



# Financial Law Review

No. 1 (3)/2016  
quarterly

UNIVERSITY OF GDAŃSK • FACULTY OF LAW AND ADMINISTRATION  
<http://www.degruyter.com/view/j/flr>

## WOKÓŁ PRAWOTWÓRCZEJ DZIAŁALNOŚCI SĄDÓW ADMINISTRACYJNYCH W SPRAWACH PODATKOWYCH

*Joanna Mach\**

### Streszczenie

Artykuł ma na celu wykazanie, że rola sądów administracyjnych w sprawach podatkowych nie ogranicza się jedynie do klasycznie rozumianego stosowania prawa, ale także do jego tworzenia. W istocie oba pojęcia – stosowanie i tworzenie prawa – są trudne do rozróżnienia. Pytanie powstaje, jakie są granice działalności prawotwórczej sądów, które, co należy podkreślić, nierzadko chronią podatnika przed niekorzystnymi skutkami obowiązywania przepisów podatkowych.

\* Studentka IV roku studiów doktoranckich na Wydziale Prawa Uniwersytetu Gdańskiego

## Słowa kluczowe:

orzecznictwo, stosowanie prawa, tworzenie prawa, sąd administracyjny

## The law-making activity of the administrative courts in tax matters

The aim of this article is to highlight that the actual role of the administrative courts in tax matters is not only applying law, in the classical meaning, but also making law. In fact, those two terms: making law and applying law are difficult to distinguish. The question is, to what extent the administrative courts should participate in law-making. The fact is, that in numerous cases judgements protect taxpayers from negative effects of tax regulations.

## Keywords:

jurisprudence, law-making, law applying, administrative court

Podejmując rozważania o prawotwórczej roli sądów, należałoby najpierw oderwać się od moteskiuszowskiej, dziś już dość skostniałej idei trójpodziału władz, zgodnie z którą rola sędziego jest sprowadzona wyłącznie do stosowania prawa<sup>1</sup>, a kontynuowanej przez idee pozytywistyczne, dla których jedynym źródłem prawa były teksty prawne wydawane jednostronnie przez upoważnione do tego organy państwowe. Teza o anachronicznym charakterze wynika między innymi ze zmieniającego się systemu prawa<sup>2</sup>, głównie za sprawą wejścia Polski w struktury europejskie i konieczności stosowania się, w zakresie materii podatkowej, do orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Luksemburgu (dalej: TSUE) i przyjętych tam zasad. W momencie akcesji sądy stały się „sądami pierwszego i niejednokrotnie ostatniego kontaktu z prawem wspólnotowym”<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> „Sędziowie narodu są to jedynie usta, które wygłaszają brzmienie praw, nieożywione istoty, które nie mogą złagodzić ani ich siły ani surowości”. Ch. Montesquieu, *O duchu praw*, Warszawa 1927, s. 142.

<sup>2</sup> E. Łętowska, *Między Scyllą i Charybdą – sędzia polski między Strasburgiem i Luksemburgiem*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 10, s. 4.

<sup>3</sup> W. Postulski, *Sądy państw członkowskich jako sądy wspólnotowe* [w:] A. Wróbel (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005, s. 411.

Stąd też sędziowie sądów administracyjnych, rozstrzygając kwestie podatkowe, niekoniecznie dotyczące kwestii transgranicznych, muszą opierać swoje rozstrzygnięcia na materiale daleko odbiegającym od literalnego brzmienia polskich przepisów, dlatego nie można o nich mówić jako o „automatach” wykonujących wolę ustawodawcy. Tworzenie prawa nie jest ograniczone zatem wyłącznie do wydawania przepisów czy precedensów, a jego stosowanie do dokonywania wykładni<sup>4</sup>.

Przyjęte bowiem wyżej założenia opierają się na fikcji, że każdy akt prawny reguluje daną materię w sposób zupełny i jednoznaczny, a ewentualne wątpliwości mogą rozstać rozwiane poprzez wykładnię<sup>5</sup> – i tylko w takiej sytuacji stosowanie prawa jest zbliżone do monteskiuszowskiego modelu<sup>6</sup>. Jednak takie rozumienie jest z góry skazane na niepowodzenie przy analizie przepisów podatkowych, które nie mogą regulować wszystkich możliwych stanów faktycznych, co więcej – są one tworzone wyjątkowo niedbale, nadto na poparcie tezy o niedoskonałości tej gałęzi prawa można wskazać znaczną liczbę nowelizacji różnych ustaw podatkowych<sup>7</sup>.

