

**WPŁYW ORZECZNICTWA
TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI
UNII EUROPEJSKIEJ
NA STANOWIENIE POLSKIEGO
PRAWA PODATKOWEGO**

Dominik Mączyński

**WPŁYW ORZECZNICTWA
TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI
UNII EUROPEJSKIEJ
NA STANOWIENIE POLSKIEGO
PRAWA PODATKOWEGO**

Dominik Mączyński

SERIA **MONOGRAFIE**

Publikacja dofinansowana przez Uniwersytet im. Adama Mickiewicza
w Poznaniu

Stan prawny na 1 sierpnia 2021 r.

Recenzent
Prof. dr hab. Włodzimierz Nykiel

Wydawca
Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący
Livia Śpiewak

Opracowanie redakcyjne
ERGO Katarzyna Rybczyńska

Projekt okładek serii
Wojtek Kwiecień-Janikowski, Przemek Dębowski

prawolubni

Ta książka jest wspólnym dziełem twórcy i wydawcy. Prosimy, byś przestrzegał przysługujących
im praw. Książkę możesz udostępnić osobom bliskim lub osobiście znanym, ale nie publikuj
jej w internecie. Jeśli cytujesz fragmenty, nie zmieniaj ich treści i koniecznie zaznacz,
czyje to dzieło. A jeśli musisz skopiować część, rób to jedynie na użytek osobisty.

Szanujemy prawo i własność
Więcej na www.legalnakultura.pl
Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2021

ISBN 978-83-8246-300-2
ISSN 1897-4392

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.
Dział Praw Autorskich
01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33
tel. 22 535 82 19
e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	11
Wstęp	15
Rozdział I	
Wpływ orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie przepisów dotyczących podatku od towarów i usług.....	
1. Uwagi wstępne	41
2. Rola klauzuli <i>standstill</i> w procesie zmiany krajowego prawa podatkowego	43
2.1. Odliczenie podatku naliczonego od wydatków związanych z pojazdami samochodowymi	43
2.2. Usługi noclegowe i gastronomiczne nabyte przez podatników świadczących usługi turystyki	54
2.3. Import usług na rzecz podmiotu mającego siedzibę na obszarze „raju podatkowego”	57
3. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie doprecyzowania znaczenia faktury dla odliczenia podatku	61
3.1. Wystawienie faktury przed rejestracją i identyfikacją podmiotu do celów podatku od wartości dodanej.....	61
3.2. Błędne oznaczenie towarów na fakturze	65
4. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie dobrej wiary.....	67
4.1. Sprzedaż towaru przez podmiot niebędący jego nabywcą	67

4.2. Wystawienie faktury przez podmiot nieistniejący.....	70
4.3. Nieustalony odbiorca towarów przy eksporcie	71
4.4. Legislacyjne skutki orzeczeń z zakresu dobrej wiary na stanowienie prawa podatkowego	73
5. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie opodatkowania eksportu	78
5.1. Spełnienie warunków formalnych przy eksporcie	78
5.2. Nieznany nabywca przy eksporcie.....	81
6. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie zwolnień podatkowych.....	84
6.1. Zwolnienia podatkowe przy nabyciu budynków	84
6.2. Zwolnienia usług w zakresie edukacji	87
7. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie obniżonej stawki podatkowej	89
7.1. Uwagi wstępne	89
7.2. Obniżona stawka podatku na odzież dziecięcą	89
7.3. Obniżona stawka podatku na towary przeznaczone na cele ochrony przeciwpożarowej	92
7.4. Obniżona stawka podatku na sprzęt medyczny	94
7.5. Różnorodne skutki legislacyjne orzeczeń TSUE z zakresu obniżonej stawki podatkowej.....	97
8. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie zasad odnoszących się do odliczenia podatku	98
8.1. Proporcjonalne odliczenie podatku	98
8.2. Termin zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym.....	105
8.3. Powstanie prawa do odliczenia podatku	110
8.4. Termin odliczenia podatku dla podmiotów wykonujących okazjonalne przewozy autokarowe	117
8.5. Ograniczenia odliczenia podatku	121
9. Wnioski	126

Rozdział II

Wpływ orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii

Europejskiej na stanowienie przepisów dotyczących podatku akcyzowego

135

1. Uwagi wstępne

135

2. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie opodatkowania samochodów osobowych	137
2.1. Akcyza na samochody osobowe sprowadzane z innych państw Unii Europejskiej	137
2.2. Wątpliwości orzecznicze	139
2.3. Odesłanie prejudycjalne	142
2.4. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ...	145
2.5. Skutki legislacyjne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	149
3. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie określenia wysokości stawki podatkowej	161
3.1. Wysokość stawki podatkowej na dodatki do paliw silnikowych	161
3.2. Uzależnienie możliwości stosowania obniżonej stawki podatkowej od spełnienia warunków formalnych	165
4. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie zwolnień podatkowych	170
4.1. Uzależnienie skorzystania ze zwolnienia podatkowego od otrzymania decyzji ustalającej dopuszczalne normy zużycia napojów alkoholowych ...	170
4.2. Skutki legislacyjne postępowania przed TSUE	173
5. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie opodatkowania energii elektrycznej	176
5.1. Skarga Komisji Europejskiej	176
5.2. Wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	179
5.3. Skutki legislacyjne orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	180
6. Wnioski	188

Rozdział III

Wpływ orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie przepisów dotyczących pozostałych danin publicznych

pozostałych danin publicznych	193
1. Uwagi wstępne	193
2. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych	195

