

DOMINIK MACZYŃSKI

## WPLYW ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO NA TRWAŁOŚĆ INSTYTUCJI MATERIALNEGO PRAWA PODATKOWEGO

### I. WPROWADZENIE

Konstytucyjność regulacji podatkowych winna stać na straży efektywności systemu podatkowego. Standardy konstytucyjne stanowią bowiem stabilny fundament legislacji podatkowej. Gwarantują, że kształt systemu podatkowego odzwierciedlać będzie wartości wyrażane normami konstytucyjnymi. W tym kontekście uznaje się ustrojową legalność opodatkowania za podstawową przesłankę budowy trwale wydajnego systemu podatkowego<sup>1</sup>. Bezsporne jest, że tworzenie systemu podatkowego nieuwzględniającego konstytucyjnego systemu wartości doprowadzi wcześniej czy później do redukcji dochodów podatkowych na skutek erozji źródła podatkowego lub w wyniku wyeliminowania podstawy prawnej opodatkowania w związku z orzeczeniem Trybunału Konstytucyjnego (TK). Teza o konieczności zachowania zgodności regulacji podatkowych z normami konstytucyjnymi dla zapewnienia efektywności systemu podatkowego nie powinna budzić kontrowersji. Wątpliwości może jednak wywoływać odpowiedź na pytanie, czy dbałość o konstytucyjność ustawowych rozwiązań podatkowych może przynieść negatywny skutek w postaci ograniczenia efektywności systemu podatkowego. I nie chodzi tu o efekt doraźny będący prostą konsekwencją ograniczenia dochodów w związku z uchyleniem mocy obowiązującej przepisu stanowiącego podstawę opodatkowania. Stawiając problem inaczej, warte rozważenia wydaje się zagadnienie negatywnego wpływu orzeczeń TK na wielkość dochodów podatkowych na skutek zmniejszenia stabilności systemu podatkowego jako całości. O ile bowiem redukcja dochodów podatkowych i często zwiększenie wydatków budżetowych są naturalnymi konsekwencjami wyroków TK, eliminujących z przestrzeni prawnej przepisy uznane za niezgodne z Konstytucją, o tyle problemy pojawiają się w momencie, gdy konsekwencją orzeczeń TK jest nie tylko utrata mocy obowiązującej przez konkretne przepisy ustaw podatkowych, lecz także wyeliminowanie z systemu podatkowego ważnych instytucji zapewniających lub przynajmniej wspierających stabilność systemu podatkowego. Niebezpieczna jest

---

<sup>1</sup> A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 239.

sytuacja, w której konsekwencją orzeczeń TK nie są nowe regulacje prawne spełniające wymogi konstytucyjne, lecz całkowity brak unormowań w danym zakresie. Przykładem tego rodzaju orzeczenia jest wyrok TK z 11 maja 2004 r.<sup>2</sup>, w którym Trybunał dokonał krytycznej oceny, z punktu widzenia unormowań konstytucyjnych, art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej<sup>3</sup> (w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2003 r.), zawierającego tzw. klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania (klauzulę antyabuzywną)<sup>4</sup>. W wyniku tego orzeczenia od dnia jego ogłoszenia w „Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej” (tj. od 31 maja 2004 r.) instytucja ta nie jest obecna w polskim systemie podatkowym<sup>5</sup>. Ponadto wydaje się, że istnieją uzasadnione podstawy, by przypuszczać, że podobny skutek wywrze wyrok TK z 18 lipca 2013 r.<sup>6</sup>, dotyczący w szczególności art. 20 ust. 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych<sup>7</sup>, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., normującego opodatkowanie dochodów nieujawnionych<sup>8</sup>. Obie wspomniane powyżej instytucje prawne, będące przedmiotem analizy TK, mają przynajmniej jedną wspólną cechę, co uzasadniania ich łączne rozważanie. Instytucje te nie mają większego wpływu na wielkość bieżących wpływów podatkowych, ale mimo to chronią

<sup>2</sup> Wyrok TK z 11 maja 2004 r., K 4/03 – OTK-A 2004, nr 5, poz. 41, Dz. U. Nr 122, poz. 1288.

<sup>3</sup> Zgodnie z art. 24b § 1 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając 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.

<sup>4</sup> Przez pojęcie „klauzula antyabuzywna” (ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania) rozumie się normę pozwalającą organowi stosującemu prawo określić konsekwencje podatkowe zaistniałego stanu nie na podstawie formalnoprawnego obrazu, lecz opierając się na ekonomicznej treści zdarzeń – A. Olesińska, *Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania*, Toruń 2013, s. 17.

<sup>5</sup> Minister Finansów 6 maja 2013 r. opublikował projekt z 29 kwietnia 2013 r. dotyczący zmiany Ordynacji podatkowej, zakładający wprowadzenie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego – [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

<sup>6</sup> Wyrok TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, OTK-A 2013, nr 06, poz. 80, Dz. U. 2013, poz. 985. W wyroku tym TK stwierdził także niezgodność art. 20 ust. 3 oraz art. 30 ust. 1 pkt 7 ustawy o PDOF w związku z art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej z art. 2 w związku z art. 64 ust. 1 Konstytucji „ze względu na naruszenie praw ekonomicznych podatników przez pozbawienie ich możliwości powoływania się na zarzut przedawnienia zobowiązań podatkowych z upływem pięcioletniego okresu od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku, co stanowi konsekwencję wydania przez organ podatkowy decyzji ustalającej podatek od dochodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wydłużającej przewidziany w ustawie termin przedawnienia tych zobowiązań do granic nieokreślonych jakimikolwiek ramami czasowymi”.

