



Warszawa, dn. 23 listopada 2005 r.

**RZECZPOSPOLITA POLSKA**  
**Rzecznik Praw Obywatelskich**  
*Prof. dr hab. Andrzej ZOLL*

RPO-508405-VI/05/BP-Z

00-090 Warszawa      Tel. centr. 551 77 00  
Al. Solidarności 77      Fax 827 64 53

**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. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) i 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 przez Trybunał Konstytucyjny, że:

- I. art. 199a § 3 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (tj. Dz.U. z 2005 r. nr 8 poz. 60) dodany ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. nr 143 poz. 1199);
- II. art. 189' Kodeksu postępowania cywilnego (dodany ustawą z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw - Dz.U. z 2005 r., nr 143, poz. 1199):

naruszają zasady przyzwoitej legislacji stanowiącej o zaufaniu obywateli do państwa i stanowionego prawa tj. art. 2 Konstytucji RP,

naruszają zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającej się w wolności układania swoich stosunków cywilnoprawnych w ramach obowiązującego prawa tj. art. 22 Konstytucji RP

## **U z a s a d n i e n i e**

I. W dniu 11 maja 2004 r. Trybunał Konstytucyjny, po rozpoznaniu wspólnego wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Rzecznika Praw Obywatelskich uznał, że obowiązujący, w owym czasie, art. 24b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 z późn. zm.) - jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji RP (sygn. akt K. 4/03) - Przepis ten stanowił, że „organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygające sprawy podatkowe, pomina skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku”.

W wielostronicowym uzasadnieniu wyroku Trybunał Konstytucyjny wskazał m.in., że niekwestionowane postanowienia art. 24a § 1 i § 2, a także art. 24b § 2 Ordynacji podatkowej dają organom podatkowym oraz organom kontroli skarbowej (posługując się środkami w ustawie przewidzianymi) pełne możliwości ustalania rzeczywistej treści czynności prawnej, a więc także zobowiązania podatkowego z tych czynności wynikającego.

Trybunał Konstytucyjny w uzasadnieniu wyroku wskazał, że przyjmuje się, iż elementami charakterystycznymi dla cywilnoprawnej konstrukcji obejścia prawa są:

- 1) istnienie wyraźnej normy prawnej zakazującej osiągnięcia określonego celu;
- 2) dokonanie czynności prawnej prowadzącej do osiągnięcia takiego celu

zakazanego przez normę prawną o charakterze *iuris cogentis*;

- 3) ustalenie, że sama dokonana czynność prawna jest zgodna z prawem.

Autorzy opowiadający się za takim rozumieniem konstrukcji obejścia prawa podkreślają, że najważniejszym jej elementem jest ustalenie obowiązywania normy prawnej zakazującej osiągnięcia określonego celu i stwierdzenie, czy czynność prawna właśnie do takiego celu prowadzi.

Rozwiązanie przyjęte w zaskarżonym art. 24b § 1 ordynacji podatkowej odbiegało od wskazanej konstrukcji cywilnoprawnej przede wszystkim przez to, że nie można było wskazać w nim pierwszego z wyliczonych wyżej elementów. Brak bowiem de lege lata normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia (uniknięcia) opodatkowania. Podejmowane przez podatnika czynności nie naruszające prawa, a mające na celu obniżenie podatku, pozostają ważne nie tylko z punktu widzenia prawa cywilnego, ale są legalne w charakterze systemowym, wobec braku normy prawnej zakazującej ich dokonywania. Przy dokonywaniu ich oceny prawnej nie jest więc możliwe odwoływanie się do treści art. 58 Kodeksu cywilnego.

Sytuacje regulowane art. 24b § 1 ordynacji podatkowej mogły pozostawać zgodne z prawem i nie można wobec nich formułować zarzutu naruszenia jakiegokolwiek normy o charakterze iuris cogentis. W tym też dostrzegać należy zasadniczą różnicę w zakresie unormowania obydwu porównywanych przepisów. Trzeba przy tym podkreślić - kontynuuje Trybunał Konstytucyjny - konieczność jednoznacznego rozgraniczenia dwojakiego rodzaju sytuacji. Jeden rodzaj, to sytuacje, które opatrzyć można mianem „unikania opodatkowania” Nie podejmując w tym miejscu (zbędnych dla zasadniczego toku rozumowania) rozważań na temat rozbieżności definicyjnych prezentowanych w tym zakresie w doktrynie prawa podatkowego przyjąć można, że o ile z „unikaniem opodatkowania” mamy do czynienia w przypadku podjęcia przez podatnika czynności prawnej zgodnej z prawem, o tyle „uchylanie się od opodatkowania” mieści w sobie element nielegalności, wiążący się z naruszeniem obowiązujących norm prawnych. Tym samym tylko w przypadku unikania opodatkowania rozważać można problem wyznaczania przez prawodawcę granic swobody podatnika w podejmowaniu tego rodzaju legalnych działań (...).