2.1. Ograniczenie przy odliczeniu składek na ubezpieczenie społeczne i zdrowotne	195
2.2. Brak wpływu orzeczeń TSUE na zmianę prawa podatkowego	201
3. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych	202
3.1. Ograniczenie dotyczące stosowania zwolnienia podatkowego	202
3.2. Zmiana prawa nawiązująca do wyroku TSUE	206
4. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych	208
4.1. Ponowne opodatkowanie zdarzenia, wobec którego zaniechano opodatkowania	208
4.2. Pojęcie spółki kapitałowej	211
5. Wpływ orzecznictwa TSUE na zmiany prawa w zakresie opłaty nakładanej przy pierwszej rejestracji na przywożone samochody używane	215
5.1. Dyskryminacyjny charakter opłaty rejestracyjnej	215
5.2. Prewencyjny wpływ wyroku TSUE na kształt prawa krajowego	216
6. Wnioski	218

Rozdział IV

Ocena wpływu orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych na stanowienie polskiego prawa podatkowego	221
1. Dylematy związane z oceną wpływu orzecznictwa TSUE w sprawach podatkowych na stanowienie polskiego prawa podatkowego	221
1.1. Wielość czynników wpływających na tworzenie prawa krajowego	221
1.2. Znaczenie przepisów Konstytucji dla stanowienia krajowego prawa podatkowego	222
1.3. Uwzględnianie funkcji opodatkowania w procesie tworzenia prawa podatkowego	224
1.4. Czynniki zewnętrzne wpływające na stanowienie krajowego prawa podatkowego	225

1.5. Trudności z określeniem motywów tworzenia krajowego prawa podatkowego	227
2. Sposoby wpływania orzecznictwa TSUE na stan krajowej legislacji podatkowej	228
2.1. Różnorodny wpływ orzecznictwa TSUE na tworzenie polskiego prawa podatkowego.....	228
2.2. Bezpośredni wpływ orzecznictwa TSUE na stanowienie prawa	229
2.3. Konsekwencje legislacyjne orzeczeń TSUE, których sentencje nie wskazywały na potrzebę dokonania zmian prawa	232
2.4. Brak wpływu orzecznictwa TSUE na tworzenie krajowego prawa podatkowego	238
3. Wnioski.....	243
Bibliografia	247
Orzecznictwo	257

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

- decyzja derogacyjna z 2010 r. – decyzja wykonawcza Rady z 27.09.2010 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do wprowadzenia szczególnego środka stanowiącego odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2010/581/UE), (Dz.Urz. UE L 256, s. 24) – nieobowiązująca
- decyzja derogacyjna z 2013 r. – decyzja wykonawcza Rady z 17.12.2013 r. upoważniająca Rzeczpospolitą Polską do stosowania środków stanowiących odstępstwo od art. 26 ust. 1 lit. a) i art. 168 dyrektywy 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (2013/805/UE), (Dz.Urz. UE L 353, s. 51)
- dyrektywa 69/335 – dyrektywa 69/335/EWG Rady z 17.07.1969 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. WE L 249, s. 25)
- dyrektywa 92/12 – dyrektywa Rady EWG 92/12/EWG z 25.02.1992 r. w sprawie ustaleń ogólnych produktów podlegających opodatkowaniu akcyzowemu i kontroli obrotu tymi produktami (Dz.Urz. WE L 76, s. 1, ze zm.) – nieobowiązująca
- dyrektywa 92/83 – dyrektywa Rady 92/83/EWG z 19.10.1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.Urz. WE L 316, s. 21)

- dyrektywa 2003/96 – dyrektywa Rady 2003/96/WE z 27.10.2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej (Dz.Urz. UE L 283, s. 51, ze zm.)
- dyrektywa 2006/112 – dyrektywa Rady 2006/112/WE z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE L 347, s. 1)
- dyrektywa 2008/7 – dyrektywa Rady 2008/7/WE z 12.02.2008 r. dotycząca podatków pośrednich od gromadzenia kapitału (Dz.Urz. UE L 46, s. 11)
- Konstytucja RP – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
- szósta dyrektywa – szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17.05.1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.) – nieobowiązująca
- TFUE – Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864/2, wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE z 2016 r. C 202, s. 47)
- TWE – Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE z 2006 r. C 321E, s. 37)
- ustawa centralizacyjna – ustawa z 5.09.2016 r. o szczególnych zasadach rozliczeń podatku od towarów i usług oraz dokonywania zwrotu środków publicznych przeznaczonych na realizację projektów finansowanych z udziałem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub od państw członkowskich Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu przez jednostki samorządu terytorialnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 280)
- u.p.a. z 2004 r. – ustawa z 23.01.2004 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 29, poz. 257 ze zm.) – nieobowiązująca
- u.p.a. z 2008 r. – ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
- u.p.c.c. – ustawa z 9.09.2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (wersja pierwotna: Dz.U. Nr 86, poz. 959 ze zm., Dz.U. z 2020 r. poz. 815 ze zm.)

