

Prof. zw. dr hab. Bogusław Banaszak

Opinia prawna w sprawie zagadnień prawa konstytucyjnego dotyczących art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r.

1. Wprowadzenie

Opiniowany przepis ma charakter intertemporalny i dotyczy w istocie momentu, od którego obowiązywać ma nowo wprowadzana klauzula przeciw unikaniu opodatkowania. Stanowi on, że przepisy art. 1 pkt 37 projektu stosuje się do zobowiązań podatkowych powstałych od 1 stycznia 2016 r.

Z kolei art. 1 pkt 37 projektu dotyczy nowelizacji przepisów ordynacji podatkowej odnoszących się do odpowiedzialności podatnika, płatnika, inkasenta i stanowi: „w art. 30 § 5 otrzymuje brzmienie: § 5: Przepisów § 1-4 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika; w tych przypadkach organ podatkowy wydaje decyzję o odpowiedzialności podatnika. Odpowiedzialność podatnika może orzec w decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego”.

Powołane przepisy art. 30 ordynacji podatkowej stanowią:

§ 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 8, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony.

§ 2. Inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9, odpowiada za podatek pobrany a niewpłacony.

§ 3. Płatnik lub inkasent odpowiada za należności wymienione w § 1 lub 2 całym swoim majątkiem.

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi okoliczność, o której mowa w § 1 lub 2, organ ten wydaje decyzję o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, w której określa wysokość należności z tytułu niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku.

Przytoczenie całokształtu regulacji wydaje się konieczne dla zrozumienia jej kontekstu. W tym miejscu należy zauważyć istotną nieścisłość w opiniowanej regulacji. Przepis przejściowy zgodnie z logiką całej regulacji powinien się odwoływać do pkt 94 projektu ustawy, który wprowadza do ustawy Ordynacja podatkowa klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania. Projektodawca wydaje się popełniać błąd odwołując się w przepisie przejściowym do art. 1 pkt 37 projektu ustawy. Z uwagi bowiem na przeniesienie klauzuli do

art. 119 Ordynacji podatkowej, zamiast odwołania do pkt 37 powinno się znaleźć odwołanie do pkt 94. Zgodnie z art. 1 pkt 94) projektu ustawy „po art. 119 dodaje się dział IIIa w brzmieniu: „Dział IIIa. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Rozdział I. Klauzula przeciw unikaniu opodatkowania”

Art. 119a. Unikaniem opodatkowania jest zastosowanie, w sposób zamierzony, sztucznej konstrukcji prawnej, której głównym celem było uzyskanie, nieprzewidzianej w przepisach prawa podatkowego oraz sprzecznej z celem i istotą tych przepisów, znacznej korzyści podatkowej przez podmiot tworzący lub współtworzący sztuczną konstrukcję prawną.

(...)

Art. 119c. Konstrukcję prawną uważa się za sztuczną, jeżeli:

1) jest nadmiernie zawiła, co przejawia się w szczególności w:

a) dzieleniu jednego zdarzenia lub łączeniu różnych zdarzeń lub

b) realizowaniu konstrukcji przez podmioty pośredniczące, lub

c) występowaniu w konstrukcji elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem konstrukcji prawnej,

(...)”

Opiniowana regulacja w dotychczasowym toku prac legislacyjnych budziła kontrowersje. Zostaną one przedstawione w dalszych częściach rozważań.

2. Art. 19 opiniowanego projektu ustawy a konstytucyjna zasada określoności prawa i zasada poprawnej legislacji (art. 2 Konstytucji RP)

Zgodnie z utrwalonym stanowiskiem nauki prawa i orzecnictwem polskich sądów oraz Trybunału konstytucyjnego, wyjściowym i trwałym założeniem przy ocenie legislacji podatkowej przez Trybunał jest pogląd o względnej swobodzie ustawodawcy w kształtowaniu materialnych treści prawa podatkowego. Swoboda ta jest ograniczona wpływającym z art. 2 Konstytucji RP obowiązkiem ustawodawcy przestrzegania proceduralnych aspektów zasady demokratycznego państwa prawnego, a w szczególności szanowania zasady przyzwoitej (poprawnej) legislacji i zasady określoności prawa. Zasady te - stanowiące przejaw ogólnej zasady ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa - wyrażają się m.in. w obowiązku ustawodawcy należytego formułowania przepisów przejściowych. Art. 19 opiniowanego projektu w niniejszej opinii powinien być przedmiotem analizy właśnie pod tym kątem.

Dla oceny zgodności sformułowania określonego przepisu prawa z wymaganiami konstytucyjnej zasady poprawnej legislacji istotne są przy tym trzy ogólne założenia. Po pierwsze – każdy przepis powinien być sformułowany w sposób pozwalający jednoznacznie ustalić, kto i w jakiej sytuacji podlega danej regulacji. Po drugie – przepis powinien być na tyle precyzyjny, aby zapewnione były jego jednolita wykładnia i jednolite stosowanie. Po trzecie – przepis powinien być tak ujęty, aby zakres jego zastosowania obejmował tylko te sytuacje, w których działający racjonalnie ustawodawca zamierzał wprowadzić regulację ograniczającą korzystanie z konstytucyjnych wolności i praw¹.

