

Egzamin na doradcę podatkowego. Pytania otwarte

Wydanie 10.

Przejdź do produktu na ksiegarnia.beck.pl

Dział I. Źródła i wykładnia prawa

1. Bezpośrednie stosowanie norm konstytucyjnych.

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 8 ust. 2 Konstytucji RP, przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Oznacza to, że normy konstytucyjne są bezpośrednio stosowane, chyba że:

1) **Konstytucja RP stwierdza, że pewnych praw można dochodzić tylko w granicach określonych w ustawie** (sytuacja określona w art. 81 Konstytucji RP);

2) **dana norma ma charakter programowy** – nie określa wystarczająco konkretnie praw i obowiązków. Norma konstytucyjna może stanowić podstawę prawną, jeżeli jest skonkretyzowana w stopniu pozwalającym na samoistne jej zastosowanie (zob. wyr. SA w Warszawie z 10.5.2013 r., VI ACa 1362/12, Legalis Nr 1049407).

Wyrażona w art. 8 ust. 2 Konstytucji RP zasada bezpośredniego stosowania oznacza stosowanie jej norm przez organy władzy publicznej – co do zasady – bez konieczności pośrednictwa ustawy. Rozstrzygnięcie zgodnie z powyższą zasadą może jednak mieć miejsce tylko wtedy, gdy norma konstytucyjna jest skonkretyzowana w stopniu pozwalającym na samoistne jej zastosowanie (wyr. SN z 8.1.2009 r., I CSK 482/08, Legalis Nr 158182). Innymi słowy, zasada bezpośredniego stosowania Konstytucji jest uruchamiana, gdy istnieje przepis konstytucyjny na tyle precyzyjny, że może stanowić podstawę działania (rozstrzygnięcia).

Ad. 1) Zgodnie z art. 81 Konstytucji RP praw określonych w art. 65 ust. 4 i 5, art. 66, 69, 71 i 74–76 można dochodzić w granicach określonych w ustawie. Konstytucja RP w ww. zakresie wyraźnie uzależnia uregulowanie określonych kwestii od wydania przez parlament odpowiedniej ustawy. Przykładowo, zgodnie z art. 66 Konstytucji RP każdy ma prawo do bezpiecznych i higienicznych warunków pracy, jednak sposób realizacji tego prawa oraz obowiązki pracodawcy określa ustawa. Przepis art. 66 Konstytucji RP nie może więc stanowić samodzielnej podstawy rozstrzygnięcia.

Ad. 2) Przykładem normy o charakterze programowym jest m.in. art. 65 ust. 5 Konstytucji RP, zgodnie z którym władze publiczne prowadzą politykę zmierzającą do pełnego, produktywnego zatrudnienia poprzez realizowanie programów zwalczania bezrobocia, w tym organizowanie i wspieranie poradnictwa i szkolenia zawodowego oraz robót publicznych i prac interwencyjnych. TK w wyr. z 13.3.2000 r., K 1/99, OTK 2000, Nr 2, poz. 59, wskazał, że ww. norma jest: „przepisem programowym, wskazującym na zasadnicze kierunki działania władz publicznych”.

Art. 8 Konstytucji RP:

1. Konstytucja jest najwyższym prawem Rzeczypospolitej Polskiej.
2. Przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Art. 65 ust. 4 i 5 Konstytucji RP:

4. Minimalną wysokość wynagrodzenia za pracę lub sposób ustalania tej wysokości określa ustawa.
5. Władze publiczne prowadzą politykę zmierzającą do pełnego, produktywnego zatrudnienia poprzez realizowanie programów zwalczania bezrobocia, w tym organizowanie i wspieranie poradnictwa i szkolenia zawodowego oraz robót publicznych i prac interwencyjnych.

Art. 66 Konstytucji RP:

1. Każdy ma prawo do bezpiecznych i higienicznych warunków pracy. Sposób realizacji tego prawa oraz obowiązki pracodawcy określa ustawa.
2. Pracownik ma prawo do określonych w ustawie dni wolnych od pracy i corocznych płatnych urlopów; maksymalne normy czasu pracy określa ustawa.

Art. 69 Konstytucji RP:

Osobom niepełnosprawnym władze publiczne udzielają, zgodnie z ustawą, pomocy w zabezpieczaniu egzystencji, przysposobieniu do pracy oraz komunikacji społecznej.

Art. 71 Konstytucji RP:

1. Państwo w swojej polityce społecznej i gospodarczej uwzględnia dobro rodziny. Rodziny znajdujące się w trudnej sytuacji materialnej i społecznej, zwłaszcza wielodzietne i niepełne, mają prawo do szczególnej pomocy ze strony władz publicznych.
2. Matka przed i po urodzeniu dziecka ma prawo do szczególnej pomocy władz publicznych, której zakres określa ustawa.

Art. 74 Konstytucji RP:

1. Władze publiczne prowadzą politykę zapewniającą bezpieczeństwo ekologiczne współczesnemu i przyszłym pokoleniom.
2. Ochrona środowiska jest obowiązkiem władz publicznych.
3. Każdy ma prawo do informacji o stanie i ochronie środowiska.
4. Władze publiczne wspierają działania obywateli na rzecz ochrony i poprawy stanu środowiska.

Art. 75 Konstytucji RP:

1. Władze publiczne prowadzą politykę sprzyjającą zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, w szczególności przeciwdziałając bezdomności, wspierając rozwój budownictwa socjalnego oraz popierają działania obywateli zmierzające do uzyskania własnego mieszkania.
2. Ochronę praw lokatorów określa ustawa.

Art. 76 Konstytucji RP:

Władze publiczne chronią konsumentów, użytkowników i najemców przed działaniami zagrażającymi ich zdrowiu, prywatności i bezpieczeństwu oraz przed nieuczciwymi praktykami rynkowymi. Zakres tej ochrony określa ustawa.

Art. 81 Konstytucji RP:

Praw określonych w art. 65 ust. 4 i 5, art. 66, art. 69, art. 71 i art. 74–76 można dochodzić w granicach określonych w ustawie.

2. Rodzaje i hierarchia metod wykładni prawa podatkowego.

Odpowiedź:

Rodzaje metod wykładni prawa

Do podstawowych rodzajów wykładni prawa należą:

1) **wykładnia literalna** – pierwszeństwo i podstawowe znaczenie w procesie wykładni tekstu prawnego ma niewątpliwie metoda językowa, odwołująca się do reguł znaczeniowych języka potocznego. Z założenia racjonalności ustawodawcy wyprowadzana jest zasada, że jeśli przepis jednoznacznie formułuje normę postępowania, to tak właśnie należy dany przepis rozumieć. Jeśli zaś dyrektywy wykładni językowej nie pozwalają z danego tekstu prawnego wyinterpretować jednoznacznej treści normy, trzeba wybrać jedno z zazwyczaj kilku dopuszczalnych językowo znaczeń tekstu, odwołując się wówczas do aksjologicznej racjonalności ustawodawcy oraz kierując się systemowymi bądź funkcjonalnymi regułami wykładni prawa (uchw. SN(7) z 18.10.2001 r., I KZP 22/01, Legalis Nr 50808). Wykładnia językowa wymaga sięgnięcia do reguł wykładni językowej. Wedle podstawowej z nich, tj. domniemania języka potocznego – interpretowanym zwrotom należy przypisywać takie znaczenie, jakie posiadają one w języku potocznym (etnicznym, ogólnym, standardowym), chyba że istnieją uzasadnione przyczyny do przypisania im innego znaczenia. Kolejną regułą, która jednocześnie usprawiedliwia odstępianie od domniemania języka potocznego, jest domniemanie języka prawnego, czyli przypadek, gdy dane pojęcie zostało zdefiniowane w tym samym akcie prawnym (wyr. WSA we Wrocławiu z 3.4.2019 r., I SA/Wr 1246/18, Legalis Nr 1900152);

2) **wykładnia systemowa** – polega na ustaleniu znaczenia normy ze względu na miejsce, jakie zajmuje zawierający ją przepis (przepisy) w systemie prawa lub jego gałęzi albo w systematyce wewnętrznej danego aktu normatywnego. Jej zastosowanie ma miejsce wówczas, gdy w wyniku wykładni językowej nie możemy ustalić znaczenia normy albo uzyskujemy kilka takich znaczeń i zachodzi potrzeba wyboru któregoś z nich;

3) **wykładnia funkcjonalna** – dyrektywy funkcjonalne nakazują przy interpretacji tekstów prawnych odwoływać się do kontekstu politycznego, społeczno-gospodarczego i kulturowego funkcjonowania danej normy, zwłaszcza do uznawanych i preferowanych przez prawodawcę ocen, wartości i celów, którymi się kierował przy jej ustanawianiu. Wykładnia celowościowa – stanowiąca rodzaj wykładni funkcjonalnej – wiąże się z pojęciem „celu”, rozumianego jako pożądaný rezultat obowiązywania określonych przepisów prawa. Każdy przepis prawa – w założeniu – ma realizować cele prawodawcy. Stosując wykładnię celowościową, wiąże się brzmienie słów aktów prawnych z sensem i celem przepisów prawnych, przy czym granicą wykładni jest możliwy sens słów, za pomocą których prawodawca wyraża swoją wolę (wyr. WSA we Wrocławiu z 3.4.2019 r., I SA/Wr 1246/18, Legalis Nr 1900152).

