



ORZECZNICTWO TRYBUNAŁU KONSTYTUCYJNEGO ZBIÓR URZĘDOWY

Seria A

Warszawa, dnia 11 czerwca 2018 r.

Pozycja 28

WYROK

z dnia 18 kwietnia 2018 r.

Sygn. akt K 52/16*

W imieniu Rzeczypospolitej Polskiej

Trybunał Konstytucyjny w składzie:

Julia Przyłębska – przewodniczący

Zbigniew Jędrzejewski

Leon Kieres

Małgorzata Pyziak-Szafnicka

Michał Warciński – sprawozdawca,

po rozpoznaniu w trybie art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), na posiedzeniu niejawnym w dniu 18 kwietnia 2018 r., wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o zbadanie zgodności:

art. 527 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380, ze zm.) w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej, z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej,

o r z e k a:

Art. 527 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r. poz. 459, ze zm.) w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do ochrony należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej.

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

na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072) umorzyć postępowanie w pozostałym zakresie.

Orzeczenie zapadło jednogłośnie.

* Sentencja została ogłoszona dnia 23 kwietnia 2018 r. w Dz. U. poz. 760.

UZASADNIENIE

I

1. Rzecznik Praw Obywatelskich (dalej: Rzecznik) 1 grudnia 2016 r. skierował do Trybunału wniosek o stwierdzenie, że art. 527 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2016 r. poz. 380, ze zm.; dalej: k.c. lub kodeks cywilny) w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do dochodzenia należności publiczno-prawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej, jest niezgodny z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji.

1.1. W pierwszej części wniosku Rzecznik przypomniiał podstawowe cechy instytucji skargi pauliańskiej, wynikające z przepisów kodeksu cywilnego, w szczególności z art. 527 § 1, oraz z orzecznictwa. Zgodnie z tym przepisem „[g]dy wskutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć”. Rzecznik przypomniiał, że instytucja skargi pauliańskiej (*actio pauliana*) wywodzi się z prawa rzymskiego, a jej podstawowym celem jest „ochrona interesu wierzyciela na wypadek niełojalnego postępowania dłużnika, który z pokrzywdzeniem wierzyciela wyzbywa się składników swego majątku na rzecz osób trzecich lub majątek ten obciąża, zaciągając kolejne zobowiązania, i w ten sposób stwarza lub pogłębia stan swojej niewypłacalności”.

Następnie Rzecznik wymienił przesłanki warunkujące możliwość skorzystania z ochrony pauliańskiej, zaznaczając, że muszą one wystąpić kumulatywnie, a ciężar ich udowodnienia co do zasady obciąża wierzyciela. Ochrona pauliańska dotyczy co do zasady istniejących wierzytelności pieniężnych i zaskarżalnych. Rzecznik zwrócił uwagę, że przesłanką podmiotową skargi pauliańskiej jest zarówno stan świadomości dłużnika, jak i osoby trzeciej. Zgodnie z art. 527 § 2 k.c. dokonanie czynności prawnej przez dłużnika z pokrzywdzeniem wierzycieli oznacza, że wskutek tej czynności dłużnik stał się niewypłacalny albo stał się niewypłacalny w wyższym stopniu, niż był przed dokonaniem czynności. Z kolei uzyskanie korzyści przez osobę trzecią rozumiane jest w ten sposób, że osoba ta nabywa na podstawie czynności prawnej z dłużnikiem rzecz lub prawo albo zostaje z obowiązku zwolniona, co w konsekwencji powoduje niekorzystną zmianę w majątku dłużnika, która prowadzi do pokrzywdzenia wierzyciela. Podsumowując, Rzecznik stwierdził, że skarga pauliańska jest „odrębną instytucją materialnego prawa cywilnego, która chroni wierzytelność o charakterze cywilnoprawnym na wypadek zachowania dłużnika zmierzającego do pokrzywdzenia wierzyciela. Skarga pauliańska stanowi wyjątkowy środek ochrony praw wierzyciela, ponieważ ingeruje w ważnie zawartą umowę pomiędzy dłużnikiem a osobą trzecią”.

1.2. Wniosek do Trybunału Konstytucyjnego Rzecznik oparł na twierdzeniu, że w orzecznictwie sądowym utrwalił się jednolity pogląd, zgodnie z którym art. 527 § 1 k.c. rozumiany jest w ten sposób, że znajduje zastosowanie w drodze *analogii legis* do dochodzenia należności publiczno-prawnych. Rzecznik przedstawił proces kształtowania się tej wykładni. Jego zdaniem, początkowo dominował pogląd odwrotny, niedopuszczający możliwości udzielenia ochrony wierzycielowi w razie niewypłacalności dłużnika, jeżeli wierzytelność Skarbu Państwa wynikała z decyzji organu podatkowego. Jako podstawowy argument wskazywano pogląd, że skarga pauliańska jest instytucją materialnego prawa cywilnego i jako taka może chronić tylko i wyłącznie wierzytelności cywilnoprawne. Ponadto w zakresie zobowią-

zań podatkowych nie jest dopuszczalne stosowanie instytucji prawa cywilnego, o ile nie wynika to wyraźnie z przepisów prawa.

Całkowite odwołanie tej argumentacji zostało, zdaniem Rzecznika, zapoczątkowane w postanowieniu Sądu Najwyższego z 16 kwietnia 2002 r., sygn. akt V CK 41/02, w którym uznano za dopuszczalną drogę sądową w sprawach dotyczących ochrony należności publicznoprawnych. Rzecznik wskazał także orzeczenia Sądu Najwyższego potwierdzające pogląd wyrażony w powyższym postanowieniu. Zdaniem Rzecznika, do zmiany linii orzecznictwa sądów powszechnych przyczynił się także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99, który stał się „fundamentalną wytyczną dla szerokiego rozumienia sprawy cywilnej i w konsekwencji dał asumpt do zmiany poglądów prezentowanych w orzecznictwie na temat dopuszczalności cywilnej drogi sądowej w sprawach, w których Skarb Państwa dochodził należności publicznoprawnych”. W kolejnych orzeczeniach Sąd Najwyższy rozszerzał możliwość stosowania skargi pauliańskiej do dochodzenia należności publicznoprawnych. Wyrokiem, w którym Sąd Najwyższy rozwinął argumentację przemawiającą za przyjęciem nowej linii orzeczniczej, jest, według Rzecznika, wyrok z 28 października 2010 r., sygn. akt II CSK 227/10. Rzecznik uznał zatem, że obecna praktyka stosowania art. 527 § 1 k.c. do zobowiązań publicznoprawnych jest stała i powszechna.

1.3. Jako pierwszy wzorzec kontroli Rzecznik wskazał art. 2 Konstytucji. Zarzut naruszenia tego przepisu Rzecznik oparł na argumentacji odwołującej się do zasad konstytucyjnych wywiedzionych z zasady demokratycznego państwa prawa: zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasady pewności i bezpieczeństwa prawnego. Zdaniem Rzecznika z powyższych zasad wynika szereg zasad szczegółowych, w tym m.in. nakaz respektowania reguł przyzwoitej legislacji, który ma szczególne znaczenie w odniesieniu do aktów prawnych ograniczających „wolności i prawa obywatelskie oraz nakładających podatki wobec państwa”. Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Rzecznik stwierdził, że „[z] naruszeniem zasady poprawnej legislacji możemy mieć do czynienia w sytuacji, gdy danym przepisom, wskutek ich trwałej, powszechnej i jednolitej wykładni, zostało nadane określone znaczenie normatywne”. Rzecznik zauważył, że w prawie daninowym oraz w prawie karnym nie jest dopuszczalna taka wykładnia przepisów, która prowadzi do stosowania regulacji prawnych *per analogiam* lub w sposób rozszerzający.

W dalszej części wniosku Rzecznik wskazał drugi wzorzec kontroli – art. 84 Konstytucji. Zdaniem Rzecznika, przepis ten formułuje zasadę powszechności obciążeń publicznych, z której wynika z jednej strony podstawa władztwa daninowego państwa (władza stanowienia i pobierania danin publicznych), a z drugiej wymóg uregulowania przez ustawodawcę wszystkich podstawowych elementów obowiązku daninowego w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny. Z powyższymi zasadami wiąże się nierozzerwalnie, zdaniem Rzecznika, obowiązek wprowadzenia przez państwo takich gwarancji instytucjonalnych, które zapewniłyby organom władzy wykonawczej kontrolę prawidłowego wywiązywania się wszystkich z obowiązków daninowych.

1.4. W ocenie Rzecznika zaistnienie problemu konstytucyjnego jest konsekwencją tego, że „orzecznictwo SN oraz sądów powszechnych jednoznacznie przesądziło dopuszczalność stosowania na zasadzie *analogii legis* instytucji o charakterze *stricte* cywilnoprawnym, jaką jest skarga pauliańska, do ochrony należności publicznoprawnych, w tym zobowiązań podatkowych”. Instytucja ta nie została wprost przewidziana w przepisach ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2015 r. poz. 613, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa). Wskutek przyjętej praktyki sądowej nastąpiło rozszerzenie odpowiedzialności osoby trzeciej za zobowiązania publicznoprawne.

Rzecznik przypominał, że wnioskowanie z analogii jest rodzajem rozumowania prawniczego opartego na założeniu, że „fakty podobne do siebie pod istotnym względem powinny pociągać za sobą te same lub podobne konsekwencje. (...) Z analogią *lege* mamy do czynienia wówczas, gdy w ramach wnioskowania stosuje się normy prawne regulujące stan rzeczy najbardziej podobny pod jakimś istotnym względem (względami) do stanu rzeczy, który nie jest uregulowany prawnie”. Rzecznik podkreślił, że w prawie podatkowym obowiązuje zasada ograniczonego stosowania analogii, która jest elementem kultury prawnej oraz konsekwencją stosowania ogólnej zasady *in dubio pro tributario* (art. 2a ordynacji podatkowej). Niedopuszczalna jest zatem analogia w prawie podatkowym na niekorzyść podatnika (której skutkiem miałyby być nałożenie na podatnika obowiązku podatkowego, zawężenie reguł gwarancyjnych lub osłabienie ochrony praw i wolności obywateli). Ograniczenia te wynikają, zdaniem Rzecznika, z zasady wyłączności ustawy w kształtowaniu obowiązku podatkowego oraz z zasady poprawnej legislacji, a także z zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa.

Rzecznik stoi na stanowisku, że art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej jest niezgodny z zasadą poprawnej legislacji wynikającą z art. 2 Konstytucji. Niekonstytucyjność treści normatywnej tego przepisu polega na tym, że praktyka orzecznicza z wykorzystaniem niedozwolonego wnioskowania z analogii na niekorzyść obywatela rozszerzyła zakres zastosowania instytucji o charakterze typowo cywilnoprawnym do ochrony należności publicznoprawnej. W konsekwencji doszło do wykreowania normy zakresowej rozszerzającej odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania publicznoprawne.

