

Konstytucja RP jako źródło prawa podatkowego cz. 2

Zasada prawidłowej legislacji obejmuje zasady szczegółowe:

- 1/ ochrony praw słusznie nabytych;
- 2/ poszanowania interesów w toku;
- 3/ umieszczania przepisów przejściowych;
- 4/ niedziałania prawa wstecz;
- 5/ odpowiedniego *vacatio legis*;
- 6/ zakazu zmiany przepisów prawa podatkowego w trakcie trwania roku podatkowego;
- 7/ określoności przepisów prawa.

RETROAKCJA – wsteczne działanie prawa. Zasada lex retro non agit.

Ustawa o ogłaszaniu aktów normatywnych

Art. 5. Przepisy art. 4 nie wyłączają możliwości nadania aktowi normatywnemu wstecznej mocy obowiązującej, jeżeli zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie.

- Zakaz wstecznego działania prawa (zasada lex retro non agit) jest jednym z fundamentów prawodawstwa podatkowego. A. Gomułowicz, Zasady podatkowe, [w:] L. Etel (red.), System prawa finansowego, Tom III, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 110.
- Istotą retroaktywności jest okoliczność, że nowo ustanowione normy modyfikują zaistniałe już i skonsumowane skutki stosowania norm wcześniejszych. Orzeczenie TK z 20 grudnia 1990 r. (sygn. K 5/90), OTK 1990/1/4.
- Nie można ustanawiać przepisów prawa, które wiązałyby skutki prawne ze zdarzeniami prawnymi mającymi miejsce w przeszłości. Zakaz stanowienia norm prawnych, które stosowane byłyby do zdarzeń mających miejsce przed wejściem w życie nowo ustanowionych regulacji i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych przewidzianych tymi normami.
- Norma nie działa wstecz, jeżeli na jej podstawie należy dokonywać kwalifikacji zdarzeń, które wystąpiły po jej wejściu w życie. Orzeczenie TK z 28 maja 1986 r. (sygn. U 1/86), OTK 1986/1/2.

Przestrzeganie *lex retro non agit* w praktyce oznacza, że:

- istnieje zakaz stanowienia rozwiązań prawnopodatkowych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawne do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie i z którymi prawo podatkowe nie wiązało dotąd skutków prawnych;
- postępowanie podatnika podejmowane pod rządami obowiązującego prawa podatkowego i związane z nimi następstwa muszą być również uznane przez późniejszą regulację prawną.
- nieretroaktywność dotyczy tylko takich regulacji normujących prawa i/lub obowiązki obywateli, które pogarszają ich sytuację w stosunku do stanu poprzedniego, np. poprzez ograniczenie praw lub powiększenie zobowiązań. Orzeczenie TK z 29 stycznia 1992 r. (sygn. K 15/91), OTK 1992/1/8.
- Nie ma natomiast zakazu (w każdym razie do regulacji socjalnych bądź majątkowych), by nowe normy przekreślały możliwość dalszego korzystania z regulacji ustanowionych wcześniej.

Orzeczenie K 1/88 OTK 1988/1/6 (dodanie kryterium materialnego)

„zasada niedziałania praw wstecz oznacza nie tylko zakaz stanowienia norm prawnych, które nakazywałyby stosować nowo ustanowione normy prawo do zdarzeń, które miały miejsce przed ich wejściem w życie i z którymi prawo nie wiązało dotąd skutków prawnych (zasada *lex retro non agit* we właściwym tego słowa znaczeniu), lecz także jako **zakaz stanowienia intertemporalnych reguł, które mają określić treść stosunków prawnych powstałych pod rządami dawnych norm, a trwających w okresie wejścia w życie nowo ustanowionych norm prawnych, jeżeli reguły te wywołują ujemne następstwa dla bezpieczeństwa prawnego i poszanowania praw nabytych.**”

ZTP § 51. 1. Przepisowi nadającemu moc wsteczną ustawie lub jej części nadaje się brzmienie:

"Ustawa wchodzi w życie z dniem i ma zastosowanie do zdarzeń (stanów rzeczy)....., które powstały przed dniem" albo "Ustawa wchodzi w życie z dniem i ma zastosowanie również do zdarzeń (stanów rzeczy), które powstały przed dniem", albo też "Ustawa wchodzi w życie z dniem, z mocą od dnia".