Opiniowany przepis odnosi się do zobowiązań podatkowych i to powstałych po 1 stycznia 2016 r. Racjonalny ustawodawca powinien brać jednak pod uwagę znaczenie użytych przez siebie terminów dla całokształtu stosunków prawnych poddanych regulacji. Z uwagi na kompleksowy charakter regulacji podatkowej obejmuje ona nie tyle wąsko pojęte zobowiązania podatkowe. Mamy tu do czynienia ze zjawiskiem określonym w doktrynie prawa i w orzecznictwie sądowym w USA jako „gospodarcza treść” czynności prawnych. Chodzi tu o elementy ekonomiczne dotyczące określonej, jednej czynności prawnej lub skorelowanych ze sobą czynności prawnych. Regulacja podatkowa powinna w tym ujęciu objąć wszystkie sytuacje, w których podatnik, dokonując czynności prawnej wywołuje skutek dla swojego obowiązku podatkowego. Występuje w nich konieczność zagwarantowania przez ustawodawcę adresatom maksymalnej przewidywalności i obliczalności unormowań z zakresu prawa podatkowego, a także przewidywalności i obliczalności rozstrzygnięć podejmowanych wobec podatników przez organy skarbowe.

Zwracano na to uwagę podczas konsultacji społecznych nad opiniowanym projektem. Tytułem przykładu można wskazać na stanowisko Konfederacji Lewiatan dotyczące nie tylko opiniowanego przepisu: „Ze względu na zakres oddziaływania oraz konstrukcję tych przepisów niezwykle ważne jest wskazanie w przepisach przejściowych, że przepisy [...] powinny mieć zastosowanie do zdarzeń gospodarczych, a także do skutków podatkowych wynikających z tych zdarzeń, mających miejsce po ich wejściu w życie, tj. od 1 stycznia 2016 r. Przepis przejściowy stanowić będzie gwarancję, że nowo wprowadzone, sankcyjne przepisy, nie będą mieć zastosowania do działań i zachowań podatników podjętych nawet 5 lat przed wejściem tych przepisów w życie. Jak widać, przepisy [...] zmieniają rzeczywistość prawnopodatkową w ten sposób, że obecne działania podatników w pełni legalne i

¹ por. wyrok TK z 21/04.2009 r., K 50/07, OTK-A 2009, Nr 4, poz. 51 i powołane tam orzecznictwo.

wynikające z przyjętej strategii biznesowej, mogą zostać zakwestionowane, pod kątem wynikających z nich skutków podatkowych”.²

Należy ponadto zauważyć, iż proponowane art. 119a i 119 c dotyczące klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania zawierają sformułowania (pojęcia) wysoce niedookreślone, których stosowanie jest niedopuszczalne w myśl zasady poprawnej legislacji i zasady określoności prawa. Chodzi tu o użyte w art. 119a pojęcie „sztucznej konstrukcji prawnej” oraz „występujące w art. 119 c pkt. 1 pojęcie nadmiernej zawiłości.

Na marginesie warto dodać, że w uzasadnieniu do projektu ustawy Projektodawca wprost wskazuje, iż zaproponowane przez niego brzmienie klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania opiera się na zaleceniach Komisji Europejskiej w sprawie agresywnego planowania podatkowego. W art. 4 pkt. tych Zaleceń zawarto wytyczne co do wprowadzenia do przepisów państw członkowskich klauzuli w brzmieniu: „Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej”. Projektodawca zaś w wielu przypadkach wprowadza do polskiego porządku prawnego przepisy na podstawie przepisów Unii Europejskiej czy wytycznych Komisji Europejskiej, dokonując zazwyczaj ich implementacji bez zmian w treści przepisów, mogących mieć wpływ na ich rozumienie. W świetle powyższego wskazać można, że Komisja Europejska w omawianych Zaleceniach każdorazowo odwołuje się do obiektywnych kryteriów, nie sięgając przy tym po wskaźniki o charakterze subiektywnym. Natomiast, Projektodawca, opierając się na zaleceniach KE wprowadził w przepisach o klauzuli szereg definicji mających ją opisywać. Pojęcia te, z uwagi na użyte w nich zbyt ogólne sformułowania nie spełniają kryteriów określoności. Przykładowo, w definicji sztucznej konstrukcji prawnej wprowadzonej w art. 25c. zdecydował się dodać – w stosunku do tego co proponowała w swoich zaleceniach KE – pojęcie konstrukcji „nadmiernie zawiłej” (projektowany art. 119c.). Tak skonstruowana definicja „sztucznej konstrukcji prawnej” może prowadzić do wniosku, że w zasadzie każda konstrukcja prawna spełni warunki uznania jej za zawiłą – pojęcie to ma bowiem charakter subiektywny

² Źródło: <http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//2/230100/230103/230106/dokument126602.pdf>.

Opiniowany przepis będzie się odnosić do czynności podjętych przez podatników przed wprowadzeniem jego w życie, a co do których zobowiązanie podatkowe powstało już po jego wprowadzeniu. Dotyczyć on będzie na przykład:

- 1/ transakcji sprzed kilku lat w wyniku której powstał składnik aktywów, od którego dokonuje się określone odpisy amortyzacyjne jeszcze obecnie,
- 2/ ustalonego historycznie modelu opłat licencyjnych; opłaty te będą ponoszone jeszcze przez następne lat.