- u.p.d.o.f. – ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2021 r. poz. 1128 ze zm.)
- u.p.d.o.p. – ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1406 ze zm.)
- u.p.t.u. – ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2021 r. poz. 685 ze zm.)
- u.p.t.u.p.a. – ustawa z 8.01.1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. Nr 11, poz. 50 ze zm.) – nieobowiązująca
- u.z.n. – ustawa z 9.05.2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrz-wspólnotowego albo importu samochodu osobowego (Dz.U. Nr 118, poz. 745)

Piśmiennictwo

- Dz.U. – Dziennik Ustaw
- Dz.Urz. UE – Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej
- Dz.Urz. WE – Dziennik Urzędowy Wspólnot Europejskich
- EPS – Europejski Przegląd Sądowy
- Jur. Pod. – Jurysdykcja Podatkowa
- LEX – System Informacji Prawnej LEX
- ONSAiWSA – Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych
- OTK-A – Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego; zbiór urzędowy, Seria A
- PiP – Państwo i Prawo
- Prz. Pod. – Przegląd Podatkowy
- ZNSA – Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego

Inne

- NSA – Naczelny Sąd Administracyjny
- TK – Trybunał Konstytucyjny
- TSUE – Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
- WSA – wojewódzki sąd administracyjny

WSTĘP

1. Cele i założenia

Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na sferę stosowania prawa podatkowego jest niekwestionowany w doktrynie i judykaturze. Uwzględnianie tez wyroków i postanowień TSUE w procesie wydawania decyzji podatkowych oraz orzeczeń przez sądy poszczególnych państw jest standardem, którego źródłem są normy wynikające z przepisów Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej oraz krajowych konstytucji. Recepja dorobku orzeczniczego TSUE do porządków prawnych państw Unii Europejskiej była przedmiotem wielu opracowań i analiz prawniczych.

W znacznie mniejszym stopniu przedmiotem dyskursu naukowego jest problematyka wpływu jurysprudencji TSUE na proces stanowienia prawa podatkowego. Ograniczone zainteresowanie tą kwestią wynika prawdopodobnie z faktu, że z zasady wyroki TSUE nie ingerują bezpośrednio w sferę obowiązywania prawa krajowego, TSUE nie może bowiem uznawać za nieważne krajowych aktów prawnych, nawet jeżeli zostały wydane przez państwo z naruszeniem prawa Unii Europejskiej.

Mniejsze zainteresowanie doktryny prawa podatkowego problematyką wpływu orzecznictwa TSUE na stanowienie prawa podatkowego nie oznacza jednak, że zagadnienie to jest mniej istotne zarówno dla teorii, jak i praktyki krajowego prawa podatkowego. Przeciwnie, w ramach tej problematyki mieści się wiele zagadnień, których wyjaśnienie może przyczynić się do rozwoju nauki prawa podatkowego i polepszenia

jakości procesu stanowienia prawa podatkowego w państwach Unii Europejskiej.

Podstawowym celem monografii jest ustalenie wpływu rozstrzygnięć podejmowanych przez TSUE na jakość polskiej legislacji podatkowej. Przedmiotem badań będzie zatem ocena, w jakim stopniu orzeczenia TSUE były impulsem dla ustawodawcy podatkowego. Dodatkowo zbadania wymaga zakres, w jakim orzecznictwo TSUE stanowi bodziec dla ustawodawcy do zmiany prawa podatkowego. Należy także odpowiedzieć na pytanie, czy orzecznictwo TSUE wpływa wyłącznie pozytywnie na jakość legislacji podatkowej oraz czy w oparciu o dotychczasowy dorobek orzeczniczy TSUE możliwe jest sformułowanie katalogu zasad mogących przyczynić się do poprawy legislacji podatkowej.

Podstawą prowadzonych badań jest założenie, że w obowiązującym stanie prawnym orzeczenia TSUE nie ingerują wprost w sferę stanowienia prawa, a ich skutki należy wiązać przede wszystkim z płaszczyzną jego stosowania, to jednak konsekwencje orzeczeń można także odnosić do sfery tworzenia prawa. Z uwagi na traktatowe umocowanie TSUE tego rodzaju sytuacja powinna stanowić wyjątek od zasady oddziaływania orzecznictwa TSUE na płaszczyźnie stosowania prawa. Główna teza, która legła u podstaw prowadzonych badań, zakłada, że orzecznictwo TSUE wywiera istotny oraz pozytywny wpływ na stanowienie krajowego prawa podatkowego. Jednak wpływ ten polega nie na zastępowaniu władzy prawodawczej w procesie stanowienia prawa, a na kreowaniu przesłanek będących podstawą jego zmiany. Tak rozumiana relacja sprawia, że TSUE, dokonując zasadniczo wykładni przepisów prawa unijnego i wyjątkowo (mając na uwadze liczbę takich rozstrzygnięć w porównaniu z pozostałym dorobkiem orzeczniczym TSUE) stwierdzając niezgodność prawa krajowego z prawem UE, wyznacza jednocześnie kierunki, w jakich powinna podążać legislacja krajowa, aby możliwe było odkodowanie norm zgodnych ze wzorcem ukształtowanym na płaszczyźnie europejskiej z treści przepisów prawa krajowego. Orzecznictwo TSUE nie ma zatem zastępować krajowego prawodawcy. Ma być natomiast postrzegane jako jeden z elementów wpływających na stanowienie prawa podatkowego.

W rezultacie przedmiotem analizy niniejszego opracowania należy uczynić dwie grupy orzeczeń TSUE. Do pierwszej należą orzeczenia wydane w sprawach zainicjowanych skargą Komisji, w których Trybunał stwierdził, że krajowe przepisy podatkowe są niezgodne z przepisami prawa unijnego. W praktyce orzeczniczej TSUE orzeczenia tego rodzaju zawierają zazwyczaj sformułowanie „Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na podstawie przepisów...”. Do drugiej grupy zaliczają się orzeczenia w sprawach z odesłania pre-judycjalnego polskich sądów, w których Trybunał wskazał, że unormowania unijne sprzeciwiają się przepisom prawa krajowego lub krajowej praktyce, ta ostatnia mogła się bowiem odbywać, choć nie musiała, na bazie wadliwych przepisów. W warstwie redakcyjnej orzeczenia tego typu odznaczają się zazwyczaj zwrotem „przepisy prawa europejskiego należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym/praktyce krajowej”.