2. Przepisy ustawy inne niż te, którym przepisy końcowe nadały wsteczną moc obowiązującą, a posiadające moc wsteczną wynikającą z ich treści i odnoszące się do zdarzeń lub stanów rzeczy, które powstały przed dniem wejścia w życie ustawy, redaguje się w sposób jednoznacznie wskazujący te zdarzenia lub stany rzeczy.

Warunki odstąpienia od zasady lex retro non agit:

1/ naruszenie zasady niedziałania prawa wstecz nie może być zabronione przepisami prawa. (art. 31 ust.3 Konstytucji RP oraz art. 233 ust.1 Konstytucji RP, art. 5 ustawy z dnia 20 lipca 2000 r. o ogłaszaniu aktów normatywnych i niektórych innych aktów prawnych);

2/ ewentualne odstępstwo od zasady niedziałania prawa wstecz musi być przewidziane jedynie w formie ustawowej i w sposób pozwalający bez wątpliwości odczytać, że intencją ustawodawcy było stosowanie aktu z mocą wsteczną (§ 51 ust.1 ZTP);

3/ odstąpienie od zasady niedziałania prawa wstecz powinno następować w sytuacji wyjątkowej i usprawiedliwionej szczególnymi okolicznościami np. konieczność dania pierwszeństwa realizacji innej konstytucyjnej zasady czy wartości (zasada sprawiedliwości społecznej, „unieszkodliwienie skutków działań dokonanych w celu niegodziwym, albo skierowanych na obejście prawa”; „gdy nowa regulacja prawna ma na celu wskazanie prawidłowego rozumienia prawa dotychczasowego”).

Retroakcja na niekorzyść adresata nowych przepisów prawnych (bezwzględnie zakazana w prawie karnym i podatkowym).

1/ Konieczne jest jednak wskazanie wartości konstytucyjnej, której realizacji naruszenie zasady zakazu retroakcji ma służyć.

2/ Niezbędne jest naruszenia zasady zakazu retroakcji dla realizacji tej wartości konstytucyjnej (jej realizacja jest niemożliwa bez retroaktywności nowego przepisu).

3/ Należy precyzyjnie określić konsekwencje prawne i faktyczne przepisu działającego wstecz.

Wyroki TK: z 10 grudnia 2007 r. (sygn. P 43/07), OTK-A 2007/11/155; z 19 marca 2007 r. (sygn. K 47/05), OTK-A 2007/3/27; z 18 października 2006 r. (sygn. P 27/05), OTK-A 2006/9/124; z 20 stycznia 2009 r. (sygn. P 40/07), OTK-A 2009/1/4.

PRZEPISY PRZEJŚCIOWE

Nakaz umieszczania przepisów przejściowych

ZTP § 30. 1. W przepisach przejściowych reguluje się wpływ nowej ustawy na stosunki powstałe pod działaniem ustawy albo ustaw dotychczasowych.

2. W przepisach przejściowych rozstrzyga się w szczególności:

1) sposób zakończenia postępowań będących w toku (wszczętych w czasie obowiązywania dotychczasowych przepisów i niezakończonych ostatecznie do dnia ich uchylenia), skuteczność dokonanych czynności procesowych oraz organy właściwe do zakończenia postępowania i terminy przekazania im spraw;

2) czy i w jakim zakresie utrzymuje się czasowo w mocy instytucje prawne zniesione przez nowe przepisy;

3) czy zachowuje się uprawnienia i obowiązki oraz kompetencje powstałe w czasie obowiązywania uchylanych albo wcześniej uchylonych przepisów oraz czy skuteczne są czynności dokonane w czasie obowiązywania tych przepisów; sprawy te reguluje się tylko w przypadku, gdy nie chce się zachować powstałych uprawnień, obowiązków lub kompetencji albo chce się je zmienić albo też gdy chce się uznać dokonane czynności za bezskuteczne;

4) czy i w jakim zakresie stosuje się nowe przepisy do uprawnień i obowiązków oraz do czynności, o których mowa w pkt 3;

5) czy i w jakim zakresie utrzymuje się w mocy przepisy wykonawcze wydane na

1/ sposób zakończenia spraw w toku; skuteczność dokonanych czynności procesowych, wskazanie organów właściwych do zakończenia postępowania i terminy zakończenia. Sytuacja z § 30 ust.2 pkt 1 ZTP. Brzmienie przepisu przejściowego określa § 31 ust. 1 ZTP. Forma prawidłowa np.

