

WPLYW ORZECZEŃ PREJUDYCJALNYCH TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ NA ROZSTRZYGNĘCIA ORGANÓW PODATKOWYCH

ANNA DUMAS

1. Stosowania prawa Unii Europejskiej przez organy podatkowe

Podstawą do bezpośredniego stosowania rozporządzeń UE w krajowych porządkach prawnych są odpowiednio przepisy konstytucyjne oraz przepisy traktatowe. Należy przypomnieć, że przepisy pierwotnego prawa Unii Europejskiej nie zawierają regulacji, która określałaby zasady funkcjonowania prawa unijnego w krajowych porządkach prawnych. Nie zawierają także zasad, które określałyby stosunek prawa krajowego do prawa UE. Zasady te wywodzą się z orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie Trybunał Sprawiedliwości UE).

Należy odróżnić zasadę bezpośredniego obowiązywania prawa Unii Europejskiej od zasady bezpośredniego skutku prawa UE oraz od zasady pierwszeństwa prawa UE.

Zasada bezpośredniego obowiązywania prawa unijnego to tryb, w jakim to prawo uzyskuje moc obowiązującą w krajowych porządkach prawnych. Zasada bezpośredniego skutku określa kwestie związane z nakładaniem obowiązków i uprawnień na obywateli państw członkowskich przez normy prawa UE. Natomiast zasada pierwszeństwa prawa unijnego dotyczy rozstrzygnięcia sytuacji kolizyjnych między normami prawa krajowego i prawa unijnego.

Zgodnie z zasadą bezpośredniego obowiązywania normy prawa unijnego stają się z chwilą ich wydania automatycznie częścią *corpus iuris* państw członkowskich. Oznacza to, że normy prawa UE posiadają pełną i jednakową skuteczność we wszystkich państwach członkowskich od momentu wejścia w życie przez cały okres ich ważności. Prawo wspólnotowe jest integralną częścią porządku prawnego stosowanego na terytorium tych państw, bez potrzeby podejmowania przez te państwa jakichkolwiek czynności transpozycyjnych.

Zasada bezpośredniego skutku oznacza, że po spełnieniu określonych warunków normy wspólnotowe stają się bezpośrednim źródłem praw i obowiązków jednostki. Przesłankami bezpośredniej skuteczności norm prawa unijnego są, po pierwsze, jasność i precyzja norm, a po drugie, bezwarunkowe nadanie uprawnień jednostkom.

Norma prawa Unii Europejskiej spełnia kryterium jasności i precyzji wówczas, jeśli możliwe jest ustalenie adresata uprawnienia, treści uprawnienia, a także tych podmiotów, które odpowiedzialne są za jego realizację. Bezwarunkowość normy prawa unijnego oznacza, że skuteczność tej normy nie jest uzależniona od podjęcia jakichkolwiek działań przez państwo członkowskie, a także że nie jest zależna od spełnienia jakichkolwiek warunków, oceny czy kontroli (z atrybutu bezwarunkowości nie korzystają zatem przepisy dyrektywy do chwili upływu terminu jej implementacji przez państwo członkowskie, a także przepisy prawa, które przewidują tzw. okresy przejściowe).

Zasada bezpośredniego obowiązywania i zasada bezpośredniego skutku nadają normom prawa unijnego walory równoważne do norm prawa krajowego. Z uwagi na brak hierarchii w obecnym kształcie systemu prawa w Polsce zarówno normy prawa krajowego, jak i normy prawa UE mogą stanowić źródło praw i obowiązków. To oznacza, że może dojść do kolizji przepisów prawa UE z odmiennie brzmiącymi przepisami prawa krajowego.

Ani zasada bezpośredniego obowiązywania, ani zasada bezpośredniego skutku nie rozstrzyga w sposób jednoznaczny kolizji, które mogą pojawiać się między przepisami prawa krajowego i prawa UE.

Europejski Trybunał Sprawiedliwości zasadę pierwszeństwa prawa wspólnotowego przed prawem krajowym wywiódł z założenia o ist-

nieniu swoistego porządku prawnego utworzonego przez Wspólnotę Europejską, na rzecz którego, państwa członkowskie zrzekły się części swojej suwerenności. Brak jednoznacznej gwarancji pozycji prawa wspólnotowego wobec prawa krajowego, w przypadku konfliktu norm, powodowałby brak możliwości pełnej realizacji celów Unii Europejskiej.

Zasada pierwszeństwa prawa unijnego nie osłabia pozycji prawa krajowego, nie jest też źródłem nadrzędności nad prawem krajowym.

Zdaniem ETS, zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa unijnego, postanowienia Traktatu i bezpośrednio obowiązujące akty prawne wydane przez instytucje wspólnotowe (unijne), po ich wejściu w życie, automatycznie wyłączają stosowanie jakichkolwiek sprzecznych z nimi aktów prawa krajowego. Wykluczają również przyjmowanie przez parlament państwa członkowskiego takich ustaw, które byłyby niezgodne z przepisami prawa UE.

Kwestią sporną bywa to, czy zasada pierwszeństwa ma być rozumiana jako pierwszeństwo obowiązywania, czy tylko jako pierwszeństwo stosowania prawa.

Pierwszeństwo prawa unijnego w zakresie obowiązywania (w sytuacji niezgodności prawa krajowego z prawem europejskim) prowadziłoby automatycznie do nieważności prawa krajowego. Dlatego też zakres zasady pierwszeństwa wiąże się z sytuacją kolizji, czyli pierwszeństwem w stosowaniu, albowiem wówczas prawo krajowe nie będzie stosowane tylko i wyłącznie w konkretnych sytuacjach kolizyjnych. Pierwszeństwo stosowania nie jest tym samym uzależnione od uchylecia spornego przepisu. Organ, który stosuje prawo, nie może zawieszać postępowania do czasu uchylecia spornego przepisu ani też nie może występować do Trybunału Konstytucyjnego z wnioskiem o stwierdzenie niekonstytucyjności przepisu, który jest niezgodny z bezpośrednio skutecznym przepisem prawa Unii.

Istotny problem dotyczy pierwszeństwa prawa UE przed przepisami Konstytucji RP. Zgodnie z art. 91 ust. 2 Konstytucji RP umowa międzynarodowa ratyfikowana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie ma pierwszeństwo przed ustawą, jeżeli ustawy tej nie da się pogodzić z umową. Taką umową międzynarodową jest Traktat Akcesyjny

wraz z Aktem Akcesyjnym, który stanowi załącznik do Traktatu. Ten przepis konstytucji odnosi się zatem do prawa pierwotnego Unii.

W odniesieniu do pochodnego prawa Unii Europejskiej zasady pierwszeństwa można doszukiwać się w przepisie art. 91 ust. 3 w związku z art. 90 Konstytucji RP. Przepis art. 91 ust. 3 stanowi, że 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.

