

PRAWO PODATKOWE UNII EUROPEJSKIEJ

Węzłowe zagadnienia

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński, Agnieszka Franczak

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Adam Bartosiewicz, Bogumił Brzeziński

Dagmara Dominik-Ogińska, Agnieszka Franczak

Marek Kalinowski, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Paweł Majka

Tomasz Michalik, Paweł Mikuła, Krzysztof J. Musiał, Adam Nita

Teresa Sławińska-Choryło, Adam Waławczyk, Roman Wiatrowski

PRAWO PODATKOWE UNII EUROPEJSKIEJ

Węzłowe zagadnienia

redakcja naukowa

Bogumił Brzeziński, Agnieszka Franczak

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Adam Bartosiewicz, Bogumił Brzeziński

Dagmara Dominik-Ogińska, Agnieszka Franczak

Marek Kalinowski, Krzysztof Lasiński-Sulecki, Paweł Majka

Tomasz Michalik, Paweł Mikuła, Krzysztof J. Musiał, Adam Nita

Teresa Sławińska-Choryło, Adam Waclawczyk, Roman Wiatrowski

Stan prawny na 31 sierpnia 2025 r.

Recenzent

Dr hab. Agnieszka Olesińska, prof. Uniwersytetu Mikołaja Kopernika

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadząca

Joanna Cybulska

Opracowanie redakcyjne

Teresa Marcinek

Projekt okładek serii

Wojtek 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.

Szanujmy prawo i własność

Więcej na www.legalnakultura.pl

Polska Izba Książki

© Copyright by Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o., 2025

ISBN 978-83-8390-795-6

Wolters Kluwer Polska Sp. z o.o.

Dział Zarządzania Prawami Autorskimi i Treściami

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. +48 692 477 076

e-mail: PL-ksiazki@wolterskluwer.com

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	7
---------------------	---

Wprowadzenie.....	9
-------------------	---

Część I

ZASADY PRAWA PODATKOWEGO W UNIJNEJ PRAKTYCE ORZECZNICZEJ

Adam Nita

Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	13
--	-----------

Adam Bartosiewicz

Współczesne rozumienie zasady neutralności podatku od towarów i usług ...	27
--	-----------

Część II

UNIJNE ASPEKTY OCHRONY PRAW PODATNIKA

Dagmara Dominik-Ogińska

System ochrony praw podstawowych w prawie unijnym	45
--	-----------

Agnieszka Franczak

Prawo podatnika do skutecznej ochrony sądowej w świetle art. 47 Karty Praw Podstawowych i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości.....	87
--	-----------

Krzysztof J. Musiał

Prawo do skutecznego środka zaskarżenia	109
--	------------

Część III

KIERUNKI ROZWOJU SYSTEMU PODATKU OD WARTOŚCI DODANEJ

Tomasz Michalik

Kierunki rozwoju systemu VAT	127
---	-----

Krzysztof Lasiński-Sulecki

Stale miejsce prowadzenia działalności gospodarczej w VAT	149
--	-----

Paweł Miśkula

Obowiązki formalne w unijnym prawie opodatkowania VAT: przegląd orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE 1988–2022. Analiza i wnioski ...	163
---	-----

Część IV

SANKCJE W UNIJNYM PRAWIE PODATKOWYM

Paweł Majka

Sankcje w unijnym prawie podatkowym	197
--	-----

Teresa Sławińska-Choryło

Bezpodstawne wzbogacenie w unijnym prawie podatkowym	215
---	-----

Część V

INNE ZAGADNIENIA

Bogumił Brzeziński

Uwagi (ogólne) o wykładni unijnego prawa podatkowego	225
---	-----

Roman Wiatrowski

Pytania prejudycjalne. Podstawy traktatowe, praktyka. Efekty	241
---	-----

Marek Kalinowski

Regulacje Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej dotyczące pomocy państwa dla przedsiębiorców jako instrument zwalczania szkodliwej konkurencji podatkowej	261
--	-----

Adam Wacławczyk

Opodatkowanie czynności łączenia spółek w kontekście zgodności polskiej regulacji ustawowej z dyrektywą 2009/133/WE	279
--	-----

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

I dyrektywa	– pierwsza dyrektywa Rady 67/227/EWG z 11.04.1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw Państw Członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.Urz. WE L 71, s. 1301, ze zm.)
VI 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: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.)
dyrektywa VAT, 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, ze zm.; skonsolidowana wersja tekstu jest dostępna na stronie EUR-Lex jako dokument CELEX 02006L0112–20130101)
Karta, KPP	– Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2024 r. poz. 1061 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
Konwencja, EKPC	– Konwencja o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r. (Dz.U. z 1993 r. poz. 284 ze zm.)
KWPT	– Konwencja wiedeńska o prawie traktatów, sporządzona w Wiedniu 23.05.1969 r. (Dz.U. z 1990 r. Nr 74, poz. 439)
p.p.s.a.	– ustawa z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2024 r. poz. 935 ze zm.)
Protokół nr 1	– Protokół nr 1 do Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności sporządzony w Paryżu 20.03.1952 r. (Dz.U. z 1995 r. Nr 36, poz. 175 ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47, ze sprost.)
TSUE, TS	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej z 7.02.1992 r. (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 13)
u.p.d.o.p.	– ustawa z 15.02.1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2025 r. poz. 278 ze zm.)
u.p.t.u., ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2025 r. poz. 775)

Inne

ETPC	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
HUDOC	– baza orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka
LEX	– System Informacji Prawnej Wydawnictwa Wolters Kluwer
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
WSA	– wojewódzki sąd administracyjny

WPROWADZENIE

Unijne prawo podatkowe to dziedzina żywa, dynamiczna i niosąca ze sobą obfitość problemów teoretycznych oraz związanych z praktyką stosowania prawa. Nie należy więc dziwić się temu, że ta dziedzina prawa podatkowego jest przedmiotem nieustannego zainteresowania w piśmiennictwie podatkowoprawnym.