Rzecznik podkreślił, że prawo podatkowe należy do prawa publicznego, w którym pierwszorzędne znaczenie ma interes publiczny, a właściwą metodą regulacji stosunków prawnych jest metoda administracyjnoprawna, oparta na władztwie i podporządkowaniu. W stosunkach podatkowych nie występuje równorzędność stron, a ich treść wynika z woli ustawodawcy. Normy prawa podatkowego intensywnie ingerują w sferę praw i wolności jednostki. Z tego względu szczególnego znaczenia nabierają gwarancje prawne ochrony interesu jednostki. Jedną z nich jest zasada ograniczonego stosowania analogii, rozumianej jako rozszerzenie zakresu przepisu poza zasięg, jaki wynika z bezpośredniego rozumienia użytych w nim słów, zastosowanego do przypadku podobnego, ale nieunormowanego przez przepisy. Opierając się na poglądach doktryny, Rzecznik wyjaśnił, że z zasady ograniczonego stosowania analogii w prawie podatkowym wynika: 1) możliwość jej stosowania wyłącznie na korzyść podatnika (co wynika z zasady *in dubio pro tributario*, która dotyczy również odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe osób trzecich); 2) konieczność bardzo ostrożnego i wąskiego jej stosowania, tak aby nie pominąć „pewności prawa”; 3) niedopuszczalność tworzenia przez analogię nowych prawnopodatkowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, wkraczających w „zakres wolny od opodatkowania”; 4) niedopuszczalność wnioskowania *per analogiam*, jeżeli jego skutkiem miałyby być ograniczenie praw i wolności jednostki. Rzecznik wyraził przekonanie, że zakaz stosowania wykładni przez analogię na niekorzyść podatnika i w konsekwencji zakaz wykładni rozszerzającej ma bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne.

Jako kolejny argument Rzecznik wskazał, że instytucja skargi pauliańskiej została ukształtowana w prawie cywilnym, które reguluje odmienne stosunki społeczne niż prawo podatkowe. Omawiając różnice między prawem cywilnym a podatkowym, Rzecznik doszedł do wniosku, że na podstawie norm prawa podatkowego pomiędzy organem a podatnikiem nie jest kształtowany stosunek cywilnoprawny, a podmiotowi uprawnionemu z tytułu podatku nie przysługuje prawo podmiotowe – roszczenie o zapłatę. Należność publicznoprawna nie może

być więc traktowana jako wierzytelność. W treści prawa organu do otrzymania kwoty podatku nie można doszukać się uprawnień składających się na prawo podatkowe.

Ponadto, w ocenie Rzecznika, odwoływanie się do cywilnoprawnej konstrukcji skargi pauliańskiej jako instrumentu ochrony interesu fiskalnego narusza konstytucyjną zasadę poprawnej legislacji, ponieważ ustawodawca pozostawił organom stosującym prawo nadmierną swobodę interpretacyjną, co doprowadziło do niedopuszczalnego odwołania się do konstrukcji wnioskowania *per analogiam* na niekorzyść obywatela. W dalszej kolejności Rzecznik wskazał przepisy prawa podatkowego regulujące w sposób odrębny instytucję odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe (Dział III, Rozdział 15, art. 107 i następne ordynacji podatkowej), a także orzecznictwo i poglądy doktryny odnoszące się do tej instytucji. Zdaniem Rzecznika, instytucja ta ma charakter regulacji zamkniętej. Rzecznik zwrócił także uwagę, że z odpowiedzi Ministra Finansów w piśmie z 22 lutego 2016 r. na wystąpienie generalne Rzecznika Praw Obywatelskich wynika, że aktualnie ustawodawca nie dostrzega potrzeby wprowadzenia zmian w ordynacji podatkowej, które zapewniłyby przestrzeganie standardów konstytucyjnych, wskazanych przez Rzecznika.

Rzecznik uznał także, że treść normatywna wynikająca z art. 527 § 1 k.c. narusza konstytucyjną zasadę zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zdaniem Rzecznika, rozszerzenie zakresu stosowania art. 527 § 1 k.c. do ochrony należności publicznoprawnych w drodze *analogii legis* prowadzi do zachwiania równowagi pomiędzy potrzebą ochrony interesu państwa a potrzebą ochrony praw jednostki. Wykreowanie dodatkowego mechanizmu ochrony wierzytelności publicznoprawnych stawia w uprzywilejowanej sytuacji Skarb Państwa. Rzecznik zauważył, że organy podatkowe nie wykorzystują w odpowiednim czasie instytucji właściwych prawu podatkowemu, które mają chronić Skarb Państwa przed skutkami działań podatnika, wyzbywającego się majątku, a „sięganie przez organy do skargi pauliańskiej stanowi środek zaradczy na ich własną bezczynność”. Tymczasem, w ocenie Rzecznika, organy dysponują szerokim spektrum środków prawnych, których celem jest ochrona należności publicznoprawnych. Rzecznik zaliczył do nich: instytucję zabezpieczenia (art. 33 ordynacji podatkowej), instytucję zabezpieczenia egzekucyjnego (art. 154 i n. ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, Dz. U. z 2016 r. poz. 599, ze zm.; dalej: u.p.e.a.), nadanie nieostatecznej decyzji podatkowej rygoru natychmiastowej wykonalności (m.in. na podstawie art. 239b § 1 pkt 2 ordynacji podatkowej), zwrócenie się do sądu o nakazanie wyjawienia majątku na podstawie art. 71 u.p.e.a.

Ponadto, zdaniem Rzecznika, państwo, działając w sferze władczej (*imperium*) nie powinno bez wyraźnej podstawy prawnej sięgać po środki charakterystyczne dla ochrony wierzytelności cywilnoprawnej. Zdaniem Rzecznika, praktyka stosowania art. 527 § 1 k.c. do należności publicznoprawnych doprowadziła do nieuprawnionego rozszerzenia uprawnień państwa, co w konsekwencji skutkuje przyznaniem mu „nadmiarowo uprzywilejowanej pozycji”. Podważa to stan bezpieczeństwa prawnego osoby trzeciej działającej jako uczestnik obrotu. Osoba ta jest zaskakiwana przez państwo, gdyż możliwość stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych nie wynika w sposób jasny z obowiązujących regulacji prawnych. Stanowi to naruszenie zasady zaufania obywatela do państwa. Zdaniem Rzecznika, stanowi to rodzaj pułapki, w którą wpada obywatel. Niepewność sytuacji, w jakiej znajduje się osoba trzecia, która dokonała czynności prawnej z podatnikiem, potęguje jeszcze ograniczona możliwość weryfikacji, czy korzyść, jaką uzyskała w związku z dokonaną czynnością prawną, miała na celu pokrzywdzenie Skarbu Państwa. Wynika to m.in. z tajemnicy skarbowej, a także z mechanizmu samoobliczania podatku.

Rzecznik Praw Obywatelskich stoi także na stanowisku, że treść normatywna wynikająca z art. 527 § 1 k.c. pozostaje w sprzeczności z art. 84 Konstytucji, statuującym zasadę powszechności ponoszenia danin publicznych określonych w ustawie. Zdaniem Rzecznika, państwo powinno zadbać o to, aby stworzyć w ustawie, w sposób jasny i precyzyjny, odpo-

wiednie instytucje, służące realizacji obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych. Brak jasnych przepisów w tej materii, a także dopuszczenie stosowania *analogii legis* w praktyce sądowej, stanowią przekroczenie uprawnień władczych państwa, o których mowa w art. 84 Konstytucji.

2. W piśmie z 19 lipca 2017 r. stanowisko w imieniu Sejmu zajął Marszałek Sejmu, wnosząc o stwierdzenie, że art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 oraz art. 84 Konstytucji.

2.1. Marszałek Sejmu (dalej też: Marszałek) w pierwszej kolejności odniósł się do art. 2 Konstytucji, wskazanego jako wzorzec kontroli. Powołując się na orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Marszałek przypominał, że z klauzuli demokratycznego państwa prawnego wywodzi się zasadę zaufania obywatela do państwa, która z kolei zawiera w sobie pewne zasady szczegółowe, w tym m.in. zasady przyzwoitej (poprawnej, prawidłowej) legislacji.

Zdaniem Marszałka, bezpieczeństwo prawne jednostki sprowadza się do przewidywalności działań organów państwowych i związanej z tym możliwości prognozowania własnych działań przez jednostkę. Państwo powinno w taki sposób stanowić i stosować prawo, żeby nie stanowiło ono pułapki na obywatela. Marszałek Sejmu przypominał, że zasada ta nie ma charakteru absolutnego. Ze względu na dynamikę warunków społecznych lub gospodarczych, zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa może znajdować się w kolizji z innymi zasadami i wartościami konstytucyjnymi. Badając zgodność aktów normatywnych z zasadą ochrony zaufania jednostki do państwa i prawa, „należy ustalić, na ile oczekiwanie jednostki, że nie narazi się ona na prawne skutki, których nie mogła przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań, są usprawiedliwione”.

Odnosząc się do zasady przyzwoitej (poprawnej legislacji) Marszałek Sejmu przypominał, na podstawie obszernie przytoczonego orzecznictwa Trybunału, że jest ona funkcjonalnie związana z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Obejmuje ona m.in. wymóg dostatecznej określoności i jasności przepisów, który powinien być respektowany przede wszystkim przy nakładaniu obowiązków i przyznawaniu praw. Ustawodawca nie może poprzez niejasne formułowanie treści przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody podczas ustalania ich zakresu podmiotowego i przedmiotowego. Przekroczenie pewnego poziomu niejasności przepisów stanowić może samoistną przesłankę stwierdzenia ich niezgodności ze standardami konstytucyjnymi. Powołując się na orzecznictwo Trybunału, Marszałek Sejmu wyraził pogląd, że ocena poprawności sformułowania przepisów powinna być przeprowadzana przez pryzmat celów, jakie założył sobie racjonalny ustawodawca.

Omawiając zasadę powszechności obciążeń publicznych (art. 84 Konstytucji), Marszałek Sejmu przytoczył obszerne fragmenty orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego. Zwrócił przede wszystkim uwagę na charakter władztwa podatkowego, a także na treść pojęcia daniny publicznej. Podkreślił przy tym, że ustawodawca ma dużą swobodę kształtowania systemu podatkowego, a jej granice wyznaczają wymogi o charakterze formalnym i materialnym. Marszałek przypominał, że omawiana zasada wiąże się z aktualizacją obowiązku państwa wprowadzenia takich gwarancji instytucjonalnych, które zapewniłyby organom władzy wykonawczej kontrolę prawidłowego wywiązywania się z obowiązku ponoszenia obciążeń publicznych przez wszystkich zobowiązanych. Ustawodawcy dotyczy też wymóg, aby w samej ustawie zostały uregulowane wszystkie podstawowe elementy w sposób kompletny, precyzyjny i jednoznaczny. Państwo powinno wprowadzić gwarancje instytucjonalne zapewniające organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich

obowiązków fiskalnych, zarówno na etapie postępowań zabezpieczających zapłatę należności, jak i na etapie postępowań egzekucyjnych.