Z wykładni przepisów art. 91 ust. 2 i ust. 3 Konstytucji RP wynika, że kolizje norm należy rozstrzygać na rzecz pierwszeństwa prawa europejskiego (UE) tylko w przypadku niezgodności umowy międzynarodowej z ustawą, a nie z konstytucją; przepisy art. 91 ust. 2 i ust. 3 odnoszą się do pozycji prawa wspólnotowego jedynie wobec ustawy.

Natomiast problem istotny dotyczy znaczenia umowy międzynarodowej wobec Konstytucji, przede wszystkim w kontekście określonej art. 8 Konstytucji RP, jej rangi, jako najwyższego prawa Rzeczypospolitej Polskiej.

Bez wątplenia art. 90 Konstytucji RP był podstawą ustrojową członkostwa Polski w Unii Europejskiej, a zatem podstawą przyjęcia zasad systemu prawa unijnego, wśród których jest także zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego. Bez wątplenia norma zawarta w art. 90 konstytucji musi być zaliczana także do najwyższego prawa Rzeczypospolitej (art. 8).

Podsumowując, jeżeli sądy w sprawach, gdzie występują zagadnienia „europejskie”, widzą potrzebę wskazywania w uzasadnieniu podstaw obowiązywania prawa Unii Europejskiej, powinny to czynić w sposób przejrzysty i jasny, bez skrótów myślowych, odwołując się po pierwsze do podstawy konstytucyjnych i traktatowych obowiązywania prawa UE, a następnie do wywiedzionych przez ETS zasad stosowania tego prawa i jego interpretacji w sytuacjach kolizji z prawem krajowym, tworzonym przez polskiego ustawodawcę i z jego upoważnienia.¹

1 M. Ahl, M. Szpunar, *Prawo europejskie*, Warszawa 2005; J. Barcz (red.), *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe*, Warszawa 2002; S. Biernat, *Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, [w:] *Studia z prawa Unii Europejskiej*, red. S. Biernat, Kraków 2000; *idem*, *Prawo Unii Europejskiej*

Obowiązek stosowania zasady pierwszeństwa prawa unijnego spoczywa nie tylko na sądach krajowych, ale również na organach administracji publicznej. W zakresie obowiązku stosowania prawa unijnego przez organy administracji publicznej wypowiedział się Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 22 czerwca 1989 r. w sprawie 103/88 Fratelli Costanzo SpA przeciwko Comune di Milano.² W punkcie 4 powołanego wyroku Trybunał stwierdził, że organy administracji, w tym administracji gminnej, mają taki sam obowiązek jak sądy krajowe stosowania przepisów prawa unijnego (dyrektywy) i niestosowania przepisów prawa krajowego, które są z nim sprzeczne.

Trybunał w jednym z orzeczeń zdecydowanie wypowiedział się, że realizacja celów Wspólnoty wymaga, aby zasady prawa wspólnotowego wynikające z Traktatu i z prawa pochodnego były w pełni stosowane w tym samym czasie i w takim samym zakresie we wszystkich państwach członkowskich z zachowaniem pierwszeństwa przed prawem krajowym.³

Przystąpienie Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej spowodowało daleko idące zmiany w sposobie wykonywania przez polskie sądy administracyjne funkcji orzeczniczych. Po pierwsze, system prawny będący podstawą kontroli sądowoadministracyjnej wzbogacony został o znaczną ilość aktów prawa Unii Europejskiej, regulujących stosunki prawne podlegające kontroli sądów administracyjnych. Nowe, często obszerne uregulowania prawne uzupełniły, zmieniły bądź też całkowicie zastąpiły dotychczas obowiązujące uregulowania prawa polskiego. Z punktu widzenia sądów administracyjnych ważniejsza

a Konstytucja RP i prawo polskie – kilka refleksji, „Państwo i Prawo” 2004, z. 11; P. Florjanowicz–Błachut, P. Mikuli, Uwagi o stosowaniu ustaw przez sądy w przypadku ich kolizji z prawem wspólnotowym, [w:] Polska w Unii Europejskiej, red. M. Kruk, J. Wawrzyniak, Kraków 2005; K. Czapracka, Zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego wobec prawa krajowego państw członkowskich, a prace Konwentu przygotowującego Konstytucję Europejską, [w:] Unia Europejska w dobie reform, red. C. Mik, Toruń 2004; S. Majkowska, Zasada stosowania prawa Unii Europejskiej na płaszczyźnie krajowej państw członkowskich, [w:] Unia Europejska. Prawo instytucjonalne i gospodarcze, red.: A. Łazowski, Warszawa 2005; K. Wojtowicz, Otwarcie Konstytucji RP na prawo międzynarodowe i procesy integracyjne, [w:] Podstawowe problemy stosowania Konstytucji RP, red. K. Działocha, Warszawa 2004; A. Wróbel, Podstawowe problemy stosowania i wykładni prawa Wspólnot Europejskich, cz. 1, „Casus” 2003, nr 30, cz. 2 „Casus” 2004, nr 32; *idem*, Zasady ogólne (podstawowe) prawa Unii Europejskiej, [w:] Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, red. A. Wróbel, Kraków 2005.

2 Zb. Orz. 1989, s. 1839.

3 Wyrok w sprawie 48/71, Zb. Orz. 1972, s. 529.

jednak wydaje się być, wynikająca z przystąpienia Polski do Unii Europejskiej, zmiana w sposobie rozpatrywania spraw przez sądy administracyjne. Stały się one bowiem z dniem 1 maja 2004 r. „sądami unijnymi”. W szczególności takie nowe obowiązki obejmują konieczność zapewnienia skuteczności prawa UE, przestrzegania zasady pierwszeństwa prawa unijnego nad ustawami, bezpośredniej skuteczności normom prawa unijnego oraz obowiązek interpretacji prawa polskiego w świetle prawa UE.

Można zauważyć jednolity sposób postępowania sądów we wszystkich wymienionych wyżej sprawach.

Sądy administracyjne w wyniku przeprowadzonej oceny stwierdziły, że przepis polskiej ustawy (rozporządzenia) błędnie wdraża do polskiego porządku prawnego przepis dyrektywy. Wielokrotnie nieprawidłowość implementacji była takiego rodzaju, że nie dało jej się usunąć w drodze prounijnej wykładni polskiego przepisu (doprowadzenie do zgodności z prawem UE wymagałoby wykładni *contra legem*). Błędnie implementowany przepis dyrektywy oceniano pod kątem przesłanek bezpośredniego skutku (tj. czy upłynął termin na wdrożenie dyrektywy, czy przepis jest bezwarunkowy oraz dostatecznie precyzyjny oraz czy przepis dyrektywy przyznaje prawa jednostce). Uznając, że powyższe przesłanki zostały spełnione sąd orzekał na podstawie bezpośrednio skutecznego przepisu dyrektywy z pominięciem sprzecznych z nim przepisów prawa krajowego.

