

JERZY MAŁECKI

## PRAWOTWÓRCZA ROLA ORZECZNICTWA NACZELNEGO SĄDU ADMINISTRACYJNEGO W SPRAWACH PODATKOWYCH

We współczesnym polskim prawoznawstwie problematyka badań nad innymi faktami prawotwórczymi, niż ustanowienie przepisów prawnych przez kompetentny organ, jest w pewnym stopniu zaniedbana, a sprawy dotyczące "niepisanych źródeł prawa" uchodzą za marginalne. Przyczyny tego stanu rzeczy wyjaśniano dwoma cechami polskiego systemu prawnego z zakresu realnego socjalizmu. Po pierwsze, że system prawa socjalistycznego z pewną nieufnością odnosił się np. do kształtowania norm prawnych w drodze zwyczajowej, ze względu na obawę, by tą drogą nie utrwały się jakieś przeżytkowe instytucje charakterystyczne dla prawa formacji kapitalistycznej. Po drugie, system prawa polskiego zaliczano do systemu typu "kontynentalnego", a więc z zasady nie przypisującego charakteru faktu prawotwórczego precedensom sądowym. Mimo tych uprzedzeń, dostrzegano jednak konieczność analizowania problematyki związanej z uznawaniem precedensów sądowych za fakt prawotwórczy<sup>1</sup>.

Wydaje się, że obecnie zastrzeżenia co do prawotwórczej roli sądów, a w szczególności sądu administracyjnego zdezaktualizowały się. Wiązać to należy z tym, że system prawa polskiego (także i podatkowego) w coraz większym stopniu dostosowany jest do reguł i konstrukcji prawnych obowiązujących w państwach zachodnich o gospodarce rynkowej. Nie bez znaczenia jest i to, że wielu decydentów politycznych w Polsce pozostaje pod przemożnym wpływem rozwiązań charakterystycznych dla gospodarki amerykańskiej, a także obowiązujących tam konstrukcji prawnych (*common law*).

Przebudowując zatem polski system prawny, w tym tak skomplikowany i niedoskonały legislacyjnie dział, jakim jest prawo podatkowe, rzeczą niezmiernie istotną wydaje się znalezienie odpowiedzi na pytanie — czy w okresie owej transformacji prawa sąd administracyjny tworzy (współtworzy) prawa czy też nie, a w przypadku odpowiedzi pozytywnej, jakie są i jakie być mogą przejawy prawotwórczej roli Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Spór wokół prawotwórczej roli sądów ma już w doktrynie swoją długą historię i obszerną literaturę. Stanowiska w tej kwestii polaryzują się wokół tzw. normatywnego (pozytywistycznego) ujmowania źródeł prawa z jednej strony, a koncepcjami funkcjonalnymi źródeł prawa. Poglądy, iż sąd nie jest i nie może być prawodawcą (tworzącym fakty prawotwórcze) mają przede

<sup>1</sup>Zob. szerzej na temat "niepisanych źródeł prawa" Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 261 - 268; A. Stelmachowski, *Prawotwórcza rola sądów (w świetle orzecznictwa cywilnego)*, Państwo i Prawo 1967, nr 4 - 5, s. 611 - 626; J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie prawa a prawotwórstwo*, Państwo i Prawo 1967, nr 6, s. 865 - 878.

wszystkim swój rodowód w monteskiuszowskiej teorii trójpodziału władzy. Monteskiusz w swym klasycznym dziele o "Duchu prawa"<sup>2</sup> i następnie jego glosatorzy wyznaczają sędziemu rolę całkowicie bierną. Ma on znać jedynie dokładnie ustawę i stosować jej przepisy. Każdy wyrok ma być tylko ścisłym odbiciem ustawy. Stąd też myśl, że "Sędziowie narodu są jedynie ustami, które wymawiają jedynie słowa ustawy, istotami bez duszy, które nie mogą złagodzić ich siły, ani surowości." Według więc tego ujęcia prawnik na krześle sędziowskim ma być maszyną, aparatem subsumcyjnym, podciągającym wypadki życiowe pod odpowiednie istniejące przepisy.

Czy rzeczywiście taka ma być rola sędziego trybunału administracyjnego? To, że przepisy ustaw obowiązują sędziego jest i być musi poza jakimkolwiek sporem. Zachodzi jednakże pytanie, co ma sędzia czynić w wypadkach przez ustawę nieprzewidzianych, a istnieje spór pomiędzy organem administracji a obywatelem albo decyzja organu administracji państwowej czy samorządowej formalnie zgodna z ustawą, narusza jednakże rażąco interes Rzeczypospolitej Polskiej. Trzeba mieć przy tym na względzie to, iż żaden ustawodawca nie jest w stanie uwzględnić i przewidzieć wszystkich możliwych podatkowych stanów faktycznych, mogących pojawić się w przyszłości. Normatywne koncepcje źródeł prawa opierają się zatem na fikcjach doskonałości ustaw podatkowych (braku luk i kompletności systemu podatkowego). Na tym, że za pomocą różnych środków interpretacyjnych zawsze można znaleźć właściwą wolę ustawy<sup>3</sup>.

