

**Wyrok z dnia 29 sierpnia 2001 r.**

**III RN 189/00**

**1. Sąd dokonuje oceny zgodności przepisu ustawy z Konstytucją w ramach ustalenia, który przepis obowiązującego prawa będzie zastosowany do rozstrzygnięcia danego stanu faktycznego. Sąd jest obowiązany do takiej oceny, bowiem uchylenie się od niej może prowadzić do rozstrzygnięcia sprawy na podstawie przepisu niekonstytucyjnego, a zatem niezgodnie z prawem obowiązującym. Sąd dokonując oceny konstytucyjności przepisu ustawy nie wkracza w kompetencje Trybunału Konstytucyjnego.**

**2. Odmowa zastosowania przez sąd przepisu ustawy nie może opierać się na przypuszczeniach co do jego niekonstytucyjności, lecz musi być rezultatem starannej i przemyślanej wykładni, prowadzącej do wniosku, że przepis ten w ustalonym przez sąd znaczeniu, jest niezgodny z określonym i wyraźnie wskazanym przepisem Konstytucji RP.**

Przewodniczący SSN Andrzej Wróbel, Sędziowie SN: Katarzyna Gonera (sprawozdawca), Andrzej Kijowski.

Sąd Najwyższy, po rozpoznaniu w dniu 29 sierpnia 2001 r. sprawy ze skargi Mariana Ż. na decyzję Ministra Finansów w W. z dnia 23 października 1998 r. [...] w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji dotyczących podatku od towarów i usług, na skutek rewizji nadzwyczajnej Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie [...] od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 listopada 1999 r. [...]

u c h y l i ł zaskarżony wyrok i przekazał sprawę Naczelnemu Sądowi Administracyjnemu w Warszawie do ponownego rozpoznania.

### **U z a s a d n i e**

Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wniósł rewizję nadzwyczajną od wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 19 listopada 1999

r. [...], oddalającego skargę Mariana Ź. na decyzję Ministra Finansów z dnia 23 października 1998 r. w przedmiocie stwierdzenia nieważności decyzji dotyczących podatku od towarów i usług. Wyrokowi temu zarzucił rażące naruszenie: 1) art. 184 i 188 pkt 1 w związku z art. 7 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, 2) art. 338 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.), 3) art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. Nr 74, poz. 368 ze zm.) i wniósł o jego uchylenie i przekazanie sprawy do ponownego rozpoznania.

Stan faktyczny sprawy był następujący:

Urząd Skarbowy w H. dwiema decyzjami z dnia 24 listopada 1993 r., skierowanymi w stosunku do Mariana Ź. wydanymi na podstawie art. 19 ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz.U. Nr 27, poz. 111 ze zm.) oraz art. 21 ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (D. U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) - wobec ustalenia, że w sierpniu i wrześniu 1993 r. została zawyżona kwota podatku do odliczenia - obniżył wykazaną w deklaracjach nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym.

Decyzją z dnia 3 czerwca 1997 r., wydaną na podstawie art. 156 § 1 pkt 4 KPA, Izba Skarbowa w Z. stwierdziła z urzędu nieważność dwóch decyzji Urzędu Skarbowego w H. z dnia 24 listopada 1993 r., którymi określono Marianowi Ź. wysokość nadwyżki podatku naliczonego nad należnym za sierpień 1993 r. (w kwocie 43.399.000 st. zł) i wrzesień 1993 r. (w kwocie 39.449.000 st. zł). Przyczyną stwierdzenia nieważności decyzji Urzędu Skarbowego było błędne skierowanie ich do Mariana Ź., osoby nie będącej stroną w sprawie, zamiast do spółki cywilnej o nazwie Sklep Spożywczo-Przemysłowy i Warzywniczo-Monopolowy „J.” s.c. Ź. Marian, Anna, Mieczysław i Leszek W.

W odwołaniu od decyzji Izby Skarbowej Marian Ź. wyjaśnił, że dokonując rejestracji obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług spółki cywilnej, która podjęła działalność z początkiem 1993 r., wypełnił – zgodnie z pouczeniem pracownika Urzędu Skarbowego – zgłoszenie VAT-1 zamiast prawidłowego druku VAT-2 właściwego dla spółki cywilnej. Zdaniem podatnika decyzja Izby Skarbowej wydana została na niewłaściwej podstawie, ponieważ faktycznie decyzje Urzędu Skarbowego były kierowane do niego jako współnika spółki cywilnej.