Trybunał w swoim orzecznictwie⁴ stwierdził, że w każdym przypadku, gdy przepisy dyrektywy są, z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i dostatecznie precyzyjne, jednostki mają prawo powoływać się na nie przeciwko państwu, zaś państwo nie dokonało implementacji tej dyrektywy w sposób prawidłowy. Przyczyna, dla której jednostka może powołać się na przepisy dyrektywy w postępowaniu przed sądami krajowymi, jest fakt, że zobowiązania wynikające z tych przepisów wiążą wszystkie organy państw członkowskich. Ponadto w ocenie Trybunału zachodziłaby sprzeczność pomiędzy stwierdzeniem, że

4 Wyrok z dnia 19 stycznia 1982 r. w sprawie 8/81 Becker przeciwko Finanzamt Muenster – Innenstadt, Rec. 1982, s. 53; wyrok z dnia 26 lutego 1986 r. w sprawie 152/84 Marshall przeciwko Southampton and South – West Hampshire Area Health Authority, Rec. 1986, s. 748.

jednostki są uprawnione do powoływania się w postępowaniach toczących się przed sądami krajowymi kontrolującymi legalność działań organów administracji na przepisy dyrektywy spełniające wyżej wymienione warunki oraz stwierdzeniem, że organy te nie mają obowiązku stosowania przepisów dyrektywy i zaniechania stosowania sprzecznych z nim przepisów prawa krajowego. Wynika stąd, że jeżeli zachodzą warunki, zgodnie z którymi w świetle orzecznictwa Trybunału jednostka może powoływać się na przepisy dyrektywy przed sądem krajowym, wszystkie organy administracji publicznej, włączając w to organy zdecentralizowane takie jak gminy, są zobowiązane do stosowania tych przepisów.⁵

Zastosowanie zasady pierwszeństwa stosowania prawa unijnego przez organy administracji publicznej znalazło potwierdzenie w późniejszym orzecznictwie Trybunału. W wyroku z dnia 9 sierpnia 2003 r. w sprawie *Conсорzio Industrie Fiammiferi (CIF) przeciwko Autorita Garante della Concorrenza e del Mercato*⁶ Trybunał opowiedział się za uprawnieniem, a równocześnie obowiązkiem krajowego organu ochrony konkurencji do odmowy zastosowania prawa krajowego sprzecznego z Traktatem. Rozstrzygnięcie Trybunału jest istotne w kontekście stosowania zasady pierwszeństwa prawa unijnego w odniesieniu do sytuacji prawnej jednostek, które działały zgodnie z normami prawa krajowego, które następnie zostały uznane za sprzeczne z prawem unijnym. Trybunał przyjął, że prawo krajowe, które wymaga od przedsiębiorców określonego zachowania się sprzecznego z prawem konkurencji, chroni przedsiębiorców przed sankcjami, które miałyby do nich zastosowanie wprost na podstawie bezpośrednio obowiązujących norm prawa unijnego. Trybunał rozróżnił również skutki prawne zachowania przedsiębiorców, wymagane przez prawo krajowe przed wydaniem decyzji przez organ ochrony konkurencji w przedmiocie odmowy zastosowania prawa krajowego sprzecznego z prawem unijnym od skutków prawnych takiego samego zachowania w okresie po uprawomocnieniu się takiej decyzji. W pierwszym przypadku przedsiębiorcy nie mogliby podlegać sankcjom przewidzianym przez prawo unijne z uwagi na za-

5 Z. Zapala, Stosowanie dyrektyw wspólnotowych przez organy administracyjne, „Państwo i Prawo” 2005, z. 11, s. 88.

6 Zb. Orz. 2003 s. I-8055.

sadę pewności prawa. Natomiast w drugim okresie Trybunał dopuścił możliwość stosowania sankcji.⁷

Konsekwencją wydania przez Trybunał wyroku w sprawie CIF był komunikat Komisji w sprawie współpracy pomiędzy Komisją a sądami państw członkowskich UE w zakresie stosowania art. 81 i 82 TWE.⁸ W komunikacie Komisja stwierdza, że „w przypadku sprzeczności ogólna zasada pierwszeństwa prawa wspólnotowego nakłada na sądy krajowe obowiązek odmowy zastosowania jakiegokolwiek normy prawa krajowego, która jest sprzeczna z normą prawa wspólnotowego, niezależnie od tego, czy norma prawa krajowego została przyjęta wcześniej czy później niż norma prawa wspólnotowego”.

2. Kompetencje organów podatkowych do kierowania pytań prejudycjalnych do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej

Organy administracji publicznej zobowiązane są do stosowania prawa UE z zachowaniem zasady pierwszeństwa prawa UE w stosunku do prawa krajowego. Powstaje zatem pytanie, czy organy administracji publicznej mogą kierować pytania prejudycjalne do TSUE.⁹

Zgodnie z treścią art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym:

a) o wykładni Traktatów;

7 Rzecznik generalny w opinii z dnia 30 stycznia 2004 r. stwierdził odmiennie niż Trybunał, że zasady bezpośredniej skuteczności oraz pierwszeństwa prawa wspólnotowego nie mogą być rozumiane w taki sposób, że wymagają one od przedsiębiorców niestosowania się do obowiązków nałożonych na nie przez prawo krajowe. Przyjęcie takiego stanowiska oznaczałoby w rezultacie nałożenie na przedsiębiorstwa obowiązku zapewnienia stosowania prawa wspólnotowego, który spoczywa raczej na organach Wspólnoty i państw członkowskich.

8 Dz. Urz. C 101, s. 55.

9 W wyroku z dnia 16 grudnia 1993 r. w sprawie Teodoro Wagner Miret v. Fondo de garantía salarial, C-334/92, Zb. Urz. 1993, sl-6911 Trybunał wskazał sędziemu krajowemu etapy postępowania w przypadku niewłaściwej implementacji dyrektywy w prawie krajowym. Następnie w orzeczeniu w sprawie Constanzo rozszerzył podmiotowo te obowiązki wobec organów administracyjnych. Organy administracyjne co do zasady nie mają jednak uprawnień do zadawania pytań prejudycjalnych.

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.

