

**OSKAR BEDNARCZYK**

Uniwersytet Wrocławski

*bednarczyk.oskar@gmail.com*

ORCID: 0009-0001-2358-3267

**PATRYCJA SZKUDLAREK**

Akademia Leona Koźmińskiego

*patrycja.szk.mgmt@wp.pl*

ORCID: 0009-0009-6313-1095

## **Glosa do wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego w Warszawie z dnia 22 sierpnia 2023 r. III FSK 354/23**

**Gloss on the judgment of the Supreme Administrative  
Court in Warsaw of 22 August 2023, III FSK 354/23**

**Streszczenie.** Charakter glosy: częściowo aprobujący. Glosa dotyczy wyroku Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA) obejmującego zagadnienie przepisów intertemporalnych klauzuli GAAR. W ocenie sądu przepisy mają zastosowanie do korzyści podatkowych uzyskanych po 15 lipca 2016 r. bez względu na datę czynności. Sąd stanął na stanowisku, że przepis art. 7 ustawy wprowadzającej dział IIIa Ordynacji podatkowej jest jasny i niewskazane jest odstępowanie od literalnej jego wykładni. NSA wyrokiem zakończył spór co do wykładni przepi-

sów wprowadzających oraz stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Mimo niekwestionowanego waloru merytorycznego wyrok nie porusza kwestii wprowadzania zmian w prawie podatkowym w środku roku podatkowego, uznawanego za niezgodne z praktyką orzeczniczą i zaleceniami Trybunału Konstytucyjnego (TK). Orzeczenie stanowi także punkt wyjścia analizy dotyczącej rozproszonej kontroli konstytucyjności przez sądy, która to od lat jest przedmiotem sporu w doktrynie i orzecznictwie.

**Słowa kluczowe:** klauzula GAAR; rozproszona kontrola konstytucyjności; *vacatio legis*, pytanie prejudycjalne.

**Abstract.** Character of the gloss: partially approving. The gloss is focused on a judgment of the Supreme Administrative Court on the intertemporal provisions of the GAAR clause. According to the court, these provisions apply to tax benefits obtained after 15 July 2016, regardless of the date of the activity. The court said that the provision of Article 7 of the Act introducing Section IIIa of the Tax Ordinance is explicit, and it is not preferable to deviate from its literal interpretation. With the commented judgment, the Supreme Administrative Court has ended disputes on an interpretation of the introductory provisions, and an application of the anti-tax avoidance clause. Despite its unquestionable merit, the judgement does not refer to an introduction in the middle of the tax year of changes to tax law, which are considered as incompatible with a practice of a jurisprudence and recommendations of the Constitutional Tribunal. The judgment provides a starting point for an analysis of a dispersed control of constitutionality which is made by courts – an issue that has been disputed in both the doctrine and jurisprudence for years.

**Keywords:** GAAR clause; dispersed control of constitutionality; *vacatio legis*, prejudicial question.

**Teza:** Naczelny Sąd Administracyjny nie dopatrył się przesłanek do tego, aby pomijając jednoznaczne brzmienie przepisu art. 7 ustawy zmieniającej, dokonać takiej jego wykładni, która, przełamując wyniki wykładni językowej, prowadziłyby do postulowanego w skardze kasacyjnej rezultatu polegającego na odmowie zastosowania klauzuli z tego powodu, że czynność skutkująca osiągnięciem korzyści podatkowej została dokonana przed jej wejściem w życie.