W odniesieniu do obu przedstawionych grup orzeczeń należy rozważyć, czy brak zgodności uregulowań polskiego prawa podatkowego z prawem Unii Europejskiej skutkował albo powinien skutkować zmianą prawa w kwestionowanym przez TSUE zakresie. Przeprowadzone badania pozwolą na sformułowanie odpowiedzi na pytania, czy orzecznictwo TSUE miało wpływ na kształt krajowego prawa podatkowego, w jakim stopniu przyczyniło się do zmiany tego prawa i czy dokonane przez prawodawcę korekty uwzględniały treść orzeczeń TSUE oraz ostatecznie czy orzeczenia TSUE przyczyniły się do polepszenia polskiego prawa podatkowego.

Przeprowadzana analiza pozwoli na przyporządkowanie postępowań przed TSUE i wydanych w ich wyniku orzeczeń do kilku zasadniczych kategorii z perspektywy ich wpływu na tworzenie prawa podatkowego.

Do pierwszej kategorii należy zaliczyć te sprawy, w których już samo zainicjowanie postępowania przed TSUE, jeszcze przed wydaniem orzeczenia, wywołało skutki legislacyjne w obszarze polskiego prawa podatkowego. Do kolejnej kategorii zaliczone zostaną orzeczenia TSUE – wyroki i postanowienia – na skutek wydania których zmienione zostały przepisy krajowego prawa podatkowego. Trzecią grupę tworzą te

sprawy, których nie sposób powiązać z nowelizacją prawa krajowego, które uległo jednak zmianie w sposób uwzględniający standardy określone w orzecznictwie TSUE. Brak związku dorobku TSUE ze zmianą prawa wynika w szczególności z następczego charakteru orzecznictwa względem zmian legislacyjnych. W tym przypadku krajowe prawo podatkowe zostało zmienione w sposób niekwestionowany na gruncie prawa europejskiego, a postępowanie przed TSUE odnosi się najczęściej do nieobowiązującego już stanu prawnego, który budził wątpliwości co do jego zgodności ze standardami europejskimi. Rezultat zmian jest zatem satysfakcjonujący z perspektywy zapewnienia zgodności krajowych regulacji podatkowych z prawem UE, lecz impulsem do zmian nie było orzeczenie TSUE odnoszące się do przepisów ustawy krajowej. Do ostatniej grupy orzeczeń należy zaliczyć te, które nie wpłynęły na zmianę krajowego prawa podatkowego. Jest to sytuacja niewątpliwie naruszająca postulat zewnętrznej spójności prawa podatkowego, nakazujący stanowić prawo krajowe z uwzględnieniem kontekstu międzynarodowego i europejskiego¹. Są to zatem judykaty, które mimo rozstrzygnięcia jednoznacznie kwestionującego treść krajowego prawa podatkowego nie przyczyniły się do jego zmiany. W rezultacie oznacza to obowiązywanie w europejskiej i polskiej przestrzeni prawnej przepisów, z których wynikają odmienne zakresowo normy prawne. Na marginesie należy zaznaczyć, że polski system prawny wyposażony został w instrumenty pozwalające na rozwiązanie tego konfliktu na płaszczyźnie stosowania prawa. Jednakże obowiązywanie niezgodnych ze sobą norm prawnych prowadzi nie tylko do naruszenia postulatu zewnętrznej spójności prawa podatkowego, ale także utrudnia proces stosowania prawa podatkowego.

W tym miejscu należy jednak poczynić jedno bardzo istotne zastrzeżenie dotyczące zakresu pracy. Przedmiotem badania są bowiem wyłącznie te sprawy rozpoznane przez TSUE, które dotyczyły bezpośrednio polskiego ustawodawstwa podatkowego. Do spraw takich należy więc zaliczyć tylko takie orzeczenia prejudycjalne, które zostały wydawane w związku z wnioskami składanymi przez sądy krajowe lub wyroki wydane na skutek skarg wnoszonych przez Komisję Europejską, które zmierzały do ustalenia zgodności polskich regulacji prawnych z pra-

¹ A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 327.

wem Unii Europejskiej. Choć znaczenie obu typów rozstrzygnięć jest zasadniczo odmienne, wywierają one nie tylko bezpośredni wpływ na wykładnię i stosowanie prawa podatkowego. Wiążą one sądy administracyjne i stanowią dyrektywę interpretacyjną dla organów podatkowych, ale także pośrednio wpływają na stanowienie prawa podatkowego i obowiązywanie norm prawnopodatkowych. Istnieją przynajmniej dwa argumenty uzasadniające tego rodzaju ograniczenie przedmiotu badań. Po pierwsze, to właśnie opisane orzeczenia wywierają potencjalnie największy wpływ na kształt polskiego prawa podatkowego. Odnoszą się bowiem bezpośrednio do przepisów ustaw podatkowych (orzeczenia wydane po wniesieniu skargi Komisji) albo dotyczą wątpliwości co do interpretacji przepisów prawa unijnego, które powstały w związku ze stosowaniem przepisów krajowych (orzeczenia prejudycjalne). Po drugie, takie ograniczenie podyktowane jest względami pragmatycznymi, uwzględniającymi liczbę wydanych przez TSUE orzeczeń w sprawach podatkowych (1610 orzeczeń²). Choć nie można *a priori* wykluczyć wpływu innych orzeczeń niż stanowiące przedmiot badań w tym opracowaniu na kształtowanie polskiego prawa podatkowego, to nie jest możliwa ich szczegółowa analiza, choćby ze względu na liczbę judykatów, które potencjalnie wymagałyby zbadania.