Instytucja pytania prejudycjalnego ma zapewnić skuteczne i jednolite stosowanie prawa UE, a także uniknąć jakichkolwiek rozbieżności w jego wykładni.¹⁰

Jak wynika z powołanego wyżej art. 267 TFUE, skierować pytanie do ETS może każdy sąd krajowy. Sąd krajowy, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, ma obowiązek skierować pytanie prejudycjalne. W systemie polskich sądów administracyjnych prawo do kierowania pytań do ETS mają wojewódzkie sądy administracyjne, a obowiązek – Naczelny Sąd Administracyjny. Zgodnie z poglądem wyrażonym w wyroku Trybunału z dnia 6 października 1982 r. w sprawie 283/81 CILFIT¹¹ sąd, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, jest zobowiązany do spełnienia swojego obowiązku przedłożenia pytania, chyba że stwierdził on, że podniesione pytanie nie jest istotne dla sprawy, dany przepis prawa stanowił już przedmiot wykładni przez trybunał (*acte éclairé*) lub też prawidłowe stosowanie prawa wspólnotowego jest oczywiste i nie pozostawia ono miejsca na jakiegokolwiek racjonalne wątpliwości (*acte claire*).

Art. 267 TFUE nie definiuje pojęcia „sąd”. Niewątpliwie pojęcie „sąd” nie może być interpretowane wyłącznie na podstawie przepisów prawa krajowego. Definicja powinna być niezależna i jednolita.¹² Kon-

10 Wyrok z dnia 16 lipca 1992 r. w sprawie C-83/91 Meilicke, ECR 1991, s. I-4871; wyrok z dnia 5 lutego 2004 r. w sprawie C-380/01 Schneider, ECR 2004, s. I-1389.

11 Zb. Orz. 1982, s. 3415.

12 Opinia rzecznika generalnego Reichla do sprawy 246/80, Broekmeulen, Zb. Orz. 1981, s. 2311.

sekwencją takiego założenia jest uznanie, że nie tylko organy, które są sądami albo trybunałami w rozumieniu prawa krajowego, mogą kierować pytania prejudycjalne do Trybunału. Trybunał Sprawiedliwości w orzecznictwie wypracował podstawowe kryteria, które musi spełniać podmiot, aby mógł zostać uznany jako „sąd” w rozumieniu art. 267 TFUE.

Doktryna prawa unijnego¹³ oraz Trybunał Sprawiedliwości w orzecznictwie wskazują, że w pierwszej kolejności, aby dany podmiot mógł zostać uznany za sąd, należy ustalić, czy został on powołany na mocy przepisów prawa.¹⁴ Podmiot kierujący pytaniem prejudycjalnym powinien być podmiotem o charakterze stałym, a nie podmiotem powołanym *ad hoc* do rozstrzygnięcia sporów.¹⁵ Kolejnym kryterium, które należy wziąć pod uwagę przy definiowaniu pojęcia „sąd”, jest stwierdzenie, czy przepisy prawa zapewniają temu podmiotowi niezbędną niezależność i niezawisłość członków danego podmiotu.¹⁶ Podkreśla się również, że większość członków takiego podmiotu powinna legitymować się wykształceniem prawniczym. Podmiot powinien działać jako strona trzecia pomiędzy organami administracyjnymi a sądowymi.¹⁷ Trybunał zwraca również uwagę, że orzecznictwo danego podmiotu musi mieć charakter wiążący w trzech aspektach: orzeczenie musi wiązać strony postępowania, strony nie mogą korzystać z innego organu właściwego do rozstrzygnięcia sprawy, strony same nie mogą zdecydować, czy spór między nimi ma być rozstrzygnięty przez ten podmiot.¹⁸

W doktrynie prawa unijnego¹⁹ podkreśla się, że przy braku abstrakcyjnej definicji sądu i pomimo przedstawionych powyżej kryteriów, którymi należy kierować się przy podjęciu próby formułowania

13 M. Broberg, Preliminary References by Public Administrative Bodies Competent to Make Preliminary References to the European Court of Justice?, „European Public Law” 2009, vol. 15, issue 2, s. 207.

14 Wyrok w sprawie 61/65 Vaassen–Gobbels, Zb. Orz. 1966, s. 261; wyrok w sprawie C–118/97 Jokela, Zb. Orz. 1998, s. I–6267.

15 Wyrok w sprawie C–54/96 Dorsch Consult, Zb. Orz. 1997, s. I–4961.

16 Wyrok w sprawie C–516/99 Schmid, Zb. Orz. 2002, s. I–4573.

17 Wyrok w sprawie C–506/04 Willson, Zb. Orz. 2006, s. I–8613.

18 Wyrok w sprawach połączonych C–110/98 do 147/98 Gabalfrisa, wyrok w sprawie C–411/00 Felix Swoboda, Zb. Orz. 2002, s. I–10567, wyrok w sprawie C–259/04 Emanuel, wyrok w sprawie C–246/80 Broekmeulen, wyrok w sprawie 102/81 Nordsee, Zb. Orz. 1982, s. 1095.

19 M. Broberg, Preliminary..., *op. cit.*, s.210.

definicji, nie można wyprowadzić z orzecznictwa Trybunału jednoznacznej definicji. Trybunał nigdy nie wskazał na „ważenie” kryteriów relewantnych dla oceny, czy dany podmiot jest uprawniony do kierowania pytaniem prejudycjalnego. Trybunał przyjmuje domniemanie, że podmiot kierujący pytaniem prejudycjalnym jest sądem, o ile jest częścią systemu sądownictwa państwa członkowskiego, a pytanie jest kierowane w ramach postępowania sądowego. W sytuacji, gdy Trybunał nie może oprzeć się na wymienionym powyżej założeniu, dokonuje szczegółowej oceny spełnienia kryteriów organizacyjnych i funkcjonalnych przedstawionych powyżej.²⁰

Organy administracji publicznej nie mają co do zasady uprawnienia do kierowania pytaniem prejudycjalnym. W zakresie spraw podatkowych można zwrócić uwagę na wyrok Trybunału w sprawie C-24/92 Corbiau,²¹ w której badano, czy *directeur des contributions* ma uprawnienie do kierowania pytaniem prejudycjalnym. Organ ten był traktowany przez prawo luksemburskie jako sąd i wykonywał swoje funkcje na podstawie prawa krajowego. Organ ten był bezpośrednio podległy Ministrowi Finansów. Zadaniem *directeur des contributions* było rozstrzyganie skarg podatników na decyzje wydane przez podległe mu organy. W przypadku zaskarżenia jego rozstrzygnięcia do Rady Stanu występował jako przedstawiciel administracji podatkowej. Trybunał uznał, że fakt stania na czele administracji, której rozstrzygnięcia były przedmiotem odwołania, przesądza, iż organ nie spełnia przesłanki niezależności.