Wątpliwości wynikają głównie z niejasności przepisów podatkowych. Z jednej strony zbytnia ogólność niektórych regulacji, podyktowana zasadą powszechności opodatkowania (przez co obejmuje się zakresem opodatkowania jak najszerszą grupę zdarzeń), z drugiej strony kazuistyka wsparta pojęciami niedookreślonymi sprawiają, że nie sposób jednoznacznie poznać znaczenie danej normy. Co więcej, rosnąca liczba regulacji prawopodatkowych, wywołująca zjawisko inflacji przepisów, obniża wartość prawa<sup>8</sup> i powoduje, że nie sposób odnaleźć się w gąszczu przepisów. Wskazuje się również, że do słabości systemu podatkowego należy zaliczyć brak dostatecznej zgodności z Konstytucją, prawem UE oraz spójności z innymi gałęziami prawa oraz odejście od realizacji podstawowych zasad podatkowych, tj. sprawiedliwości i neutralności<sup>9</sup>. Dzieje się tak pomimo reżimu,

---

<sup>4</sup> Z. Ziemiński, *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, nr 4, s. 43.

<sup>5</sup> J. Małecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, nr 4, s. 34.

<sup>6</sup> *Ibidem*.

<sup>7</sup> J. Małecki, *Lex falsa lex non est?* [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 60.

<sup>8</sup> A. Gomułowicz, *Sędzia sądu administracyjnego a prawotwórstwo sądowe – zasadnicze dylematy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2007, nr 4, s. 11.

<sup>9</sup> J. Szofno-Koguc, *Kilka uwag na temat aktualnego stanu regulacji prawopodatkowej* [w:] H. Dzwonkowski, J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szofno-Koguc (red.) *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005, s. 336.

jakiemu zostało poddane ustawodawstwo podatkowe, a w procesie legislacyjnym muszą być przestrzegane następujące zasady: wyłączność ustawy w kształtowaniu obowiązków podatkowych, zakaz retroaktywności prawa podatkowego, zaufanie do państwa, zasada sprawiedliwości i roczności opodatkowania<sup>10</sup>. Stosowanie powyższych zasad stanowi gwarancję, że prawo podatkowe nie może być kształtowane dowolnie, na co wskazał Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 10 marca 2009 r.<sup>11</sup>: „Swoboda ustawodawcy w zakresie kształtowania treści ustaw podatkowych ograniczona jest obowiązkiem przestrzegania reguł dotyczących wymogów drogi ustawodawczej, procedury uchwalania ustaw podatkowych oraz wymogu szczególnej dbałości legislacyjnej podczas stanowienia przepisów prawnych, aby umożliwiały one konstruowanie precyzyjnych norm podatkowych”.

Skoro ustawodawca nie potrafi sprostać wymogom przyzwoitej legislacji, a system podatkowy przypomina konglomerat nieuporządkowanych przepisów<sup>12</sup>, orzecznictwo sądowe staje się jedynym instrumentem, który może zapewnić spójność przyjętych rozwiązań prawnych w ramach systemu podatkowego. Należy zauważyć, że dopiero praktyka stosowania danej regulacji pozwala na dokonanie pełnej oceny przepisu, jaki kształt został mu nadany przez ustawodawcę.

Poszukując korzeni prawotwórstwa sądów, sięgnąć należy do koncepcji hermeneutycznej w prawie, której początku należy upatrywać w starożytnym Rzymie, jako odpowiedź na rozwój instytucji prawa prywatnego i konieczność wykształcenia teorii wykładni tekstów prawnych<sup>13</sup>, jednak rozpatrując ją szerzej niż w klasycznym ujęciu, w którym hermeneutyka jawi się jako teoria interpretacji i rozumienia tekstu<sup>14</sup>. W tym miejscu warto zwrócić uwagę na jej dwie tendencje: hermeneutykę egzegetyczną, która przewiduje ustawy jako jedyne źródło prawa, czyniąc z sędziego wykonawcę woli ustawodawcy, oraz hermeneutykę swobodną, w której korzystanie przez sędziego ze źródeł prawa stanowionego jest jednym z punktów odniesienia, bowiem odwołuje się on przy interpretowaniu prawa do idei całego prawa i jego reguł, które pozwalają sędziemu ocenić, co jest słuszne i sprawiedliwe<sup>15</sup>. Sędzia tym samym posiada prawo do niezastosowania określonej

<sup>10</sup> A. Gomułowicz, *Podatnik a państwo* [w:] H. Dzwonkowski (red.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, Warszawa 2005, s. 65.