<sup>7</sup> Ustawa z 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (t.jedn.: – Dz. U. 2000, Nr 14, poz. 176 ze zm.), w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r. (dalej jako: ustawa o PDOF).

<sup>8</sup> Zgodnie z art. 20 ust. 3 ustawy o PDOF, w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2006 r., wysokość przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych ustala się na podstawie poniesionych przez podatnika w roku podatkowym wydatków i wartości zgromadzonego w tym roku mienia, jeżeli wydatki te i wartości nie znajdują pokrycia w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz w latach poprzednich, pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania

stabilność systemu podatkowego przez zniechęcenie podatników do unikania opodatkowania i tym samym gwarantują realizację dochodów podatkowych z innych źródeł, w szczególności przez efektywne opodatkowanie dochodu. Można więc postawić tezę, że funkcja tych instytucji na gruncie systemu podatkowego sprowadza się nie tyle do zapewnienia dochodów podatkowych, ile do stabilizacji systemu podatkowego i w ten sposób do stworzenia systemu trwale wydajnego.

## II. USTROJOWA LEGALNOŚĆ OPODATKOWANIA JAKO PRZESŁANKA SPRAWIEDLIWEGO, WYDAJNEGO I TRWAŁEGO SYSTEMU PODATKOWEGO ORAZ GWARANCJA PRZESTRZEGANIA GRANIC FISKALIZMU

Jak wspomniano powyżej, zasadą jest, że ustrojowa legalność opodatkowania stanowi przesłankę budowy wydajnego systemu podatkowego. W dłuższym horyzoncie możliwe jest bowiem pobieranie podatków nakładanych wyłącznie na podstawie zgodnych z Konstytucją przepisów ustawy. W tym aspekcie funkcjonowanie TK przyczynia się do wzmocnienia systemu podatkowego przez eliminowanie z niego norm prawnych niespełniających standardów konstytucyjnych. Teza ta wydaje się uzasadniona, ponieważ z reguły konsekwencją rozstrzygnięcia TK winna być nowa – uwzględniająca już standardy konstytucyjne – regulacja prawna, pozwalająca nie tylko na legalne opodatkowanie, lecz także wzmacniająca w podatnikach poczucie praworządności oraz kształtująca pozytywne nastawienie do opodatkowania<sup>9</sup>. Nowe, wprowadzone po wyroku TK prawo winno spowodować nie tylko przywrócenie dochodów podatkowych, które uległy uszczupleniu na skutek wyroku TK, lecz także winno zapewnić większą stabilność systemu podatkowego, wynikającą z przekonania, że rozwiązania przyjęte w ustawach podatkowych opierają się na wartościach reprezentowanych przez normy konstytucyjne. Jakość legislacji podatkowej, kształtowana w istotnym zakresie pod wpływem orzeczeń TK, wywiera więc znaczący wpływ na stabilność i trwałość systemu podatkowego, a także na możliwość realizacji przez ten system podstawowej funkcji, tj. gwarantowania odpowiednich dochodów budżetowych. Jednoznacznie pozytywna rola TK jest w tym zakresie nie do przecenienia, a wydawane w szczególności w latach dziewięćdziesiątych XX w. orzeczenia trwale ukształtowały fundamentalne dla prawa podatkowego zasady<sup>10</sup>.

<sup>9</sup> W doktrynie prawa podatkowego wskazuje się na mentalność podatkową rozumianą jako postawę lub nastawienie wobec podatków i opodatkowania reprezentowaną przez grupę społeczną, z którą podatnik się utożsamia i do której należy – A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2013, s. 269.

<sup>10</sup> Szerzej na ten temat: W. Łączkowski, *Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa w drodze do wspólnej waluty. Księga pamiątkowa ku czci prof. dr. hab. Andrzeja Komara*, Poznań 1998.

Ustrojowa legalność opodatkowania, choć stanowi warunek *sine qua non* efektywności, nie jest jednak jedyną przesłanką, jaka winna być spełniona przy budowie systemu podatkowego. Uwzględnienie wartości konstytucyjnych zapewnia bowiem nie tylko realizację dochodów niezbędnych do wypełniania zakreślonych przez związek publicznoprawny zadań, ale stanowi również barierę przed fiskalizmem rozumianym jako czerpanie dochodów publicznych w nadmiernej wysokości. Normy konstytucyjne wymuszają na ustawodawcy podatkowym respektowanie granic opodatkowania, czy też szerszej rzecz ujmując – granic fiskalizmu. Należy podkreślić, że mimo przyznania parlamentowi władztwa podatkowego, w szczególności na mocy art. 217 Konstytucji RP, władztwo to nie jest nieograniczone. Szereg przepisów konstytucyjnych, w szczególności art. 64 i art. 20 Konstytucji RP, pozwala na zrekonstruowanie zasad stawiających barierę przed zagrożeniem, jakie potencjalnie wynika z podatkowych zakusów prawodawcy. Problematyka ta stała się zresztą wielokrotnie przedmiotem analizy TK<sup>11</sup>. W wyrokach tych TK sformułował zasadę, w myśl której przepisy ustawowe, w tym przepisy ustaw podatkowych, nie mogą niweczyć istoty prawa własności oraz innych praw majątkowych<sup>12</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania, można stwierdzić, że ustrojowa legalność opodatkowania wyrażająca się koniecznością zapewnienia zgodności regulacji podatkowych z normami konstytucyjnymi stanowi podstawę funkcjonowania sprawiedliwego, trwałego i wydajnego systemu podatkowego. Z jednej strony pozwala bowiem na gromadzenie dochodu podatkowego w koniecznej wysokości, z drugiej – stanowi ochronę przed pokusą fiskalizmu, polegającego na nakładaniu nadmiernego i nieuzasadnionego ciężaru podatkowego. Pozwala więc uniknąć niepożądanych i groźnych w skutkach skrajności, czyli niedostatecznego poziomu dochodu publicznego oraz przekroczenia granic fiskalizmu. Ustrojowa legalność opodatkowania stanowi i winna stanowić immanentny element każdego współczesnego systemu podatkowego. Warto wobec powyższego rozważyć, jak wpisują się w ten postulat powołane na wstępie wyroki TK z 11 maja 2004 r. oraz z 18 lipca 2013 r.

