

Wyrok z 11 maja 2004 r., [K 4/03](#)  
**PRZECIWDZIAŁANIE OBCHODZENIU PRAWA PODATKOWEGO (I)**  
**I URZĘDOWA INTERPRETACJA JEGO PRZEPISÓW**

<b>Rodzaj postępowania:</b> <b>kontrola abstrakcyjna</b> <b>Inicjatorzy:</b> Rzecznik Praw Obywatelskich, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego	<b>Skład orzekający:</b> pełny skład	<b>Zdania odrębne:</b> 4
--	---	-----------------------------

Przedmiot kontroli	Wzorce kontroli
Związanie organów skarbowych interpretacją prawa podatkowego dokonywaną przez Ministra Finansów [Ustawa z 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa: art. 14 § 2 <i>in fine</i> ]	Zasada dwuinstancyjności postępowania Ograniczenie mocy obowiązującej aktów o charakterze wewnętrznym [Konstytucja: art. 78 i art. 93 ust. 2]
Kompetencja organów skarbowych do pomijania skutków podatkowych czynności prawnych dokonywanych jedynie w celu uzyskania korzyści podatkowych [Ustawa jw.: art. 24b § 1]	Zasada państwa prawnego Wyłączność ustawy w prawie podatkowym [Konstytucja: art. 2 i 217]

Trybunał Konstytucyjny, rozpoznając wspólny wniosek Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Rzecznika Praw Obywatelskich, zbadał dwa unormowania zawarte w ordynacji podatkowej, czyli w ustawie regulującej podstawy całego systemu podatkowego.

W art. 14 ordynacji uregulowane są kompetencje ministra właściwego do spraw finansów publicznych (Ministra Finansów), których celem jest zapewnienie jednolitości interpretacji i stosowania prawa podatkowego. W myśl § 1 pkt 2 tego artykułu do kompetencji ministra należy dokonywanie interpretacji prawa podatkowego „przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego”. Według art. 14 § 2 – w jego brzmieniu obowiązującym przed wejściem w życie wyroku TK – interpretacje dokonywane przez ministra dotyczące „problemów prawa podatkowego”, kierowane do podległych mu organów podatkowych (chodzi w szczególności o izby i urzędy skarbowe) i organów kontroli skarbowej, są zamieszczane w Dzienniku Urzędowym Ministra Finansów i – co zostało zakwestionowane w niniejszej sprawie – są wiążące dla wszystkich tych organów. Wyjaśnienia i wskazówki interpretacyjne uregulowane w § 2 mają charakter abstrakcyjny, w § 4 wyrażony jest bowiem zakaz dokonywania przez ministra wykładni w sprawach indywidualnych. Ministerialna wykładnia prawa wiąże organy podległe ministrowi, nie wiąże natomiast podatników, w szczególności nie może być źródłem ich obowiązków. Istotne znaczenie gwarancyjne ma treść § 3 omawianego artykułu: zastosowanie się przez podatnika (tak samo płatnika lub inkasenta) do zamieszczonej w dzienniku urzędowym interpretacji prawa nie może mu szkodzić, chociaż w zasadzie nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku; wyjątkowo może uzasadniać umorzenie zaległości podatkowej.

Wnioskodawcy zakwestionowali związanie ministerialnymi interpretacjami wszystkich organów po-

datkowych i organów kontroli skarbowej (art. 14 § 2 *in fine*). Zarzucili oni, że unormowanie to sprawia, iż dwuinstancyjność postępowania podatkowego staje się pozorna, skoro organ drugiej instancji (np. izba skarbowa w przypadku odwołania od decyzji urzędu skarbowego) jest w równym stopniu co organ pierwszej instancji związany tą samą wykładnią urzędową; jest to sprzeczne z wyrażoną w art. 78 Konstytucji zasadą dwuinstancyjności postępowania. Jednocześnie, w ocenie wnioskodawców, wiążący charakter ministerialnych interpretacji dla wszystkich organów skarbowych sprawia, że interpretacje te w rzeczywistości nie tylko regulują działanie podległych ministrowi organów, lecz także decydują o prawach podmiotów nie podporządkowanych organizacyjnie ministrowi (podatników), co narusza konstytucyjny zakaz czynienia aktów wewnętrznych podstawą decyzji dotyczących takich podmiotów (art. 93 ust. 2 zdanie drugie).