2.2. Sejm podzielił stanowisko Rzecznika, że na tle art. 527 k.c. można mówić o stałym, ukształtowanym orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych, zgodnie z którym regulacja ta znajduje zastosowanie, na zasadzie *analogii legis*, do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej. Jednocześnie Marszałek Sejmu nie zgodził się z Rzecznikiem w kwestii interpretacji uzasadnienia wyroku Trybunału z 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99. W ocenie Marszałka, z przyjętego w tym wyroku szerokiego rozumienia pojęcia „sprawa cywilna” nie wynika nakaz przenoszenia na grunt prawa publicznego, w drodze *analogii legis*, konstrukcji normatywnych właściwych prawu prywatnemu.

Marszałek Sejmu przytoczył stanowisko doktryny, odnoszące się krytycznie do linii orzeczniczej Sądu Najwyższego i sądów powszechnych, dopuszczającej stosowanie „międzygałęziowej” analogii. Następnie Marszałek zacytował obszerny fragment wyroku Sądu Najwyższego z 28 października 2010 r., sygn. akt II CSK 227/10, w którym podjęta została polemika z powyższym krytycznym stanowiskiem. Sejm podzielił stanowisko Sądu Najwyższego wyrażone w przytoczonym orzeczeniu. W ocenie Marszałka Sejmu, stosowanie art. 527 k.c. w drodze *analogiae legis* do należności prawnych nie prowadzi do naruszenia zasady *nullum tributum sine lege*, gdyż nie prowadzi do „wykreowania” nowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu ani do nowych obowiązków daninowych. Toteż za bezzasadny należy uznać zarzut naruszenia art. 84 Konstytucji. Stosowanie skargi pauliańskiej do należności publicznoprawnych służy zabezpieczeniu efektywnego wykonania zobowiązań publicznoprawnych i zapobieżeniu czynnościom fraudacyjnym podejmowanym w celu uniknięcia obowiązku daninowego.

2.3. Odnosząc się do zarzutu naruszenia przez zakwestionowaną we wniosku normę zasad: zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa i zasady poprawnej legislacji, Marszałek Sejmu wyraził przekonanie, że niewątpliwie z systemowego punktu widzenia byłoby lepiej, gdyby w prawie publicznym była zawarta norma stanowiąca odpowiednik art. 527 k.c. Niemniej brak takiej normy nie stanowi tak daleko idącego (kwalifikowanego) ograniczenia bezpieczeństwa prawnego obywateli, aby zarzut naruszenia tych zasad mógł zostać uznany za trafny. Marszałek podkreślił, że nakaz poszanowania interesów wierzycieli ma charakter uniwersalny. Waler taki posiada również instytucja skargi pauliańskiej. Spełnienie przesłanek dopuszczalności skutecznego zastosowania przez wierzyciela instytucji skargi pauliańskiej podlega ocenie sądu. Z uwagi na normatywne ramy tej instytucji nie można uznać, że na skutek wytoczenia powództwa przez Skarb Państwa o uznanie bezskuteczności czynności prawnej zawartej pomiędzy podatnikiem a osobą trzecią, osoba ta jest zaskakiwana.

W ocenie Marszałka, o pewnym zaskoczeniu można mówić w odniesieniu do osób, w stosunku do których art. 527 § 3 i 4 k.c. statuują domniemanie wiedzy co do działania dłużnika ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, gdyż obalenie tego domniemanie wymaga z ich strony aktywności, a także w odniesieniu do osób uzyskujących od dłużnika nieodpłatne przysporzenie (art. 528 k.c.), gdyż ich zła lub dobra wiara ma charakter irrelevantny dla skorzystania ze skargi pauliańskiej. Jednakże tych przepisów Rzecznik nie poddał kontroli. Jakkolwiek, zdaniem Marszałka, ich stosowanie do należności publicznoprawnych również nie narusza powołanych przez Rzecznika zasad wynikających z art. 2 Konstytucji. Stosowanie przepisów o skardze pauliańskiej na zasadzie *analogii legis* do należności publicznoprawnych stanowi przedmiot ugruntowanej, jednolitej linii orzeczniczej sądów, liczącej sobie piętnaście lat. Dla uczestników obrotu prawnego, w szczególności profesjonalnego (przedsiębiorców), odwoływanie się organów państwa do ochrony przewidzianej w art. 527-534 k.c. nie powinno więc stanowić zaskoczenia.

3. W piśmie z 28 września 2017 r. Prokurator Generalny przedstawił stanowisko w sprawie. Zdaniem Prokuratora Generalnego, art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie, na zasadzie analogii, do dochodzenia należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 i art. 84 Konstytucji.

3.1. Prokurator Generalny w pierwszej kolejności omówił podstawowe cechy instytucji skargi pauliańskiej, a następnie przedstawił proces kształtowania się aktualnej linii orzeczniczej dotyczącej tej instytucji. Zdaniem Prokuratora, zasadnicza zmiana orzecznictwa nastąpiła wskutek wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 10 lipca 2000 r., sygn. SK 12/99, w którym Trybunał dopuścił szerokie rozumienie sprawy cywilnej (art. 1 kodeksu postępowania cywilnego). Zdaniem Prokuratora Generalnego, „jednolita, trwała i powszechna praktyka stosowania przepisu art. 527 § 1 k.c. nadała mu treść normatywną, obejmującą swym zakresem również normę wskazaną w *petitum* wniosku, co, w świetle ugruntowanego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego stanowiska, pozwala na poddanie jej kontroli konstytucyjności”.

Prokurator Generalny obszernie przedstawił poglądy doktryny, zarówno aprobujące, jak i krytyczne w stosunku do ugruntowanej linii orzeczniczej. W ocenie Prokuratora, argumenty przedstawione przez wnioskodawcę oparte są w znacznej mierze na doktrynalnej krytyce stosowania art. 527 § 1 k.c. do należności publicznoprawnych. Stanowisko to opiera się przede wszystkim na rozróżnieniu wierzytelności publicznoprawnych, przysługujących Skarbowi Państwa, oraz wierzytelności cywilnoprawnych. Według Prokuratora, judykatura nie podziela wyrażanych w doktrynie wątpliwości. Zdaniem Prokuratora, stanowisko Sądu Najwyższego zostało w sposób jednoznaczny przedstawione w wyroku z 28 października 2010 r., sygn. akt II CSK 227/10. Prokurator przywołał podstawowe tezy tego wyroku.

3.2. W dalszej części Prokurator odniósł się do wzorców kontroli wskazanych we wniosku. Prokurator przypominał, że zasada poprawnej legislacji oraz zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa są określane jako zasady pochodne, rekonstruowane z konstytucyjnej zasady państwa prawnego (art. 2 Konstytucji). Nakaz przestrzegania przez ustawodawcę zasad poprawnej legislacji jest funkcjonalnie związany z zasadami pewności i bezpieczeństwa prawnego oraz ochrony zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zasady te nakazują, aby przepisy prawa były formułowane w sposób precyzyjny i jasny oraz poprawny pod względem językowym. Jednocześnie Prokurator zaznaczył, że zasada zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa nie jest tożsama z zasadą poprawnej legislacji, mimo że obie służą osiągnięciu pewności prawa.

Zasada poprawności legislacyjnej odnosi się w szczególności do regulacji kształtujących pozycję prawną podmiotów konstytucyjnych praw i wolności. Wynika z niej obowiązek formułowania przepisów w sposób jasny i komunikatywny. Prokurator przypominał, że do podstawowych kryteriów tzw. testu określoności prawa należą precyzyjność i komunikatywność. Jednakże stopień określoności konkretnych regulacji podlega każdorazowo relatywizacji w odniesieniu do okoliczności faktycznych i prawnych, jakie towarzyszą podejmowanej regulacji. Jako szczegółowe elementy zasady poprawnej legislacji Prokurator wskazał zasady: zakazu działania prawa wstecz, ochrony praw nabytych, *pacta sunt servanda*, poszanowania interesów w toku, stosowania przepisów przejściowych, odpowiedniej *vacatio legis*, przestrzegania zasad techniki prawodawczej oraz określoności przepisów prawa. Zdaniem Prokuratora, podstawę oceny stanowi także sposób realizacji celu wysłowionej w przepisach normy prawnej. Ustawodawca „nie może (...) pozostawiać organom stosującym prawo nadmiernej swobody ustalania podmiotowego i przedmiotowego zakresu ich stosowania”. Poprawność legislacyjna wymaga także stanowienia przepisów prawa w sposób logiczny i konsekwentny,

z poszanowaniem zasad ogólnosystemowych oraz z zachowaniem należytych aksjologicznych standardów. W przeciwnym wypadku przepisy mogą zostać uznane za „asystemowe”.

Odnosząc się do zasady zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa, Prokurator podkreślił, że wynika z niej ochrona praw nabytych i ekspektatyw, uwzględnianie interesów w toku, generalny zakaz retroakcji oraz wymóg odpowiedniej *vacatio legis*. Pewność prawa oznacza także zapewnienie jednostce bezpieczeństwa prawnego i umożliwienie jej decydowania o swoim postępowaniu z pełną znajomością przesłanek działania organów państwowych i konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą.

Prokurator omówił następnie treść zasad wynikających z art. 84 Konstytucji. Prokurator podkreślił, że zasady powszechności, równości i sprawiedliwości podatkowej są komplementarne. Ciężary i świadczenia publiczne powinny być normowane przez akt rangi ustawowej, jakkolwiek ustrojodawca nie określił zakresu tej regulacji (poza art. 217 Konstytucji). Zdaniem Prokuratora, niewywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych godzi nie tylko w interes finansowy Skarbu Państwa lub uprawnionych jednostek samorządu terytorialnego, ale również narusza szeroko pojęty interes publiczny i zasady sprawiedliwości społecznej. Z art. 84 Konstytucji wynika spoczywający na państwie obowiązek egzekwowania od wszystkich podatników wywiązywania się z obowiązku podatkowego.

3.3. Zdaniem Prokuratora Generalnego, „jednolita, powszechna i trwała wykładnia art. 527 § 1 k.c. przyjęta w orzecznictwie Sądu Najwyższego i sądów powszechnych, aprobowana także przez sądy administracyjne, podzielana wreszcie przez część doktryny, nie może być uznana za arbitralną i naruszającą podstawowe zasady wykładni prawa, w której stosowanie analogii jest jedną z powszechnie przyjętych metod”. Zaskarżony przepis odznacza się wystarczającą precyzyjnością, komunikatywnością i zrozumiałością.

Prokurator podziela tezę o uniwersalnym charakterze instytucji skargi pauliańskiej, wykraczającej poza prawo cywilne. Powołując się na wyrok Trybunału z 26 listopada 2007 r. (sygn. P 24/06, OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126), Prokurator zaznaczył, że sprzeczne z zasadą zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa byłoby przyjęcie przepisów naruszających istotę danej instytucji prawnej. Tymczasem w odniesieniu do możliwości sięgnięcia przez organy podatkowe państwa po skargę pauliańską nie mamy do czynienia z jakąkolwiek modyfikacją tej instytucji cywilnoprawnej. W przypadku poszukiwania przez wierzyciela publicznoprawnego ochrony w ramach skargi pauliańskiej, obie strony stosunku podatkowego stają się równorzędne przed sądem, a wierzyciel publicznoprawny nie korzysta z przyznanej mu na gruncie prawa administracyjnego możliwości władczego kształtowania treści stosunku administracyjnoprawnego.