„Do postępowania o poprawie gospodarki przedsiębiorstwa państwowego lub upadłości, wszczętego przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy stosuje się art. X – art. Y ustawy o (sytuacja z § 30 ust.2 pkt 1 ZTP)

„Do czasu zorganizowania Straży Granicznej Wojska Ochrony Pogranicza wykonują zadania określone w niniejszej ustawie oraz w ustawie o ochronie granicy państwowej”

(sytuacja z § 30 ust. 2 pkt 2 ZTP)

„Do świadczeń pomocy materialnej dla studentów, przyznanych na podstawie przepisów ustawy wymienionej w art.1 niniejszej ustawy, stosuje się przepisy tej ustawy do czasu, na który świadczenia te zostały przyznane”

(sytuacja z § 30 ust. 2 pkt 3 ZTP)

2/ technika bezpośredniego działania ustawy nowej (retrospektywność prawa)

prawidłowa postać słowna przepisu:

„Do postępowania o poprawie gospodarki przedsiębiorstwa lub o upadłości, wszczętego lecz niezakończonego ostatecznie przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, stosuje się przepisy tej ustawy”.

3/ pozostawienie wyboru regulacji prawnej adresatom postać słowna przepisu:

„Studenci, którzy do dnia 30 września 2007 r. zaliczyli co najmniej 6 semestrów studiów, mogą do dnia 31 października 2007 r. podjąć decyzję, czy będą kończyć studia według nowego programu czy według programu studiów obowiązującego w chwili przyjęcia ich w poczet studentów”.

4/ w przypadku braku rozstrzygnięcia ustawodawcy, co do sposobu rozstrzygania problemów intertemporalnych, w prawie publicznym, stosuje się regułę bezpośredniego działania ustawy nowej.

5/ ustanowienie mocą przepisu przejściowego trzeciego rodzaju regulacji prawnej.

Derogacja mocy obowiązującej aktu prawnego:

1. derogacja właściwa (umieszczenie klauzuli derogacyjnej w przepisach końcowych).

Klauzula derogacyjna to norma prawna uchylająca akty prawne lub poszczególne przepisy prawne wchodzące w skład tych aktów, stosowana w celu uniknięcia sprzeczności lub kolizji w prawie.

2. derogacja niewłaściwa („milcząca”): gdy ustawodawca przy uchwalaniu nowych aktów prawnych nie wprowadza przepisów derogacyjnych. W takich przypadkach w celu usunięcia wątpliwości co do obowiązywania przepisów prawnych stosuje się reguły kolizyjne.

3. orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające niekonstytucyjność zaskarżonych przepisów;

4. „ustawy czasowe”.

Skutki wyroku Trybunału Konstytucyjnego stwierdzającego niezgodność przepisu ustawy podatkowej z Konstytucją RP lub umową międzynarodową.

1/ Wydanie decyzji na podstawie przepisu prawa, który utracił w wyniku orzeczenia TK moc, jest podstawą do wznowienia postępowania w sprawie.

2/ Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji Podatkowej w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją RP, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł TK.

„Na podstawie art. 240 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej można wznowić postępowanie administracyjne i w ramach tego uchylić wydaną w nim decyzję ostateczną wyłącznie w oparciu o adekwatne do sprawy zapadłe już orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego, a nie – ewentualne, przyszłe – rozstrzygnięcie Trybunału, którego strona dopiero dochodzi”. Wyrok NSA z 8.2.2008 r. (II FSK 1689/06, Legalis).

3/ Prawo wznowienia postępowania na tej podstawie jest ograniczone czasowo oraz podmiotowo – następuje wyłącznie na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia wejścia w życie orzeczenia TK.

Datę wejścia w życie orzeczenia TK reguluje art. 190 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którym orzeczenia TK wchodzą w życie z dniem ogłoszenia, jednak TK może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego.

Zastosowanie przez sąd administracyjny wyroku zakresowego Trybunału Konstytucyjnego.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 20.02.2019 r. (II OSK 694/17)

1. Żądanie stwierdzenia nieważności decyzji na podstawie art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a. nie ma charakteru bezwzględnie obowiązującego i musi być oceniane z – wynikającą z art. 2 Konstytucji – zasadą pewności prawa oraz zaufania do państwa i stanowionego przez nie prawa.
2. Zaniechanie prawodawcy wykonania wyroku TK stwierdzającego niekonstytucyjność przepisu zobowiązuje sąd – na podstawie art. 190 ust. 1 Konstytucji RP – do wydania takiego rozstrzygnięcia, które w realiach zaistniałego stanu faktycznego i prawnego będzie prowadziło do osiągnięcia w możliwie jak najwyższym stopniu stanu zgodności z obowiązującym prawem, w tym Konstytucją RP.
3. Uznanie art. 156 § 2 k.p.a. za niekonstytucyjny w zakresie umożliwiającym stwierdzenie nieważności decyzji po upływie 10 lat od wydania tej decyzji stwarza możliwość zastosowania art. 158 § 2 k.p.a.