<sup>11</sup> P 80/08, OTK-A 2009/3/26.

<sup>12</sup> R. Mastalski, *Podstawowe założenia reformy polskiego prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 3, s. 4.

<sup>13</sup> J. Stelmach, *Co to jest hermeneutyka?*, Kraków 1989, s. 34.

<sup>14</sup> Szerzej: J. Stelmach, B. Brożek, *Metody prawnicze*, Kraków 2006, s. 264.

<sup>15</sup> A. Gomułowicz, *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008, s. 55.

normy oraz jej modyfikacji, jeżeli uzna, że tego wymaga sprawiedliwe rozstrzygnięcie sprawy. Stąd sędzia staje się współtwórcą prawa, w momencie gdy zawodzi ustawodawca.

Należy zwrócić uwagę na koncepcję aktywizmu sędziowskiego, przeciwstawiającą się wstrzemięźliwości sędziowskiej, czyniącej z sędziego wykonawcę woli ustawodawcy. Aktywizm wymaga od sędziego wydającego decyzję także uwzględniania argumentów pozaprawnych oraz działania w myśl zasady *ex inuiriā non oritur ius*, umożliwiającego korygowanie istniejących przepisów, niezastosowanie przepisów oraz tworzenie nowych reguł w sytuacji naruszenia przez ustawodawcę zasad racjonalności oraz sprawiedliwości<sup>16</sup>.

Abstrahując od teoretycznych założeń roli prawotwórczej sądów, należy wskazać, że w ramach dwustopniowego sądownictwa administracyjnego na orzecznictwo składają się: wyroki oraz postanowienia wojewódzkich sądów administracyjnych oraz Naczelnego Sądu Administracyjnego. W ramach tego ostatniego można nadto wyróżnić, oprócz orzeczeń mających charakter kasatoryjny, uchwały pełniące doniosłą rolę, szczególnie po 2004 r., kiedy to wprowadzono reformę sądownictwa administracyjnego.

W ramach uchwał NSA można wyróżnić uchwały konkretne oraz abstrakcyjne. Pierwsza grupa jest ściśle związana z rozpoznawaniem przez NSA indywidualnej sprawy sądownoadministracyjnej, w trakcie której wyłoni się zagadnienie prawne budzące poważne wątpliwości. Asumptem do wydania uchwały abstrakcyjnych nie jest konkretna sprawa, a rozbieżności występujące w orzecznictwie sądów administracyjnych i, co ważne, istnieje możliwość nadawania im mocy zasad prawnych, co powoduje, że nabierają ogólnej mocy wiążącej.

Konstytucja statuuje katalog źródeł prawa stanowionego, wśród których próżno szukać orzeczeń sądów, natomiast kształt tego przepisu nie wyklucza istnienia niepisanych źródeł<sup>17</sup>, wobec braku jednolitego stanowiska odnośnie do charakteru prawnego abstrakcyjnych uchwał NSA, wskazuje się niekiedy, że stanowią one

---

<sup>16</sup> L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2005, s. 288.

<sup>17</sup> W. Kręcisz, *Wykładnia prawa podatkowego w orzecznictwie sądownoadministracyjnym (kontekst konstytucyjny i wspólnotowy)* [w:] M. Münnich, A. Zdunek (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2010, s. 56.

formę przejściową pomiędzy konstytucyjnymi źródłami prawa a orzeczeniami indywidualno-konkretnymi<sup>18</sup>.

Mimo iż ustawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi<sup>19</sup> wyraźnie stanowi o kontroli legalności rozstrzygnięć organów władzy publicznej, to w sprawach podatkowych – wydawania interpretacji indywidualnych – działalność sądu administracyjnego nie ogranicza się jedynie do badania zgodności z prawem, ale również poprawności merytorycznej określonego rozstrzygnięcia<sup>20</sup>. Stąd nie tylko uchwałodawcza działalność Naczelnego Sądu Administracyjnego ma prawotwórczy charakter, ale również zwykła działalność orzecznicza, w szczególności w zakresie rozpatrywania skarg na indywidualne interpretacje podatkowe. Sąd administracyjny posiada tutaj uprawnienia do wydawania orzeczeń reformatoryjnych, odmienne podejście powodowałoby daleko idące ograniczenie prawa do sądu, który jest gwarantem praw podmiotowych podatnika i jest obowiązany do dokonania pełnej i rzeczowej kontroli decyzji organów<sup>21</sup>.