---

<sup>11</sup> „Należy jednocześnie zauważyć, że Konstytucja nie zawiera żadnych postanowień dotyczących wielkości nakładanych obowiązków daninowych. Nie znaczy to jednak, iż w tym zakresie ustawodawcy przysługuje całkowita swoboda. Musi on bowiem respektować – poza wymogiem nienaruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych, o czym już wspomniano wcześniej – również wszelkie zasady i wartości wyrażone w ustawie zasadniczej. Wielkość obciążeń daninowych, w tym podatkowych, ogranicza zasada proporcjonalności, wywodzona z art. 2 Konstytucji, w związku z którą możliwe jest postawienie zarzutu nadmiernego fiskalizmu, a pośrednio również zasada sprawiedliwości społecznej i zasada równości. Rozważane zarzuty mogą przy tym zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż – mając na uwadze, że obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności – każda z tych zasad stanowi dopuszczalny wzorzec kontroli konstytucyjności prawa w tym trybie. Ustanowienie nieproporcjonalnego, niesprawiedliwego lub nierównego obciążenia daninowego jest przecież zarazem niezgodnym z Konstytucją ograniczeniem praw i wolności jednostki” – wyrok TK z 18 lipca 2013 r., SK 18/09, a także wyrok TK z 3 lipca 2001 r., K 3/01, OTK 2001, nr 5, poz. 125 oraz wyrok TK z 20 czerwca 2002 r., K 33/01, OTK 2002, nr 4, poz. 44.

<sup>12</sup> A. Gomułowicz, *Podatki a etyka*, Warszawa 2013, s. 98.

### III. NIEKONSTYTUCYJNOŚĆ PRZEPISÓW PODATKOWYCH A NIEKONSTYTUCYJNOŚĆ INSTYTUCJI PODATKOWYCH

Powyższe rozważania były niezbędne w celu wykazania, że przestrzeganie wartości konstytucyjnych stanowi niezbędny fundament, na którym może być tworzony system podatkowy. Rola TK jest w tym zakresie znacząca, a ewentualne koszty finansowe ponoszone w krótkim okresie, wynikające z orzeczeń TK, rekompensowane są w długiej perspektywie czasowej dzięki wprowadzeniu do porządku prawnego konstytucyjnych regulacji prawnych. Konsekwencje finansowe orzeczeń TK nie są z pewnością najważniejszym kryterium, jakie należy brać pod uwagę przy ocenie dorobku TK. Wartość jego orzecznictwa sprowadza się przede wszystkim do wskazania ustawodawcy, jakie błędy popełnione zostały w uznanej za niezgodną z przepisami konstytucyjnymi regulacji prawnej i jak winna być ukształtowana dana instytucja, by zarzutów niekonstytucyjności unikać w przyszłości. Celem orzecznictwa TK nie jest natomiast zastępowanie ustawodawcy podatkowego i wskazywanie, jakie instytucje prawne mogą być częścią systemu prawnego, a jakie co do zasady nie powinny w systemie prawnym zaistnieć<sup>13</sup>. Zastanawiać winny więc te rozstrzygnięcia TK, które nie doprowadziły do uchwalenia nowego, uwzględniającego standardy konstytucyjne prawa, lecz pozostawiły po sobie pustkę prawną, eliminując z systemu prawnego nie tylko przepisy uznane za niekonstytucyjne, lecz także całe ustanowione na ich podstawie instytucje. Rozważenia wymaga zatem, czy brak uregulowań prawnych jest wynikiem świadomej decyzji ustawodawcy o powstrzymaniu się od regulowania określonego fragmentu rzeczywistości podatkowej, czy też brak regulacji prawnych jest wynikiem orzeczenia TK, w którym zostały sformułowane standardy na tak wysokim poziomie, że ich uwzględnienie w procesie legislacji podatkowej stanowi dla ustawodawcy wyzwanie, któremu nie jest w stanie sprostać.

### IV. OGÓLNA KLAUZULA OBEJŚCIA PRAWA PODATKOWEGO A SYSTEM PODATKOWY

Zarysowany powyżej problem może zostać poddany analizie na przykładzie powołanego wyroku TK z 11 maja 2004 r., odnoszącego się do konstytucyjności klauzuli antyabuzywnej wprowadzonej na mocy art. 24b Ordynacji podatkowej. Mimo że od wydania tego orzeczenia minęła już dekada, instytucja ta nie została uregulowana w prawie podatkowym, chociaż powszechnie

---

<sup>13</sup> „Do parlamentu należy ewentualne wprowadzenie w ustawie, wzorem niektórych państw europejskich, modelu nadpłaty przewidującego przesłankę poniesienia przez podatnika ciężaru ekonomicznego podatku jako warunku zwrotu nadpłaty podatku (zob. uchwała NSA wydana w składzie 7 sędziów 13 lipca 2009 r., sygn. akt I FPS 4/09). Trybunał Konstytucyjny nie ma kompetencji do zastąpienia ustawodawcy albo wskazywania, który model zwrotu nadpłaty podatku byłby właściwy” – postanowienie TK z 29 listopada 2010 r., P 45/09, OTK-A 2010, nr 9, poz. 125.

stanowi ona element systemów podatkowych wielu państw Unii Europejskiej i nie tylko<sup>14</sup>. Postulat wykorzystywania klauzuli antyabuzywnej przez państwa Unii Europejskie obecny jest w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), zarówno w zakresie podatków bezpośrednich<sup>15</sup>, jak i pośrednich<sup>16</sup>. W świetle powyższego instytucja ta jawi się jako istotny element konstrukcji współczesnych systemów podatkowych. Na tym tle krajowa legislacja podatkowa jest wyjątkiem, co tym bardziej uzasadnia zbadanie, co stanowi przyczynę takiego stanu rzeczy.