Problem: skutki wydania pozwolenia na budowę częściowo na roboty budowlane, które miały być wykonane na nieruchomości, którą inwestor nie dysponował na cele budowlane.

1/ W 2015 r. strona posiadająca nieruchomość na której odbyły się prace budowlane (ocieplenie ściany usytuowanej na granicy działek styropianem o grubości 10 cm), co do której inwestor nie dysponował prawem do nieruchomości wystąpiła o stwierdzenie nieważności decyzji wydanej w 1999 r.,

2/ Organ pierwszej instancji stwierdził nieważność przedmiotowej decyzji w odnośnej części.

3/ Orzeczenie organu odwoławczego zapadło po wydaniu wyroku TK w sprawie P 46/13, stwierdzającym zakresową niekonstytucyjność art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.

4/ Z tego powodu organ odwoławczy – Główny Inspektor Nadzoru Budowlanego – wydając decyzję w październiku 2015 r. na zasadzie art. 138 § 1 pkt 2 k.p.a. uchylił w całości zaskarżoną decyzję i orzekł, że decyzja o pozwoleniu na budowę z 1999 r. została wydana z naruszeniem prawa, lecz odmówił stwierdzenia jej nieważności z uwagi na znaczny upływ czasu.

5/ Skarżąca wniosła na takie rozstrzygnięcie skargę do WSA, który ją oddalił, dzieląc ustalenia organu odwoławczego zarówno co do zastosowania wyroku TK w sprawie, jak i oceny, że nastąpił znaczny upływ czasu od momentu wydania decyzji do orzekania o jej ewentualnej nieważności. Z takim wyrokiem dalej nie zgadzała się skarżąca, wnosząc następnie skargę kasacyjną do NSA.

6/ Naczelny Sąd Administracyjny oddalił wniesioną skargę kasacyjną.

1/ Art. 190 ust. 1 Konstytucji: *„orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego mają moc powszechnie obowiązującą i są ostateczne”*, skutek ten odnosi się do wszystkich orzeczeń TK.

2/ Zasada prawna ustalona uchwałą składu 7 sędziów Sądu Najwyższego z 17.12.2009 r.:

„Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego stwierdzające w sentencji niezgodność z Konstytucją określonej wykładni aktu normatywnego, które nie powoduje utraty mocy obowiązującej przepisu, nie stanowi podstawy do wznowienia postępowania przewidzianej w art. 401¹ k.p.c.”.

NSA stwierdził, że pomimo wydania wyroku TK z 12.05.2015 r. stan prawny (regulacja art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a). – nie uległ zmianie, co jest stanem niewłaściwym.

- *„Mimo, że od wydania powyższego wyroku upłynęło ponad trzy i pół roku, ustawodawca nie wykonał tego orzeczenia, utrzymując tym samym niezgodny z Konstytucją RP stan pominięcia prawodawczego, prowadzący się do braku wyznaczenia ram czasowych dla domagania się stwierdzenia nieważności decyzji w oparciu o art. 156 § 1 pkt 2 k.p.a.*
- *Sytuacja taka wzbudza poważne wątpliwości z punktu widzenia wynikającej z art. 190 ust. 1 Konstytucji RP zasady ostateczności oraz powszechnie obowiązującej mocy prawnej orzeczeń Trybunału.*
- *Mając na uwadze art. 8 Konstytucji RP, uznającego Konstytucję za najwyższe prawo RP, a ponadto przywołane w podstawach kasacyjnych zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP) oraz legalizmu (art. 7 Konstytucji RP), należy podkreślić, że **działanie organów władzy publicznej na podstawie i w granicach prawa oznacza przede wszystkim działanie zgodne z Konstytucją (legalność konstytucyjną), a w razie wątpliwości co do jej zgodności – z uwzględnieniem orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego.***