Z kolei w art. 24b ordynacji podatkowej zostały uregulowane kompetencje organów skarbowych, które służą przeciwdziałaniu uzyskiwania korzyści podatkowych przez konstruowanie przez podatników czynności cywilnoprawnych głównie (z reguły wyłącznie) z myślą o uzyskaniu takiej korzyści. Chodzi o korzyść polegającą bądź na obniżeniu wysokości zobowiązania podatkowego, bądź na zwiększeniu straty (a w konsekwencji zmniejszeniu kwoty dochodu do opodatkowania), bądź na podwyższeniu kwoty traktowanej przez przepisy podatkowe jako nadpłata lub należny zwrot podatku. W myśl § 1 omawianego artykułu – zakwestionowanego w niniejszej sprawie – jeżeli organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej udowodni, że dokonując danej czynności „nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści” niż tak rozumiane korzyści podatkowe, wówczas organ ten powinien „pominąć skutki podatkowe” tej czynności. W pewnym związku z § 1 pozostawał – niekwestionowany w niniejszej sprawie – § 2 tego samego artykułu, stanowiący, że jeżeli w związku z dokonaniem czynności określonej w § 1 strony osiągnęły „zamierzony rezultat gospodarczy”, dla którego „odpowiednia” jest inna (niż wskazana przez strony) czynność prawna, skutki podatkowe wywodzi się z owej innej („odpowiedniej”) czynności prawnej.

Zaskarżając przepis art. 24b § 1 w całości, wnioskodawcy wskazali, że na jego podstawie zarzut „obejścia prawa” może być postawiony wszelkim czynnościom prawnym, które zmierzają do legalnego obniżenia podatku, czyli do tego, co dla każdego podatnika stanowi istotę optymalizacji podatkowej. Istnieje stan niepewności co do tego, czy ważne czynności prawne dokonane przez podatnika nie zostaną przez organy podatkowe uznane za obejście prawa podatkowego. Zdaniem wnioskodawców godzi to w wynikającą z konstytucyjnej klauzuli państwa prawnego (art. 2) zasadę pewności prawa, oznaczającą przewidywalność i obliczalność rozstrzygnięć organów władzy publicznej. Jako wzorzec kontroli wnioskodawcy wskazali również art. 22 Konstytucji, z którym wiążą oni „zasadę wolności działalności gospodarczej wyrażającą się w wolności układania swoich stosunków gospodarczych”, ale Trybunał w swoim rozstrzygnięciu pominął ten aspekt (por. tezę 11).

Przedmiotem wniosku Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego i Rzecznika Praw Obywatelskich były ponadto dwa przepisy nieobowiązujące już ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, jednak Trybunał Konstytucyjny uznał, że ich rozpoznanie w aktualnym stanie prawnym jest niedopuszczalne (zob. końcowa część sentencji).

Zgodnie z układem wniosku Trybunał w uzasadnieniu wyroku najpierw rozważył kwestię konstytu-

cyjności art. 24b § 1, a dopiero w drugiej kolejności – art. 14 § 2 ordynacji podatkowej. Kolejności tej odpowiada niżej układ tez.

Z uznaniem przez Trybunał za niekonstytucyjny art. 24b § 1 ordynacji podatkowej (pkt 2 sentencji) nie zgodzili się *sędziowie Marian Grzybowski, Adam Jamróż, Marek Mazurkiewicz i Bohdan Zdziennicki*, którzy do tej części wyroku złożyli wspólnie zdanie odrębne.