Niedopuszczalność zastosowania analogii dotyczy obowiązku podatkowego i oznacza zakaz opodatkowania sytuacji niewskazanej w ustawie wprost przez ustawodawcę. Skorzystanie przez organ podatkowy ze skargi pauliańskiej nie prowadzi do opodatkowania osoby trzeciej. Odpowiedzialność osób trzecich nie polega więc, w przeciwieństwie do reguł przyjętych w ordynacji podatkowej, na odpowiedzialności całym majątkiem i solidarnie z dłużnikiem. W przypadku zastosowania skargi pauliańskiej nie ma potrzeby sięgania po wykładnię z zastosowaniem zasady *in dubio pro tributario*, gdyż samo istnienie obowiązku podatkowego nie jest w takiej sytuacji kwestionowane.

W ocenie Prokuratora, celem skargi pauliańskiej jest ochrona interesów wierzyciela na wypadek nieuczciwego postępowania dłużnika, a takie zachowanie nie może podlegać ochronie prawnej. „Nie można oczekiwać ochrony korzyści majątkowej uzyskanej przez nielojalne, nieuczciwe czy wręcz niemoralne zachowanie dłużnika, przy pełnej wiedzy o takich cechach tego zachowania”. Zdaniem Prokuratora, to właśnie pokrzywdzony wierzyciel zasługuje na ochronę. Nie są usprawiedliwione oczekiwania jednostki, mającej wiedzę (lub, z zachowaniem należytej staranności, mogącej ją mieć) o działaniu dłużnika z pokrzywdzeniem wierzy-

ciela, że nie narazi się na negatywne dla niej skutki czynności prawnej zawartej z dłużnikiem tylko dlatego, że pokrzywdzonym jest wierzyciel publicznoprawny.

Dokonując oceny zaskarżonej regulacji w świetle art. 84 Konstytucji, Prokurator podkreślił, że przepis ten zobowiązuje każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym. Obowiązek zagwarantowania przez ustawodawcę realnej możliwości egzekwowania niezapłaconych należności publicznoprawnych, w tym podatkowych, jest więc dopełnieniem zasady powszechności i sprawiedliwości podatkowej, a ocena konstytucyjności przepisów prawa dotyczących ciężarów i świadczeń publicznych nie może być przeprowadzona jedynie z punktu widzenia praw i wolności obywatelskich, lecz winna uwzględniać także ich konstytucyjne obowiązki. Kwestionowana regulacja nie narusza art. 84 Konstytucji, gdyż jej przedmiotem nie jest objęcie obowiązkiem podatkowym osoby trzeciej.

II

Zgodnie z art. 92 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072), Trybunał może rozpoznać wnioski na posiedzeniu niejawnym, jeżeli pisemne stanowiska wszystkich uczestników postępowania oraz pozostałe dowody zgromadzone w sprawie stanowią wystarczającą podstawę do wydania orzeczenia.

Trybunał uznał, że w niniejszej sprawie przesłanka ta została spełniona.

III

Trybunał Konstytucyjny zważył, co następuje:

1. Dopuszczalność merytorycznego rozpoznania wniosku.

1.1. Dnia 3 stycznia 2017 r. weszła w życie ustawa z dnia 30 listopada 2016 r. o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym (Dz. U. poz. 2072; dalej: *otpTK* lub *ustawa o organizacji TK*). Zgodnie z art. 9 ust. 1 ustawy z dnia 13 grudnia 2016 r. – Przepisy wprowadzające ustawę o organizacji i trybie postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym oraz ustawę o statusie sędziów Trybunału Konstytucyjnego (Dz. U. poz. 2074), do postępowań przed Trybunałem Konstytucyjnym, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie ustawy o organizacji TK stosuje się przepisy tej ustawy. Pozostają w mocy czynności procesowe dokonane we wszczętych i niezakończonych postępowaniach (art. 9 ust. 2).

1.2. Trybunał Konstytucyjny na każdym etapie postępowania bada, czy nie zachodzi konieczność umorzenia postępowania (por. wyrok TK z 17 listopada 2010 r., sygn. SK 23/07, OTK ZU nr 9/A/2010, poz. 103; postanowienie TK z 1 kwietnia 2014 r., sygn. K 42/12, OTK ZU nr 4/A/2014, poz. 43). W niniejszym postępowaniu Trybunał uznał, że pierwszą formalnoprawną kwestią, wymagającą rozstrzygnięcia, jest dopuszczalność orzekania w zakresie wyznaczonym przez Rzecznika. Zagadnienie to sprowadza się do pytania, czy stosowanie zakwestionowanego przepisu w drodze analogii mieści się w kognicji Trybunału Konstytucyjnego, będącego sądem prawa.

1.2.1. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego, kwestionowanie wykładni przepisów prawnych albo innych faz stosowania prawa (ustalenie stanów faktycznych, subsumcja) nie jest objęte kognicją Trybunału. Niemniej powszechnie przyjęty przez organy stosujące prawo sposób rozumienia przepisów prawa jest nierozdzielnie związa-

ny z treścią normatywną tych przepisów, a w konsekwencji – z normami prawnymi konstruowanymi na tle tych przepisów. W takim sensie wykładnia przepisów prawa należy do kognicji Trybunału Konstytucyjnego. Ten wielokrotnie stwierdzał, że jeżeli określony sposób rozumienia przepisu ustawy utrwalił się już w sposób oczywisty, a przede wszystkim jeżeli znalazł jednoznaczny i autorytatywny wyraz w orzecznictwie Sądu Najwyższego lub Naczelnego Sądu Administracyjnego, to należy uznać, że przepis ten – w praktyce stosowania – nabrał takiej właśnie treści, jaką odczytują z nich sądy mające najwyższy autorytet w Polsce. W tym sensie kognicji Trybunału podlega przepis, ale w określonej interpretacji. Kontrola zgodności z Konstytucją jest zatem dopuszczalna w stosunku do takiej treści przepisu, jaką uzyskał on w wyniku „jednolitej, powszechnej i stałej” wykładni sądowej (zob. wyroki TK z: 28 stycznia 2003 r., sygn. SK 37/01, OTK ZU nr 1/A/2003, poz. 3; 9 czerwca 2003 r., sygn. SK 12/03, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 51; 28 października 2003 r., sygn. P 3/03, OTK ZU nr 8/A/2003, poz. 82; 24 czerwca 2008 r., sygn. SK 16/06, OTK ZU nr 5/A/2008, poz. 85; postanowienie TK z 17 maja 2017 r., sygn. SK 38/15, OTK ZU A/2017, poz. 39).

1.2.2. W nauce prawa sporne jest, czy wnioskowania inferencyjne, w tym analogiczne, należą do metod wykładni prawa. Na tle ugruntowanego orzecznictwa Trybunału rozstrzygnięcie tej kwestii nie ma jednak pierwszoplanowego znaczenia dla wyniku rozpoznawanej sprawy. Trybunał w określonych przypadkach dopuszcza bowiem kontrolowanie zgodności z Konstytucją przepisów, które są podstawą kreowania norm prawnych w drodze *analogii legis*. W rachubę wchodzi te gałęzie prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej, w szczególności prawo karne czy prawo podatkowe. Zdaniem Trybunału, „wypadek niekonstytucyjności wystąpi nie tylko w sytuacji, gdy spośród kilku możliwych, akceptowalnych i nieakceptowalnych konstytucyjnie znaczeń przepisu prawnego został wybrany wariant interpretacyjny niedający się uzgodnić z Konstytucją, lecz także w sytuacji, gdy w ramach gałęzi prawa, w których obowiązuje szczególny standard wymaganej określoności regulacji ustawowej (prawo daninowe, prawo karne), pewna regulacja jest stosowana *per analogiam* bądź w sposób rozszerzający na niekorzyść podmiotów obowiązanych. Dochodzi przez to do naruszenia zakazu wykładni przez analogię względnie zakazu wykładni rozszerzającej, które to zakazy mają w tych dziedzinach prawa bezpośrednie uzasadnienie konstytucyjne” (wyrok z 13 września 2011 r., sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71).

1.2.3. Rzecznik oparł swoje zarzuty na twierdzeniu, że wykładnia art. 527 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r. poz. 459, ze zm.; dalej: k.c. lub kodeks cywilny) rozumianego w ten sposób, że znajduje zastosowanie w drodze *analogii legis* do ochrony należności publicznoprawnych, ma charakter ugruntowany, stały i powszechny. Twierdzenia tego nie kwestionują uczestnicy postępowania, którzy wskazali orzecznictwo sądowe, potwierdzające tezę o ugruntowaniu takiej wykładni. Do tego stanowiska przychylił się również Trybunał Konstytucyjny. Argumenty za tym twierdzeniem zostały przedstawione we wniosku oraz w pismach uczestników postępowania. Jednym z argumentów jest linia orzecnicza Sądu Najwyższego, ukształtowana w szczególności na podstawie uchwały SN składu siedmiu sędziów z 12 marca 2003 r., sygn. akt III CZP 85/02 (OSNC nr 10/2003, poz. 129). Linia ta została podtrzymana w wyroku Sądu Najwyższego z 28 października 2010 r., sygn. akt II CSK 227/10 (OSNC-ZD nr 1/2011, poz. 23). Występuje ona także w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. wyrok NSA z 27 stycznia 2015 r., sygn. akt II FSK 2822/12, Lex nr 1769547). Ponadto Rzecznik zarzuca zaskarżonemu przepisowi przede wszystkim to, że ten narusza zasadę określoności i zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa. Zdaniem Rzecznika, przepis ten pozwala bowiem na kreowanie analogicznej normy, nakładającej nowe, nieznane ustawie obowiązki w prawie podatkowym.

Biorąc powyższe pod uwagę, Trybunał Konstytucyjny uznał, że kontrola merytoryczna art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do ochrony należności publicznoprawnych w formie skargi pauliańskiej, jest dopuszczalna.

2. Przedmiot kontroli.

Przedmiotem kontroli Rzecznik uczynił art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do dochodzenia należności publicznoprawnych na drodze cywilnej w formie skargi pauliańskiej.

Zaskarżony przepis rozpoczyna i współtworzy regulację instytucji skargi pauliańskiej w kodeksie cywilnym. Pozostałe elementy skargi pauliańskiej zostały ukształtowane również w § 2-4 art. 527 k.c. oraz w następujących po nim art. 528-534 k.c. Zgodnie art. 527 § 1 k.c., gdy skutek czynności prawnej dłużnika dokonanej z pokrzywdzeniem wierzycieli osoba trzecia uzyskała korzyść majątkową, każdy z wierzycieli może żądać uznania tej czynności za bezskuteczną w stosunku do niego, jeżeli dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli, a osoba trzecia o tym wiedziała lub przy zachowaniu należytej staranności mogła się dowiedzieć.

