

# Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe

## 1. Wprowadzenie

Przyjęcie przez Polskę dorobku prawnego Unii Europejskiej stało się źródłem nowych problemów w zakresie stosowania prawa. Istotnym etapem procesu stosowania prawa są ustalenia walidacyjne (ustalenia źródła prawa stanowiącego podstawę rozstrzygnięcia) oraz ustalenia interpretacyjne (wykładnia przepisów stanowiących podstawę rozstrzygnięcia). Zmiany, spowodowane obecnością dorobku prawnego Unii Europejskiej w systemie prawa obowiązującego w Polsce, odnoszą się do obu wskazanych etapów procesu stosowania prawa. Na etapie ustaleń walidacyjnych konieczne jest bowiem uwzględnienie zarówno źródeł prawa krajowego, jak i unijnego, a także ich wzajemnych relacji. Etap ustaleń interpretacyjnych wymaga zaś od podmiotów stosujących prawo podjęcia czynności interpretacyjnych zdeterminowanych charakterem źródeł prawa unijnego zarówno w odniesieniu do dyrektyw interpretacyjnych pierwszego, jak i drugiego stopnia. W porządku prawnym Unii Europejskiej istotną pozycję zajmuje Trybunał Sprawiedliwości (TS), którego orzecznictwo stanowi dodatkowy element determinujący proces stosowanie prawa w państwach członkowskich. To, w jaki sposób orzecznictwo TS wpływać może na stosowanie prawa, w znacznym stopniu uzależnione jest od cech tego procesu (jego etapów, przebiegu i podmiotów w nim uczestniczących) wynikających z kolei ze specyfiki poszczególnych gałęzi prawa. Ocena znaczenia i strategii wykorzystania orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa jest szczególnie złożona w przypadku prawa podatkowego. W procesie tym uczestniczą podatnicy, organy podatkowe oraz sądy administracyjne. Stąd, skuteczność i zakres wykorzystania orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego oceniać należy z perspektywy wszystkich tych podmiotów. Celem niniejszego opracowania jest ocena roli orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego realizowanego przez organy podatkowe.

Zgodnie z przepisem art. 19 *Traktatu o Unii Europejskiej* – TUE (dawny art. 220 *Traktatu ustanawiającego Wspólnotę Europejską* – TWE) Trybunał Sprawiedliwości

Unii Europejskiej<sup>1</sup> zapewnia poszanowanie prawa w wykładni i stosowaniu Traktatów. Swoje kompetencje w zakresie wykładni i stosowania prawa unijnego TS realizuje w różny sposób, w szczególności w ramach procedury pytań prejudycjalnych przewidzianej w przepisie art. 267 *Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej* – TfUE (dawny art. 234 TWE). Trybunał Sprawiedliwości, 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 TS służy niejednokrotnie także uzupełnieniu tych przepisów w obszarach niedoprecyzowanych przez prawodawcę unijnego. Dodatkowym walorem działalności TS jest także to, iż w swych wyrokach współtworzy zasady ogólne prawa unijnego, a także wskazuje swoistą dla tego prawa strategię wykładni<sup>2</sup>.

Procedura prejudycjalna określa formalne zasady współpracy TS z sądami państw członkowskich. Z punktu widzenia niniejszych rozważań istotna jest zaś strategia wykorzystania orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe. Ustalenia te cenne są szczególnie z punktu widzenia podatnika w relacji z organem podatkowym, zwłaszcza to, na ile i w jakim zakresie ma on prawo oczekiwać, że w jego sprawie podjęte zostanie przez organ podatkowy rozstrzygnięcie uwzględniające dorobek orzeczniczy TS. Ustalenia wymaga zatem, czy organy podatkowe pozostają związane orzecznictwem TS, a jeśli tak, to w jakim zakresie, oraz, czy relacja ta ma charakter normatywny. Ustalenia w tej kwestii poczynione mogą zostać w oparciu o zasady prawa unijnego i orzecznictwo TS oraz krajowe regulacje prawne, zwłaszcza z zakresu ogólnego prawa podatkowego.

## **2. Znaczenie orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe w kontekście zasad prawa unijnego**

Dla ustalenia miejsca orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe z perspektywy porządku prawa unijnego kluczowe znaczenie ma ocena charakteru skuteczności orzecznictwa TS, zwłaszcza poza postępowaniem, w związku z którym złożono do TS pytanie prejudycjalne.

Zgodnie z przepisem art. 267 TfUE podmiotami, które mogą kierować pytania prejudycjalne do TS, są wyłącznie sądy państw członkowskich. Pojęcie sądu jest zaś

---

<sup>1</sup> Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej obejmuje Trybunał Sprawiedliwości, Sąd i sądy wyspecjalizowane.

<sup>2</sup> Szerzej na ten temat D. Antonów, *Wpływ orzecznictwa ETS na wykładnię prawa podatkowego*, „Jurysdykcja Podatkowa” 2008, nr 3, s. 33 i n.

pojęciem mającym autonomiczny, unijny charakter<sup>3</sup>. Sądami w rozumieniu tego przepisu są także sądy administracyjne (WSA i NSA) dokonujące kontroli legalności decyzji podatkowych wydawanych przez organy podatkowe. Organy podatkowe pozbawione są formalnej możliwości współpracy z TS. Dopiero zatem na etapie sądowej kontroli legalności decyzji istnieje możliwość uzyskania od TS wiążącej interpretacji określonego przepisu prawa unijnego. Do czasu więc, aż sprawa podatnika nie będzie rozpoznana przez sąd administracyjny, nie może on oczekiwać, iż organ podatkowy rozpozna jego sprawę o charakterze unijnym z bezpośrednią pomocą TS. Nie jest to jednak równoznaczne z brakiem możliwości rozstrzygnięcia sprawy podatnika przez organ podatkowy z wykorzystaniem dotychczasowego dorobku orzeczniczego Trybunału. Nie oznacza to także, iż orzecznictwo to pozostaje bez wpływu na przebieg i wynik postępowania podatkowego. Pozbawienia formalnej możliwości zwrócenia się przez organ podatkowy do TS z pytaniem prejudycjalnym nie należy traktować zatem jako swoistej formy zwolnienia organów podatkowych z obowiązku znajomości i przestrzegania wykładni prawa unijnego przyjętej przez TS. Wręcz odwrotnie, organy te tym bardziej zobowiązane są do podjęcia wszelkich starań, które zapewnią podatnikom ochronę ich pozycji jako adresatów norm podatkowego prawa unijnego w rozumieniu przyjętym przez TS. Obowiązek ten wynika przede wszystkim z charakteru skuteczności orzecznictwa TS oraz z zasady współpracy uregulowanej w art. 4 ust 3 TUE (dawny art. 10 TWE).