W odniesieniu do sfery praw związanych z ponoszeniem ciężarów publicznoprawnych (podatkowych), na plan pierwszy wysuwa się tutaj unormowanie art. 217 Konstytucji. Przepis ten stanowi fundament finansowego ustroju państwa, przede wszystkim w tym jego wymiarze, który wiąże się właśnie z respektowaniem konstytucyjnych uprawnień jednostki. Wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych konkretyzuje w tej sferze życia gospodarczego zasadę określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa. Owa określoność nabiera ogromnego znaczenia w sferze stosunków daninowych, w których obywatel ze szczególną wyrazistością narażony jest na zetknięcie się z władcym działaniem organów władzy publicznej (por. wyroki Trybunału Konstytucyjnego z: 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33; 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30).

Prawidłowe sprecyzowanie przez ustawodawcę wszystkich powinności podatnika, wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań, relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publicznoprawnych, stanowić ma nie tylko konieczny przejaw respektowania wymogów zasady zaufania do państwa i prawa, ale również wyraz przestrzegania zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej działają wyłącznie w granicach i na podstawie prawa.

Tak więc w oparciu o niekwestionowane przepisy art. 24a oraz 24b § 2 Ordynacji podatkowej organa skarbowe prowadzące dokładną kontrolę podatkową czy kontrolę skarbową, miały możliwość oceny rzeczywistych skutków czynności prawnej, oraz badania jaki był rzeczywisty i zgodny zamiar stron oraz cel umowy.

II. Ministerstwo Finansów nie akceptując motywów rozstrzygnięcia dokonanego przez Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r. - w ramach szerokiej nowelizacji ustawy - Ordynacja podatkowa przedstawiła Radzie Ministrów a ta Sejmowi RP, który je uchwalił - istotne zmiany zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i w postępowaniu sądowym regulowanym ustawą z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 1964 r. nr 43, poz. 296 ze zm.).

W miejsce uchylonego wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego art. 24b § 1 oraz art. 24a § 1 i 2 i 24b § 2 wprowadzono, ale w Rozdziale 11 - „Dowody”, Działu IV ordynacji podatkowej - „Postępowanie podatkowe”, przepis art. 199a stanowiący, w zasadzie, gdy chodzi o treść § 1 i § 2 powtórzenie treści poprzednich art. 24a ordynacji, a ponadto (w § 3) możliwość badania „pozorności czynności prawnych”. W § 3 tego artykułu zawarte zostało upoważnienie dla organu podatkowego do występowania do sądu powszechnego „o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa”. Przepis ten spowodował zmianę w ustawie z 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego, polegającą na uzupełnieniu art. 189 Kpc, czyniąc z organu podatkowego „stronę” czynności cywilnoprawnej, mogącej żądać ustalenia przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa - dla oceny skutków podatkowych.

Nastąpił więc powrót - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - do koncepcji „obejścia prawa podatkowego” także wówczas gdy czynność nie jest przez prawo zabroniona wedle zasady wyrażonej w zaskarżonym poprzednio art. 24b § 1, który zawierał dyspozycje dla organów podatkowych, aby „pominęły skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści, niż wynikających z obniżenia

wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku, chociaż wyraźnie tego tak nie akcentują".

Powstaje także wątpliwość dopuszczalności wprowadzanie do systemu prawa podatkowego klauzuli „obejście prawa” inaczej rozumianej niż w wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a mianowicie możliwości kwestionowania przez organy podatkowe celu czynności prawnych podatników, które w ocenie badających te czynności organów przysporzyły podatnikom korzyści, niezależnie od tego czy czynności te były przez prawo dopuszczalne czy też nie.

Zarzut obejścia prawa podatkowego ma tym razem znajdować umocowanie w powstaniu u organu skarbowego „wątpliwości co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe”, prowadzonego do obrotu prawnego „oświadczeniami pozornymi” podatnika. Podejrzenia te mają być badane na drodze wystąpienia organu podatkowego do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa niezbędne dla oceny skutków podatkowych".

Nie ma przy tym normy prawnej wskazującej, że taka ocena ma wiązać sąd administracyjny właściwy do oceny decyzji organu podatkowego.

Po zapoznaniu się z uchwaloną nowelizacją Rzecznik Praw Obywatelskich uznał, iż zmiany te mają na celu pominięcie rozstrzygnięcia Trybunału Konstytucyjnego z dnia 4 maja 2004 r. (sygn. akt K 4/03) i jego wykonania.