Opracowań naukowych dotyczących problemów unijnego prawa podatkowego jest wiele. Dotyczą one zazwyczaj aktualnych problemów czy zagadnień pojawiających się w bieżącej praktyce prawniczej. Jest to proces naturalny, wyrażający potrzebę intelektualnej kontroli nad światem zjawisk prawniczych. Obok tego pojawia się również naturalna potrzeba syntezy doświadczeń i przemyśleń w postaci całościowych, pogłębionych ujęć kluczowych zagadnień funkcjonowania unijnego prawa podatkowego i jego interakcji z prawem podatkowym państw członkowskich.

Oddajemy w ręce Czytelników zestaw opracowań ukazujących panoramę problemów unijnego prawa podatkowego oraz interakcji tego prawa z krajowym prawem podatkowym. Opracowań autorstwa zespołu renomowanych Autorów, piszących w tym przypadku nie na tematy zadane, ale tematy przez nich wybrane, uznane za ważne, które przygotowali i uznali za godne publicznej prezentacji.

Dagmara Dominik-Ogińska, Agnieszka Franczak oraz Krzysztof Musiał piszą o rozmaitych aspektach ochrony praw podatnika. Adam Nita i Adam Bartosiewicz analizują rolę wybranych zasad ogólnych prawa podatkowego w praktyce orzeczniczej. O standardach prawnych takich jak sankcje w unijnym prawie podatkowym oraz o bezpodstawnym wzbogaceniu w kontekście regulacji unijnych piszą w kolejności Paweł Majka oraz Teresa Sławińska-Choryło.

Trzy opracowania poświęcone są problematyce podatku od wartości dodanej. Tomasz Michalik zajął się fundamentalnym zagadnieniem kierunku rozwoju systemu podatku od wartości dodanej. Krzysztof Lasiński-Sulecki pisze o stałym miejscu prowadzenia działalności w podatku od towarów i usług, a Paweł Mikuła prowadzi przegląd orzecznictwa TSUE dotyczącego obowiązków formalnych w systemie VAT.

Książka zawiera także opracowanie Adama Waławczyka dotyczące opodatkowania czynności łączenia spółek w kontekście zgodności polskich regulacji z dyrektywą 209/133/WE oraz Marka Kalinowskiego poświęcone regulacjom Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, dotyczącym pomocy dla przedsiębiorców jako instrumentu zwalczania szkodliwej konkurencji podatkowej. Całość dopełniają rozważania Romana Wiatrowskiego dotyczące charakteru prawnego pytań prejudycjalnych oraz refleksje Bogumiła Brzezińskiego o wykładni unijnego prawa podatkowego.

Potrzeba szeroko rozumianej obserwacji unijnego prawa podatkowego i zjawisk, które mu towarzyszą, jest ciągła. Dowodem na to są wcześniejsze opracowania książkowe, m.in. takie jak *Polskie prawo podatkowe a prawo unijne. Katalog rozbieżności* (red. B. Brzeziński, D. Dominik-Ogińska, K. Lasiński-Sulecki, A. Zalasinski), Wolters Kluwer, Warszawa 2016.

Książka, którą oddajemy do rąk Czytelnika, jest kolejną i zapewne nie ostatnią pozycją z serii poświęconej problematyce unijnego prawa podatkowego. Problematyce złożonej, zawierającej w sobie wiele dylematów i rzeczy nieoczywistych, ale być może dlatego atrakcyjnej – mamy nadzieję – w odbiorze.

Bogumił Brzeziński
Agnieszka Franczak
Krzysztof Lasiński-Sulecki

Część I

**ZASADY PRAWA PODATKOWEGO W UNIJNEJ
PRAKTYCE ORZECZNICZEJ**

Adam Nita

ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W ORZECZNICTWIE PODATKOWYM TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ

1. Źródła kształtowania zasad prawnych

Zasada jest pojęciem, którego rozumienie w nauce prawa nie jest jednolite. Obok zasad mających swoje odzwierciedlenie normatywne wyróżnia się w niej bowiem zasady rozumiane jako postulaty systemu prawa. W tym przypadku ogólne zasady prawa są nośnikami wartości, które prawo pozytywne powinno chronić, i stanowią swoisty wzorzec dla prawodawcy, pomocny w procesie kształtowania norm prawnych. Ponieważ zaś w ten sposób ujmowane zasady nie mają umocowania prawnego, oddziałują w sferze prawa postulowanego (*lex ferenda*), a nie obowiązującego (*lex lata*). Z tego właśnie względu takiego rodzaju reguły są określane mianem postulatów¹ czy zasad w znaczeniu opisowym². Z oczywistych względów nie jest możliwe ani przestrzeganie, ani przekraczanie tak rozumianych pryncypiów. Dopuszczalne jest natomiast czynienie ustaleń, czy w danym elemencie (w określonej sytuacji) sposób unormowania określonej instytucji prawnej czy akt prawny odpowiada danej zasadzie lub odbiega od określonego przez nią modelu (wzorca). Służy to charakteryzowaniu systemu prawa, poszczególnych instytucji czy zespołu norm³.