Kompetencje TS określone zostały w sposób bardzo ogólny. Ma on strzec wykładni i stosowania prawa unijnego, przy czym prawodawca unijny nie ograniczył skutków tych działań jedynie do etapu sądowego stosowania prawa. Najistotniejszym instrumentem służącym realizacji tego obowiązku jest jednak procedura prejudycjalna, a więc procedura wdrażana na etapie postępowania przed sądami państw członkowskich. Działania interpretacyjne pozostałych podmiotów stosujących prawo TS ukierunkowuje zatem w sposób pośredni, poza procedurą prejudycjalną. Przepisy prawa unijnego w sposób wyraźny nie określają skutków wyroku TS. Wiadomym jest, iż jego wyroki są od chwili ich wydania wiążące, ostateczne i niezaskarżalne<sup>4</sup> dla sądu krajowego, który zwrócił się z pytaniem prejudycjalnym<sup>5</sup>, a także dla sądów wyższej instancji rozpatrujących

---

<sup>3</sup> W ocenie Trybunału pod pojęciem sądu w rozumieniu przepisu art. 234 TWE mieści się podmiot, który spełnia następujące przesłanki: działa na podstawie prawa i jest związany przepisami prawa, ma charakter stały, rozstrzyga spory pomiędzy stronami, ma właściwość obowiązkową oraz w zakresie orzekania jest niezależny, Wyrok TS w sprawie C-54/96 Dorsch, ECR 1997, s. I - 04961.

<sup>4</sup> P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004, s. 48.

<sup>5</sup> Wyrok TS w sprawie 29/68 Milch-, Fett-, und Eierkontor, ECR 1969, s 00165.

tę samą sprawę<sup>6</sup>. Ponadto, poprzez doktrynę aktów jasnych i wyjaśnionych, decydującą o możliwości zwrócenia się przez sądy z pytaniami prejudycjalnymi, obowiązek znajomości i przestrzegania orzecznictwa TS obejmuje także wszystkie inne sądy. Przyjmuje się zatem, iż skutki orzeczenia wstępnego wykraczają poza ramy postępowania w sprawie, w której je wydano<sup>7</sup>, a nawet poza ramy postępowania sądowego w ogólności. Na tej podstawie, w doktrynie rozważana jest możliwość uznania orzeczeń TS za precedensy<sup>8</sup>. Nie jest to jednak kwestia jednoznaczna. Niewątpliwie jednak orzecznictwo TS wykazuje istotne cechy swoiste i z tego tytułu należy je umieścić pomiędzy typowymi orzeczeniami sądowymi, mającymi zastosowanie wyłącznie do jednej sprawy, a orzeczeniami o charakterze precedensowym<sup>9</sup>. W konsekwencji, obecnie orzecznictwo na gruncie procesu stosowania prawa podatkowego należy rozpatrywać w dwóch płaszczyznach – orzecznictwa sądów krajowych i orzecznictwa TS<sup>10</sup>. Wskazane cechy TS i jego orzecznictwa posłużyły jako wystarczający argument do zdefiniowania postulatu, zgodnie z którym zasadne jest opieranie się na orzecznictwie TS we wszelkich sporach z organami skarbowymi zarówno w postępowaniu sądowym, jak i administracyjnym<sup>11</sup>. Obowiązek stosowania prawa unijnego przez wszystkie organy państw członkowskich w zgodzie z jego wykładnią przyjętą przez TS wynika z uregulowanej w art. 4 ust 3 TUE zasady współpracy. Zgodnie z tą zasadą państwa członkowskie podejmują wszelkie środki ogólne

<sup>6</sup> Wyrok TS w sprawie 69/85 *Wünsche Handelsgesellschaft*, ECR 1986, s. 947.

<sup>7</sup> Szerzej na ten temat P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004, s. 76 i n.

<sup>8</sup> Część doktryny jest przeciwną jednoznacznemu przyznaniu orzeczeniom TS statusu precedensu (tak np. A. Łazowski, *Zródła prawa Unii Europejskiej i ich stosowanie w państwach członkowskich*, [w:] red. M. Perkowski, *Wymiar sprawiedliwości Unii Europejskiej. Wybrane zagadnienia*, Warszawa 2003, s. 34. J. Helios, *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wrocław 2002, s. 100). Mówi się jednak także o skutku *erga omnes* orzecznictwa TS (P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004, s.87) czy też o atrybucie ograniczonej mocy wiążącej *erga omnes* (tak np. A. Wróbel, *Pytania prawne sądów państw członkowskich do Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (Sądu Pierwszej Instancji)*, [w:] red. A. Wróbel, *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005, s. 811). Przyjmuje się także, iż orzeczeniom TS nie można przypisać *stricte* charakteru *de iure*, czyli precedensu charakterystycznego dla systemu *common law* (J. Helios, *Pojmowanie wykładni prawa europejskiego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości*, Wrocław 2002, s. 104). Orzeczenia wstępne bywają w związku z tym nazywane także quasi-precedensami (J. Skrzydło, *Doktryna acte éclairé w orzecznictwie Trybunału Wspólnot Europejskich i sądów krajów członkowskich Unii Europejskiej*, „*Studia Prawno-Europejskie*” 1997, tom II, s. 159) lub formą swoistego precedensu wspólnotowego (P. Dąbrowska, *Skutki orzeczenia wstępnego Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2004, s. 89).

<sup>9</sup> R. Mastalski, *Wykładnia prawa podatkowego po wejściu Polski do Unii Europejskiej*, „*Przegląd Podatkowy*” 2005, nr 8, s. 4.

<sup>10</sup> R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2006, s. 97.

<sup>11</sup> J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005, s. 9.

lub szczególne właściwe dla zapewnienia wykonania zobowiązań wynikających z Traktatów lub z aktów instytucji Unii. Zasada współpracy posłużyła TS jako źródło związania jego orzecznictwem także organów podatkowych. Szczególne znaczenie w tym zakresie ma wyrok w sprawie Kühne & Heitz<sup>12</sup>. W wyroku tym TS wypowiedział się, iż, zgodnie z zasadą współpracy wyrażoną w art. 10 TWE, organ administracji krajowej ma obowiązek ponownego rozpatrzenia ostatecznej decyzji administracyjnej w celu uwzględnienia wykładni odnośnego przepisu dokonanej w międzyczasie przez Trybunał, jeżeli: posiada on zgodnie z prawem krajowym uprawnienie do zmiany tej decyzji, decyzja ta jest decyzją ostateczną, a zainteresowany zwrócił się do organu niezwłocznie po powzięciu informacji na temat tego orzeczenia. We wskazanym wyroku TS odwołał się do swoich wcześniejszych wyroków<sup>13</sup>, zgodnie z którymi do wszystkich władz państw członkowskich należy zapewnienie przestrzegania prawa unijnego w ramach ich kompetencji. Wykładnia przepisów prawa unijnego dokonywana przez TS w ramach procedury z art. 234 TWE wyjaśnia i precyzuje w miarę potrzeby znaczenie oraz zakres tych przepisów, tak jak powinny być rozumiane i stosowane od chwili ich wejścia w życie. Wynika z tego, że poddany wykładni TS przepis prawa unijnego powinien być stosowany przez organ administracyjny w ramach jego kompetencji nawet do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem przez TS wyroku na podstawie wniosku o dokonanie wykładni<sup>14</sup>. Stanowisko TS prowadzi do bardziej ogólnego spostrzeżenia, istotnego z punktu widzenia przedmiotowych rozważań, iż, przez wzgląd na zasadę współpracy wyrażoną w przepisie art. 10 TWE oraz w związku z pozycją TS w systemie prawnym UE, krajowe organy administracyjne zobowiązane są do stosowania przepisów prawa unijnego zgodnie z wykładnią TS zawsze, w tym także w odniesieniu do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku przez TS. Rodzi to po stronie organów podatkowych obowiązek znajomości i uwzględniania wykładni przyjętej przez TS na potrzeby stosowania prawa podatkowego, zwłaszcza przy rozstrzyganiu spraw z zakresu podatków objętych harmonizacją.

