaz uregulowania ustawą wszystkich istotnych elementów stosunku daninowego,

do których zaliczają się m.in. określenie podmiotu oraz przedmiotu opodatkowania, stawki podatkowe, zasady przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorie podmiotów zwolnionych od podatku, zwracając uwagę, że wyliczenie to nie ma charakteru wyczerpującego, co oznacza, że wszystkie istotne elementy stosunku daninowego powinny być uregulowane bezpośrednio w ustawie, zaś do unormowania w drodze rozporządzenia mogą zostać przekazane tylko te sprawy, które nie mają istotnego znaczenia dla konstrukcji danej daniny. Obowiązywać powinna więc zasada, że sprawy istotne z punktu widzenia założeń ustawy nie mogą być przekazywane do uregulowania w aktach wykonawczych. Trybunał odwołał się do zasady „nullum tributum sine lege” przyjętej w doktrynie prawa finansowego. Zasada ta wynika także z art. 2 Konstytucji RP stanowiącego zasadę demokratycznego państwa prawnego, która wymaga aby prawa i obowiązki jednostki, a w szczególności prawa i obowiązki jednostki wobec państwa, do których zaliczają się obowiązki podatkowe - były regulowane ustawą. Chodzi także o to by decyzje polityczne dotyczące podatków i innych danin, zastrzeżone były wyłącznie dla władzy ustawodawczej (wyrok z dnia 9 lutego 1999 r. sygn. U 4/98). Przyjęcie zasady wyłączności ustawy w sferze prawa daninowego oznacza, że przypadki, w których w ustawach zamieszczane są upoważnienia do wydania aktów podustawowych, mają być zdeterminowane przede wszystkim brzmieniem art. 217 Konstytucji RP a w dalszej kolejności wymaganiami zawartymi w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP. Tak więc podustawowe akty prawne mogą zawierać jedynie takie uregulowania, które stanowią dopełnienie regulacji zastrzeżonej do materii ustawowej i to pod warunkiem, że spełniają wymagania określone w art. 92 ust. 1 Konstytucji. Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 26 października 1999 r. (sygn. akt K 12/99) sformułował zasadę dotyczącą sposobu redagowania wytycznych do treści aktu wykonawczego wskazując, że „im silniej regulacja ustawowa dotyczy kwestii podstawowych dla pozycji jednostki (podmiotów podobnych), tym szersza musi być regulacja ustawowa i tym mniej miejsca pozostaje dla odesłań do aktów wykonawczych. W tych kwestiach, jeżeli ustawodawca korzysta z owych odesłań, to musi znacznie szerzej wyznaczyć treść przyszłych rozporządzeń, m.in. przez szczegółowsze - niż w innych materiałach - ujęcie „wytycznych co do treści aktu” (także w orzeczeniu z dnia 28 maja 1986 r. sygn. U 1/86, z dnia 5 listopada 1986 r. sygn. U 5/86 oraz z dnia 9 lutego 1999 r. sygn. U 4/98).

Na tym tle powstaje pytanie, czy istotnie potrzebne są w polskim systemie podatkowym generalne klauzule stosowania prawa podatkowego - czy też wystarczającą podstawą jest w tym zakresie norma konstytucyjna, jako nadrzędna dyrektywa interpretacyjna w myśl art. 8 ust. 1 Konstytucji.

TK w wyroku K 4/03 nie zajął ostatecznego stanowiska w tej sprawie, gdyż nie zachodziła taka potrzeba. Wskazał jedynie, jakim wysokim standardom określoności taka klauzula winna odpowiadać.

Organy podatkowe obowiązane są - na mocy art. 217 Konstytucji - zawsze badać, czy ujawnione w zeznaniu, deklaracji, fakturze zdarzenie, od którego zależy zaistnienie obowiązku podatkowego, jego wysokość i termin zapłaty, lub obniżenie podatku, jego zwrot lub powstanie nadpłaty podatkowej miało miejsce oraz czy cechy tego zdarzenia odpowiadają cechom gospodarczym przedmiotu opodatkowana lub warunkom, od których zależy zwolnienie, ulga podatkowa, obniżenie podatku, zwrot podatkowy, czy wreszcie nadpłata podatkowa.

Należy zatem stwierdzić, iż w świetle polskich unormowań konstytucyjnych, generalne klauzule, odnoszące się do stosowania prawa podatkowego mają bardzo ograniczony zakres zastosowania, a ich wprowadzeniu towarzyszyć muszą szczególne wymagania przyzwoitej legislacji.

