

POŚREDNI ZAKAZ *REFORMATIONIS IN PEIUS* – ASPEKT ZGODNOŚCI Z KONSTYTUCJĄ RP

Ireneusz Krawczyk

1. Zasada niepogarszania sytuacji podmiotu, który korzysta ze środków zaskarżenia (zakaz *reformationis in peius*), jest ważnym elementem każdej procedury administracyjnej czy sądowej. Bezpośredni zakaz *reformationis in peius* dotyczy niepogarszania sytuacji podmiotu przez organ, który rozpoznaje środek zaskarżenia. Zakaz *reformationis in peius* na gruncie postępowania podatkowego statuuje art. 234 o.p. Podstawowym celem przytoczonej wyżej zasady jest stworzenie stanu zapewnianającego stronie „bezpieczeństwo” wniesienia środka prawnego, poprzez wyeliminowanie lub zmniejszenie obawy przed możliwością pogorszenia swojej sytuacji w danym postępowaniu. Prawo do takiego bezpiecznego, w poczuciu podmiotu odwołującego się, wniesienia środka prawnego nie powinno być niczym skrzępowane. Oznacza to między innymi, iż regulacja prawna instytucji odwołania powinna być tak skonstruowana, aby nie powodować u strony z niej korzystającej obawy przed pogorszeniem sytuacji, która została ukształtowana w treści decyzji wydanej przez organ I instancji.

Jak wskazuje się w literaturze, istotą zakazu *reformationis in peius*, jako instytucji występującej na gruncie wielu procedur uregulowanych w polskim systemie prawnym, jest ustanowienie ważnej gwarancji procesowej dla strony wnoszącej środek zaskarżenia, że w wyni-

ku wniesienia tego środka jej sytuacja prawna nie ulegnie pogorszeniu.¹ Wprowadzenie tej gwarancji ma na celu zapobieżenie ewentualnej rezygnacji przez stronę ze skorzystania z zagwarantowanego jej prawa do sądu. Zdaniem T. Wosia „u podstaw tego zakazu leży założenie, iż sytuacja skarżącego nie może ulec pogorszeniu na skutek wniesienia przez niego środka odwoławczego. Jego celem jest więc zapobieganie sytuacjom, w których strona, niezadowolona z orzeczenia, jej zdaniem nieprawidłowego lub niesłusznego, rezygnowałaby z jego zaskarżenia w obawie, że w razie nieuwzględnienia jej wniosków sytuacja jej ulegnie jeszcze dalszemu pogorszeniu”.²

Regulacja zawarta w art. 234 o.p. jest jednak niepełna. Pomija ona bowiem całkowicie tematykę pogarszania sytuacji podatnika przez organ podatkowy ponownie rozpatrujący sprawę, szczególnie po orzeczeniu kasacyjnym sądu administracyjnego, czyli tzw. pośredni zakaz *reformationis in peius*.

2. W obecnym stanie prawnym w przypadku, w którym skarga na decyzję ostateczną okaże się skuteczna i podatnik wykaże przed sądem bezprawność decyzji ostatecznej, w wyniku ponownego rozpoznania sprawy obowiązujące regulacje zezwalają organom podatkowym, aby ponowny wymiar był wyższy niż wynikający z decyzji ostatecznej. W sposób bezpośredni powoduje to, że sytuacja podatnika ulega pogorszeniu w wyniku wniesionych na skutek jego wyłącznej aktywności środków zaskarżenia. W przypadku z kolei rozpoznawania środków zaskarżenia od decyzji nieostatecznej, taka sytuacja nie może mieć miejsca ze względu na obowiązywanie zakazu *reformationis in peius* na gruncie postępowania podatkowego. Brak regulacji, która chroniłaby podatnika przed pogorszeniem jego sytuacji w wyniku wniesienia środków zaskarżenia do sądu administracyjnego, powoduje i ten skutek, że korzystanie ze środków zaskarżenia do sądu administracyjnego jest obarczone dodatkowym ryzykiem negatywnych następstw rozpatrzenia środków zaskarżenia na korzyść podatnika. Okazuje się bowiem, że brak tych regulacji w zasadzie nie ogranicza organów po-

1 Por. K. Gruszecki, Obowiązywanie zakazu „reformationis in peius” w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym, „Państwo i Prawo” 1998, nr 3, s. 27.