---

<sup>12</sup> Wyrok TS w sprawie C – 453/00 Kühne & Heitz, ECR 2004, s. I – 00837.

<sup>13</sup> Wyrok TS w sprawie C – 8/88 Niemcy p. Komisja, ECR 1990, s. I-2321, wyrok TS w sprawie 61/79 Denkavit, ECR 1980, s. 1205, wyrok TS w sprawie C-50/96 Deutsche Teleksom, ECR 2000, s. I-6743.

<sup>14</sup> Wyrok TS w sprawie C – 453/00 Kühne & Heitz, ECR 2004, s. I – 00837.

### 3. Ocena znaczenia orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe z punktu widzenia przepisów Ordynacji podatkowej

Regulacje unijne oraz orzecznictwo TS stanowi niewątpliwie najistotniejsze i wystarczające źródło związania organów podatkowych orzecznictwem TS. Niezależnie jednak od tego, miejsce orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe ustalił krajowy ustawodawca w przepisach Ordynacji podatkowej<sup>15</sup>. Poszukiwanie regulacji prawnych w tym zakresie rozpocząć należałoby od przepisów wyznaczających podstawę działania organów podatkowych. Kluczowe znaczenie w tym zakresie ma przepis art. 120 OP, zgodnie z którym organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa (zasada praworządności). Definicja przepisów prawa podatkowego przyjęta przez ustawodawcę w przepisie art. 3 pkt 2 OP nawiązuje do katalogu źródeł prawa wskazanego w przepisie art. 87 Konstytucji. W związku z członkostwem Polski w Unii Europejskiej zasada praworządności wynikająca z przepisu art. 120 OP obejmuje również obowiązek działania na podstawie przepisów prawa unijnego<sup>16</sup>. W systemie źródeł prawa unijnego znajduje się prawo pierwotne oraz prawa wtórne, a więc zgodnie z przepisem art. 288 TfUE rozporządzenia, dyrektywy, decyzje, zalecenia i opinie. Katalog ten nie obejmuje zaś orzeczeń TS – z formalnego punktu widzenia nie stanowią one źródła prawa unijnego. A zatem, ograniczając się do analizy językowej przepisu art. 120 OP wyznaczającego podstawę działania organów podatkowych, nie odnajdziemy bezpośredniego odniesienia do orzecznictwa TS, zwłaszcza, jeśli miałyby ono stanowić jedyną podstawę działania tychże organów. Nie oznacza to, iż orzecznictwo TS pozbawione zostało przez ustawodawcę jakiegokolwiek formalnej roli w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe. Na etapie ustaleń walidacyjnych organ podatkowy nie może wprawdzie w świetle art. 120 OP uznać orzeczenia TS jako samodzielnej podstawy rozstrzygnięcia, jednak stanowisko TS wyrażone w jego orzecznictwie może przesądzać o przebiegu i wyniku tychże ustaleń. Niewątpliwie zaś kluczowe znaczenie ma ono w zakresie ukierunkowania przebiegu ustaleń interpretacyjnych, zwłaszcza gdy podstawę rozstrzygnięcia stanowią przepisy krajowe implementujące prawo unijne lub bezpośrednio skuteczne przepisy prawa unijnego.

<sup>15</sup> Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa, t.j.: Dz.U. z 2005 r., Nr 8, poz. 60 ze zm., (dalej: OP).

<sup>16</sup> B. Adamiak, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s. 562. Szerzej na temat legalizmu działania organów administracyjnych – M. Kozuch, *Legalizm stosowania prawa europejskiego w postępowaniu organów administracji krajowej*, [w:] red. S. Biernat, *Studia z prawa Unii Europejskiej*, Kraków 2000.

Pamiętać bowiem należy, iż zgodnie z zasadą praworządności, organy podatkowe zobowiązane są do działania na podstawie prawa, co oznacza, iż, po pierwsze, mają one obowiązek działać na podstawie obowiązującej normy prawnej, a po drugie, mają one obowiązek prawidłowego ustalania znaczenia tejże normy prawnej<sup>17</sup>. Przedstawiony sposób pojmowania roli orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego wspiera wykładnia systemowa art. 120 OP w kontekście innych przepisów tej ustawy.

Analizując przepisy OP z punktu widzenia miejsca orzecznictwa TS w procesie stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe, odnaleźć można dwie kategorie regulacji, w których ustawodawca wprost odwołuje się do pojęcia orzecznictwa TS. Pierwsza dotyczy kompetencji Ministra Finansów, w tym przede wszystkim w przedmiocie interpretacji ogólnych prawa podatkowego – przepis art. 14, 14a i 14e OP. Drugą kategorię stanowią przepisy art. 240 § 1 pkt 11 oraz art. 241 § 2 pkt 2 OP<sup>18</sup> regulujące kwestię wznowienia postępowania.

Zgodnie z przepisem art. 14a OP Minister Finansów dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej. Kompetencja ta wynika z bardziej ogólnego obowiązku Ministra Finansów, jakim jest ogólny nadzór w sprawach podatkowych<sup>19</sup> i stanowi ona jedną z form realizacji uprawnień nadzorczych tego organu<sup>20</sup>. Nadzór rozumieć należy jako zespół form i sposobów działania zmierzającego do zapewnienia przez organ nadzorczy prawidłowości działania organu lub innego podmiotu nadzorowanego, w szczególności poprzez

---

<sup>17</sup> B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2002, s. 62.