Za odstępianiem od wykładni językowej przemawiają ważne racje systemowe lub funkcjonalne.

Oprócz powyższego wyróżniamy również inne rodzaje wykładni, z uwagi na to, kto dokonuje wykładni:

- 1) autentyczną – dokonywaną przez organ, który ustanowił normę prawną;
- 2) operatywną – dokonywaną na etapie stosowania prawa np. przez sądy;
- 3) doktrynalną – dokonywaną przez przedstawicieli doktryny prawnej;
- 4) legalną – dokonywaną przez organ, który prawodawca wyposażył w kompetencje do interpretowania prawa.

Istnieje również wykładnia historyczna, odwołująca się do poprzedniego brzmienia normy prawnej.

Hierarchia metod wykładni prawa podatkowego

Ze względu na charakter prawa podatkowego szczególne znaczenie w tej dziedzinie prawa ma wykładnia językowa. W orzecznictwie NSA wypracowano kryteria stosowania różnych dyrektyw wykładni, przyznając pierwszeństwo zasadzie wykładni językowej i traktując pozostałe zasady wykładni, w tym wykładnię systemową i funkcjonalną, a także historyczną, jako subsydiarne.

Przykładowo, w uchw. NSA(7) z 20.3.2000 r., FPS 14/99, Legalis Nr 47099, stwierdzono, że wykładnia językowa jest punktem wyjścia dla wszelkiej wykładni prawa i zakreśla jej granice w ramach możliwego sensu słów zawartych w tekście prawnym.

Stanowisko takie znajduje wsparcie w przepisach konstytucyjnych. Art. 84 Konstytucji RP stanowi, że każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów publicznych, w tym podatków określonych w ustawie. Skoro Konstytucja kładzie nacisk na ustawę jako źródło obowiązków podatkowych, to implikuje to potrzebę znajomości treści ustaw nakładających takie obowiązki. Dopuszczając stosowanie innych metod interpretacji, wykształconych na gruncie doktrynalno-orzeczniczym, trzeba pamiętać o tym, że podatnik obowiązany jest znać ustawy podatkowe. Konstytucja RP nie zobowiązuje go do znajomości ani orzecznictwa sądowego, ani też doktryny prawa (B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 40). W wypadku prawa podatkowego należy mieć na uwadze, że podatki w szerokim zakresie są pobierane na zasadzie samodzielnego obliczenia (i zapłaty) podatku. Oznacza to, że podatnik powinien bezbłędnie odczytać normy prawne ze stosownych, odnoszących się do sytuacji, w której się znalazł, przepisów prawa. Wykładnia językowa przepisów w największym stopniu gwarantuje jednolitość ich rozumienia.

Jak wskazuje się w piśmiennictwie, odejście od rezultatów interpretacji językowej staje się możliwe w dwóch sytuacjach:

- 1) wówczas, gdy nie dostarcza ona rezultatów jednoznacznych, lub
- 2) gdy jej rezultaty są jednoznaczne, ale stoją w zasadniczej sprzeczności z akceptowaną przez interpretatora hierarchią wartości.

W doktrynie wskazuje się jednak także, że językowa wykładnia prawa podatkowego daje podatnikom duże pole do unikania opodatkowania. Jeżeli ze słów i zwrotów aktu prawnego wynika niedający się zaakceptować układ uprawnień i obowiązków, to należy dokonywać wykładni wykraczającej poza ich językowe znaczenie (H. Dzwonkowski, Prawo podatkowe, Warszawa 2012, s. 100–101).

Art. 84 Konstytucji RP:

Każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie.

3. Utrata mocy obowiązującej przepisu prawa.

Odpowiedź:

Przepis prawa traci moc w przypadku gdy:

1) został uchylony w sposób dorozumiany – przepis późniejszy uchylił wcześniejszy, przy założeniu tej samej hipotezy przepisu;

2) wyraźnie tak stanowi **klauzula derogacyjna**;

3) upłynął czas, na jaki został ustanowiony;

4) TK orzeknie o jego niezgodności z Konstytucją RP, ustawą lub umową międzynarodową.

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.

Przykładem klauzuli derogacyjnej jest art. 23 PodLokU, zgodnie z którym: „Traci moc ustawa z dnia 14 marca 1985 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz.U. poz. 50, z 1988 r. poz. 132, z 1989 r. poz. 192 i 443 oraz z 1990 r. poz. 198)”.

Może się zdarzyć, że dochodzi do tzw. derogacji milczącej – dotyczy to sytuacji, 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:

1) reguła hierarchiczna – norma hierarchicznie wyższa (*lex superior*) uchyla sprzeczną z nią normę hierarchicznie niższą (*lex inferiori*);

2) reguła temporalna – norma ustanowiona później (*lex posteriori*) uchyla sprzeczną z nią normę ustanowioną wcześniej (*lex priori*), pod warunkiem jednak, że norma późniejsza ma nie niższą moc prawną niż akt wcześniejszy (L. Morawski, Wstęp do prawoznawstwa, Toruń 2008, s. 63);

3) reguła merytoryczna – norma szczególna (*lex specialis*) uchyla sprzeczną z nią normę ogólną (*lex generalis*).

Przy stosowaniu reguł kolizyjnych należy mieć na uwadze, że pierwszeństwo zawsze przyznaje się kryterium hierarchicznemu, natomiast w razie kolizji pozostałych dwóch reguł rozstrzyga zasada, że norma późniejsza ogólna nie uchyla normy wcześniejszej specjalnej.

4. Unormowania Konstytucji RP odnoszące się do tworzenia prawa podatkowego.

Odpowiedź:

Zgodnie z Konstytucją RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

Oznacza to, że wszystkie ww. elementy konstrukcji podatków muszą być uregulowane w ustawie (a nie w akcie niższej rangi, np. rozporządzeniu), a więc pozostają pod kontrolą parlamentu.

Należy zauważyć, że wyrażona w art. 217 Konstytucji RP bezwzględna wyłączność ustawowa dotyczy jedynie podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków lub innych danin publicznych, a nie pozostałych elementów. W ten sposób ustrojodawca w odniesieniu do tych elementów konstrukcyjnych podatku pozostawił pewną swobodę regulacyjną organom władzy wykonawczej, pozwalając przy tym na ujęcie bardziej szczegółowych kwestii w rozporządzeniu. Upoważnienie do uregulowania określonych zagadnień w drodze rozporządzeń nie może mieć jednak charakteru blankietowego (zob. wyr. NSA z 26.1.2011 r., I GSK 958/09, Legalis Nr 352563).

Warto podkreślić, że art. 123 ust. 1 Konstytucji RP zawiera zakaz rozpatrywania w trybie pilnym projektów ustaw podatkowych. Konstytucja RP skraca terminy na rozpatrzenie przez Senat uchwalonej przez Sejm ustawy pilnej oraz na podjęcie przez Prezydenta decyzji o jej podpisaniu. Zakaz rozpatrywania w trybie pilnym projektów ustaw podatkowych jest wyrazem powszechnie podzielanych postulatów starannej (a więc nie pośpiesznej) regulacji kwestii podatkowych, jako materii szczególnie istotnej dla obywateli.