- *„oznacza to, że prawodawca – będąc związany wyrokami TK – nie powinien ignorować ich brzmienia, w tym przede wszystkim stwierdzanych przez Trybunał stanów niezgodności z Konstytucją. Brak jego reakcji nie oznacza, że stan niekonstytucyjności przestaje istnieć. Wprost przeciwnie, to **na sądach** spoczywa wówczas powinność podjęcia takiego rozstrzygnięcia, które w realiach zaistniałego stanu faktycznego i prawnego będzie prowadziło do osiągnięcia w możliwie jak najwyższym stopniu stanu zgodności z obowiązującym prawem rozumianym całościowo, a zatem z uwzględnieniem aktów stojących na szczycie hierarchii źródeł prawa, do których z pewnością należy Konstytucja RP”.*
- **Stanowisko doktryny: także organ administracji publicznej powinien działać odpowiednio do przepisów konstytucyjnych.**

Prawo precedensowe w prawie podatkowym

Art. 14a § 1 Ordynacji Podatkowej: minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne),

wydając z urzędu ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) **przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.**

Projekt Ordynacji podatkowej

Art. 500. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

- 1) dokonując ich interpretacji, z urzędu lub na wniosek (interpretacje ogólne),
- 2) wydając z urzędu informacje ogólne dotyczące treści przepisów prawa podatkowego oraz wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)

– **przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.**

§ 2. Na zasadach i w zakresie uregulowanym w niniejszym rozdziale interpretacje indywidualne wydaje Szef Krajowej Administracji Skarbowej i Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

Art. 505. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego, z urzędu lub na wniosek, **przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.**

„Precedens” jako pozaprzepisowa podstawa decyzji administracyjnej („precedens” jako argument walidacyjny i derywacyjny).

➤ **precedens nie jest samoistnym źródłem prawa**

➤ **wyjątek:** art. 153 p.p.s.a. organ jest związany oceną prawną sądu administracyjnego rozpoznającego skargę w zakresie jego kognicji.

Podobnie: art. 15§ 1 pkt 2 i 3 p.p.s.a. uchwały NSA

➤ *„Nie znajduje bowiem uzasadnienia w przepisach prawa zobowiązanie organu do badania orzecznictwa innych organów administracji publicznej i ustalenia, w jaki sposób te organy rozstrzygały analogiczne sprawy”* . wyrok NSA z 13 grudnia 2006 r., I OSK 166/06, LEX nr 290687.

Zmiana stanowiska sądów administracyjnych.

- **WSA w Warszawie 29 lipca 2009 r. (III SA/Wa 1816/08):** „skoro organ wydający interpretacje indywidualne może w ramach działania *ex officio* zmienić wydaną już uprzednio interpretację z racji stwierdzenia jej wadliwości w świetle orzecznictwa sądowego, to tym bardziej ma obowiązek dokonywać analizy tego orzecznictwa w postępowaniu zmierzającym do wydania takiej interpretacji, zwłaszcza w przypadku, gdy na takowe orzecznictwo powołuje się osoba składająca wniosek o jej wydanie”.

Art. 14 e § 1 ordynacji podatkowej (obowiązujący od 1 lipca 2007 r.) nadaje orzecznictwu sądów administracyjnych **walor normatywny** także w stosunku do innych indywidualnych spraw załatwianych w drodze interpretacji przepisów prawa podatkowego.

- **Od tej daty orzecznictwo to stało się istotnym miernikiem legalności wydawanych interpretacji indywidualnych.**
- **Jego nieuzasadnione pomijanie narusza zapisaną w art. 121 § 1 ordynacji zasadę prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych.**
- **Może to być powodem uchylecia interpretacji indywidualnej przez sąd.**

- Pomimo braku kultury precedensowej w Polsce organ ma obowiązek zająć stanowisko w przypadku wydania różnych decyzji w niemalże identycznych stanach faktycznych: *„odnieść się, dlaczego zmienia stanowisko lub dlaczego poprzednie stanowisko nie może mieć zastosowania w rozpatrywanej sprawie”*. (wyrok WSA w Krakowie z 21 października 2009 r., II SA/Kr 1247/09, CBOSA)
- Wydanie odmiennych decyzji w analogicznym stanie faktycznym i prawnym *„jest nie do pogodzenia z konstytucyjną zasadą równości wobec prawa oraz zasadą zaufania obywateli do organów państwa”*. (wyrok WSA w Poznaniu z 15 lipca 2009 r., III SA/Po 60/09)
- **uzasadnienie pragmatyczne:** organ administracji, respektując orzecznictwo sądowe, w sprawach podobnych unika ewentualnego zakwestionowania swych działań lub zaniechań przez sąd administracyjny.
- *„Funkcja orzeczeń sądowych (wojewódzkich sądów administracyjnych) i NSA, a czasem również sądów powszechnych, w tym sądu antymonopolowego, a też w szczególności Sądu Najwyższego w sferze uznania ich za źródło prawa ma sens specjalny”*.