W innej sprawie z zakresu prawa podatkowego²² Trybunał uznał Tribunal Económico-Administrativo Regional z Hiszpanii za sąd. Tribunal Económico-Administrativo Regional uznawany jest w hiszpańskim porządku prawnym jako sąd. Jest organem, który obligatoryjnie rozpatruje skargi podatników w sprawach podatkowych przed wszczęciem procedury sądowoadministracyjnej. Jest organem zależnym od

20 Wyrok w sprawie C-192/08, Anas, Zb. Orz. 1999, s. I-8583, wyrok w sprawie C-440/98 RAI, Zb. Orz. 1999, s. I-8597.

21 Zb. Orz. 1991, s. I-1385.

22 Wyrok w sprawach połączonych C-110/98 i C-147/98 Gabalfrisa, Zb. Orz. 2000, s. I-1577. Podkreślić należy, że w tej sprawie rzecznik generalny w opinii zajął odmienne od Trybunału stanowisko por. opinia rzecznika generalnego M. A. Saggio, Zb. Orz. 1999, s. I-1579.

Ministra Finansów i Ekonomii, a w jego skład wchodzi członkowie (funkcjonariusze administracji) powoływani przez ministra.

Za sądy mogą być uznane organy administracyjne odwoławcze, nawet jeśli na mocy prawa krajowego są organami administracji publicznej.²³ Uwzględniając okoliczności braku definicji sądu w rozumieniu art. 267 TFUE, stwierdzić należy, iż kryteria wywodzone z orzecznictwa Trybunału są nieprecyzyjne. Można przyjąć, że podstawowym kryterium wynikającym z orzecznictwa jest przesłanka niezależności (niezawisłości) podmiotu. Analizując strukturę organów podatkowych w polskim systemie prawnym, wydaje się, że jedynym organem podatkowym, który ewentualnie mógłby zostać uznany za sąd w rozumieniu art. 267 TFUE, mogłoby być Samorządowe Kolegium Odwoławcze. Z art. 21 ust. 1 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych²⁴ wynika, że przy orzekaniu członkowie składów orzekających kolegium są związani wyłącznie przepisami powszechnie obowiązującego prawa.

3. Wzruszalność ostatecznych decyzji podatkowych

Orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości w kwestii wykładni lub ważności aktów prawa UE jest wiążące z dniem jego wydania. Orzeczenie wydane w trybie prejudycjalnym jest prawnie wiążące dla sądu państwa członkowskiego, który wystąpił z takim pytaniem do Trybunału. Orzeczenie to wiąże również wszystkie inne sądy rozpoznające sprawę, w której wystąpiono z pytaniem prejudycjalnym, w tym także sąd wyżej instancji rozpoznający środek odwoławczy od orzeczenia sądu, który wystąpił z pytaniem prejudycjalnym (wyrok z dnia 21 lutego 1991 r. w sprawach połączonych C-143/88 i C-92/89 Zuckerfabrik.²⁵

Kwestia związania oceną prawną wyrażoną w orzeczeniu prejudycjalnym innych sądów krajowych jest przedmiotem pewnych rozbież-

23 Trybunał kilkakrotnie wydawał orzeczenia w trybie prejudycjalnym w odpowiedzi na pytania krajowych organów odwoławczych ds. zamówień publicznych, zob. wyroki w sprawach C-275/98 Unitron Scandinavia, Zb. Orz. 1999, s. I-8291, C-54/96 Dorsch Consult, C-92/00 HI, Zb. Orz. 2002, s. I-5553, C-411/00 Felix Swoboda.

24 Dz. U. z 2001 r. Nr 79, poz. 856.

25 Zb. Orz. 1991, s. I-415.

ności w doktrynie. Przeważający pogląd zakłada, że wszystkie sądy krajowe zobowiązane są do stosowania przepisu prawa UE z uwzględnieniem wykładni wynikającej z orzeczenia ETS. Nie wyłącza to jednak możliwości zwrócenia się przez sąd krajowy z ponownym wnioskiem o udzielenie wykładni przepisu, który był już poprzednio przedmiotem orzeczenia prejudycjalnego. Stanowi to podstawę do formułowania tezy, że wyroki interpretacyjne ETS mają ograniczoną moc wiążącą *erga omnes*.²⁶ Z tego względu także wyroki interpretacyjne ETS mają pewne cechy precedensu sądowego, a działalność orzecznicza TS nosi charakter *quasi*–prawotwórczy.

Podstawowy problem, jaki pojawia się przy analizie wpływu wyroków Trybunału Sprawiedliwości na ostateczne decyzje organów administracyjnych państw członkowskich oraz na prawomocne wyroki sądów państw członkowskich, stanowi relacja między zasadą efektywności prawa unijnego a pewnością prawa i stabilnością ostatecznych decyzji i prawomocnych wyroków. Pewność prawa i niezmiennalność ostatecznych decyzji administracyjnych oraz wyroków sądowych są wartościami chronionymi zarówno w porządkach krajowych, jak i w prawie unijnym. Jedynie w szczególnych przypadkach prawo unijne wymaga wzruszenia ostatecznych decyzji i wyroków sądowych niezgodnych z prawem unijnym. Z zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich wynika, że wzruszenie ostatecznych decyzji administracyjnych albo wznowienie postępowania sądowego w przypadku ich niezgodności z prawem unijnym będzie możliwe zasadniczo tylko wtedy, gdy przewiduje to prawo krajowe.²⁷ Konsekwencją zasady autonomii proceduralnej państw członkowskich jest dochowanie zasad równoważności i efektywności. Wobec braku stosownych uregulowań wspólnotowych właściwymi przepisami postępowania, służącymi ochronie wynikających z prawa wspólnotowego praw jednostek, są – zgodnie z zasadą autonomii proceduralnej państw członkowskich – wewnętrzne przepisy tych państw, pod warunkiem jednak, że nie są one mniej korzystne od uregulowań dotyczących podobnych sytuacji zaistniałych pod prawem

26 A. Wróbel, *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, Kraków 2005, s. 809 i nast.

27 S. Biernat, M. Piłaszewicz–Kulikowska, A. Wilk, P. Florjanowicz–Błachut, P. Wróbel, *Consequences of Incompatibility with EC Law for Final Administrative Decisions and Final Judgments of Administrative Courts in the Member States*, Warszawa 2008.

wewnętrzny (zasada równowagi) i że nie czynią one praktycznie niemożliwym lub nadmiernie trudnym wykonywanie praw wynikających ze wspólnotowego porządku prawnego (zasada skuteczności).