Powyższe normatywne (pozytywistyczne) ujęcie źródeł prawa i jego tworzenia, odmawiające sądowi istotniejszej roli w procesie tworzenia prawa, zostało zakwestionowane w literaturze prawniczej już przed 100 laty. Przegląd tamtejszych stanowisk i ocen, które do dnia dzisiejszego wydają się być aktualne zawarto m.in. w referacie Antoniego Peretiatkowicza wygłoszonego w czasie I wojny światowej na V Zjeździe Prawników i Ekonomistów Polskich<sup>4</sup>. W tym opracowaniu autor powołuje się m.in. na obowiązującą w Anglii zasadę, że sędzia nie może być związany nawet ustawą, jeżeli prowadzi ona do niedorzecznych konsekwencji (reguła *lex falsa lex non est*). Podnosi też, że obowiązująca na kontynencie reguła *lex falsa lex est* w praktyce bywa modyfikowana przez rozmaite klauzule, które np. w ustawodawstwie szwajcarskim pozwalają sędziemu w wypadku luk ustawowych oraz braku odnośnego prawa zwyczajowego, rozstrzygać według normy, którą by stworzył, będąc ustawodawcą.

W późniejszym swym studium A. Peretiatkowicz<sup>5</sup> dochodzi do wniosku, który wydaje się być aktualny właśnie obecnie, że "W wypadkach przez ustawę nieprzewidzianych, winien sędzia swobodnie określić normę ze względu na potrzeby społeczne najwłaściwszą, uwzględniając stanowisko współczesnego ustawodawcy (*moderna ratio iuris*) oraz poczucie prawne

<sup>2</sup> Montesquieu, *Espirit des lois*, 1748, roz. IX, S 6 (cyt. za A. Peretiatkowiczem, *Nowy prąd w prawoznawstwie* (ustawa a sędzia), Kraków 1916, s. 3.

<sup>3</sup> K. Bergbohm, *Jurisprudenz und Rechtsphilosophie*, Leipzig 1982, s. 372 i n.

<sup>4</sup> A. Peretiatkowicz, *Prąd nowy wprawoznawstwie (ustawa a sędzia)*, Kraków 1916, s. 51.

<sup>5</sup> A. Peretiatkowicz, *Ustawa i sędzia, Problem społecznej wykładni ustaw*, w: *Studia Prawnicze*, Poznań 1938, s. 125.

społeczne". Uzasadnienia tetycznego do takiego zachowania się sędziego Naczelnego Sądu Administracyjnego można znaleźć w art. 210 k.p.a., gdyż możliwe jest wzruszenie w drodze rewizji nadzwyczajnej orzeczenia sądu administracyjnego, co prawda, formalnie zgodnego z prawem, ale naruszającego aktualny interes Rzeczypospolitej Polskiej.

Obecnie, także na kontynencie europejskim (kolebce sądownictwa administracyjnego) rzeczą normalną i oczywistą w wielu państwach zachodnich jest, że sędzia administracyjny w pewnym zakresie tworzy lub współtworzy prawo. I tak np. w charakterystyce francuskiego sądownictwa administracyjnego napisano<sup>6</sup>: "O tym, co jest tam prawem, a co nim nie jest, decyduje w dużej mierze sędzia administracyjny. Więcej, on też w gruncie rzeczy decyduje o tym, co jest słuszne, a co jest niesłuszne, co można nazwać sprawiedliwością, a co nią nie jest. Jego decyzje zarówno wiążą jednostkę, jak i administrację: obie strony gotowe są poddać się orzeczeniu sędziego, które też w przyszłości działają jako precedens, ustalający zasady działania administracji w analogicznych i zbliżonych sprawach. W tej sytuacji, pisany tekst prawa pozytywnego jest w dużej mierze tylko punktem wyjścia do działań pretorskich: sędzia stosuje ustawę wedle swej najlepszej wiedzy i woli, nie jest jednak jej niewolnikiem w sensie intelektualnym i moralnym. W konsekwencji też, aby doprowadzić do zmian w działaniu administracji, nie trzeba w każdym przypadku podejmować długotrwałych walk o zmianę pisanych tekstów; niejednokrotnie wystarczy zmiana ich sędziowskiego rozumienia..."