2 T. Woś, [w:] Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, pod red. T. Wosia, Warszawa 2005, s. 437–438.

datkowych w podwyższeniu wymiaru, a nawet więcej, czyni te organy beneficjentami własnych bezprawnych działań. Organy te bowiem nie mogłyby zmienić decyzji ostatecznej, gdyby nie skuteczna skarga podatnika na decyzję, która jest niezgodna z prawem. Ostatecznie okazuje się, że podatnik nie wniósł skargi we własnym interesie tylko w interesie organów podatkowych. Stanowi to jaskrawe zaprzeczenie zasady *reformationis in peius*, rozumianej jako zakaz pogarszania sytuacji podatnika w wyniku rozpoznania wniesionych przez niego (i na jego korzyść) środków zaskarżenia. Brak regulacji w zakresie ochrony podatnika przed określeniem zobowiązania podatkowego w wyższym wymiarze niż przed uruchomieniem środka zaskarżenia powoduje, że interes budżetu w postaci wpływów podatkowych jest faworyzowany kosztem interesu prywatnego, który ma silne podstawy konstytucyjne (ochrona własności w demokratycznym państwie prawnym w związku z zasadą zaufania do organów państwa oraz zasada niecierpania przez państwo korzyści z bezprawnego działania organów państwa i prawo do sądu).

3. Brak pośredniego zakazu *reformationis in peius* musi dziwić w kontekście zmian prawodawczych. Należy tu wskazać na uchylony przez art. 6 pkt 5 ustawy z dnia 16 listopada 2012 r. o redukcji niektórych obciążeń administracyjnych w gospodarce³ z dniem 1 stycznia 2013 r., art. 230 o.p. Przepis ten pozwalał na dokonywanie przez organy odwoławcze tzw. wymiaru uzupełniającego. Instytucja ta polegała na tym, iż w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe zostało ustalone w wysokości niższej od należnej, organ odwoławczy w toku postępowania odwoławczego mógł zwrócić sprawę organowi pierwszej instancji w celu dokonania wymiaru uzupełniającego poprzez zmianę decyzji wydanej w pierwszej instancji.

Likwidacja przez ustawodawcę wymiaru uzupełniającego, połączona z brakiem regulacji dotyczącej pośredniego zakazu *reformationis in peius* powoduje, że istnieje obecnie zasadnicza nierówność pomiędzy podatnikami, którzy skarżą decyzję w drodze odwoławczej i w drodze skargi do sądu administracyjnego. Nierówność ta polega na tym, że w zależności od stadium sprawy (tryb odwoławczy, skarga do

3 Dz.U. poz. 1342.

sądu administracyjnego) ochrona przed pogorszeniem sytuacji odwołującego się (skarżącego) jest rażąco nierówna.

Należy zatem rozważyć, czy stan taki nie narusza praw i wolności wyrażonych w Konstytucji RP.

W pierwszej kolejności należy wykluczyć, że stan obecny jest celowym zabiegiem ustawodawcy. Ustawodawca zdecydował się na uregulowanie zakazu *reformationis in peius* w ograniczonym niekonstytucyjnym zakresie, którego źródłem jest art. 234 o.p. Przepisy te przyznają podatnikowi określone gwarancje procesowe, lecz czynią to w sposób niepełny, naruszający konstytucyjne normy wynikające z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 oraz art. 45 ust. 1. Nie dochodzi zatem do świadomego pozostawienia przez ustawodawcę w całości poza regulacją ustawową kwestii zakazu pogarszania sytuacji podatnika (odnośnie do elementu świadomego pozostawienia przez ustawodawcę poza uregulowaniem danej kwestii).⁴ Zakaz ten jest ujęty w przepisach postępowania art. 234 o.p., które w każdym przypadku postępowania podatkowego są brane pod uwagę przez organ podatkowy i stanowią jedną z podstaw każdej decyzji podatkowej, wydawanej po uchyleniu wcześniejszej decyzji przez sąd administracyjny. Problem konstytucyjny polega jednak na tym, że aktualna konstrukcja normatywna tych przepisów pozwala na drastyczne pogorszenie sytuacji podatnika, które jest efektem jego aktywności (zakwestionowania legalności decyzji administracyjnej) i stwierdzenia przez sąd administracyjny niezgodności z prawem decyzji wymiarowej.

