

124/10/A/2007

WYROK

z dnia 14 listopada 2007 r.

Sygn. akt SK 16/05*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Wojciech Hermeliński – przewodniczący

Teresa Liszcz

Janusz Niemcewicz

Jerzy Stępień – sprawozdawca

Mirosław Wyrzykowski,

protokolant: Krzysztof Zalecki,

po rozpoznaniu, z udziałem skarżącego oraz Sejmu i Prokuratora Generalnego, na rozprawie w dniach 31 października 2006 r. i 7 listopada 2007 r., skargi konstytucyjnej Krzysztofa Lipkowskiego o zbadanie zgodności:

1) art. 188 w związku z art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.),

2) art. 102 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1271, ze zm.),

3) art. 8 pkt 3 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387)

– w zakresie, w jakim przepisy te uprawniają Naczelný Sąd Administracyjny – po rozpoznaniu skargi kasacyjnej organu podatkowego, wniesionej po umorzeniu postępowania przez Sąd Najwyższy, w której rewizję nadzwyczajną wniósł minister właściwy do spraw finansów – do uchylenia wyroku, który nie narusza rażąco prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej,

z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 64 ust. 2 w związku z art. 236 ust. 2 zdanie drugie, art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 i art. 236 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

1) art. 188 w związku z art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, z 2004 r. Nr 162, poz. 1692, z 2005 r. Nr 94, poz. 788, Nr 169, poz. 1417 i Nr 250, poz. 2118, z 2006 r. Nr 38, poz. 268, Nr 208, poz. 1536 i Nr 217, poz. 1590 oraz z 2007 r. Nr 120, poz. 818 i Nr 121, poz. 831),

* Sentencja została ogłoszona dnia 27 listopada 2007 r. w Dz. U. Nr 221, poz. 1650.

2) art. 102 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1271 i Nr 240, poz. 2052 oraz z 2003 r. Nr 124, poz. 1153, Nr 171, poz. 1663, Nr 192, poz. 1873 i Nr 228, poz. 2256 i 2261),

3) art. 8 pkt 3 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387)

w zakresie, w jakim przepisy te uprawniają Naczelny Sąd Administracyjny – po rozpoznaniu skargi kasacyjnej organu podatkowego, wniesionej po umorzeniu postępowania przez Sąd Najwyższy, w której rewizję nadzwyczajną wniosł minister właściwy do spraw finansów – do uchylenia wyroku, który nie narusza rażąco prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej,

są niezgodne z art. 2, art. 32 ust. 1, art. 45 ust. 1 i art. 236 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

Ponadto p o s t a n a w i a:

na podstawie art. 39 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie ze względu na zbędność orzekania.

UZASADNIENIE

I

1. Skarżący Krzysztof Lipkowski wniosł skargę konstytucyjną do Trybunału Konstytucyjnego, zarzucając, że wskazane w sentencji przepisy ustawowe prowadzą do naruszenia szeregu jego konstytucyjnie gwarantowanych praw, wskazując na zasadę równej ochrony praw majątkowych, prawo do sądu, w tym prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia sprawy przez sąd. Ponadto podniósł wywiedziony z art. 2 Konstytucji zakaz retroakcji, zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, stabilności prawnej i poszanowania interesów w toku, kierując te zarzuty nie pod adresem poszczególnych, oddzielnie rozpatrywanych przepisów, lecz normy prawnej wprowadzonej z nich łącznie.

Skarżone przepisy dają podstawę do wniesienia skargi kasacyjnej od prawomocnego wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego. Dotyczy to w szczególności sytuacji, w której od prawomocnego wyroku NSA wniesiona została wcześniej rewizja nadzwyczajna przez Ministra Finansów, której Sąd Najwyższy nie rozpoznał do 1 stycznia 2004 r. W świetle skarżonych przepisów dawało to z kolei podstawę Nacelnemu Sądowi Administracyjnemu do uchylenia takiego wyroku, przy czym uchylenie takie nastąpić mogło z innych przyczyn niż rażące naruszenie prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej.