W oczywisty sposób w obu wskazanych przypadkach jak i w sytuacjach im podobnych dokonując tych transakcji, czynności prawnych w przeszłości podatnicy nie mogli brać pod uwagę opiniowanego przepisu projektu ustawy.

W tym kontekście należy powołać stanowisko TK, w którego orzecznictwie konsekwentnie prezentowany jest pogląd głoszący, że „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 prawa. Zasady te mają szczególnie doniosłe znaczenie w sferze wolności i praw człowieka i obywatela. (...) Jako naruszenie wymagań konstytucyjnych oceniać należy takie niejasne i nieprecyzyjne formułowanie przepisu, które powoduje niepewność jego adresatów co do ich praw i obowiązków. Powoduje ono bowiem stworzenie nazbyt szerokich ram dla organów stosujących taki przepis, które w istocie muszą zastępować prawodawcę w zakresie zagadnień uregulowanych w sposób niejasny i nieprecyzyjny. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Założenie to można określić ogólnie jako zasadę określoności ustawowej ingerencji w sferę konstytucyjnych wolności i praw jednostki. Kierując się tą zasadą Trybunał Konstytucyjny reprezentuje stanowisko, iż przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów prawnych stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności zarówno z przepisem wymagającym regulacji ustawowej określonej dziedziny np. ograniczeń w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw (art. 31 ust. 3 zdanie 1 Konstytucji), jak i z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawnego. Naruszeniem Konstytucji jest bowiem stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań’ (wyrok z 22 maja 2002 r., K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33, s. 448). Z zasady określoności wynika, że ‘każdy przepis prawny powinien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia

językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów’. Trybunał podkreślał też wielokrotnie, że ‘dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania jest – obok prawa karnego – także dziedzina prawa daninowego (tamże; zob. też inne orzeczenia: uchwała z 16 stycznia 1996 r., W. 12/94, OTK ZU nr 1/1996, poz. 4; wyroki z: 10 października 1998 r., K. 39/97, OTK ZU nr 5/1998, poz. 99; 13 lutego 2001 r., K. 19/99, OTK ZU nr 2/2001, poz. 30, z 20 listopada 2002 r., K 41/02, OTK ZU nr 6A/2002, poz.83)’.³

Dla opiniowanego przypadku istotna jest jeszcze jedna wypowiedź zamieszczona w uzasadnieniu cytowanego wyroku – „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. cyt. 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. W ocenie Trybunału Konstytucyjnego, nie może budzić wątpliwości także pogląd, iż jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania do państwa i stanowionego prawa (art. 2 Konstytucji) jest norma zakazująca sankcjonowania (tu w znaczeniu przypisywania negatywnych konsekwencji lub odmowy respektowania konsekwencji pozytywnych) takich zachowań adresatów przepisów, które są zachowaniami zgodnymi z prawem (nakazanymi lub przynajmniej dozwolonymi)”.⁴

W świetle przedstawionego wyżej orzecznictwa TK opiniowany przepis projektu ustawy narusza jednoznacznie konstytucyjną zasadę określoności prawa i związaną z nią zasadę poprawnej legislacji przez brak wyraźnego zajęcia przez

³ Wyrok TK z 11.5.2004 r., K 4/03, OTK-A z 2004 r. nr 5, poz 41.

⁴ tamże

projektodawcę stanowiska w proponowanym art. 1 pkt 37 w przedmiocie objęcia planowaną regulacją nie tylko zobowiązań podatkowych, ale i konsekwencji podejmowanych przez niego działań, relewantnych z punktu widzenia ustanowionych obowiązków podatkowych.

Do zajęcia takiego stanowiska projektodawca był wzywany podczas konsultacji społecznych stanowiących w państwach UE ważny element demokratycznego sposobu tworzenia prawa i będących w Polsce nieodzownym składnikiem konstytucyjnej zasady demokratycznego państwa prawnego. Coraz mocniej współcześnie podkreśla się znaczenie konsultacji społecznych przeprowadzanych w ramach prac nad uchwaleniem ustaw. W doktrynie prawa akcentuje się, że „konsultacje publiczne projektów aktów prawnych oraz założeń (tez tych projektów) są ważnym środkiem łagodzącym deficyt demokracji (rekompensującym zmniejszanie się w państwach współczesnych roli parlamentów na rzecz rządu w procesie tworzenia prawa) oraz formą optymalizacji aksjologicznej, a także zwiększania skuteczności norm prawnych. Konieczność przeprowadzania konsultacji mocno wspiera Komisja Europejska [...]. Konsultacje publiczne traktuje się w państwach europejskich jako rzeczywistą formę partycypacji społeczeństwa w tworzeniu prawa. Są one obowiązkowe i prowadzone przy zapewnieniu pełnej jawności i sprawiedliwości proceduralnej.”⁵ Znaczenie konsultacji w trakcie prac legislacyjnych akcentuje w swoim orzecznictwie TK⁶.

Na brak gwarancji realizacji w opiniowanym projekcie ustawy powoływanego wyżej wyroku TK w sprawie K 4/03 wskazywało również w toku uzgodnień międzyresortowych Rządowe Centrum Legislacji (RCL). Wątpliwości RCL budzi między innymi brak jasnych definicji w przepisach wprowadzających klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania oraz prewencyjny charakter klauzuli. W ocenie RCL wprowadzenie tego typu regulacji może zniechęcić do aktywności gospodarczej. Zwraca przy tym uwagę, że jednym z elementów zasady zaufania do państwa jest norma zakazująca sankcjonowania⁷.