Analiza art. 234 o.p. pozwala na jednoznaczną konstatację, że treść tych przepisów (czy bardziej precyzyjnie – deficyty tej treści) może być bezpośrednią i wyłączną przyczyną ostatecznego ukształtowania przez organy państwa sytuacji podatnika i tym samym źródłem naruszenia jego konstytucyjnych wolności i praw.

Pierwszym z nich jest nieuprawniona ingerencja w prawo własności przez unormowanie pozwalające na drastyczne pogarszanie sytuacji podatnika (art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji RP). Drugim jest natomiast stworzenie przez ustawodawcę pozoru prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP).

4 Zob. wyrok TK z dnia 24 września 2001 r., sygn. akt SK 22/01.

W zakresie naruszenia pierwszego ze wskazanych praw podmiotowych należy podkreślić, że nie jest kwestionowany fakt, że płacenie podatków i ponoszenie innych danin publicznych jest konstytucyjnym obowiązkiem jednostek. Ustanowienie prawidłowego formalnie i materialnie podatku nie jest zatem niekonstytucyjną ingerencją w prawa majątkowe podatnika. Obowiązki daninowe mają bowiem charakter stały, powszechny i nieprzerwany, a to w konsekwencji oznacza, że ciężary te ze swej istoty i natury zawsze wkraczają w prawo własności. Ustawodawca korzysta w tym zakresie z większej swobody regulacyjnej – sama Konstytucja RP ogranicza możliwość pełnej czy absolutnej ochrony praw, o których mowa w art. 64 Konstytucji RP, ale jedynie w odniesieniu do prawidłowo określonego w ustawie obowiązku ponoszenia podatków.

Wymaga zatem podkreślenia, że regulacje dotyczące podatków w pewnych wypadkach mogą prowadzić do nadmiernej ingerencji w konstytucyjne prawa podmiotowe jednostek. Dla wykazania tego faktu konieczne jest udowodnienie, że prawodawca przekracza konstytucyjnie dopuszczalne granice przewidziane dla stanowienia obowiązków o charakterze publicznoprawnym. Z taką nadmierną ingerencją w prawo własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP) można mieć natomiast do czynienia w sytuacji ustanowienia obowiązku przeczącego konstytucyjnej zasadzie zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa oraz regule bezpieczeństwa prawnego (art. 2). Bez wątplenia natomiast na zaufanie obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa składa się m.in. zakaz *reformationis in peius*. Przedstawione w dalszej części artykułu argumenty na rzecz niekonstytucyjności art. 234 o.p. prowadzą do jednoznacznego wniosku, że wykazany został rzeczywisty związek między realizacją obowiązku podatkowego a nielegitymowaną ingerencją prawodawcy w sferę prawa własności (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP).

Warto także zwrócić uwagę na rozstrzygnięcie TK z dnia z 13 października 2008 r.⁵ Zauważono w nim, że Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie rozważał, czy art. 64 Konstytucji RP może stanowić adekwatny wzorzec kontroli przepisów z dziedziny prawa daninowego, przyjmując konsekwentnie, że nie jest ingerowaniem w sferę prawa własności (nie