Obok zasad rozumianych jako postulaty czy wzorce wyróżnia się zasady w znaczeniu dyrektywalnym – „klasycznie rozumiane zasady” czy „zasady *sensu stricto*”, mające postać norm prawnych. W tym przypadku bezpośrednim źródłem istnienia zasady (reguły) nie jest nauka i formułowane w niej poglądy, lecz wola ustawodawcy, urzeczywistniona w kształtowanych przez niego przepisach – przede wszystkim w Konstytucji lub

¹ M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012, s. 20–21. Por. także wskazywane w tej monografii prace autorstwa J. Wróblewskiego.

² M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, s. 16.

³ Por. M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad...*, s. 16–17.

w ustawie zwykłej. Możliwe jest również to, że zasada wypływa z całokształtu przepisów systemu prawa lub jego części⁴. Tego rodzaju pryncypia są elementem języka prawnego, a nie – tak jak zasady w ich ujęciu opisowym – pojęciami języka prawniczego⁵. Nie ulega natomiast wątpliwości, że zasady – normy (zasady w znaczeniu dyrektywalnym) oraz zasady – wzorce (postulaty) są ze sobą powiązane w ten sposób, że zasada – wzorzec może mieć swój odpowiednik w zasadzie – normie⁶.

Przestrzenią, w której znajdują swój przejaw normatywnie rozumiane zasady, jest zarówno tworzenie prawa, jak i jego stosowanie (w tym interpretacja). W pierwszej z tych sytuacji kształtowanie regulacji normatywnej następuje w oparciu o normę prawną – zasadę. Oddziaływanie skodyfikowanych zasad na obowiązujące prawo w praktyce jego stosowania przejawia się zaś odwoływaniem się do nich w procesie wykładni przepisów. W tym przypadku norma – zasada jest pomocna podczas ustalania treści „zwykłej” normy prawnej, wyprowadzanej z treści aktu prawnego. To natomiast sprawia, że aktualności nabiera pytanie o źródła kształtowania normatywnie rozumianych zasad oraz o cechy pozwalające wyróżnić normy prawne mające taki przymiot. W ślad za J. Wróblewskim można wyróżnić cztery kryteria służące ustaleniu, czy określona norma ma charakter zasady. Należy do nich umiejscowienie normy na określonym szczeblu hierarchii w systemie prawa, jej relacja do innych norm systemu, a także rola normy w wyodrębnieniu całości normatywnej oraz uzasadnienie danej normy przez oceny pozaprawne⁷.

W konsekwencji zasady zazwyczaj sytuują się na najwyższych szczeblach hierarchicznej struktury systemu źródeł prawa, a wiele norm konstytucyjnych ma status takiego właśnie pryncypium. Może też być tak, że zasada jest osadzona w regulacji prawnej zawartej w ustawie zwykłej. W takim przypadku jest to jednak związane z kodyfikacją danej gałęzi prawa, a zasada jest kształtowana w regulacji kodeksowej, która pełni dla tej dyscypliny rolę swoistej „konstytucji”. Zdarza się wreszcie, że charakter wskazanego pryncypium mają unormowania ustawowe niemające charakteru kodeksowego (niebędące kodyfikacją). W takiej sytuacji zawarcie regulacji prawnej w przepisach ogólnych czy w przepisach wstępnych aktu prawnego wskazuje na jej rolę w kreowaniu zasady.

Jeżeli chodzi o pozostałe kryteria służące identyfikacji zasady, w pierwszej kolejności godzi się zauważyć, iż relacja tego pryncypium do pozostałych norm systemu jest taka, że z norm – zasad, w drodze wnioskowań prawniczych możliwe jest wyprowadzanie norm – konsekwencji. W ten sposób ustalona norma – konsekwencja jest zaś uzna-

⁴ M. Kordela, *Zasady prawa...*, s. 16 i powoływane tam poglądy J. Wróblewskiego.

⁵ M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad...*, s. 17.

⁶ M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad...*, s. 17.

⁷ J. Wróblewski, *System prawa* [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, *Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979, s. 359–360 oraz J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne” 1965/42, s. 18–20 i 24–26; za: M. Kordela, *Zasady prawa...*, s. 14.

wana za obowiązującą normę systemu. Z kolei rola normy – zasady w wyodrębnieniu całości normatywnej sprowadza się do determinowania przez nią instytucji prawnej jako zbioru norm prawnych wyodrębnionych w funkcjonalną całość, w wyczerpujący sposób regulujących istotny typ stosunków międzyludzkich. W ten sposób możliwe jest odróżnienie normy będącej zasadą (normy systemu) od norm zwykłych, regulujących zagadnienia wtórne, drugoplanowe. Wreszcie kryterium uznania danej normy za zasadę są oceny aksjologiczne tej regulacji, dokonywane z zewnątrz – spoza systemu prawnego. W konsekwencji normy mające swoje uzasadnienie pozaprawne, znajdujące oparcie w honorowanym systemie wartości (w doniosłych społecznie wartościach) niejednokrotnie są uznawane za zasady prawne. Znamienne jest przy tym, że norma, co do której ustala się, czy ma status zasady, nie musi jednocześnie spełniać wszystkich wskazanych wcześniej, czterech wyróżników służących wyodrębnieniu tego pryncypium⁸.