Powyższe nie jest jedynie przejawem stosowania prawa materialnego przez sąd administracyjny, ale należy wskazać, że sposób rozstrzygania wątpliwości podatnika w dużej mierze stanowi drogowskaz, jak należy dany przepis stanowiący podstawę dla wydania decyzji interpretować. Wykracza to znacząco poza sam proces wykładni przepisów, bowiem niejednokrotnie podatnicy opierają się na opublikowanych interpretacjach indywidualnych, aby właściwie zinterpretować intencję ustawodawcy, ale niewiele to pomaga, skoro interpretacje te zostają uchylone przez sąd administracyjny.

W tym miejscu warto wskazać dwa istotne pojęcia, które pojawiają się w literaturze przy okazji określania roli orzecznictwa sądowego w procesach stanowienia i stosowania prawa. Są to: decyzja prawotwórcza oraz precedens. Różnice pomiędzy wskazanymi pojęciami dotyczą różnych aspektów charakteryzowanych decyzji<sup>22</sup>. I tak o tym, czy dany akt ma charakter prawotwórczy decyduje stosunek

---

<sup>18</sup> E. Bojanowski, *Uchwałodawcza działalność Naczelnego Sądu Administracyjnego i jej znaczenie w systemie prawa* [w:] T. Bąkowski, K. Grajewski, J. Warylewski (red.), *Orzecznictwo w systemie prawa*, Warszawa 2008.

<sup>19</sup> Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.).

<sup>20</sup> Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007/2/27.

<sup>21</sup> Z. Kmiecik, *Urzędowe interpretacje przepisów prawa podatkowego (nowe wyzwania)* [w:] T. Bąkowski, K. Grajewski, J. Warylewski (red.), *Orzecznictwo w systemie prawa*, Warszawa 2008, s. 123.

<sup>22</sup> M. Zirk-Sadowski, *Precedens a tzw. decyzja prawotwórcza*, „Państwo i Prawo” 1980, nr 6, s. 71.

do danej normy prawnej. Wskazuje się ponadto, że dany akt ma wówczas charakter generalny, nadto wymaga się od takiej decyzji występowania pewnej nowości normatywnej, czyli zmiany bądź ustanowienia nakazów, zakazów bądź uprawnień<sup>23</sup>, w przeciwieństwie do precedensu, który z założenia ma charakter indywidualny i ma wpływ na inne orzeczenia sądowe. Wskazuje się również, że precedensowy charakter mają te orzeczenia, w których dochodzi do przełamania przyjętego sposobu rozumienia prawa<sup>24</sup>. I co ważne, o tym, czy dane orzeczenie ma charakter precedensu można dopiero mówić, analizując późniejszą praktykę<sup>25</sup>.

Oceniając moc obowiązującą orzeczeń sądowych, można wyróżnić: moc wiążącą *sensu stricto* – tj. ogólną moc wiążącą uchwał NSA, intelektualną moc wiążącą, podkreślającą siłę argumentów zawartych w uzasadnieniu oraz uznanie autorytetu oraz zniechęcającą mocą wiążącą, przejawiającą się realizowaniem przez sądy administracyjne zasad ujętych w uchwałach NSA z obawy o losy swoich orzeczeń<sup>26</sup>.

Przyjmuje się, że prawotwórczy charakter precedensów (zawierających przymiot nowości normatywnej) posiadają orzeczenia *contra legem*, kwestionujące poprawność prawa stanowionego, *praeter legem*, dotyczące kwestii nieuregulowanych prawnie, oraz *secuudum legem*, które precyzują zwroty niedookreślone<sup>27</sup>.

Do przejawów działalności prawotwórczej sądów administracyjnych można zaliczyć sytuacje, w których sąd odmawia zastosowania przepisu prawnego, którego źródłem jest niezgodny z ustawą akt niższego rzędu oraz akt sprzeczny z Konstytucją<sup>28</sup>. Należy jednak zwrócić uwagę na dość powszechny wśród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego pogląd, że w razie zaistnienia wątpliwości co do konstytucyjności określonych przepisów, należy zwrócić się z pyta-

<sup>23</sup> Z. Ziemiński, *Tworzenie...*, s. 45.