Kwestionowany przez RPO niniejszym wnioskiem przepis został wprowadzony do porządku prawnego rozporządzeniem. Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług nie zawiera upoważnienia do wprowadzenia takiej regulacji rozporządzeniem.

Rozporządzenie zostało wydane na podstawie delegacji zawartych w następujących przepisach ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług - art. 19 ust. 22, art. 28 ust. 9, art. 41 ust. 16, art. 82 ust. 3, art. 86 ust. 21, art. 92 ust. 1, art. 99 ust. 15, art. 106 ust. 12. Żaden z powołanych artykułów nie daje podstaw do wprowadzenia do rozporządzenia regulacji odbierających podatnikowi prawo do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku należnego.

W szczególności zgodnie z treścią art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od towarów i usług minister właściwy do spraw finansów publicznych, w drodze rozporządzenia, może określić listę towarów i usług lub przypadki, w których nabycie towarów lub usług nie uprawnia do obniżenia kwoty podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku. Wydając rozporządzenie dotyczące tej materii minister zobowiązany jest uwzględnić: 1) specyfikę wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami, 2) konieczność prawidłowego udokumentowania czynności, od których przysługuje zwrot podatku, 3) potrzebę zapewnienia jednakowego traktowania podmiotów wykorzystujących w swojej działalności te same towary, 4) przepisy Wspólnoty Europejskiej (art. 92 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług).

Analizując treść wytycznych zawartych w art. 92 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług już na wstępie należy odrzucić tezę, iż za wprowadzeniem do obrotu prawnego kwestionowanego § 14 ust. 2 pkt 4 lit. c rozporządzenia przemawiał wzgląd na przepisy Wspólnoty Europejskiej. Jak już bowiem wskazałem, prawo Wspólnoty Europejskiej w zakresie podatków obrotowych odrywa kwalifikację prawnopodatkową określonych czynności od oceny ich ważności i skuteczności na gruncie prawa cywilnego. Nie istnieje też żaden uchwytny związek pomiędzy regulacją zawartą w § 14 ust. 2 pkt 4 lit. c rozporządzenia, a potrzebą zapewnienia jednakowego traktowania podmiotów wykorzystujących w swojej działalności te same towary. Za wprowadzeniem krytykowanego rozwiązania nie przemawiała także specyfika wykonywania niektórych czynności oraz uwarunkowania obrotu gospodarczego niektórymi towarami. Nie sposób również przyjąć, iż § 14 ust. 2 pkt 4 lit. c rozporządzenia został wydany w celu uwzględnienia konieczności prawidłowego dokumentowania czynności, od których przysługuje zwrot podatku. Przewidziany przez art. 92 ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku od towarów i usług nakaz dotyczy bowiem uwzględnienia przez ministra konieczności prawidłowego dokumentowania czynności, a nie prawidłowości samych czynności z punktu widzenia reguł prawa cywilnego, w tym przypadku zaś reguł zawartych w art. 58 i 83 Kc.

Uwagi powyższe uzasadniają wniosek, iż § 14 ust. 2 pkt 2 lit. c rozporządzenia wykracza poza granice upoważnienia ustawowego określone przepisami art. 92 ust. 1 i 2 ustawy o podatku od towarów i usług i samodzielnie - bez wyraźnego umocowania zawartego w ustawie - reguluje kwestie istotne z punktu widzenia prawa do obniżenia podatku oraz zwrotu różnicy podatku.

Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie rozważył konstytucyjne wymagania w odniesieniu do formułowania ustawowych upoważnień dla wydawania aktów wykonawczych z zakresu prawa podatkowego. Analiza postanowień art. 217 Konstytucji doprowadza do wniosku, że w polskim systemie prawa obowiązuje, w dziedzinie opodatkowania, zasada regulowania tej kwestii w aktach prawnych rangi ustawowej. Art. 217 Konstytucji określa zakres przedmiotowy ustaw podatkowych. Dopiero na tle tak zarysowanej i wskazanej materii ustawowej kształtują się uprawnienia Rady Ministrów i Ministra Finansów w zakresie odpowiedzialności za realizację norm konstytucyjnych i ustawowych. „Władztwo finansowe” tych podmiotów polega głównie na wykonywaniu przepisów upoważniających, redagowanych zgodnie z zaleceniami zawartymi w art. 92 Konstytucji. Trybunał wielokrotnie wypowiadał się na temat konstytucyjnych