Pod pojęciem wykonania wyroku Trybunału Konstytucyjnego rozumie się bowiem wszelkie działania, jakie w świetle wyroku są konieczne dla przywrócenia stanu konstytucyjności. Często wiążą się z tym określone obowiązki organów powołanych do stanowienia prawa. Podstawą tych obowiązków są bezpośrednio unormowania konstytucyjne ustanawiające: związanie prawem wszystkich organów państwa (art. 7), nadrzędność konstytucji w systemie prawa Rzeczypospolitej (art. 8 ust. 1) oraz powszechnie obowiązująca moc orzeczeń TK (art. 190 ust. 1)" (por. „Informacja o istotnych problemach wynikających z działalności Trybunału Konstytucyjnego w 2004 r." druk sejmowy nr 3983). Zaskarżony przepis art. 199a § 3 Ordynacji podatkowej nie wspomina, czy chodzi tu o czynności dozwolone czy niedozwolone przez prawo.

III. W literaturze odnoszącej się do prawa podatkowego liczni autorzy powołują znaną tezę wyroku z dnia 27 lutego 1934 r. Najwyższego Trybunału Administracyjnego (sygn. L. Rej. 6498/28), w myśl której obowiązkiem podatkowym jest abstrakcyjne zobowiązanie do poniesienia ciężaru podatkowego, związane przez przepis ustawy z zaistnieniem stanu faktycznego (vide: Orzecznictwo Podatkowe Sądu Najwyższego i Najwyższego Trybunału Administracyjnego pod red.

B. Hasfelda, W-wa 1939, poz. 782). Obowiązek podatkowy jest więc kategorią prawną i faktyczną zobiektywizowaną. Oznacza to, że powstaje w warunkach przez prawo określonych, niezależnie od woli podmiotów temu obowiązkowi podlegających, czy też podmiotów ustawowo zobowiązanych do stosowania jego regulacji (wyrok NSA z dnia 6 sierpnia 1992 r. sygn. III SA 709/92, POP 1993 r. Nr 4, poz. 62). Obowiązek podatkowy (art. 4 ordynacji) jest ściśle związany z zaistnieniem pewnego stanu faktycznego oraz przepisem ustawy podatkowej, a nie odczuć, subiektywnych ocen czy dążeń organu podatkowego. W ten sposób prawo podatkowe jest związane z prawem cywilnym.

W teorii prawa podatkowego rozróżnia się pojęcia „unikanie opodatkowania”, będące działaniem podatnika za pomocą legalnych środków, mające na celu zmniejszenie opodatkowania lub nawet jego uniknięcie, zwane także „oszczędzaniem podatkowym” od „uchylania się od opodatkowania”.

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

Przy wprowadzaniu uchylonej przez Trybunał regulacji jej autorzy wyraźnie wskazywali, że proponowany przepis wprawdzie nie przyznaje organom podatkowym prawa do oceny ważności czynności prawnej, ale daje prawo oceny podatkowych konsekwencji czynności prawnej i zignorowania skutków czynności pozornych lub dokonanych w celu uniknięcia opodatkowania (vide: projekt przedstawiony przez Prezesa Rady Ministrów Sejmowi RP IV Kadencji, druk nr 414 pismo RM 10-68-02).

Obecnie dyspozycja zaskarżonego przepisu art. 199a § 3 ordynacji podatkowej jest jeszcze wyraźniejsza: daje organom podatkowym nie tylko prawo badania zamiaru stron i celu umowy oraz ustalania treści faktycznej czynności prawnej, ale w sytuacji „zaistnienia wątpliwości” (t.j. podejrzania) podejmowania czynności zmierzające do badania istoty zawiązanego stosunku prawnego lub jego braku, choćby stan ten nie naruszał prawa.

Poprzez wprowadzenie takiej regulacji organ podatkowy otrzymuje uprawnienia do kwestionowania każdej czynności prawnej podatnika i likwidowania wszystkich także legalnych - a więc dopuszczalnych - skutków działań podatników mających na celu obniżenie zobowiązania podatkowego. Treść art. 199a § 3 pozostaje więc w sprzeczności z definicją obowiązku podatkowego, w której ponoszenie ciężaru podatkowego jest „związane przez przepis ustawy z zaistnieniem stanu faktycznego”. Organ podatkowy może pomijać skutki finansowych legalnych

czynności cywilnoprawnych dokonanych przez podatnika tylko dlatego, że dają one podatnikowi oczekiwane przez niego korzyści podatkowe, a organowi podatkowemu wydają się wątpliwe.