Demokratyczne konsultacje jako element procesu decyzyjnego to pewien stały proces wymiany argumentów między partnerami społecznymi a podmiotami prowadzącymi

⁵ A. Bierć, *Racjonalna procedura prawodawcza jako podstawa dobrego prawa*, w: Wł. Czapliński (red.), *Prawo w XXI wieku. Księga pamiątkowa 50-lecia Instytutu Nauk Prawnych Polskiej Akademii Nauk*, Warszawa 2006, s. 94 - 95.

⁶ Zob. pkt 5.1. uzasadnienia wyroku TK z dnia 30.06.2009 r., (K 14/07), opubl. w OTK-A 6/2009, poz.. 87.

⁷ Zob. str. 4 pisma pisma RCL z 1.8. 2014 r.

negocjacje zmierzające do podpisania umowy międzynarodowej. Niezwykle istotne jest w tym kontekście aby zakres podmiotów objętych konsultacjami był konstruowany w oparciu o przejrzyste kryteria o obejmował wszystkie podmioty, które mogą być zainteresowane daną ustawą. Należy również w toku konsultacji okazując elementarny szacunek ich uczestnikom dostarczać im pełnych informacji o przebiegu prac, o planowanych zmianach wobec pierwotnego projektu, o napływających ekspertyzach itp. i o przyczynach odrzucenia propozycji partnerów społecznych. Niestety tego ostatniego elementu nie można znaleźć w wypowiedziach projektodawcy podczas konsultacji. **Świadczy to nie tylko o niewłaściwym podejściu do konsultacji społecznych, ale rzutuje w końcowym efekcie na naruszenie zasady poprawnej legislacji.** Uważne przestudiowanie propozycji zgłaszanych przez partnerów społecznych pozwoliłoby projektodawcy na dostrzeżenie braku precyzji w opiniowanym przepisie projektu ustawy oraz pozwoliłoby na szersze określenie zakresu przedmiotowego tego przepisu.

Godzi się tu podkreślić pogląd NSA głoszący, iż gdy w odpowiednim postępowaniu stwierdzona zostanie wadliwość podstawy prawnej podatku, to zrealizowany obowiązek zapłaty przeistacza się w prawo do żądania zwrotu zapłaconej kwoty, które jest „jest ustawową procedurą umożliwiającą podatnikowi realizację majątkowego roszczenia restytucyjnego, podlegającego ochronie konstytucyjnej, na podstawie art. 64 ust. 1 Konstytucji RP. Treścią tego roszczenia jest możliwość żądania przywrócenia do majątku podatnika środków, które z tego majątku wyszły (zostały wyegzekwowane) bezpośrednio na skutek obowiązywania normy podatkowej, która następnie okazała się obarczona wadą prawną. Ochronę konstytucyjną uzyskuje w takiej sytuacji interes podatnika sprowadzający się do restytucji straty, jaką spowodowała w jego substancji majątkowej niezgodna z prawem norma podatkowa [...] Natomiast, jeżeli po stronie podatnika wystąpił inny uszczerbek (majątkowy bądź niemajątkowy), pozostający w adekwatnym związku przyczynowym z wadliwością podstawy opodatkowania, to zdaniem Sądu, uszczerbek taki może podlegać kompensacji aczkolwiek nie w postępowaniu podatkowym prowadzonym w trybie art. 72 i nast. Ordynacji podatkowej, lecz w sądowym postępowaniu odszkodowawczym, toczącym się na podstawie art. 417 i nast. Kodeksu cywilnego”.⁸ Przy tym, roszczenie kompensacji powstałego uszczerbku jest chronione na podstawie art. 77 ust. 1 Konstytucji RP.⁹ Racjonalny projektodawca powinien unikać uchwalania norm obciążonych wadami ujawnionymi już w

⁸ Wyrok NSA z 14.11.2013 r. (I GSK 880/12).

⁹ Por. wyrok NSA z 7.12.2012 r. (I FSK 1351/12).

trakcie konsultacji nad przedłożonym przez siebie projektem. Tylko wówczas właściwie realizuje on ustrojowy cel tych konsultacji, a także cel uzgodnień międzyresortowych.

3. Art. 19 opiniowanego projektu ustawy a konstytucyjna zasada niedziałania prawa wstecz (art. 2 Konstytucji RP).

Dotychczasowe rozważania wskazują na możliwość powstania sytuacji, w której opiniowany przepis projektu ustawy odnosić się będzie wprawdzie do zobowiązań podatkowych powstałych po 1 stycznia 2016 r., ale obejmować będzie również konstrukcje prawne lub czynności podjęte przez podatników przed tą datą, co do których zobowiązanie podatkowe powstało już po 1 stycznia 2016 r. W ten sposób podjęte przez podatników wcześniej czynności prawne wpływałyby na zobowiązania podatkowe powstałe po 1 stycznia 2016 r. Implikuje to powstanie ryzyka, że transakcje i rozwiązania ekonomiczne przyjęte przez podatników przed wejściem w życie opiniowanego przepisu projektu ustawy wywrą skutek również w 2016 r. i w latach następnych. Oznacza to, że podejmowane przez podatników czynności – oczywiście bez świadomości kształtu przyszłych przepisów - będą oceniane według kryteriów nieznanych podatnikom w chwili ich podejmowania. Konstytucyjność proponowanego rozwiązania powinna więc zostać oceniona pod kątem zgodności z wypływającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą niedziałania prawa wstecz.