Z kolei art. 168 Konstytucji RP stanowi, że jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Przepis art. 168 Konstytucji RP upoważnia wyraźnie ustawodawcę do przekazywania do normowania w drodze aktów prawa miejscowego tych elementów stosunku daninowego, które decydują o wysokości danin, pod warunkiem że ustawa wyznaczy precyzyjnie granice kompetencji organów tych jednostek. Akty prawa miejscowego mogą w szczególności określać stawki podatków i innych opłat, ustawodawca musi jednak wyznaczyć zakres swobody regulacyjnej przysługującej upoważnionym organom [zob. *M. Masternak-Kubiak*, w: *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz* (red. *M. Haczkowska*), Lex/el. 2014, art. 168, *passim*].

Art. 123 ust. 1 Konstytucji RP:

Rada Ministrów może uznać uchwalony przez siebie projekt ustawy za pilny, z wyjątkiem projektów ustaw podatkowych, ustaw dotyczących wyboru Prezydenta Rzeczypospolitej, Sejmu, Senatu oraz organów samorządu terytorialnego, ustaw regulujących ustroj i właściwość władz publicznych, a także kodeksów.

Art. 168 Konstytucji RP:

Jednostki samorządu terytorialnego mają prawo ustalania wysokości podatków i opłat lokalnych w zakresie określonym w ustawie.

Art. 217 Konstytucji RP:

Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

5. Relacje pomiędzy umowami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania a krajowym prawem podatkowym.

Odpowiedź:

Źródłami powszechnie obowiązującego prawa w Polsce są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.

Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.

Umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową.

W związku z powyższym, w przypadku gdy ratyfikowanej umowy w sprawie unikania podwójnego opodatkowania nie da się pogodzić z wewnętrznym prawem podatkowym, ma ona pierwszeństwo przed polskimi ustawami dotyczącymi podatków.

W zakresie relacji między umowami w sprawie unikania podwójnego opodatkowania a wewnętrznym prawem podatkowym wypowiedział się m.in. NSA w wyr. z 25.5.2016 r., II FSK 1308/14, Legalis Nr 1470663: „Podkreślić trzeba, że umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie są prawem międzynarodowym, które Polska jedynie stosuje w swojej praktyce podatkowej, lecz stanowią część polskiego ustawodawstwa. Należy je zatem traktować jako przepisy ogólnie obowiązujące, z pierwszeństwem przed ustawą, gdy nie da się jej pogodzić z umową. Wraz z innymi przepisami prawa podatkowego, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, tworzą całość norm prawnopodatkowych, wykorzystywanych przez Polskę przy wykonywaniu jurysdykcji podatkowej w przypadku istnienia międzynarodowej działalności gospodarczej. W celu uniknięcia wątpliwości co do sposobu rozstrzygnięcia kolizji polski ustawodawca w regulacjach podatkowych często wskazuje na zasadę pierwszeństwa umów o unikaniu podwójnego opodatkowania przed ustawami, zastrzegając to wprost w treści stanowionych przepisów”. Potwierdzenie pierwszeństwa ratyfikowanych umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w polskim prawie podatkowym są m.in. następujące przepisy:

1) art. 4a PDOFizU, zgodnie z którym: „Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska”;

2) art. 22a PDOPrU, zgodnie z którym: „Przepisy art. 20–22 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska”.

Art. 87 Konstytucji RP:

1. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.

2. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

Art. 91 Konstytucji RP:

1. Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.

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 Polskę umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

Art. 4a PODOFizU:

Przepisy art. 3 ust. 1, 1a, 2a i 2b stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 22a PDOPrU:

Przepisy art. 20–22 stosuje się z uwzględnieniem umów w sprawie unikania podwójnego opodatkowania, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

6. *Vacatio legis* ustawy podatkowej.

Odpowiedź:

Vacatio legis to czas między ogłoszeniem normy a datą jej wejścia w życie.

Obowiązek ustanawiania odpowiedniego *vacatio legis* wynika z zasad bezpieczeństwa prawnego, pewności obrotu prawnego, poszanowania praw nabytych czy ochrony zaufania obywatela do państwa i stanowionego przez nie prawa, które wywodzi się z zasady demokratycznego państwa prawnego wyrażonej w art. 2 Konstytucji RP (zob. G. Wierczyński, Redagowanie i ogłaszanie aktów normatywnych. Komentarz, Lex/el. 2010, *passim*).

Zgodnie z ustawą o ogłaszaniu aktów normatywnych akty normatywne zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych, wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

W uzasadnionych przypadkach akty normatywne mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż 14 dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

W odniesieniu do ustaw podatkowych wymagania co do odpowiednio długiego *vacatio legis* są dużo bardziej restrykcyjne. W orz. z 29.3.1994 r., K 13/93, OTK 1994, Nr 1, poz. 6, TK stwierdził, że: „Należy przeto wymagać, aby ustawodawstwo podatkowe dotyczące podatków płaconych w skali rocznej tworzone było nie tylko z respektowaniem zasady niedziałania prawa wstecz, **lecz także przy zachowaniu stosownego *vacatio legis* w roku poprzedzającym rok podatkowy**. Podatnicy powinni mieć bowiem czas na dostosowanie swoich decyzji do podatku, który będą musieli zapłacić w nadchodzącym roku podatkowym. Zaskakiwanie podatników zmianą podatku w trakcie trwania roku podatkowego jest niezgodne z zasadami wynikającymi z art. 1 przepisów konstytucyjnych utrzymanych w mocy przez Małą Konstytucję”.

W przypadku zmian przepisów ustaw regulujących opodatkowanie **podatkiem dochodowym** TK uznał, że okres *vacatio legis* powinien wynosić co najmniej miesiąc przed wejściem w życie nowych regulacji, czyli ustawa nowelizująca **powinna być ogłoszona nie później niż na miesiąc przed końcem danego roku podatkowego** (np. wyr. TK z: 27.2.2002 r., K 47/01, Legalis Nr 52044; 15.2.2005 r., K 48/04, Legalis Nr 66946).

Art. 4 AktyNormU:

1. Akty normatywne, zawierające przepisy powszechnie obowiązujące, ogłaszane w dziennikach urzędowych wchodzi w życie po upływie czternastu dni od dnia ich ogłoszenia, chyba że dany akt normatywny określi termin dłuższy.

2. W uzasadnionych przypadkach akty normatywne, z zastrzeżeniem ust. 3, mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż czternaście dni, a jeżeli ważny interes państwa wymaga natychmiastowego wejścia w życie aktu normatywnego i zasady demokratycznego państwa prawnego nie stoją temu na przeszkodzie, dniem wejścia w życie może być dzień ogłoszenia tego aktu w dzienniku urzędowym.

3. Przepisy porządkowe wchodzi w życie po upływie trzech dni od dnia ich ogłoszenia. W uzasadnionych przypadkach przepisy porządkowe mogą wchodzić w życie w terminie krótszym niż trzy dni, a jeżeli zwłoka w wejściu w życie przepisów porządkowych mogłaby spowodować nieodwracalne szkody lub poważne zagrożenia życia, zdrowia lub mienia, można zarządzić wejście w życie takich przepisów z dniem ich ogłoszenia.

7. Wyroki „interpretacyjne” Trybunału Konstytucyjnego – istota, skutki prawne, znaczenie w praktyce podatkowej.

Odpowiedź:

Istota wyroków „interpretacyjnych”

Wyrok „interpretacyjny” jest szczególnym rodzajem wyroków zakresowych TK. W wyroku „interpretacyjnym” TK nie deroguje określonego przepisu prawnego jako sprzecznego z Konstytucją RP, ale stwierdza, że jego określone rozumienie jest niezgodne z przepisami Konstytucji RP – dokonuje więc w ten sposób wykładni przepisów prawa.

Wyodrębnia się orzeczenia interpretacyjne:

1) **afirmatywne** – TK orzeka o zgodności z Konstytucją RP poddanych kontroli przepisów prawa, pod warunkiem że zastosowano ich wykładnię ustaloną lub zaakceptowaną przez TK;

2) **negatywne** – TK stwierdza niezgodność z ustawą zasadniczą przepisów prawa rozumianych inaczej niż w interpretacji ustalonej w sentencji orzeczenia Trybunału, ale nie deroguje tych przepisów.

Skutki prawne

W doktrynie i judykaturze budzi kontrowersje dopuszczalność wydawania przez TK orzeczeń interpretacyjnych i skutki prawne, do jakich prowadzi wydanie takiego orzeczenia. Przeciwnicy dopuszczalności wydawania przez TK orzeczeń interpretacyjnych twierdzą, że wydając je, TK uzurpuje sobie prawo do dokonywania powszechnie obowiązującej wykładni przepisów prawa, które mu nie przysługuje ani z mocy Konstytucji TK, ani z mocy ustawy o TK. W konsekwencji orzeczenie TK nie dotyczy bowiem badanego przepisu prawnego, lecz praktyki jego stosowania [K. Osajda, *Koncepcja orzeczenia zakresowego a wątpliwości na tle skutków orzeczeń TK*, w: *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania prawa* (red. M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski), Warszawa 2013, s. 295].