Przechodząc do analizy wyroku TK z 11 maja 2004 r., wypada zauważyć, że przedmiotem rozważań Trybunału jest nie treść kwestionowanych w złożonym doń wniosku przepisów prawa podatkowego, lecz ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego jako abstrakcyjna instytucja prawa podatkowego, mimo wyraźnych zastrzeżeń poczynionych w uzasadnieniu, że rozważania dotyczące problemu konstytucyjności zaskarżonego przepisu prowadzone będą wyłącznie na płaszczyźnie ściśle normatywnej<sup>17</sup>. Już we wstępnej części uzasadnienia TK wskazuje, że ustanowienie kwestionowanej regulacji Ordynacji podatkowej stanowiło niewątpliwie przejaw chęci uzupełnienia przez prawodawcę obowiązującej ustawy o przepisy dające podstawę do dekodowania „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego”. Z uzasadnienia powołanego wyroku wynika, że wątpliwości TK dotyczyły samego umiejscowienia ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego<sup>18</sup>. Zasadnicze dylematy budził, w ocenie TK, sposób ujęcia zawartych w art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej przesłanek

<sup>14</sup> A. Olesińska, op. cit., s. 32; J. Szczepański, *Unikanie opodatkowania w świetle orzecznictwa niemieckiego*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2014, z. 1.

<sup>15</sup> J. Szczepański, *Unikanie opodatkowania dochodu w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, złożony do druku w „Kwartalniku Prawa Podatkowego”.

<sup>16</sup> J. Szczepański, *Unikanie podatków pośrednich w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, złożony do druku w „Zeszytach Naukowych Sądownictwa Administracyjnego”.

<sup>17</sup> TK podkreślił, że „rozważania dotyczące problemu konstytucyjności zaskarżonego przepisu zasadnie jest prowadzić wyłącznie na płaszczyźnie ściśle normatywnej (dogmatycznej). Po pierwsze, trudno bowiem przyjąć, że przedmiotem oceny winna być sama instytucja »obejścia prawa podatkowego«, skoro nie jest przesądzone, z jakich elementów normatywnych jest ona *de lege lata* konstruowana. Po drugie, podkreślić należy, że w zakresie kognicji Trybunału Konstytucyjnego nie mieści się ocena zasadności posługiwania się przez ustawodawcę określoną koncepcją prawną reagowania na zmieniające się zjawiska życia gospodarczego (finansowego). Kontrola art. 24b § 1 ordynacji podatkowej nie może więc sprowadzać się do stwierdzenia zgodności z Konstytucją samej koncepcji »ogólnej normy obejścia prawa podatkowego« jako takiej. Jej przedmiotem może być tylko ocena konkretnych rozwiązań zawartych w ordynacji podatkowej, a stanowiących wyraz przyjętego przez prawodawcę sposobu kwalifikowania określonych zachowań podatników”.

<sup>18</sup> „Warto jednak zauważyć, że operowaniu pojęciem obejścia prawa podatkowego towarzyszy brak pełnej jednoznaczności co do tego, w których konkretnie przepisach ordynacji podatkowej norma ta znalazła ostatecznie swój wyraz. Z jednej bowiem strony, pojęcie to odnoszone jest do treści zakwestionowanego art. 24b ordynacji podatkowej. Jak to już powyżej wskazano, problem powstaje w związku z odpowiedzią na pytanie, czy instytucja ta znajduje wyraz w normach wyrażonych w całym art. 24b tej ustawy, czy też ogólna norma obejścia prawa podatkowego dekodowana może być z samoistnie potraktowanego art. 24b § 1 ordynacji podatkowej. Trzeba też zauważyć, że w toku dyskusji towarzyszących zakresowi zastosowania klauzuli obejścia prawa podatkowego sformułowano także stanowisko odnoszące to pojęcie również do treści art. 24a § 1 ordynacji podatkowej”.