Zasada niedziałania prawa wstecz uznana została przez najwyższe organy władzy sądowniczej w Polsce za jeden z istotnych, samodzielnych elementów państwa prawnego chociaż nie została wprost wyrażona w Konstytucji. Stanowi ona podstawową zasadę porządku prawnego w państwie opartego na założeniu, że "każdy przepis normuje przyszłość nie zaś przeszłość".¹⁰

Z zasady niedziałania prawa wstecz wyprowadzanego z klauzuli demokratycznego państwa prawa (art. 2 Konstytucji RP) wynika zakaz takiego stanowienia prawa, tak co do treści jak i co do formy, które może być zaskoczeniem dla adresata normy prawnej. Powinien on mieć poczucie względnej stabilności prawa po to, aby mógł prowadzić swoje sprawy w zaufaniu, że nie naraża się na niekorzystne skutki prawne swoich decyzji i działań niemożliwe do przewidzenia w chwili podejmowania tych decyzji i działań. W tym aspekcie zasada nieretroakcji prawa łączy się z konstytucyjną zasadą pewności prawa wywodzoną również z art. 2 Konstytucji. Zasada ta zakłada, że skoro już rozpoczęte zostało określone

¹⁰ por. uchwała NSA z 10.4. 2006r., I OPS 1/06, NSA i WSA z 2006r. Nr 3 poz. 71 oraz orzeczenia tam przywołane.

przedsięwzięcie, a prawo przewidywało, że będzie ono realizowane w pewnym okresie to obywatel powinien mieć pewność, że będzie mógł ten czas wykorzystać, chyba że zajdą sytuacje szczególne¹¹.

Warto tu przypomnieć też stanowisko TK wyrażone w powołanym wyżej wyroku TK w sprawie K 4/03 dotyczącym wprowadzenia do polskiego ustawodawstwa w 2003 r. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. TK stwierdził niezgodność tej klauzuli z Konstytucją RP. TK wskazał między innymi, że jednym z elementów konstytucyjnej zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa jest norma zakazująca sankcjonowania takich zachowań jednostki, które są zgodne z obowiązującym prawem, a osiągnięcie celu podatkowego w tych granicach nie może być zakazane.

W uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r. Minister Finansów stwierdził, że zasada niedziałania prawa wstecz znajduje zastosowanie w przypadku opiniowanego przepisu projektu ustawy, a wskazanie konkretnej daty dodatkowo potwierdza ten fakt i doprecyzowuje przepis przejściowy. Zauważył ponadto, że opiniowany przepis projektu ustawy i powiązane z nim przepisy uwzględniają uwagi przedstawione w trakcie konsultacji społecznych. Tak jednak nie jest i zastrzeżenia wskazujące na niebezpieczeństwo działania prawa wstecz w przypadku opiniowanego przepisu nie zostały uwzględnione. Egzemplifikacją tych uwag może być następujące stanowisko Przewodniczącego Rady Podatkowej Konfederacji Lewiatan – Pan Andrzeja Nikończyka sformułowane w wywiadzie dla Rzeczpospolitej: „takie rozwiązanie nie gwarantuje, że prawo nie zadziała wstecz. Odnosi się wprawdzie do zobowiązań powstałych po 1 stycznia 2016 r., jest jednak wiele sytuacji, w których optymalizacja podatkowa daje korzyści przez wiele lat. Na przykład amortyzacja nieruchomości. W konsekwencji rozwiązania przyjęte w firmie dziś, które będą dawać korzyści również w 2016 r. i później, mogą zostać objęte działaniem klauzuli o unikaniu opodatkowania. Przepis przejściowy powinien zakładać, że klauzula stosuje się do zobowiązań wynikających ze zdarzeń powstałych od 2016 r. [...] Podatnicy mają dużo złych doświadczeń związanych ze zmiennym orzecznictwem sądowym i interpretacją przepisów. Często okazuje się, że przepis początkowo interpretowany na korzyść podatników po latach jest rozumiany inaczej. Podatnik, podejmując decyzję o danym rozwiązaniu biznesowym, nie będzie miał pewności, czy po trzech-czterech latach nie zostanie ona uznana za obejście

¹¹ Por. wyrok TK z 25.4.2001 r., K 13/01, OTK 2001, Nr 4, poz. 81.

prawa podatkowego”.¹² Podobne w treści uwagi formułowali w trakcie dotychczasowych konsultacji nad projektem ustawy oprócz Konfederacji Lewiatan także Pracodawcy RP oraz Polska Izba Ubezpieczeń.

Rozstrzygnięcie przez ustawodawcę w precyzyjny sposób zakresu czynności do których stosować należy opiniowany przepis projektu ustawy zapobiegłoby nie tylko naruszeniu zasady określoności prawa i zasady poprawnej legislacji ale także naruszeniu zasady niedziałania prawa wstecz. W obecnym stanie omawiany przepis nie gwarantuje przestrzegania zasady nieretroakcji prawa. Dzieje się tak z powodu braku w prawie administracyjnym i podatkowym przepisów dotyczących retroakcji. W nauce prezentowany jest wprawdzie pogląd¹³, że należy przyjąć również w tej dziedzinie prawa obowiązywanie ogólnej zasady nieretroakcji. Wywodzi się je jednak nie tyle wprost z Konstytucji ale z art. 3 k.c. Według tego przepisu ustawa nie ma mocy wstecznej, chyba że wynika to z jej brzmienia lub celu.