Trybunał Sprawiedliwości w wyroku z dnia 13 stycznia 2004 r. w sprawie C-453/00 Kühne & Heitz²⁸ odniósł się do skutków wywieranych w czasie przez wyrok Trybunału wydany w procedurze prejudycjalnej, tj. do tego, czy wykładnia prawa unijnego przyjęta przez Trybunał może mieć wpływ na postępowanie zakończone już ostateczną decyzją administracyjną. Co do zasady przyjęta w wyroku Trybunału wykładnia prawa unijnego powinna być stosowana zarówno przez sądy, jak i organy administracji, także w odniesieniu do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem wyroku. W powołanej sprawie wątpliwość budziła okoliczność, czy późniejsza w czasie wykładni prawa unijnego dokonana przez Trybunał może uzasadniać uchylenie decyzji administracyjnej, która stała się ostateczna na podstawie prawomocnego wyroku sądu administracyjnego, jeżeli prawo krajowe nie przewidywało dla takiego przypadku obowiązku wzruszenia decyzji. Kwestią rozważaną przez Trybunał była granica zasady efektywności prawa unijnego w kontekście zasady pewności prawa, a mianowicie, czy zasada ostateczności decyzji administracyjnych może zostać przełamana w konfrontacji z prawem unijnym, zwłaszcza w kontekście zasady *res iudicata*. Należy zaznaczyć, że prawo holenderskie nie przewidywało bezpośrednio możliwości wzruszenia decyzji administracyjnej ze względu na późniejsze orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości, czy w ogóle na późniejszą zmianę wykładni prawa. W uzasadnieniu wyroku Trybunał ze względu na zasadę pewności prawa nie ustanowił generalnego obowiązku wznawiania postępowania w każdym przypadku sprzeczności ostatecznej decyzji administracyjnej z prawem unijnym. Dopuścił taką możliwość przy spełnieniu przesłanek określonych w sentencji wyroku: gdy zgodnie z prawem krajowym organ ma prawo wzruszyć decyzję, decyzja stała się ostateczna w wyniku orzeczenia sądu krajowego ostatniej instancji, w świetle wydanego później wyroku Trybunału orzeczenie to oparto na błędnej wykładni prawa unijnego, dokonanej z pominięciem obowiązku skierowania do Trybunału

28 Zb. Orz. 2004, s. I-837.

pytania prejudycjalnego, pomimo że spełnione zostały przesłanki dotyczące obowiązku zadania pytania prejudycjalnego, zainteresowany zwrócił się do organu administracji bezpośrednio po powzięciu wiadomości o wyroku Trybunału. Trybunał rozszerzył więc, kierując się poszanowaniem zasady efektywności prawa unijnego, zakres istniejących w prawie krajowym przyczyn uzasadniających zmianę lub uchYLENIE decyzji ostatecznej jeżeli jest ona sprzeczna z normą prawa unijnego w znaczeniu nadanym przez późniejsze orzeczenie Trybunału.²⁹

Wyrok Trybunału z dnia 19 września 2006 r. w połączonych sprawach C-392/04 i C-422/04 i-21 Germany GmbH(C-392/04, Arcor AG & Co. KG (C-422/04) wskazuje na to, że wyrok w sprawie Kuhne & Heitz stwarzał sądom krajowym problemy interpretacyjne. Stan faktyczny w sprawie i-21 Germany był inny niż w sprawie Kuhne & Heitz, gdyż decyzje administracyjne stały się wobec zainteresowanego ostateczne z uwagi na upływ terminu do ich zaskarżenia przez strony, strony nie wnioskowały bezpośrednio o ponowne rozpatrzenie sprawy po wydaniu decyzji, a tylko o zwrot kosztów pobranych z naruszeniem prawa unijnego. Podobnym elementem była tylko możliwość wznowienia postępowania. Wyrok Trybunału w sprawie i-21 Germany wskazuje, że organy krajowe mają obowiązek uwzględnienia okoliczności związanych z prawem unijnym na każdym etapie postępowania sądowego, administracyjnego czy sądownoadministracyjnego, także w sytuacji gdy decyzja administracyjna stanie się już ostateczna. W kontekście obowiązku wznowienia postępowania sąd powinien brać pod uwagę argumenty podobnej wagi do tych, które zobowiązany jest uwzględniać w ramach systemu prawa krajowego. O ile w przypadku sprawy Kuhne & Heitz trybunał większe znaczenie przypisał zasadzie efektywności, przykładając mniejszą wagę do poszczególnych przesłanek dopuszczalności wznowienia postępowania według prawa krajowego, o tyle w wyroku i-21 Germany Trybunał położył akcent na zasadę równości i dokonał analizy, w jakich okolicznościach sąd krajowy może mieć obowiązek wznowienia postępowania.³⁰ Trybunał w sentencji orzeczenia, odwołując się do zasady współpracy wyrażonej w art.

29 A. Wróbel (red.), Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, t. II, Zasady–Orzecznictwo–Piśmiennictwo, Warszawa 2007, s. 1008.

30 *Ibidem*, s. 1021.

10 TWE, przyjął, że sąd krajowy ma obowiązek ustalenia, czy uregulowania w sposób oczywisty sprzeczne z prawem unijnym są oczywiście sprzeczne z prawem w rozumieniu danego prawa krajowego. Jeśli tak jest, do sądu należy wyciągnięcie z tego faktu wszelkich przewidzianych w prawie krajowym konsekwencji w zakresie uchylenia decyzji.

Konstrukcje prawne w zakresie wzruszania ostatecznych decyzji administracyjnych są w poszczególnych państwach członkowskich zróżnicowane. Można wyodrębnić kilka kategorii środków proceduralnych:

- stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej,
- uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej,
- wznowienie postępowania administracyjnego,
- wznowienie postępowania sądowego.

Podstawowym założeniem przyjmowanym w państwach członkowskich jest traktowanie niezgodności z prawem unijnym tak samo jak niezgodności z prawem krajowym.³¹ Mogą występować różne postaci niezgodności z prawem unijnym. Po pierwsze, po wydaniu decyzji ostatecznej przez organ administracyjny Trybunał wydał orzeczenie, z którego wynika, że decyzja jest niezgodna z prawem unijnym, po drugie, prawo krajowe stanowiące podstawę decyzji ostatecznej było niezgodne z prawem unijnym.³² Krajowe porządki prawne zasadniczo nie wprowadzają szczególnych unormowań dotyczących niezgodności z prawem unijnym.³³ W polskim systemie prawnym wprowadzono w sprawach podatkowych modyfikacje środków proceduralnych w przypadku naruszenia prawa unijnego.

31 S. Biernat, Zasada efektywności prawa wspólnotowego w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, [w:] Studia z prawa Unii Europejskiej, red. S. Biernat, Kraków 2000, s. 167.

32 Wzruszenie decyzji bez względu na powód jej niezgodności z prawem unijnym jest możliwe w Austrii (tylko w sprawach podatkowych), Estonii, Francji, Grecji, Hiszpanii, Irlandii, Polsce, Portugalii, Rumunii, Słowacji, Szwecji, Wielkiej Brytanii. W Belgii, Czechach, na Malcie i w Niemczech wzruszenie decyzji nie będzie możliwe w sytuacji, gdy Trybunał po wydaniu decyzji ostatecznej przez organ administracji wydał orzeczenie, z którego wynika, że decyzja jest niezgodna z prawem unijnym.