W zakresie skutków prawnych wydania orzeczenia „interpretacyjnego” należy odnieść się do art. 190 ust. 4 Konstytucji RP, zgodnie z którym: „Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, **stanowi podstawę do wznowienia postępowania**, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania”.

Na gruncie art. 190 ust. 4 Konstytucji RP powstaje wątpliwość, czy wyrok „interpretacyjny”, w którym TK nie deroguje przepisu prawnego, lecz jedynie stwierdza, że jego określone rozumienie nie jest zgodne z ustawą zasadniczą, stanowi przesłankę do wznowienia postępowania sądowego czy też administracyjnego. Należałoby stwierdzić, że wznowienie postępowania wskutek wydania negatywnego orzeczenia interpretacyjnego przez TK będzie możliwe, o ile rozstrzygnięcie w tym postępowaniu przyjęło za podstawę zakwestionowaną przez TK normę prawną – sąd albo organ administracyjny przyjął rezultat interpretacji przepisu dokładnie taki, jaki badał TK i co do którego orzekł o jego sprzeczności z Konstytucją (*ibidem*, s. 299).

Odmienne poglądy zajął jednak SN(7) w uchw. z 17.12.2009 r., III PZP 2/09, Legalis Nr 179341, w której uznał, że orzeczenie TK 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 KPC. SN(7) w powyższej uchwale zaakcentował, że TK wraz z wejściem w życie Konstytucji RP w 1997 r. utracił prawo do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw: „Pozbawienie Trybunału Konstytucyjnego kompetencji do ustalania powszechnie obowiązującej wykładni ustaw potwierdza art. 188 Konstytucji, z którego wynika zamknięty zakres i katalog uprawnień Trybunału Konstytucyjnego”. Zdaniem SN(7), wydanie tzw. orzeczenia interpretacyjnego nie powoduje możliwości wznowienia postępowania, o którym mowa w art. 190 ust. 4 Konstytucji RP. SN(7) akcentuje także, że: „Przepis art. 190 ust. 4 Konstytucji nie zawiera normy prawnej, która prowadzi do związania wykładnią ustaloną przez Trybunał Konstytucyjny w sentencji orzeczenia interpretacyjnego”.

Jednakże NSA uznaje się za związany wyrokami „interpretacyjnymi” TK. Jak zauważono w literaturze, w wielu wyrokach NSA i WSA podkreślono, że skutkiem tego rodzaju orzeczenia nie jest utrata mocy obowiązującej zaskarżonego przepisu, ale jedynie wyeliminowanie takiego jego znaczenia, które zostało wskazane w sentencji orzeczenia Trybunału jako niekonstytucyjne. To stanowisko sądów administracyjnych zakłada *implicite*, że przyjmują one powszechne obowiązujące interpretacyjnych orzeczeń TK [W. Białogłowski, *Wznowienie postępowania w następstwie wydania przez TK wyroku interpretacyjnego*, w: *Skutki wyroków Trybunału Konstytucyjnego w sferze stosowania prawa* (red. M. Bernatt, J. Królikowski, M. Ziółkowski), Warszawa 2013, s. 202].

W wyr. z 13.1.2010 r., I FSK 1735/08, Legalis Nr 222615, NSA stwierdził, iż: „W niektórych wydawanych przez Trybunał Konstytucyjny wyrokach oznaczenie przepisu będącego przedmiotem kontroli jest uzupełnione formułą rozpoczynającą się zwrotem «w zakresie, w jakim...», po którym następuje opis niektórych sytuacji, w których przepis ten znajduje zastosowanie, wyznaczony za pomocą kryteriów podmiotowych, przedmiotowych lub czasowych. W takim przypadku przedmiotem kontroli jest ta z wyrażonych w danym przepisie norm, która odnosi się do oznaczonego zakresu sytuacji. Wyrok zakresowy uznaje poddany kontroli przepis za niezgodny z Konstytucją tylko w pewnym, określonym w wyroku, zakresie, a w ten sposób nie zmieniając tekstu przepisu, zmienia wyrażoną w nim treść normatywną. **Skutkiem takiego wyroku jest częściowa utrata mocy obowiązującej przepisu, polegająca na wyłączeniu możliwości jego stosowania w zakresie oznaczonym w wyroku**”.

Podsumowując, należy zauważyć, że skutkiem wyroku „interpretacyjnego” TK jest:

- 1) **utrata mocy obowiązującej przepisu w zakresie, w jakim TK uznał jego określone rozumienie za niezgodne z ustawą zasadniczą;**
- 2) **możliwość wznowienia postępowania – w tym postępowania podatkowego zakończonego decyzją ostateczną (art. 240 § 1 pkt 8 OrdPU), o ile podstawą wydania tej decyzji było określone rozumienie przepisu prawnego, które zostało uznane przez TK za niezgodne z ustawą zasadniczą.**

Potwierdzenie, iż podstawę wznowienia postępowania podatkowego mogą stanowić zarówno orzeczenia bezpośrednio usuwające akty normatywne z obrotu prawnego, jak i orzeczenia interpretacyjne, znajdujemy w orzecznictwie sądów administracyjnych (zob. np. wyr. WSA w Gdańsku z 5.12.2018 r., I SA/Gd 961/18, Legalis Nr 1869503).

Art. 190 ust. 4 Konstytucji RP:

4. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania.

Art. 240 § 1 pkt 8 OrdPU:

§ 1. W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli:

- 8) została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny.

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

Odpowiedź:

Wydanie decyzji na podstawie przepisu prawa, który utracił w wyniku orzeczenia TK moc, jest podstawą do wznowienia postępowania w sprawie. Zgodnie z art. 240 § 1 pkt 8 OrdPU 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.

W wyr. z 8.2.2008 r., II FSK 1689/06, Legalis Nr 657560, NSA podkreślił, że: „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”.

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.

Należy zwrócić uwagę, że datę wejścia w życie orzeczenia TK reguluje art. 190 ust. 3 Konstytucji RP, zgodnie z którym orzeczenia TK wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, jednak TK może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego.

Art. 190 ust. 3 i 4 Konstytucji RP:

3. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego wchodzi w życie z dniem ogłoszenia, jednak Trybunał Konstytucyjny może określić inny termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego. Termin ten nie może przekroczyć osiemnastu miesięcy, gdy chodzi o ustawę, a gdy chodzi o inny akt normatywny – dwunastu miesięcy. W przypadku orzeczeń, które wiążą się z nakładami finansowymi nie przewidzianymi w ustawie budżetowej, Trybunał Konstytucyjny określa termin utraty mocy obowiązującej aktu normatywnego po zapoznaniu się z opinią Rady Ministrów.

4. Orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego o niezgodności z Konstytucją, umową międzynarodową lub z ustawą aktu normatywnego, na podstawie którego zostało wydane prawomocne orzeczenie sądowe, ostateczna decyzja administracyjna lub rozstrzygnięcie w innych sprawach, stanowi podstawę do wznowienia postępowania, uchylenia decyzji lub innego rozstrzygnięcia na zasadach i w trybie określonych w przepisach właściwych dla danego postępowania.

Art. 240 § 1 pkt 8 OrdPU:

§ 1. W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli:

- 8) została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny.

Art. 241 § 2 pkt 2 OrdPU:

§ 2. Wznowienie postępowania z przyczyny wymienionej w art. 240 § 1:

- 2) pkt 8 lub 11 następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca odpowiednio od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

9. Skarga konstytucyjna – wymogi formalne, podmioty uprawnione do reprezentowania podatnika przed Trybunałem Konstytucyjnym, praktyczne możliwości wykorzystania w toku wykonywania czynności doradcy podatkowego.

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 79 Konstytucji RP każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do TK w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.

Przesłanki złożenia skargi konstytucyjnej:

- 1) orzeczenie sądowe lub decyzja administracyjna są ostateczne (prawomocne);
- 2) naruszone zostały konstytucyjne prawa lub wolności skarżącego;
- 3) przedmiotem skargi jest ustawa lub inny akt normatywny powszechnie obowiązujący, z wyłączeniem umów międzynarodowych;
- 4) naruszenie praw lub wolności nastąpiło przez ustawę lub inny akt normatywny, na podstawie których sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach skarżącego.