## ROZSTRZYGNIĘCIE

**1. Art. 14 § 2 ordynacji podatkowej w części stanowiącej, że interpretacje ministra właściwego do spraw finansów publicznych wiążą organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, jest niezgodny z art. 78 i art. 93 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji.**

**2. Art. 24b § 1 ordynacji podatkowej jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji.**

*Trybunał na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 3 ustawy o TK umorzył postępowanie w zakresie badania przepisów art. 18 ust. 2 i art. 59 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym wobec utraty przez nie mocy obowiązującej.*

## GŁÓWNE TEZY UZASADNIENIA

1. Jednym z elementów zasady zaufania do państwa i prawa, wynikającej z zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji), jest zakaz sankcjonowania – w sensie przypisywania konsekwencji negatywnych lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych – zgodnych z prawem zachowań adresatów norm prawnych. Jeżeli więc adresat normy dokonuje czynności prawnej zgodnej z prawem i osiąga poprzez tę czynność cel, który nie jest przez prawo zakazany, to osiągnięty w ten sposób cel (także podatkowy) nie powinien być traktowany na równi z celami zakazanymi.
2. Konstytucyjny obowiązek ponoszenia podatków określonych w ustawie (art. 84) nie oznacza nakazu uiszczania przez podatnika podatku w maksymalnej wysokości ani zakazu korzystania przez podatnika z różnych legalnych metod optymalizacji podatkowej. Istnieje zasadnicza różnica między bezprawnym uchylaniem się od opodatkowania, stanowiącym naruszenie norm prawnych, a unikaniem opodatkowania przez dokonywanie w tym celu zgodnych z prawem czynności prawnych.
3. Co do zasady nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnych reagowanie prawodawcy na negatywne – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawiska gospodarcze, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także wówczas, gdy reakcja prawodawcy przybiera postać „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”. Każda taka reakcja powinna jednak respektować wymagania konstytucyjne związane z poszanowaniem praw i wolności podatników.
4. Z wyrażonej w art. 2 Konstytucji 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 pra-

wa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela.

5. Naruszeniem wymagań konstytucyjnych dotyczących poprawnej legislacji jest w szczególności takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków przez stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych może stanowić samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z odpowiednim przepisem Konstytucji wymagającym ustawowej regulacji określonej dziedziny, np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze), jak i z wyrażoną w art. 2 zasadą państwa prawnego.
6. Zasada określoności przepisów prawa, stanowiącą element składowy zasady zaufania do państwa i prawa, wymaga szczególnego zaakcentowania w niektórych dziedzinach regulacji prawnej. Taką dziedziną, obok prawa karnego, jest prawo daninowe. W tej dziedzinie konkretyzację zasady określoności przepisów prawa stanowi określony w art. 217 Konstytucji wymóg ustawowego określenia podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków i innych danin publicznoprawnych. Prawidłowe sprecyzowanie przez ustawodawcę wszystkich powinności podatnika, wraz z dookreśleniem konsekwencji podejmowanych przez niego działań relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków publicznoprawnych, stanowi również wyraz przestrzegania zasady legalizmu (art. 7 Konstytucji), zgodnie z którą wszystkie organy władzy publicznej mogą działać wyłącznie w granicach i na podstawie prawa.
7. Konstytucyjna dopuszczalność posługiwania się przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi (w tym klauzulami generalnymi) jest uzależniona od spełnienia warunków związanych z dążeniem do osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie przepisów zawierających takie zwroty. Po pierwsze, przesłanki rozumienia danego zwrotu niedookreślonego nie mogą pozostawiać zbyt dużego pola zindywidualizowanej interpretacji. Po drugie, konieczne jest nadawanie zwrotom niedookreślonym treści gwarantującej jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). Po trzecie, interpretacja pojęć nieostrych nie może prowadzić do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony organów stosujących prawo. Powyższe ograniczenia dotyczące operowania przez ustawodawcę zwrotami niedookreślonymi, sformułowane w orzecznictwie konstytucyjnym w odniesieniu do unormowań stosowanych przez sądy, muszą być traktowane tym bardziej rygorystycznie, gdy ustawodawca powierza interpretację zwrotów niedookreślonych organom administracji.
8. Przepis art. 24b § 1 ordynacji podatkowej wyraża szczególną normę kompetencyjną, która dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej stanowi podstawę prawną do dokonywania oceny okoliczności faktycznych z punktu widzenia konsekwencji prawno-podatkowych. Badane rozwiązanie odbiega od cywilnoprawnej konstrukcji obejścia prawa (art. 58 § 1 kodeksu cywilnego) przede wszystkim dlatego, że *de lege lata* nie ma normy prawnej, która za niedozwolone uznawałaby zachowania podatnika zmierzające do obniżenia lub uniknięcia opodatkowania. Sytuacje przewidziane w art. 24b § 1 ordynacji podatkowej pozostają zgodne z prawem, tak iż nie można wobec ich uczestników

formułować zarzutu naruszenia jakiejkolwiek normy o charakterze *iuris cogentis*.