legitymujących organy podatkowe do odmowy uwzględnienia skutków podatkowych określonych czynności prawnych. Kryteria stosowania klauzul generalnych związane są bowiem z dążeniem do osiągnięcia maksymalnej przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie danego przepisu. Trybunał podkreślał w związku z tym, że zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można w trzech czynnikach. Po pierwsze, w indywidualizacji interpretacji zwrotów niedookreślonych. Po drugie, w wątpliwości, czy treść zwrotów niedookreślonych pozwoli na zapewnienie jednolitej linii orzeczniczej. Po trzecie, w wątpliwości, czy stosowanie pojęć nieostrych nie stanie się udziałem organów stosujących prawo, co może w konsekwencji prowadzić do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów. Wobec powyższego – zdaniem TK – zwroty w rodzaju: „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania” zdecydowanie nie pozwalają na przyjęcie, że ich interpretacja orzecznicza będzie rzeczywiście jednolita i ścisła ani że z ich brzmienia nie będzie można wyprowadzić uprawnienia prawotwórczego organów stosujących. Za zjawisko negatywne TK uznał także fakt, że do interpretacji tych klauzul generalnych zobowiązane były przede wszystkim organy podatkowe, co nawet wobec dokonanej rozbudowy sądowej kontroli ich działalności nie umniejsza negatywnego wydzwisku ustanowionej konstrukcji. Konkludując rozważania dotyczące wątpliwości interpretacyjnych klauzul generalnych, TK stwierdził, że wydają się one nieodparcie ciążyć w stronę subiektywną, a to dyskwalifikuje analizowaną regulację w świetle wskazywanych wyżej kryteriów. Ponadto w ocenie TK kwestionowana regulacja art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej nasuwa jeszcze jedną bardzo poważną wątpliwość. Niezależnie od przyjmowanych definicji pojęcia obejścia prawa podatkowego, podkreśla się w nich konieczność jasnego określenia, jaka będzie treść rozstrzygnięcia organu orzekającego, który odmawia uznania konsekwencji prawopodatkowych określonej czynności prawnej podatnika. Zdaniem TK ustawodawca pozostawił organowi orzekającemu właściwie pełną swobodę przy określaniu treści decyzji wydawanej w razie stwierdzenia, że dana czynność wywołała wyłącznie skutki podatkowe. Nie wiadomo więc, na jakie konsekwencje prawopodatkowe naraża się podatnik dokonujący czynności zakwestionowanej na podstawie art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej. Konkludując rozważania w tym zakresie, TK wyraził przekonanie, że nagromadzenie tak wielu wątpliwości i niejasności interpretacyjnych zawartych w przepisie dającym podstawę organom władzy publicznej do daleko idącej ingerencji w sferę praw podatnika nie może zasługiwać na aprobatę w świetle wymagań konstytucyjnych. W ocenie TK nie sposób też przyjąć, że zasadniczą metodą doprecyzowania pojęć budujących instytucję obejścia prawa podatkowego będzie rozwijające się orzecznictwo sądownoadministracyjne.

Przedstawione powyżej stanowisko TK pozornie tylko odnosi się wyłącznie do warstwy normatywnej (dogmatycznej). Nie zmienia tego znajdujące się w uzasadnieniu omawianego wyroku stwierdzenie, że nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych – z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa – zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez po-

datników, także jeżeli przybrałaby ona postać ogólnej normy obejścia prawa podatkowego. Problem polega bowiem na tym, że kwestionując obowiązujące rozwiązania normatywne (niezależnie od oceny ich trafności), TK wyraził podgląd, który w zasadzie uniemożliwia lub przynajmniej niezwykle utrudnia normatywne wyrażenie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego. Wynika to z faktu, że analiza uzasadnienia TK pozwala sformułować wniosek, że przedmiotem krytyki TK było oparcie art. 24b § 1 Ordynacji podatkowej na zwrotach niedookreślonych, takich jak: „nie można było oczekiwać”, „inne istotne korzyści”, „korzyści wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania” oraz stosowanie tego przepisu przez organy podatkowe, mimo istnienia systemu sądowej kontroli działalności administracji publicznej. Uwagi poczynione przez TK miały w takiej sytuacji znaczenie abstrakcyjne, wykraczające poza aktualną warstwę normatywną. Nie jest bowiem możliwe stworzenie ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego z poszanowaniem wskazówek wynikających z uzasadnienia omawianego orzeczenia. Z istoty ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego wynika, że jej konstrukcja nie może abstrahować od pojęć niedookreślonych, a właściwe do jej stosowania będą organy podatkowe, a nie sądy, które sprawują jedynie kontrolę nad działalnością administracji publicznej.

W tym kontekście warto zwrócić uwagę na zdanie odrębne do wyroku<sup>19</sup>. Sędziowie, sporządzając uzasadnienie swojego stanowiska, oparli się zarówno na normach konstytucyjnych, jak i odwołali się do tradycji polskiej doktryny podatkowej, a w szczególności do dorobku S. Rozmaryna<sup>20</sup> oraz praktyki obcych systemów podatkowych. Podkreślili, że podstawową funkcją normy ogólnej dotyczącej klauzuli obejścia prawa jest jej funkcja prewencyjna<sup>21</sup>. Ponadto w uzasadnieniu zdania odrębnego stwierdzono, że zastosowanie kwestionowanych przepisów obwarowane jest jednoznacznym spełnieniem warunków ściśle określonych w tych przepisach. Organ podatkowy musi bowiem udowodnić celowe działanie podatnika zmierzające do obejścia prawa podatkowego, a ich decyzja podlega kontroli sądu administracyjnego. Podkreślono, że z charakteru klauzuli generalnej obejścia prawa w sposób jednoznaczny

<sup>19</sup> Zdanie odrębne sędziów TK Mariana Grzybowskiego, Adama Jamroza, Marka Mazurkiewicza i Bohdana Zdziennickiego do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., K 4/03.

<sup>20</sup> S. Rozmaryn, *Prawo podatkowe a prawo prywatne w świetle wykładni prawa*, Warszawa 1939, s. 167 i n.