Skarżący podniósł, że zamierzając zamienić posiadane udziały w spółce z o.o. na obligacje Skarbu Państwa, zwrócił się z pytaniem do właściwego urzędu skarbowego o podatkowe konsekwencje takiego kroku. Uzyskawszy odpowiedź, z której wywnioskował brak powstania obowiązku podatkowego, dokonał stosownej zamiany. Następnie otrzymał

jednak odpowiedź prostującą poprzednią odpowiedź, z której wynikało powstanie obowiązku podatkowego. W tej sytuacji zwrócił się do urzędu skarbowego o zaniechanie poboru podatku, jako że – jego zdaniem – w ten sposób urząd skarbowy mógł naprawić szkodę powstałą w wyniku pierwszej błędnej odpowiedzi. W odpowiedzi urząd skarbowy wydał decyzję odmowną, wskazując m.in. na nieadekwatność przepisu stanowiącego podstawę wystąpienia skarżącego do charakteru sprawy. Izba skarbową podtrzymała następnie decyzję urzędu skarbowego, wobec czego skarżący zaskarżył te decyzje do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Naczelny Sąd Administracyjny, Ośrodek Zamiejscowy w Gdańsku, wyrokiem z 23 stycznia 2003 r. skargę oddalił.

Skarżący wystąpił do urzędu skarbowego o stwierdzenie nadpłaty w podatku dochodowym od osób fizycznych powstałej na gruncie powyższego stanu faktycznego. W odpowiedzi urząd skarbowy wydał decyzję odmowną, która została następnie uchylona przez izbę skarbową ze względu na naruszenie przepisów formalnych i przekazana urzędowi skarbowemu do ponownego rozpatrzenia. Urząd skarbowy, rozpatrując sprawę, wydał ponownie decyzję odmowną. Powyższe skarżący zaskarżył do Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego w Bydgoszczy, który wyrokiem z 9 stycznia 2003 r. uchylił decyzje urzędu skarbowego i izby skarbowej. Od powyższego wyroku rewizję nadzwyczajną do Sądu Najwyższego wniósł Minister Finansów. Rewizja ta nie została rozpatrzona przed 1 stycznia 2004 r., w związku z czym postanowieniem z 7 stycznia 2004 r. Sąd Najwyższy umorzył postępowanie w sprawie ze względu na taki obowiązek wynikły z wejścia w życie nowych przepisów o sądownictwie administracyjnym (art. 102 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, Dz. U. Nr 153, poz. 1271, ze zm.; dalej; ustawa – Przepisy wprowadzające).

Z kolei 8 lutego 2004 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy wniósł do Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie skargę kasacyjną na wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego w Bydgoszczy z 9 stycznia 2003 r., wnosząc przy tym o oddalenie skargi na wcześniejszą decyzję Izby Skarbowej w Bydgoszczy. Kasacja została wniesiona na podstawie art. 102 § 2 ustawy – Przepisy wprowadzające. Wyrokiem z 8 czerwca 2004 r. Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie przychylił się do skargi kasacyjnej i uchylił wyrok NSA, Ośrodka Zamiejscowego w Bydgoszczy, z 9 stycznia 2003 r. oraz oddalił skargę skarżącego. W rezultacie skarżący wniósł niniejszą skargę konstytucyjną do Trybunału Konstytucyjnego.

2. Pismem z 21 września 2005 r. stanowisko w sprawie zajął Prokurator Generalny, uznając, że skarżone przepisy są zgodne z przytoczonymi wzorcami kontroli, z wyjątkiem art. 8 pkt 3 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387), który nie jest niezgodny z art. 2, art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji.

W szczególności Prokurator Generalny podniósł, w odniesieniu do wzorca kontroli konstytucyjności w postaci art. 236 ust. 2 Konstytucji, że przepis ten nie wprowadzał zakazu dokonywania jakichkolwiek zmian w instytucji rewizji nadzwyczajnej do czasu wprowadzenia w życie dwuinstancyjnego postępowania przed sądami administracyjnymi, a zatem zmiany takie na poziomie ustawowym były dopuszczalne. Nie mogło też stanowić naruszenia prawa do sądu dopuszczenie dodatkowego podmiotu do wnoszenia w tym okresie rewizji nadzwyczajnej.