33 Szczególne rozwiązania proceduralne wprowadzono na Łotwie, w Austrii, Rumunii, Portugalii.

Od 1 stycznia 2005 r. w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa dodano nową podstawę wznowienia postępowania zakończonego ostateczną decyzją. Wznowienie postępowania może nastąpić, jeżeli orzeczenie Trybunału ma wpływ na treść wydanej decyzji.

Podkreślić należy, że linia orzecznictwa Kuhne & Heitz wywiera wpływ na orzecznictwo sądów krajowych. Decyzje niezgodne z prawem krajowym są inaczej traktowane, nawet jeżeli brzmienie prawa krajowego nie uległo zmianie.³⁴

Kolejne zagadnienie, które powstaje przy wzruszaniu ostatecznych decyzji administracyjnych, sprowadza się do odpowiedzi na pytanie, czy w sytuacji gdy wydana decyzja administracyjna, która została następnie zaaprobowana przez sąd, okaże się niezgodna z prawem unijnym, wzruszenie powinno dotyczyć decyzji czy orzeczenia sądu. Wydaje się, że w polskim systemie prawnym można przyjąć, że możliwe jest wzruszenie decyzji administracyjnej nawet jeżeli prawomocny wyrok sądu potwierdził jej zgodność z prawem.

Wzruszenie ostatecznej decyzji podatkowej jest ograniczone w czasie. Podkreślić również należy, że zgodnie z czwartą przesłanką orzeczenia w sprawie Kuhne & Heitz o wzruszenie ostatecznej decyzji administracyjnej powinna wystąpić strona. Zgodnie z art. 241 par. 2 pkt 2 o.p. wznowienie postępowania z przyczyny wymienionej w pkt 8 art. 240 o.p. następuje tylko na żądanie strony. Rozwiązania państw członkowskich w zakresie terminów są różnorodne. Rolą terminów jest ograniczenie stanu niepewności prawnej i poszanowanie zasady pewności prawa i trwałości decyzji administracyjnych oraz powagi rzeczy osądzonej. W poszczególnych państwach członkowskich długość terminów w zakresie wznowienia postępowania rozciąga się od 1 miesiąca do 6 miesięcy. W porządkach prawnych państw wprowadzane są również terminy ograniczające w czasie możliwość żądania wzruszenia decyzji od 1 roku do 5 lat. W polskim systemie prawnym zgodnie z art. 241 par. 2 pkt 2 o.p. strona powinna wnieść żądanie wznowienia postępowania w terminie miesiąca od dnia publikacji sentencji orzeczenia ETS w Dzienniku Urzędowym UE.

34 Orzecznictwo francuskiej Rady Stanu. W systemie prawa włoskiego, sprzeczność ostatecznej decyzji z prawem unijnym w związku z wydaniem orzeczenia przez Trybunał powoduje konieczność uchylecia decyzji z urzędu przez organ, który ją wydał.

Rozstrzygnięcie Trybunału w odpowiedzi na pytania polskich sądów administracyjnych nie zawsze było wystarczające dla zapewnienia prawidłowego wykonania orzeczenia Trybunału. Na etapie wykonania wyroku sądy administracyjne napotykały istotne trudności praktyczne różnego rodzaju. Można wyróżnić kilka rozwiązań, które przyjęto po wydaniu orzeczenia przez Trybunał w trybie prejudycjalnym

Zastosowanie się przez sądy administracyjne do wskazówek Trybunału w sprawie Brzeziński ujawniło niedostatki polskiego systemu, jeśli chodzi o właściwe mechanizmy umożliwiające uzyskanie przez podatników zwrotu nadpłaconego podatku akcyzowego. Okazało się bowiem, że pomimo zasadności skarg podatników dla uzyskania zwrotu akcyzy konieczne okazało się przyjęcie specjalnych zasad zwrotu, bowiem nie można było zastosować mechanizmu nadpłaty uregulowanego w przepisach ordynacji podatkowej.

Konieczność dokonania zmian w dotychczasowym brzmieniu przepisów ordynacji podatkowej wynikała przede wszystkim z faktu, że dla prawidłowego wykonania wykładni orzeczenia Trybunału konieczne było dokonanie przez organy podatkowe szczegółowych ustaleń faktycznych.

Konieczność taką dostrzegł również ustawodawca, który zdecydował się na uregulowanie takich szczególnych zasad w drodze szczególnej ustawy. Projekt takiej ustawy został skierowany do Sejmu Rzeczypospolitej w 2007 r., jednak ustawę udało się przyjąć dopiero 9 maja 2008 r. Nie ulega więc wątpliwości, że ustawa ta została wprowadzona w celu zapewnienia wykonania wyroku Trybunału Sprawiedliwości w sprawie Brzeziński.³⁵

Czasami odpowiedzi udzielane przez Trybunał na skierowane pytania prejudycjalne nie były dostatecznie jasne czy wyczerpujące.

W dotychczasowej praktyce sądów administracyjnych zdarzało się, że sądy różnie odczytywały wnioski wypływające z orzeczenia Trybu-

35 Zresztą taki cel wprowadzenia ustawy został wyraźnie wskazany w uzasadnieniu projektu skierowanego do Sejmu RP; w świetle dalszych rozważań istotne jest dodatkowo uznanie w uzasadnieniu projektu ustawy, że: „nadpłatę zwróconą na podstawie ustawy o zwrocie nadpłaty należy postrzegać jako nadpłatę, o której mowa w art. 72 o.p. Zgodnie z tym przepisem za nadpłatę rozumie się m.in. kwotę nadpłaconego lub nienależnie zapłaconego podatku.”

nału Sprawiedliwości. Istniejące wątpliwości próbowano usunąć w różnorodny sposób:

- poprzez zadanie pytania prawnego Trybunałowi Konstytucyjnemu,³⁶
- poprzez przyjęcie uchwały w składzie poszerzonym.

W obu przypadkach należy pamiętać, że w sytuacji pojawienia się wątpliwości odnośnie do wykładni lub ważności przepisu prawa unijnego właściwy do udzielenia odpowiedzi jest wyłącznie Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Dotychczasowa praktyka pokazuje, że polskie sądy odmówią udzielenia odpowiedzi, jeśli pytanie dotyczyć będzie kwestii dotyczącej takiego zagadnienia. Odmowa podjęcia uchwały jest również zasadna, jeśli w ocenie składu poszerzonego istniejące wątpliwości nie znajdują potwierdzenia w relewantnym orzecznictwie Trybunału.³⁷

W przypadku, gdy wydane orzeczenie prejudycjalne nie usuwa wszelkich wątpliwości w kwestii zapewnienia jego prawidłowego wykonania, to wybór właściwego organu sądowego będzie zależał od charakteru problemu prawnego powodującego powstanie rozbieżności w orzecznictwie.