## **1.**

Spółka O. S.A., zwana dalej skarżącą lub stroną, złożyła skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego na decyzję Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z dnia 28 marca 2022 r. w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za 2017 r. Sedno sprawy dotyczyło korzyści powstałych po 15 lipca 2016 r., uzyskanych przez spółkę w ramach podatku od nieruchomości, jaki należny był od transakcji dokonanej przez nią w 2009 r. Organ stwierdził, że czynności dokonane przez spółkę były niezgodne z przepisami, z czym nie zgodziła się strona, skarżąc decyzję organu o niewłaściwe zastosowanie przepisów klauzuli. W konsekwencji wystosowała skargę do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego, a następnie do Naczelnego Sądu Administracyjnego. NSA oddalił skargę, wysuwając tezę, iż art. 119a Ordynacji Podatkowej może być stosowany do korzyści podatkowych uzyskanych po 15 lipca 2016 r. bez względu na datę dokonania czynności. NSA wskazał, że przepis przejściowy dotyczy momentu powstania korzyści, a nie samego dokonania czynności. Co za tym idzie, NSA stwierdził jednoznacznie brak wątpliwości co do zastosowania klauzuli GAAR do czynności dokonanych przed 15 lipca 2016 r., jeżeli korzyść podatkowa powstała po tej dacie.

## **2.**

W pracy została użyta metoda badawcza dogmatyczno–prawna z uwagi na analizę przepisów ustaw oraz analizę orzecznictwa.

W spektrum problematyki stanowiącej meritum wyroku NSA plasują się zagadnienia, które nieprzerwanie stanowią obiekty sporów podatkików z organami, będące przedmiotem wielu rozstrzygnięć sądów administracyjnych. Orzeczenie cechuje się dużym walorem merytorycznym, gdyż rozwiązuje kwestię początku stosowania przepisów klauzuli GAAR oraz stanowi podręcznikowy przykład wykładni prawa podatkowego i pod tym względem zasługuje na aprobatę. Dodatkowo wyjaśnia zagadnienie retroakcji i retrospekcji w myśl stanowiska Trybunału Konstytucyjnego, co

także należy ocenić pozytywnie. Jednakże w pewnym aspekcie utrwała linię orzeczniczą godzącą w interes podatnika, która stoi w opozycji do orzecznictwa TK, co do właściwego momentu wprowadzania zmian w prawie podatkowym w ciągu roku podatkowego. NSA w uzasadnieniu wyroku nie odniósł się do tej kwestii, czym zrezygnował z szerszego spojrzenia na sytuację, przez co uzasadnienie jest niepełne. Dodatkowo wyrok może stanowić wstęp do analizy kwestii rozproszonej i zcentralizowanej kontroli zgodności aktów z Konstytucją w przypadku, gdy jasna i jednoznaczna norma może budzić wątpliwości na gruncie kongruencji z ustawą zasadniczą. Zagadnienie to budzi kontrowersje w doktrynie i w orzecznictwie, ponieważ żadna norma Konstytucji nie przyznaje kompetencji żadnemu innemu organowi poza TK możliwości stwierdzenia niezgodności konkretnej normy z ustawą zasadniczą<sup>1</sup>. W tym momencie powstaje pytanie: czy NSA mógłby zastosować kontrolę rozproszoną, gdyby powziął wątpliwość co do konstytucyjności przepisów wprowadzających klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania? Jednakże odpowiedź przecząca prowadzi do kolejnego pytania: czy NSA powinien zadać pytanie, w trybie art. 193 Konstytucji, Trybunałowi Konstytucyjnemu o zgodność przepisów wprowadzających klauzulę lub momentu jej wprowadzenia w trakcie roku podatkowego z ustawą zasadniczą? Aby móc stwierdzić, czy przepisy powinny być poddane kontroli w odpowiednim trybie, w pierwszej kolejności należy wskazać, czy istnieją materialne podstawy do powzięcia wątpliwości co do zgodności z Konstytucją art. 7 ustawy wprowadzającej<sup>2</sup>. Bez tych podstaw nie byłoby powodu do kontroli konstytucyjności<sup>3</sup>, ponieważ skarżący nie ma uprawnienia do skutecznego domagania się przedłożenia pytania w trybie art. 193 Konstytucji<sup>4</sup>. Dalej warto przeprowadzić analizę rozproszonej kontroli w orzecznictwie sądów administra-

---

<sup>1</sup> W orzecznictwie SN można doszukać się poglądu, iż rozproszona kontrola jest dopuszczalna w kontekście konkretnych rozpoznawanych spraw, natomiast NSA stoi na stanowisku, że w polskim porządku prawnym nie ma takiego trybu. Por. postanowienie SN z dnia 19 września 2023 r., I USK 186/23, LEX nr 3609435 oraz wyrok NSA z 26 września 2007 r., II FSK 1013/06 LEX nr 377511.