W ocenie Rzecznika, niezgodne z Konstytucją jest takie rozumienie kwestionowanego przepisu, zgodnie z którym znajduje on zastosowanie w drodze *analogii legis* do dochodzenia należności publicznoprawnych. Rzecznik nie kwestionuje zatem elementów składających się na instytucję skargi pauliańskiej, ale samą możliwość jej zastosowania w drodze analogii w przypadku należności publicznoprawnych.

3. Wzorzec kontroli – art. 2 Konstytucji.

Rzecznik zarzucił badanemu przepisowi, że narusza wynikające z art. 2 Konstytucji zasadę zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz zasadę określoności prawa.

3.1. Zasada zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa jest jedną z podstawowych reguł wynikających z konstytucyjnej klauzuli państwa prawnego (zob. wyroki TK z: 20 grudnia 1999 r., sygn. K 4/99, OTK ZU nr 7/1999, poz. 165; 14 czerwca 2000 r., sygn. P 3/00, OTK ZU nr 5/2000, poz. 138; 19 listopada 2008 r., sygn. Kp 2/08, OTK ZU nr 9/A/2008, poz. 157; 28 czerwca 2017 r., sygn. P 63/14, OTK ZU A/2017, poz. 55). Zasada ta ma własną treść normatywną, dekodowaną w bogatym orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, a jednocześnie stanowi podstawę obowiązywania innych zasad konstytucyjnych, w szczególności zasady prawidłowej (poprawnej, przyzwoitej) legislacji, zasady ochrony interesów w toku, zakazu tworzenia uprawnień pozornych, nakazu zachowania odpowiedniej *vacatio legis* czy zasady *lex retro non agit*.

Zasada ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa (również jako zasada lojalności państwa względem obywateli) jest ściśle związana z bezpieczeństwem prawnym jednostki. Wyraża się ona „w takim stanowieniu i stosowaniu prawa, by nie stawało się ono swoistą pułapką dla obywatela i aby mógł on układać swoje sprawy w zaufaniu, iż nie naraża się na prawne skutki, których nie mógł przewidzieć w momencie podejmowania decyzji i działań oraz w przekonaniu, iż jego działania podejmowane zgodnie z obowiązującym prawem będą także w przyszłości uznawane przez porządek prawny” (wyrok TK z 7 lutego 2001 r., sygn. K 27/00, OTK ZU nr 2/2001, poz. 29).

W powołanym wyżej wyroku o sygn. P 3/00 Trybunał wyjaśnił, że pewność prawa oznacza taki zespół „cech przysługujących prawu, które zapewniają jednostce bezpieczeństwo prawne; umożliwiają jej decydowanie o swoim postępowaniu w oparciu o pełną znajomość przesłanek działania organów państwowych oraz konsekwencji prawnych, jakie jej działania mogą pociągnąć za sobą. Jednostka winna mieć możliwość określenia zarówno konsekwencji

poszczególnych zachowań i zdarzeń na gruncie obowiązującego w danym momencie stanu prawnego jak też oczekiwać, że prawodawca nie zmieni ich w sposób arbitralny. Bezpieczeństwo prawne jednostki związane z pewnością prawa umożliwia więc przewidywalność działań organów państwa a także prognozowanie działań własnych” (zob. także wyroki TK z: 25 kwietnia 2001 r., sygn. K 13/01, OTK ZU nr 4/2001, poz. 81; 16 czerwca 2003 r., sygn. K 52/02, OTK ZU nr 6/A/2003, poz. 54; 2 kwietnia 2007 r., sygn. SK 19/06, OTK ZU nr 4/A/2007, poz. 37; 20 stycznia 2009 r., sygn. P 40/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 4). W ocenie Trybunału, „[c]hodzi przy tym o pewność prawa nie tyle w rozumieniu stabilności przepisów, co w aspekcie pewności tego, że na podstawie obowiązującego prawa obywatel może kształtować swoje stosunki życiowe. W tym kontekście zasada ta wykazuje pewne podobieństwo do znanej z prawa prywatnego i międzynarodowego zasady *pacta sunt servanda*, nakazującej dotrzymywania zawartych umów” (wyrok TK z 13 listopada 2012 r., sygn. K 2/12, OTK ZU nr 10/A/2012, poz. 121).

3.2. Z zasady ochrony zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa wynika, jako jedna z dyrektyw poprawnej (przyzwoitej) legislacji, zasada jednoznaczności prawa. W wyroku TK z 11 stycznia 2000 r., sygn. K 7/99 (OTK ZU nr 1/2000, poz. 2) Trybunał zaliczył do zasad przyzwoitej legislacji w szczególności „wymaganie określoności przepisów, które «muszą być formułowane w sposób poprawny, precyzyjny i jasny» (...) standard ten wymagany jest «zwłaszcza, gdy chodzi o ochronę praw i wolności oraz o sytuacje, gdy istnieje możliwość stosowania sankcji wobec obywatela»”. Z tak ujętej zasady określoności „wynika, że każdy przepis prawny winien być skonstruowany poprawnie z punktu widzenia językowego i logicznego – dopiero spełnienie tego warunku podstawowego pozwala na jego ocenę w aspekcie pozostałych kryteriów. Wymóg jasności oznacza nakaz tworzenia przepisów klarownych i zrozumiałych dla ich adresatów, którzy od racjonalnego ustawodawcy oczekiwać mogą stanowienia norm prawnych nie budzących wątpliwości co do treści nakładanych obowiązków i przyznawanych praw. Związana z jasnością precyzja przepisu winna przejawiać się w konkretności nakładanych obowiązków i przyznawanych praw tak, by ich treść była oczywista i pozwalala na wyegzekwowanie” (wyrok TK z 21 marca 2001 r., sygn. K 24/00, OTK ZU nr 3/2001, poz. 51). Ustawodawca nie może przez niejasne formułowanie tekstu przepisów pozostawiać organom mającym je stosować nadmiernej swobody przy ustalaniu w praktyce zakresu podmiotowego i przedmiotowego ograniczeń wolności i praw jednostki, chronionych w Konstytucji (zob. wyrok z 22 maja 2002 r., sygn. K 6/02, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 33).

Wymaganie jasności (określoności) przepisów nie oznacza jednak konieczności całkowitego związania organów stosujących prawo. Nadal bowiem mogą one korzystać z przyjętych metod interpretacyjnych w celu dekodowania obowiązujących norm prawnych. „Trybunał Konstytucyjny wyjaśniał w swoich orzeczeniach, że przez określoność przepisów prawnych należy rozumieć możliwość konstruowania na gruncie tych przepisów (dekodowania) jednoznacznych norm prawnych oraz jednoznacznych konsekwencji tych norm, za pomocą reguł interpretacji przyjmowanych na gruncie określonej kultury prawnej (...). Określoność przepisów winna prowadzić do precyzyjności norm prawnych, przejawiającej się w konkretności regulacji praw i obowiązków, tak by ich treść była oczywista i pozwalala na ich wyegzekwowanie. Niejasność przepisu oznacza w praktyce niepewność sytuacji prawnej adresata normy i pozostawienie jej ukształtowania organom stosującym prawo (...). Zgodnie z utrwaloną linią orzecniczą Trybunału Konstytucyjnego stanowienie przepisów niejasnych, wieloznacznych, które nie pozwalają obywatelowi na przewidzenie konsekwencji prawnych jego zachowań, jest naruszeniem Konstytucji (...)” (wyrok TK z 7 kwietnia 2011 r., sygn. K 4/09, OTK ZU nr 3/A/2011, poz. 20 oraz powołane tam orzecznictwo). Przepisy powinny być za-

tem sformułowane na tyle precyzyjnie, żeby odtworzenie z ich treści norm prawnych następowało w drodze dopuszczalnych metod wykładni.

W cytowanym powyżej wyroku o sygn. K 4/09 Trybunał podkreślił, że „pozbawienie mocy obowiązującej określonego przepisu z powodu jego niejasności czy nieprecyzyjności powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany wtedy, gdy inne metody usuwania wątpliwości dotyczących treści przepisu, w szczególności przez jego interpretację, okazały się niewystarczające. Zdaniem Trybunału, niejasność lub nieprecyzyjność przepisu może uzasadniać stwierdzenie jego niezgodności z Konstytucją, jeżeli jest tak daleko posunięta, że rozbieżności wynikających z jego wykładni nie da się usunąć za pomocą zwykłych środków mających na celu wyeliminowanie niejednorodności w stosowaniu prawa” (zob. także postanowienie TK z 27 kwietnia 2004 r., sygn. P 16/03, OTK ZU nr 4/A/2004, poz. 36; wyroki TK z: 16 grudnia 2003 r., sygn. SK 34/03, OTK ZU nr 9/A/2003, poz. 102; 28 czerwca 2005 r., sygn. SK 56/04, OTK ZU nr 6/A/2005, poz. 67; 15 stycznia 2009 r., sygn. K 45/07, OTK ZU nr 1/A/2009, poz. 3; 14 lutego 2012 r., sygn. P 20/10, OTK ZU nr 2/A/2012, poz. 15; 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK ZU nr 7/A/2014, poz. 79).

Konieczność określoności prawa ma szczególne znaczenie dla niektórych gałęzi prawa. Dotyczy to przede wszystkim prawa karnego oraz daninowego. Trybunał Konstytucyjny wypracował tzw. test określoności prawa. „Każdorazowo ocena, czy ustawodawca dochował nakazu określoności przepisów, czyli test określoności prawa, zależy od kilku czynników, zwłaszcza od rodzaju regulowanej materii, kategorii adresatów, do których kierowane są przepisy, a przede wszystkim charakteru tych przepisów, tzn. czy są to normy ograniczające (i w jakim stopniu) prawa i wolności konstytucyjne i nakładające obowiązki na ich adresatów” (wyrok TK z 3 grudnia 2009 r., sygn. Kp 8/09, OTK ZU nr 11/A/2009, poz. 164).

4. Ocena zgodności przedmiotu kontroli z art. 2 Konstytucji.

Zarzuty postawione przez wnioskodawcę, w kontekście art. 2 Konstytucji, odnoszą się zarówno do zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa w ogólności, jak również do wynikającej z niej zasady prawidłowej (przyswoitej, poprawnej) legislacji. Z tego względu Trybunał dokonał odrębnie oceny zgodności art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do ochrony należności publicznoprawnych w formie skargi pauliańskiej, z wynikającymi z art. 2 Konstytucji, po pierwsze – zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa oraz po drugie – zasadą prawidłowej (przyswoitej, poprawnej) legislacji.