Polskie sądownictwo administracyjne wzorowane jest na rozwiązaniach austriackich<sup>7</sup>. W przekonaniu zaś prawników austriackich, niezbędność sądownictwa administracyjnego wynika z fundamentalnego założenia, że w cywilizowanym i rządzonym przez prawo państwie nikt - łącznie z parlamentem - nie powinien nigdy działać jako *iudex in re sua*. Stąd też w konsekwencji zasada, iż sędzia jest związany prawem, o ile to prawo jest kształtowane w sposób materialnie i formalnie nienaganny oraz jest zgodne z prawidłowo przyjętymi normami wyższego rzędu<sup>8</sup>. A więc przyjmuje się tutaj zasadę, iż *lex falsa lex non est*. Związanie zaś sędziego przez prawo jest czymś jakościowo innym, niż związanie organu administracji przez to samo prawo - i to właśnie czyni niezbędnym udział sędziego w procesie realizacji praworządności.

W polskim prawoznawstwie dotychczas dostrzega się przede wszystkim precedens prawotwórczy i rolę sędziego w tym zakresie. Precedens prawotwórczy polega przede wszystkim na tym, że sąd podejmuje w określonej sprawie decyzję, choć w obowiązujących normach brak podstaw do jej wydania lub podstawy te są niedostatecznie określone. Decyzja ta podejmowana jest w konkretnej i indywidualnej sprawie, ale sąd ją podejmujący, biorąc pod uwagę swoiste, niepowtarzalne cechy rozważanej sprawy, formułuje

<sup>6</sup>J. Łętowski, *Słowo wstępne*, w: *Administracja Republiki Francuskiej*, pod. red. J. Łętowskiego, Wrocław-Warszawa 1984, s. 10 i 11.

<sup>7</sup>Z. Janowicz, *Postępowanie administracyjne i postępowanie przed sądem administracyjnym*, Warszawa-Poznań 1987, s. 31 - 51; A. Adamiak, J. Borkowski, *Polskie postępowanie administracyjne i sądownictwo administracyjne*, Warszawa 1992, s. 225 - 257.

<sup>8</sup>J. Łętowski, *Austria*, w: *Sądownictwo administracyjne w Europie Zachodniej*, pod. red. L. Garlickiego, Warszawa 1990, s. 180 i 181.

normę generalną, którą jakoby kieruje się wydając ową decyzję oraz którą czyni "podstawą" swego rozstrzygnięcia<sup>9</sup>.

Norma generalna zawarta w orzeczeniu sądu administracyjnego, będąca "oceną prawną" — zgodnie z art. 209 k.p.a. jest wiążąca w sprawie dla tego sądu oraz dla organów podatkowych zarówno wówczas, gdy dotyczy ona zastosowania przepisów materialnego prawa podatkowego, jak i przepisów postępowania podatkowego. Oznacza to, że organ administracji podatkowej jest obowiązany rozpatrzyć sprawę ponownie, stosując się do "oceny prawnej" zawartej w uzasadnieniu wyroku, bez względu na poglądy prawne wyrażone w orzeczeniach sądowych w innych sprawach. "Oceny prawne" zawarte w orzeczeniach Naczelnego Sądu Administracyjnego tworzą zatem precedensy, mające bardzo istotne znaczenie dla wytyczania linii orzecznictwa sądowno-administracyjnego, a także pośrednio orzecznictwa organów administracji<sup>10</sup>.

Tworzenie czy współtworzenie prawa podatkowego przez Naczelną Sąd Administracyjny może przejawiać się w różny sposób.

Niezależnie od wszelkich ułomności obowiązującego w 1993 r. porządku konstytucyjnego wynikającego z ustawy konstytucyjnej z dnia 17 X 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej oraz o samorządzie terytorialnym<sup>11</sup> i utrzymanych w mocy niektórych przepisów Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 VII 1952 r.<sup>12</sup> — w tych aktach podstawowych brak jakichkolwiek przepisów, które przemawiałyby lub w sposób wyraźny wykluczały prawotwórstwo sądowe. Podnoszone niekiedy przez organy administracji podatkowej argumenty, że sąd administracyjny nie może tworzyć prawa, gdyż sędziowie są związani ustawami i im podlegają, wydaje się nietrafny. Istotnie utrzymany w mocy art. 62 Konstytucji z 1952 r. wyraża zasadę podporządkowania sędziów ustawom, ale czyni to w kontekście niezawisłości sędziowskiej. Powtarza to zresztą art. 4 ustawy z dnia 31 I 1980 r. o Naczelnym Sądzie Administracyjnym oraz o zmianie ustawy — kodeks postępowania administracyjnego<sup>13</sup>. Także i w dawniejszej literaturze prawniczej z okresu socjalizmu realnego<sup>14</sup> i orzecznictwie Sądu Najwyższego wyrażono pogląd, że sądy mają prawo kontroli zgodności aktów normatywnych niższego rzędu z ustawami, a więc orzekać, że *lex falsa lex non est*. Odmowa zastosowania przez sąd w konkretnej sprawie określonego przepisu prawnego powszechnie obowiązującego jest niewątpliwie faktem prawotwórczym, tworzeniem nowego prawa. W kontekście zaś zapisu art. 1 Konstytucji z 1952 r. iż "Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym, urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej" — Naczelną Sąd Administracyjny może odmówić zastosowania w konkretnej sprawie ustawy podatkowej, jeżeli uzna sprzeczność jej postanowień z powyższym zapisem konstytucyjnym. Autorowi nie są znane, jak dotąd, tego rodzaju orzeczenia sądu administra-

<sup>9</sup>A. Redelbach, S. Wronkowska, Z. Ziemiński, *Zarys teorii państwa i prawa*, Warszawa 1992, s. 171 i 172.