5 Wyrok TK z dnia z 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07.

jest ograniczeniem prawa własności w rozumieniu art. 64 ust. 3 Konstytucji RP) zobowiązanie odpowiednich podmiotów do ponoszenia określonych ciężarów finansowych (danin) na cele publiczne. Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego nie znaczy to jednak, że przepisy dotyczące obowiązków finansowych jednostki wobec państwa można traktować jako funkcjonujące „równolegle” i bez związku z konstytucyjnymi przepisami o wolnościach i prawach człowieka i obywatela, całkowicie niezależnie od treści tych przepisów. Przeciwnie – należy uznać, że przepisy Konstytucji RP, gwarantujące lub przyznające określone wolności i prawa, mogą być adekwatnym wzorcem kontroli także dla przepisów nakładających obowiązki, o ile zachodzi wspomniany rzeczywisty związek pomiędzy realizacją danego obowiązku a ingerencją prawodawcy w sferę konkretnej wolności lub prawa jednostki proklamowanych przez Konstytucję. Nałożenie opartego na art. 84 Konstytucji RP obowiązku świadczeń podatkowych oznacza ingerencję w prawo dysponowania środkami pieniężnymi należącymi do majątku osoby obciążonej tym obowiązkiem, w szczególnych wypadkach prowadzącą nawet do umniejszenia substancji tego majątku. W wyniku przymusowej egzekucji należnych państwu świadczeń podatkowych może dojść do utraty własności rzeczy i innych praw majątkowych. Realizacja obowiązków podatkowych łączy się więc nieuchronnie z ingerencją w prawa majątkowe. W analizowanym przypadku oznacza to, że kontroli konstytucyjności powinny podlegać przepisy postępowania podatkowego (art. 234 o.p.), które pozwalają na większy zakres ingerencji w prawa majątkowe podatnika (art. 64 ust. 1 Konstytucji RP) wbrew stanowiącej jeden z fundamentów demokratycznego państwa prawnego zasadzie zakazu *reformationis in peius* (art. 2 Konstytucji RP).

Warto dodać, że w najnowszym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego istnieje wyraźna tendencja do rozszerzania możliwości kwestionowania regulacji podatkowych z punktu widzenia gwarancji ochronnych, wynikających z art. 2 Konstytucji RP. W wyroku z dnia 18 lipca 2013 r.,⁶ sygn. akt SK 18/09, TK podkreślił, że zarzuty naruszenia zasad i wartości z art. 2 Konstytucji RP „mogą zostać podniesione także w skardze konstytucyjnej, gdyż – mając na uwadze, że obowiązki daninowe są zawsze korelatem ograniczeń praw i wolności – każda

6 Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09.

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 RP ograniczeniem praw i wolności jednostki”. W przypadku regulacji prawnych analizowanych w niniejszym artykule związek ten jest bardzo dobrze widoczny.

Przez naruszenie zakazu pogarszania sytuacji jednostki w wyniku tylko i wyłącznie aktywności podatnika może bowiem – w tym samym postępowaniu podatkowym, po wyroku sądu administracyjnego uchylającym nielegalną decyzję wymiarową – dojść do wydania kolejnej decyzji, która drastycznie zwiększa kwotę podatku w stosunku do pierwszego wymiaru. Taka sytuacja jest z pewnością niedopuszczalna w demokratycznym państwie prawnym ze względu na konstytucyjną ochronę własności (art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 Konstytucji RP). Związek zasady państwa prawnego i wynikającego z niej zakazu *reformationis in peius* z treścią art. 64 Konstytucji RP powoduje, że zaufanie jednostki do państwa i stanowionego przezeń prawa przejawia się w tym, aby zainteresowany działał w zaufaniu, że odwołując się od decyzji wymiarowej, która okazuje się w konsekwencji nielegalna, ostateczny wymiar podatku nie przewyższy wymiaru pierwotnego.

Trybunał Konstytucyjny w orzeczeniu z dnia 23 lipca 2013 r.,⁷ orzekając o niekonstytucyjności przepisów ustawy, wskazał, że zakaz *reformationis in peius* jest związany z koniecznością ochrony zaufania do organów państwa, a z kolei ta zasada ma swoje zakotwiczenie w art. 2 Konstytucji. Tym samym Trybunał Konstytucyjny zaaprobował jako wzorzec kontroli art. 2 Konstytucji i wywodzoną z tego przepisu zasadę zaufania jako źródło ochrony zasady *reformationis in peius*.