<sup>21</sup> „Prewencyjna funkcja normy sprowadza się do tego, że ogranicza ona ścisłą granicę opodatkowania, wprowadzając w jej miejsce pewien obszar o nieostrych granicach, który obejmuje swoim zakresem nie w pełni zdefiniowane stany faktyczne włączone na podstawie normy ogólnej do sfery opodatkowania. Ewentualna niepewność staje się jednak udziałem wyłącznie tych podatników, którzy świadomie w ten obszar wkraczają”. W uzasadnieniu zdania odrębnego zwrócono uwagę, że zagrożenie związane z jej stosowaniem występuje wyłącznie w stosunku do podatnika, który „pragnie osiągnąć efekt gospodarczy leżący w granicach regulacji podatkowej, a jednocześnie celowo nadaje swemu działaniu formę prawną nie mieszczącą się w granicach możliwego sensu słów ustawy podatkowej, dokonując próby obejścia rygorów ustawy podatkowej, wbrew rzeczywistości istnieniu przedmiotu i podstawy opodatkowania” – zdanie odrębne sędziów TK Mariana Grzybowskiego, Adama Jamroza, Marka Mazurkiewicza i Bohdana Zdziennickiego do wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., K 4/03.



wynika, że jej zastosowanie może nastąpić wyłącznie po wyczerpaniu instrumentów przewidzianych w szczegółowych przepisach materialnych ustaw podatkowych. Zwrócono także uwagę, że przyjęcie odmiennego rozstrzygnięcia mogłoby być wykorzystane przez zainteresowanych do swoistej „legalizacji” występujących w obrocie form malwersacji podatkowych ze strony nieuczciwych podatników uchylających się od należytego wykonania ciężącego na nich obowiązku podatkowego.

Z тезami wyrażonymi w zdaniu odrębnym do omawianego wyroku wypada się zgodzić. Są one trafne zwłaszcza wobec praktyki legislacyjnej innych państw oraz orzecznictwa TSUE. W doktrynie prawa podatkowego zwraca się uwagę, że ogólna klauzula obejścia prawa podatkowego jest elementem systemu podatkowego wielu państw, nie tylko europejskich – pełni przede wszystkim funkcję prewencyjną, zabezpieczając ten system jako całość przed nadużyciami ze strony podatników. Na potrzebę istnienia ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego wskazał także uwagę TSUE. Szczególnie istotne wydają się w tym zakresie orzeczenia z 21 lutego 2006 r.<sup>22</sup> W konkluzji uzasadnienia wyroku C-255/02 TSUE stwierdził, że szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie. Ponadto TSUE wyjaśnił, że dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo że spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, że zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. Jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie. W wyroku tym TSUE nie tylko dostrzegł ryzyko wiążące się dla państw ze zjawiskiem nadużycia (obejścia) prawa podatkowego, ale przede wszystkim podjął próbę zdefiniowania tego zjawiska oraz wskazał konsekwencje, jakie winny nastąpić w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy nadużycia (obejścia) prawa podatkowego.

Powołany wyrok TSUE, ze względu na znaczenie orzecznictwa europejskiego, nie zawiera wiążących dyrektyw postępowania dla krajowych organów podatkowych. Nie odgrywa on zatem roli praktycznej. Niemniej nie można pominąć jego znaczenia jako swoistej dyrektywy, której adresatem jest ustawodawca<sup>23</sup>. Brak ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego może być w takiej sytuacji postrzegany jako uchybienie krajowego legislatora w zakresie ustanowienia zharmonizowanego systemu opodatkowania podatkiem od wartości

<sup>22</sup> Wyroki TSUE z 21 lutego 2006 r. w sprawach C-223/03, C-419/02 i C-255/02.

<sup>23</sup> J. Szczepański, *Unikanie podatków pośrednich w świetle orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej*, złożony do druku w „Zeszytach Naukowych Sądownictwa Administracyjnego”.

dotanej. Brak unormowań dotyczących ogólnej klauzuli obejścia prawa podatkowego stanowi bowiem element utrudniający, jeżeli nie uniemożliwiający zapewnienie ustanowienia i funkcjonowania rynku wewnętrznego oraz unikania zakłóceń konkurencji<sup>24</sup>.

## V. OPODATKOWANIE DOCHODU NIEUJAWNIONEGO DO OPODATKOWANIA A SYSTEM PODATKOWY

Innym orzeczeniem TK, którego znaczenie wykracza daleko poza aktualną warstwę normatywną, jest wyrok z 18 lipca 2013 r. dotyczący przepisów regulujących opodatkowanie podatkiem dochodowym od osób fizycznych nieujawnionych do opodatkowania dochodów. Również w przypadku tego wyroku TK, kwestionując konstytucyjność poszczególnych rozwiązań normatywnych, formułuje tezy odnoszące się do instytucji prawa podatkowego w sensie abstrakcyjnym. Analiza instytucji opodatkowania dochodów nieujawnionych przeprowadzona przez TK dotyczy trzech zasadniczych elementów: redakcji art. 20 ust. 3 ustawy o PDOF, przedawnienia opodatkowania oraz zasad prowadzenia postępowania. Poza wszelką dyskusję trafnie wskazuje TK w uzasadnieniu wyroku, że art. 20 ust. 3 ustawy o PDOF pozostaje w sprzeczności z zasadą poprawnej legislacji, której źródeł należy upatrywać w przepisach konstytucyjnych, a w szczególności w art. 2, 84 i 217. Trybunał podnosi, że zasadnicze wątpliwości wiążą się z wykładnią zwrotów, takich jak: „przychody nie znajdujące pokrycia w ujawnionych źródłach”, „pochodzące ze źródeł nie ujawnionych”, „wartość zgromadzonego w tym roku mienia”, „znajdują pokrycie w mieniu zgromadzonym” oraz „przychody opodatkowane lub wolne od opodatkowania”. Zasadna jest również argumentacja TK odnosząca się do reguł przedawnienia zobowiązania z tytułu opodatkowania dochodów nieujawnionych w zakresie, w jakim TK wiąże przepis art. 68 § 4 Ordynacji podatkowej z art. 20 ust. 3 ustawy o PDOF.