Podkreślenia wymaga, że proponowana problematyka badawcza nie była dotąd przedmiotem pogłębionych analiz naukowych w dziedzinie nauki prawa podatkowego także w obszarze międzynarodowym. Badania prowadzone nad orzecznictwem TSUE koncentrowały się na dwóch podstawowych aspektach. Po pierwsze, badacze podejmowali próbę odkodowania zasad podatkowych płynących z tez orzeczeń TSUE. Po drugie, przedmiotem badań był wpływ orzecznictwa TSUE na stosowanie prawa podatkowego przez sądy krajowe i administrację podatkową poszczególnych państw, ewentualnie wpływ tych orzeczeń na proces wykładni prawa podatkowego. Problematyka stanowienia prawa

² Stan na 1.01.2021 r., <http://curia.europa.eu/juris/liste.jsf?oqp=&for=&mat=FISC%252Cor&lgrc=pl&jge=&td=%3BALL&jur=C&etat=clot&page=1&dates=&pcs=Oor&lq=&pro=&nat=or&cit=none%252CC%252CCJ%252CR%252C2008E%252C252C%252C%252C%252C%252C%252C%252C%252Ctrue%252Cfalse%252Cfalse&language=pl&avg=&cid=21972880> (dostęp: 9.01.2021 r.).

podatkowego, badana przez pryzmat tez i postulatów sformułowanych w orzecznictwie TSUE, pozostawała i nadal pozostaje na marginesie rozważań.

2. Sądy a stanowienie prawa

Relacja między władzą sądowniczą i prawodawczą może być różnorodnie ukształtowana w określonych systemach prawnych. Nie ulega wątpliwości, że władza sądownicza i prawodawcza występują ze sobą w ścisłej relacji³. Zgodzić się także należy ze stanowiskiem, że rozdział władz polegać ma na tym, że władzy sądowniczej nie przypisuje się zasadniczo zadań w zakresie tworzenia aktów normatywnych⁴.

Wpływ orzecznictwa sądowego na stanowienie prawa może sprowadzać się do dwóch zasadniczych obszarów⁵. Pierwszy wiązany jest ze zjawiskiem prawotwórstwa sądowego. Prawotwórcza funkcja orzecznictwa jest zakorzeniona w tradycji metodologicznej, która umożliwia przy-

³ Szerzej na temat relacji między prawem stanowionym a innymi źródłami prawa: Z. Ziemiński, *O pojmowaniu pozytywizmu oraz prawa natury*, Poznań 1993, s. 62–69. M. Zirk-Sadowski opisał tę relację następująco: „Nie tylko w Polsce, ale w całej kulturze prawa ustawowego obserwujemy proces pewnego kryzysu możliwości efektywnego zarządzania przez prawo, które pisane jest w języku etnicznym i składa się z reguł generalnych, abstrakcyjnych. Następuje kryzys relacji między prawem a państwem stanowiącym ustawy, które przejawia się w swoistym procesie autonomizacji instytucji prawnych w stosunku do instytucji państwowych (...) Trzecia władza przestaje odgrywać rolę przedłużonego ramienia suwerena, a staje się trzecią władzą *sui generis* – równie niezależną od legislatywy, jak legislatywa od władzy wykonawczej, czy władza wykonawcza od sądowniczej i od legislatywy” M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia prawa a wspólnoty sędziów* [w:] A. Choduń (red.), S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga Jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 74.

⁴ Z. Ziemiński, *Problemy podstawowe prawoznawstwa*, Warszawa 1980, s. 261–268; Z. Ziemiński, *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*, Warszawa 1974, s. 110–111; J. Ochmański, *The activity of the judiciary and its effect on the legislative authority* [w:] D. Mączyński (red.), *Impact of CJEU case-law on excise duty regulations in selected EU member states*, Poznań 2021, s. 45.

⁵ Szerzej na temat pojęcia tworzenia i stanowienia prawa m.in. J. Wróblewski, *Zasady tworzenia prawa*, Warszawa 1989, s. 16–25.

jęcie wielości źródeł prawa jako podstawy sędziowskiej interpretacji⁶. Nie można jednak nie dostrzec, że działalność orzecznicza może być w takim przypadku postrzegana jako naruszenie balansu równowagi trójpodziału władz, polegającego na przejmowaniu przez sądy roli władzy prawodawczej⁷. Z drugiej strony, jeśli przyjąć za oczywiste, że prawo stanowić ma dla sędziego nieprzekraczalną granicę działania, to pojawia się zawsze zasadnicze pytanie: czym jest prawo⁸. Ponadto należy rozważyć, czy nieprzekraczalną granicę działania ma stanowić dla sędziego „złe prawo”, które z winy prawodawcy jest dotknięte kwalifikowanymi błędami i ułomnościami (błędy o charakterze i prakseologicznym, i aksjologicznym)⁹. W takiej sytuacji sądy nie tyle stosują prawo, co raczej pomagają je tworzyć¹⁰ i pełnią funkcję prawodawcy.

⁶ A. Gomułowicz, *Courts and Lawmaking* [w:] D. Mączyński (red.), *Impact of CJEU case-law on excise duty regulations in selected EU member states*, Poznań 2021, s. 15 i n.; J. Małecki, *Lex falsa lex non est* [w:] A. Gomułowicz (red.), J. Małecki (red.), *Ex iniuria non oritur ius. Księga ku czci Profesora Wojciecha Łączkowskiego*, Poznań 2003, s. 64 i n.; M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 62–90; R. Mastalski, *Stosowanie prawa podatkowego*, Warszawa 2008, s. 115–149; R. Mastalski, *Derywacyjna koncepcja wykładni prawa w procesie stosowania prawa podatkowego* [w:] A. Choduń (red.), S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga Jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 329–341; M. Safjan, *Uniwersalizacja wykładni prawa* [w:] A. Choduń (red.), S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga Jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 271–298.