Minister Finansów decyzją z dnia 23 października 1998 r. utrzymał w mocy zaskarżoną decyzję Izby Skarbowej, podkreślając, że spółka cywilna jest odrębnym

podmiotem gospodarczym oraz odrębnym podatnikiem. Skoro w zgłoszeniu wskazano jako podatnika spółkę cywilną, to obowiązek podatkowy dotyczył spółki a nie jednego z jej wspólników.

W skardze na decyzję Ministra Finansów podatnik podkreślił, że gdyby uzyskał prawidłową informację w Urzędzie Skarbowym, to niewątpliwie nie popełniłby błędu i dokonał właściwego wyboru druku zgłoszenia rejestracyjnego w podatku od towarów i usług (podatku VAT). Ponadto – zdaniem skarżącego – nastąpiło przedawnienie prawa do określenia podatku VAT za sierpień i wrzesień 1993 r., bowiem podstawą prawną wydanych decyzji był art. 10 ust. 2 ustawy o podatku VAT, zgodnie z którym decyzje miały charakter ustalający.

Na rozprawie przed Naczelnym Sądem Administracyjnym pełnomocnik skarżącego wyraził pogląd, że w sprawie powinny mieć zastosowanie przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926, ze zm.), a postępowanie powinno być umorzone zgodnie z art. 338 Ordynacji podatkowej.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 19 listopada 1999 r. oddalił skargę Mariana Ź. na decyzję Ministra Finansów. W motywach uzasadnienia, odnosząc się do zarzutu skarżącego, że wobec treści art. 338 Ordynacji podatkowej postępowanie w sprawie powinno być umorzone, Naczelny Sąd Administracyjny podzielił pogląd wyrażony przez Jana Zimmermanna w „Komentarzu do Ordynacji podatkowej” (Toruń 1998, str. 424), iż wynikająca z art. 338 tej ustawy regulacja prawna nie da się pogodzić z zasadami funkcjonowania państwa prawa i jest tym samym sprzeczna z Konstytucją. W szczególności – w ocenie Sądu - utrzymywanie w obrocie prawnym decyzji ewidentnie skierowanych do osoby nie będącej stroną w sprawie, a w rozpoznawanej sprawie nie budzi wątpliwości, że podatnikiem w podatku VAT za sierpień i wrzesień 1993 r. była spółka cywilna „J.”, a nie skarżący, nie da się pogodzić z wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP zasadą państwa prawa i zarówno w świetle art. 156 § 1 pkt 4 KPA, jak i art. 247 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej należało orzec o nieważności decyzji, skierowanych do osoby nie będącej stroną w sprawie.

Uzasadniając zarzuty rażącego naruszenia wskazanych w rewizji nadzwyczajnej przepisów prawa, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zwrócił uwagę na to, że treść art. 338 Ordynacji podatkowej jest jednoznaczna. Spełnienie wskazanych w tym przepisie przesłanek powoduje konieczność umorzenia wszczętego postępowania. Takie stanowisko zajął Naczelny Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z dnia 21 marca 2000 r., III SA 478-493/99 (ONSA 2001, nr 2, poz. 92), stwierdzając,