<sup>18</sup> Wskazane przepisy uznawane są także przez organy podatkowe jako źródło ich obowiązku w zakresie stosowania orzecznictwa TS. Tak np. „Przystąpienie Polski do Unii Europejskiej skutkuje obowiązkiem pełnego i prawidłowego wdrożenia dorobku prawnego Wspólnoty. Polskie przepisy prawne muszą być zgodne z szeroko pojmowanym prawem Unii. Przepisy prawa krajowego i decyzje organów nie mogą pozostawać w sprzeczności z normami prawa wspólnotowego ani z orzeczeniami Trybunału Sprawiedliwości. Ordynacja podatkowa nakazuje organom podatkowym stosowanie orzecznictwa ETS w określonym zakresie, co wynika z treści art. 14b i 240 w/w ustawy”. Decyzja Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie w sprawie interpretacji prawa podatkowego z dnia 15.11.2007 (sygn. 1401/PH-II/4407/14-148/06/MZ/PV-II), [www.mf.gov.pl](http://www.mf.gov.pl).

<sup>19</sup> R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s.120. W doktrynie można odnaleźć także odmienny pogląd, iż zadania z zakresu ogólnego nadzoru w sferze spraw podatkowych, za które Minister Finansów jest odpowiedzialny, oddzielone zostały ustawowo od ogólnych interpretacji prawa podatkowego dokonywanych na wyraźnej podstawie prawnej art. 14a OP. Jeżeli zatem w ramach czynności ogólnego nadzoru Minister Finansów dokona urzędowej wykładni przepisów prawa, to jej wynik nie będzie interpretacją prawa podatkowego w rozumieniu OP, gdyż są nimi wyłącznie interpretacje ogólne i indywidualne z przepisów art. 14a i 14b OP. J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 38.

<sup>20</sup> B. Kucia-Guściora, [w:] red. P. Smoleń, *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 103.

zapobieganie i usuwanie nieprawidłowości w tym zakresie<sup>21</sup>. Działania nadzorcze Ministra Finansów obejmują zatem dążenie (rozumiane jako podjęcie starań zmierzających do osiągnięcia określonych efektów) do ukierunkowania czy wsparcia organów podatkowych w tym, aby stosowały one prawo w sposób jednolity, gwarantując sprawiedliwość opodatkowania – jego równość i powszechność. Jako jeden, lecz nie jedyny, instrument temu służący ustawodawca wskazał interpretacje ogólne prawa podatkowego wydawane przez Ministra Finansów przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Istotą interpretacji ogólnych wydawanych przez Ministra Finansów jest to, że stanowią one środek mający zapewnić jednolite stosowanie prawa przez podległe mu organy. Interpretacje te wiążą zatem organy podatkowe w ramach ich hierarchicznego podporządkowania, co służyć ma zapewnieniu realizacji równości i powszechności opodatkowania, a także realizacji zasady zaufania podatnika do organu podatkowego<sup>22</sup>. Są one aktami o charakterze interpretacyjnym, których rolą jest ułatwianie stosowania przepisów prawa w drodze ujednoczenia ich wykładni<sup>23</sup>. Minister Finansów poprzez interpretacje podatkowe ukierunkowuje zatem proces stosowania prawa przez podległe mu organy podatkowe, wskazując właściwy sposób interpretacji przepisów prawa podatkowego. Zwłaszcza wówczas, gdy interpretacja ta dotyczy obszaru prawa podatkowego objętego harmonizacją, ukierunkowanie to uwzględniać powinno stanowisko TS. Nie oznacza to jednak w żadnym razie, iż orzecznictwo TS ukierunkowuje czynności interpretacyjne organów podatkowych wyłącznie za pośrednictwem interpretacji wydawanych przez Ministra Finansów. Niezależnie od działań Ministra, organy podatkowe zobowiązane są do tego, aby stosować prawo w sposób prawidłowy i jednolity, kierując się wskazówkami zawartymi w art. 14a OP. Choć literalnie, przepis art. 14a OP stanowi źródło związania orzecznictwem TS jedynie Ministra Finansów, nie może jednak stanowić ani dla Ministra Finansów, ani dla innych organów podatkowych podstawy do wykładni *a contrario*, iż poza sytuacją określoną w tym przepisie organy podatkowe nie są zobowiązane do uwzględniania orzeczeń TS<sup>24</sup>.

<sup>21</sup> J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 29.

<sup>22</sup> R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s. 123. W orzecznictwie ocenia się, iż niezastosowanie przez organ podatkowy urzędowej wykładni prawa, dokonanej przez Ministra Finansów, podanej do publicznej wiadomości, oznacza rażące naruszenie przez organ podatkowy zasady prowadzenia postępowania podatkowego w sposób budzący zaufanie obywatela do prawa, o której mowa w przepisie art. 121 § 1 OP, wyrok NSA z dnia 12.03.2003 r., sygn. akt SA/Bd 658/03 „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, z. 5, poz. 129.

<sup>23</sup> B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, M. Masternak, J. Orłowski, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, tom II, Toruń 2007, s. 10.

<sup>24</sup> B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 10. T. Jakubiak vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak,



Przepis art. 14a OP, obok upoważnienia dla Ministra Finansów do wydawania interpretacji ogólnych, zawiera zatem dodatkowy walor. Wskazuje instrumenty służące zapewnieniu prawidłowej interpretacji prawa podatkowego zarówno na potrzeby opracowywania interpretacji podatkowych, jak i we wszystkich innych okolicznościach stosowania prawa podatkowego. W przepisie tym ustawodawca połączył zatem dwie bardzo ważne wytyczne dla organów podatkowych w odniesieniu do procesu stosowania prawa. Po pierwsze, iż stanem pożądanym są jednolite standardy stosowania prawa służące zapewnieniu równości i sprawiedliwości opodatkowania. Po drugie, iż proces stosowania prawa przez organy podatkowe powinien spełniać także określone kryteria jakościowe, czemu służyć ma uwzględnienie orzecznictwa sądów, w tym orzecznictwa TS. Orzecznictwo TS stanowi zatem jeden z instrumentów, którego zastosowanie przyczynia się do tego, aby proces stosowania prawa podatkowego miał właściwy przebieg oraz jednolite efekty. Wskazane w przepisie art. 14a OP orzecznictwo sądów, TK i TS uznane zostało przez ustawodawcę jako punkt odniesienia dokonywanej interpretacji<sup>25</sup> oraz jeden z materiałów interpretacyjnych, na podstawie których organy podatkowe powinny przeprowadzać wykładnię operatywną prawa podatkowego<sup>26</sup>. Materiały te, a więc między innymi orzecznictwo TS, są jedynie przykładami, jednak ich wskazanie przez ustawodawcę w tym przepisie dowodzi tego, iż mogą one najbardziej przyczynić się do ujednoczenia stosowania prawa<sup>27</sup>. W przypadku zaś, gdy organy te stosują przepisy prawa unijnego, to właśnie orzecznictwo TS, spośród pozostałych kategorii orzeczeń wskazanych w art. 14a OP, ma decydujące znaczenie.