Ze zjawiskiem niejednoznacznego podejścia do niedziałania prawa wstecz spotkać się można też w orzecznictwie sądowym dotyczącym kwestii bezpośredniego stosowania nowej ustawy do oceny skutków prawnych zdarzenia prawnego, które nastąpiło przed chwilą jej wejścia w życie, ale jego skutki prawne realizują się po jej wejściu w życie. SN w wielu swoich wyrokach stoi na stanowisku, że zasada *lex retro non agit* „nie przesądza w żadnym kierunku rozstrzygnięcia zagadnienia, czy do oceny skutków prawnych związanych ze stosunkiem prawnym powstałym pod rządami dawnej ustawy, ale realizujących się pod rządami nowej ustawy, należy stosować dawną ustawę, czy też nową ustawę. Możliwe są tutaj dwa rozwiązania: a) od chwili wejścia w życie nowej ustawy należy do tych skutków stosować ustawę nową (zasada bezpośredniego działania nowej ustawy), b) mimo wejścia w życie nowej ustawy należy stosować dawną ustawę (zasada dalszego działania dawnej ustawy). Sąd Najwyższy [...] w wyroku z dnia 12 lipca 2007 r., I UK 37/07 (OSNP 2008 nr 17-18, poz. 266), w wyroku z dnia 12 listopada 2007 r., I UK 147/07 (niepublikowany), w uchwale z dnia 2 lipca 2008 r., II UZP 5/08 (OSNP 2009 nr 1-2, poz. 17) i w uchwale z dnia 8 lipca 2008 r., I UZP 4/08 (OSNP 2009 nr 1-2, poz. 19), przyjął istnienie zasady, która nakazuje rozwiązywać istniejącą kolizję międzyczasową ustaw na rzecz bezpośredniego stosowania nowej ustawy do oceny skutków prawnych zdarzenia prawnego, które nastąpiło

¹² Źródło: <http://prawo.rp.pl/artukul/1140552.html>.

¹³ Zob. m.in. T. Pietrzykowski: *Wsteczne działanie prawa i jego zakaz*, Kraków 2004.

przed chwilą jej wejścia w życie, ale jego skutki prawne realizują się po jej wejściu w życie. Sąd Najwyższy nie podał jednak podstawy prawnej, z której wywodzi istnienie takiej reguły kolizyjnej. W uchwałach z dnia 2 lipca 2008 r., II UZP 5/08, i z dnia 8 lipca 2008 r., I UZP 4/08, Sąd Najwyższy wyraźnie powiedział, że taka reguła istnieje, a na potwierdzenie jej istnienia powołał wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 1 lipca 2003 r., P 31/02 (OTK-A 2003 nr 6, poz. 58), w którym również nie została wskazana podstawa prawna jej istnienia”.¹⁴

Dla opiniowanego przypadku istotne znaczenie ma następujące stanowisko TK wyrażone w uzasadnieniu jednego z najnowszych orzeczeń : „Z działaniem prawa wstecz (tzn. z retroakcją) mamy do czynienia właśnie wówczas, gdy obowiązuje nakaz stosowania zmienionych norm prawnych do stanu faktycznego, który w pełni ukształtował się pod rządami przepisów wcześniej obowiązujących (por. wyrok TK z 4 kwietnia 2006 r., sygn. K 11/04, OTK ZU nr 4/A/2006, poz. 40). Ustawa działa z mocą wsteczną, kiedy m.in. początek jej stosowania pod względem czasowym ustalony został na moment wcześniejszy, aniżeli początek mocy obowiązującej jej przepisów (por. wyrok TK z 5 listopada 2002 r., sygn. P 7/01, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 80), a więc nie tylko wówczas, gdy ustawie nadaje się moc obowiązującą wobec stosunków prawnych zaistniałych i trwających w czasie do wejścia tej ustawy w życie (por. wyrok TK z 31 marca 1998 r., sygn. K 24/97, OTK ZU nr 2/1998, poz. 13). Nadanie normom mocy wstecznej następuje, gdy ustawodawca nakazuje kwalifikować według norm nowych zdarzenia zaistniałe przed wejściem tych norm w życie (por. wyrok TK z 10 października 2001 r., sygn. K 28/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 212)”.¹⁵ Trybunał podsumowując w pewnym sensie swoje orzecznictwo w zakresie istotnym dla niniejszej opinii wyraźnie stwierdza: „Zasada niedziałania prawa wstecz jest dyrektywą postępowania organów prawodawczych polegającą na zakazie stanowienia nie tylko przepisów prawnych, ale i norm prawnych, które nakazują stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie. Trybunał Konstytucyjny przypomina w swoim orzecznictwie, że zmiany stanu prawnego powinny prowadzić do tego, aby obciążenia związane ze zmianą prawa były proporcjonalnie rozkładane na adresatów norm prawa dotychczasowego i adresatów nowych norm prawnych. Adresatem zasady *lex retro non agit* są również jednostki samorządu terytorialnego, ponieważ art. 2 Konstytucji wyznacza konstytucyjną sytuację prawną nie tylko jednostki, a więc obywateli i osób prawnych, ale również jednostek samorządu

¹⁴ Postanowienie SN z 17.01.2009 r., III UZP 2/08

<http://www.sn.pl/sites/orzecznictwo/Orzeczenia1/III%20UZP%202-08.pdf>.