że rozciągnięcie możliwości kontynuowania postępowania administracyjnego poza datę wyznaczoną przez ustawodawcę nie tylko rażąco narusza wskazany przepis, ale i podważa zaufanie do prawa, godząc tym samym w zasady demokratycznego państwa (art. 2 Konstytucji RP). W zaskarżonym rewizją nadzwyczajną wyroku Naczelny Sąd Administracyjny nie dokonał analizy treści art. 338 Ordynacji podatkowej, nie wypowiedział się także, czy organy prawidłowo zastosowały ten przepis (a raczej nie zastosowały go). Stanowisko Sądu dotyczy przede wszystkim niekonstytucyjności tego przepisu ustawy. Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną odmowa zastosowania przez Naczelny Sąd Administracyjny art. 338 Ordynacji podatkowej jako niezgodnego z Konstytucją wykracza poza uprawnienia tego Sądu przyznane mu na mocy art. 184 Konstytucji RP oraz ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (art. 1 i art. 2 ustawy o NSA). W sprawach zgodności ustaw z Konstytucją orzeka Trybunał Konstytucyjny, stosownie do art. 188 pkt 1 Konstytucji. Odwołując się do poglądów doktryny (*Andrzej Mączyński*: Bezpośrednie stosowanie Konstytucji przez sądy, Państwo i Prawo 2000 nr 5, s. 5, *Leszek Garlicki*: Polskie prawo konstytucyjne. Zarys wykładu, Warszawa 1999; Trybunał Konstytucyjny a wejście w życie nowej Konstytucji, Państwo i Prawo 1997 nr 11-12, s. 116), Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zajął stanowisko, że sądy - w tym Naczelny Sąd Administracyjny - nie mają kompetencji do sprawowania kontroli konstytucyjności ustaw. Tego rodzaju kompetencja wymagałaby wyraźnej podstawy konstytucyjnej, a nie można jej wyprowadzić z art. 8 ust. 2 Konstytucji. Podległość sędziemu Konstytucji i ustawom (art. 178 ust. 1 Konstytucji) oznacza, że sędzia ma obowiązek przestrzegania i stosowania Konstytucji i ustaw. Sędzia nie może odmawiać stosowania ustaw w oparciu o zarzut niekonstytucyjności, może jedynie uruchomić stosowną procedurę przed Trybunałem Konstytucyjnym, kierując do niego tzw. pytanie prawne. Wychodząc z zasady domniemania konstytucyjności aktów normatywnych, która służy bezpieczeństwu prawnemu i poczuciu pewności prawnej, należy stwierdzić, że tylko Trybunał Konstytucyjny może orzec w przedmiocie zgodności ustawy z Konstytucją (art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.). Zdaniem wnoszącego rewizję nadzwyczajną, sędzia ma prawo do oceny zgodności ustawy z Konstytucją, lecz wypowiedź sędziemu na temat kolizji między przepisami Konstytucji i ustawy nie powinna sprowadzać się do jednorazowej odmowy stosowania przepisu, lecz do podjęcia starań o wyeliminowanie z systemu prawnego przepisu o treści niezgodnej z Konstytucją przez skierowanie do Trybunału

Konstytucyjnego pytania prawnego na podstawie art. 193 Konstytucji. Taka powinność spoczywa w szczególności na sędziach Naczelnego Sądu Administracyjnego ze względu na jego funkcje i właściwość – sprawowanie kontroli legalności działalności organów administracji publicznej w jednolitym państwie o jednolitym systemie prawnym. Należy odrzucić koncepcję możliwości „wpadkowego” orzekania przez sąd administracyjny w indywidualnej sprawie o zgodności przepisów ustawy z Konstytucją i odmowy „*ad casum*” zastosowania ustawy, co uczynił NSA w kwestionowanym wyroku. Natomiast należy opowiedzieć się za powinnością kierowania w takich przypadkach pytań prawnych do Trybunału Konstytucyjnego przez składy orzekające Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Sąd Najwyższy zważył, co następuje:

Rewizja nadzwyczajna jest uzasadniona, choć nie wszystkie jej zarzuty i argumenty uzasadniające te zarzuty można podzielić. Zgodnie z art. 10 ustawy z dnia 1 marca 1996 r. o zmianie Kodeksu postępowania cywilnego, rozporządzenia Prezydenta Rzeczypospolitej – Prawo upadłościowe i Prawo o postępowaniu układowym, Kodeksu postępowania administracyjnego, ustawy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 43, poz. 189 ze zm.) rewizje nadzwyczajne od orzeczeń Naczelnego Sądu Administracyjnego rozpoznaje Sąd Najwyższy stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu kasacyjnym. Zgodnie z treścią art. 393<sup>11</sup> KPC Sąd Najwyższy rozpoznaje sprawę w granicach kasacji, a z urzędu bierze pod rozwagę jedynie nieważność postępowania. Granice kasacji wyznaczają, między innymi, podstawy kasacyjne i ich uzasadnienie (art. 393<sup>3</sup> KPC). Oznacza to w niniejszej sprawie, iż przedmiotem rozpoznania w postępowaniu wszczętym w wyniku wniesienia rewizji nadzwyczajnej są zarzuty rażącego naruszenia przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej, a mianowicie przepisu art. 184 i 188 pkt 1 w związku z art. 7 Konstytucji oraz przepisu art. 338 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 137, poz. 926 ze zm.) i przepisu art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 11 maja 1995 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym (Dz.U. 74, poz. 368 ze zm.).