Prokurator Generalny wskazał także, że – wbrew twierdzeniom skarżącego – nie doszło do nieuprawnionego zróżnicowania podmiotów na podstawie art. 102 § 2 ustawy – Przepisy wprowadzające i to w oparciu o kryterium sprawności działania władzy

publicznej, spowodowane rozpoczęciem funkcjonowania z dniem 1 stycznia 2004 r. dwuinstancyjnego postępowania sądowoadministracyjnego i zniesieniem instytucji rewizji nadzwyczajnej. Fakt, iż po tej dacie obowiązywać zaczęła nowa, lepsza z punktu widzenia zasad Konstytucji, procedura, gdyż lepiej realizująca zasadę prawa do sądu, nie stanowił pogwałcenia zasady równości, w tym w odniesieniu do praw majątkowych. W żaden sposób nie przesądzał też o ostatecznym wyniku danego postępowania. Wspomniany przepis nie narusza także zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa przez naruszenie prawa jednostki do kierowania swymi sprawami, gdyż fakt złożenia rewizji nadzwyczajnej, w każdym przypadku, bez względu na zastosowaną procedurę, wieść musi do wydania określonego wyroku w sprawie, który nie musi być korzystny dla skarżącego.

3. Pismem z 28 marca 2006 r. stanowisko Sejmu w niniejszej sprawie zajął Marszałek Sejmu, wnosząc o stwierdzenie, że skarżone przepisy są zgodne z przywołanymi w skardze wzorcami kontroli konstytucyjności.

W szczególności Marszałek Sejmu podniósł, że przedmiotem zaskarżenia w niniejszej sprawie są nie tyle poszczególne przepisy ustawowe, ale sama przejściowo funkcjonująca instytucja skargi kasacyjnej do NSA, którą na mocy art. 102 § 2 przywołanej w sentencji ustawy – Przepisy wprowadzające można było wnieść po umorzeniu postępowania przez Sąd Najwyższy w sprawie rewizji nadzwyczajnej od orzeczenia NSA. Skarżący kwestionuje przy tym nie samą instytucję skargi kasacyjnej, ale uprawnienie do jej wniesienia w konkretnej sytuacji prawnej i w konkretnym przejściowym okresie, który pojawił się w wyniku wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2004 r. dwuinstancyjnego postępowania przed sądami administracyjnymi. Zdaniem Marszałka Sejmu uprawnienie to nie powoduje zróżnicowania sytuacji prawnej podmiotów ani naruszenia zasady równej dla wszystkich ochrony prawnej własności i innych praw majątkowych w sprawach, w których została wniesiona rewizja nadzwyczajna do Sądu Najwyższego. Pozostawiona została przy tym swoboda decyzji stron w sprawie wniesienia skargi kasacyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Tym samym, zdaniem Marszałka Sejmu, nietrafny jest zarzut niezgodności skarżonych przepisów z art. 32 ust. 1 i art. 64 ust. 2 Konstytucji. Nietrafny jest także zarzut naruszenia przez skarżone przepisy art. 45 ust. 1 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji, gdyż kwestionowany art. 102 § 2 wspomnianej ustawy w pełnym wymiarze zapewnia stronom realizację ich konstytucyjnego prawa do sądu, poprzez możliwość wniesienia skargi kasacyjnej rozpatrywanej następnie przez właściwy, niezależny, bezstronny i niezawisły sąd. Skarżone przepisy nie naruszyły także art. 236 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji, gdyż dotyczy on jedynie zachowania na okres przejściowy instytucji rewizji nadzwyczajnej jako instrumentu kontroli w modelu jednoinstancyjnego sądownictwa administracyjnego, do czasu wprowadzenia przewidzianego w Konstytucji ostatecznego modelu dwuinstancyjnego sądownictwa administracyjnego.

II

Na rozprawie 31 października 2006 r. uczestnicy postępowania podtrzymali swoje pisemne stanowiska. Po wysłuchaniu głosów uczestników Trybunał Konstytucyjny zdecydował, z mocy art. 60 ust. 6 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym (Dz. U. Nr 102, poz. 643, z 2000 r. Nr 48, poz. 552 i Nr 53, poz. 638, z 2001 r. Nr 98, poz. 1070 oraz z 2005 r. Nr 169, poz. 1417), o odroczeniu rozprawy bez wskazania terminu następnej rozprawy. Jednocześnie Trybunał zwrócił się do Ministerstwa Sprawiedliwości o wskazanie liczby rewizji nadzwyczajnych wniesionych do Sądu Najwyższego i następnie przetransponowanych w skargi kasacyjne do Naczelnego Sądu

Administracyjnego. W odpowiedzi uzyskano informację, że w okresie od 1 stycznia do 31 marca 2004 r. wpłynęło do NSA łącznie 1050 skarg kasacyjnych i tylko w przybliżeniu można przyjąć, iż 10% tych skarg zostało załatwionych w trybie badanym w niniejszej sprawie.