9. Według art. 24b § 1 ordynacji podatkowej obejściem prawa podatkowego, opatrzonym sankcją pominięcia przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej skutków podatkowych, staje się dokonanie legalnej czynności prawnej, która przynosiłaby wyłącznie korzyści podatkowe. Nie jest przy tym konieczne – wbrew nietrafnej wykładni uznającej nierozzerwalny związek § 1 z § 2 omawianego artykułu – wykazanie przez organ podatkowy, że dla zamierzonego przez strony rezultatu gospodarczego „odpowiednia” jest inna (niż dokonana w rzeczywistości) czynność prawna, z której należy wywieść skutki podatkowe stosownie do § 2.
10. Tak rozumiany art. 24b § 1 ordynacji podatkowej nie spełnia wskazanych wyżej standardów konstytucyjnych, wynikających z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji. W szczególności zastrzeżenia budzi użycie w nim zwrotów niedookreślonych: „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania”, które nie pozwalają na przyjęcie, że ich interpretacja będzie w praktyce orzeczniczej rzeczywiście jednolita i ścisła, a z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnienia prawotwórczego organów stosujących prawo. Niejasne jest samo założenie ustawodawcy, iż czynność prawna podatnika powinna przynieść mu nie tylko korzyści podatkowe (obniżenie podatku, zwiększenia kwoty podatku podlegającej zwrotowi, zwiększenie straty), lecz także jeszcze jakieś inne – bliżej nieokreślone – istotne korzyści, nie wiążące się ze skutkami podatkowymi.
11. Stwierdzenie niezgodności art. 24b § 1 ordynacji podatkowej z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji czyni zbędnym badanie przez Trybunał Konstytucyjny zarzutów niezgodności tego przepisu ordynacji z konstytucyjną zasadą wolności działalności gospodarczej (art. 22). Nie istnieje bowiem żadna gradacja niekonstytucyjności przepisów, a liczba wzorców, z którymi norma prawna jest niezgodna, nie przesądza o różnorodności skutków prawnych orzeczenia o niekonstytucyjności. Z drugiej strony ewentualne stwierdzenie, że zakwestionowany przepis jest zgodny z innymi wzorcami konstytucyjnymi, pozostawałoby bez wpływu na zasadniczy skutek orzeczenia o niekonstytucyjności, którym jest usunięcie tego przepisu z porządku prawnego.
12. Orzeczenie o niekonstytucyjności art. 24b § 1 ordynacji podatkowej nie przekreśla dalszego obowiązywania § 2 tego samego artykułu, mimo częściowego odesłania w tym drugim przepisie do § 1. Odesłanie to ma bowiem charakter czysto techniczny i służy skróceniu sformułowania przepisu § 2 poprzez odesłanie do hipotezy § 1, nie oznacza natomiast uzależnienia zastosowania dyspozycji § 2 od zastosowania dyspozycji § 1. Norma wyrażona w § 2 może być stosowana także po stwierdzeniu niekonstytucyjności § 1. Co więcej, dopiero po pominięciu wspomnianego odesłania, tylko pozornie zacieśniającego zakres zastosowania normy wyrażonej w § 2, norma ta nabiera właściwego sensu i znaczenia. W wyniku wyeliminowania § 1 norma dekodowana z § 2 uzyskuje taki zakres zastosowania, jaki wynika z jej brzmienia nie uwzględniającego już odesłania do hipotezy § 1.
13. Przepis art. 78 Konstytucji, statuujący prawo każdej ze stron do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji, odnosi się zarówno do postępowania sądowego, jak i administracyjnego. Istotą tego prawa jest możliwość uruchomienia weryfikacji roz-

strzygnięcia podjętego w pierwszej instancji. Obowiązkiem ustawodawcy jest nie tylko przyznanie stronie formalnego uprawnienia do wniesienia środka zaskarżenia od orzeczenia lub decyzji wydanych w pierwszej instancji, lecz także stworzenie gwarancji prawnych zabezpieczających skuteczność tego środka w tym sensie, że powinien on umożliwić organowi drugiej instancji merytoryczną ocenę prawidłowości rozstrzygnięcia sprawy. Do zasadniczych etapów procesu stosowania prawa należy dokonywanie wykładni przepisów stanowiących podstawę podejmowanego rozstrzygnięcia, a kontrola poprawności wykładni dokonanej przez organ pierwszej instancji jest z kolei jednym z najważniejszych elementów merytorycznej kontroli rozstrzygnięcia przeprowadzanej przez organ odwoławczy.