wymagań przepisu upoważniającego (m.in. (OTK ZU z 1998 r. Nr 1/16), poz. 1, str. 6-9; zob. też wyroki z 4.11.97 sygn. U.3/97, OTK ZU z 1997 r. Nr 3-4, poz. 40, str. 360; z 19.05.1998 r., sygn. U. 5/97, OTK ZU z 1998 r., Nr 4, poz. 46, str. 252-253; z 25.05.1998 r., sygn. U. 19/97, OTK ZU z 1998 r. Nr 4, poz. 47, str. 255; z 20.10.1998 r., sygn. K. 7/98, OTK ZU z 1998 r. Nr 6, poz. 96, str. 503).

Innymi słowy rozporządzenie może być wydane tylko:

- na podstawie wyraźnego, to jest nie opartego tylko na domniemaniu ani na wykładni celowościowej, szczegółowego upoważnienia ustawy w zakresie określonym w upoważnieniu,
- w granicach upoważnienia ustawy i w celu jej wykonania,
- w zgodzie z normami Konstytucji RP, a także z wszystkimi obowiązującymi aktami ustawodawczymi.

Oznacza to odpowiednio zakaz wydawania rozporządzeń: bez upoważnienia ustawowego (bez podstawy w ustawie); nie będących aktami wykonującymi ustawę; sprzecznych z Konstytucją i obowiązującymi ustawami. Naruszenie choćby jednego z tych warunków może powodować zarzut niezgodności rozporządzenia z ustawą. Oznacza to także, że przepis ustawy formujący upoważnienie do wydania aktu wykonawczego (rozporządzenia) musi odpowiadać wymaganiom, które zawarte są w art. 92 ust. 1 Konstytucji. W szczególności upoważnienie musi mieć charakter szczegółowy pod względem podmiotowym (musi „określać organ właściwy do wydania rozporządzenia”), przedmiotowym (musi określać „zakres spraw przekazanych do uregulowania”) oraz treściowym (musi określać „wytyczne dotyczące treści aktu”).

Trybunał Konstytucyjny zwrócił także uwagę na fakt, że art. 217 Konstytucji jest zamieszczony w rozdziale X. „Finanse publiczne” regulującym kwestie dotyczące kształtowania materii finansów publicznych w ustawach w oparciu o standardy wykształcone i respektowane na świecie.

Zaliczenie przez ustrojodawcę nakładania podatków do finansów publicznych, w świetle przedstawionych powyżej rozważań, obliguje do uznania tych regulacji za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Konsekwencją tak ukształtowanego modelu jest wyposażenie ustawodawcy w daleko idącą swobodę. Swego rodzaju ceną za przyznanie tej swobody jest podporządkowanie ustawodawcy szeregowi wymagań co do formy stanowienia prawa, zarówno gdy chodzi o dochowanie nakazów przyzwoitej legislacji, jak i przestrzeganie podziału regulowanej materii pomiędzy ustawę a rozporządzenie.

Kwestionowana regulacja naruszyła - jak to wywiedziono wcześniej - „zasady przyzwoitej legislacji”, albowiem przepisy prawa muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny, a standard ten wymagany jest zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności. Związana z jasnością precyzja przepisu powinna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalała na ich wyegzekwowanie (orzeczenie TK z 21 marca 2001 r., K. 24/00). Wymóg dostatecznej określoności należy rozumieć jako nakaz precyzyjnego wyznaczenia dopuszczalnego zakresu ingerencji. Zasadę określoności należy wiązać z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP. Należyta poprawność, precyzyjność i jasność przepisów prawnych ma szczególne znaczenie, gdy chodzi o ochronę konstytucyjnych praw i wolności człowieka i obywatela. Adresat normy prawnej musi wiedzieć, jakie jego zachowanie i z jakich przyczyn ma znaczenie prawne. Dziedziną w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest - obok prawa karnego - także dziedzina prawa daninowego (orzeczenie TK z 13 lutego 2001 r., K. 19/99).

Z zasady państwa prawnego wynika nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji. Nakaz ten jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i prawa. Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Stwarza to bowiem nazbyt szerokie ramy dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie tych zagadnień, które uregulował on w sposób niejasny i nieprecyzyjny.

Z przedstawionych względów wnoszę jak na wstępie.

/ - / Prof. dr hab. Andrzej Zoll