Na rozprawie 7 listopada 2007 r. uczestnicy postępowania podtrzymali w całej rozciągłości swoje stanowiska zajęte wcześniej na piśmie.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Skarżone przepisy tworzą następujący stan prawny:

– art. 8 pkt 3 ustawy z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387; dalej: ustawa o zmianie ordynacji podatkowej i innych ustaw) zmienił art. 57 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz. U. Nr 74, poz. 368, ze zm.; dalej: ustawa o NSA) w ten sposób, że – poza dotychczas uprawnionymi podmiotami – dopuścił ministra właściwego do spraw finansów publicznych „w sprawach z zakresu prawa podatkowego” do wnoszenia od orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego rewizji nadzwyczajnej do Sądu Najwyższego, „jeżeli orzeczenie rażąco narusza prawo lub interes Rzeczypospolitej Polskiej”.

– art. 102 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Przepisy wprowadzające ustawę – Prawo o ustroju sądów administracyjnych i ustawę – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1271, ze zm.; dalej: ustawa – Przepisy wprowadzające lub przepisy wprowadzające) stanowi w § 1, że „Sąd Najwyższy umorzy postępowanie w sprawach, w których wniesiono rewizje nadzwyczajne od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego, nierozpoznane do dnia 1 stycznia 2004 r.”. Natomiast w § 2 tego artykułu wprowadzona zostaje możliwość wniesienia skargi kasacyjnej przez stronę postępowania umorzonego na zasadzie przewidzianej w § 1, w terminie 30 dni od dnia doręczenia postanowienia Sądu Najwyższego o umorzeniu postępowania.

– z kolei z art. 174 pkt 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. Nr 153, poz. 1270, ze zm.; dalej: prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) wynika, że skarga kasacyjna może być oparta na „naruszeniu prawa materialnego przez błędną jego wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie” lub na „naruszeniu przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy”. Art. 188 tejże ustawy stanowi, że „Jeżeli nie ma naruszeń przepisów postępowania, które mogły mieć istotny wpływ na wynik sprawy, a zachodzi jedynie naruszenie prawa materialnego, Naczelny Sąd Administracyjny może uchylić zaskarżone orzeczenie i rozpoznać skargę. W tym przypadku Sąd orzeka na podstawie stanu faktycznego przyjętego w zaskarżonym wyroku”.

Zdaniem Trybunału Konstytucyjnego istotą niniejszej skargi są nie tyle wymienione w sentencji konkretne przepisy ustawowe rozumiane rozdzielnie i pojedynczo weryfikowane w oparciu o przytoczone wzorce kontroli konstytucyjności, co norma prawna wyprowadzona na ich podstawie, pozwalająca w określonej sytuacji – związanej z wprowadzeniem dwuinstancyjnego modelu sądownictwa administracyjnego – na wniesienie skargi kasacyjnej przez określony podmiot, opierający się na wskazanym ustawowo katalogu przesłanek warunkujących skuteczność takiej skargi kasacyjnej. W konkretnym przypadku należy więc zbadać, czy wymienione w skardze przepisy tworzą

podstawę do zbudowania niesprzecznej z porządkiem konstytucyjnym normy prawnej, czy też tworzona w procesie stosowania prawa norma prawna porządek ten narusza.

2. Przede wszystkim należy zauważyć, że dopuszczenie przez ustawodawcę do wnoszenia w określonych przypadkach środka sądowej weryfikacji prawomocnego orzeczenia: skargi kasacyjnej czy rewizji nadzwyczajnej, może powodować naruszenie konstytucyjnych praw skarżącego. Może także powodować, w konkretnej sytuacji, przy określonym dla skarżącego wyroku, niekorzystne dla niego skutki, które nie powstałyby, gdyby skargi kasacyjnej czy rewizji nadzwyczajnej nie wniesiono i gdyby nie była ona rozpatrywana, bądź gdyby dokonano w drodze nowelizacji takich zmian, które w konsekwencji doprowadziłyby do istotnego pogorszenia sytuacji procesowej strony i tym samym do pogorszenia jej sytuacji faktycznej.