<sup>2</sup> Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, (Dz.U. z 2016 r. poz. 846).

<sup>3</sup> Zob. wyrok NSA z 12 października 2017 r., I OSK 3262/17, LEX nr 2443969.

<sup>4</sup> Zob. wyrok NSA z 13 lipca 2010 r., II OSK 1132/09, LEX nr 706926.

cyjnych i odpowiedzieć na pytanie, czy NSA mógł odmówić zastosowania wspomnianej normy intertemporalnej, gdyby stwierdził jej „niekonstytucyjność”.

### 3.

W pierwszej kolejności należy się odnieść ogólnie do wykładni przepisu art. 7 ww. ustawy wprowadzającej i wyrazić ogólną aprobatę jego interpretacji, której dokonał NSA. Z perspektywy podatnika orzeczenie jest wysoce niekorzystne, ponieważ otwiera drogę do badania czynności sprzed wejścia w życie działu IIIa Ordynacji praktycznie bez ograniczeń czasowych, o ile korzyść uzyskano po 15 lipca 2016 r. Jednakże nie wynika to z profiskalnego podejścia sądu do problemu, a z klarowności przepisu. W odpowiedzi na zarzuty spółki NSA wyodrębnił w uzasadnieniu dwie sekcje. W pierwszej rozważył kwestię jasności i jednoznaczności art. 7 ustawy z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, natomiast w drugiej odniósł się do zgodności jego treści z Konstytucją. Zgodzić należy się ze stanowiskiem, iż przepis jest jednoznaczny. NSA we właściwy sposób ustalił jego treść, stosując charakterystyczną dla prawa podatkowego wykładnię polegającą na wyznaczeniu granic wykładni systemowej i funkcjonalnej na gruncie wykładni literalnej. Trzymając się jej granic, przeprowadził w dalszej kolejności wykładnię systemową (wskazując na rozróżnienie czynności od korzyści) i funkcjonalną. Zgodnie z przyjętą w judykaturze<sup>5</sup> i doktrynie<sup>6</sup> zasadą pierwszeństwa wykładni językowej w procesie wykładni prawa należy w pierwszej kolejności opierać się na rezultatach wykładni językowej. Dopiero w przypadku dalszych wątpliwości lub w celu wzmocnienia wyniku wykładni językowej sięgać kolejno po wykładnię systemową

---

<sup>5</sup> Por. wyroki: NSA z 17 lutego 2017 r., II FSK 177/15, LEX nr 2270004; WSA w Olsztynie z 9 czerwca 2022 r., I SA/OI/ 227/22, LEX nr 3359334; NSA z 12 lipca 2022 r., II FSK 462/22, LEX nr 3398155.

<sup>6</sup> Zob. R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa, 2016 s. 82 i B. Brzeziński, M. Zirk-Sadowski, *Specyfika wykładni prawa podatkowego* [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Łódź 2014 r., s. 66.