Część autorów w swoich wypowiedziach idzie jeszcze dalej. I tak np. R.Gwiazdowski wywodzi, że na podstawie art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej zarzut „obejścia prawa” może być przedstawiony wszelkim czynnościom prawnym kształtującym stosunki prawne pomiędzy podatnikami. W szczególności zarzut taki może być postawiony czynnościom prawnym, które zmierzają do legalnego obniżenia obowiązku podatkowego, co dla każdego podatnika stanowi istotę optymalizacji podatkowej. Środek w postaci art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej jest nieadekwatny do celu, jakim jest ściganie obejścia prawa podatkowego. Przepis ten stoi bowiem w sprzeczności nie tylko z art. 65 Kc oraz art. 353<sup>1</sup> Kc, lecz również godzi w zasadę państwa prawnego, wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP (por. R. Gwiazdowski „Projekt nowelizacji ordynacji podatkowej - wybrane zagadnienia” Przegląd Podatkowy z 2002 r. Nr 7).

Podatnik, który dokonuje legalnej i ważnej czynności prawnej, nie powinien obawiać się dowolnych ocen organów podatkowych, gdy dokonana przez niego czynność pozostaje w zgodzie z obowiązującymi przepisami prawa.

IV. Przepis art. 199a § 3 upoważniający organ podatkowy do wystąpienia do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, pociągnął za sobą zmianę ustawy z 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. Nr 43, poz. 296 ze zm.) stanowi uzupełnienie art. 189 Kpc (art. 189<sup>1</sup> Kpa). Zgodnie z tym artykułem powód może żądać ustalenia przez sąd istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, gdy ma w tym interes prawny.

Art. 189 Kpc. głęboko tkwi w podstawowych zasadach funkcjonowania prawa prywatnego, zwłaszcza zaś wiąże się z istotą prawną stosunku zobowiązaniowego opartego na autonomii woli stron. W przypadku zatem, gdy istnieją kontrowersje co do treści stosunku prawnego podmiot, który ma w tym interes prawny, może żądać od sądu ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. W uproszczeniu można przyjąć, iż sąd w takim przypadku ustala, jaką treść należy nadać stosunkowi prawnemu ukształtowanemu na zasadzie autonomii woli stron i wynikającej z niej swobody umów.

W sytuacji badania obowiązku podatkowego, powstaje jednakże pytanie: co sąd powszechny powinien badać, w sytuacji gdy działa w ramach art. 189<sup>1</sup> Kpc.

Zgodnie z treścią art. 189<sup>1</sup> Kpc - ukształtowaną przez art. 2 ustawy z 2005 r. nowelizującej Ordynację podatkową - „uprawnienie, o którym mowa w art. 189, przysługuje również w toku prowadzonego postępowania organowi podatkowemu lub

organowi kontroli skarbowej, jeżeli ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa jest niezbędne dla oceny skutków podatkowych".

Naruszeniem porządku prawnego jest - w ocenie Rzecznika Praw Obywatelskich - postawienie na jednej płaszczyźnie stosunku zobowiązaniowego w prawie cywilnym i w prawie podatkowym, abstrahując od podstawowych różnic prawnych pomiędzy nimi.

Jak wywodzi prof. dr Ryszard Mastalski w przypadku prawa podatkowego ustawa stanowi wyłączone źródło powstania stosunku zobowiązaniowego, a jego podmioty wchodzą w pewne więzi (relacje) z góry ustalone przez prawo. Natomiast w prawie cywilnym norma prawna, co do zasady, nie reguluje treści stosunku prawnego, gdyż podstawowe znaczenie dla jej ukształtowania ma wola stron tego stosunku, której moc prawna wynika również z ustawy. Stosunek prawny zobowiązania podatkowego jest stosunkiem uregulowanym w ustawie, a zasada autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych zostaje tu zastąpiona przez podatkowopravny stan faktyczny ustalony w ustawie podatkowej. Wstępuje on niejako w miejsce woli bycia zobowiązanym determinującej treść stosunków cywilnoprawnych. Stosunek podatkowopravny ma zatem swoje źródło nie w woli podmiotu stosunku zobowiązaniowego (podatnika), lecz wyłącznie w ustawie, (por. R.Mastalski Ordynacja Podatkowa - Komentarz 2005 wyd. III, Oficyna Wydawnicza WNiMEK).