<sup>10</sup>Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa-Poznań 1992, s. 522.

<sup>11</sup>Dz. U. z 1992, Nr 84, poz. 426.

<sup>12</sup>Por. art. 77 ustawy konstytucyjnej z dnia 17 X 1992 r. o wzajemnych stosunkach między władzą ustawodawczą i wykonawczą Rzeczypospolitej Polskiej.

<sup>13</sup>Dz. U. 1980 nr 19, poz. 68 i nr 27, poz. 111; zm. 1989, nr 73, poz. 436 i w 1990, nr 53, poz. 306.

<sup>14</sup>S. Rozmaryn, *Ustawa w PRL*, Warszawa 1964, s. 300.

cyjnego odmawiającego zastosowania ustawy podatkowej dla rozstrzygnięcia konkretnej sprawy, ale możliwe to moim zdaniem będzie, gdy sąd ustali, że ustawy podatkowe naruszają tak fundamentalne zasady każdego państwa praworządnego jak: zaufanie obywatela do prawa, zaufanie obywatela do państwa, naruszają prawa nabyte czy też działają wstecz.

W swym dotychczasowym orzecznictwie podatkowym — Naczelny Sąd Administracyjny odmawiał natomiast stosowania rozporządzeń Ministra Finansów, uważając je za "złe prawo". I tak np. w wyroku z 16 V 1990 r.<sup>16</sup> odmówiono zastosowania rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29.06.1989 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od osób fizycznych i prawnych nie będących jednostkami gospodarki uspołecznionej oraz ulg i zwolnień od tego podatku<sup>17</sup> z uwagi na naruszenie zasady nieretroakcji, czyli uznał, że akt ten nie ma zastosowania do rozstrzygnięcia konkretnego stanu podatkowego. W uzasadnieniu swego wyroku sąd stwierdził, że w praworządnym państwie obywatel i każdy inny podmiot mają prawo wymagać od rządu, by stworzył warunki do zapoznania się z obowiązującym prawem. Praktyka późnego ogłaszania nowych aktów normatywnych w stosunku do daty ich wchodzenia w życie, czyni fikcją możliwość przestrzegania obowiązującego prawa podatkowego przez obywateli. Tego rodzaju praktyka nie może być zaakceptowana w praworządnym państwie, które powinno zapewnić obywatelom realne możliwości przestrzegania prawa. W szczególności nie do przyjęcia jest obciążanie konsekwencjami takiej złej praktyki obywateli, którym nie dano szansy zapoznania się z nowymi przepisami przed terminem wejścia ich w życie.

Także w wyroku z dnia 8 VI 1992 r.<sup>18</sup> uchylono decyzję Prezesa Głównego Urzędu Cła w przedmiocie zwolnienia od cła, gdyż rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 4 VI 1991 r. w sprawie zmiany stawek celnych na niektóre towary przywożone z zagranicy<sup>19</sup> naruszyli wyrażoną w art. 1 Konstytucji RP zasadę demokratycznego państwa prawnego i nakazano organowi administracji celnej do rozpatrzenia sprawy stosować nie przepisy formalnie obowiązujące, lecz przepisy poprzednio obowiązujące. W uzasadnieniu swego orzeczenia sąd m.in. podniósł, iż z koncepcji demokratycznego państwa prawnego wynika zasada zaufania obywatela do prawa i zasada zaufania obywatela do państwa. Z pierwszej z tych zasad wynika m.in. niedopuszczalność nieuzasadnionego zaskakiwania obywateli nowymi rozwiązaniami prawnymi, bez stworzenia im niezbędnej możliwości dostosowania się do działań nowego stanu prawnego. Nie do pogodzenia z zasadą zaufania do państwa jest także wprowadzenie obywateli w błąd w wyniku składania przez przedstawicieli władzy państwowej zapowiedzi, dotyczących przyszłego stanu prawnego, a następnie niedotrzymywania tych zapowiedzi. Wszystko to jest szczególnie ważne w dziedzinie danin publicznych, pobieranych w wyniku określonego zachowania się obywateli. Każdy bowiem

<sup>15</sup>Wyrok SN z dnia 27 VI 1957 r., 3 CR 708/56, Orzecznictwo Sadu Najwyższego 1958 nr 3, poz. 79.