Skargę konstytucyjną wnosi się po wyczerpaniu przez skarżącego zwykłych środków zaskarżenia, w terminie 3 miesięcy od doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia.

Skargę konstytucyjną może sporządzić **wyłącznie adwokat lub radca prawny**. Natomiast skargę konstytucyjną we własnej sprawie może sporządzić sędzia, prokurator, adwokat, radca prawny, notariusz, profesor lub doktor habilitowany nauk prawnych. Z tego względu w trakcie wykonywania czynności doradztwa podatkowego, po wyczerpaniu środków zaskarżenia doradca podatkowy może zaproponować swojemu klientowi wystąpienie za pośrednictwem adwokata lub radcy prawnego ze skargą konstytucyjną.

Skarga konstytucyjna poza wymaganiami dotyczącymi pisma procesowego powinna zawierać:

1) określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji RP i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją RP;

2) wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone;

3) uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie;

4) przedstawienie stanu faktycznego;

5) udokumentowanie daty doręczenia wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia;

6) informację, czy od wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.

Do skargi należy załączyć pełnomocnictwo szczególne, wyrok, decyzję lub inne rozstrzygnięcie, wydane na podstawie zakwestionowanego aktu normatywnego, a także wyroki, decyzje lub inne rozstrzygnięcia potwierdzające wyczerpanie drogi prawnej.

Art. 79 Konstytucji RP:

1. Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.
2. Przepis ust. 1 nie dotyczy praw określonych w art. 56.

Art. 44 OrgTKU:

1. W zakresie sporządzenia i wniesienia skargi konstytucyjnej oraz zażalenia na postanowienie o odmowie nadania skardze konstytucyjnej dalszego biegu, a także reprezentowania skarżącego w postępowaniu przed Trybunałem istnieje obowiązek zastępstwa skarżącego przez adwokata lub radcę prawnego, chyba że skarżącym jest sędzia, prokurator, adwokat, radca prawny, notariusz, profesor lub doktor habilitowany nauk prawnych.
2. W razie niemożności poniesienia kosztów pomocy prawnej, skarżący może złożyć do sądu rejonowego swego miejsca zamieszkania wnioski o ustanowienie dla siebie adwokata lub radcy prawnego z urzędu.
3. Złożenie wniosku, o którym mowa w ust. 2, wstrzymuje bieg terminu do wniesienia skargi konstytucyjnej. Wznowienie biegu tego terminu następuje pierwszego dnia po dniu:
 - 1) doręczenia adwokatowi lub radcy prawnemu rozstrzygnięcia właściwego organu o wyznaczeniu go pełnomocnikiem skarżącego;
 - 2) uprawomocnienia się postanowienia sądu o oddaleniu wniosku o ustanowienie adwokata lub radcy prawnego;
 - 3) doręczenia skarżącemu postanowienia oddalającego zażalenie na postanowienie o oddaleniu wniosku o ustanowienie adwokata lub radcy prawnego.

Art. 53 OrgTKU:

1. Skarga konstytucyjna zawiera:
 - 1) określenie kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o wolnościach lub prawach albo obowiązkach skarżącego określonych w Konstytucji i w stosunku do którego skarżący domaga się stwierdzenia niezgodności z Konstytucją;
 - 2) wskazanie, która konstytucyjna wolność lub prawo skarżącego, i w jaki sposób – zdaniem skarżącego – zostały naruszone;
 - 3) uzasadnienie zarzutu niezgodności kwestionowanego przepisu ustawy lub innego aktu normatywnego, ze wskazaną konstytucyjną wolnością lub prawem skarżącego, z powołaniem argumentów lub dowodów na jego poparcie;
 - 4) przedstawienie stanu faktycznego;
 - 5) udokumentowanie daty doręczenia wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1;
 - 6) informację, czy od wyroku, decyzji lub innego rozstrzygnięcia, o których mowa w art. 77 ust. 1, został wniesiony nadzwyczajny środek zaskarżenia.
2. Do skargi konstytucyjnej dołącza się:
 - 1) wyrok, decyzję lub inne rozstrzygnięcie wydane na podstawie przepisu, o którym mowa w ust. 1 pkt 1;
 - 2) wyroki, decyzje lub inne rozstrzygnięcia potwierdzające wyczerpanie drogi prawnej, o której mowa w art. 77 ust. 1;
 - 3) pełnomocnictwo szczególne.

Art. 77 OrgTKU:

1. Skarga konstytucyjna może być wniesiona po wyczerpaniu drogi prawnej, o ile droga ta jest przewidziana, w ciągu 3 miesięcy od dnia doręczenia skarżącemu prawomocnego wyroku, ostatecznej decyzji lub innego ostatecznego rozstrzygnięcia.
2. Skargę konstytucyjną Trybunał rozpoznaje na zasadach i w trybie przewidzianym dla rozpoznawania wniosków w sprawie zgodności aktów normatywnych z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawami.

10. Pytanie prawne sądu administracyjnego co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją RP, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą – tryb składania, rola doradcy podatkowego, skutki procesowe.

Odpowiedź:

Zgodnie z Konstytucją RP każdy sąd może przedstawić TK pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z:

- 1) Konstytucją;
- 2) ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi;
- 3) lub ustawą

– jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Możliwość przedstawienia TK pytania prawnego wyjaśnił NSA w wyr. z 21.12.2004 r., OSK 971/04, Legalis Nr 93782: „Skarżący nie ma uprawnienia do skutecznego domagania się przedłożenia przez sąd pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu a zarzut skargi kasacyjnej naruszenia procedury sądowej i prawa materialnego poprzez niezbadanie konstytucyjności określonych przepisów nie może być uznany za jej usprawiedliwioną podstawę. Sąd administracyjny – rozpoznając sprawę – tylko po powzięciu zasadniczych wątpliwości może uznać za zasadne przedstawienie Trybunałowi Konstytucyjnemu pytania prawnego od odpowiedzi na które zależy rozstrzygnięcie sprawy. **Chodzi tu o uzasadnione wątpliwości sądu a nie skarżącego**”.

Z tego względu rolą doradcy podatkowego może być tworzenie argumentacji prawnej uzasadniającej wystąpienie przez sąd administracyjny z pytaniem prawnym do TK.

Skutki procesowe – w razie skierowania pytania prawnego do TK, sąd administracyjny obligatoryjnie zawiesza postępowanie sądowe, w którym przedstawiono pytanie TK.

Art. 193 Konstytucji RP:

Każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem.

Art. 124 § 1 pkt 5 PostAdmU:

§ 1. Sąd zawiesza postępowanie z urzędu:

- 5) w razie przedstawienia przez sąd w tym postępowaniu pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu albo Trybunałowi Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

11. Rola ustaw i rozporządzeń w systemie źródeł prawa podatkowego.

Odpowiedź:

Ustawa jest podstawowym aktem normatywnym w systemie źródeł prawa podatkowego. Zgodnie z Konstytucją RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje tylko w drodze ustawy. Oznacza to, że wszystkie powyższe elementy konstrukcyjne podatku muszą być określone wyczerpująco w akcie rangi ustawowej.

Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji RP, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Upoważnienie do uregulowania określonych zagadnień w drodze rozporządzeń nie może mieć jednak charakteru blankietowego (zob. wyr. NSA z 26.1.2011 r., I GSK 958/09, Legalis Nr 352563). Upoważnienie ustawowe, w odniesieniu do którego nie da się wskazać żadnych treści ustawowych pełniących rolę wytycznych dotyczących treści aktu, jest sprzeczne z Konstytucją, nawet jeśli spełnia pozostałe wymagania zawarte w art. 92 ust. 1 Konstytucji RP (zob. wyr. TK z 21.4.2009 r., K 6/08, OTK-A 2009, Nr 4, poz. 52). Należy podkreślić, że rozporządzenie nie może określać elementów konstrukcyjnych podatku, które są zastrzeżone dla ustawy. Przykładowo, w wyr. z 10.1.2006 r., I FSK 402/05, Legalis Nr 79587, NSA orzekł, że rozporządzenie, które rozszerzyło krąg podatników w stosunku do tego, który wynikał z ustawy, pozostaje w oczywistej sprzeczności z treścią art. 217 Konstytucji RP.