<sup>24</sup> T. Fleming-Kulesza, *Czy w Polsce możemy mówić o prawie precedensowym?* [w:] A. Średzińska-Simon, M. Wyrzykowski (red.), *Precedens w polskim systemie prawa. Materiały z konferencji Zakładu Praw Człowieka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego*, 24 czerwca 2008 roku, Warszawa 2010, s. 17.

<sup>25</sup> A. Skoczylas, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*. Warszawa 2004, s. 262.

<sup>26</sup> D. Dąbek, *Między precedensem a źródłem prawa (o uchwałach Naczelnego Sądu Administracyjnego)* [w:] T. Bąkowski, K. Grajewski, J. Warylewski (red.), *Orzecznictwo w systemie prawa*, Warszawa 2008, s. 200.

<sup>27</sup> J. Małecki, *Aequum et bonum est lex legum (sędzia podatkowy a ustawa)* [w:] W. Miemieć (red.) *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009, s. 302.

<sup>28</sup> W. Olszowy, *Podjęmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź 1994, s. 209.

niem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego, a jako podstawę obrania takiej ścieżki wskazuje się art. 178 ust. 1 Konstytucji RP, stanowiący, że sędziowie podlegają Konstytucji oraz ustawom<sup>29</sup>. Aby zachować równowagę pomiędzy oboma stanowiskami, należy stwierdzić, że niekonstytucyjność przepisów, którym odmówiono zastosowania w konkretnej sprawie, musi mieć jaskrawy, oczywisty charakter.

Odmowa zastosowania przepisu uznanego przez skład orzekający za niezgodny z Konstytucją jest przykładem wyjątkowej niedbałości ustawodawcy, co miało miejsce w sprawie V SA 613/00<sup>30</sup>. We wskazanym wyroku odmówiono zastosowania art. 59 § 2 Kodeksu celnego, który uprawniał organy celne do orzeczenia przypadku towarów jako niezgodnego z art. 46 Konstytucji, który to stanowi, że przypadek może nastąpić tylko na skutek prawomocnego orzeczenia sądu. Oczywiście wskazanej niezgodności przejawiała się w tym, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 17 kwietnia 2000 r.<sup>31</sup> orzekł o niekonstytucyjności przepisu ustawy z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne, który to zawierał bardzo podobną treść do wskazanego przepisu Kodeksu celnego. Stąd wystąpienie z pytaniem prawnym do Trybunału Konstytucyjnego zostało uznane za zbędne.

Niekiedy prawotwórczy charakter orzecznictwa sądów administracyjnych jest odpowiedzią na opieszałość ustawodawcy, który nie wykonał orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego<sup>32</sup>. Jako przykład można wskazać uchwałę NSA z dnia 14 marca 2005 r.<sup>33</sup>, w której sąd uznał, że podatnicy, których dotyczy orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 czerwca 2002 r. (K 45/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 46), stwierdzające niezgodność art. 1 pkt 8 w związku z art. 3 ustawy z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 95, poz. 1100) z art. 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. Nr 78, poz. 483) w zakresie, w jakim nie przewiduje on regulacji przejściowych niezbędnych dla zapewnienia ochrony interesów prowadzących zakłady pracy chronionej, którzy w za-

---

<sup>29</sup> R. Hauser, *Wpływ orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego na tworzenie prawa* [w:] J. Góral, R. Hauser, J. Trzciniński (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem praw i wolności obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005, s. 215.

<sup>30</sup> Wyrok NSA z dnia 24 października 2000 r., OSP 2001/5/82.

<sup>31</sup> SK 28/99, OTK ZU 2000/3/88.

<sup>32</sup> A. Mudrecki, *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych* [w:] J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 46.

<sup>33</sup> FPS 4/04 ONSAiWSA 2005/3/50.



ufaniu do dotychczasowych przepisów rozpoczęli realizację długookresowych przedsięwzięć na rzecz osób niepełnosprawnych zatrudnionych w ich zakładach – mogą ubiegać się, na podstawie art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług podlegającej zwrotowi. Przepisami określającymi zasady i tryb postępowania, o których mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, są przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, które regulują instytucję nadpłaty.