⁷ J. Ochmański, *The activity...*, s. 51. W doktrynie wskazuje się jednak, że „dyskrecjonalność sędziowska pojawia się wszędzie tam, gdzie sędzia nie podchodzi do procesu stosowania prawa w sposób ściśle sformalizowany i związany. Nie jest on wówczas postawiony przed zadaniem przeprowadzenia prostej, racjonalnej subsumpcji, lecz jest upoważniony do wyważania pomiędzy większą liczbą alternatyw, tj. musi rozstrzygnąć rzeczowo (...). Wolność sędziego dotyczy procesu myślowego, oceny faktów, interpretacji norm prawnych, określenia ich wzajemnej relacji, a niekiedy także tworzenia prawa” – B. Wojciechowski, *Wyważanie reguł wykładni jako element dyskrecjonalności sędziowskiej* [w:] A. Choduń (red.), S. Czepita (red.), *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga Jubileuszowa Profesora Macieja Zielińskiego*, Szczecin 2010, s. 166–167.

⁸ Szerzej na temat etycznych zagadnień stanowienia prawa: Z. Ziemiński, *Etyczne problemy prawoznawstwa*, Wrocław 1972, s. 117–139; Z. Ziemiński, *Teoria prawa*, Warszawa–Poznań 1977, s. 58–75; Z. Ziemiński, *O stanowieniu i obowiązywaniu praw. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1995, s. 89–100.

⁹ A. Gomułowicz, *Courts and Lawmaking...*, s. 23.

¹⁰ Szerzej na ten temat: R. Hauser, J. Trzeciński, *Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, War-

Podstawę ustrojową funkcji prawotwórczej sądów stanowi Konstytucja, pozwalająca na odejście sądu w procesie orzeczniczym od prymatu ustawy w systemie źródeł prawa na rzecz prymatu konstytucji. Konstytucja wyraża obowiązek bezpośredniego jej stosowania, w tym zakres jej stosowania. Z treści przepisu konstytucji sąd wywodzi normę prawną. Może to polegać na sięganiu przez sędziego po taki przepis konstytucji, który jasno formułuje normę prawną lub na rekonstruowaniu przez sędziego normy na podstawie przyjętych kryteriów i metod wykładni¹¹.

Relacja między orzecznictwem sądowym a stanowieniem prawa może się także wyrażać w kreowaniu bodźców do tworzenia prawa przez władzę prawodawczą. Orzeczenie sądowe staje się wówczas jednym, a niekiedy jednym z najważniejszych, czynników wpływających na stanowienie prawa. Tego rodzaju wpływ orzecznictwa sądowego na stanowienie prawa będzie miał charakter pośredni. W doktrynie zauważa się, że wynika to z wielu przyczyn¹². Po pierwsze, tezy płynące z treści orzeczeń sądów są jedynie jednym z elementów wpływu. Po drugie, władza prawodawcza jest w większym stopniu podatna na presję społeczną niż sądy. Po trzecie, sądy rozstrzygają sprawy indywidualne, a skutki ich orzeczeń mają charakter ograniczony do uczestników sporu. Po czwarte, nie jest doprecyzowane pojęcie utrwalonej linii orzeczniczej. Dla jej ukształtowania może być wymagane podjęcie zarówno wielu zbieżnych rozstrzygnięć, jak i pojedynczego orzeczenia wydanego w sprawie fundamentalnej. Precedens nabiera bowiem cech prawotwórstwa wtedy, gdy

szawa 2008; Z. Kmiecik, *Prawotwórstwo sędziowskie w sferze jurysdykcji sądów administracyjnych*, PiP 2006/12, s. 22–36; J. Małecki, *Lex falsa...*, s. 135 i n.; J. Małecki, *Sędzia podatkowy a złe prawo i jego stosowanie* [w:] J. Głuchowski (red.), A. Pomorska (red.), J. Szolno-Koguc (red.), *Podatkowe i niepodatkowe źródła finansowania zadań publicznych*, Lublin 2007, s. 32 i n.

¹¹ Szerzej na ten temat: A. Gomulowicz, *Courts and Lawmaking...*, s. 29; J. Trzciniński, *O znaczeniu konstytucji jako ustawy zasadniczej państwa*, ZNSA 2010/5–6, wydanie jubileuszowe z okazji 30-lecia Naczelnego Sądu Administracyjnego 1980–2010, s. 444–451; J. Trzciniński, *Bezpośrednie stosowanie zasad naczelnych Konstytucji przez sądy administracyjne*, ZNSA 2011/3, s. 29–42; J. Trzciniński, *Prawotwórcza funkcja sądów* [w:] B. Banaszak (red.), M. Jabłoński (red.), S. Jarosz-Żukowska (red.), *Prawo w służbie państwa i społeczeństwa. Prace dedykowane prof. Kazimierzowi Działoszemu z okazji 80-tych urodzin*, Wrocław 2012, s. 254–261.

¹² J. Ochmański, *The activity...*, s. 45.

znajduje wsparcie w następującej po nim praktyce orzeczniczej sądów¹³. Po piąte, w myśl zasady trójpodziału władz legislatura nie ma żadnego prawnego obowiązku reagowania na aktywność władzy sądowniczej. Wyjątek w tym zakresie stanowią orzeczenia sądów konstytucyjnych. W takich przypadkach z reguły z mocy prawa konieczne jest podjęcie działań przez legislaturę¹⁴. Dla relacji między orzecznictwem sądowym a władzą wykonawczą nie bez znaczenia jest także fakt, że sądom brakuje demokratycznej legitymizacji. Legitymizacja władzy sądów jest słabsza od tej, którą posiada władza wykonawcza. Ta ostatnia jest pochodną decyzji i wyborów podejmowanych w procesach demokratycznych, podczas gdy władza sądownicza znajduje swoje oparcie w działaniach organów państwa, które stosują prawo stanowione przez legislaturę¹⁵.