Źródłem normatywnego związania organów podatkowych orzecznictwem TS w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe jest także art. 14e OP. Zgodnie z tym przepisem orzecznictwo TS stanowi jedną z przesłanek zmiany z urzędu interpretacji wydawanych przez Ministra Finansów (zarówno interpretacji ogólnej, jak i indywidualnej), jeżeli stwierdzi on jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, TK lub ETS. Orzecznictwo TS kwalifikowane jest zatem jako przesłanka weryfikacji poprawności wydanej interpretacji („jest swoistym odniesieniem oceniania”, czy przeprowadzona wykładnia jest prawidłowa<sup>28</sup>), przy czym przepis ten

---

*Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 50.

<sup>25</sup> B. Kucia-Guściora, [w:] red. P. Smoleń, *System organów podatkowych w Polsce*, Warszawa 2009, s. 104.

<sup>26</sup> J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 43.

<sup>27</sup> J. Brolik, *Urzędowe interpretacje prawa podatkowego*, Warszawa 2010, s. 43 i n.

<sup>28</sup> T. Jakubiak, vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 48.

rozszerza skuteczność orzecznictwa TS w tym zakresie także na interpretacje indywidualne. Regulacja ta odgrywa istotną rolę, gdyż w przepisach dotyczących zasady wydania interpretacji indywidualnych, w odróżnieniu od interpretacji ogólnych, nie ma mowy o orzecznictwie TS jako wyznaczniku prawidłowości ich treści.

Zamieszczone w przepisie art. 14e OP odwołanie do orzecznictwa TS dowodzi, iż w ocenie ustawodawcy stanowi ono nie tylko instrument kształtujący prawidłową wykładnię przepisów prawa podatkowego, ale jest także wyznacznikiem jej bieżącej weryfikacji. Na tle pozostałych kategorii orzeczeń wskazanych w przepisie art. 14e OP orzecznictwu TS przypisuje się dodatkowo silniejszą skuteczność w tym zakresie. W ocenie doktryny nie można na jednej płaszczyźnie umiejscowić orzecznictwa TK i TS oraz pozostałych orzeczeń sądowych. W przypadku orzecznictwa TS, podobnie jak i w przypadku orzeczeń TK, ich treść powoduje, że Minister musi (a nie może) interpretacje te zmienić<sup>29</sup>.

Przepisy art. 14a i art. 14e OP nakładają na Ministra Finansów obowiązek znajomości orzecznictwa TS zarówno na potrzeby wydania interpretacji podatkowych, jak również na potrzeby bieżącej ich weryfikacji. Redakcja przepisu art. 14e OP jest bowiem dość ogólna, w związku z czym obejmuje sytuację, w której wydana interpretacja pominęła istniejące już orzecznictwo, kiedy orzecznictwo pojawiło się po wydaniu interpretacji, a także kiedy prawidłowa w dacie wydania interpretacja straciła walor prawidłowości w związku z utrwaleniem się w orzecznictwie odmiennej wykładni wyjaśnionych w niej przepisów<sup>30</sup>. Kompetencje w zakresie zmiany interpretacji zastrzeżone są wyłącznie na rzecz Ministra Finansów. Działa on w tym zakresie z urzędu, podejmując decyzję w oparciu o własną ocenę stanu orzecznictwa TS. W doktrynie zwraca się uwagę, iż ze względu na to, że ustawodawca posłużył się w przepisie art. 14e OP pojęciem orzecznictwa, przesłanką zmiany interpretacji nie może być orzeczenie, a utrwalona linia orzecznicza (stabilne stanowisko sądów)<sup>31</sup>. Wydaje się jednak, że o ile założenie takie jest zasadne w odniesieniu do orzecznictwa krajowych sądów administracyjnych, o tyle w odniesieniu do orzecznictwa TS nie pozostanie ono raczej aktualne. Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniach odwołuje się wprawdzie do swoich wcześniejszych ustaleń, zwłaszcza w zakresie zasad ogólnych prawa unijnego, jednak wydaje się, iż zabieg ten służy TS do uzasadnienia przebiegu i wyniku ustaleń interpretacyjnych poprzez odwołanie do

<sup>29</sup> R. Mastalski, [w:] B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, *Ordynacja podatkowa. Komentarz 2011*, s.135.

<sup>30</sup> J. Kabat-Rembelska, A. Kabat, *Interpretacje przepisów prawa podatkowego – korzyści po zmianach? Cz. II*, „Prawo i Podatki” 2007, nr 3, s. 2.

<sup>31</sup> M. Górniak, *Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądownoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 6, s. 516.

dotychczasowych poglądów. Przez wzgląd zaś na zasadę aktów wyjaśnionych, TS nie poddaje (poza przypadkiem, gdy nowe elementy stanu faktycznego rodzą nowy kontekst interpretacyjny) ponownie wykładni przepisów już raz przez niego wyjaśnionych.

Przepis art. 14e OP poszerza w sposób normatywny zakres skuteczności orzecznictwa TS poprzez uznanie go za jedną z przesłanek weryfikacji zarówno interpretacji ogólnych, jak i indywidualnych, ale także określa jego rolę na etapie wydawania obu kategorii interpretacji podatkowych<sup>32</sup>. Skoro bowiem orzecznictwo TS stanowić może przesłankę zmiany wydanej interpretacji, to tym bardziej Minister Finansów powinien je uwzględniać na etapie ich wydawania<sup>33</sup>. Jak słusznie zauważa się w doktrynie, nieracjonalnym byłoby działanie polegające na wydaniu interpretacji pomimo jej sprzeczności z orzecznictwem TS, powodując w konsekwencji jej zmianę na podstawie przepisu art.