Nie jest trafny zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 184 Konstytucji RP stanowiącego, że Naczelny Sąd Administracyjny oraz inne sądy administracyjne sprawują, w zakresie określonym w ustawie, kontrolę działalno-

ści administracji publicznej. Kontrola ta obejmuje również orzekanie o zgodności z ustawami uchwał organów samorządu terytorialnego i aktów normatywnych terenowych organów administracji rządowej. Z całości argumentacji przedstawionej w uzasadnieniu rewizji nadzwyczajnej wynika, iż Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego jest zdania, że Sąd dokonując oceny konstytucyjności przepisu art. 338 Ordynacji podatkowej przekroczył wyznaczone konstytucyjnie granice właściwości Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wymaga zatem rozważenia i podkreślenia, że zgodnie z powyższym przepisem Konstytucji RP Naczelny Sąd Administracyjny wykonuje przyznane mu przez Konstytucję RP kompetencje „w zakresie określonym przez ustawę”, co z kolei oznacza, że określenie właściwości Naczelnego Sądu Administracyjnego należy do sfery wyłączności ustawy. W obecnym stanie prawnym właściwość Naczelnego Sądu Administracyjnego została uregulowana w ustawie o Naczelnym Sądzie Administracyjnym i przepisach ustaw szczególnych. Przedstawienie w rewizji nadzwyczajnej zarzutu „wykroczenia” przez Sąd poza jego uprawnienia przyznane na mocy art. 184 Konstytucji RP, bez wskazania jednocześnie przepisów ustawowych określających właściwość tego Sądu, sugeruje, iż Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego jest zdania, że powyższy przepis Konstytucji RP został przez Sąd orzekający w sprawie naruszony w ten sposób, iż Sąd ten nie zastosował wymienionego przepisu. Tymczasem wydaje się nie budzić wątpliwości, że przepis art. 184 Konstytucji określający kompetencje Naczelnego Sądu Administracyjnego, nie jest przepisem, który przez Sąd orzekający może być stosowany bezpośrednio. Przepis ten bowiem nie uprawnia bezpośrednio i samoistnie Naczelnego Sądu Administracyjnego do sprawowania wymiaru sprawiedliwości przez sądową kontrolę administracji publicznej, lecz stanowi normę prawną wiążącą ustawodawcę w zakresie określania właściwości tego Sądu. W związku z tym należy przyjąć, że zarzut przekroczenia przez Sąd - oceniający zgodność przepisu ustawowego z Konstytucją - jego kompetencji powinien wskazywać przepis ustawy, który Sąd ewentualnie naruszył, a tak skonkretyzowany zarzut nie został w rewizji nadzwyczajnej przedstawiony.

W uzasadnieniu zarzutu rażącego naruszenia przepisu art. 184 i 188 pkt 1 Konstytucji RP Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego wyraża pogląd, że sędzia nie może odmawiać stosowania ustaw w oparciu o zarzut niekonstytucyjności, lecz powinien zwrócić się do Trybunału Konstytucyjnego z pytaniem prawnym, bowiem tylko Trybunał Konstytucyjny może orzec w przedmiocie zgodności ustawy z

Konstytucją (art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 1 sierpnia 1997 r. o Trybunale Konstytucyjnym, Dz.U. Nr 102, poz. 643 ze zm.). Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego jest zatem zdania, że Sąd odmawiając zastosowania w sprawie przepisu art. 338 Ordynacji podatkowej, który uznał za niekonstytucyjny, wykracza poza uprawnienia do sprawowania wymiaru sprawiedliwości i jednocześnie, z naruszeniem przepisu art. 188 pkt 1 Konstytucji RP, wkracza w kompetencje Trybunału Konstytucyjnego.