Rola uchwał NSA w stosowaniu i wykładni prawa

Moc prawna uchwał NSA, podejmowanych w trybie art. 269 § 1 in fine ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Tekst jednolity Dz.U. z 2019 r. poz. 2325).

„Sędzia nie ma prawa odmówić prawa wydania orzeczenia dlatego, że dane zagadnienie nie zostało ustawowo uregulowane, takie działanie byłoby bowiem uniknięciem przez sąd odpowiedzialności za rozstrzygnięcie, które jest niedopuszczalne, zwłaszcza na gruncie prawa publicznego.

*Należy zatem uznać, że istnieje państwowoprawny nakaz zobowiązujący sędziego sądu administracyjnego do **ustanowienia samodzielnie normy prawnej**, za pomocą której możliwe będzie rozstrzygnięcie zawisłej przed nim sprawy, jeżeli w obowiązującym systemie prawnym nie znajduje on normy umożliwiającej to rozstrzygnięcie”*. Uchwała NSA z 10 kwietnia 2006 r., sygn. I OPS 1/06; CBOSA.

Właściwość rzeczowa postępowania sądowoadministracyjnego art. 3 § 2 p.p.s.a.:

Art. 3. § 1. Sądy administracyjne sprawują kontrolę działalności administracji publicznej i stosują środki określone w ustawie.

§ 2. Kontrola działalności administracji publicznej przez sądy administracyjne obejmuje orzekanie w sprawach skarg na:

4a) pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, opinie zabezpieczające i odmowy wydania opinii zabezpieczających;

Właściwość rzeczowa Naczelnego Sądu Administracyjnego art. 15 § 1 p.p.s.a., oprócz rozpoznawania środków odwoławczych od orzeczeń wydawanych przez wojewódzkie sądy administracyjne:

1. rozpoznawanie sporów o właściwość między organami jednostek samorządu terytorialnego, między samorządowymi kolegiami odwoławczymi, jeżeli odrębna ustawa nie stanowi inaczej, oraz sporów kompetencyjnych między organami jednostek samorządu terytorialnego a organami administracji rządowej;
- 2. podejmowanie uchwał mających na celu wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych; (uchwały abstrakcyjne)**
- 3. podejmowanie uchwał zawierających rozstrzygnięcia zagadnień prawnych budzących poważne wątpliwości w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej; (uchwały konkretne)**
4. rozstrzyganie sporów, o których mowa w art. 4 tej ustawy; 5. rozpoznawanie innych spraw należących do właściwości NSA na mocy odrębnych ustaw, w tym skarg na przewlekłość postępowań sądowoadministracyjnych w rozumieniu ustawy z dnia 17 czerwca 2004 roku o skardze na naruszenie prawa strony do rozpoznania sprawy w postępowaniu sądowym bez nieuzasadnionej zwłoki.

Art. 269 § 1 p.p.s.a., jeżeli jakikolwiek skład sądu administracyjnego rozpoznający sprawę nie podzieli stanowiska zajętego w uchwale składu siedmiu sędziów, całej izby albo w uchwale pełnego składu Naczelnego Sądu Administracyjnego, przedstawia powstałe zagadnienie prawne do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi.

Wnioski:

- Dokonana w uchwale składu poszerzonego interpretacja przepisów prawa administracyjnego jest wiążąca zarówno dla zwykłych, jak i rozszerzonych składów orzekających. Wyrok NSA z 28 lipca 2005 roku, sygn. II FSK 576/05.
- Składowi sądu administracyjnego rozpoznającemu sprawę nie wolno samodzielnie przyjmować wykładni prawa odmiennej od tej, która została przyjęta przez skład poszerzony Naczelnego Sądu Administracyjnego.
- Jeżeli sąd w toku rozpoznania sprawy nie podzieli stanowiska wyrażonego w uchwale składu powiększonego, może jedynie powstałe zagadnienie prawne przedstawić do rozstrzygnięcia odpowiedniemu składowi poszerzonemu.
- Uchwała wiąże od daty jej podjęcia, a traci moc tylko na skutek podjęcia na podstawie art. 269 p.p.s.a. nowej uchwały, odmiennie rozstrzygającej problem, którego dotyczyła wcześniejsza uchwała.