Z zasady państwa prawnego oraz wywodzonej z tej zasady, zasady zaufania obywateli do państwa w związku z prawem do ochrony własności można wywieść także zasadę zakazu czerpania przez państwo korzyści z bezprawnych działań organów tegoż państwa prowadzących do naruszenia prawa własności. Nie ulega bowiem wątpliwości strony skarżącej, że państwo prawne to takie państwo, w którym regulacje prawne nie stanowią „zachęty” do działań bezprawnych naruszających podstawowe zasady ustrojowe. Brak postulowanych za-

7 Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt P 36/12.

sad chroniących podatnika przed pogorszeniem jego sytuacji w wyniku wniesienia środka zaskarżenia narusza także zasadę niecierpania przez państwo korzyści z bezprawnego działania jego organów. Możliwość bowiem podwyższenia wymiaru podatku jest immanentnie związana z faktem wydania bezprawnej decyzji, ponieważ tylko taka może zostać uchylona przez sąd rozpatrujący środek zaskarżenia.

5. Drugim prawem podmiotowym, które można rozważać, jest konstytucyjne prawo do sądu (art. 45 ust. 1). Jest ono jednym z fundamentalnych założeń polskiego porządku konstytucyjnego i zakłada dostęp jednostek do sądu w celu umożliwienia im obrony ich interesów przed niezawisłym organem, kierującym się wyłącznie obowiązującym prawem.

Z prawa do sądu (art. 45 ust. 1 Konstytucji RP) w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego konsekwentnie wywodzone jest prawo do właściwie ukształtowanej procedury sądowej⁸. Ten ostatni element prawa do sądu oznacza natomiast, że procesowe elementy środków odwoławczych powinny być skonstruowane tak, aby w trakcie toczącego się postępowania nie dochodziło do pogorszenia sytuacji prawnej jednostki.⁹ Dla zaistnienia prawa do sądu konieczne jest zatem, aby zainteresowany mógł zainicjować postępowanie przed sądem w obronie swego uzasadnionego interesu i aby rozpoznanie spraw przez sąd – zwłaszcza w postępowaniach o charakterze represyjnym (karne, podatkowe) – nie doprowadziło do pogorszenia jego położenia względem pierwotnych rozstrzygnięć władzy publicznej wobec jednostki.

Wskazane na wstępie regulacje dotyczące postępowania podatkowego mogą natomiast czynić iluzorycznym samo prawo do sądu i wszystkie elementy składające się na nie. Ustawodawca stworzył bowiem taką sytuację normatywną, gdy skorzystanie z możliwości sądowej kontroli legalności decyzji administracyjnej może prowadzić ostatecznie do zwiększenia wymiaru podatku. Brak wyraźnego zakazu pogarszania sytuacji podatnika odwołującego się od decyzji wymiarowej może natomiast zniechęcać do korzystania z tego prawa podmiotowego, a to powoduje, że uprawnione jest przeprowadzenie analizy na linii art. 234 o.p. – art. 45 ust. 1 Konstytucji RP.

8 Zob. wyrok TK z dnia 9 czerwca 1998 r., sygn. akt K 28/97.

9 Zob. wyrok TK z dnia 14 listopada 2007 r., sygn. akt SK 16/05.

Naruszenie prawa podmiotowego wynikającego z art. 45 ust. 1 Konstytucji RP polega zatem na tym, że ustawodawca doprowadził do tak istotnego zawężenia możliwości realizacji prawa do sądu, że w istocie prowadzi to do powstania swoistego *nudum ius* – prawa, które w pewnych okolicznościach może okazać się iluzoryczne i bezprzedmiotowe. Mając świadomość i działając w obawie, że ostateczna decyzja wymiarowa może przekraczać wymiar pierwotny, jednostka nie będzie bowiem korzystała z prawa do sądowej weryfikacji legalności takiej decyzji administracyjnej.