Z taką sytuacją mamy w szczególności do czynienia w sprawie niniejszej. Nie ma bowiem wątpliwości, że gdyby sprawa skarżącego rozpoznana została przez Sąd Najwyższy w drodze rewizji nadzwyczajnej przed 1 stycznia 2004 r., przesłanką wniesienia rewizji nadzwyczajnej od wskazanego orzeczenia NSA przez uprawniony do tego organ, a zatem także przez Ministra Finansów, byłoby – w myśl art. 57 ust. 2 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym – rażące naruszenie przez to orzeczenie prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej. Umorzenie postępowania przez Sąd Najwyższy po 1 stycznia 2004 r. otworzyło tym samym drogę do wniesienia już innego środka odwoławczego (skargi kasacyjnej), z powołaniem się na podstawę prawną sformułowaną w art. 174 prawa o postępowaniu przez sądami administracyjnymi. Nowa podstawa prawna tych przesłanek ograniczających (rażące naruszenie prawa lub interesu Rzeczypospolitej Polskiej) już nie zawiera. Trzeba także zaznaczyć, że przesłanki różnicujące, o których mowa, nie są pustymi wyrażeniami. Były od początku działania sądownictwa administracyjnego elementem normy branej pod uwagę w każdym przypadku, obrosłej tym samym rozbudowanym orzecznictwem. Trzeba podkreślić, że przesłanki te stanowiły podstawę prawną rewizji nadzwyczajnych także w innych postępowaniach (karnym i cywilnym), tworząc w ramach całego polskiego systemu prawa czytelny mechanizm dopuszczalnego wzruszania prawomocnych orzeczeń sądowych. W nowym porządku prawnym (od 1 stycznia 2004 r.) przestały mieć znaczenie, przy czym należy zauważyć, że sama data 1 stycznia 2004 r., doniosła z punktu widzenia reformy sądownictwa administracyjnego, jawi się w sytuacji skarżącego już tylko jako data przypadkowa, ale mająca podstawowe znaczenie z punktu widzenia jego interesów procesowych i w konsekwencji prawnomaterialnych.

3. Jednocześnie należy się zgodzić z tezą, że ustawowe uruchomienie nowej (w zamyśle lepszej) możliwości weryfikacji rozstrzygnięć sądowych samo w sobie bardziej dopełnia konstytucyjną zasadę państwa prawnego, niż jej przeczy. Stanowi bowiem dodatkową formalną gwarancję praworządności i to szczególnie w sytuacji, gdy zmiana przepisów wyeliminowała w określonym zakresie możliwość wnoszenia rewizji nadzwyczajnej. Skarga kasacyjna nie jest ponadto z istoty rzeczy ukierunkowana przeciwko interesom określonych podmiotów – np. podatników. Jej celem jest ochrona porządku prawnego w demokratycznym państwie prawa, nie zaś reprezentowanie interesu z góry określonej strony postępowania. Należy zaznaczyć, iż na podstawie art. 102 przepisów wprowadzających możliwość wniesienia skargi kasacyjnej została przyznana wszystkim stronom postępowania na równych zasadach. Ustawodawca miał tu pełne prawo odmiennie ukształtować przesłanki stosowania wprowadzonej przez siebie odmiennej niż dotychczasowa instytucji prawa procesowego. Przesłanki te mogły być szersze lub węższe niż stosowane dotychczas. Wszystko to musi być uwzględnione z jedną

uwagą, która ma jednak zasadnicze znaczenie w niniejszej sprawie. Wskazany wzorem kontroli jest m.in. art. 45 ust. 1 Konstytucji. Prawo to obejmuje, czemu wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny dawał wyraz, trzy uprawnienia, a mianowicie: a) prawo dostępu do sądu (prawo do uruchomienia odpowiedniej sądowej procedury), b) prawo do korzystania z rzetelnej procedury sądowej (zgodnej z wymogami sprawiedliwości, jawności i dwuinstancyjności) oraz c) prawo do wyroku sądowego (prawo do uzyskania wiążącego rozstrzygnięcia) (zob. A. Zieliński, *Prawo do sądu i organizacja władzy sądowniczej*, [w:] *Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2006; por. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 7 września 2004 r., sygn. P 4/04, OTK ZU nr 8/A/2004, poz. 81). Potwierdzając dotychczasową linię orzecniczą, Trybunał ostatnio dokonał jej rozwinięcia (por. wyrok z 24 października 2007 r., sygn. SK 7/06; (Dz. U. z 5 listopada 2007 r. Nr 204, poz. 1482), wypowiadając tezę, że konstytucyjne prawo do sądu obejmuje nadto czwarty, bardzo ważny element, a mianowicie prawo do odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy. Jest oczywiste, że nowa procedura kasacyjna w postępowaniu przed sądami administracyjnymi jest realizacją wymogu zawartego w art. 176 ust. 1 Konstytucji, i z tego punktu widzenia z pewnością lepiej wypełnia wymóg „odpowiedniego ukształtowania ustroju i pozycji organów rozpoznających sprawy”, niemniej jednak istotą niniejszej sprawy jest odpowiedź na pytanie, czy całość operacji wprowadzającej nową procedurę odbyła się z poszanowaniem wszystkich konstytucyjnych gwarancji, jakie winny być brane pod uwagę przy wprowadzaniu procesowych regulacji intertemporalnych.