Art. 92 Konstytucji RP:

1. Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

2. Organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji, o których mowa w ust. 1, innemu organowi.

Art. 217 Konstytucji RP:

Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

12. Możliwości skorzystania z przepisów Konstytucji RP w codziennej praktyce doradcy podatkowego, przy prowadzeniu spraw podatkowych.

Odpowiedź:

Zgodnie z art. 8 ust. 2 Konstytucji RP przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej. Oznacza to, że normy konstytucyjne są bezpośrednio stosowane, poza tymi, które wymagają uregulowania w ustawie oraz tymi przepisami, które mają tylko charakter programowy.

W codziennej praktyce doradcy podatkowego korzystanie z przepisów Konstytucji RP może polegać na współstosowaniu Konstytucji RP wspólnie z ustawami (zwanym także niesamoistnym bezpośrednim stosowaniem Konstytucji).

Samoistne stosowanie Konstytucji RP oznacza, że norma wynikająca z Konstytucji RP jest jedyną i wystarczającą podstawą podjęcia aktu prawnego. Niesamoistne stosowanie Konstytucji RP, czyli współstosowanie polega na ustaleniu właściwego sensu normy za pomocą Konstytucji RP, z przyznaniem pierwszeństwa tej drugiej. Konstytucja RP ma wówczas w szczególności znaczenie dla właściwej (prokonstytucyjnej) wykładni ustaw. W temacie współstosowania Konstytucji RP wypowiedział się TK w post. z 22.3.2000 r., P 12/98, Legalis Nr 46956: „Ponieważ w naszym porządku prawnym bardzo niewiele jest materii, w których unormowania konstytucyjne nie znalazły konkretyzacji i rozwinięcia w ustawodawstwie zwykłym, proces bezpośredniego stosowania Konstytucji przybiera zwykle postać współstosowania normy (zasady) konstytucyjnej i odpowiednich norm ustawowych. [...] Wobec tego, że obowiązujące ustawy zwykle są na ogół zgodne z Konstytucją, najbardziej typową postacią bezpośredniego stosowania Konstytucji jest współstosowanie jej norm i zasad z unormowaniami ustaw zwykłych. **Normy i zasady konstytucyjne mogą w szczególności wyznaczać sposób rozumienia przepisów ustawowych, ich zakres stosowania, a także ich zakres obowiązywania**”.

Doradca podatkowy w swojej praktyce w trakcie interpretacji norm prawa podatkowego będzie w szczególności odnosił się do:

1) zasady demokratycznego państwa prawnego (art. 2 Konstytucji RP), z której wywodzi się m.in. zasadę pewności prawa, zasadę *lex retro non agit*, zasadę ochrony praw słusznie nabytych, zachowania odpowiedniej *vacatio legis*, zasadę ustawowej określoności przepisów prawa;

2) wyłączności ustawowej dla prawa podatkowego (art. 217 Konstytucji RP).

Doradca podatkowy może również poinformować podatnika o możliwości wniesienia skargi konstytucyjnej na podstawie art. 79 Konstytucji RP – jednakże nie jest on uprawniony do wniesienia skargi, ponieważ w tym zakresie obowiązuje tzw. przymus adwokacko-radcowski – skarga musi być wniesiona przez adwokata lub radcę prawnego. Stosownie do ww. przepisu, każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do TK w sprawie zgodności z Konstytucją RP ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji RP. Należy także zauważyć, że na podstawie art. 63 Konstytucji RP doradca podatkowy ma prawo składać petycje, wnioski i skargi w interesie publicznym, własnym lub innej osoby za jej zgodą do organów władzy publicznej oraz do organizacji i instytucji społecznych w związku z wykonywanymi przez nie zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej.

Zgodnie z art. 80 Konstytucji RP każdy ma prawo wystąpienia, na zasadach określonych w ustawie, do RPO z wnioskiem o pomoc w ochronie swoich wolności lub praw naruszonych przez organy władzy publicznej. Oznacza to, że doradca podatkowy może w tym zakresie wystąpić do RPO w zastępstwie swojego klienta.

Art. 2 Konstytucji RP:

Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej.

Art. 8 ust. 2 Konstytucji RP:

2. Przepisy Konstytucji stosuje się bezpośrednio, chyba że Konstytucja stanowi inaczej.

Art. 63 Konstytucji RP:

Każdy ma prawo składać petycje, wnioski i skargi w interesie publicznym, własnym lub innej osoby za jej zgodą do organów władzy publicznej oraz do organizacji i instytucji społecznych w związku z wykonywanymi przez nie zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej. Tryb rozpatrywania petycji, wniosków i skarg określa ustawa.

Art. 79 Konstytucji RP:

1. Każdy, czyje konstytucyjne wolności lub prawa zostały naruszone, ma prawo, na zasadach określonych w ustawie, wnieść skargę do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie zgodności z Konstytucją ustawy lub innego aktu normatywnego, na podstawie którego sąd lub organ administracji publicznej orzekł ostatecznie o jego wolnościach lub prawach albo o jego obowiązkach określonych w Konstytucji.

2. Przepis ust. 1 nie dotyczy praw określonych w art. 56.

Art. 80 Konstytucji RP:

Każdy ma prawo wystąpienia, na zasadach określonych w ustawie, do Rzecznika Praw Obywatelskich z wnioskiem o pomoc w ochronie swoich wolności lub praw naruszonych przez organy władzy publicznej.

Art. 217 Konstytucji RP:

Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

13. Ustawa jako źródło obowiązku podatkowego.

Odpowiedź:

Ustawa jest źródłem prawa powszechnie obowiązującego. Ustawa musi pozostawać w zgodzie z przepisami Konstytucji RP.

W razie kolizji z:

1) prawem stanowionym przez organizację międzynarodową – pierwszeństwo ma prawo stanowione przez tę organizację, jeżeli to wynika z ratyfikowanej przez Polskę umowy konstytuującej organizację międzynarodową;

2) ratyfikowaną za uprzednią zgodą w ustawie umową międzynarodową – pierwszeństwo ma umowa.

Zgodnie z art. 217 Konstytucji RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje tylko w drodze ustawy. Oznacza to, że wszystkie powyższe elementy konstrukcyjne podatku muszą być określone wyczerpująco w akcie rangi ustawowej.

Ustawa może również upoważniać organy wskazane w Konstytucji RP do wydania rozporządzenia w celu wykonania ustawy. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu. Upoważnienie do uregulowania określonych zagadnień w drodze rozporządzeń nie może mieć jednak charakteru blankietowego (zob. wyr. NSA z 26.1.2011 r., I GSK 958/09, Legalis Nr 352563).

Art. 87 Konstytucji RP:

1. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.

2. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

Art. 91 Konstytucji RP:

1. Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.

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 stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

Art. 92 Konstytucji RP:

1. Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

2. Organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji, o których mowa w ust. 1, innemu organowi.

Art. 217 Konstytucji RP:

Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

14. Rozporządzenia wykonawcze w prawie podatkowym – cel wydania i zakres.

Odpowiedź:

Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji RP, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać:

1) organ właściwy do wydania rozporządzenia;

2) zakres spraw przekazanych do uregulowania;

3) wytyczne dotyczące treści aktu.

Rozporządzenia mogą wydawać wyłącznie organy wyposażone bezpośrednio przez Konstytucję RP w tę kompetencję. Są to: Prezydent RP, RM, Prezes RM, ministrowie kierujący działami administracji rządowej, KRRiT.

Zakaz subdelegacji – organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji określonych w ustawie innemu organowi.

Odnosząc się do zakresu przedmiotowego upoważnienia, trzeba wskazać, że niewystarczające i niespełniające standardów ustawy zasadniczej są ogólnikowe dyspozycje w rodzaju: „określi zasady”, „określi tryb”, zwłaszcza jeśli z samej ustawy nie wynika, o jakie zasady czy tryb miałoby chodzić. Praktyka taka została zdyskwalifikowana przez TK już w pierwszych latach działalności i krytykę tę należy uznać za aktualną. Przykładowo, TK uznał za niekonstytucyjny przepis ustawy o podatku od towarów i usług, który ograniczył upoważnienie do tego, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, określić przypadki, w których nabycie towarów i usług nie uprawnia do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku. Nie było to – a powinno być – szczegółowe wskazanie spraw przekazanych do uregulowania [wyr. TK z 21.6.2004 r., SK 22/03, OTK-A 2004, Nr 6, poz. 59; zob. *M. Bartosiewicz*, w: Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz (red. *M. Haczowska*), Lex/el. 2014, art. 92, *passim*].