Odnosząc powyższe uwagi do relacji między władzą prawodawczą a sądowniczą w obszarze prawa podatkowego, stanowiącego część prawa administracyjnego, należy zauważyć, że niezależność obu władz może kształtować się odmiennie w różnych systemach prawnych, inkorporujących odmiennie modele sądowej kontroli administracji¹⁶. Pierwszy model wyłącza sądownictwo administracyjne spod kompetencji sądów powszechnych i powierza je specjalnemu systemowi sądów administracyjnych, mniej lub bardziej zależnych od administracji (Francja i większość państw niemieckich). W drugim modelu rozstrzyganie sporów administracyjnych pozostawione jest organom administracji w drodze postępowania instancyjnego, a dopiero po wyczerpaniu tej drogi wyższemu sądowi administracyjnemu (Austria). Trzeci model zakłada, że wszystkie spory wynikłe na tle działania administracji poddane zostały jurysdykcji sądów powszechnych (Anglia, Belgia, Włochy, Holandia, kraje skandynawskie).

¹³ A. Gomułowicz, *Courts and Lawmaking...*, s. 29.

¹⁴ J. Ochmański, *The activity...*, s. 54.

¹⁵ J. Ochmański, *The activity...*, s. 55.

¹⁶ M. Pawłowska-Materniak, G. Smyk, *The origins of settling disputes in public law by administrative courts in modern Europe* [w:] D. Mączyński (red.), *Impact of CJEU case-law on excise duty regulations in selected EU member states*, Poznań 2021.

3. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej a stanowienie polskiego prawa podatkowego

3.1. Uwagi wstępne

Analiza wpływu jurysprudencji TSUE na proces stanowienia polskiego prawa podatkowego wymaga przede wszystkim zbadania reakcji prawodawcy na orzeczenia TSUE¹⁷. Powstaje bowiem wątpliwość, czy wystarczająca jest aplikacja orzecznictwa TSUE na płaszczyźnie stosowania prawa, wyrażająca się w dokonywaniu wykładni przepisów krajowych w taki sposób, aby treść wyinterpretowanej z nich normy prawnej odzwierciedlała postulaty płynące z tego orzecznictwa, czy też niezbędna jest zmiana prawa krajowego, aby umożliwić jego stosowanie w zgodzie z prawodawstwem UE lub uprościć proces wykładni prawa z korzyścią zarówno dla organów podatkowych, jak i podatników.

Przed przystąpieniem do szczegółowej analizy warto jednak zaznaczyć, że w obowiązującym stanie prawnym orzeczenia TSUE nie ingerują wprost w sferę stanowienia prawa, a ich skutki należy wiązać przede wszystkim z płaszczyzną jego stosowania. Ponadto, ingerencja ustawodawcy, będąca następstwem orzeczenia TSUE, może się przyczynić, wbrew intencjom prawodawcy, do skomplikowania materii prawnej poprzez jej uzupełnienie o kolejny element, podczas gdy rekonstrukcja normy prawnej możliwa jest już na podstawie wcześniej obowiązujących przepisów prawa krajowego uzupełnionych orzecznictwem TSUE. Niemniej jednak, ze względu na specyfikę orzecznictwa TSUE w sprawach podatkowych i jego znaczenie dla krajowego systemu podatkowego, nie można *a priori* wykluczyć potrzeby dokonania zmian legislacyjnych. Zgodzić się bowiem należy z prezentowanym w doktrynie poglądem ukształtowanym na gruncie analizy orzecznictwa podatkowego TSUE, że „Trybunał w pewien sposób zastępuje prawodawcę wspólnotowego, ale również wpływa na decyzje podejmowane przez prawodawcę krajo-

¹⁷ D. Mączyński, *Bezpośredni wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie prawa podatkowego w Polsce (Wstęp do badań)*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2019/3, s. 24–37.

wego, niejako kształtując już nie tylko porządek prawny wspólnotowy, ale również krajowy”¹⁸. Z uwagi na traktatowe umocowanie TSUE tego rodzaju sytuacja powinna jednak stanowić wyjątek od zasady oddziaływania orzecznictwa TSUE na płaszczyźnie stosowania prawa.

3.2. Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych przed TSUE

W świetle przepisów Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej sprawy przed TSUE mogą być inicjowane na trzy sposoby. Po pierwsze, w trybie art. 258 TFUE przez Komisję. Zgodnie z tym przepisem, jeśli Komisja uznaje, że państwo członkowskie uchybiło jednemu z zobowiązań, które na nim ciążyą na mocy Traktatów, wydaje uzasadnioną opinię w tym przedmiocie, po uprzednim umożliwieniu temu państwu przedstawienia swych uwag. Jeśli państwo to nie zastosuje się do opinii w terminie określonym przez Komisję, może ona wnieść sprawę do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Po drugie, na mocy art. 259 TFUE, każde państwo członkowskie może wnieść sprawę do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, jeśli uzna, że inne państwo członkowskie uchybiło jednemu z zobowiązań, które na nim ciążyą na mocy Traktatów. Zanim państwo członkowskie wnieśli przeciwko innemu państwu członkowskiemu skargę opartą na zarzucanym naruszeniu zobowiązania, które na nim ciąży na podstawie Traktatów, powinno wnieść sprawę do Komisji. Komisja wydaje uzasadnioną opinię, po umożliwieniu zainteresowanym państwom przedstawienia uwag pisemnych i ustnych, zgodnie z zasadą kontradyktoryjności. Jeśli Komisja nie wyda opinii w terminie trzech miesięcy od wniesienia sprawy, brak opinii nie stanowi przeszkody we wniesieniu sprawy do Trybunału.