Oceniając zaskarżone przepisy z tego punktu widzenia, Trybunał Konstytucyjny konstatuje, że zasadniczo pogorszyły one sytuację prawną skarżącego, w którego sprawie zapadł wcześniej prawomocny, korzystny dla niego wyrok. Nie ma oczywiście pewności, jak zakończyłaby się jego sprawa przez Sądem Najwyższym, gdyby zdołano ją rozpoznać przed 1 stycznia 2004 r., nie ulega jednak wątpliwości, że nowy stan prawny rozszerzył istotnie podstawę środka nadzwyczajnego, jakim była rewizja nadzwyczajna, a stała się teraz skarga kasacyjna, i tym samym spowodował stan nierówności broni stron w tej fazie postępowania. Organ administracyjny uzyskał bowiem dodatkowy i skuteczniejszy od dotychczasowego środek odwoławczy, podatnik zaś znalazł się w gorszej prawnie sytuacji.

Prawo do właściwie ukształtowanej procedury oznacza, że powinny być tak skonstruowane procesowe i materialne podstawy środków odwoławczych, aby w trakcie toczącego się postępowania nie dochodziło do nagłej zmiany reguł gry, na które strona nie miała żadnego wpływu i które w konsekwencji prowadziły do pogorszenia jej sytuacji prawnej, a szczególnie gdy – tak w jak w niniejszym wypadku – zaskarżona regulacja miałaby naruszać dotychczasowe zasady ochrony orzeczenia prawomocnego. Trybunał Konstytucyjny wielokrotnie zwracał uwagę na istnienie w naszym porządku konstytucyjnym zasady stabilności prawomocnych orzeczeń sądowych, co ma istotne znaczenie z punktu widzenia formalnego aspektu zasady państwa prawnego, zasady ochrony zaufania do państwa i prawa oraz prawa do rozstrzygania sprawy sądowej w rozsądnym czasie (por. wyrok z 28 listopada 2006 r., sygn. SK 19/05 oraz wyrok z 16 listopada 1999 r., sygn. SK 11/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 158). Nie ulega natomiast wątpliwości, że wprowadzenie do postępowania przed sądami administracyjnymi instytucji skargi kasacyjnej, w miejsce dotychczasowej rewizji nadzwyczajnej, *ex definitione* osłabiło formalną i materialną prawomocność orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego działającego w dotychczasowym jednoinstancyjnym trybie. Trzeba także podkreślić, że już na początku działalności Trybunału Konstytucyjnego sformułowano tezę, że jeśli ustawodawca dopuszcza możliwość poświęcenia wartości związanych ze stabilnością prawomocnego orzeczenia, to działać się powinno tak w celu ochrony naruszonych postępowaniem praw jednostek (por. uchwała z 4 kwietnia 1990 r.

(sygn. W. 5/89, OTK ZU w 1990 r., poz. 28), a same przesłanki stosowania procedur nadzwyczajnych winny być – zgodnie z zasadą stabilności prawomocnych orzeczeń – interpretowane ściśle, a nie rozszerzająco (por. postanowienie z 12 września 2000 r., sygn. SK 13/99, OTK ZU nr 6/2000, poz. 191), tak jak w każdym wypadku konfrontacji ogólnej zasady z przewidzianym od niej wyjątkiem. Ten tok rozumowania Trybunał Konstytucyjny podziela w niniejszej sprawie w całej rozciągłości.