Konstytucyjna zasada powszechności opodatkowania nie jest jedyną zasadą, która musi być brana pod uwagę przy ocenie regulacji dotyczących wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Ostatnie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego, układające się już w linię orzeczniczą, wyraźnie wskazują, że zgodne z Konstytucją RP są takie sytuacje, których ochronie podlega majątek podatnika nabyty w wyniku przedawniania zobowiązania podatkowego.¹⁰ Zatem z zasadą powszechności opodatkowania nie wchodzi w konflikt zasada ochrony majątku podatnika, nabytego nawet na skutek niezapłacenia należnego podatku. Zasada ochrony majątku musi być także rozpatrywana łącznie z zasadami wynikającymi z art. 2 Konstytucji RP. Tymi konkretnymi zasadami są: zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przezń prawa, reguła bezpieczeństwa prawnego oraz zasada nieczepiania korzyści przez państwo z bezprawnego działania jego organów. Zasadne jest domaganie się, aby istniała reguła prawna, która zwolni ją z obowiązku zapłaty podatku i ograniczy ten podatek do kwoty wynikającej z decyzji ostatecznej. Domaganie się istnienia takiej reguły nie prowadzi do twierdzenia, że podatnik nie powinien płacić podatku w ogóle. Stanowisko zaprezentowane w niniejszym artykule stanowi właśnie balans pomiędzy wartością konstytucyjną, jaką jest powszechność opodatkowania i stabilność budżetu a prawem podatnika do nieponoszenia konsekwencji w postaci zwiększenia obciążeń podatkowych w przypadku, gdy inicjuje on (i to skutecznie) środki kontroli prawidłowości ostatecznej decyzji administracyjnej. W takim przypadku podatnik powinien być pewien, że wysokość podatku nie przewyż-

10 Zob. postanowienie TK z 10 lipca 2012 r. sygn. akt SK 26/10 oraz wyrok TK z dnia 19 czerwca 2012 sygn. akt P 41/10.

szy tego, który wynikał z decyzji ostatecznej. Z jednej bowiem strony organy państwa mają pełną swobodę w określeniu wysokości zobowiązania podatkowego przez organ I instancji. Organ pierwszej instancji powinien urzeczywistnić obowiązek podatkowy w drodze wydania decyzji administracyjnej w jak najpełniejszym zakresie. Strona ma w takim postępowaniu prawo (a nie obowiązek) do czynnego udziału. To na organie podatkowym ciąży ciężar dowodzenia i prowadzenia postępowania podatkowego. Nie można tracić z pola widzenia, że w pewnych określonych przez prawo podatkowe przypadkach podatnik może zostać także przymuszony do aktywnego udziału w takim postępowaniu. Oczywiście granicą takiego udziału jest brak obowiązku wskazywania faktów, które są dla niego niekorzystne. Rezultatem braku aktywności podatnika może być co najwyżej taki skutek, że nie udowodni on okoliczności dla siebie korzystnych i ostaną się twierdzenia organu podatkowego. Zatem organ podatkowy pierwszej instancji po raz pierwszy rozpatrujący sprawę nie może być niczym ograniczony w urzeczywistnianiu obowiązku podatkowego. Decyzja organu podatkowego I instancji w zasadzie zatem kończy działalność organu podatkowego i tylko wniesienie przez podatnika środka zaskarżenia, jakim jest odwołanie, daje możliwość ponownego, całościowego rozpoznania sprawy przez organ II instancji. W związku właśnie z tym oczywistym faktem został ustanowiony bezpośredni zakaz *reformatonis in peius*, rozumiany jako zakaz pogarszania sytuacji przez organ odwoławczy w stosunku do decyzji organu I instancji (zakaz ten zawarty jest w art. 234 o.p.). Podatnik nie może bowiem ponosić niekorzystnych konsekwencji skorzystania ze środków rektyfikacji decyzji, w sytuacji gdy bez jego aktywności organ podatkowy nie mógłby tej decyzji zmienić ani uchylić. Decyzja organu II instancji utrzymująca w mocy decyzję pierwszoinstancyjną jest decyzją ostateczną i nie podlega już wzruszeniu ani przez podatnika, ani organ podatkowy, poza wyjątkami dającymi podstawę do uruchomienia trybów nadzwyczajnych. Możliwość skierowania skargi do sądu administracyjnego na decyzję ostateczną określającą wysokość podatku została przyznana tylko podatnikowi, który na własny koszt uruchamia kontrolę sądową decyzji podatkowej.