---

<sup>32</sup> W odniesieniu do wszystkich kategorii orzeczeń wskazanych w art. 14e OP, w tym także orzeczeń TS, w orzecznictwie krajowym wskazać można tytułem przykładu następujące uwagi: „Odnosząc się natomiast do stanowiska Ministra Finansów wyrażonego w odpowiedzi na skargę, iż przy wydawaniu interpretacji indywidualnych organ może jedynie posiłkować się wydanymi rozstrzygnięciami sądów, bez możliwości ich stosowania wprost z tego powodu, iż nie stanowią one materialnego prawa podatkowego, zauważyć należy, że choć orzecznictwo sądowe, w tym sądów administracyjnych, nie ma w polskim systemie prawnym charakteru precedensowego, to w zakresie interpretacji podatkowych (ogólnych i indywidualnych) orzecznictwo to zyskuje szczególnie na znaczeniu. Zgodnie bowiem z art. 14a O.p. minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz organy kontroli skarbowej, dokonując w szczególności jego interpretacji, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów oraz Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (interpretacje ogólne). Orzecznictwo to ma więc normatywne przełożenie na tworzenie warunków jednolitego stosowania prawa podatkowego w płaszczyźnie ogólnej. Jeszcze większa jest jego rola w zakresie eliminowania wadliwych interpretacji, o czym stanowi art. 14e § 1 O.p. Wola ustawodawcy minister właściwy do spraw finansów publicznych może, z urzędu, zmienić wydaną interpretację ogólną lub indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości. Tym samym orzecznictwo sądów stało się przesłanką do formułowania oceny poprawności funkcjonujących w obrocie prawnym interpretacji, także interpretacji indywidualnych, co szczególnie należy podkreślić w rozpoznanej sprawie. Skoro więc organ wydający interpretację indywidualną może w ramach działania ex officio zmienić wydaną już uprzednio interpretację z racji stwierdzenia jej wadliwości w świetle orzecznictwa sądowego, to tym bardziej ma obowiązek dokonywać analizy tego orzecznictwa w postępowaniu zmierzającym do wydania takiej interpretacji, a zwłaszcza w przypadku, gdy na takowe orzecznictwo powołuje się osoba składająca wniosek o jej wydanie. Nie można bowiem, przyjąć takiej wykładni powyższych przepisów, że z jednej strony ustawodawca nie nakłada na organ wydający interpretacje indywidualne obowiązku analizowania orzecznictwa zapadłego w innych sprawach dotyczącego analogicznych sytuacji prawnopodatkowych, a z drugiej strony przyjmuje jednocześnie, że pominięcie takiego orzecznictwa może być przyczyną zmiany tak wydanej interpretacji”. Wyrok WSA w Warszawie z dnia 20 stycznia 2009, sygn. akt III S.A./Wa 1916/08, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).

<sup>33</sup> Tak np. T. Jakubiak vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych*, „Przeгляд Podatkowy” 2009, nr 10, s. 48 oraz wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 14 kwietnia 2010 r., sygn. akt I S.A./Bd 130/10, wyrok WSA w Warszawie z dnia 25 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 3373/08, [www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl).

14e OP z powodu przesłanki jej nieprawidłowości wynikającej z orzecznictwa TS<sup>34</sup>. Uwzględniając wynikającą z przepisu art. 14b § 6 OP możliwość upoważnienia podległych Ministrowi Finansów organów do wydawania interpretacji indywidualnych w jego imieniu, obowiązek ten nałożony jest także na te organy. Podobnie jak w przypadku art. 14a, także treści przepisu art. 14e OP przypisać można walor uniwersalny. Wskazuje on bowiem na orzecznictwo TS jako istotny argument w procesie wykładni prawa i ewentualnej weryfikacji tej wykładni. W doktrynie wskazuje się nawet, iż przepis ten „zawiera w sobie walor klaryfikacji zakresu i elementów prawidłowej interpretacji przepisów prawa podatkowego, w tym w zakresie spraw z elementem prawa unijnego”<sup>35</sup>. W piśmiennictwie słusznie także zauważa się, że postulowany przez ustawodawcę w przepisie art. 14a i 14e OP model stosowania prawa, w którym na etapie ustaleń interpretacyjnych uwzględniana jest wykładnia przepisów przyjęta w orzecznictwie, w tym w orzecznictwie TS, nie ogranicza się jedynie do procesu wydawania interpretacji podatkowych, ale także do postępowania wymiarowego prowadzonego na podstawie przepisów Działu IV OP<sup>36</sup>.

Obok kompetencji Ministra Finansów, kolejną regulacją, w której ustawodawca wskazuje orzecznictwo TS jako element mogący mieć wpływ na przebieg procesu stosowania prawa, jest nadzwyczajny tryb weryfikacji decyzji podatkowej – wznowienie postępowania. Zgodnie z przepisem art. 240 § 1 pkt 11 OP w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznowia się postępowanie, jeżeli orzeczenie TS ma wpływ na treść wydanej decyzji. Przesłanka wznowienia postępowania z art. 240 § 1 pkt 11 OP należy do kategorii zdarzeń, które nastąpiły po wydaniu decyzji kończącej postępowanie, ale mogących oddziaływać na treść decyzji, nie będąc jednak wadą postępowania<sup>37</sup>. Sformułowanie „ma wpływ na treść wydanej decyzji” dowodzi bowiem, iż w tym przypadku wznowienie postępowania ma na celu weryfikację wad tkwiących w decyzji, a nie w samym postępowaniu<sup>38</sup>.

Wprowadzona przez polskiego ustawodawcę możliwość wznowienia postępowania w związku z wydaniem przez TS orzeczenia mającego wpływ na treść wydanej decyzji nawiązuje do stanowiska TS wyrażonego przede wszystkim w przywołanym już wyroku w sprawie Kühne & Heitz. Doktryna pozostaje jednak zgodna, iż nawet wobec

<sup>34</sup> M. Górniak, *Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądownoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 6, s. 517.

<sup>35</sup> M. Górniak, *Rola orzecznictwa sądów, TK i ETS w kontroli sądownoadministracyjnej indywidualnych interpretacji prawa podatkowego*, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2010, nr 6, s. 516.

<sup>36</sup> T. Jakubiak vel Wojtczak, H. Zawal-Kubiak, *Oceny prawne wyrażone w orzecznictwie a wydanie interpretacji indywidualnych*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 10, s. 49–50.

<sup>37</sup> D. Strzelec, *Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe*, Warszawa 2009, s. 274.

<sup>38</sup> B. Gruszczyński, [w:] S. Babiarczy, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 917.

braku przepisu art. 240 § 1 pkt 11 OP wznowienie postępowania w takim przypadku musiałyby nastąpić na mocy regulacji unijnych<sup>39</sup>, przede wszystkim na podstawie przepisu art. 10 TWE, a więc przez wzgląd na związanie państw członkowskich zasadą współpracy<sup>40</sup>.

Konstrukcja przepisu art. 240 § 1 pkt 11 OP ma charakter ogólny, co w konsekwencji należy ocenić jako okoliczność zwiększającą skuteczność i znaczenie orzecznictwa TS jako źródła weryfikacji decyzji organu podatkowego w trybie wznowienia postępowania. Tak np. w związku z brakiem wyraźnego ustawowego zastrzeżenia w tym zakresie w doktrynie i w orzecznictwie krajowym słusznie wskazuje się, iż wznowienie postępowania powinno nastąpić nie tylko wskutek wydania orzeczenia w sprawie polskiej, ale nawet w przypadku, gdy z wyroku TS w sprawie wydanej w odpowiedzi na pytanie skierowane przez inne państwo członkowskie wynika, iż także Polska naruszyła regulacje unijne<sup>41</sup>. Przyjmuje się zatem, że wystarczającą przesłanką wznowienia postępowania będzie sytuacja, kiedy TS wypowie się o niezgodności przepisów obowiązujących w innym państwie z prawem unijnym, a przepisy te będą w istotnym stopniu zbliżone do przepisów polskich<sup>42</sup>. Podobnie, ustawodawca w redakcji przepisu art. 240 § 1 pkt 11 OP,

<sup>39</sup> B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 11, podobnie A. Bartosiewicz, *Orzeczenie ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 26. Jako możliwą przesłankę wznowienia postępowania w tym przypadku doktryna rozważała także wnioskowanie z podobieństwa z art. 240 § 1 pkt 8 OP, wskazując orzeczenie TK jako przesłankę wznowienia postępowania, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski, *Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3, s. 7.