4.1. Rzecznik zarzuca kwestionowanej regulacji niezgodność z zasadą zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa, przez rozszerzenie zakresu zastosowania art. 527 § 1 k.c. do ochrony należności publicznoprawnych w drodze *analogii legis*. Naruszenie tej zasady ma występować w kilku momentach. Po pierwsze, analogiczne stosowanie art. 527 § 1 k.c. do ochrony należności publicznoprawnych prowadzi do jeszcze większego, niż wynika to wprost z obowiązujących przepisów, uprzywilejowania Skarbu Państwa w sferze władztwa podatkowego. Po drugie, wskutek analogicznego stosowania art. 527 § 1 k.c. organy zyskują dodatkowy instrument nieprzewidziany wprost w ustawie, za pomocą którego mogą prowadzić egzekucję z przedmiotów majątkowych przeniesionych przez podatnika do majątku osoby trzeciej. Po trzecie, stosowanie instytucji skargi pauliańskiej do należności publicznoprawnych może niejako zaskakiwać osoby trzecie, które, ze względu na tajemnicę skarbową, mogą nie wiedzieć o zobowiązaniach podatkowych dłużnika.

W ocenie Trybunału, podniesione przez Rzecznika zarzuty i argumenty na ich rzecz nie są przekonujące. Skarga pauliańska jest instytucją prawa prywatnego, które w przeciwieństwie do prawa publicznego zakłada autonomię i równość podmiotów. Korzystający ze skargi pauliańskiej organ władzy publicznej nie działa władczo, nie wykonuje właściwego mu impe-

rium, ale funkcjonuje jak podmiot prawa prywatnego, dochodząc swoich praw w procesie cywilnym. Przesłankami umożliwiającymi skorzystanie ze skargi pauliańskiej są: 1) dokonanie czynności prawnej z pokrzywdzeniem wierzycieli, 2) działanie dłużnika ze świadomością pokrzywdzenia wierzycieli oraz 3) wiedza osoby trzeciej o działaniu z pokrzywdzeniem wierzyciela lub możliwość dowiedzenia się o tym przy zachowaniu należytej staranności (art. 527 § 1 k.c.). Spełnienie wszystkich przesłanek musi zostać przez powoda (w tym wypadku organ podatkowy) udowodnione.

Celem skargi pauliańskiej jest ochrona słusznego interesu wierzyciela przed nieuczciwym dłużnikiem, który przez czynność prawną z osobą trzecią uszczupla swój majątek kosztem wierzyciela, czyniąc się niewypłacalnym albo niewypłacalnym w większym rozmiarze niż przed dokonaniem czynności prawnej. Czynność taka dokonywana jest przez dłużnika po to, aby wierzyciel nie mógł efektywnie wyegzekwować z majątku dłużnika zaspokojenia swojego roszczenia. W przeciwieństwie do instytucji *ius ad rem*, uregulowanej w art. 59 k.c., nieistotne jest nawet zachowanie tożsamości korzyści uzyskanej przez osobę trzecią. Relevantne jest tylko zmniejszenie wartości majątku dłużnika z pokrzywdzeniem wierzyciela wskutek przesunięcia korzyści majątkowej. Korzyść osoby trzeciej może polegać na nabyciu prawa (uprawnienia) majątkowego lub na zwolnieniu z obowiązku majątkowego wobec dłużnika. Uwzględnienie przez sąd skargi pauliańskiej powoduje, że czynność prawna dokonana z pokrzywdzeniem wierzyciela między dłużnikiem a osobą trzecią staje się względem wierzyciela bezskuteczna. Ustawodawca nie posłużył się innymi, znanymi prawu cywilnemu sankcjami, jak w szczególności bezwzględna czy względna nieważność czynności prawnej; sankcja dotycząca czynności prawnej dokonanej przez dłużnika z osobą trzecią jest jedynie sankcją bezskuteczności względnej. Sankcja ta powoduje, że wierzyciel, który uzyskał uwzględniający skargę pauliańską prawomocny wyrok, może skierować egzekucję do majątku osoby trzeciej w zakresie korzyści, jaką osoba ta otrzymała od dłużnika na podstawie czynności prawnej dokonanej z pokrzywdzeniem wierzyciela. Należy zatem podzielić stanowisko Sądu Najwyższego, zgodnie z którym „wyrok w procesie pauliańskim, wydany w następstwie uwzględnienia powództwa nie rodzi nowych podatkowo-prawnych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, nie powoduje też rozszerzenia zakresu opodatkowania, stwarza jedynie wierzycielowi możliwość przeprowadzenia w przyszłości skutecznej egzekucji należności publicznoprawnej z przedmiotów majątkowych, których dłużnik wyzbył się w celu pokrzywdzenia wierzyciela. W celu uzyskania tego efektu wierzyciel musi dysponować nie tylko orzeczeniem stwierdzającym bezskuteczność czynności prawnej dokonanej między dłużnikiem a osobą trzecią, lecz także administracyjnym tytułem wykonawczym przeciwko dłużnikowi” (wyrok SN z 28 października 2010 r., sygn. akt II CSK 227/10).

Skarga pauliańska nie kreuje zatem nowej sytuacji prawno-materialnej w sferze prawa podatkowego. Nie nakłada na osobę trzecią nieznaną prawu podatkowemu daniny. Skarga pauliańska jest jedynie instrumentem ochrony słusznego interesu powoda, pokrzywdzonego przez czynność prawną dłużnika z pozwanym. Wyrok sądu, wieńczący postępowanie wszczęte skargą pauliańską, powoduje, że wobec pokrzywdzonego powoda, i tylko wobec niego, przejście w drodze czynności prawnej dokonanej przez dłużnika z pozwanym korzyści majątkowej z majątku dłużnika do majątku pozwanego nie następuje. Obowiązek, jaki spoczywa na pozwanym, polega zasadniczo jedynie na nakazie znoszenia egzekucji skierowanej do korzyści, którą pozwany uzyskał wskutek czynności prawnej dokonanej z dłużnikiem z pokrzywdzeniem powoda. Mając powyższe na uwadze, nie można zgodzić się, że stosowany analogicznie do ochrony należności publicznoprawnych art. 527 § 1 k.c. jest formą uprzywilejowania państwa wobec obywatela i stanowi zarazem nieznaną prawu publicznemu instytucję. Sąd, stwierdzając na podstawie art. 527 i nast. k.c. bezskuteczność umowy zawartej między dłużnikiem publicznoprawnym i osobą trzecią, nie wkracza w ogóle w obszar uprawnień i obowiązków podatkowych o charakterze materialno-prawnym osoby trzeciej (pozwanego).

Trybunał zwraca uwagę, że wszystkie wcześniejsze orzeczenia, w których krytycznie oceniał niejasne sformułowanie przepisów prawa podatkowego, umożliwiające ich rozszerzającą wykładnię na niekorzyść obywatela, odnosiły się do regulacji stanowiących podstawę określenia istnienia, zakresu i wysokości zobowiązania podatkowego. W wyroku z 11 maja 2004 r. (sygn. K 4/03, OTK ZU nr 5/A/2004, poz. 41) stwierdzając niezgodność z Konstytucją przepisu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, ze zm.; dalej: ordynacja podatkowa) kształtującego tzw. klauzulę obejścia prawa podatkowego, Trybunał odniósł się do przepisów stanowiących podstawę ustalania zobowiązania podatkowego i podkreślił „konieczność jasnego określenia, jaka będzie treść rozstrzygnięcia organu orzekającego”. W ocenie Trybunału, przepisy powinny umożliwiać obywatelom przewidywanie konsekwencji prawno-podatkowych dokonywanych przez nich czynności. Tymczasem z ocenianej normy wynikała uznaniowość decyzji podatkowej co do samego istnienia zobowiązania podatkowego; po stronie obywateli brak było przewidywalności decyzji organu podatkowego (pkt III, 1.7. uzasadnienia). W kolejnym wyroku, w którym Trybunał zakwestionował poziom legislacji prawno-podatkowej, chodziło o wysokość podatku, a ściślej – możliwość domagania się zwrotu nadpłaty przez współnika spółki cywilnej. W wyroku z 10 marca 2009 r. (sygn. P 80/08, OTK ZU nr 3/A/2009, poz. 26), stwierdzając niekonstytucyjność pominięcia prawodawczego (brak rozwiązań proceduralnych), Trybunał także kierował się wymaganiem odpowiednio wysokiego poziomu regulacji podatkowo-prawnej, który umożliwia obywatelom kształtowanie własnych zachowań i zabezpiecza ich przed nieoczekiwanymi konsekwencjami. Wreszcie, w powoływanym przez wnioskodawcę wyroku TK z 13 września 2011 r. (sygn. P 33/09, OTK ZU nr 7/A/2011, poz. 71), Trybunał wskazał zgodny z Konstytucją kierunek interpretacji kwestionowanych przepisów, w uzasadnieniu wskazując, że do naruszenia wymogów poprawnej legislacji może dojść wówczas, gdy ustawodawca – w aktach normujących zagadnienia wymagające wyższego „standardu jednoznaczności i określoności przepisów” (prawo podatkowe) – odsyła do regulacji, w wypadku których standard jest niższy (pkt III, 4.3. uzasadnienia).

Trybunał stwierdza, że przywołany standard – wbrew stanowisku Rzecznika – nie stanowi argumentu uzasadniającego wniosek w obecnie rozpatrywanej sprawie. Wypracowany w orzecznictwie trybunalskim standard odnosi się do unormowań będących podstawą kształtowania zobowiązania podatkowego i określania jego wysokości, w toku postępowania przed organami podatkowymi i w ewentualnym postępowaniu sądowym mającym na celu weryfikację decyzji organu podatkowego. Tymczasem, jak już wyżej powiedziano, w sprawie cywilnej toczącej się na podstawie art. 527 i nast. k.c. nie dochodzi do kształtowania, weryfikacji czy modyfikacji zobowiązania podatkowego, które wcześniej musi być określone w ostatecznej decyzji, w sposób odpowiadający standardom prawa podatkowego. Sprawa cywilna służy ocenie czynności cywilnoprawnej dokonanej przez podatnika. Z punktu widzenia tej sprawy źródło zobowiązania dłużnika może być uznane za obojętne.

Rzecznik upatruje naruszenia przez zakwestionowaną regulację zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa także z perspektywy gwarancji jednostki. Jego zdaniem, stosowanie instytucji skargi pauliańskiej do należności publicznoprawnych stanowi zaskoczenie i „pułapkę” na osoby trzecie, które ze względu na tajemnicę skarbową mogą nie wiedzieć o zobowiązaniach podatkowych dłużnika.