lub funkcjonalną<sup>7</sup>. To powielane w publikacjach stanowisko<sup>8</sup> należy ocenić pozytywnie ze względu na charakterystykę prawa publicznego, która wyznacza sposób regulacji i tworzenia przepisów. Nie ulega wątpliwości, że art. 7 ww. ustawy jest jednoznaczny i powoduje objęcie klauzulą GAAR, wyznaczając tym samym jej stosowanie, korzyści podatkowych uzyskanych po dniu wejścia w życie. W drugiej sekcji uzasadnienia – co do zgodności przepisu z Konstytucją – NSA nie przychylił się do twierdzeń skarżącej spółki, że przepis jest retroaktywny, wskazując, że występuje jedynie retrospekcja. Zgodnie ze stanowiskiem TK<sup>9</sup> retrospektywność polega na nakazie zastosowania nowego prawa do stosunków prawnych (procesowych), które wprawdzie zostały nawiązane pod rządami dawnych przepisów, ale wówczas nie zostały jeszcze zrealizowane wszystkie istotne elementy tych stosunków. Zjawisko to nie jest objęte wynikającym z art. 2 Konstytucji zakazem wstecznego działania prawa. Taki sposób tworzenia norm intertemporalnych jest dopuszczalny w świetle orzecznictwa TK<sup>10</sup>. W sprawie skarżącej spółki można by powołać argument, który byłby w stanie wzbudzić pewne wątpliwości. Mianowicie, gdy strona dokonywała czynności leasingu zwrotnego w 2006 r., sytuację klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyznaczały dwa wyroki: NSA w składzie siedmiu sędziów w Warszawie z 24 listopada 2003 r., FSA 3/03 w sprawie Optimus S.A., oraz TK z 11 maja 2004 r., K 4/03. Pierwszy wyrok jest jednym z najważniejszych orzeczeń podejmujących problematykę unikania opodatkowania<sup>11</sup>. Stanowi podstawę do stwierdzenia, że przepisy prawa polskiego nie dopuszczają możliwości stosowania klauzul służących przeciwdziałaniu obejściu prawa tak długo, jak długo wprost nie zostaną one w ten sposób przez ustawodawcę ujęte i skodyfikowane<sup>12</sup>. Z kolei wyrok TK stwierdził niezgodność pierwotnej klauzuli

<sup>7</sup> Zob. wyrok NSA z 17 grudnia 2021 r., II FSK 1156/21, LEX nr 3371840.

<sup>8</sup> Np. D. Antonów, *Źródła, wykładnia i stosowanie prawa podatkowego* [w:] P. Borszowski (red.), *Prawo podatkowe z kuzusami i pytaniami*, Warszawa 2023 r., s. 46.

<sup>9</sup> Zob. wyrok TK z 31 marca 1998 r., K 24/97, OTK 1998, nr 2, poz. 13.

<sup>10</sup> Zob. wyrok TK z 4 kwietnia 2006 r., K 11/04, OTK-A 2006, nr 4, poz. 40.

<sup>11</sup> D.J. Gajewski, *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Warszawa 2022, s. 31.

<sup>12</sup> Tamże, s. 31.

przeciwko unikaniu opodatkowania z Konstytucją. W związku z tym istniały podstawy do uzasadnionego przeświadczenia skarżącej, że jej czynność nie może być uznana za unikanie opodatkowania ze względu na brak regulacji tej kwestii. Powyższe nie stanowi jednak argumentu do stwierdzenia niezgodności z ustawą zasadniczą przepisu wprowadzającego klauzulę, a jedynie wskazuje na możliwe powody takiego postępowania spółki.