Należy zatem przyjąć, że podatkowo prawny stan faktyczny - określony ogólnie i abstrakcyjnie w ustawach regulujących poszczególne podatki - jest przyczyną sprawczą powstawania zobowiązaniowego stosunku prawnego. Jego wystąpienie w konkretnym przypadku daje podstawę do zawiązania stosunku prawnego pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym reprezentującym państwo. Ustalenie zatem przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, o które może wystąpić organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej, związane jest w istotnej mierze z normami prawa podatkowego, gdyż pomiędzy tymi organami (jako powodami) a podatnikami nie istnieją stosunki zobowiązaniowe oparte na autonomii woli stron, lecz wyłącznie na treści ustaw podatkowych. Jeżeli przyjąć, iż sąd ustala tu jedynie treść stosunku cywilnoprawnego pomiędzy wierzycielem i dłużnikiem, to nieporozumieniem staje się nadawanie organom podatkowym pozycji procesowej „powoda”. Należy bowiem przyjąć, iż ocena skutków podatkowych treści stosunku zobowiązaniowego w prawie cywilnym, należeć będzie do organów podatkowych. W tej sytuacji nie ulega wątpliwości, iż sytuacja prawna podatnika (podatników) ulega pogorszeniu, w porównaniu z jego sytuacją, gdy ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego unormowana była w Dziale III Ordynacji „Zobowiązania podatkowe”.



Zjawisko obejścia prawa podatkowego jest niezwykle złożone. Wiąże się z wykorzystywaniem dla uchylania się od opodatkowania przez uczestników obrotu prawnego przysługującej im wolności w zakresie kształtowania czynności prawnych. W prawie podatkowym wielu państw występują rozwiązania mające na celu przeciwdziałanie temu zjawisku. Chodzi o to, aby przy respektowaniu woli stron, ukształtowanej na gruncie prawa cywilnego, nie dopuścić do nadużywania jej autonomii. W najszerszym ujęciu nadużywanie prawa cywilnego wyraża się w takim kształtowaniu stosunków cywilnoprawnych, które nie wynika z ich celów gospodarczych lub finansowych, lecz jest podejmowane wyłącznie dla uchylania się od opodatkowania. W szczególności będą to czynności prawne mające na celu ukrycie realizacji zysku, przeniesienia przedmiotów majątkowych lub przychodów (Litwińczuk H., Obejście prawa podatkowego w świetle doświadczeń międzynarodowych, Przegląd Podatkowy 1999, Nr 9, str. 3).

Jednakże punktem wyjścia przy badaniu, czy w konkretnym przypadku wystąpiło to zjawisko, powinna być zasada swobody podatnika w zakresie obniżania obciążenia podatkowego (zasada wolności unikania opodatkowania), zaś samo obejście prawa podatkowego należy traktować jako nadużycie tej zasady (por. Piotr Karwat. Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2002, str. 222). Obejścia prawa podatkowego nie można zatem uznawać za „szczególną postać obejścia prawa cywilnego”. Jest to bowiem zjawisko występujące na gruncie prawa podatkowego, zaś analiza działań podatnika może być tu oparta wyłącznie na ocenie całości kształtu okoliczności faktycznych i prawnych wywołujących określone skutki w prawie podatkowym, a nie w prawie cywilnym. Przyjęcie, iż w danym przypadku wystąpiło zjawisko obejścia prawa podatkowego, musi być oparte na wszechstronnej całościowej analizie okoliczności faktycznych i prawnych występujących w konkretnym przypadku, tak aby można było ustalić rzeczywistą treść czynności prawnych oraz towarzyszącej jej formie. Zarówno organy podatkowe - w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej jak i organy kontroli skarbowej w oparciu o ustawę o kontroli skarbowej są umocowane i mają środki do kontrolowania oświadczeń i zeznań podatkowych i dokumentów podatkowych oraz do wydawania decyzji. Właściwy do rozstrzygania, czy podatnik dopuścił się obejścia prawa podatkowego, jest sąd administracyjny, który, zgodnie z art. 184 Konstytucji RP, sprawuje kontrolę działalności administracji publicznej. Ustalenie treści czynności prawnych nie jest tu bowiem celem samym w sobie, lecz środkiem prowadzącym do określenia ich skutków na gruncie prawa podatkowego.

V. Instytucja wprowadzona przepisem art. 199a § 3 o.p. znajdująca swój bieg w sądzie powszechnym (art. 189<sup>1</sup> Kpc) wywołuje także daleko idące niedogodności dla podatników, mogące powodować ich straty finansowe.