Z zarzutem tym także nie można się zgodzić. Skarga pauliańska jest szczególną instytucją prawa cywilnego chroniącą interes wierzyciela. Jej wyjątkowość polega na tym, że w zasadniczo nienaruszalny przez osoby trzecie stosunek prawny nawiązany przez autonomiczne i równorzędne podmioty prawa cywilnego wkracza właśnie osoba, która nie brała udziału w jego kreacji i skutkach. Wierzyciel może bowiem skargą pauliańską ubezwzględnić wobec siebie następstwa prawne stosunku prawnego nawiązanego między dłużnikiem a osobą trzecią. Prawodawca dostrzegł przy tym problem ponoszenia konsekwencji uwzględnionej

skargi pauliańskiej przez osobę trzecią, która zasadniczo nie bierze udziału w kreowaniu stosunku prawnego między wierzycielem a dłużnikiem. Dlatego zgodnie z art. 527 § 1 k.c. wymaga się, aby osoba trzecia wiedziała lub przy dołożeniu należytej staranności mogła się dowiedzieć, że dłużnik dokonał z nią czynności prawnej ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela. Ziszczenie się tej przesłanki ma obowiązek wykazać wierzyciel. Od zasady tej istnieją wyjątki. Po pierwsze, zgodnie z art. 527 § 3 i 4 k.c. domniemywa się, że osoba trzecia wiedziała, że dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela, jeżeli jest osobą pozostającą w bliskim stosunku z dłużnikiem lub jest z nim w stałych stosunkach gospodarczych. Po drugie, zgodnie z art. 528 k.c. wierzyciel może żądać uznania czynności prawnej dokonanej przez dłużnika z osobą trzecią za bezskuteczną wobec niego jeżeli czynność ta była nieodpłatna, chociażby osoba trzecia nie wiedziała i przy dołożeniu należytej staranności nie mogła się dowiedzieć, że dłużnik działał ze świadomością pokrzywdzenia wierzyciela. Wymienione wyjątki są jednak uzasadnione szczególnymi względami. Jak podkreśla się w literaturze przedmiotu, wykazanie wiedzy osoby trzeciej o świadomości dłużnika pokrzywdzenia wierzyciela przez dokonywaną czynność prawną w praktyce może być nieosiągalne. Dlatego w przypadku gdy dłużnik pozostaje w bliskich lub stałych relacjach z osobą trzecią, prawodawca zdecydował się przerzucić ciężar dowodu braku stosownej wiedzy na osobę trzecią. Z kolei w przypadku przysporzenia nieodpłatnego prawodawca zastosował się do generalnie przyjętej w prawie cywilnym zasady, zgodnie z którą przysporzenia takie są słabiej chronione w porównaniu z przysporzeniami odpłatnymi. Według prawodawcy, utrzymanie nieodpłatnej korzyści przez osobę trzecią, nawet nieświadomą motywacji towarzyszącej dłużnikowi przy dokonywaniu z nim czynności prawnej, musi ustąpić możliwości zaspokojenia roszczenia majątkowego wierzyciela pokrzywdzonego niesumiennym zachowaniem dłużnika. Należy jeszcze raz podkreślić, że poza wymienionymi, szczególnymi wyjątkami wierzyciel jest obowiązany wykazać, że osoba trzecia wiedziała lub przy dołożeniu należytej staranności mogła się dowiedzieć o świadomości dłużnika dokonywania czynności prawnej z pokrzywdzeniem wierzyciela. Trudno w tym kontekście zgodzić się z wnioskodawcą, że nawet stosowana *per analogiam legis* skarga pauliańska może „zaskakiwać” czy „tworzyć pułapkę” na osobę trzecią (pozwanego).

Istnienie tajemnicy skarbowej nie stanowi argumentu przemawiającego za potrzebą silniejszej ochrony osoby trzeciej, dokonującej czynności z dłużnikiem podatkowym, gdyż jej „sytuacja informacyjna” nie odbiega od zwykle występującej w obrocie. W prywatnoprawnym obrocie kontrahenci na ogół nie dysponują możliwością zweryfikowania swojego stanu majątkowego; „osoba trzecia”, do której odnosi się art. 527 k.c., najczęściej jest zdana na informacje pochodzące od dłużnika, także w odniesieniu do długów prywatnoprawnych. Rzecz jednak w tym, że – niezależnie od charakteru zobowiązania ciążącego na dłużniku – akcja pauliańska nie odniesie skutku, jeśli osoba trzecia była w dobrej wierze, tj. nie wiedziała o celu, do którego jej kontrahent wykorzystuje czynność prawną. W ocenie Trybunału, wymagana przez art. 527 k.c. zła wiara osoby trzeciej całkowicie wyklucza możliwość uznania, że objęcie ochroną pauliańską wierzytelności podatkowych stanowi „pułapkę” zastawioną na starannego (uczciwego) uczestnika obrotu.

Nie bez znaczenia dla oceny analizowanego zarzutu jest także to, że praktyka stosowania skargi pauliańskiej w drodze *analogii legis* do ochrony należności publicznoprawnych jest utrwalona w orzecznictwie sądowym. Jednolita i ugruntowana w tej kwestii linia orzecznicza sądów powszechnych oraz Sądu Najwyższego ma już kilkanaście lat. Stosowanie skargi pauliańskiej do ochrony należności publicznoprawnych nie narusza zatem zasady zaufania jednostki do państwa i stanowionego przez nie prawa.

4.2. Rzecznik podniósł także zarzut naruszenia przez przedmiotową regulację wywiezionej z art. 2 Konstytucji zasady poprawnej legislacji. Stwierdził, że w prawie podatkowym

obowiązuje zasada ograniczonego stosowania analogii, a wszelkie wątpliwości interpretacyjne co do treści przepisów prawa podatkowego należy rozwiązywać na korzyść podatnika (zasada *in dubio pro tributario*, której normatywne ujęcie znalazło się w art. 2a ordynacji podatkowej). Zdaniem Rzecznika „przez analogię nie można tworzyć nowych prawnopodatkowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu, wkraczających w zakres wolny od opodatkowania” (wniosek, s. 17); „pomiędzy organem a podatnikiem nie jest kształtowany stosunek cywilnoprawny, a podmiotowi uprawnionemu z tytułu podatku nie przysługuje prawo podmiotowe – roszczenie o zapłatę” (wniosek, s. 18). Z tego względu, w ocenie Rzecznika, zakwestionowana norma narusza konstytucyjną zasadę poprawnej legislacji, ponieważ ustawodawca pozostawił organom stosującym prawo nadmierną swobodę interpretacyjną, a odpowiedzialność podatkowa osób trzecich została już przewidziana w przepisach ordynacji podatkowej i ma charakter regulacji zamkniętej.

Powtarzając raz jeszcze, że analogia z art. 527 § 1 k.c. nie jest przypadkiem stosowania analogii w prawie podatkowym, ale służy jedynie ochronie ukształtowanej już należności podatkowej, Trybunał stwierdza, że stosowanie tej analogii nie narusza konstytucyjnej zasady prawidłowej legislacji, w szczególności wymagania określoności przepisów.

Teoretycznie każde wnioskowanie przez analogię pozostaje w sprzeczności z wymaganiami określoności przepisów. Do istoty wnioskowania z analogii należy przecież wypełnianie luk w prawie, a więc regulowanie tych zagadnień, których z różnych względów nie obejmują regulacją przepisy prawa. Trybunał podkreśla, że w kwestii istnienia luki w prawie i konieczności jej wypełnienia odwołuje się przede wszystkim do orzecznictwa sądów powszechnych, Sądu Najwyższego, sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego; stanowi to bowiem element stosowania przepisu w drodze analogii.

Do natury wnioskowania analogicznego należy także to, że kreowana *per analogiam* norma nie wynika ze stosowania przepisu wprost; jest budowana z uwzględnieniem różnic dzielących przypadek uregulowany oraz przypadek do niego podobny, ale nieuregulowany. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że w zasadzie każdy z elementów tradycyjnie ujmowanej struktury normy (hipoteza, dyspozycja, sankcja) może podlegać analogicznemu wnioskowaniu. Stąd kontrargumenty odwołujące się do cywilistycznych konstrukcji i pojęć, w szczególności do pojęcia wierzytelności nie są przekonujące. Twierdzi się bowiem, że pojęcie to, zawarte w art. 527 § 1 k.c., odnosi się wyłącznie do roszczenia wynikającego ze stosunku cywilnoprawnego, i dlatego skarga pauliańska nie może być stosowana do ochrony należności publicznoprawnych. Należy jednak zauważyć, że zakres znaczeniowy pojęcia wierzytelności, a więc to, czy obejmuje ono także należności publicznoprawne, budzi w nauce prawa kontrowersje. Niemniej przesądzenie tej kwestii nie jest konieczne do rozstrzygnięcia w niniejszej sprawie. Jak już wspomniano, charakter prawny należności z punktu widzenia oceny czynności prawnej krzywdzącej wierzyciela, może być uznany za obojętny. Przede wszystkim jednak Rzecznik powołanemu przepisowi nie zarzuca tego, że jego treść, zawierająca pojęcie wierzytelności, jest niezgodna z Konstytucją, ale że przepis ten jest podstawą analogicznego wnioskowania, z którego wynika norma o określonej treści. Dopiero tak zbudowana norma stanowi regulację ochrony należności publicznoprawnych. Wskutek analogicznego wnioskowania pojęcie wierzytelności, zawarte w art. 527 § 1 k.c., może znajdować zastosowanie do należności publicznoprawnych nie wprost, ale właśnie *per analogiam*. Podobnie można odnieść się do innych zarzutów związanych z cywilistycznymi pojęciami i konstrukcjami zawartymi w przepisie – mogą one mieć zastosowanie *per analogiam*, a nie wprost.

Według tradycyjnego i utrwalonego poglądu skarga pauliańska należy do prawa prywatnego, a nie do prawa publicznego. Podział prawa na prawo prywatne i publiczne wywodzi się jeszcze z prawa rzymskiego, i bez względu na spory co do jego kryteriów, wciąż kształtuje prawniczą kulturę europejską, oddziałuje na tworzenie i treść prawa, wpływa na jego naukę

oraz na judykaturę. Z tego punktu widzenia, analogia przeprowadzona między instytucją prawa prywatnego a luką odnoszącą się do ochrony należności publicznoprawnej, a więc instytucji należącej do prawa publicznego, z wszelkimi związanymi z tym konsekwencjami, może budzić pewne wątpliwości. Trybunał rozpatruje jednak sprawę w granicach zaskarżenia; związany jest nie tylko powołanym przez wnioskodawcę zakresem przedmiotu kontroli, ale także oznaczonymi we wniosku wzorcami kontroli i zasadami z nich wywodzonymi. Dotyczy to przede wszystkim postępowania przed Trybunałem wszczętego wnioskiem.

Zważywszy na to, nawet gdyby uznać, choć Trybunał tego nie przesądza, że rozpatrywana analogia narusza tradycyjny podział prawa na prawo prywatne i prawo publiczne, to na tle treści i uzasadnienia zarzutu naruszenia zasady zaufania do państwa i tworzonego przez nie prawa lub zasady określoności prawa nie mogłoby to mieć znaczenia dla rozstrzygnięcia w sprawie. Powołane wyżej, a także we wniosku, wypracowane w orzecznictwie Trybunału kryteria oceny naruszenia tych zasad mają charakter uniwersalny i dotyczą przepisów prawa należących zarówno do prawa prywatnego jak i publicznego. Na tle Konstytucji zachowywanie podziału na prawo prywatne i prawo publiczne może mieć znaczenie o tyle, o ile służy ochronie oznaczonych wartości i zasad konstytucyjnych. Nie można apriorycznie wyłączyć przypadku, w którym naruszenie tego podziału może naruszać określone wartości i zasady konstytucyjne. Niemniej w niniejszej sprawie potencjalne naruszenie przedmiotowego podziału oraz w konsekwencji – oznaczonych wartości i zasad – nie zostało dostatecznie wykazane, także ze względu na treść zarzutów zawartych we wniosku.