¹⁵ Wyrok TK z 13.3. 2014 r. P 38/11, OTK-A z 2014 r., nr 3, poz. 31.

terytorialnego (por. wyrok TK z 20 stycznia 2010 r., sygn. Kp 6/09, OTK ZU nr 1/A/2010, poz. 3). W ocenie Trybunału, stany faktyczne, powstałe lub zrealizowane w okresie formalnego obowiązywania norm dotychczasowego prawa, powinny podlegać co do zasady jego dalszej ocenie normatywnej (tzn. ocenie według „starych” reguł), chyba że prawodawca wskaże dostatecznie przekonujące argumenty, które uzasadniają wprowadzenie wstecznego działania nowego prawa. Zakaz wstecznego działania prawa obowiązuje w szczególności wtedy, gdy oddziałuje ono w sposób niekorzystny na interesy określonych podmiotów, a zwłaszcza na prawa podmiotowe nabyte zgodnie z obowiązującymi dotychczas przepisami (por. wyrok TK z 13 kwietnia 1999 r., sygn. K 36/98, OTK ZU nr 3/1999, poz. 40). Dopiero w wyjątkowych okolicznościach dopuszcza się pewne odstępstwa od zasady *lex retro non agit*, jeżeli przemawia za tym konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej, a jednocześnie realizacja jej nie jest możliwa bez dopuszczenia wstecznego działania prawa (por. orzeczenia TK: z 28 maja 1986 r., sygn. U 1/86, OTK w 1986 r., poz. 2; z 22 sierpnia 1990 r., sygn. K 7/90, OTK w 1990 r., poz. 5; z 18 października 1994 r., sygn. K 2/94, OTK z 1994 r., cz. II, poz. 36; wyroki TK: z 31 marca 1998 r., sygn. K 24/97; z 3 października 2001 r., sygn. K 27/01, OTK ZU nr 7/2001, poz. 209; z 10 października 2001 r., sygn. K 28/01)¹⁶.

Z powyższych wypowiedzi TK wynika, że występowanie retroaktywnego skutku stosowania opiniowanego przepisu projektu ustawy samo w sobie nie przesądza jeszcze o niezgodności tego przepisu z art. 2 Konstytucji. Zakaz działania prawa wstecz jest naruszony, jeżeli nadanie mocy wstecznej przepisom prawnym prowadzi do takiego pogorszenia sytuacji ich adresatów w stosunku do stanu poprzedniego, które nie znajduje dostatecznego konstytucyjnego uzasadnienia. Tak zaś jest w tym przypadku, gdy podatnik w myśl opiniowanego przepisu projektu ustawy będzie musiał uiścić zobowiązanie podatkowe od czynności i zdarzeń powstałych do 2016 r. Za takim rozwiązaniem nie przemawiają *prima facie* żadne z wartości i norm konstytucyjnych.

Warto zaznaczyć, że w doktrynie i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego podkreśla się wprawdzie, że zasada nieretroakcji nie ma charakteru bezwzględnej, jednakże odstępstwo od tej zasady, która należy do fundamentalnych elementów koncepcji państwa prawnego, stanowi wyjątek i jest dopuszczalne w szczególności wtedy, gdy jest konieczne dla realizacji wartości konstytucyjnej, ocenionej jako ważniejsza od wartości chronionej zakazem retroakcji. Zgodnie z dotychczasowym orzecznictwem TK za dostateczne uzasadnienie

¹⁶ Tamże.

nadania ustawie mocy wstecznej zostały uznane: konieczność przyznania pierwszeństwa ochronie innych zasad (wartości) konstytucyjnych (np. zasadzie sprawiedliwości społecznej), konieczność zachowania równowagi budżetowej (chodzi o niebezpieczeństwo drastycznego jej załamania, które może usprawiedliwić ograniczenie praw socjalnych), eliminacja praw, które nie znajdują uzasadnienia w zmienionym ustroju.

Nieco inaczej rozumie pozbawienie tej zasady charakteru absolutnego SN, który uważa, że można od niej odstąpić, jeżeli tylko nie wywołuje to kolizji z innymi zasadami, wartościami konstytucyjnymi¹⁷.

W tym miejscu należy wskazać, że w uzasadnieniu do przedłożonego projektu ustawy nie przywołano mających oparcie w wartościach konstytucyjnych powodów, dla których projektodawca ustawy zdecydował się wprowadzić odstępstwo od zasady niedziałania prawa wstecz. Powodów tych nie można także wywieść z tekstu całego projektu ustawy.