Dodatkowej analizie wymaga moment wprowadzenia działu IIIa OP w środku roku podatkowego. NSA nie poruszył tej kwestii, mimo iż mogłaby ona stanowić podstawę do stwierdzenia, że art. 7 narusza podwyższony standard regulacji konstytucyjnej, którą gwarantują art. 84 i art. 217 ustawy zasadniczej<sup>13</sup>. *Vacatio legis* wynosiło 30 dni od dnia ogłoszenia. Zgodnie z raportem PwC<sup>14</sup> średni czas od ogłoszenia regulacji podatkowych do dnia wejścia w życie spadł z 50 do 15 dni. Raport dotyczy analizy ustaw o poszczególnych podatkach. Regulacja klauzuli GAAR, która odnosi się do każdego podatku, będąca klauzulą generalną, weszła w życie jedynie po 30 dniach od daty ogłoszenia, w dodatku w trakcie roku podatkowego. Takie podejście ustawodawcy należy uznać za niewłaściwe i godzące w interes podatnika w postaci pewności prawa<sup>15</sup>. Trybunał Konstytucyjny na przestrzeni lat wypracował zalecenia metody legislacji, która uwzględnia powyższe postulaty i wskazuje, że zaleca się wprowadzanie zmian nie później niż miesiąc przed początkiem roku podatkowego<sup>16</sup>. „Chodzi bowiem o możliwość rozporządzania przez obywateli swoimi interesami życiowymi przy uwzględnieniu regulacji podatkowych, opublikowanych jeszcze przed rozpoczęciem roku podatkowego (kalendaryzowego). Konsekwencją tego jest wymóg, aby ustawodawstwo podatkowe znane było podatnikom z odpowiednim wyprzedzeniem przed początkiem roku podatkowego”<sup>17</sup>. Niestety, ta zasada nie ma charakteru bezwzględnego, ponieważ istnieje możliwość odejścia od niej, gdy należy

<sup>13</sup> Zob. wyrok TK z 4 lipca 2023 r., SK 14/21, OTK-A 2023, nr 59.

<sup>14</sup> <https://www.pwc.pl/pl/media/2023/2023-07-04-vacatio-legis-do-poprawki-przewidywalnosc-zmian-podatkowych-jest-kluczowa-wartoscia.html>, (dostęp: 6.04.2024 r.).

<sup>15</sup> Zob. orzeczenie TK z 29 marca 1994 r., K13/93, OTK 1994/1, poz. 6.

<sup>16</sup> Zob. orzeczenie TK z 15 marca 1995 r., K 1/95, OTK 1995, nr 1, poz. 7.

<sup>17</sup> Zob. orzeczenie TK z 28 grudnia 1995 r., K 28/95, OTK 1995, nr 3, poz. 21.

chronić ważny interes publiczny<sup>18</sup>, w szczególności, gdy rozwiązanie danego problemu jest naglące. Jednakże po stwierdzeniu niezgodności przepisów pierwotnej klauzuli przez TK w 2004 r. zjawisko unikania opodatkowania nie przestało istnieć. Skoro ustawodawca zwlekał 12 lat od tej daty z nową treścią klauzuli, to mógł odroczyć jej wprowadzenie o przynajmniej 5 miesięcy. Niestety, w orzecznictwie kształtuje się odmienny pogląd, a sam problem zdaje się być pomijany<sup>19</sup>. Zasluguje to na ogólną dezaprobatę, gdyż mając na uwadze powyższą analizę, należy wyprowadzić wniosek, że stabilność w działaniach podatników powinna podlegać wzmożonej ochronie, zgodnie z orzecznictwem TK. W przypadku, gdyby przepisy wprowadzono ze wspomnianym 5-miesięcznym opóźnieniem, ustawodawca osiągnąłby taki sam efekt, czyniąc zadość jednocześnie zasadzie pewności prawa. Wyrok NSA stanowi zatem ciche potwierdzenie linii orzeczniczej, która powinna być oceniona krytycznie. Powyższa analiza prowadzi do wniosku, że występuje niepewność co do kompletnej zgodności art. 7 i art. 9 ustawy wprowadzającej z Konstytucją, w związku z czym NSA powinien odnieść się do tej kwestii i powziąć w wątpliwość „jakość konstytucyjną” ww. przepisów.

#### 4.

Problematyka związana z rozporoszoną kontrolą konstytucyjności przepisów znajduje się w kręgu zainteresowań wielu przedstawicieli nauki prawa<sup>20</sup>. Dopuszczalność takiej formy kontroli zgodności przepisów z Konstytucją jest przedmiotem wielu kontrowersji i sporów zarówno w doktrynie, jak i w orzecznictwie<sup>21</sup>. W kontekście odmowy zastosowania przepisu

---

<sup>18</sup> Zob. analizę M. Kondejki [w:] *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Warszawa 2024, s. 335–338.