<sup>16</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamejskiego w Krakowie, syg. akt SA/Kr 332/90.

<sup>17</sup>Dz. U. nr 44, poz. 242.

<sup>18</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 8 VI 1992, syg. akt III SA 241/92, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1993, z. 1, poz. 19.

<sup>19</sup>Dz. U. nr 47, poz. 208.

uzależnia z reguły swoje zachowanie od tego, czy i jakie daniny publiczne będą od zachowania tego pobierane, a więc mówiąc inaczej — czy zachowanie takie będzie opłacalne. Jest przy tym oczywiste, że zwłaszcza w warunkach braku równowagi budżetowej, konieczne jest dokonywanie różnych zmian stanu prawnego w zakresie danin publicznych. Rzecz w tym jednak, aby zmiany te dokonywane były w sposób nie podważający zaufania obywateli do prawa i do państwa.

W innym z kolei wyroku z dnia 20 X 1992 r.<sup>20</sup> — Naczelny Sąd Administracyjny uwzględniając skargę o zwrot podatku obrotowego "granicznego" inwalidzie, m.in. stwierdził, że konstytucyjna zasada podległości sędziów ustawom nie pozwala na bezkrytyczny stosunek sądu administracyjnego do aktów podustawowych. Z podległości sędziów tylko ustawom należy wyprowadzić wniosek, że NSA jest upoważniony do kontroli zgodności aktów wykonawczych z ustawami i może odmówić zastosowania aktu wykonawczego w części sprzecznej z ustawą. Rozpatrując konkretną sprawę, sąd odmówił zastosowania jako prawa obowiązującego § 5 ust. 1 pkt. 5 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 II 1991 r. w sprawie stawek podatku obrotowego od towarów sprowadzonych lub nadesłanych z zagranicy oraz zwolnień od tego podatku<sup>21</sup>, gdyż uzależnianie w tym przepisie zwolnienia podatkowego inwalidów od okoliczności nabycia samochodu osobowego ogólnego przeznaczenia jest działaniem naruszającym dyspozycję art. 12 ust. 1 pkt. 1 ustawy z dnia 16 XII 1972 r. o podatku obrotowym<sup>22</sup> i art. 67 ust. 2 Konstytucji RR

Dla kształtowania systemu polskiego prawa podatkowego najistotniejsze jednakże znaczenie posiadają te orzeczenia Naczelnego Sądu Administracyjnego, które przez organy podatkowe i samych podatników traktowane są jako tzw. precedensy prawotwórcze, na które powołują się strony przy rozstrzygnięciu następnym indywidualnych spraw, wnoszeniu skarg i odpowiedzi na skargi.

Przykładem takiej prawotwórczej działalności precedensowej mogą być orzeczenia dotyczące charakteru prawnego terminów. Często bowiem przepisy podatkowe przewidują taki a nie inny termin dokonania określonej czynności, nie przewidując i nie określając skutków prawnych, jakie powoduje jego niedotrzymanie. Ministerstwo Finansów w bardzo wielu przypadkach (np. ulg czy zwolnień podatkowych) wyjaśniało, że tego typu terminy do dokonania określonej czynności (np. zawiadomienia organu podatkowego czy też celnego) mają charakter materialny, a więc jego uchybienie powoduje utratę uprawnienia, bez możliwości jego przywrócenia w przypadku jego niedotrzymania.

I tak na tle § 6 ust. 2 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 18 V 1990 r. w sprawie zwolnienia od podatków obrotowego i dochodowego podatników osiągających przychody z niektórych rodzajów nowo uruchomionej działalności gospodarczej<sup>23</sup>, stanowiącego, że pisemny wniosek o zwol-

<sup>20</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 20 X 1992 r. akt SA-P-1509/92.

<sup>21</sup>Dz. U. z 1991, nr 15, poz. 69.

<sup>22</sup>Dz. U. z 1983, nr 43, poz. 191 z późn. zmianami.

<sup>23</sup>Dz. U. z 1990, nr 35, poz. 203 i nr 69, poz. 403.