Organy podatkowe, występując do sądu powszechnego - zgodnie z art. 189<sup>1</sup> Kpc - o ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, wywodzą skutki prawne z rozstrzygnięcia sądowego nie tyle w sferze prawa cywilnego co prawa podatkowego. Chodzi bowiem w gruncie rzeczy o skutki czynności prawnej na gruncie prawa podatkowego. Wystąpienie z takim powództwem - z zasady - będzie prowadziło w efekcie do zawieszenia postępowania podatkowego oraz zawieszenia biegu przedawnienia zobowiązania podatkowego i oczekiwania, na prawomocne rozstrzygnięcie sądu mające determinować ostateczne rozstrzygnięcie sprawy podatkowej w administracyjnym toku postępowania. Także więc dlatego zaskarżone rozwiązanie jest rozwiązaniem kontrowersyjnym, stojące w sprzeczności z obowiązującym w Polsce porządkiem prawnym.

Sprawa podatkowa o charakterze incydentalnym, rozstrzygana jest na drodze sądowej, bez wyczerpania drogi administracyjnej, gdyż nie zostały wydane jeszcze prawomocne decyzje administracyjne (podatkowe). Skoro uprawnienie do występowania z powództwem o ustalenie treści stosunku prawnego lub prawa ma organ podatkowy, to może nim być przede wszystkim organ pierwszej instancji. Oznacza to, iż organ odwoławczy pozbawiony jest już możliwości weryfikowania - w ramach kontroli i nadzoru - rozstrzygnięć podległego mu organu podatkowego, co jest istotą dwuinstancyjnego postępowania administracyjnego (podatkowego). Ustalanie treści stosunku prawnego lub prawa przez sąd powszechny nie ma bowiem charakteru samoistnego, lecz służy rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, do czego powołane są sądy administracyjne. Wreszcie ustalenie istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa z którym związane są skutki podatkowe może i powinno być wyjaśnione w toku postępowania podatkowego, czynności sprawdzających i kontroli podatkowej albo też w toku postępowania regulowanego ustawą z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (tj. Dz.U. z 2004 r., nr 8 poz. 85 ze zm.).

W obowiązującym obecnie zaistniałym stanie prawnym - organ podatkowy podejmować będzie działania mające na celu zabezpieczenie zobowiązania podatkowego na majątku podatnika w toku postępowania podatkowego (art. 33 § 2 u.o.p.), do czasu wydania orzeczenia przez sąd powszechny co z reguły wywołuje negatywne skutki finansowo-gospodarcze u podatnika.

Zgodnie z art. 175 Konstytucji RP, wymiar sprawiedliwości sprawują: Sąd Najwyższy, sądy powszechne, sądy administracyjne oraz sądy wojskowe. Powołanie sądownictwa administracyjnego (funkcjonującego w Polsce już w okresie

międzywojennym) podyktowane było daleko idącą odmiennością - w porównaniu ze sprawami podlegającymi właściwości sądów powszechnych - spraw z zakresu szeroko rozumianej administracji, zwłaszcza zaś spraw podatkowych. Zaskarżony przepis Kpc prowadzi do przekazania (w istotnym stopniu) niezwykle skomplikowanego i bardzo specyficznego zagadnienia obejścia prawa podatkowego orzecznictwu sądów powszechnych, które nie rozstrzygają spraw z zakresu administracji publicznej, w tym spraw podatkowych, należących do właściwości wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. Jednocześnie orzekanie czy doszło do obejścia prawa podatkowego nie zostało wyłączone z zakresu orzekania sądów administracyjnych. Sądy administracyjne orzekać będą po ostatecznym rozstrzygnięciu sprawy podatkowej w administracyjnym toku instancji, w oparciu o znacznie szerszy materiał faktyczny aniżeli rozstrzygnięcia sądów powszechnych, a ich orzeczenia będą wiążące dla organów podatkowych. Powstaje więc zagadnienie, czy sąd administracyjny jest związany ustaleniami sądów powszechnych, rozstrzygających problem obejścia prawa podatkowego, kiedy jeszcze administracyjny tok postępowania nie został wyczerpany, a często postępowanie podatkowe dopiero się rozpoczęło (R.Mastalski Ordynacja Podatkowa - Komentarz 2005, wyd. III, Oficyna Wydawnicza Unimex, str. 733 i nast.).

VI. W gospodarce rynkowej obrót gospodarczy opiera się przede wszystkim na zobowiązaniowych stosunkach umownych. W warunkach gospodarki rynkowej umowy (kontrakty) odgrywają podstawową rolę w wymianie towarów i usług. Ich rangę na gruncie prawa cywilnego, a także spółek handlowych i prawa gospodarczego wyznacza konstytucyjna zasada swobody umów, nazywana w doktrynie także zasadą autonomii woli stron stosunków cywilnoprawnych. Formułuje ją art. 353<sup>1</sup> Kc, przyznając podmiotom uczestniczącym w obrocie prawnym, w ramach przepisów dyspozytywnych, szeroką swobodę w kształtowaniu treści czynności prawnych, wyboru ich formy, a także doboru kontrahenta i ułożenia z nim stosunku prawnego, nawiązanego w związku z działalnością gospodarczą, w sposób zgodny z porządkiem demokratycznego państwa prawnego i chronionymi przez ten porządek wartościami. Obowiązkiem władz publicznych jest honorowanie woli stron. Korzystając z wolności gospodarczej przedsiębiorcy, zawierając umowy, stwarzają konkretną normę prawną, która wyznacza mające powstać między nimi relacje prawne.