Rozpatrywana w niniejszej sprawie sytuacja prawna spowodowała nadto, że strona skarżąca znalazła się w swoistej pułapce prawnej, zastawionej na nią, obiektywnie rzecz biorąc, w trakcie toczącego się jeszcze postępowania. To znaczy, że nowe przepisy proceduralne tworzyły w zaskarżonej ich części podstawę do zbudowania niekorzystnej dla tej strony normy prawnoprocesowej, która nie mogłaby być wywiedziona z przepisów poprzedniego stanu prawnego.

Nie ulega też wątpliwości, że stan prawny, który powstał w wyniku nowelizacji art. 57 ust. 2 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, dokonanej w drodze art. 8 pkt 3 ustawy o zmianie ordynacji podatkowej, polegającej na wprowadzeniu upoważnienia ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wnoszenia rewizji nadzwyczajnych w sprawach z zakresu prawa podatkowego, zakłócił w istotny sposób równowagę stron w postępowaniu inicjowanym rewizją nadzwyczajną. Przed wejściem w życie tej nowelizacji, tj. przed 1 stycznia 2003 r., uprawnieni do wniesienia rewizji nadzwyczajnej w postępowaniu sądownoadministracyjnym byli: Minister Sprawiedliwości, Prokurator Generalny, Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego oraz Rzecznik Praw Obywatelskich, czyli tego rodzaju organy, które w postępowaniu zwykłym nie były stronami postępowania, a prawo wnoszenia rewizji nadzwyczajnej wypływało z przypisanej im funkcji strażników praworządności i nadrzędnego interesu państwa. Z taką pozycją ustrojową tych organów korelowało uprawnienie do wnoszenia rewizji nadzwyczajnej jedynie wówczas, kiedy prawomocne orzeczenie wydane w postępowaniu zwykłym rażąco naruszało prawo lub interes Rzeczypospolitej Polskiej. Ta nadrzędna pozycja jednocześnie była gwarancją koniecznego zdystansowanego stosunku do stron postępowania zwykłego przy badaniu stopnia naruszenia prawa przez orzeczenie prawomocne z jednej strony oraz identyfikowania w konkretnym wypadku interesu Rzeczypospolitej Polskiej z drugiej strony.

W świetle powyższych uwag zgodzić się należy z poglądem, że wyposażenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych, a zatem organu bezpośrednio nadrzędnego nad aparatem fiskalnym państwa, czyli aparatem będącym jednocześnie stroną postępowania zwykłego w sprawach podatkowych, do wnoszenia rewizji nadzwyczajnej, było swoistym zakłóceniem równowagi stron w postępowaniu nadzwyczajnym, i w konsekwencji doprowadziło do wystąpienia zjawiska dodatkowej nierówności stron postępowania. Jest oczywiste, że tego rodzaju relacje pomiędzy stronami postępowania administracyjnego musiały rzutować zarówno na to, jak wnoszący rewizję nadzwyczajną ocenia stopień naruszenia prawa przez prawomocne orzeczenie, jak i na rozpoznanie w konkretnym wypadku interesu Rzeczypospolitej.

W konsekwencji Trybunał uznał, że wskazane we wniosku przepisy w zakresie zaskarżonym naruszyły zarówno zasadę państwa prawnego wyrażoną w art. 2, art. 32 ust. 1, jak i art. 45 ust. 1 Konstytucji, określający istotę i granice konstytucyjnego prawa do sądu.

4. Konieczne jest także odniesienie się do dodatkowego zarzutu skarżącego, iż art. 236 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji, stanowiący istotny element wzorca kontroli skargi, wyklucza możliwość zmian w przepisach ustawowych dotyczących normowanej w nim

materii w pięcioletnim okresie przejściowym. Jego zdaniem art. 236 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji dokonał swoistej konstytucjonalizacji trybu kontrolowania prawomocnych orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego w czasie do chwili wejścia w życie przepisów dotyczących postępowania przed sądami administracyjnymi, o których mowa w art. 176 ust. 1 Konstytucji.

Takie rozumienie tego przepisu Konstytucji – zdaniem Prokuratora Generalnego – byłoby niedopuszczalne. Ustawodawca w okresie do wejścia w życie nowych uregulowań proceduralnych nie mógł wprowadzić znieść procedury rewizji nadzwyczajnej, ale nie oznacza to, że nie mógł w tym okresie dokonywać w niej jakichkolwiek zmian.