nienie powinien być przez podatnika zgłoszony przed podjęciem działalności — szereg składów sądzących poznańskiego ośrodka konsekwentnie przyjmowało, że powyższy termin ma charakter procesowy<sup>24</sup>, a w przypadku uchybienia bez winy podatnika, może być przywrócony na prośbę zainteresowanego w trybie art. 58 k.p.a. Składy sądzące kierowały się tym, iż przy orzekaniu o okresowym zwolnieniu winny być przede wszystkim brane pod uwagę przesłanki merytoryczne, pozwalające uznać działalność gospodarczą za nowo uruchomioną. Natomiast organy podatkowe, wbrew zapisowi art. 9 k.p.a. (znoszącego ujemne konsekwencje zasady *ignorantia iuris nocet*) by nie wykorzystywać nieznanomości prawa przez strony, a wprost przeciwnie by czuwać, aby strony nie poniosły szkody z powodu nieznanomości prawa — skutkami swego niedowładu organizacyjnego, braku wewnętrznej komunikacji i kompetencji próbowały obarczać obywatela. Skoro podatnik po raz pierwszy zgłasza w urzędzie skarbowym obowiązek podatkowy w zakresie podatku obrotowego i dochodowego — organ podatkowy winien go poinformować o tym, iż może jednocześnie złożyć wniosek o okresowe zwolnienie, o ile spełnia warunki merytoryczne.

Określony w powyższym precedensie kierunek orzecznictwa NSA nie ugruntował się od razu. Początkowo orzecznictwo w tej kwestii było różne, dopiero na tle zdobywanych doświadczeń i ścierania się poglądów, jeden z kierunków bierze górę nad pozostałymi i w efekcie krystalizuje się praktyka prawotwórcza wykazująca stabilność, powszechnie respektowaną. Oczywiście w przypadku precedensów trudno jest ustalać z taką ścisłością, jak to czynią ustawy, datę od której obowiązuje nowa zasada.

Prawotwórczego charakteru należy również dopatrywać się w orzecznictwie podatkowym NSA precyzującym tzw. klauzule generalne czy tzw. pojęcia nieokreślone, które dają sądowi daleko idące możliwości rozstrzygnięć mieszczących się formalnie w granicach ustaw, lecz o treści merytorycznej bardzo różnorodnej. Ustawodawca tworząc pojęcia nieokreślone, w rzeczywistości upoważnił sąd, dał mu delegację ustawową do takich rozstrzygnięć, które najlepiej będą służyły realizacji zadań publicznych. Naczelny Sąd Administracyjny w szeregu swych orzeczeń precyzował zakres i rozumienie np. takich pojęć nieokreślonych jak: pojęcie celów społecznie użytecznych na gruncie przepisów podatkowych<sup>25</sup>, sprzedaż usług na eksport<sup>26</sup> uruchomienie działalności<sup>27</sup>, istota dywidendy<sup>28</sup>, rzetelne i nierzetelne prowadzenie ksiąg podatkowych<sup>29</sup>; znacznie niższy obrót; dochód rażąco niski, stosowny wymiar, ważne względy społeczno-gospodarcze; tego samego rodzaju działal-

<sup>24</sup>Zob. np. orzeczenie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 9 VIII 1991 r., sygn. akt SA-P-760/91.

<sup>25</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego we Wrocławiu z dnia 6 III 1992 r., sygn. akt SA-Wr 139/92, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1993, z. 1, poz. 14.

<sup>26</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 18 II 1992 r., sygn. akt SA-P 1914/91, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1992, z. 3, poz. 70.

<sup>27</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 19 II 1992 r., sygn. akt III SA 1541/91, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1993, z. 1, poz. 11.

<sup>28</sup>Wyrok Sądu Apelacyjnego w Gdańsku z 29 V 1992 r., sygn. akt AGCr 95/92 i wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 21 V 1992 r., sygn. akt 466/92, Przegląd Orzecznictwa Podatkowego 1993, z. 1, poz. 6 i 7.

<sup>29</sup>Por. np. wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 19 VIII 1993 r., sygn. akt SA-P 750-751-752/93.

ność; rażące naruszenie prawa; rażące naruszenie interesu społecznego; działalność gospodarcza; wypadki gospodarczo lub społecznie uzasadnione.

I tak przykładowo sąd administracyjny w bardzo wielu swych orzeczeniach precyzuje nieostre pojęcie "rzetelności ksiąg" w prawie podatkowym. Zgodnie z tymi orzeczeniami rzetelność oznacza, że każdy dowód (w tym przede wszystkim księgi i dokumenty księgowe) powinny zawierać dane zgodne ze stanem faktycznym. Za nierzetelnie prowadzone księgi orzecznictwo uważa zatem takie fakty jak np.: nie ujęcie w księgach kwoty sprzedaży towaru; niezaksięgowanie wszystkich dowodów zakupu towarów; odnalezienie w toku kontroli ukrytego towaru; nieczytelne zapisy lub poprawiane zapisy kwot w księgach bez ich omówienia; niesporządzenie spisu z natury towarów i niewpisanie go do księgi. NSA zajmując się nieostrym pojęciem "rzetelnych ksiąg" w jednym ze swych publikowanych wyroków<sup>30</sup>, sformułował przy tym prawotwórczy pogląd, mający charakter precedensu, iż do rzetelnego prowadzenia ksiąg, polegającego na bezpośrednim wpisywaniu kwot uzyskanych ze sprzedaży, zobowiązani są wszyscy podatnicy prowadzący księgi, bez względu na to, w jakich warunkach prowadzą działalność i czy prowadzą ją wyłącznie osobiście, czy przy pomocy innych osób. W każdym razie nie może stanowić okoliczności usprawiedliwiającej fakt, że uchybienia w prowadzeniu księgowości powstały z winy osób zatrudnionych przez podatnika lub w czasie jego nieobecności w zakładzie. Rzeczą podatnika bowiem jest takie zorganizowanie działalności prowadzonej przez niego placówki, by uchybienia nie miały miejsca, gdyż w razie ich stwierdzenia, odpowiedzialność za nie ponosi podatnik.