Wyróżnikiem dyrektywalnie rozumianych zasad jest ich nadrzędność w stosunku do pozostałych norm prawnych. W pewnym stopniu jest ona efektem wysokiego, często konstytucyjnego usytuowania normy – zasady w hierarchii źródeł prawa. Ponadto norma, z której wynika upoważnienie do stanowienia innych norm prawnych, pozostaje w stosunku do nich w pozycji wyższej. To samo dotyczy merytorycznego wyznaczania kierunku prawodawstwa poprzez ustanowienie normy będącej zasadą. Ma ona szerszy zakres, a co za tym idzie, cechuje się większą ogólnością niż „zwykła” regulacja prawna. Tym samym ogranicza ją szczegółowe unormowanie, ukształtowane na zasadzie *lex specialis*. Dodatkowo doniosłość społeczna zasady przesądza o jej nadrzędności w stosunku do regulacji niewyróżniających się tą cechą⁹.

2. Fundamenty zasady proporcjonalności w krajowym porządku prawnym

Normatywnych podstaw istnienia zasady proporcjonalności można upatrywać zarówno w prawie wewnętrznym (w pierwszej kolejności w Konstytucji), jak i w unijnej regulacji prawnej. Jak zaś podkreśla się w doktrynie, początki tego pryncypium są osadzone w niemieckim (pruskim) systemie prawnym – w tamtejszym dziewiętnastowiecznym orzecznictwie administracyjnym¹⁰. Jego istota jawi się jako przejaw ochrony praw jednostki w zetknięciu z działaniami organów administracji publicznej. Jak wskazuje R. Lipniewicz, zasada proporcjonalności jako zasada prawna jest oparta na założeniu, że organy państwa, wykonując przyznane im uprawnienia, nie powinny ustanawiać nadmiernych ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności.

⁸ Więcej na temat czterech kryteriów identyfikacji zasad wyodrębnionych przez J. Wróblewskiego, por. M. Kordela, *Zasady prawa...*, s. 14–16.

⁹ M. Kordela, *Zasady prawa...*, s. 32–33.

¹⁰ Z. Duniewska, *Zasada proporcjonalności a prawo administracyjne – zagadnienia wybrane*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, 2022/123, s. 11 oraz powoływana tam literatura. Por. także D. Miąsik, *Zasada proporcjonalności [w:] Zasady ustrojowej Unii Europejskiej*, t. II, red. J. Barcz, Warszawa 2010, s. 141.

Właśnie w ten sposób rozumiany wymóg proporcjonalności w działaniach państwa został ukształtowany w orzecznictwie pruskim pod koniec XIX w. Służył on zaś ochronie jednostek przed rosnącymi uprawnieniami administracji. To pierwotne postrzeganie wymogu proporcjonalności z czasem przeszło pewną ewolucję. W jej konsekwencji współcześnie zasadę proporcjonalności postrzega się jako jedno z następstw koncepcji państwa liberalnego. Ta z kolei opiera się na założeniu, że państwo powinno ograniczyć się do osiągania konkretnych celów, a prawo musi służyć „użytecznemu zamiarowi”¹¹. Poszukując więc treści analizowanego pryncypium, należy wskazać na wymóg tego, aby ingerencja w prawa i wolności (zwłaszcza te chronione konstytucyjnie), podejmowana w imię interesu publicznego, była przemyślana, niezbędna i efektywna, aby realizowano ją przy zastosowaniu właściwie wyważonego środka, o optymalnym stopniu intensywności i uciążliwości, prowadzącego do osiągnięcia zamierzonego, rozważnie wytyczonego celu¹².

Jak się wydaje, zasada proporcjonalności ma szczególne znaczenie w aspekcie prawa podatkowego. Dotyczy to zarówno sfery jego tworzenia, jak i materii stosowania ukształtowanych unormowań. Nie ulega bowiem wątpliwości, że istotą podatku jest uszczuplanie prawa własności. Dochodzi do tego, ponieważ na skutek urzeczywistnienia przez podatnika wszystkich elementów ustawowo określonego, podatkowego stanu faktycznego powstaje ciążący na tym podmiocie obowiązek podatkowy¹³, który następnie może zostać skonkretyzowany, stając się zobowiązaniem podatkowym¹⁴. To zaś oznacza powinność poniesienia przez podatnika publicznoprawnego, nieodpłatnego, przymusowego oraz bezzwrotnego świadczenia pieniężnego na rzecz uprawnionego z tego tytułu państwa lub jednostki samorządu terytorialnego¹⁵. Źródłem zapłaty podatku jest przy tym najczęściej zachowanie będące przedmiotem opodatkowania w świetle danej ustawy podatkowej¹⁶. Tym samym, poprzez instytucję podatku podmiot uprawniony z tytułu podatku partycypuje w ekonomicznych skutkach zachowań podatników – w uzyskiwanych przez nich przychodach czy dochodach, a także w realizowanych przez nich obrotach.