<sup>19</sup> Por. wyrok NSA z 26 czerwca 2019 r., II FSK 2594/17, LEX nr 2715286; wyrok WSA w Warszawie z 23 czerwca 2022 r., III SA/Wa 2998/21, LEX nr 3413692; wyrok WSA w Warszawie z 12 października 2021 r., III SA/Wa 829/21, LEX nr 3289435.

<sup>20</sup> P. Jabłońska, *Konstytucyjne podstawy rozproszonej kontroli konstytucyjności prawa*, „Przegląd Sądowy” 2020, nr 11–12, s. 21–33.

<sup>21</sup> B. Naleziński [w:] *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, P. Tuleja (red.), Warszawa 2019, s. 536–537.



ustawy uznanego przez sąd za niezgodny z Konstytucją wysuwane były przeciwstawne stanowiska dotyczące jej dopuszczalności<sup>22</sup>. Analiza przedmiotu sporu, jakim jest rozproszona kontrola konstytucyjności prawa, prowadzi do wniosku, iż pojęcie to stosowane jest przez orzecznictwo niejednolicie. Nasuwają się zatem dwa główne pojęcia: pierwsze z nich definiuje je jako kompetencję sądu do odmowy zastosowania przepisu ustawy uznanego przez ten sąd za niezgodny z Konstytucją<sup>23</sup>. Natomiast w odmiennym poglądzie jawi się ono zarówno jako odmowa zastosowania przepisu ustawy, jak i – poprzedzającą tę odmowę – ocenę jego konstytucyjności<sup>24</sup>. Najczęściej przedstawianym w orzecznictwie stanowiskiem jest stwierdzenie, zgodnie z którym „bezpośredniość stosowania konstytucji nie oznacza kompetencji do kontroli konstytucyjności obowiązującego ustawodawstwa przez sądy i inne organy powołane do stosowania prawa”<sup>25</sup>. Kompetencja w sferze publiczno-prawnej musi wynikać wprost z przepisów prawa. Analiza orzecznictwa unaocznia niejasności dotyczące znaczenia pojęcia rozproszonej kontroli. Wątpliwości budzi zarówno dopuszczalność pominięcia przepisu ustawy uznanego przez sąd za niezgodny z Konstytucją, jak i kompetencji sądów do badania (oceny) zgodności z Konstytucją przepisów prawa. W ocenie Sądu Najwyższego Konstytucja formułuje zastrzeżenie kompetencji do badania hierarchicznej zgodności norm na rzecz Trybunału Konstytucyjnego „norma konstytucyjna w sposób wyraźny wskazuje Trybunał Konstytucyjny jako organ wyłącznie uprawniony do badania zgodności z Konstytucją aktów prawnych oraz tryb, w jakim to badanie się odbywa (art. 188 i n. Konstytu-

---

<sup>22</sup> L. Garlicki, *Sądy a Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Sądowy” 2016, nr 7–8, s. 20 i n.; M. Florczak-Wątor, *Dopuszczalność wykorzystania w postępowaniu karnym dowodu nielegalnie pozyskanego. Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 27 kwietnia 2017 r., II AKa 213/16, LEX/el. 2018.*

<sup>23</sup> Zob. wyrok WSA w Warszawie z 24 października 2017 r., IV SA/Wa 1481/17, LEX nr 2760986; wyrok SA w Szczecinie z 26 kwietnia 2019 r., I ACa 115/19, LEX nr 2673591; wyrok SO w Częstochowie z 8 czerwca 2018 r., IV U 41/18, LEX nr 2784313.

<sup>24</sup> Zob. postanowienie SN z 21 listopada 2019 r., II CO 108/19, LEX nr 2745534; wyrok WSA w Łodzi z 27 lipca 2016 r., III SA/Łd 386/16, LEX nr 2106107; wyrok SO w Katowicach z 8 września 2017 r., IV Ca 276/17, LEX nr 2365817).