Powstaje w tym miejscu pytanie czy zasada niedziałania wstecz opiniowanego przepisu projektu ustawy ma istotne znaczenie w przypadku zobowiązań podatkowych powstałych po 1 stycznia 2016 r. i odnoszących się czynności podjętych przez podatników przed tą datą, ale korzystniejszych dla podatników niż rozwiązania dotychczasowe. TK dopuszcza odejście od zasady niedziałania prawa wstecz gdy nowa regulacja, mająca działać wstecz, jest korzystniejsza dla adresata¹⁸. Trybunał uznaje tę wartość, niemającą oparcia w Konstytucji, za ważniejszą od innych. Stanowisko to spotyka się z krytyką w nauce prawa. Jeden z jej przedstawicieli słusznie napisał: „każde wsteczne działanie prawa jest złem (...) argument jakoby korzystne dla jednostek wsteczne zmiany w prawie stawały się *a priori* dopuszczalne, uważam w świetle prawidłowej legislacji, za chybiony. Wsteczna zmiana prawa przynosząca korzyści jednostce najczęściej jest bowiem dalece niekorzystna dla budżetu państwa, a co za tym idzie wątpliwa z punktu widzenia ochrony zaufania obywateli do państwa i nakazu dbania o dobro wspólne”.¹⁹ Zasygnalizowanie tych wątpliwości jest konieczne dla wskazania, że nawet retroakcja prawa korzystna dla jego adresata nie jest powszechnie akceptowana.

¹⁷ por. np. wyr. SN z 15.5.2000 r., II CKN 293/00, OSNC 2000, Nr 11, poz. 209; a także wyr. SN z 2.4.2003 r., I CKN 229/01, niepubl.).

¹⁸ por. np. wyroki TK z 25.6.1995 r., K 15/95, OTK 1996, Nr 3, poz. 22; z 31.3.1998 r., K 24/97, OTK 1998, Nr 2, poz. 13.

¹⁹ T. Zalasinski, *Zasada prawidłowej legislacji w poglądach Trybunału Konstytucyjnego*. Warszawa 2008, s. 210);

Należy ponadto zauważyć, że TK dopuszcza bezpośrednio obowiązywanie nowo ustanowionych norm w stosunkach prawnych będących w toku, tzn. gdy normy te „nie są stosowane do zdarzeń zaistniałych przed ich wejściem w życie, a tylko – w sposób prospektywny – modyfikują sytuację podmiotów, których sytuacja prawna była odmienna w świetle starych przepisów. Nowa regulacja nie zmienia bowiem niczego wstecz [...] a jedynie wprowadza zmianę na przyszłość”.²⁰ W tym kontekście warto zwrócić uwagę na jeszcze inne stwierdzenie TK uzasadniające tę jego myśl. Uważa on, że zaakceptowanie w takich sytuacjach zakazu retroakcji nowych norm „prowadziłoby do ustanowienia zakazu jakichkolwiek zmian, o ile nowa regulacja, z jakichś powodów, byłaby mniej korzystna dla zainteresowanych podmiotów – adresatów tych norm”.²¹ Stanowisko to ma istotne znaczenie dla opiniowanego przypadku gdyż uznaje znaczenie ochrony interesów podmiotów stosunków prawnych dotyczących zdarzeń zaistniałych przed wejściem w życie nowo uchwalonych norm prawnych.

Podsumowując rozważania dotyczące zgodności opiniowanego przepisu projektu ustawy z wypływającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą niedziałania prawa wstecz należy stwierdzić, że w obecnym brzmieniu ewidentnie narusza on tę zasadę. Konstatacja ta jest szczególnie istotna zważywszy na jego związek z klauzulą przeciw unikaniu opodatkowania. Jej restrykcyjna regulacja nie dopuszcza obowiązywania wstecz.

4. Konkluzja

Dotychczasowe rozważania uzasadniają wzajemne związki pomiędzy trzema zasadami wyprowadzonymi z wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP klauzuli demokratycznego państwa prawnego – zasady poprawnej legislacji, zasady określoności prawa i zasady niedziałania prawa wstecz. Zasady te stanowią konieczne kryterium oceny konstytucyjności przepisu przejściowego jakim jest opiniowany art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnione sygnalizowanie w toku procesu legislacyjnego ich naruszenia powinno skłonić racjonalnego projektodawcę do zmiany proponowanego brzmienia przepisu.

²⁰ Wyrok TK z 13.4.1999 r., K 36/98, OTK 1999, Nr 3, poz. 40.

²¹ Tamże.

W tym kontekście warto przytoczyć następujący pogląd TK: „przepisy regulujące problematykę danin publicznych muszą być zgodne z całokształtem obowiązujących norm i zasad konstytucyjnych, nie mogą prowadzić do naruszenia wartości objętych ochroną konstytucyjną”²².

W świetle powyższych uwag w celu usunięcia wątpliwości co do zgodności z Konstytucją RP opiniowanego art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw z dnia 26 września 2014 r. należy zmienić jego brzmienie na: „Przepisy art. 1 pkt 37 stosuje się do czynności (konstrukcji) prawnych powstałych po dniu 1 stycznia 2016 r.” Przy tym należy ponownie zauważyć, że zgodnie z logiką całej regulacji, przepis przejściowy powinien się odwoływać nie do pkt 37 ale do pkt 94 projektu ustawy, który wprowadza do ustawy Ordynacja podatkowa klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania. Tylko takie ujęcie zapewnia zgodność z art. 2 Konstytucji RP proponowanego art. 19 projektu ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw.


/Bogusław Banaszak/

Wrocław, 9 października 2014 r.

²² Wyrok z 7.6.1999 r., K 18/98, OTK 1999, Nr 5, poz. 95.