Analizując omawiany wyrok TK, można jednak zadać pytanie, czy w niezwykle obszernej i szczegółowej, wręcz drobiazgowej analizie kwestionowanych przepisów ustaw podatkowych, TK nie zagubił istoty instytucji, będącej przedmiotem unormowania. Kwestią wymagającą rozważenia jest to, czy istnieje możliwość stworzenia przepisów normujących opodatkowanie dochodów nieujawnionych z uwzględnieniem postulatów wynikających z wyroku TK. Warto w tym kontekście zwrócić uwagę na fragment uzasadnienia, w którym TK podnosi wątpliwości dotyczące unormowania zasad proceduralnych. Trybunał stwierdza, że w świetle art. 187 § 2 Ordynacji podatkowej to organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy. W konsekwencji obowiązek wykazania okoliczności decydujących o możliwości ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych powinien obarczać przede wszystkim organy podatkowe, które winny gromadzić dowody zarówno na korzyść, jak i na niekorzyść podatnika. Podkreślono również, że

<sup>24</sup> Por. art. 113 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz. U. 2004, Nr 90, poz. 864/2 ze zm.

zasada współdziałania z organem administracji publicznej, w tym z organem administracji podatkowej, w toku postępowania dowodowego nie została wyrażona wprost w przepisach Ordynacji podatkowej i pozostaje przede wszystkim tworem judykatury.

Przedstawione powyżej stanowisko TK może być jednak podane w wątpliwość. Można bowiem odnieść wrażenie, że krytyka praktyki odnoszącej się do zasad procesowych, jest przynajmniej w pewnym zakresie wynikiem zignorowania przez TK specyfiki zakresu tego postępowania. Postępowanie w przedmiocie opodatkowania dochodów nieujawnionych cechuje się bowiem tym, że wyłączną wiedzę dotyczącą źródeł pochodzenia swego majątku i dochodu posiada podatnik. Wobec tego organ podatkowy nie może ponosić odpowiedzialności za gromadzenie danych istotnych dla opodatkowania, skoro nie ma instrumentów pozwalających na dotarcie do istotnych informacji. Aktywny udział podatnika w tego rodzaju postępowaniu jest niezbędny. Bez niego nie istnieje obiektywna możliwość dotarcia do faktów. Nie wydaje się uzasadnione, by na potrzeby tego szczególnego postępowania należało zmieniać zasady rządzące postępowaniem podatkowym, a w szczególności postępowaniem dowodowym. Formułowany w judykaturze nakaz współdziałania podatnika z organem podatkowym nie jest zmianą zasad postępowania podatkowego dokonaną w orzecznictwie sądów administracyjnych, bez wyraźnej podstawy prawnej, jak twierdzi TK, lecz stanowi wyraz dążenia do racjonalizacji postępowania. Orzecznictwo sądów administracyjnych nie postuluje przerzucenia ciężaru dowodowego na podatnika, lecz zobowiązanie go do ujawnienia wiadomości, które są w jego wyłącznym posiadaniu. Ponadto warto zwrócić uwagę na fakt, że ujęcie normatywne opodatkowania dochodów nieujawnionych respektujące tezy i wytyczne sformułowane w omawianym wyroku może się okazać bądź w ogóle niemożliwe, bądź nieskuteczne. Trybunał, co jest całkowicie uzasadnione, formułuje jednoznaczne postulaty dotyczące standardów poprawnej legislacji. Poza tym głosi jednak tezy odnoszące się do przedawnienia zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od dochodów nieujawnionych. Odzwierciedlenie zasad wyrażonych przez TK może bowiem doprowadzić do sytuacji, w której zobowiązanie przedawni się, nim dochód zostanie w jakiegokolwiek formie ujawniony – gdyby przyjąć, że początek biegu terminu wyznaczony zostanie przez osiągnięcie przez podatnika przychodu. Ujawnienie dochodu w formie wydatku może natomiast dzielić znaczny odstęp czasu od momentu jego osiągnięcia. Rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia wraz z momentem ujawnienia dochodu oznaczałoby natomiast konieczność prowadzenia postępowania obejmującego potencjalnie znaczny okres od osiągnięcia przychodu do jego ujawnienia. Tego rodzaju praktyka była przedmiotem krytyki ze strony TK. Podobny problem jawi się w przypadku postulatów dotyczących postępowania podatkowego. Obarczenie wyłącznie organów podatkowych obowiązkiem gromadzenia materiału dowodowego uczyni postępowanie w przedmiocie opodatkowania dochodów nieujawnionych nieefektywnym, z uwagi na obiektywny brak możliwości pozyskania informacji o faktach znanych tylko podatnikowi. Przerzucanie, na podstawie normatywnej, ciężaru dowodowego na podatnika stanowić będzie natomiast

zaprzeczenie dotychczasowych reguł postępowania. Co więcej, sytuacja ta będzie stanowić zagrożenie podstawowych praw podatnika oraz zobowiązanie podatników do gromadzenia i archiwizowania danych o własnym dochodzie w nieograniczonym czasowo zakresie.

## VI. WNIOSKI

Poza niekwestionowanym pozytywnym wpływem orzecznictwa TK na kształt systemu podatkowego może ono również negatywnie wpłynąć na efektywność systemu podatkowego, redukując jego stabilność, przez eliminowanie z obrotu prawnego nie tylko poszczególnych przepisów, lecz także całych instytucji materialnego prawa podatkowego. Analizowane powyżej orzeczenia pozwalają sformułować tezę, że TK przyznał pierwszeństwo poprawności legislacyjnej, a formułując wytyczne dla ustawodawcy, postawił warunki, których realizacja napotyka znaczne trudności.