Rozmiary obowiązku podatkowego ciążącego na stronach, mogą zależeć od treści umowy. Aby ograniczyć wolność gospodarczą w zakresie swobody kontraktowania, odmawiając respektowania ustalonych przez przedsiębiorców

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

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

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

Zgodnie z treścią art. 6 Ordynacji podatkowej - podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy wynikające z ustawy podatkowej. Czynność prawna sprzeczna z ustawą albo mająca na celu obejście ustawy - jest nieważna chyba, że przepis przewiduje inny skutek, w szczególności ten, iż na miejsce nieważnych postanowień czynności prawnej wchodzi odpowiednie przepisy ustawy (art. 58 Kc). Art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej z całą świadomością dokonuje uniku w ocenie czy kwestionowana czynność cywilnoprawna była sprzeczna z ustawą, czy też nie oraz czy kwestionowana czynność cywilnoprawna była świadczeniem woli złożonym dla pozorów (art. 83 Kc), czy też nie. Odrywając się od zasad ustanowionych przez prawo cywilne, art. 199a § 1 i 2 Ordynacji podatkowej daje organom podatkowym prawo do samodzielnej oceny skutków podatkowych określonej czynności prawnej.

W glosie do wyroku NSA Ośrodek Zamiejscowy w Białymstoku z dnia 10 listopada 1999 r. (sygn. akt SA/Bk 289/99) Z. Radwański napisał: „W starszej doktrynie prawa cywilnego poszukiwano uzasadnienia dla konstrukcji obejścia prawa w rozróżnieniu „woli wewnętrznej” i „woli ujawnionej”. Jednakże dominująca obecnie w nauce i judykaturze prawa cywilnego obowiązująca koncepcja czynności prawnych trafnie nie uwzględnia nieujawnionych przeżyć psychicznych, jako konstytutywnego elementu oświadczenia woli. Tym bardziej nie byłoby to dopuszczalne na obszarze prawa podatkowego, ponieważ nie można dopuścić do

tego, aby zakres ciężarów podatkowych zależny był od indywidualnych i obiektywnie niesprawdzalnych przeżyć psychicznych strony umowy. Cóż więc dałoby rozpatrywanie kontrahenta, jakimi motywami kierował się przy zawieraniu umowy? W najlepszym razie urząd skarbowy prowadzący postępowanie podatkowe dowiedziałby się, że owszem, zawierając daną umowę kontrahent miał na względzie wynikające stąd korzystne dla niego następstwa podatkowe. Ze stwierdzenia takiego nic by jednak dla oceny tej umowy nie wynikało. Nie ma bowiem żadnej ku temu podstawy prawnej, aby przyjąć masochistyczną zasadę, że strony powinny zawsze regulować swoje stosunki cywilnoprawne w sposób najbardziej dla fiskusa korzystny".

Z tych względów nie jest dopuszczalne 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 legalna, niezakwestionowana, zgodna z prawem, w tym również taka, której skutkiem jest zmniejszenie a nawet uniknięcie opodatkowania, nie może być uznana za nieważną z tej przyczyny, że „miała na celu obejście ustawy podatkowej”, gdyż żadna ustawa nie zawiera normy zakazującej osiągnięcia określonego skutku podatkowego. Nie może też stanowić powodu do pominięcia skutków podatkowych jak długo nie wykaże się, że jej istota była inną niż

wskazywana przez podatnika, tj. że w rzeczywistości regulowała inne stosunki cywilnoprawne niż przez podatnika nazwane.

Organa podatkowe mogą kwestionować w określonych wypadkach treść umowy, o ile są w stanie wykazać, że zawarta umowa jest faktycznie umową inną, a jej treść reguluje inny stosunek cywilnoprawny niż przez podatnika nazwany. Uprawnienie takie, należące do atrybutów postępowania podatkowego, powinno być w sposób przejrzysty określone w ustawie - Ordynacja podatkowa. Organ podatkowy musi wykazać w oparciu o jakie przesłanki doszedł do wniosku, że kwestionowana przez niego umowa jest umową zawartą w celu obejścia prawa. Ciężar udowodnienia tego faktu musi spoczywać na organie podatkowym, iż środki odwoławcze od tego rodzaju decyzji organu podatkowego rozpoznaje sąd administracyjny.