<sup>25</sup> Zob. wyrok WSA w Poznaniu z 26 stycznia 2018 r., I SA/Po 1003/17, LEX nr 2448945.

cji)<sup>26</sup>. Niewątpliwie należy zgodzić się ze wspomnianym poglądem oraz wskazać na różnicę w treści art. 188 pkt 1, art. 184 Konstytucji. Zgodnie z wyrokiem NSA „z przepisów ustrojowych nie wynika, aby Naczelny Sąd Administracyjny posiadał kompetencje do rozstrzygania kwestii zgodności z Konstytucją przepisów prawa”<sup>27</sup>.

W świetle powyższych rozważań nasuwają się następujące wnioski: argumenty na rzecz stanowiska o niedopuszczalności rozproszonej kontroli w znaczeniu odmowy zastosowania przepisu ustawy uznanego przez sąd za niezgodny z Konstytucją nie mogą być rozumiane w ten sposób, że sądy pomijają Konstytucję podczas wykładni przepisów prawa. Niewłaściwym też jest wniosek, z którego wynika, że w art. 8 ust. 2 Konstytucji jest zawarta kompetencja sądów do badania zgodności ustaw z ustawą zasadniczą. Mając na uwadze powyższe, należy zgodzić się z ugruntowaną linią orzeczniczą NSA<sup>28</sup> i stwierdzić, że jedynie TK ma kompetencje negatywnego ustawodawcy.

## 5.

Skoro zatem zarówno w polskiej doktrynie, jak i w orzecznictwie wyrażnie rysuje się spór dotyczący rozproszonej kontroli, a przepis wprowadzający klauzulę GAAR w obrębie jego zakresu oraz momentu wprowadzenia jest „konstytucyjnie niepewny”, nasuwa się pytanie, czy istnieje jeszcze inna droga rozwiązania problemu? W pierwszej kolejności nasuwa się tryb pytania prejudycjalnego.

Zgodnie z artykułem 193 Konstytucji RP „Każdy sąd może przedstawić Trybunałowi Konstytucyjnemu pytanie prawne co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, jeżeli od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed sądem”.

---

<sup>26</sup> Zob. uchwała SN z 18 października 2007 r., III CZP 85/07, OSNC 2008/10, poz. 113.

<sup>27</sup> Zob. wyrok NSA z 4 sierpnia 2017 r., I GSK 562/17, LEX nr 2364633.

<sup>28</sup> Zob. wyrok NSA z 26 września 2007 r., II FSK 1013/06, LEX nr 377511; wyrok NSA z 30 stycznia 2018 r., II GSK 2706/17, LEX nr 2455181.

Istotą tego wątku jest kwestia, czy jeśli NSA zadałby ww. pytanie, to czy odpowiedź miałaby wpływ na wyrok i czy jego treść mogłaby ulec zmianie. Jest to warunek konieczny, potwierdzony przez szeroka linię orzecznictw<sup>29</sup>, m.in. w wyroku NSA z 7 listopada 2019 r., w którym sąd stwierdził, iż „Przewidziana w art. 193 Konstytucji RP instytucja pytania prawnego co do zgodności aktu normatywnego z Konstytucją, ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi lub ustawą, które to pytanie może skierować do Trybunału Konstytucyjnego każdy sąd, ma zastosowanie w sytuacji, gdy od odpowiedzi na pytanie prawne zależy rozstrzygnięcie sprawy toczącej się przed tym sądem”<sup>30</sup>. Po przeanalizowaniu możliwości zadania pytania prejudycjalnego przez NSA należy stwierdzić, iż nie ma pewności, czy odpowiedź TK miałaby realny wpływ na treść rozstrzygnięcia, ponieważ wyrok był prawidłowy pod względem merytorycznym i procesowym, a co za tym idzie – sąd nie miał możliwości z niej skorzystać.