Brak przepisów przejściowych w regulacji ustawowej również przybiera charakter prawotwórczy, co znalazło wyraz w uchwale siedmiu sędziów NSA z dnia 12 września 2005 r.<sup>34</sup>

Omawiana sprawa dotyczyła możliwości nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług w sytuacji, gdy obowiązek podatkowy powstał za rządów poprzednio obowiązującej ustawy (z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym), natomiast moment wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie przypadał na obowiązywanie kolejnej ustawy (z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług). Przepisy przejściowe jednak nie przewidywały zaistnienia takiej sytuacji prawopodatkowej, stąd konieczne stało się wydanie uchwały. Sąd stwierdził w niej, że choć ustawodawca nie wypowiedział się w przepisach przejściowych i końcowych ustawy z 2004 r. na temat skutków wejścia w życie nowej ustawy dla stanów prawnych występujących pod rządem poprzedniej ustawy, w odniesieniu do dodatkowego zobowiązania podatkowego, to jego milczenie w tym względzie oznacza przyjęcie założenia bezpośredniego stosowania nowego prawa. Stwierdzono, że w tym przypadku nie została naruszona zasada *lex retro non agit*. Nie ulega bowiem wątpliwości, że zamiarem ustawodawcy było zachowanie ciągłości instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego w kształcie uregulowanym w poprzedniej ustawie.

Za prawotwórczą działalność sądów administracyjnych można uznać orzecznictwo precyzujące zwroty niedookreślone oraz klauzule generalne. Podkreśla się, że działając w granicach swobody, sędzia nie może korygować ani poprawiać ustaw podatkowych, ale powinien tworzyć prawo w ramach pozostawionych mu przez prawodawcę luzów decyzyjnych<sup>35</sup>. Jako przykład można wskazać pojęcie „działalności gospodarczej” w podatku od towarów i usług, które to zostało

<sup>34</sup> I FPS 2/05 ONSAiWSA 2006/1/1.

<sup>35</sup> R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 163.

skonstruowane w sposób wadliwy, bowiem określa ono przesłanki przedmiotowe, jakie należy spełnić, aby można było mówić o wykonywaniu działalności gospodarczej, ale pomija aspekt podmiotowy. Oznacza to, że z literalnego brzmienia przepisu, nie tylko działalność podejmowana przez podatnika działającego w takim charakterze znajduje się w zakresie opodatkowania, co w konsekwencji czyni tę definicję niezgodną z uregulowaniem zawartym w dyrektywie 2006/112/WE.

W tym miejscu wskazać należy wyrok NSA z dnia 4 października 2000 r., który podkreśla konieczność wykonywania działalności gospodarczej przez podatnika występującego w takim charakterze na potrzeby opodatkowania podatkiem VAT: „Nie jest słuszny pogląd, że u zarejestrowanego podatnika podatku od towarów i usług każda sprzedaż towarów lub odpłatne świadczenie usług jest opodatkowane podatkiem od towarów i usług. W każdym przypadku indywidualnie muszą być badane zarówno podmiotowe, jak przedmiotowe przesłanki wystąpienia obowiązku podatkowego”<sup>36</sup>.

Nadto wskazać należy kształtowanie zasad, wskutek dokonywania twórczej interpretacji przepisów podatkowych. Za przykład można wskazać instytucję prawa do odliczenia podatku naliczonego, która to w okresie funkcjonowania ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym do 30 kwietnia 2004 r. stanowiła przywilej podatnika, który to musiał sprostać licznym wymogom ustawowym, aby w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej mógł z tego prawa skorzystać. Podejście organów skarbowych do tego zagadnienia zmieniło się jednak radykalnie za sprawą działalności orzeczniczej sądów administracyjnych, wzorowanej orzecznictwem Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich<sup>37</sup>, która uczyniła z instytucji odliczenia podatku prawo podmiotowe podatnika. Obecnie podkreśla się, że prawo do odliczenia podatku naliczonego jest podstawową cechą systemu podatku od wartości dodanej, a wszelkie jego ograniczenia powinny mieć charakter marginalny i wyjątkowy<sup>38</sup>. Na potwierdzenie powyższej tezy można wskazać wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2007 r.: „Na prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego nie ma żadnego wpływu okoliczność, czy wystawca faktur rzeczywiście uiszczył

<sup>36</sup> III SA 1901/99, LEX nr 47081.

<sup>37</sup> W orzeczeniu z dnia 25 października 2001 r. w sprawie Komisja vs. Włochy C-78/00 Trybunał stwierdził, że zwrot nadwyżki podatku VAT jest fundamentalnym czynnikiem zapewniającym zachowanie zasady neutralności wspólnego systemu VAT.