Ingerencyjność prawa podatkowego daje się także zaobserwować w przestrzeni stosowania jego unormowań. Jest tak przez wzgląd na model stosunku podatkowoprawnego, ukształtowanego jako relacja podległości kompetencji, w której organ podatkowy

¹¹ R. Lipniewicz, *Zasada proporcjonalności a podatkowe ograniczenia swobód rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2015/4, s. 93.

¹² Por. Z. Duniewska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 11–12.

¹³ Por. art. 4 o.p.

¹⁴ Art. 5 o.p.

¹⁵ Por. art. 6 o.p.

¹⁶ Odmiennie jest jedynie w przypadku podatków majątkowych. Tam bowiem, pomimo opodatkowania nabycia lub posiadania (bycia właścicielem) określonej substancji majątkowej, ekonomicznym źródłem zapłaty podatku nie jest określona rzecz lub prawo majątkowe objęte opodatkowaniem, ale dochód lub przychód podatnika.

występuje w podwójnej roli. Z uwagi na regulację materialnoprawną reprezentuje on bowiem podmiot uprawniony z tytułu podatku, czyli państwo lub jednostkę samorządu terytorialnego. Jednocześnie jednak, mając na względzie unormowania procesowe, rozstrzyga on w sprawie podatkowej, istniejącej pomiędzy nim samym a podmiotem obowiązany z tytułu podatku¹⁷. W dodatku, czyniąc to, wydaje on władcze, jednostronne rozstrzygnięcie skierowane do drugiej strony stosunku podatkowoprawnego¹⁸. Taki model relacji prawnej łączącej organ podatkowy z podatnikiem sprawia, że szczególnego znaczenia nabiera ochrona strony biernej stosunku podatkowoprawnego. Tę zapewnia zaś kierowanie się zasadą proporcjonalności, także podczas orzekania w sprawach podatkowych (wydawania decyzji lub postanowień).

Odwołując się do konstytucyjnych fundamentów zasady proporcjonalności, należy podkreślić, że jest ona typową metazasadą. Mechanizm proporcjonalnego ograniczania praw podstawowych, typowy dla regulacji konstytucyjnych i międzynarodowych, zawierających gwarancje dla praw i wolności, ma zaś wyłączne zastosowanie w związku z odwoływaniem się do innych norm, w których wyrażane są prawa podstawowe. W ten sposób określone są kryteria swoistej operacji „ważenia” zasad i wartości¹⁹. Jednocześnie wskazuje się na dwojaki rodzaj unormowania zawarte w ustawie zasadniczej, stanowiące fundament wspomnianego pryncypium. Należy do nich art. 31 ust. 3 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej²⁰ oraz art. 2 tej ustawy.

W pierwszym ze wskazanych przepisów zasada proporcjonalności została ukształtowana jako warunek zawężania zakresu praw konstytucyjnych. Wynika z niego bowiem, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanawiane tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Wskazane ograniczenia nie mogą przy tym naruszać istoty wolności i praw. Tym samym ingerencja ustawodawcy w sferę praw konstytucyjnych jest dopuszczalna, ale nie może być nadmierna, tzn. sprzeczna z zasadą proporcjonalności. To zaś oznacza konieczność wybrania przez prawodawcę środków działania możliwie najmniej uciążliwych dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub takich, które są dolegliwe w stopniu nie większym, niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu. Z istoty praw jednostki powinny przy tym wynikać granice dopuszczalnych ograniczeń. Jak wskazuje P. Tuleja, odwołując się do orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, należy ustalić, czy wprowadzana regulacja ustawodawcza służy i jest konieczna dla ukształtowania ładu prawnego w sferze stosunków własnościowych. Istotne jest ponadto to, czy cel zamierzony przez

¹⁷ Tym samym organ podatkowy jest swoistym „sędzią we własnej sprawie”.

¹⁸ A. Nita, *Stosunek podatkowoprawny* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 41–42.

¹⁹ M. Safjan [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 83–84.

²⁰ Ustawa z 2.04.1997 r. – Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej (Dz.U. z 1997 r. Nr 78, poz. 483) – dalej jako Konstytucja RP.

ustawodawcę jest możliwy do osiągnięcia bez naruszenia podstawowych standardów prawnych wyrażających istotę praw, których dotyczy, a także czy regulacja jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego (powszechnego), z którym jest powiązana. Wreszcie znaczenie ma to, czy efekt wprowadzonej regulacji pozostaje w proporcji do ciężarów nakładanych w niej na obywatela²¹.

Z kolei z art. 2 Konstytucji RP wywodzi się zasadę proporcjonalności jako swoiste zawężenie swobody ustawodawcy ze względu na ograniczenie zasad konstytucyjnych. Z uwagi na usytuowanie wcześniej już powoływanego art. 31 ust. 3 Konstytucji RP w jej rozdziale II („Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”), materia tego przepisu nie odnosi się do prawodawcy. Kierując się natomiast zasadą demokratycznego państwa prawnego wyrażoną w art. 2 Konstytucji RP, to w tym przepisie upatruje się natomiast ograniczenia swobody ustawodawcy w kształtowaniu treści aktu prawnego, uzasadnionej ochroną zasad konstytucyjnych, gwarantujących prawa i obowiązki obywatela. W ten sposób wymóg proporcjonalności staje się jednym z pryncypiów kształtujących pojęcie demokratycznego państwa prawa²².