<sup>40</sup> Pogląd taki obecny jest także w orzecznictwie, tak np. NSA w uzasadnieniu wyroku z dnia 5 sierpnia 2010r., sygn. akt I FSK 1355/09, ([www.nsa.gov.pl](http://www.nsa.gov.pl)) wypowiedział się: „W orzecznictwie nie ma wątpliwości, że przystąpienie Polski do Unii Europejskiej z dniem 1 maja 2004 r. oznacza, że prawo europejskie stało się również częścią polskiego systemu prawnego. Dwa sądy: Europejski Trybunał Sprawiedliwości i Sąd Pierwszej Instancji z siedzibą w Luksemburgu, które na podstawie traktów uzyskały prawo do sprawowania kontroli nad przestrzeganiem i prawidłowym stosowaniem prawa wspólnotowego, są sądami wspólnotowymi. (...) W tej sytuacji, jeżeli zapadłoby orzeczenie ETS mające wpływ na treść wydanej uprzednio decyzji, mogłoby to być podstawą wznowienia postępowania podatkowego”.

<sup>41</sup> B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, *Znaczenie orzecznictwa ETS dla polskiej praktyki podatkowej*, „Przegląd Podatkowy” 2009, nr 11, s. 11. K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski, *Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym*, „Przegląd Podatkowy” 2006, nr 3, s. 5. Także NSA zauważył, że np. „w razie, gdy orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydania decyzji, stanowi to podstawę do wznowienia postępowania. Dotyczy to nie tylko sprawy, w której sąd wystąpił z pytaniem prejudycjalnym, ale dotyczy to przypadków, gdy orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości zapadło w innej sprawie, a ma wpływ na treść decyzji, a zatem dotyczy to tożsamej podstawy prawa wspólnotowego, który był podstawą rozstrzygnięcia”, wyrok NSA z dnia 4 grudnia 2008r., sygn. akt I FSK 1655/07, LEX nr 575426.

<sup>42</sup> K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski, *Strategie wykorzystania orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w postępowaniu podatkowym i sądownoadministracyjnym*, „Przegląd

wzorując się na sentencji wyroku TS w sprawie Kühne & Heitz, wskazuje, iż zasadność wznowienia postępowania wynika jedynie z udowodnienia, iż orzeczenie TS ma wpływ na wydaną decyzję<sup>43</sup>. Nie wymaga zatem wykazywania rażącej lub oczywistej sprzeczności rozstrzygnięcia podjętego przez organ podatkowy z wykładnią prawa unijnego przyjętą przez TS. Podobne uwagi można sformułować w odniesieniu do pojęcia „orzeczenie TS”. Użycie przez ustawodawcę pojęcia „orzeczenie” daje możliwość uznania, iż przesłanką wznowienia postępowania może być każdego rodzaju orzeczenie TS wydane w ramach różnych procedur, przy czym szczególne znaczenie mieć będą jednak w tym zakresie orzeczenia wydane w ramach procedury prejudycjalnej<sup>44</sup>.

Wznowienie postępowania na skutek później wydanego orzeczenia TS dotyczy wszystkich decyzji ostatecznych, także tych, w stosunku do których podatnik nie złożył skargi sądowej oraz tych, które obok ostateczności mają walor prawomocności<sup>45</sup>. Konstrukcja przepisu art. 240 OP wskazuje, iż możliwość wznowienia postępowania zachodzi w przypadku, gdy orzeczenie TS ma wpływ na treść już wydanej decyzji. Redakcja tego przepisu sugeruje, iż zanim Trybunał wydał orzeczenie, wydana powinna zostać decyzja podatkowa<sup>46</sup>. W doktrynie znany jest jednak pogląd, iż punktu widzenia zasady efektywności prawa unijnego, uzasadnione byłoby twierdzenie, zgodnie z którym dopuszczalne byłoby wznowienie postępowania także w sytuacji, kiedy wyrok TS,

---

Podatkowy” 2006, nr 3, s. 5, podobnie A. Bartosiewicz, *Orzeczenie ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 26.

<sup>43</sup> Na gruncie krajowego orzecznictwa określenie, iż orzeczenie TS ma wpływ na wydaną decyzję interpretowane jest w ten sposób, iż „wyrok ten musi dotyczyć (...) wykładni przepisów prawa stanowiących podstawę wydania danej decyzji”, wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 listopada 2008, sygn. akt III SA/Wa 1049/08, Lex nr 468426, „O wpływie danego orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości na treść wydanej decyzji można mówić wtedy, gdy organy miały już obowiązek stosowania prawa wspólnotowego, a więc orzeczenie dotyczyłoby tej samej podstawy prawa wspólnotowego, która byłaby podstawą rozstrzygnięcia”, wyrok NSA z dnia 28 lutego 2008 r. sygn. akt I FSK 301/07, Lex nr 449144.

<sup>44</sup> A. Bartosiewicz, *Orzeczenie ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 26.

<sup>45</sup> M. Pawlik, *Praktyczne aspekty wykorzystywania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 16.

<sup>46</sup> Taka interpretacja przepisu art. 240 § 1 pkt 11 zgodna jest z istotą orzeczenia TS w sprawie Kühne & Heitz. Znajduje ona także swoje uzasadnienie w poglądach wyrażonych w orzecznictwie sądów polskich. Tak np. „Użycie w przepisie art. 240 § 1 pkt 11 O.p. dla scharakteryzowania decyzji określenia >>wydanej<< wskazuje, iż możliwość wznowienia postępowania istniałaby tylko w razie, gdy orzeczenie Trybunału zapada już po wydaniu decyzji. O tym czy dany wyrok ETS może być podstawą do wznowienia postępowania nie przesądza sam fakt wydania go po wydaniu decyzji ostatecznej, wyrok ten musi dotyczyć również wykładni przepisów prawa stanowiących podstawę wydania danej decyzji”, wyrok WSA w Warszawie z dnia 5 listopada 2008, sygn. akt III SA/Wa 1049/08, LEX nr 468426, podobnie wyrok WSA w Lublinie z dnia 3 października 2008, sygn. akt I SA/Lu 283/08, Lex nr 498230, wyrok NSA z dnia 28 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK301/07, Lex nr 449144, wyrok WSA w Gdańsku z dnia 6 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Gd 827/07, Lex nr 329545.