W swoim orzecznictwie Trybunał przyjmował, że przez określoność przepisów należy rozumieć możliwość konstruowania na ich gruncie jednoznacznych norm prawnych oraz jednoznacznych konsekwencji tych norm, za pomocą reguł rozumowania prawniczego, przyjmowanych na gruncie określonej kultury prawnej (zob. wyrok TK o sygn. K 4/09). Trybunał podtrzymuje swoje stanowisko zajęte w szczególności w wyrokach o sygn. SK 34/03, K 45/07, P 49/13, że pozbawienie mocy obowiązującej przepisu z powodu jego niejasności (braku precyzji) powinno być traktowane jako środek ostateczny, stosowany wtedy, gdy wynikających z niejasności przepisu rozbieżności jego interpretacji nie da się usunąć za pomocą zwykłych metod, mających na celu wyeliminowanie niejednorodności stosowania prawa.

Art. 527 § 1 k.c. oraz pozostałe przepisy kodeksu cywilnego normujące skargę pauliańską stanowią spójną i poprawną regulację, której poziom legislacyjny jest właściwy europejskiej kulturze prawnej. Z kolei norma wykreowana z analogii z tego przepisu, nawet jeżeli dotyczy ochrony należności publicznoprawnych, z punktu widzenia zasady określoności, mieści się w wypracowanym przez Trybunał standardzie konstytucyjnym.

Analogiczne stosowanie art. 527 § 1 k.c. do należności publicznoprawnych nie narusza także zasady ograniczonej (ostrożnej) analogii w prawie podatkowym. Jak wskazano wyżej, w orzecznictwie Trybunału przyjmuje się że stosowanie *analogii legis* jest niedopuszczalne, z punktu widzenia zasady określoności, tylko w tych gałęziach prawa, w których wymaganie bezpośredniej podstawy prawnej prawa lub obowiązku uchodzi za zasadę konstytucyjną. Do tych gałęzi prawa zalicza się prawo karne i prawo daninowe. Stosowanie instytucji skargi pauliańskiej w drodze analogii do ochrony należności publicznoprawnych nie tworzy nowych prawopodatkowych stanów faktycznych podlegających opodatkowaniu. Z instytucji tej nie można wywodzić żadnego nowego obowiązku podatkowego. Ma ona jedynie na celu zabezpieczenie efektywnego wyegzekwowania już istniejącego zobowiązania publicznoprawnego, a także zapobieżenie czynnościom fraudacyjnym, podejmowanym w celu uniknięcia obowiązku daninowego.

4.3. Mając powyższe na uwadze, należało uznać, że art. 527 § 1 k.c. w zakresie w jakim znajduje zastosowanie na zasadzie *analogii legis* do ochrony należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji.

5. Umorzenie postępowania w zakresie zarzutu naruszenia art. 84 Konstytucji.

5.1. Zgodnie z art. 84 Konstytucji każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie. Przepis ten jest położony wśród przepisów Konstytucji normujących obowiązki człowieka i obywatela. Obowiązek ustanowiony przez art. 84 Konstytucji jest określany jako obowiązek utrzymywania Rzeczypospolitej; obowiązek zapewnienia jej możliwości suwerennego funkcjonowania i wypełniania zadań dla dobra wspólnego. Obowiązek ten ma charakter powszechny, ponieważ dotyczy wszystkich, pozostających w związku z państwem polskim i korzystającym z jego ochrony. W wyroku TK z 18 listopada 2014 r., sygn. K 23/12 (OTK ZU nr 10/A/2014, poz. 113) stwierdzono, że art. 84 Konstytucji „formuluje zasadę powszechności opodatkowania, która jest jedną z podstawowych zasad prawa finansowego. Wyraża się ona w tym, że podatek jako świadczenie, o charakterze nieekwiwalentnym powinien obciążać wszystkich, tak by można było zaspokajać wspólne potrzeby (...). Art. 84 Konstytucji akcentuje aspekt podmiotowy zasady powszechności opodatkowania («każdy» powinien przyczyniać się do zaspokajania wspólnych potrzeb). Z tego przepisu ustawy zasadniczej nie należy natomiast wywodzić dyrektywy powszechności opodatkowania w znaczeniu przedmiotowym, a zatem wymogu objęcia podatkiem wszystkich sfer aktywności jednostki (wszystkich możliwych zjawisk ekonomicznych). Powszechność w wymiarze przedmiotowym może być wiązana jedynie z postulatami efektywnej polityki podatkowej (...). Oznacza to, że ustawodawca ma swobodę w zakresie przyjmowania określonego kształtu unormowań podatkowych, sprowadzającą się w szczególności do autonomii w zakresie wskazywania przedmiotu opodatkowania, która jest elementem swobodnego formułowania celów i założeń polityki daninowej. Na tle art. 84 ustawy zasadniczej konstytucyjnie dopuszczalne jest np. nieobjęcie jakiejś wyodrębnionej kategorii dochodu opodatkowaniem, przy czym brak obowiązku ponoszenia tego ciężaru musi – zgodnie z zasadą równości opodatkowania – dotyczyć wszystkich podatników mających wspólną cechę istotną (...)”.

W wyroku TK z 15 lipca 2013 r., sygn. K 7/12 (OTK ZU nr 6/A/2013, poz. 76), przyjęto, że „art. 84 i art. 217 Konstytucji łącznie statuują zasadę władztwa daninowego, zgodnie z którym państwo – poprzez decyzje ustawodawcze – ma prawo obciążać obywateli i inne podmioty prawne w celu sfinansowania zadań publicznych. Władztwo podatkowe wiąże się ściśle z władztwem państwa w sferze finansowej, a więc z odpowiedzialnością państwa za kształtowanie dochodów służących realizacji zadań publicznych. Władztwo podatkowe, czy też szerzej władztwo daninowe, to władza stanowienia i pobierania danin publicznych, w szczególności podatków. (...) Ponoszenie ciężarów i świadczeń publicznych jest powszechnym obowiązkiem konstytucyjnym wyrażonym w art. 84 Konstytucji, a swoboda ustawodawcy kształtowania treści ustaw określających obowiązki podatkowe znajduje potwierdzenie w art. 217 Konstytucji, zamieszczonym w rozdziale X «Finanse publiczne» Konstytucji. Zaliczenie przez ustrojodawcę nakładania podatków do finansów publicznych obliuguje do uznania tych regulacji za kluczowy instrument kształtowania polityki państwa. Konsekwencją tak ukształtowanego modelu jest wyposażenie ustawodawcy w daleko idącą swobodę, której granice wyznacza jednak rozbudowany katalog konstytucyjnych wymogów o charakterze formalnym, które musi respektować ustawodawca, określając treść obowiązków w zakresie podatków i innych danin publicznych. Ustawodawca musi bowiem podporządkować się wymaganiom co do formy stanowienia prawa, zarówno gdy chodzi o dochowanie nakazów prawidłowej (przyzwoitej) legislacji, jak i przestrzeganie podziału regulowanej materii pomiędzy ustawę a rozporządzenie”.

W orzecznictwie Trybunału wskazuje się, że „wyrażona w art. 84 [K]onstytucji zasada powszechności obciążeń publicznych wyraża równocześnie zobowiązanie państwa wprowa-

dzenia gwarancji instytucjonalnych, które zapewniają organom władzy wykonawczej kontrolę prawidłowego wywiązania się z tego obowiązku przez wszystkie osoby, nad którymi rozciąga się władztwo personalne i władztwo terytorialne państwa” (wyrok z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86). W wyroku z 26 listopada 2007 r., sygn. P 24/06 (OTK ZU nr 10/A/2007, poz. 126), Trybunał zaznaczył, że „[a]rt. 84 Konstytucji, wprowadzający zasadę powszechności i równości opodatkowania, z jednej strony zobowiązuje każdego do posłuszeństwa i podporządkowania się nałożonym na niego ciężarom publicznym (zob. wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU nr 6/A/2002, poz. 83), a z drugiej strony zobowiązuje państwo do wprowadzenia gwarancji instytucjonalnych, które zapewniają organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych (zob. wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., sygn. K. 15/98, OTK ZU nr 3/2000, poz. 86). Tego rodzaju gwarancje instytucjonalne tworzone są zarówno na etapie postępowań zabezpieczających zapłatę należności podatkowych, jak i na etapie postępowań egzekucyjnych. W obu tych płaszczyznach ustawodawca uprzywilejował Skarb Państwa i jednostki samorządu terytorialnego w stosunku do innych wierzycieli”.

Trybunał stoi na stanowisku, że „[p]aństwo ma (...) obowiązek zabezpieczenia swoich praw związanych z daninami publicznymi. Są one istotnym elementem dobra wspólnego, którego strażnikami są przede wszystkim właściwe organy państwa. Państwo chroni w ten sposób wartości najwyższe Rzeczypospolitej, a przez to prawa innych obywateli. Zabezpiecza przez to także realizację podstawowych zadań publicznych. Potrzeba ich realizacji może prowadzić do dalej idących ograniczeń w dysponowaniu składnikami majątku podatnika, które zresztą są prawu polskiemu znane” (wyrok z 16 kwietnia 2002 r., sygn. SK 23/01, OTK ZU nr 3/A/2002, poz. 26).

5.2. Trybunał uznał zatem, że art. 84 Konstytucji jest w niniejszej sprawie nieadekwatnym wzorcem kontroli. Przepis ten statuuje zasadę powszechności obciążeń publicznych, z której wynika powinność obywateli należytego wykonania obowiązku daninowego, jak również obowiązek państwa wprowadzenia instytucjonalnych gwarancji, które zapewniają organom władzy wykonawczej kontrolę i egzekwowanie wykonywania przez podatników ich obowiązków fiskalnych. Możliwość analogicznego stosowania skargi pauliańskiej do ochrony należności publicznoprawnych ma na celu jedynie zabezpieczenie efektywnego wykonania istniejących już obowiązków publicznoprawnych, które powstają na podstawie ustaw podatkowych. Wskutek zastosowania skargi pauliańskiej przez analogię do ochrony należności publicznoprawnych zachowanie osoby, na której spoczywa obowiązek spełnienia tej należności, wbrew zasadom wynikającym z art. 84 Konstytucji, staje się nieskuteczne. Zakres zastosowania tej instytucji jest zatem inny niż zakres normatywny art. 84 Konstytucji; między nimi nie zachodzi ani zgodność, ani niezgodność.

Z uwagi na powyższe art. 84 Konstytucji należało uznać za nieadekwatny wzorzec kontroli, co spowodowało konieczność umorzenia postępowania w tym zakresie na podstawie art. 59 ust. 1 pkt 2 otpTK.

Z tych względów Trybunał Konstytucyjny orzekł jak w sentencji.