Pogląd ten nie jest prawidłowy, albowiem błędnie utożsamia orzekanie o zgodności ustaw z Konstytucją (art. 188 pkt 1 Konstytucji), co należy do wyłącznej właściwości Trybunału Konstytucyjnego, z oceną konstytucyjności przepisu mającego zastosowanie w sprawie rozstrzyganej przez Naczelną Sąd Administracyjny. Ocena przez sąd zgodności przepisu ustawy z Konstytucją dokonuje się na tym etapie stosowania prawa, gdy sąd ustala przepis obowiązującego prawa, który będzie zastosowany do rozstrzygnięcia danego stanu faktycznego (decyzja walidacyjna), a zatem nie chodzi tu o rozstrzygnięcie przez sąd sprawy zgodności ustawy z Konstytucją, o którym mowa w art. 188 pkt 1 Konstytucji. Oznacza to natomiast, że sąd jest obowiązany do oceny konstytucyjności przepisu ustawy w ramach "ustalania obowiązującego prawa", bowiem uchylenie się od tej oceny może prowadzić do rozstrzygnięcia sprawy na podstawie przepisu niekonstytucyjnego, a zatem niezgodnie z prawem obowiązującym. Sąd dokonując oceny konstytucyjności prawa nie wkracza zatem w kompetencje Trybunału Konstytucyjnego tym bardziej, że rezultatem tej oceny może być zwrócenie się przez sąd z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, a i samo pytanie jest nie do pomyślenia bez uprzedniej oceny przez sąd konstytucyjności przepisu prawa. W konkluzji należy stwierdzić, że odmowa zastosowania przepisu ustawy uznanego przez Sąd za sprzeczny z Konstytucją nie tylko nie narusza kompetencji Trybunału Konstytucyjnego, lecz nie ma bezpośredniego związku z tymi kompetencjami. Stanowisko to jest zbieżne ze stanowiskiem Sądu Najwyższego przedstawionym w uzasadnieniu wyroku z dnia 7 kwietnia 1998 r., I PKN 90/98 (OSNAPiUS 2000 nr 1, poz. 6, z częściowo aprobującą glosą A.Józefowicza, Przegląd Sejmowy 2001 nr 2, s. 88), w którym przyjęto, że „sądy powszechne są uprawnione do badania zgodności stosowanych przepisów ustawowych z Konstytucją”. W uzasadnieniu tego wyroku Sąd Najwyższy stwierdził w szczególności, że „kwestia zgodności przepisu aktu normatywnego z Konstytucją jest dla Trybunału Konstytucyjnego zagadnieniem głównym, o którym Trybunał rozstrzyga w formie orzeczenia ze skutkami przewidzianymi w ustawie. Sąd powszechny nie

orzeka zaś o zgodności przepisu prawa z Konstytucją, lecz jedynie odmawia zastosowania przepisu prawnego niezgodnego, jego zdaniem, z Konstytucją. Uznanie (...), że sądy powszechne nie są uprawnione do badania zgodności ustaw z Konstytucją, a w konsekwencji do zajmowania stanowiska w kwestii ich zgodności jak też niezgodności z Konstytucją, jest wyraźnie sprzeczne z przepisem art. 8 ust. 2 Konstytucji, który zobowiązuje do bezpośredniego stosowania jej przepisów, przy czym pod pojęciem "stosowanie" należy rozumieć w pierwszym rzędzie sądowe stosowanie prawa."

Trafny jest natomiast zarzut rażącego naruszenia zaskarżonym wyrokiem przepisu art. 338 Ordynacji podatkowej, który stanowi w § 1, że umarza się wszczęte z urzędu postępowania w sprawie uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, jeżeli decyzje te zostały wydane przed dniem 1 stycznia 1997 r., chyba że strona wniesie o dalsze rozpoznanie sprawy. Zgodnie zaś z § 2 przepis § 1 nie dotyczy postępowania w sprawach, o których mowa w art. 250 Ordynacji podatkowej.