W tym zakresie brak jest jasnej reguły, która powinna dążyć do wyważenia interesu podatnika i fiskusa, a powinna ona zostać zawar-

ta w art. 234 o.p. Chodzi o pośredni zakaz *reformationis in peius*. Jest bowiem oczywiste dla skarżącego, że w przypadku, w którym sąd nie stwierdził naruszeń prawa, które dawałyby organowi podatkowemu możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej nawet w sytuacji, gdyby podatnik nie wniósł skargi do sądu administracyjnego, nie może przy ponownym rozpoznaniu sprawy stać się adresatem rozstrzygnięcia mniej korzystnego, niż wynikało z ostatniego „słowa” administracji, czyli decyzji organu II instancji. Organ podatkowy i tak już utracił ostatecznie prawo do zwiększenia wymiaru i prawa tego nie może odzyskać tylko dlatego, że podatnik złożył skargę do sądu administracyjnego, i to skargę skuteczną. Brak takiej regulacji powoduje, że fiskus jest beneficjentem własnych bezprawnych działań. Bo tylko w przypadku, gdy decyzja narusza prawo, jest możliwy powrót do ponownego rozpoznania sprawy.

Majątek podatnika, nawet ten nabyty w wyniku braku urzeczywistnienia obowiązku podatkowego w pełni powinien podlegać ochronie ze względu na wartości konstytucyjne wywodzone z art. 2 Konstytucji RP. Podatnik ma bowiem prawo uznać, na podstawie zasady zaufania do organów państwa wywodzonej z zasady państwa prawa, że podatek wynikający z decyzji ostatecznej jest podatkiem do zapłaty. Ewentualne kolejne rozpoznanie sprawy, w wyniku rozpoznania jego skargi, nie może spowodować, że jego majątek zostanie uszczuplony w porównaniu z uszczupleniem wynikającym z ostatecznej decyzji.

Zdaniem TK istotną część treści normatywnej art. 2 stanowi zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez niego prawa. Zdaniem Trybunału, jeżeli art. 2 Konstytucji RP nie ma pozostać tylko pustą deklaracją, to konieczne jest uwzględnienie powszechnie przyjętych standardów państwa prawnego, a także należy rozważyć, jaki kształt (model) państwa prawnego Konstytucja polska przyjęła. Nawet nienaganne z punktu widzenia techniki legislacyjnej stanowienie norm nie wyczerpuje istoty państwa prawnego. Normy te muszą realizować podstawowe założenia u podstaw porządku konstytucyjnego w Polsce oraz realizować i strzec tego zespołu wartości, które Konstytucja RP wyraża. W konsekwencji nie sposób ocenić zachowania zasad państwa prawnego bez uwzględnienia wartości wskazanych w preambule Konstytucji RP oraz z pominięciem sprecyzowanej w art. 1 Konstytucji RP

zasady, że Polska jest dobrem wspólnym wszystkich obywateli. Wywodzona z treści art. 2 Konstytucji RP zasada zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez niego prawa była przedmiotem licznego orzecznictwa Trybunału. Z zasady tej Trybunał wywodził m.in. obowiązek takiego kształtowania przepisów zmieniających porządek prawny, aby zmiany te nie zaskakiwały obywateli, kształtowania prawa przy przestrzeganiu zasady trwałości prawa, zasadę lojalności państwa oraz szereg innych zasad.

6. Z zasady państwa prawnego oraz wywodzonej z tej zasady, zasady zaufania obywateli do państwa można wywieść także zasadę zakazu czerpania przez państwo korzyści z bezprawnych działań organów tegoż państwa. Nie ulega bowiem wątpliwości, że państwo prawne to takie państwo, w którym regulacje prawne nie stanowią „zachęty” do działań bezprawnych naruszających podstawowe zasady ustrojowe.

Naruszeniem tej zasady jest stan prawny, w którym bezprawna decyzja ostateczna określająca wysokość podatku może być źródłem do ponownego rozpatrzenia sprawy przez organ podatkowy, kończącej się wymiarem podatku w kwocie wyższej, niż wynika z decyzji ostatecznej. W efekcie majątek podatnika, który powinien podlegać ochronie w części przewyższającej kwoty wynikające z decyzji ostatecznej określającej wysokość zobowiązania podatkowego, jest przedmiotem uszczuplenia tylko dlatego, że wniesiony przez podatnika środek zażalenia dał możliwość ponownego rozpoznania sprawy. W wyniku rozpoznania sprawy organ podatkowy jest „nagradzany” z tytułu wcześniejszej swojej bezprawnej decyzji i uzyskuje możliwość podwyższenia podatku.