Moc prawna uchwał abstrakcyjnych NSA:

- formalnie nie mają one mocy wiążącej, jednak faktycznie (pośrednio) wiążą wszystkie składy orzekające.
- Żaden sąd administracyjny **nie może orzec niezgodnie ze stanowiskiem wyrażonym w uchwale abstrakcyjnej** bez wcześniejszego wszczęcia procedury opisanej w art. 269 § 1 p.p.s.a., mimo że nie istnieje przepis przyznający w sposób formalny wiążącą moc prawną uchwale abstrakcyjnej NSA.
- Jeżeli skład sądzący w sprawie nie stwierdzi zasadności uruchomienia trybu przewidzianego w art. 269 p.p.s.a., to obowiązany jest respektować stanowisko wyrażone w uchwale składu poszerzonego Naczelnego Sądu Administracyjnego.
- Nierespektowanie przez sąd administracyjny powinności wynikających z art. 269 p.p.s.a. stanowi naruszenie przepisów postępowania, które mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy w myśl art. 174 pkt 2 p.p.s.a.

Moc prawna uchwał konkretnych NSA:

- Związanie uchwałą podjętą w związku z pytaniem sądu administracyjnego zadany w konkretnej sprawie ma charakter bezpośredniego związania nią składu orzekającego pytającego (art. 187 § 2 p.p.s.a).
- Uchwała taka jest pośrednio wiążąca dla wszystkich innych sądów administracyjnych.
- Skutek ten nie dotyczy NSA.

„Tylko składy orzekające NSA przy rozpoznawaniu środków odwoławczych mogą pozwolić sobie odejście od poglądów prawnych zawartych w formalnie niewiążących uchwałach tego sądu, ponieważ nie ma instrumentu prawnego, który wymuszałby weryfikację ich orzeczeń, choćby zostały wydane z pominięciem poglądów zawartych w uchwałach tego sądu”.

Organy administracji publicznej nie są formalnie związane wykładnią zawartą w uchwałach NSA, ale:

- moc prawna uchwał NSA wiąże pośrednio organ administracji publicznej w konkretnej sprawie sądowoadministracyjnej. Powinien on uwzględnić, że takie będzie stanowisko sądu administracyjnego w określonej kwestii prawnej.
- Organy administracji publicznej, rozstrzygając w podobnych sprawach i obawiając się — w toku kontroli sądowej — uchylania decyzji, niejednokrotnie traktują treść orzeczeń sądów administracyjnych jako „inną”, ale zawsze „część obowiązującego prawa”.
- *„Szczególnym »produktem« działalności sądów administracyjnych jest »utrwalona linia orzecznicza«, do której nawiązują sądy administracyjne tak WSA, jak i NSA, wskazując na argumenty za przyjętym w danym rozstrzygnięciu stanowiskiem”.*

E. Bojanowski, *Utrwalona linia orzecznicza (kilka uwag na marginesie orzecznictwa sądów administracyjnych)*, [w:] J. Supernat (red.), *Między tradycją a przyszłością w nauce prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Janowi Bociowi*, Wrocław 2009, s. 51.

Rola prawa wspólnotowego/unijnego:

1/ pierwszeństwo stosowania prawa unijnego:

Art. 91 Konstytucji:

2. Umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.
3. Jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowiące jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

2/ prowspólnotowa/prounijna wykładnia prawa krajowego (art. 91 ust. 3 Konstytucji)

ETS wyrok z 13 XI 1990 r. wykładnia prowspólnotowa, tj. interpretacja prawa krajowego w świetle tekstu oraz celu dyrektywy, po to by osiągnąć rezultat, o którym mowa w art. 8 TWE stanowi nie tylko obowiązek sądów krajowych, ale jest to również obowiązek organów administracji;

3/ implementacja dyrektyw;

4/ brak implementacji > bezpośrednie stosowanie przepisów prawa unijnego (dyrektywa ustanawia prawa podatnika i przepis jest jasny i nie wymaga interpretacji – wyrok WSA w Warszawie z 31 VIII 2007 (III SA/Wa 4330/06).

Prounijna wykładnia prawa krajowego

Art. 4 ust. 3 TUE (d. art. 10 TWE), państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji UE oraz ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów UE.