14. Dopuszczenie w art. 78 zdanie drugie Konstytucji ustanowienia w ustawie wyjątków od zasady wyrażonej w zdaniu pierwszym nie oznacza możliwości takiego ukształtowania w ustawie prawa do zaskarżenia rozstrzygnięć pierwszej instancji, które nadawałoby temu prawu w przeważającej mierze formalny tylko charakter.
15. Na gruncie gwarancji wyrażonej w art. 78 Konstytucji możliwość zaskarżenia ostatecznej decyzji organu administracji (w tym wypadku: decyzji organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej) do sądu w żadnym wypadku nie może być traktowana jako równoważnik środka odwoławczego od decyzji organu pierwszej instancji. Istnieje bowiem zasadnicza różnica co do zakresu i kryteriów kontroli oraz podejmowanych rozstrzygnięć między postępowaniem odwoławczym prowadzonym przez organ administracji drugiej instancji a rozpoznaniem przez sąd administracyjny skargi na ostateczną decyzję.
16. Unormowanie zawarte w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej, według którego wiążące dla adresatów są „interpretacje dotyczące problemów prawa podatkowego” kierowane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych do organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowej i zamieszczane w dzienniku urzędowym tego ministra, narusza powyższe aspekty art. 78 Konstytucji. Nadanie mocy wiążącej abstrakcyjnej interpretacji prawa podatkowego dokonywanej przez ministra sprawia bowiem, iż gwarancja powtórnego rozpatrzenia sprawy wskutek wniesionego środka zaskarżenia staje się dla strony iluzoryczna. Związanie wszystkich organów podatkowych i organów kontroli skarbowej interpretacją urzędową sprowadza kontrolę instancyjną do działań formalnych polegających właściwie jedynie na potwierdzeniu prawidłowości zastosowania się przez organ pierwszej instancji do wskazań zawartych w interpretacji urzędowej. Okoliczność, że wiążąca interpretacja urzędowa ma w tym wypadku charakter abstrakcyjny (nie dotyczy tylko sprawy danego podatnika) nie zmienia charakteru jej oddziaływania na treść rozstrzygnięcia podejmowanego przez organ skarbowy w indywidualnej sprawie podatnika.
17. Z art. 93 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji wynika jedno z podstawowych założeń systemu źródeł tzw. prawa wewnętrznego, według którego nie mogą one stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów. Mimo usytuowania tego przepisu w bezpośrednim następstwie unormowania dotyczącego jednej tylko z form prawa wewnętrznego, to jest zarządzeń (zdanie pierwsze omawianego ustępu), wyrażone w nim zastrzeżenie odnosi się do wszelkich form prawotwórstwa o charakterze wewnętrznym. Jednocześnie użyty w nim termin „decyzja” należy rozumieć szeroko, obejmując jego zakresem każdy indywidualny akt prawny kształtujący sytuację obywatela, osoby prawnej lub innego podmiotu.