W tym kontekście nie może budzić zaskoczenia to, że wymóg proporcjonalności odnoszony jest nie tylko do tworzenia prawa, ale i do jego stosowania. Tym samym wskazane pryncypium determinuje działania władzy wykonawczej i jako takie jest jednym z kryteriów kontroli legalności rozstrzygnięć organów administracji publicznej, sprawowanej przez sądy administracyjne. Przedstawione zapatrywanie ma swoje uzasadnienie w judykaturze, a w ostatnim czasie zyskało także oparcie wprost w rozwiązaniach ustawowych. Odwołując się do art. 2 oraz do art. 31 ust. 3 Konstytucji RP, sądy administracyjne akcentują bowiem konieczność uwzględniania zasady proporcjonalności podczas stosowania przepisów ustawy i odczytywania zawartej w niej regulacji prawnej także z uwzględnieniem wskazanego pryncypium konstytucyjnego²³. Warto przy tym zauważyć, że po nowelizacji Kodeksu postępowania administracyjnego dokonanej w 2017 r. zasada proporcjonalności stała się skodyfikowanym wyznacznikiem działania organów administracji publicznej²⁴. Doszło do tego, ponieważ w nowo wprowadzonym art. 7b k.p.a. sformułowano wymóg, aby wspomniane podmioty posługiwały się środkami adekwatnymi do charakteru, okoliczności i stopnia złożoności sprawy. Z kolei w art. 8 § 1 tej samej ustawy, nadając nową treść zasadzie zaufania, ustawodawca sformułował wymóg kierowania się przez organy administracji publicznej zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. W odniesieniu do postępowania podatkowego wymogi te nadal są wyłącznie efektem działalności orzeczniczej

²¹ P. Tuleja [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016, s. 232–233.

²² P. Tuleja [w:] *Konstytucja RP...*, s. 233.

²³ Por. w szczególności wyrok NSA z 20.08.2021 r., II GSK 214/21, LEX nr 3247985. Por. także wyrok WSA w Bydgoszczy z 13.12.2022 r., I SA/Bd 572/22, LEX nr 3458238 oraz wyrok WSA we Wrocławiu z 20.06.2022 r., I SA/Wr 720/20, LEX nr 3390614.

²⁴ Art. 1 pkt 2 i 3 ustawy z 7.04.2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935).

sądów administracyjnych, odczytujących regulację ustawową przez pryzmat wymogów wynikających z przepisów Konstytucji RP²⁵.

3. Unijne podstawy zasady proporcjonalności

Jak już wcześniej sygnalizowano, zasada proporcjonalności ma również oparcie w porządku prawnym Unii Europejskiej. Współcześnie znajduje to wyraz w Traktacie o Unii Europejskiej²⁶. W art. 5 ust. 1 tego aktu prawnego stanowi się, że granice kompetencji Unii wyznacza zasada przyznania. Wykonywanie tych kompetencji podlega zaś zasadom pomocniczości i proporcjonalności. Z kolei w art. 5 ust. 4 TUE prawodawca unijny przewidział, że zgodnie z zasadą proporcjonalności zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów Traktatów. W tym samym miejscu podkreślono, iż instytucje Unii stosują zasadę proporcjonalności zgodnie z Protokołem w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności. Tym samym zasada proporcjonalności w jej unijnym, skodyfikowanym kształcie jest dyrektywą wprost kierowaną wyłącznie do instytucji unijnych, które powinny szacować, czy w ramach swojej działalności sięgają po środki adekwatne do założonych celów. Akty prawa unijnego nie mogą bowiem wykraczać poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć²⁷.

Istotne jest także to, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej wykorzystuje zasadę proporcjonalności w przedstawionym kształcie nie tylko do oceny adekwatności działań instytucji unijnych. W swojej działalności orzeczniczej rozszerzył on zakres podmiotowy tego pryncypium. W konsekwencji zasada proporcjonalności jest podstawą badania, czy państwa członkowskie, które korzystają z prawa do derogacji od wielu norm unijnych, nie nadużywają go do osiągnięcia różnego rodzaju celów gospodarczych o charakterze protekcyjnym, ograniczając swobody rynku wewnętrznego. Tym samym zasada proporcjonalności w kształcie wypracowanym w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma ograniczać arbitralność państw UE w wykorzystywaniu posiadanych kompetencji. Dlatego pryncypium to jest środkiem gwarantującym wykorzystywanie przez poszczególne państwa uprawnień przyznanych im przez prawo unijne do realizacji dopuszczalnych celów²⁸.

²⁵ Por. w szczególności wyrok WSA we Wrocławiu z 18.08.2022 r., I SA/Wr 283/22, LEX nr 3406715. W judykacie tym wymóg proporcjonalności w działaniu administracji publicznej połączono z zasadą zaufania, wprowadzaną z art. 2 Konstytucji RP i kształtowaną w nim zasadą demokratycznego państwa prawnego.

²⁶ Dz.U. z 2004 r. Nr 90, poz. 864, s. 30.

²⁷ R. Lipniewicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 94. Więcej na temat ewolucji zasady proporcjonalności w jej unijnym kształcie, od pryncypium pierwotnie artykułowanego wyłącznie w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości po zasadę mającą swoje normatywne ujęcie (pierwotnie w Traktacie z Maastricht) – por. J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rozwój zasady proporcjonalności w europejskim prawie wspólnotowym*, „Studia Europejskie” 2006/1, s. 59–81.