Z punktu widzenia systemu podatkowego brak jest uzasadnienia eliminowania z systemu podatkowego tak ważnych instytucji prawnych, jak klauzula antyabuzywna i opodatkowanie dochodów nieujawnionych. Obowiązki tych instytucji prawnych prowadzi w sensie systemowym do urzeczywistnienia zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania. Wbrew intencjom TK eliminowanie tych instytucji z przestrzeni prawnej prowadzi do uniknięcia opodatkowania, nieznajdującego uzasadnienia i w konsekwencji powoduje zwiększenie ciężaru podatkowego u podatników realizujących normy prawa podatkowego. Skutkiem tego rodzaju stanu legislacji podatkowej jest również negatywne nastawienie podatników do systemu podatkowego, który preferuje podatników ukrywających dochód przed opodatkowaniem lub obchodzących (nadużywających) prawo podatkowe w celu zmniejszenia lub całkowitego zniesienia obowiązku podatkowego.

Wydaje się zatem, że w analizowanych orzeczeniach TK dochodzi do swobodnego paradoksu, objawiającego się tym, że słuszne co do zasady rozstrzygnięcia TK, trafnie uznające określone przepisy prawa podatkowego za niezgodne z Konstytucją, czynią system podatkowy mniej sprawiedliwym, gdyż pozwalają na unikanie przez podatników ciężaru podatkowego. Trudno bowiem znaleźć argumenty uzasadniające odstępianie od opodatkowania osób, które ukrywały swoje dochody przed opodatkowaniem. Tego rodzaju skutek wyroku TK z pewnością nie jawi się jako sprawiedliwy dla podatników, którzy rzetelnie deklarowali podstawę opodatkowania i sumiennie uiszczali podatek. Realizowanie norm prawa podatkowego postawiło ich w gorszej sytuacji w porównaniu z osobami, które porządek prawny ignorowały, lecz w wyniku orzeczenia TK nie poniosły konsekwencji podatkowych i nie zostały zobowiązane do zapłaty podatku.

Wyrok TK z 11 maja 2004 r. spowodował trwale (przynajmniej dotychczas) usunięcie klauzuli antyabuzywnej z krajowego porządku prawnego. Ponieważ wyrok TK z 18 lipca 2013 r. dotyczył przepisów obowiązujących w latach 1998-

2006, trudno prognozować, czy uczynienie wyłomu w systemie podatkowym przez wyeliminowanie opodatkowania nieujawnionych dochodów w wyniku tego wyroku dotyczyć będzie wyłącznie tego okresu, czy także lat późniejszych, powodując w istocie całkowite zaniechanie opodatkowania w tym zakresie. Bez względu jednak na treść spodziewanego orzeczenia TK dotyczącego przepisów regulujących opodatkowanie nieujawnionych dochodów w latach późniejszych, w związku z pytaniami prawnymi wystosowanymi do TK przez NSA i WSA w Gorzowie Wielkopolskim<sup>25</sup>, wyroki z 11 maja 2004 r. i z 18 lipca 2013 r. nie poddają się jednoznacznej ocenie. Wyroki te, ponad wszelką wątpliwość, słusznie wskazują na niedostatki legislacyjne obu ocenianych regulacji prawnych, uznając przepisy stanowiące podstawę prawną ich stosowania za niezgodne z Konstytucją. Nie można jednak abstrahować od wywołanych przez nie negatywnych skutków. Doprowadziły one bowiem bądź do definitywnego do dnia dzisiejszego lub długotrwałego pozbawienia systemu podatkowego istotnych elementów gwarantujących jego stabilność i efektywność. Ponadto uczyniły system podatkowy mniej sprawiedliwym, znosząc ciężar podatkowy z podatników w sytuacjach nieuzasadnionych aksjologicznie.

*dr hab. Dominik Mączyński*

*Profesor Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu*

*mdominik@amu.edu.pl*

#### INFLUENCE OF THE CONSTITUTIONAL COURT DECISIONS IN TAX MATTERS ON THE STABILITY OF INSTITUTIONS OF SUBSTANTIAL TAX LAW

##### Summary

The article analyses the influence of the decisions of the Constitutional Court on the effectiveness of a tax system. It is stated that constitutionality of tax provisions should ensure the effectiveness of a tax system. Constitutional standards provide a solid ground for tax legislation. However, it is worth examining whether in certain circumstances the constitutionality of tax provisions may cause negative effects due to limitation of tax revenues. The problem occurs when a consequence of Constitutional Court's verdict is not only elimination of specific provisions of a tax law but also elimination of important institutions that help stabilise the tax system. The aim of the article is to answer a question to what extent proper judgments of the Constitutional Court in tax matters cause instability of a tax system, leading in result to its limited effectiveness.

---

<sup>25</sup> Postawienie NSA z 22 października 2013 r., II FSK 1835/13 oraz postanowienie WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 2 października 2013 r., I SA/Go 336/13.

Copyright of Journal of Law, Economics and Sociology is the property of Faculty of Law and Administration of Adam Mickiewicz University in Poznan and its content may not be copied or emailed to multiple sites or posted to a listserv without the copyright holder's express written permission. However, users may print, download, or email articles for individual use.

Właścicielem praw autorskich do „Ruchu Prawniczego, Ekonomicznego i Socjologicznego” jest Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu. Zawartość czasopisma nie może być kopiowana, przesyłana do innych stron internetowych bądź zamieszczana na blogach bez pisemnej zgody wydawcy. Niemniej artykuły można drukować, kopiować lub przysyłać w formie elektronicznej na własny użytek.