W doktrynie podkreśla się, że zakaz *reformationis in peius* wiąże się ściśle z wynikającą z art. 2 Konstytucji RP zasadą demokratycznego państwa prawnego oraz z wywodzoną z art. 45 ust. 1 zasadą prawa do sądu.

Problem poruszany w niniejszym artykule dotyczy drugiego z wymienionych elementów, tj. prawa do odpowiedniego ukształtowania procedury sądowej, zgodnie z wymogami sprawiedliwości i jawności. W cytowanym powyżej wyroku Trybunał wyjaśniał, na czym polega i jak rozumieć ten element. Analizując znaczenie tego prawa, Trybunał Konstytucyjny podkreślał, że „niekonstytucyjne są wszelkie ure-

gulowania, które uniemożliwiają albo nadmiernie utrudniają skuteczną ochronę praw na drodze sądowej, przy czym chodzi tu między innymi o utrudnienia wynikające z nieodpowiedniego ukształtowania procedury”.¹¹ Prawo do kontroli ostatecznej decyzji administracyjnej przez sąd administracyjny nie można utożsamiać tylko z formalną możliwością złożenia skargi do tego sądu. Prawo do sądu powinno chronić nie tylko możliwość złożenia skargi, ale także nieskrępowaną możliwość złożenia takiej skargi i uruchomienia sądowej kontroli działania administracji. Prawo to nie może być ograniczone koniecznością przewidywania negatywnych konsekwencji dla inicjatora takiego działania w postaci podwyższenia wymiaru podatku w porównaniu z decyzją ostateczną. Także w przypadku prawa do sądu, podobnie jak w przypadku prawa do ochrony własności, należy podkreślić, że wydanie decyzji ostatecznej jest ostatnim aktem w procedurze administracyjnej. Z chwilą doręczenia decyzji kończy się możliwość weryfikacji swoich rozstrzygnięć przez organ, który wydał decyzję. Skoro bez inicjatywy podatnika, przejawiającej się w złożeniu skargi, organ ten nie mógłby już weryfikować decyzji to podatnik nie może być obciążony w realizacji prawa do sądu koniecznością uzależniania skorzystania z tego prawa od analizy decyzji i wyników takiej analizy. Podatnik, który składa na własną korzyść skargę, musiałby analizować, czy decyzja nie zawiera jakichś wad, które spowodują uchylenie decyzji i pogorszenie jego sytuacji. W rzeczywistości nigdy nie może być pewny, czy ponowna analiza tego samego materiału dowodowego nie doprowadzi organ do zupełnie innych wniosków, niż wynikały z decyzji ostatecznej. Zatem podatnik w zasadzie powinien rezygnować ze złożenia skargi, skoro nie jest w stanie ocenić, czy złożenie skargi spowoduje dla niego pozytywne czy też negatywne konsekwencje. Przy braku zatem regulacji (którego źródłem są niekompletne, a przez to niekonstytucyjne przepisy zamieszczone w art. 234 o.p.), która zakazywałaby organom, które ponownie rozpatrują sprawę, orzekania na niekorzyść podatnika, konstytucyjne prawo do sądu staje się źródłem pułapki dla podatnika

11 Wyrok TK z 12 marca 2002 r., sygn. akt P 9/01, OTK-A 2002, nr 2, poz. 14; teza powtórzona w wyrokach z: 18 października 2005 r., sygn. akt SK 48/03, OTK-A 2005, nr 9, poz. 101; 20 listopada 2007 r., sygn. akt SK 57/05, OTK-A 2007, nr 10, poz. 125.

i w zasadzie zniechęca do korzystania z tego prawa, czyniąc go w zasadzie prawem jedynie deklarowanym, a nie rzeczywistym (*nudum ius*).

Zatem art. 234 o.p. posiada deficyt treści w postaci braku regulacji chroniącej podatnika, którego sprawa po raz drugi trafia do rozpoznania przez organ podatkowy po poprzednim uchyleniu decyzji wymiarowej. Uzupełnieniem tego deficytu powinien się zająć ustawodawca lub Trybunał Konstytucyjny.