²⁸ R. Lipniewicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 94.

Wszystko to sprawia, że zasada proporcjonalności w jej unijnym kształcie zyskuje podwójną naturę. Jako zasada ustrojowa, współcześnie ukształtowana traktatowo, służy ona doprecyzowaniu reguł korzystania przez Unię Europejską z kompetencji powierzonych jej na podstawie Traktatu o Unii Europejskiej i Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (jest instrumentem ochrony państw członkowskich przed niepotrzebną, nadmierną ingerencją w ich suwerenność)²⁹. Jednocześnie, jako zasada ogólna prawa unijnego wypracowana w judykaturze Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, zasada proporcjonalności jest wykorzystywana do ochrony jednostki przed nadmierną ingerencją w sferę jej praw i wolności. W tym drugim ujęciu zasada proporcjonalności delimituje zakres swobodnego uznania instytucji unijnych, wydających rozstrzygnięcia w sprawach indywidualnych oraz ogranicza zakres swobodnego uznania państw członkowskich przy wdrażaniu prawa unijnego oraz przy korzystaniu z możliwości odstępiania od obowiązków nakładanych na nie w postanowieniach Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej lub w aktach prawa pochodnego³⁰. To właśnie rozumienie wskazanego pryncypium jest istotne w indywidualnych sprawach podatkowych.

Pierwotnym punktem odniesienia dla orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości, dotyczącego materii proporcjonalności, było funkcjonowanie Europejskiej Wspólnoty Węgla i Stali. Zasadę proporcjonalności Trybunał łączył zaś z powinnością Wspólnoty do działania we wspólnym interesie i w granicach wyznaczonych przez prawo. Jak przy tym zauważa J. Maliszewska-Nienartowicz, już w pierwszym judykacie, w którym odniesiono się do tego pryncypium, Europejski Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że reakcja Wysokiej Władzy na sprzeczne z prawem działania przedsiębiorstw musi być proporcjonalna do rozmiarów tych działań³¹. Z czasem wskazane pryncypium zyskało natomiast istotne znaczenie w zakresie sądowej kontroli decyzji administracyjnych. W sprawie dotyczącej licencjonowania importu i eksportu, w ramach Wspólnej Polityki Rolnej, Trybunał zauważył bowiem, że swoboda działania jednostek nie powinna być ograniczana poza zakres wymagany dla celów interesu publicznego³². W tych nurtach lokują się judykaty dotyczące zagadnień podatkowych. Dotyczą one przede wszystkim materii podatków pośrednich, których konstrukcja prawna podlega harmonizacji w poszczególnych państwach unijnych. Zasada proporcjonalności jako instrument służący ochronie jednostki przed nadmierną ingerencją w sferę jej praw i wolności obejmuje jednak swoim zakresem także inne regulacje podatkowe kształtowane przez prawodawcę krajowego, w szczególności kwestię sankcji.

²⁹ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rozwój zasady...*, s. 67.

³⁰ D. Miąsik, *Zasada proporcjonalności...*, s. 140. Por. także J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rozwój zasady...*, s. 67.

³¹ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rozwój zasady...*, s. 60 i powołane tam orzeczenie TSUE z 29.11.1956 r., C-8/55, *Fédération Charbonnière de Belgique przeciwko High Authority*, ECR 1954-56, s. 292.

³² Por. orzeczenie TSUE z 17.12.1970 r., C-11/70, *Internationale Handelsgesellschaft GmbH przeciwko Einfuhr- und Vorratstelle für Getriebe und Futtermittel*, ECR 1970, s. 1125, powoływane za: J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rozwój zasady...*, s. 61.

Warto też zauważyć, że w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ukształtowało się dwoiste rozumienie zasady proporcjonalności. W jej pierwotnym, węższym ujęciu wyznacznikiem proporcjonalności jest wyłącznie to, czy środki, które przewiduje się dla osiągnięcia celu, odpowiadają jego wadze, a także czy są konieczne do osiągnięcia zamierzonego efektu³³. Niekiedy wymóg proporcjonalności jest jednak rozumiany szerzej. W takiej sytuacji dodatkowym kryterium proporcjonalności jako zasady prawa niegdyś wspólnotowego, a obecnie unijnego, jest badanie, czy istnieją alternatywne sposoby osiągnięcia danego celu. Jeżeli zaś tak jest, konieczny staje się wybór środka najmniej ingerującego w swobodę działania jednostki³⁴. Znamienne jest przy tym, że Trybunał nie stosuje jednej koncepcji proporcjonalności. Szerokie lub wąskie jej ujęcie jest natomiast przywoływane równolegle, w zależności od tego, jaka sprawa jest przedmiotem rozstrzygnięcia³⁵.

Wskazane pryncypium w jego unijnym kształcie oddziałuje zarówno na tworzenie, jak i na stosowanie przepisów prawa podatkowego w Polsce. Jest tak z uwagi na dyrektywę art. 87 ust. 1, art. 90 ust. 1 oraz art. 91 ust. 2 i 3 Konstytucji RP. Stanowią one nie tylko to, że ratyfikowane umowy międzynarodowe są źródłem prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej, a jeżeli ratyfikacja została dokonana za uprzednią zgodą wyrażoną w ustawie, ich postanowienia mają pierwszeństwo przed ustawą, jeśli ustawy nie da się pogodzić z umową. Przede wszystkim należy zauważyć, że w myśl art. 91 ust. 3 Konstytucji RP, 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.