Innym takim przykładem z bogatego orzecznictwa dotyczącego pojęć nieokreślonych jest próba określenia celu społecznie użytecznego w rozumieniu art. 16 ust. 1 pkt. 3 ustawy z dnia 31 I 1989 r. o podatku dochodowym od osób prawnych<sup>31</sup> dla odliczenia darowizn od podstawy opodatkowania. Na tle konkretnych spraw związanych z przekazywaniem przez przedsiębiorstwa państwowe na rzecz fundacji kwot pieniężnych, które miały z powrotem wrócić do darczyńcy, a także z przekazywaniem środków pieniężnych przed opodatkowaniem związkom zawodowym, które z tych zasobów organizowały wycieczki zagraniczne dla niektórych swoich członków — Naczelny Sąd Administracyjny wyjaśnił<sup>32</sup>, że celami społecznie użytecznymi, na które przysługuje ulga w podatku dochodowym są cele, które służą ogółowi społeczeństwa, a nie tylko określonej grupie osób powiązanych bezpośrednio z darczyńcą. Aby darowizny przekazywane fundacji czy organizacji społecznej mogły być odliczone od podstawy opodatkowania winny one spełniać również kryterium przedmiotowe, tzn. realizować zadania w sferze ochrony zdrowia społeczeństwa, nauki, oświaty, wychowania, kultury, sztuki, opieki i pomocy społecznej, ochrony środowiska i zabytków oraz budownictwa mieszkaniowego dla samorządu terytorialnego.

<sup>30</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 16 VII 1985 r., sygn. akt III SA 601/85, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1985, nr 2, poz. 15. oraz W. Hybiak, *Postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych i postępowanie przed sądem administracyjnym*, w: *Postępowanie w sprawach zobowiązań podatkowych oraz zagadnienia podatków i opłat*, red. W. Hybiak i J. Małecki, Poznań 1989, s. 42 i n.

<sup>31</sup>Dz. U. 1989, nr 3, poz. 12.

<sup>32</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodka Zamiejscowego w Poznaniu z dnia 19 III 1992, sygn. akt SA-P 1902/91, Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego 1993, nr 1, poz. 18.

Prawotwórczej roli sądu administracyjnego można także dopatrywać się w bieżącym orzecznictwie, które w pewnym zakresie jest publikowane w coraz to większej ilości wydawnictw. Dokonywana przy okazji rozstrzygnięcia konkretnych spraw podatkowych interpretacja przepisów podatkowych, nawet gdy ma ona charakter tylko wykładni językowej, to ma jednak istotne znaczenie dla organów podatkowych i osób zobowiązanych. Przejawia się to w czynnościach faktycznych polegających na tym, że w bardzo wielu skargach, uzasadnieniach decyzji oraz w odpowiedziach na skargi powołuje się nie tylko przepisy prawa podatkowego, ale i to, że w innej konkretnej sprawie sąd tak, a nie inaczej orzekł. NSA jest więc dla praktyki "normodawcą", a nie tylko interpretatorem jedynie właściwego tekstu ustawy.

Ostatnim wreszcie przejawem prawotwórczej roli orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego jest możliwość badania zgodności z prawem uchwał samorządu terytorialnego i uprawnienia kasacyjne w tym zakresie<sup>33</sup>. Uznając, że prawo lokalne jest wadliwe - sąd administracyjny może w trybie nadzoru w całości lub w części stwierdzić nieważność określonej uchwały organu gminy lub jej niezgodność z prawem<sup>34</sup>. Kompetencje sądu administracyjnego do badania legalności uchwałodawstwa lokalnego są zatem w dużej mierze podobne do uprawnień Trybunału Konstytucyjnego odnośnie prawodawstwa państwowego. Nie może zatem budzić najmniejszej wątpliwości, że jest to nowa w Polsce forma działalności prawotwórczej sądu administracyjnego. Badając lokalne przepisy dotyczące podatków i opłat — wyrokiem z dnia 28 II 1992 r.<sup>35</sup> stwierdzono w części niezgodność uchwały rady miejskiej w przedmiocie ustalenia podatków od psów, z uwagi na przekroczenie kompetencji gminy wynikającej z art. 14 ustawy z dnia 12 I 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych<sup>36</sup>. Stosownie do art. 3 ust. 5 ustawy z dnia 19 XII 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych<sup>37</sup> inkasentem jest osoba zobowiązana do pobrania podatku i do wpłacenia go na właściwy rachunek. Do obowiązków inkasenta nie należy natomiast prowadzenie ewidencji posiadaczy psów, ani wykonywanie czynności egzekucyjnych. Uchwała rady miejskiej nakładająca w § 5 pkt. 5 i 7 powyższe obowiązki na spółdzielnię mieszkaniową przekraczała upoważnienie zawarte w art. 14 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych. Stwierdzenie nieważności tej części uchwały nie było możliwe wobec tego, że od momentu podjęcia uchwały do daty wydania wyroku w niniejszej sprawie upłynął jeden rok.