18. Chociaż kwestionowana regulacja zawarta w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej nasuwa wątpliwości co do rzeczywistego zakresu i charakteru jej oddziaływania normatywnego na adresatów przepisów prawnopodatkowych, to jednak § 3 tego samego artykułu (ochrona podatników przed niekorzystnymi konsekwencjami zastosowania się do wiążących interpretacji ministra) świadczy o tym, iż interpretacje te są jednym z elementów normatywnej podstawy rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników. O jej normatywnym walorze może też świadczyć ustawowy wymóg ich publikacji, analogiczny do wymagań odnoszących się do źródeł prawa. Takie rozwiązanie ustawowe nie wytrzymuje krytyki w świetle art. 93 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji. Z jednej strony prowadzi bowiem do niepożądanego zatarcia różnicy między tworzeniem prawa a jego interpretacją, a z drugiej – czyni z aktów formalnie rzecz biorąc adresowanych wyłącznie do struktury wewnętrznej aparatu państwa środek oddziaływania na sferę praw i wolności podatników, a więc sferę, której regulacja dopuszczalna jest jedynie aktami zaliczanymi do zamkniętej kategorii źródeł prawa powszechnie obowiązującego. Oprócz więc niezgodności z art. 93 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji rozwiązanie przyjęte w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej może prowadzić do rozchwiania całej przyjętej przez ustrojodawcę koncepcji systemu źródeł prawa.
19. Korzystanie przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej ze środków prawnych mających służyć skutecznemu zapewnieniu jednolitego stosowania prawa podatkowego nie budzi, co do zasady, zastrzeżeń i leży w interesie samych podatników, stanowiąc dla nich gwarancję przestrzegania wartości wynikających z art. 2 Konstytucji, takich jak przewidywalność rozstrzygnięć organów administracji publicznej. Nie można natomiast zgodzić się z poglądem, jakoby nadanie urzędowym interpretacjom charakteru wiążącego dla organów podatkowych i organów kontroli skarbowej dawało optymalną gwarancję osiągnięcia takiej jednolitości. W szczególności nie daje takiej gwarancji normatywny kształt instytucji opisanej w art. 14 § 2 ordynacji podatkowej. Jedną z wad tej regulacji jest brak precyzyjnego określenia relacji, w jakiej urzędowe interpretacje ministra mają pozostawać do sądowych środków korygowania rozstrzygnięć wydawanych przez organy podatkowe i organy kontroli skarbowej. Wynika to, po pierwsze, z niejednoznacznego określenia, w jakim stopniu minister, ustalając treść urzędowej interpretacji problemów prawa podatkowego, jest zobligowany jest do uwzględniania orzecznictwa sądów i Trybunału Konstytucyjnego (por. art. 14 § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej). Po drugie, wprowadzając instytucję wiążących interpretacji urzędowych, ustawodawca nie rozstrzygnął w sposób jednoznaczny problemu związania organu administracji oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu sądu administracyjnego w sytuacji, gdyby działanie tego organu było przedmiotem zaskarżenia (por. art. 153 ustawy z 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, będący odpowiednikiem dawnego art. 30 ustawy z 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym). Nie ulega wątpliwości, że w przypadku kolizji między oceną prawną konkretnej sprawy przez sąd administracyjny a abstrakcyjną interpretacją ministra bezwzględne pierwszeństwo w tej sprawie będzie miała ocena prawna sądu. Problem polega natomiast na tym, że wykładnia dokonana przez sąd administracyjny nie wpłynie bezpośrednio na zmianę wiążącego nadal w przyszłości w innych tego rodzaju sprawach charakteru abstrakcyjnej interpretacji dokonanej przez ministra.
20. Zastosowanie się podatnika do urzędowej interpretacji prawa podatkowego, nawet po-

zbawionej mocy prawnie wiążącej dla organów podatkowych, powinno być nadal objęte gwarancjami wynikającymi z „zasady nieszkodzenia” określonej w art. 14 § 3 ordynacji podatkowej.