<sup>38</sup> A. Bącał, M. Bącał, *Orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie VAT – „najnowsze trendy”* (cz. II) „Prawo i Podatki” 2008, nr 3, s. 4.

podatek. Skoro bowiem podatek wynikający z faktur był w świetle przepisów należny i wymagalny, to zadaniem państwa jest stworzenie i stosowanie takich środków, które umożliwią jego wyegzekwowanie od wystawcy faktur”<sup>39</sup>.

Jednak należy jeszcze raz podkreślić, że to orzecznictwo wspólnotowe zapoczątkowało zmianę interpretacji, wcześniejsze orzecznictwo sądów administracyjnych nie kształtowało sytuacji podatnika w sposób tak korzystny: „Prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego przy zakupie towarów i usług nie jest prawem samoistnym, lecz jest to prawo warunkowe, zależne od tego, czy sprzedający we wcześniejszej formie obrotu podatek ten uiścił”<sup>40</sup>.

Sądy administracyjne poza wskazanymi wyżej sferami prawotwórczej działalności w sprawach podatkowych niekiedy stają się mostami pomiędzy sądami unijnymi a krajowym porządkiem prawnym, otwierając drogę do stosowania precedensów Trybunału Sprawiedliwości UE, inicjując procedurę pytań prawnych.

W zasadzie nie powinno się dyskutować o tym, czy orzecznictwo i aktywizm sędziów wpływają na kształt prawa, bo jest to bezsporne, ale o tym, czy powinny partycypować w tworzeniu prawa<sup>41</sup> i jakie powinno wyznaczyć się granice dla ich prawotwórczej działalności. Czy ograniczeniem ma być zakaz *reformationis in peius*<sup>42</sup>, czy szersze podejście w myśl paremii *lex falsa lex non est*? Niewątpliwie działalność orzecznicza sądów administracyjnych ma być gwarantem praw podatnika, pełni funkcję ochronną przed niekorzystnymi skutkami obowiązywania przepisów<sup>43</sup>. Odmowa przyznania prawotwórczej roli sądom administracyjnym jest nie do pogodzenia z zasadami sprawiedliwości podatkowej i równości. Jednak nie należy zapominać, że sądy w korygowaniu słabości ustawodawcy pełnią wtórną, subsydiarną rolę i nie mogą wyręczać w tworzeniu prawa konstytucyjnie uprawnionych do tego organów państwowych<sup>44</sup>.

<sup>39</sup> III SA/Wa 159/07, LEX nr 259449.

<sup>40</sup> Wyrok NSA z dnia 19 września 2000 r., III SA 1520/99, LEX nr 47019.

<sup>41</sup> W. Gromski, *Legitymizacja sądów konstytucyjnych wobec władzy ustawodawczej*, „Przegląd Sejmowy” 2009, nr 4, s. 15.

<sup>42</sup> J. Małecki, *Prawotwórcza rola orzecznictwa...* s. 42.

<sup>43</sup> J. Małecki, *Ignorantia iuris w prawie podatkowym* [w:] A. Drwiłło (red.), „Gdańskie Studia Prawnicze. Studia prawno-finansowe”, t. 16, Gdańsk 2007, s. 193.

<sup>44</sup> J. Małecki, *Lex falsa...*, s. 71.