Odnosząc się do stanowisk stron w powyższej kwestii, trzeba w pierwszej kolejności zwrócić uwagę, że wykładnia logiczno-językowa art. 236 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji prowadzi do wniosku, iż ustrojodawca konstytucyjny posłużył się tu wyrażeniem „przepisy dotyczące rewizji nadzwyczajnej”, chodzi tu zatem nie o samą instytucję rewizji nadzwyczajnej w jej podstawowym kształcie, ale o jej istotę oraz granice określone i uwarunkowane przepisami obowiązującymi w chwili wejścia Konstytucji w życie. Wyrażnie to sugeruje konieczność swoistego zamrożenia w okresie *vacatio legis* uchwalonych ustaw proceduralnych rozwiązań określających kształt rewizji nadzwyczajnych.

Za takim rozumieniem analizowanej normy konstytucyjnej przemawia też wykładnia funkcjonalna. Istotą rewizji nadzwyczajnej jest przekazanie instrumentów kontroli instancyjnej w tym wypadku w ręce organów bądź urzędów państwowych niebędących bezpośrednimi stronami postępowania, a zobligowanymi z racji swego ustrojowego umocowania do dbałości o porządek prawny w państwie i upoważnionymi do interwencji w sytuacjach nadzwyczajnych. Z istoty rzeczy więc wyklucza to wyposażenie w taki instrument interwencji proceduralnej strony postępowania, a pozycja ministra właściwego w sprawach finansów publicznych w zasadzie utożsamia go ze stroną stosunku podatkowo-administracyjnego. Istota skargi kasacyjnej z kolei instrumenty pozwalające na inicjowanie kontroli pozostawia zawsze i przede wszystkim w rękach strony bezpośrednio zainteresowanej ostatecznym wynikiem postępowania. Trzeba więc zgodzić się z poglądem, że poszerzenie kręgu podmiotów uprawnionych do wniesienia rewizji nadzwyczajnej w myśl art. 57 poprzednio obowiązującej ustawy o NSA z 1995 r., co nastąpiło w wyniku nowelizacji z 12 września 2002 r., odebrało rewizji nadzwyczajnej dotychczasowy jej charakter. Naruszona tym samym została poprzez ten zabieg legislacyjny zasada art. 236 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji.

W konsekwencji tego rozumowania należało dojść do wniosku, że wskazane w skardze konstytucyjnej przepisy w zaskarżonym zakresie są niezgodne także z wyżej wskazaną normą.

5. Artykuł 236 ust. 2 zdanie drugie Konstytucji został wskazany we wniosku dwukrotnie: jako samodzielny wzorzec kontroli oraz jako wzorzec pozostający w związku z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Ten ostatni przepis chroni własność, inne prawa majątkowe oraz prawo dziedziczenia. Nie może ulegać wątpliwości, że sytuacja prawna, w jakiej znalazł się skarżący w związku z wejściem w życie zaskarżonych przepisów, odbija się refleksem na jego sytuacji majątkowej. Nie znaczy to jednak, że art. 64 ust. 2 może być w tym wypadku samodzielnym wzorcem kontroli; zaskarżone przepisy w części objętej wnioskiem zostały uznane za niezgodne z Konstytucją w tej części, w jakiej bezpośrednio kształtują jego sytuację prawną. W tej sytuacji orzekanie także w kontekście art. 64 ust. 2 stało się zbędne i w tej części postępowanie podlegało umorzeniu.

W końcowej części rozważań należy także podkreślić, że aczkolwiek w kompetencjach Trybunału Konstytucyjnego nie leży weryfikacja lub ocena trafności

wyroków sądowych zapadłych w konkretnych sprawach, lecz Trybunał jedynie bada, czy wykorzystane przy ostatecznym orzekaniu w danej sprawie przepisy zgodne były z wzorcami zawartymi w Konstytucji, co miało miejsce w niniejszej sprawie, to jednak nie może ująć uwagi, że początek sprawie dał fakt wydania przez organ podatkowy dwóch sprzecznych ze sobą interpretacji, z których pierwsza, z 17 maja 2000 r., korzystna dla podatnika, oparta na stanowisku Ministerstwa Finansów z 16 maja 1997 r. (nr PO/2/AS-0529-3086/97; „Biuletyn Skarbowy” nr 2/1998, s. 6), została następnie w piśmie z 29 września 2000 r. przez ten sam organ zmieniona na niekorzyść podatnika.

Z powyższych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.