Należy też zauważyć, że zgodnie z Konstytucją RP nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje tylko w drodze ustawy.

Oznacza to, że wszystkie ww. elementy konstrukcji podatków muszą być uregulowane w ustawie (**a nie w rozporządzeniu – akcie niższej rangi**), a więc pozostają pod kontrolą parlamentu.

Wyrażona w art. 217 Konstytucji RP bezwzględna wyłącność ustawowa dotyczy jedynie podstawowych elementów konstrukcyjnych podatków lub innych danin publicznych, a nie pozostałych elementów. W ten sposób ustrojodawca w odniesieniu do tych elementów konstrukcyjnych podatku pozostawił pewną swobodę regulacyjną organom władzy wykonawczej, **pozwalając przy tym na ujęcie bardziej szczegółowych kwestii w rozporządzeniu**. Upoważnienie do uregulowania określonych zagadnień w drodze rozporządzeń nie może mieć jednak charakteru blankietowego (zob. wyr. NSA z 26.1.2011 r., I GSK 958/09, Legalis Nr 352563).

Art. 92 Konstytucji RP:

1. Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu.

2. Organ upoważniony do wydania rozporządzenia nie może przekazać swoich kompetencji, o których mowa w ust. 1, innemu organowi.

Art. 217 Konstytucji RP:

Nakładanie podatków, innych danin publicznych, określanie podmiotów, przedmiotów opodatkowania i stawek podatkowych, a także zasad przyznawania ulg i umorzeń oraz kategorii podmiotów zwolnionych od podatków następuje w drodze ustawy.

15. Rola umów międzynarodowych w prawie podatkowym – proszę wskazać przedmiot regulacji umów międzynarodowych w polskim prawie podatkowym.

Odpowiedź:

Ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią źródła prawa powszechnie obowiązującego w Polsce. Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.

W związku z powyższym, w przypadku gdy ratyfikowanej umowy międzynarodowej nie da się pogodzić z wewnętrznym prawem podatkowym, **ma ona pierwszeństwo przed polskimi ustawami dotyczącymi podatków**.

Zakres przedmiotowy regulacji

Umowy międzynarodowe z zakresu prawa podatkowego to głównie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dotyczące podatków od dochodu i majątku – po stronie Polski postanowienia ww. umów dotyczą podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych.

Przykładowo można wskazać, że zgodnie z PodwOpDaniaK konwencja dotyczy podatków od dochodu i majątku, bez względu na sposób ich poboru, pobieranych na rzecz każdego Umawiającego się Państwa, jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych. Za podatki od dochodu i majątku uważa się wszystkie podatki, które pobiera się od całego dochodu, od całego majątku albo od części dochodu lub części majątku, włączając podatki od zysku z przeniesienia tytułu własności majątku ruchomego lub nieruchomego, podatki od całkowitych kwot pensji lub wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwa, jak również podatki od przyrostu majątku. Dalej wskazuje się, że w Polsce dotyczy to obecnie podatku dochodowego od osób fizycznych i podatku dochodowego od osób prawnych.

Typowa umowa w sprawie unikania podwójnego opodatkowania reguluje zagadnienia dotyczące:

- 1) zakładu;
- 2) dochodu z majątku nieruchomego;
- 3) zysków przedsiębiorstw;
- 4) zysków z transportu międzynarodowego;
- 5) dywidend;
- 6) odsetek;
- 7) należności licencyjnych;
- 8) zysków z przeniesienia własności majątku;
- 9) pracy najemnej;
- 10) wynagrodzeń dyrektorów;
- 11) emerytur;
- 12) pracowników państwowych;
- 13) studentów.

Art. 87 Konstytucji RP:

1. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są: Konstytucja, ustawy, ratyfikowane umowy międzynarodowe oraz rozporządzenia.
2. Źródłami powszechnie obowiązującego prawa Rzeczypospolitej Polskiej są na obszarze działania organów, które je ustanowiły, akty prawa miejscowego.

Art. 91 Konstytucji RP:

1. Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.
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 stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

Art. 1 PodwOpDaniaK:

Niniejsza konwencja dotyczy osób mających miejsce zamieszkania lub siedzibę w jednym lub w obu Umawiających się Państwach.

Art. 2 PodwOpDaniaK:

1. Niniejsza konwencja dotyczy podatków od dochodu i majątku, bez względu na sposób ich poboru, pobieranych na rzecz każdego Umawiającego się Państwa, jego jednostek terytorialnych lub organów lokalnych.
2. Za podatki od dochodu i majątku uważa się wszystkie podatki, które pobiera się od całego dochodu, od całego majątku albo od części dochodu lub części majątku, włączając podatki od zysku z przeniesienia tytułu własności majątku ruchomego lub nieruchomego, podatki od całkowitych kwot pensji lub wynagrodzeń wypłacanych przez przedsiębiorstwa, jak również podatki od przyrostu majątku.
3. Do obecnie istniejących podatków, których dotyczy konwencja, należą:
 - a) w Polsce:
 - (i) podatek dochodowy od osób fizycznych i
 - (ii) podatek dochodowy od osób prawnych; (zwane dalej „podatkiem polskim”);
 - b) w Danii:
 - (i) państwowy podatek dochodowy (indkomstskatten til staten);
 - (ii) komunalny podatek dochodowy (den kommunale indkomstskat);
 - (iii) podatek dochodowy na rzecz okręgowych jednostek administracyjnych (den amtskommunale indkomstskat);
 - (iv) podatek od szacowanej wartości majątku nieruchomego (ejendomsvaerdiskatten); (zwane dalej „podatkiem duńskim”).
4. Niniejsza konwencja będzie miała także zastosowanie do wszystkich podatków takiego samego lub w istotnym stopniu podobnego rodzaju, które po podpisaniu niniejszej konwencji zostaną wprowadzone obok już istniejących podatków lub w ich miejsce. Właściwe organy Umawiających się Państw będą informowały się wzajemnie o zasadniczych zmianach dokonanych w ich ustawodawstwach podatkowych.

16. Pojęcie prounijnej wykładni przepisów prawa. Jakich przepisów podatkowych w Polsce może ona dotyczyć.

Odpowiedź:

Jak wynika z 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.

Z powyższego przepisu wyinterpretowano zasadę prounijnej wykładni przepisów prawa. Z orzecznictwa TSUE wynika jednoznacznie, że obowiązek wykładni zgodnej z dyrektywami jest związany z obowiązkiem osiągnięcia rezultatu przewidzianego w dyrektywie (zob. np. wyr. TSWE z 8.10.1987 r., *Kolpinghuis Nijmegen*, 80/86, EU:C:1987:431, pkt 12).

W wyr. z 5.10.2004 r., *Pfeiffer*, C-397/01 do C-403/01, 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. Stąd, 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 zawisły.**

W doktrynie zauważa się, że granicę prounijnej wykładni wyznacza zakaz interpretacji *contra legem* – a więc rezultat wykładni nie może być sprzeczny z jednoznaczną treścią przepisu prawa krajowego. W wyr. z 13.11.1990 r., *Marleasing SA v. La Comercial Internacional de Alimentacion SA*, C-106/89, 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 UE.

Art. 4 ust. 3 TUE:

3. Zgodnie z zasadą lojalnej współpracy Unia i Państwa Członkowskie wzajemnie się szanują i udzielają sobie wzajemnego wsparcia w wykonywaniu zadań wynikających z Traktatów.

Państwa Członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub aktów instytucji Unii.

Państwa Członkowskie ułatwiają wypełnianie przez Unię jej zadań i powstrzymują się od podejmowania wszelkich środków, które mogłyby zagrażać urzeczywistnieniu celów Unii.

17. Relacje pomiędzy prawem krajowym a prawem unijnym.**Odpowiedź:**

Stosownie do art. 91 ust. 3 Konstytucji RP, jeżeli wynika to z ratyfikowanej przez Rzeczpospolitą Polską umowy konstytuującej organizację międzynarodową, prawo przez nią stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

W wyr. z 15.7.1964 r., *Costa v. E.N.E.L.*, 6/64, EU:C:1964:66, TSWE stwierdził, że w odróżnieniu od zwyczajnych umów międzynarodowych traktat EWG ustanowił własny porządek prawny, który został włączony do systemu prawnego państw członkowskich po jego wejściu w życie i który ma charakter wiążący dla sądów krajowych. Państwa, ustanawiając na czas nieokreślony Wspólnotę wyposażoną we własne instytucje, w osobowość i zdolność prawną, w zdolność do występowania we własnym imieniu w obrocie międzynarodowym, a w szczególności w rzeczywiste uprawnienia władcze, wynikające z ograniczenia kompetencji i przeniesienia uprawnień z tych państw na Wspólnotę, ograniczyły w wąskich dziedzinach, swoje suwerenne prawa i stworzyły w ten sposób system prawa mający zastosowanie do nich samych oraz do pochodzących z nich jednostek.