mający wpływ na treść tej decyzji, zapadł wcześniej, ale nie był znany ani stronie postępowania, ani organowi lub też nie został przez organ uwzględniony<sup>47</sup>. Jeśli bowiem wystarczającą przesłanką jest istnienie orzeczenia późniejszego niż decyzja, to tym bardziej zasadną przesłanką jest orzeczenie zapadłe wcześniej, a nieuwzględnione z powodu niewiedzy organu wydającego decyzję. Jednak w doktrynie rozważana jest także możliwość, zgodnie z którą w sytuacji, gdy orzeczenie TS wydane zostało zanim wydana została decyzja ostateczna i nie zostało ono uwzględnione na etapie postępowania zwyczajnego, wówczas w przypadkach rażących możliwe byłoby rozważenie zaistnienia przesłanek stwierdzenia jej nieważności na podstawie art. 247 § 1 pkt 3 OP<sup>48</sup>.

Zgodnie z przepisem art. 241 § 2 pkt 2 wznowienie postępowania następuje tylko na żądanie strony wniesione w terminie miesiąca od dnia publikacji sentencji orzeczenia Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Termin ten oceniany jest w doktrynie jako termin rozsądny i spełniający zasady skuteczności<sup>49</sup>. Ograniczenia czasowe dla żądania wznowienia postępowania wynikają dodatkowo z terminów przedawnienia. Upływ terminu przedawnienia skutkować będzie wydaniem decyzji odmawiającej wznowienia postępowania, przy tym jednak w ocenie doktryny decyzja taka powinna zawierać potwierdzenie istnienia przesłanki wznowienia, co stworzyć może możliwość dochodzenia odszkodowania ze strony państwa<sup>50</sup>.

Przepis art. 240 § 1 pkt 11 OP odgrywa szczególną rolę jako źródło normatywnego związania organów podatkowych wykładnią przepisu prawa unijnego przyjętą przez TS. Przepisy art. 14a i 14e OP nakładają na organy podatkowe obowiązek stosowania przepisów prawa unijnego w jego rozumieniu przyjętym przez TS. Sposób, w jaki TS interpretuje przepisy prawa unijnego, przesądzać powinien o wyniku ustaleń interpretacyjnych podjętych przez krajowe organy podatkowe w ramach prowadzonego postępowania podatkowego. Przepis art. 240 § 1 pkt 11 OP poszerza zaś skuteczność tego orzecznictwa także w odniesieniu do postępowania już zakończonego decyzją ostateczną. W świetle tej regulacji wykładnia przyjęta przez TS ma normatywny wpływ na treść rozstrzygnięcia przyjętego przez organy podatkowe, a jej nieuwzględnienie kwalifikowane jest jako zdarzenie mające wpływ na treść decyzji, nawet wówczas, gdy stała się ona ostateczną. Skoro ustawodawca zakwalifikował niezgodność wykładni przyjętej przez

<sup>47</sup> A. Bartosiewicz, *Orzecznictwo ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 29.

<sup>48</sup> B. Gruszczyński, [w:] S. Babiaryz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, *Ordynacja podatkowa. Komentarz*, Warszawa 2010, s. 917.

<sup>49</sup> M. Pawlik, *Praktyczne aspekty wykorzystywania orzecznictwa ETS w procesie stosowania prawa podatkowego w Polsce*, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 16.

<sup>50</sup> A. Bartosiewicz, *Orzeczenie ETS jako podstawa wznowienia postępowania podatkowego*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006, nr 12, s. 26.

organ podatkowy z wykładnią TS jako poważną, kwalifikowaną wadę uzasadniającą wznowienie postępowania, przepis art. 240 § 1 pkt 11 OP pozwala na sformułowanie ogólnej dyrektywy, zgodnie z którą: organy podatkowe powinny zawsze, gdy podstawę rozstrzygnięcia w danej sprawie stanowią przepisy prawa unijnego lub przepisy krajowe implementujące regulacje unijne, na etapie ustaleń walidacyjnych dokonywać wyboru właściwego źródła prawa oraz na etapie ustaleń interpretacyjnych dokonywać jego wykładni, z uwzględnieniem i poszanowaniem stanowiska przyjętego przez TS w kwestii wykładni tychże przepisów. Zawsze, kiedy orzecznictwo TS ma wpływ na rozstrzygnięcie podjęte przez organ podatkowy, a więc TS wypowiedział się w kwestii wykładni przepisu, który organ podatkowy musi zastosować, stanowisko Trybunału wymaga uwzględnienia.

## 4. Podsumowanie

Trybunał Sprawiedliwości odgrywa kluczową rolę w kwestii wykładni przepisów prawa unijnego. Zakres jego kompetencji przyczynić się ma do zapewnienia jednolitej, prawidłowej wykładni i stosowania prawa unijnego przez wszystkie państwa członkowskie. Jego orzecznictwo powinno być uwzględniane w procesie stosowania prawa przez wszystkich uczestników tego procesu. Dotyczy to także organów podatkowych. Nie dysponują one wprawdzie możliwością bezpośredniej współpracy z TS w ramach procedury prejudycjalnej, pozostają jednak zobowiązane do znajomości poglądów wyrażonych w wyrokach TS i umiejętności ich wykorzystywania na potrzeby rozstrzygania spraw polskich podatników, zwłaszcza spraw, w których podstawę rozstrzygnięcia stanowią przepisy prawa krajowego i unijnego. Organy podatkowe w ramach swoich kompetencji pozostają związane orzecznictwem TS głównie za sprawą zasady współpracy oraz wynikającej z niej zasady efektywności prawa unijnego. Obowiązki organów podatkowych w tym zakresie mają charakter normatywny także na gruncie prawa krajowego. Kluczowe znaczenie mają przepisy art. 14a, 14e i 240 § 1 pkt 11 OP. Na gruncie przepisów art. 14a i 14e OP orzecznictwo TS stanowi jeden z najważniejszych wyznaczników strategii wykładni operatywnej prawa podatkowego. W świetle tych przepisów organy podatkowe zobowiązane są, aby, dokonując ustaleń walidacyjnych i interpretacyjnych, kierować się wykładnią przyjętą przez TS. Wówczas, gdy wykładnia prawa unijnego wynikająca z orzecznictwa TS może mieć wpływ na rozstrzygnięcie organu podatkowego, orzecznictwo to powinno zostać uwzględnione. Znaczenie orzecznictwa TS w przebiegu postępowania podatkowego jest bowiem na tyle istotne, iż zgodnie z przepisem art. 240 § 1 pkt 11 OP, jeśli orzeczenie TS ma wpływ na treść wydanej decyzji, nawet w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, zachodzi przesłanka wznowienia postępowania.