- obowiązek wykładni zgodnej z dyrektywami jest związany z obowiązkiem osiągnięcia rezultatu przewidzianego w dyrektywie (zob. np. wyr. TSWE z 8.10.1987 r. w sprawie 80/86 Kolpinghuis Nijmegen, ECLI:EU:C:1987:431, pkt 12).
- W wyr. z 5.10.2004 r. w sprawach połączonych C-397/01 do C-403/01 Pfeiffer (ECLI:EU:C:2004:584, pkt 111–114) TSWE stwierdził, że to na sądach krajowych spoczywa w szczególności obowiązek zapewnienia ochrony prawnej gwarantowanej podmiotom prywatnym poprzez przepisy prawa wspólnotowego oraz zapewnienie pełnej skuteczności tych przepisów.
- Stosując prawo krajowe, a zwłaszcza przepisy uregulowania przyjętego specjalnie w celu wprowadzenia wymagań dyrektywy, sąd krajowy jest zobowiązany interpretować prawo krajowe w najszerszym możliwym zakresie w świetle brzmienia i celu danej dyrektywy, aby osiągnąć rezultat przez nią przewidziany. Wymóg dokonywania wykładni zgodnej prawa krajowego jest związany z systemem Traktatu, gdyż zezwala sądowi krajowemu na zapewnienie, w ramach jego właściwości, pełnej skuteczności prawa wspólnotowego, gdy ten rozpatruje spór przed nim zawisty.

- Granicę prounijnej wykładni wyznacza zakaz interpretacji contra legem – a więc rezultat wykładni nie może być sprzeczny z jednoznaczną treścią przepisu prawa krajowego.
- W wyroku. z 13.11.1990 r. w sprawie C-106/89 Marleasing v. La Comercial International de Alimentacion SA. (ECLI:EU:C:1990:395) TSWE uznał, że wykładnia prounijna powinna skłaniać sąd krajowy do pominięcia (niestosowania) przepisu krajowego, jeżeli rezultat jego zastosowania byłby sprzeczny z brzmieniem i celem dyrektywy.
- W przypadku przepisów prawa podatkowego w Polsce zasada prounijnej wykładni przepisów prawa znajdzie najszersze zastosowanie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, jako akty prawne objęte harmonizacją na terenie Unii Europejskiej.

Rola orzecznictwa TSUE

- 1/ Orzeczenia TSUE nie mają w Polsce mocy powszechnie obowiązującej normy prawnej.
- 2/ Orzeczenia TSUE stanowią wytyczne dla krajowego sądu co do sposobu rozumienia prawa unijnego.
- 3/ Orzeczenia TSUE nie stwierdzają w tym zakresie niezgodności prawa z prawem UE, lecz wskazują, jak należy interpretować prawo UE, co jest podstawą dla krajowej administracji do wprowadzenia odpowiednich zmian w przepisach. (**Art. 14a § 1 Ordynacji Podatkowej**).

4/ Wyznaczenie kierunku orzeczniczego.

Przykład:

wyrok TSUE z 2 maja 2019 r., sygn. C-224/18 Budimex SA, Trybunał określił moment powstania obowiązku podatkowego w przypadku usług budowlanych (sprecyzował datę wykonania usługi)

Przed wydaniem tego wyroku w Polsce data wykonania usługi to data podpisania protokołu odbioru.

Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z 18 kwietnia 2013 r., sygn. I FSK 1984/15, zmienił tę praktykę i jako datę wykonania robót wskazywano datę ich faktycznego zakończenia. TSUE w sprawie Budimex SA orzekł, że nie można uznać usługi za wykonaną w sytuacji, gdy ostatnim jej etapem jest odbiór prac, w czasie którego można zgłaszać uwagi.

TSUE zmienił ustalony przez NSA i Ministerstwo Finansów (interpretacja ogólna z 1 kwietnia 2016 r.) kierunek orzeczniczy.

Znaczenie wyroków ETPCz dla sądu krajowego

1 czerwiec 2010 r. wejście w życie protokołu nr 14 do EKPCz. Komitet może wraz z uznaniem skargi za dopuszczalną orzec w jej przedmiocie, jeżeli jej istota w zakresie wykładni i stosowania EKPCz jest objęta ugruntowanym orzecznictwem Trybunału.

Ugruntowane orzecznictwo Trybunału to linia orzeczeń kształtujących standardy ochrony praw człowieka.



Jeżeli sąd krajowy nie będzie uwzględniał w swoim orzecznictwie „**ugruntowanej linii orzeczniczej Trybunału**”, to Komitet w składzie 3 sędziów będzie automatycznie wydawał wyrok zgodny z tymi standardami.