## Bibliografia

- Bącał A., Bącał M., *Orzecznictwo sądów administracyjnych w zakresie VAT – „najnowsze trendy” (cz. II)*, „Prawo i Podatki” 2008, nr 3.
- Bąkowski T., Grajewski K., Warylewski J. (red.), *Orzecznictwo w systemie prawa*, Warszawa 2008.
- Drwiłło A. (red.), *Gdańskie Studia Prawnicze. Studia prawno-finansowe*, t. 16, Gdańsk 2007.
- Dzwonkowski H. (red.), *Procedury podatkowe – gwarancje procesowe czy instrument fiskalizmu?*, Warszawa 2005.
- Dzwonkowski H., Głuchowski J., Pomorska A., Szofno-Koguc J. (red.), *W kręgu prawa podatkowego i finansów publicznych. Księga dedykowana Profesorowi Cezaremu Kosikowskiemu w 40-lecie pracy naukowej*, Lublin 2005.
- Głuchowski J., Pomorska A., Szofno-Koguc J. (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007.
- Gomułowicz A., *Aspekt prawotwórczy sądownictwa administracyjnego*, Warszawa 2008.
- Gomułowicz A., *Sędzia sądu administracyjnego a prawotwórstwo sądowe – zasadnicze dylematy*, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego” 2007, nr 4.
- Gomułowicz A., Małecki J. (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003.
- Góral J., Hauser R., Trzciński J. (red.), *Sądownictwo administracyjne gwarantem praw i wolności obywatelskich 1980–2005*, Warszawa 2005.
- Gromski W., *Legitymizacja sądów konstytucyjnych wobec władzy ustawodawczej*, „Przegląd Sejmowy” 2009, nr 4.
- Łętowska E., *Między Scyllą i Charybdą – sędzia polski między Strasburgiem i Luksemburgiem*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2005, nr 10.
- Małecki J., *Prawotwórcza rola orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach podatkowych*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, nr 4.
- Mastalski R., *Podstawowe założenia reformy polskiego prawa podatkowego*, „Przegląd Podatkowy” 2003, nr 3.
- Mastalski R., *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008.
- Miemiec W. (red.), *Księga jubileuszowa Profesora Ryszarda Mastalskiego. Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego*, Wrocław 2009.
- Montesquieu Ch., *O duchu praw*, Warszawa 1927.
- Morawski L., *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2005.
- Münnich M., Zdunek A. (red.), *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce*, Lublin 2010.
- Olszowy W., *Podejmowanie decyzji podatkowej i jej sądowa kontrola w Polsce*, Łódź 1994.
- Skoczylas A., *Działalność uchwałodawcza Naczelnego Sądu Administracyjnego*, Warszawa 2004.

Stelmach J., *Co to jest hermeneutyka?*, Kraków 1989.

Stelmach J., Brożek B., *Metody prawnicze*, Kraków 2006.

Średzińska-Simon A., Wyrzykowski M. (red.), *Precedens w polskim systemie prawa. Materiały z konferencji Zakładu Praw Człowieka Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego, zorganizowanej 24 czerwca 2008 roku*, Warszawa 2010.

Wróbel A. (red.), *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005.

Ziembiński Z., *Tworzenie a stanowienie i stosowanie prawa*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 1993, nr 4.

Zirk-Sadowski M., *Precedens a tzw. decyzja prawotwórcza*, „Państwo i Prawo” 1980, nr 6.

## Akty prawne

Dyrektywa 2006/112/WE Rady z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, Dz.U. UE. L 347 z 2006 r., s. 1 ze zm.

Ustawa z dnia 2 kwietnia 1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej, Dz.U. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.

Ustawa z dnia 28 grudnia 1989 r. – Prawo celne, Dz.U. z 1994 r. Nr 71, poz. 312 ze zm.

Ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U., nr 11, poz. 50 z późn. zm.

Ustawa z dnia 9 stycznia 1997 r. – Kodeks celny, Dz.U. Nr 23, poz. 117 z późn. zm.

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j. Dz.U. z 2015 r. poz. 613 z późn. zm.

Ustawa z dnia 20 listopada 1999 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym, Dz.U. Nr 95, poz. 1100.

Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.

Ustawa z dnia z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, t.j. Dz.U. z 2016 r. poz. 710 z późn. zm.

## Orzecznictwo

Wyrok ETS z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja vs. Włochy.

Wyrok TK z dnia 17 kwietnia 2000 r., SK 28/99, OTK ZU 2000, nr 3, poz. 88.

Wyrok TK z dnia 25 czerwca 2002 r., K 45/01, OTK-A 2002, nr 4, poz. 46.

Wyrok TK z dnia 10 marca 2009 r., P 80/08, OTK-A 2009, nr 3, poz. 26.

Uchwała NSA z dnia 14 marca 2005 r., FPS 4/04, ONSAiWSA 2005, nr 3, poz. 50.

Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 12 września 2005 r., I FPS 2/05, ONSAiWSA 2006, nr 1, poz. 1.

Uchwała siedmiu sędziów NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06, ONSAiWSA 2007, nr 2, poz. 27.

Wyrok NSA z dnia 19 września 2000 r., III SA 1520/99, LEX nr 47019.

Wyrok NSA z dnia 4 października 2000 r., III SA 1901/99, LEX nr 47081.

Wyrok NSA z dnia 24 października 2000 r., V SA 613/00, OSP 2001, nr 5, poz. 82.

Wyrok WSA w Warszawie z dnia 29 maja 2000 r., III SA 159/97, LEX nr 259449.

## **Wykaz skrótów**

NSA – Naczelny Sąd Administracyjny.

WSA – Wojewódzki Sąd Administracyjny.