Po trzecie, zgodnie z art. 267 TFUE, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym o wy-

¹⁸ A. Wesołowska, *Legalność podatku kapitałowego od pożyczki wspólnicznej. Glosa do wyroku TS z dnia 16 czerwca 2011 r., C-212/10, LEX 2011.*

kładni Traktatów oraz o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. Działając na podstawie tego przepisu, sąd jednego z państw członkowskich może zwrócić się do TSUE z wnioskiem o rozpatrzenie pytania, jeżeli uzna, że decyzja w tej kwestii jest niezbędna do wydania wyroku. 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.

W odniesieniu do Polski nie zostało nigdy dotąd zainicjowane postępowanie na podstawie art. 259 TFUE¹⁹. W sprawach podatkowych postępowania przed TSUE dotyczące polskich ustaw podatkowych wszczynane były w trybie art. 258 i 267 TFUE. Skutki orzeczeń wydanych w obu przypadkach są jednak zasadniczo odmienne.

3.3. Wykonanie orzeczeń TSUE w sprawach podatkowych

W przypadku postępowania z wniosku Komisji, jeśli TSUE stwierdzi, że państwo członkowskie uchybiło jednemu z zobowiązań, które na nim ciążyą na mocy Traktatów, państwo to jest zobowiązane podjąć środki, które zapewnią wykonanie wyroku. Przepisy TFUE nie precyzują, w jaki sposób państwo winno wykonać wyrok. Z zasady wyroki TSUE nie ingerują jednak w sferę obowiązywania prawa. Trybunał nie może bowiem uznać za nieważny aktu wydanego przez państwo nawet z naruszeniem prawa UE²⁰. Obowiązki w zakresie wykonania wyroku ciążyą

¹⁹ Skargi wnoszone w trybie art. 259 TFUE zdarzają się bardzo rzadko, co wynika zarówno z przyczyn politycznych, jak i praktycznych (zob. C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Warszawa 2000, s. 736). Dotychczas Trybunał wydał wyroki jedynie w trzech takich sprawach, z których żadna nie odnosiła się do zagadnień podatkowych; zob. N. Półtorak [w:] D. Kornobis-Romanowska (red.), J. Łacny (red.), A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. III (art. 223–358), LEX 2012, komentarz do art. 259.

²⁰ N. Półtorak [w:] D. Kornobis-Romanowska (red.), J. Łacny (red.), A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej...*, komentarz do art. 260.

zatem w pierwszej kolejności na organach podatkowych i sądach orzekających w sprawach podatkowych, które, kierując się orzecznictwem TSUE, nie mogą stosować krajowych przepisów uznanych za niezgodne z prawem unijnym. Jak wskazał TSUE w wyroku w sprawie C-101/91²¹, uchybienie zobowiązaniom wynikającym z prawa europejskiego winno skutkować automatycznym zakazem stosowania zarówno przez władze sądownicze, jak i administracyjne państwa członkowskiego kwestionowanych przepisów i obowiązkiem tych władz podjęcia wszelkich środków umożliwiających pełne zastosowanie prawa UE. W rezultacie niezależnie od ewentualnej interwencji prawodawczej, mającej na celu zapewnienie zgodności prawa krajowego z prawem europejskim, to na organach podatkowych i sądach administracyjnych ciąży obowiązek wykonania wyroków TSUE na płaszczyźnie stosowania prawa. W praktyce będzie to oznaczać w szczególności odmowę zastosowania przepisu lub przepisów uznanych przez TSUE za niezgodne z prawem UE.

Ze względu na to, że orzeczenia TSUE wywołują skutek *ex tunc* także w sferze stosowania prawa, należy rozpatrywać problematykę usunięcia skutków spowodowanych uprzednim stosowaniem wadliwych przepisów²². W tym kontekście wykonanie wyroku TSUE oznaczać będzie umożliwienie wszczęcia określonych procedur zmierzających do wyeliminowania z obrotu rozstrzygnięć wydanych na podstawie przepisów uznanych za niezgodne z prawem UE przez TSUE²³.

²¹ Wyrok TSUE z 19.01.1993 r., Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej, C-101/91.

²² Trybunał może ograniczyć skutek wyroku w czasie. W takim przypadku TSUE wskaże datę, od której będzie on wywoływał skutki. W doktrynie podkreśla się, że rozstrzygnięcie takie może być konieczne ze względu na ochronę obrotu prawnego, zasad dobrej wiary bądź w celu zapobieżenia niebezpieczeństwu pojawienia się poważnych trudności. Zob. M. Szpunar [w:] D. Kornobis-Romanowska (red.), J. Łacny (red.), A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz*, t. III (art. 223–358), LEX 2012, komentarz do art. 267.

²³ W doktrynie wskazuje się, że w pewnych sytuacjach mogą powstać wątpliwości co do możliwości wyeliminowania z obrotu prawnego niezgodnych z prawem UE rozstrzygnięć, w sytuacji gdy miałyby to nastąpić z naruszeniem zasady pewności prawa czy uzasadnionych oczekiwań. Takie rozwiązanie dopuszcza J. Komarek, *Infringements in application of Community law: some problems and (im)possible solutions*, „Review of European Administrative Law” 2007/1, s. 87–98. W ocenie innych autorów wniosek jest zbyt daleko idący. W takim przypadku wykonanie wyroku TSUE powinno polegać na