#### GŁÓWNE ARGUMENTY ZDANIA ODRĘBNEGO CZTERECH SĘDZIÓW

- W myśl art. 84 Konstytucji każdy jest zobowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Jednym z instrumentów zabezpieczających należyta realizację obowiązku podatkowego przez podatników jest art. 24b ordynacji podatkowej.
- Spotykanie w praktyce gospodarczej tzw. opór wobec podatków może przejawiać się w działaniach podlegających zróżnicowanym ocenom prawnym. Z jednej strony mogą to być działania zgodne z prawem, będące realizacją zasady wolności gospodarczej, np. korzystanie przez podatników z ulg podatkowych. Z drugiej strony mogą to być zachowania sprzeczne z prawem, polegające np. na wprowadzaniu organów podatkowych w błąd co do istnienia lub wysokości zobowiązania podatkowego. Mogą to być wreszcie działania stanowiące nadużycie wolności gospodarczej; takich właśnie działań dotyczy zakwestionowany przepis. Podatnik nadużywający wolności gospodarczej, w odróżnieniu od podatnika działającego sprzecznie z prawem, nie uchyla się wprost od zapłaty podatku, lecz stara się nadać swojemu zachowaniu gospodarczemu takie cechy, aby nie stało się ono przedmiotem opodatkowania, mimo że jego ostateczny rezultat ekonomiczny jest taki sam, jak w przypadku zachowania stanowiącego przedmiot podatku. Istotą takiego działania podatnika jest podejmowanie czynności dozwolonych przez prawo w celu, którego prawo nie akceptuje. Cechą charakterystyczną tego działania, określaną mianem nieadekwatności, jest stosowanie środków, które nie prowadzi najprostszą drogą do osiągnięcia zamierzonego celu gospodarczego.
- Zastosowanie art. 24b § 1 ordynacji podatkowej może nastąpić wyłącznie po wyczerpaniu instrumentów przewidzianych w szczegółowych przepisach materialnych ustaw podatkowych i tylko przy spełnieniu określonych w ustawie warunków. Organ podatkowy lub organ kontroli skarbowej musi udowodnić celowe działanie podatnika zmierzające do obejścia prawa podatkowego oraz to, iż jedynym motywem dokonania przez podatnika nietypowej czynności prawnej było uzyskanie korzyści podatkowej. Musi to nastąpić z zachowaniem wszystkich gwarancji materialnoprawnych i procesowych ochrony uzasadnionego interesu podatnika. Podatnik ma prawo przedstawić swe argumenty, a organ podatkowy ma obowiązek się do nich odnieść. Jego decyzja podlega kontroli sądu.
- W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego przyjmuje się, że niejasność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją tylko wówczas, gdy jest tak daleko posunięta, iż wynikających z niej rozbieżności nie da się usunąć za pomocą zwyczajnych środków mających na celu wyeliminowanie niejedności w stosowaniu prawa. Pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany dopiero wtedy, gdy inne metody usuwania skutków niejasności treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację w orzecznictwie sądowym, okażą się niewystarczające. W rozpatrywanej sprawie stanowisko doktryny prawa finansowego i orzecznictwo sądów jest na tyle jednolite, że właściwe rozumienie kwestionowanego art. 24b § 1 ordynacji podatkowej, mimo jego niezręcznej redakcji, nie może budzić wątpliwości.
- Wyeliminowanie zakwestionowanego przepisu z porządku prawnego może spowodować niebezpieczne konsekwencje dla funkcjonowania finansów publicznych, burząc – z naruszeniem art. 2 Konstytucji – koherencję ich ustawowej regulacji prawnej. Może to być wykorzystane dla swoistej „legalizacji” występujących w obrocie form malwersacji podatkowych ze strony nieuczciwych podatników.



## Przepisy Konstytucji i ustawy o TK

### Konstytucja

**Art. 2.** Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

**Art. 7.** Organy władzy publicznej działają na podstawie i w granicach prawa.

**Art. 22.** Ograniczenie wolności działalności gospodarczej jest dopuszczalne tylko w drodze ustawy i tylko ze względu na ważny interes publiczny.

**Art. 31.** [...] 3. Ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw.

**Art. 78.** Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa.

**Art. 84.** Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

**Art. 87.** 1. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.

2. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

**Art. 93.** 1. Uchwały Rady Ministrów oraz zarządzenia Prezesa Rady Ministrów i ministrów mają charakter wewnętrzny i obowiązują tylko jednostki organizacyjnie podległe organowi wydającemu te akty.

2. Zarządzenia są wydawane tylko na podstawie ustawy. Nie mogą one stanowić podstawy decyzji wobec obywateli, osób prawnych oraz innych podmiotów.

3. Uchwały i zarządzenia podlegają kontroli co do ich zgodności z powszechnie obowiązującym prawem.

**Art. 217.** Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

### Ustawa o TK

**Art. 39.** 1. Trybunał umarza na posiedzeniu niejawnym postępowanie: [...] 3) jeżeli akt normatywny w zakwestionowanym zakresie utracił moc obowiązującą przed wydaniem orzeczenia przez Trybunał.