W obecnym brzmieniu artykuł 199a § 3 Ordynacji podatkowej ogranicza konstytucyjną zasadę swobody umów, ogranicza wolność działalności gospodarczej (art. 22 Konstytucji RP) poprzez eliminowanie z obrotu gospodarczego - drogą obciążeń podatkowych określonych przez aparat skarbowy - części stosunków cywilnoprawnych, umożliwiającym podmiotom je stosującym ukształtowanie w sposób dla nich najkorzystniejszy relacji z fiskusem.

Artykuł 199a § 3 Ordynacji podatkowej w przyjętym przez ustawodawcę brzmieniu narusza zasadę pewności prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji RP. Zasada pewności prawa oznacza przewidywalność i obliczalność rozstrzygnięć władzy państwowej. Dlatego działalność legislacyjna nie może nie uwzględniać rozsądnej relacji między zastosowanym środkiem działania a społeczną, gospodarczą i polityczną wartością celu, który ma być realizowany. Pewność prawa odgrywa istotne znaczenie w całokształcie życia społecznego. Poczucie pewności prawa regulującego daniny publiczne, tj. podatki, cła i opłaty - jest szczególnie ważne dla wszystkich podatników; tych aktualnych oraz tych przyszłych, którzy rozważają możliwości swojego zaangażowania finansowo-gospodarczego. Poczucie pewności prawa waży bowiem na obrocie gospodarczym, na poziomie inwestycji, na napływie kapitału zagranicznego, a także na zachowaniu inwestorów na giełdzie.

VII. Prawo podatkowe charakteryzuje się swoistą techniką prawną, dość daleko odbiegającą od techniki stosowanej przy tworzeniu innych norm prawnych - nie zwalnia ani projektodawców tych przepisów (chodzi przede wszystkim o Ministra Finansów) ani też ustawodawcy od tworzenia prawa przejrzystego. Przejrzystość ma szczególne znaczenie właśnie dla prawa podatkowego.

Tak więc nie powinno budzić wątpliwości, że prawo regulujące daniny publiczne, w szczególności stanowiące podstawę dochodów publicznych - powinno charakteryzować się nie tylko jawnością (być powszechnie dostępne), ale

w szczególności przejrzystością uregulowań. Zasada jawności i przejrzystości powinna przyświecać zarówno Sejmowi przy uchwalaniu ustaw podatkowych jak i ministrowi finansów przedstawiającemu projekty ustaw, jak i wydającemu rozporządzenia z upoważnienia ustawy regulujące materię podatkową. Nie stoi temu na przeszkodzie zasada tajemnicy skarbowej, obejmuje ona bowiem - w zasadzie - przychody i wydatki podatnika oraz tajemnice produkcji i obrotu ujawniane w czasie zeznań podatkowych i kontroli podatkowej.

Gdy jednak analizujemy problem „przejrzystości prawa podatkowego” - dostrzegamy, iż zasada ta w polskim prawie podatkowym jest lekceważona. Narusza to elementy demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej (art. 2 Konstytucji RP).

Ponadto stałe „reperowanie” ustaw podatkowych, coraz większe ich rozbudowywanie i uszczegóławianie, żonglowanie ulgami podatkowymi w poszukiwaniu wpływów do budżetu, przy jednoczesnej nieudolności legislacyjnej, nieliczeniu się z zasadami tworzenia prawa a także nieprzestrzeganie wymogów wzorców konstytucyjnych zawartych w art. 92 ust. 1 i art. 217 Konstytucji RP spowodowało, że przepisów obowiązującego aktualnie prawa podatkowego nie jest w stanie pojąć przeciętny podatnik.

Daleko idąca swoboda ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego jest - jak zauważa w swoim orzecznictwie Trybunał Konstytucyjny - w swoisty sposób „zrównoważona” istnieniem po stronie ustawodawcy obowiązku szanowania proceduralnych aspektów zasad przyzwoitej legislacji. Zasady te stanowią realizację ogólnej zasady zaufania obywatela do państwa (art. 2 Konstytucji RP).

Nie można budzić wątpliwości, że naruszenie zasad przyzwoitej legislacji pozostaje w dysharmonii z zasadą zaufania obywatela do państwa, zasadą sprawiedliwości społecznej i nierealizowaniem zasad jasności i pewności prawa. A to narusza zasady ładu publicznego (tak wyrok TK z dnia 5 października 1999 r. sygn. U K/99).

W związku z powyższym, wnoszę jak na wstępie.

/-/ Prof. dr hab. Andrzej Zoll