Naczelny Sąd Administracyjny uznał, podzielając pogląd wyrażony przez J. Zimmermana w Komentarzu do Ordynacji podatkowej (Toruń 1998, s.242), iż wynikająca z art. 338 Ordynacji podatkowej zasada nie da się pogodzić z zasadami funkcjonowania państwa prawa i jest tym samym sprzeczna z Konstytucją. W szczególności zaś utrzymywanie w obrocie prawnym decyzji skierowanej do osoby nie będącej stroną w sprawie nie da się, w ocenie Sądu, pogodzić z wyrażoną w art. 2 Konstytucji zasadą państwa prawa. Sąd Najwyższy jest zdania, że Naczelny Sąd Administracyjny dokonując oceny konstytucyjności przepisu art. 338 Ordynacji podatkowej przyjął błędnie, iż powyższy przepis jest niekonstytucyjny, a zatem naruszył rażąco ten przepis odmawiając jego zastosowania w rozpoznawanej przez Sąd sprawie. Przede wszystkim należy jednak wyraźnie podkreślić, że przedstawiona przez Sąd argumentacja na rzecz tezy o niezgodności z Konstytucją przepisu art. 338 Ordynacji podatkowej jest niezwykle oszczędna. Sąd podzielając poglądy autora komentarza do ordynacji podatkowej o niekonstytucyjności tego przepisu, poglądu tego nie przytacza ani nie referuje, co sprawia, że w istocie nie wiadomo, jakie jest uzasadnienie stanowiska Sądu w tej sprawie, bez lektury wymienionego komentarza.

Przepis art. 338 § 1 Ordynacji podatkowej zezwala na umorzenie wszczętego z urzędu postępowania w sprawie uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych, jeżeli spełnione są dwie przesłanki: a) decyzje te zostały wy-



dane przed dniem 1 stycznia 1997 r., b) strona nie wniosła o dalsze rozpoznanie sprawy. Przepis ten, jak każdy przepis ustawowy, korzysta z domniemania jego zgodności z Konstytucją, które może zostać obalone wykazaniem przez Sąd, iż jest niezgodny z konkretnym przepisem Konstytucji, a sytuacja niezgodności zostanie przekonująco uzasadniona przez Sąd dokonujący tej oceny. Sąd stwierdzając niezgodność przepisu art. 338 Ordynacji podatkowej z Konstytucją był zatem obowiązany przede wszystkim ustalić treść tego przepisu i przy ustalonym jego znaczeniu dokonać jego oceny w świetle przepisu Konstytucji RP stanowiącego zarazem wzorzec i miernik tej oceny. Zawarte w uzasadnieniu zaskarżonego wyroku stwierdzenia Sądu, że wynikająca z art. 338 Ordynacji podatkowej „zasada” (bez wyjaśnienia jej treści i istoty) nie da się pogodzić z zasadami funkcjonowania państwa prawa (bez wyjaśnienia o jakie zasady chodzi), są stwierdzeniami zbyt ogólnymi, by nie rzec ogólnikowymi, aby przekonywały o trafności dokonanej przez Sąd oceny. Sąd Najwyższy jest bowiem zdania, że odmowa zastosowania przez Sąd przepisu ustawy nie może opierać się na przypuszczeniach i supozycjach co do niekonstytucyjności, lecz być rezultatem niezwykle starannej i przemyślanej wykładni, zaś argumentacja musi być poważna i przekonująca. Sąd nie jest uprawniony do odmowy zastosowania przepisu ustawowego, jeżeli nie wykaże, iż przepis ten w ustalonym przez ten Sąd znaczeniu, jest niezgodny z określonym i wyraźnie wskazanym przepisem Konstytucji RP. Samo powołanie się na niezgodność przepisu art. 338 Ordynacji podatkowej z „zasadą państwa prawa” czy z „zasadami funkcjonowania państwa prawa” jest absolutnie niewystarczające do stwierdzenia, że przepis ten jest niezgodny z Konstytucją.