Relacje między prawem krajowym a unijnym można rozpatrywać w świetle prawa pochodnego (dyrektywy, rozporządzenia) oraz pierwotnego (traktaty):

1) **relacje z prawem pierwotnym UE** – jeśli chodzi o prawo pierwotne, jego pozycja w stosunku do polskiego porządku prawnego określona jest w art. 91 ust. 1 Konstytucji RP. Traktaty wspólnotowe będące ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi stanowią część krajowego porządku prawnego i są bezpośrednio stosowane, chyba że ich stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy. Zgodnie zatem z regułą kolizyjną określoną w art. 91 ust. 2 Konstytucji RP w razie niezgodności ustawy z prawem UE sądy powinny zastosować akt unijny – jako bezpośrednio stosowany w krajowym porządku prawnym. Jeśli zaś nastąpiłaby kolizja aktu prawa pierwotnego z Konstytucją RP, nie można wykluczyć możliwości skierowania pytania prawnego do TK, który jako jedyny jest właściwy do rozstrzygnięcia o konstytucyjności;

2) **relacje z prawem pochodnym UE** – prawo wtórne stosowane jest bezpośrednio i stanowi część krajowego porządku prawnego. Normy prawa wtórnego nie mają pierwszeństwa wobec Konstytucji RP, co wynika *a contrario* z art. 91 ust. 3 Konstytucji RP. W razie kolizji ustaw czy aktów podustawowych z aktami wydawanymi przez instytucje UE sądy (organy) mają obowiązek zastosować regułę kolizyjną w myśl art. 91 ust. 3 Konstytucji RP i pominąć ustawę, a w sytuacji kolizji z normą konstytucyjną w pierwszej kolejności zastosować wykładnię prowsполnotową.

Art. 91 Konstytucji RP:

1. Ratyfikowana umowa międzynarodowa, po jej ogłoszeniu w Dzienniku Ustaw Rzeczypospolitej Polskiej, stanowi część krajowego porządku prawnego i jest bezpośrednio stosowana, chyba że jej stosowanie jest uzależnione od wydania ustawy.

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 stanowione jest stosowane bezpośrednio, mając pierwszeństwo w przypadku kolizji z ustawami.

18. Rola orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej przy wykładni i stosowaniu przepisów polskiego prawa podatkowego.**Odpowiedź:**

Zgodnie z art. 19 ust. 1 zd. 2 TUE Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej zapewnia poszanowanie prawa w wykładni i stosowaniu Traktatów. Swoje kompetencje w zakresie wykładni i stosowania prawa unijnego TSUE realizuje w różny sposób, w szczególności w ramach procedury pytań prejudycjalnych przewidzianej w art. 267 TFUE (d. art. 234 TWE). TSUE, głównie poprzez odpowiedzi na pytania prejudycjalne, kształtuje wykładnię przepisów prawa unijnego, w tym unijnego prawa podatkowego. Przez wzgląd na dość ogólny i fragmentaryczny charakter przepisów prawa unijnego, orzecznictwo TSUE służy niejednokrotnie także uzupełnieniu tych przepisów w obszarach niedoprecyzowanych przez prawodawcę unijnego. Dodatkowym walorem działalności TSUE jest także to, iż w swych wyrokach współtworzy zasady ogólne prawa unijnego, a także wskazuje swoistą dla tego prawa strategię wykładni [*D. Antonów, Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe, w: Podatnik versus organ podatkowy (red. P. Borszowski, A. Huchla, E. Rutkowska-Tomaszewska), Wrocław 2011, s. 9–10*].

Przejawem uwzględniania orzecznictwa TSUE w wykładni przepisów prawa podatkowego jest art. 14a OrdPU, zgodnie z którym minister właściwy ds. finansów publicznych, dążąc do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności wydaje interpretacje ogólne oraz ogólne wyjaśnienia

przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe) – przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, TK oraz TSUE. Co więcej, zgodnie z art. 14e OrdPU, Szef KAS może z urzędu zmienić wydaną indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub TSUE.

Natomiast zgodnie z art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU, w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli orzeczenie TSUE ma wpływ na treść wydanej decyzji. Należy stwierdzić, że skoro ustawodawca zakwalifikował niezgodność wykładni przyjętej przez organ podatkowy z wykładnią TSUE jako poważną, kwalifikowaną wadę uzasadniającą wznowienie postępowania, art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU pozwala na sformułowanie ogólnej dyrektywy, że zawsze, kiedy orzecznictwo TSUE ma wpływ na rozstrzygnięcie podjęte przez organ podatkowy, a więc TSUE wypowiedział się w kwestii wykładni przepisu, który organ podatkowy musi zastosować, stanowisko Trybunału wymaga uwzględnienia (por. *ibidem*, s. 23–24).

Art. 19 ust. 1 TUE:

1. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej obejmuje Trybunał Sprawiedliwości, Sąd i sądy wyspecjalizowane. Zapewnia on poszanowanie prawa w wykładni i stosowaniu Traktatów.

Państwa Członkowskie ustanawiają środki zaskarżenia niezbędne do zapewnienia skutecznej ochrony sądowej w dziedzinach objętych prawem Unii.

Art. 267 TFUE:

Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym:

a) o wykładni Traktatów;

b) o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii;

W przypadku gdy pytanie z tym związane jest podniesione przed sądem jednego z Państw Członkowskich, sąd ten może, jeśli uzna, że decyzja w tej kwestii jest niezbędna do wydania wyroku, zwrócić się do Trybunału z wnioskiem o rozpatrzenie tego pytania.

W przypadku gdy takie pytanie jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału.

Jeżeli takie pytanie jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym dotyczącej osoby pozbawionej wolności, Trybunał stanowi w jak najkrótszym terminie.

Art. 14a § 1 OrdPU:

§ 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 ogólne wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)

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

Art. 14e § 1 pkt 1 OrdPU:

§ 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:

1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Art. 240 § 1 pkt 11 OrdPU:

§ 1. W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

11) orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji.

19. Definicja legalna – pojęcie i znaczenie na gruncie prawa podatkowego.

Odpowiedź:

Definicja legalna wiążąco ustala znaczenie określonego pojęcia na użytek określonego aktu normatywnego.

Zgodnie z rozporządzeniem w sprawie zasad techniki prawodawczej w ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli:

- 1) dane określenie jest wieloznaczne;
- 2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości;
- 3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe;
- 4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

Jeżeli określenie wieloznaczne występuje tylko w jednym przepisie prawnym, jego definicję formułuje się tylko w przypadku, gdy wieloznaczności nie eliminuje zamieszczenie go w odpowiednim kontekście językowym.

Znaczenie definicji legalnej – jeżeli w ustawie lub innym akcie normatywnym ustalono znaczenie danego określenia w drodze definicji, w obrębie tego aktu nie wolno posługiwać się tym określeniem w innym znaczeniu. Jeżeli ustawodawca odstępuje od tej zasady, wyraźnie podaje inne znaczenie danego określenia i ustala zakres odniesienia.

Zgodnie z zasadami techniki prawodawczej, jeżeli ustawa zawiera wiele określeń wymagających zdefiniowania, ich definicje zamieszcza się w wydzielonym fragmencie przepisów ogólnych ustawy, oznaczając fragment nazwą „Objaśnienia określeń ustawowych”.

§ 146 TechPrawodR:

1. W ustawie lub innym akcie normatywnym formułuje się definicję danego określenia, jeżeli:

1) dane określenie jest wieloznaczne;

2) dane określenie jest nieostre, a jest pożądane ograniczenie jego nieostrości;

3) znaczenie danego określenia nie jest powszechnie zrozumiałe;

4) ze względu na dziedzinę regulowanych spraw istnieje potrzeba ustalenia nowego znaczenia danego określenia.

[Przejdź do księgarni →](#)

ksiegarnia.beck.pl