Jeśli u podstaw rozbieżności leżą kwestie dotyczące wykładni lub zakresu zastosowania przepisu prawa UE, to właściwy do rozstrzygnięcia tej kwestii będzie wyłącznie Trybunał Sprawiedliwości. Jeśli natomiast problem ten dotyczy wyłącznie zastosowania lub wykładni polskich przepisów, wtedy właściwe będzie usunięcie pojawiających się wątpliwości w drodze przyjęcia uchwały przez skład poszerzony Naczelnego Sądu Administracyjnego lub jeśli wątpliwości dotyczą konstytucyjności takiego przepisu – pytanie prawne do Trybunału Konstytucyjnego.

Może również zdarzyć się, że wydanie orzeczenia prejudycjalnego przez Trybunał Sprawiedliwości spowoduje powstanie nowych, innego rodzaju wątpliwości dotyczących zgodności z prawem UE kwestionowanych przepisów prawa polskiego. W takim przypadku możliwe jest

36 Postanowienie TK z dnia 19 grudnia 2006 r. (P 37/05).

37 Postanowienie składu siedmiu sędziów NSA z dnia 22 listopada 2011 r. (I FPS 6/10).

oczywiście wystąpienie przez sąd administracyjny z nowym pytaniem prejudycjalnym. W sprawach z zakresu podatku akcyzowego od samochodów używanych, po wydaniu orzeczenia w sprawie Brzeziński, WSA w Białymstoku skierował kolejne pytanie dotyczące legalności stosowania w Polsce takich przepisów.³⁸ Tym razem chodziło o ocenę dopuszczalności opodatkowania samochodów używanych na zasadach określonych w polskiej ustawie w świetle zawartego w art. 33 VI Dyrektywy VAT zakazu. Trybunał Sprawiedliwości wydał w odpowiedzi na pytania WSA w Białymstoku wyrok z 17 lipca 2008 r. w sprawie C-426/07 Krawczyński.³⁹

4. Wzruszenie decyzji podatkowej a odpowiedzialność odszkodowawcza

Roszczenia odszkodowawcze wywołane niezgodnością z prawem unijnym ostatecznej decyzji administracyjnej mogą mieć charakter uzupełniający w przypadku wzruszenia decyzji administracyjnej bądź alternatywny w przypadku niedopuszczalności wzruszenia decyzji. Niewątpliwie decyzja administracyjna niezgodna z prawem unijnym może spowodować szkody dla stron albo osób trzecich. Wzruszenie takiej decyzji może szkodę zniwelować bądź wręcz przeciwnie – może spowodować powstanie szkody. W poszczególnych państwach członkowskich o odszkodowaniu w związku ze wzruszeniem ostatecznej decyzji decyduje organ administracji, który wydał decyzję.⁴⁰ Częściej jednak o odszkodowaniu orzekają sądy administracyjne⁴¹ bądź częściej sądy powszechne.⁴² W polskim systemie prawnym zgodnie z art. 260 o.p. do odpowiedzialności odszkodowawczej stosuje się przepisy prawa cywilnego. W sprawach odszkodowań w związku z wzruszeniem decyzji w trybie wznowienia postępowania orzekają sądy powszechne. Skuteczne dochodzenie odszkodowania jest uzależnione od uprzedniego zakończenia postępowania w sprawie wzruszenia decyzji. Wówczas

38 Postanowienie WSA w Białymstoku z 27 czerwca 2007 r. (I SA/Bk 121/07)

39 Zb. Orz. z 2008 r., s. I-6021.

40 Hiszpania, Holandia, Łotwa, Portugalia, Rumunia.

41 Bułgaria, Estonia, Francja, Grecja Litwa, Włochy.

42 Belgia, Cypr, Czechy, Finlandia, Irlandia, Luksemburg, Malta, Niemcy, Słowacja, Słowenia, Wielka Brytania, Włochy.

przesłanką odszkodowania jest decyzja administracyjna albo orzeczenie sądu dotyczące wzruszenia decyzji, albo przynajmniej stwierdzenie, że decyzja została wydana z naruszeniem prawa.⁴³

5. Uwagi końcowe

Możliwość wzruszenia ostatecznej decyzji administracyjnej niezgodnej z prawem unijnym jest wyjątkiem, a nie regułą.

Jak pokazuje wskazana wyżej ewolucja orzecznictwa sądów administracyjnych, w tej kwestii podjęcie właściwego rozstrzygnięcia nie jest proste, nawet w przypadku, gdy sama niezgodność przepisów prawa krajowego z prawem unijnym wynika wprost z orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Polski ustawodawca w ordynacji podatkowej wprowadził zasadę zgodnie z którą w sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości ma wpływ na treść wydanej decyzji. W postępowaniu podatkowym istnieje więc bezpośrednia podstawa prawna wznowienia postępowania w razie sprzeczności decyzji administracyjnej z późniejszym wyrokiem Trybunału. W postępowaniu administracyjnym, pomimo braku bezpośredniej podstawy prawnej do wzruszenia ostatecznej decyzji administracyjnej, niezgodnej z prawem unijnym wskutek późniejszego orzeczenia Trybunału, stosując zasady wynikające z linii orzecznictwa w sprawach *Kuhne & Heitz*, można uznać, że organ administracji może zgodnie z art. 154 k.p.a. bądź art. 155 k.p.a. uchylić decyzję, bądź zmienić decyzję ostateczną również w sprawach z elementem unijnym.

43 Takie rozwiązania przyjęto w Belgii, Bułgarii, na Cyprze, w Holandii, Luksemburgu, Słowacji, Słowenii, we Włoszech. W Austrii, jeżeli uchylenie decyzji nie doprowadzi do naprawienia szkody, decyzja pozostaje w mocy, stronie przysługuje odszkodowanie. Rozstrzygnięcia o wzruszeniu decyzji i przyznaniu odszkodowania w jednym akcie są podejmowane w Estonii, Irlandii, na Malcie, w Rumunii i w Wielkiej Brytanii. Organ lub sąd orzeka o odszkodowaniu bez wcześniejszego wzruszenia decyzji w Danii, Grecji, Szwecji i na Węgrzech. We Francji, Hiszpanii i na Litwie stronie pozostawiono wybór jednoczesnego wystąpienia o wzruszenie decyzji i odszkodowania bądź najpierw o wzruszenie decyzji a później o odszkodowanie.

Organy podatkowe są zobowiązane do stosowania prawa unijnego, w przeciwieństwie do sądów administracyjnych nie mają jednak kompetencji do zadawania pytań prejudycjalnych do ETS.

Niewątpliwie orzeczenia Trybunału wydawane w trybie prejudycjalnym wywierają bezpośredni wpływ na orzecznictwo sądów administracyjnych, ale w konsekwencji pośrednio również na decyzje wydawane w postępowaniu podatkowym.