## 6.

Nie ulega wątpliwości, że wyrok ma znaczny walor merytoryczny oraz stanowi przykład prawidłowo przeprowadzonej wykładni z uwzględnieniem specyfiki prawa podatkowego. Orzeczenie ostatecznie rozwiązuje problem interpretacji przepisów wprowadzających klauzulę GAAR, potwierdzając tym samym stanowiska organów podatkowych. Niestety, stanowi efekt zasługującego na krytykę działania ustawodawcy podatkowego, które polega na wprowadzaniu zmian w przepisach w środku roku podatkowego. Jest to sprzeczne z ugruntowaną linią orzecznictw<sup>31</sup>, zgodnie z którą należy chronić pewność działań podatnika poprzez wprowadzanie zmian w prawie podatkowym najwcześniej miesiąc przed końcem roku podatkowego. W tym momencie warto wyjść naprzeciw pro-

---

<sup>29</sup> Zob. wyrok NSA z 15 września 2021 r., I OSK 607/21, LEX nr 3244207; wyrok NSA z 30 listopada 2016 r., II GSK 1426/14, LEX nr 2177397; wyrok NSA z 18 lipca 2018 r., I OSK 405/18, LEX nr 2617028.

<sup>30</sup> Zob. wyrok NSA z 7 listopada 2019 r., I FSK 643/17, LEX nr 2768687.

<sup>31</sup> Zob. przypis 19 i przywołane tam wyroki: NSA z 26 czerwca 2019 r., II FSK 2594/17, LEX nr 2715286 i n.

blemowi i wskazać konieczność zmian w sposobie ustalania dnia wejścia w życie przepisów podatkowych. Wyrok stanowi także punkt wyjścia dla szerokiego dyskursu na temat możliwości odmowy zastosowania przepisów ustawy, co ma stanowić efekt rozproszonej kontroli. Ta materia cały czas stanowi przedmiot sporów i mimo braku przewidzianej wprost kompetencji w przepisach ustrojowych w art. 184 Konstytucji oraz ugruntowanej linii orzeczniczej NSA są wyroki zawierające odmienne poglądy<sup>32</sup>.

### **Bibliografia:**

- Antonów D., *Źródła, wykładnia i stosowanie prawa podatkowego* [w:] P. Borszowski (red.), *Prawo podatkowe z kasusami i pytaniami*, Wolters Kluwer, Warszawa 2023.
- Brzeziński B., Zirk-Sadowski M., *Specyfika wykładni prawa podatkowego* [w:] W. Nykiel, M. Wilk (red.), *Zagadnienia ogólne prawa podatkowego*, Fundacja Centrum Dokumentacji i Studiów Podatkowych, Łódź 2014.
- Florczak-Wątor M., *Dopuszczalność wykorzystania w postępowaniu karnym dowodu nielegalnie pozyskanego. Glosa do wyroku Sądu Apelacyjnego we Wrocławiu z dnia 27 kwietnia 2017 r., II AKa 213/16, LEX/el.* 2018.
- Gajewski D.J., *Unikanie opodatkowania w orzecznictwie sądów administracyjnych*, Wolters Kluwer, Warszawa 2022.
- Garlicki L., *Sądy a Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej*, „Przegląd Sądowy” 2016, nr 7–8, s. 7–25.
- Jabłońska P., *Konstytucyjne podstawy rozproszonej kontroli konstytucyjności prawa*, „Przegląd Sądowy” 2020, nr 11–12, s. 21–33.
- Kondej M., *Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania*, Wolters Kluwer, Warszawa 2024.
- Mastalski R., *Prawo Podatkowe*, C.H. Beck, Warszawa 2016.
- Naleziński B. [w:] P. Tuleja (red.), *Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej. Komentarz*, Wolters Kluwer, Warszawa 2019.

---

<sup>32</sup> Zob. wyrok WSA w Łodzi z dnia 27 czerwca 2023 r., I SA/Łd 258/23.