Wyrokiem z dnia 8 X 1992 r.<sup>38</sup> stwierdzono natomiast nieważność w części uchwały rady gminy i miasta w przedmiocie ustalenia wysokości stawek podatku od nieruchomości. Swe orzeczenie sąd m.in. uzasadnił tym,

<sup>33</sup>Por. rozdział 10 ustawy z dnia 8 III 1990 r. o samorządzie terytorialnym (Dz.U. Nr 16, poz. 95 z późn. zmianami) w związku z art. 216a k.p.a.

<sup>34</sup>J. Małecki, *Z problematyki orzecznictwa Naczelnego Sądu Administracyjnego w sprawach z art. 101 ustawy o samorządzie terytorialnym*, Poznań 1993, Powielane materiały na Zgromadzenie Ogólne Sędziów NSA, s. 35.

<sup>35</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 28 II 1992 r., sygn. akt SA-P 1130/91.

<sup>36</sup>Dz. U. 1991 r., nr 9, poz. 31 z późn. zmianami.

<sup>37</sup>Dz. U. 1980 r., nr 27, poz. 111 z późn. zmianami.

<sup>38</sup>Wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego, Ośrodek Zamiejscowy w Poznaniu z dnia 8 X 1992 r., sygn. akt SA-P 1200/92.

iż jedną z fundamentalnych zasad demokratycznego państwa prawnego (art. 1 Konstytucji RP) jest zasada nie działania prawa wstecz. Zasada ta znalazła wyraz w art. 42 ust. 2 ustawy o samorządzie terytorialnym stanowiącym, że przepisy gminne wchodzą w życie z dniem ogłoszenia, o ile nie przewidują wyraźnie terminu późniejszego. Sprzeczne z powyższą zasadą jest zawarte w § 6 zaskarżonej uchwały z dnia 31 III 1992 r. postanowienie, że uchwała ma zastosowanie do podatku, poczynając od roku podatkowego 1992, to jest od 1 stycznia 1992 r. Tytułem komentarza można tutaj dodać, że ta sprzeczna z prawem uchwała, naruszająca zasadę nieretroakcji — wzorowana była na niewłaściwej praktyce państwowego prawodawstwa podatkowego. Szereg więc gmin sądzi, że im również wolno wprowadzać przepisy podatkowe z mocą wsteczną.

Wydaje się, że konieczność wykorzystywania kompetencji prawotwórczych przez Naczelnny Sąd Administracyjny należy widzieć przez pryzmat rozpatrywanych przez ten sąd spraw. Należą one bowiem do kategorii tzw. spraw z zakresu administracji publicznej, gdzie stroną zawsze "słabszą" jest obywatel. Sąd ten zatem jest przede wszystkim powołany do tego, by chronić obywateli przed samowolą i niezgodnym z prawem działaniem "władzy". Dlatego też wszelkie przejawy prawotwórczej działalności sądu administracyjnego, spowodowane niedoskonałością prawodawstwa podatkowego, winny mieć swoją granicę, wyznaczoną przez zasadę zakazu *reformationis in peius*.

#### THE LAW-MAKING ROLE OF THE SUPREME ADMINISTRATIVE COURT'S CASE-LAW IN TAX MATTERS

##### S u m m a r y

The problems of "unwritten legal sources" was overlooked in the Polish legal scholarship during the period of real socialism. This was i.a. due to ideological reasons.

Currently the assertion that the Supreme Administrative Court makes no law, but only applies the written law is increasingly dubious. The recognition of the law-making role of an administrative court's case-law does not mean that a judge is not bound by the written law. Nonetheless, he is obliged to control tax law from the "lex falsa lex non est" standpoint.

The law-making role of the Supreme Administrative Court's case-law takes various forms, which consist i.a. in: the refusal to apply legislative acts in case of their incompatibility with the constitution and/or statutes; enacting precedents; ruling on the validity of the local self-government's tax legislation; the impact of case-law on the practice of applying tax law.