Nie jest zadaniem Sądu Najwyższego wykazywanie zgodności tego przepisu z Konstytucją. Nie sposób jednakże pominąć tej okoliczności, że wbrew stanowisku sądu administracyjnego, z przepisu tego nie da się wyprowadzić tezy, iż nakazuje on utrzymywanie w obrotach prawnym decyzji „ewidentnie” skierowanej do osoby nie będącej stroną. Zgodnie bowiem z nie budzącą wątpliwości treścią tego przepisu, organ podatkowy jest obowiązany prowadzić wszczęte z urzędu postępowanie w sprawie uchylecia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznych wydanych przed dniem 1 stycznia 1997 r., jeżeli strona wniesie o dalsze rozpoznanie sprawy. Z tego punktu widzenia należy uznać, że omawiany przepis nie jest niezgodny z przepisem art. 78 Konstytucji gwarantującym każdemu prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Powyższy przepis Ordynacji podatkowej nie

wyłącza bowiem prawa strony postępowania administracyjnego do zaskarżenia w drodze odwołania decyzji wydanej w wyniku postępowania w sprawach w nim określonych, a następnie skargi do sądu administracyjnego. Wymaga w związku z tym podkreślenia, że podobny w konstrukcji, a nawet bardziej restrykcyjny przepis art. 63 ustawy z dnia 19 października 1991 r. o gospodarowaniu nieruchomościami Skarbu Państwa oraz o zmianie niektórych ustaw, stanowiący w swym ust. 2, iż "do ostatecznych decyzji wydanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 26 października 1971 r. o uregulowaniu własności gospodarstw rolnych (Dz.U. Nr 27, poz. 250 i z 1975 r. Nr 16, poz. 91) nie stosuje się przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego dotyczących wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności i uchylecia lub zmiany decyzji", oznaczający w istocie, że od dnia wejścia w życie tego przepisu, tj. od 1 stycznia 1992 r., nie ma prawnej możliwości, ani w drodze administracyjnej ani w drodze sądowej, wzruszenia aktów własności ziemi, wydawanych na podstawie wspomnianej ustawy z 26 października 1971 r., które jako decyzje administracyjne uzyskały przymiot ostateczności, został uznany wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 15 maja 2000 r., SK 29/99 (OTK 2000 nr 4, poz.110) za przepis, który nie jest niezgodny z art. 78 Konstytucji RP.

Należy również wskazać na to, iż Sąd wbrew obowiązującym w tym zakresie zasadom i regułom zaniechał w istocie obowiązku uzasadnienia zaskarżonego wyroku w tej części, w jakiej ocenił powyższy przepis jako niekonstytucyjny. Nie można bowiem uznać za wykonanie obowiązku należytego i wyczerpującego uzasadnienia wyroku samego stwierdzenia, że Sąd podziela pogląd wyrażony w literaturze przedmiotu, bez jednoczesnego przytoczenia lub przynajmniej zrelacjonowania tego poglądu. W takiej bowiem sytuacji motywy, którymi kierował się Sąd przy rozstrzygnięciu sprawy pozostaną nieznane do czasu zapoznania się z poglądem autora wskazanego w uzasadnieniu Komentarza. W rozpoznawanej sprawie skarżący, aby poznać te motywy, byłby *de facto* zmuszony do zapoznania się z treścią wymienionego komentarza do ordynacji podatkowej, co godzi w jego uprawnienia procesowe. Strona postępowania sądowego jest bowiem uprawniona do uzyskania od sądu wyczerpującego wyjaśnienia podstawy prawnej rozstrzygnięcia. Zgodnie z przepisem art. 328 § 2 KPC, znajdującym w postępowaniu przed Naczelnym Sądem Administracyjnym odpowiednie zastosowanie, zgodnie z regułą wyrażoną w art. 59 ustawy o Naczelnym Sądzie Administracyjnym, uzasadnienie wyroku powinno zawierać wyjaśnienie podstawy prawnej wyroku z przytoczeniem przepisów prawa. Jednocześnie powinno

być zrozumiałe dla stron i dokładnie objaśniać, jakie przepisy prawa i dlaczego sąd zastosował albo jakich przepisów nie zastosował i dlaczego odmówił ich zastosowania. Jeżeli uzasadnienie tego elementu nie zawiera, nie można skontrolować i ocenić słuszności wyrażonych w nim zapatrywań prawnych sądu.

Z tych względów, na podstawie art. 393<sup>13</sup> KPC w związku z art. 10 powołanej ustawy z dnia 1 marca 1996 r., Sąd Najwyższy orzekł jak w sentencji.

=====