To właśnie jest źródłem oddziaływania orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na krajowy porządek prawny³⁶. Jest tak, ponieważ wspomniany organ sądowy orzeka zgodnie z Traktatami³⁷. Jego judykaty tworzą zaś oficjalną i wiążącą wykładnię przepisów prawa Unii Europejskiej i jako takie stanowią źródło prawa. W konsekwencji, w razie kolizji przepisu prawa krajowego z zasadą proporcjonalności istnieje podstawa do odstąpienia od językowego rozumienia krajowej regulacji prawnej i do wyprowadzania z niej normy prawnej z uwzględnieniem treści wyroku Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W ten właśnie sposób zasada proporcjonalności w jej unijnym kształcie zyskuje walor zasady prawnej w rozumieniu podnoszonym we wskazywanej wcześniej

³³ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rozwój zasady...*, s. 62–63 i powoływany przez nią wyrok TSUE z 23.02.1983 r., C-66/82, *Fromançais przeciwko FORMA*, ECR 1983, s. 395.

³⁴ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rozwój zasady...*, s. 64 i powoływany tam wyrok TSUE z 13.11.1990 r., C-331/88, *The Queen przeciwko Ministry of Agriculture*, ECR 1990, s. I-4023.

³⁵ J. Maliszewska-Nienartowicz, *Rozwój zasady...*, s. 64.

³⁶ Więcej na ten temat w aspekcie oddziaływania orzecznictwa Trybunału na kształtowanie prawa podatkowego, por. D. Mączyński, *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2021.

³⁷ Art. 19 ust. 3 TUE.

polskiej teorii prawa, stając się swoistą metanormą, mającą pierwszeństwo w razie kolizji z niemożliwym do pogodzenia z nią unormowaniem krajowym.

W polskiej doktrynie prawa podatkowego dokonuje się pewnej systematyzacji orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w których odwołano się do zasady proporcjonalności. W ślad za A. Mudreckim w tym zakresie można wyróżnić w pierwszej kolejności judykaty mające za punkt odniesienia materię podatków podlegających harmonizacji (podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego)³⁸. Inną przestrzenią stosowania zasady proporcjonalności przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej są zaś kwestie sankcji podatkowych, podatków dochodowych, których konstrukcja co do zasady nie jest objęta harmonizacją, a także zagadnienia procedury podatkowej³⁹. Cechą wspólną tych rozstrzygnięć jest powstrzymywanie przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej dążeń prawodawcy krajowego, który kształtując w interesie publicznym regulację prawną z zakresu prawa podatkowego, narusza równowagę, która powinna istnieć pomiędzy stronami stosunku podatkowoprawnego. Rzecz bowiem w tym, aby w imię ochrony finansów publicznych nie tworzyć mechanizmów stanowiących nadmierne i zbędne obciążenie dla podmiotu obowiązanej z tytułu podatku.

Jak się wydaje, w zakresie podatków objętych harmonizacją w poszczególnych państwach unijnych odwoływanie się do zasady proporcjonalności ma charakter w swoisty sposób subsydiarny w stosunku do unormowań wynikających z dyrektyw. Niejednokrotnie ochronę podmiotu obowiązanej z tytułu podatku zapewniają bowiem już regulacje prawne z zakresu wtórnego prawa unijnego (dyrektywy). Należy do nich w szczególności zasada neutralności podatku od wartości dodanej czy wymogi co do konstrukcji podatku od towarów i usług albo podatku akcyzowego, które powinny być prawidłowo implementowane w prawie krajowym. Powołanie się na zasadę proporcjonalności w kształtowaniu relacji państwa do obywatela, wynikającą z prawa pierwotnego, stanowi natomiast odrębny instrument zabezpieczenia praw podatnika jako słabszej niż państwo czy jednostka samorządu terytorialnego strony stosunku podatkowoprawnego. Ma to szczególne znaczenie w zakresie rozszerzania odpowiedzialności podatkowej podatnika na jego kontrahenta, niezależnego od odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, regulowanej w przepisach Ordynacji podatkowej.

W tym zakresie znamienny jest wyrok Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 11.05.2006 r., C-384/04⁴⁰. Przyjęto w nim, że w art. 21 ust. 3 szóstej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych zezwala się państwom członkowskim na ustanowienie przepisów, na mocy których dany podmiot jest solidarnie zobowiązany do zapłaty kwoty tytułem podatku

³⁸ Na materię tę zwraca także uwagę P. Mikula, por. P. Mikula, *Zasada proporcjonalności w podatku od wartości dodanej – analiza orzecznictwa TSUE*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014, s. 4–55.

³⁹ A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020, s. 110–162.

⁴⁰ Wyrok TSUE z 11.05.2006 r., C-384/04, Federation of Technological Industries i in., EU:C:2006:309.

od wartości dodanej należnego od innej osoby, uznanej zgodnie z postanowieniami zawartymi w art. 21 ust. 1 i 2 tej dyrektywy za zobowiązaną do jego zapłaty. Wiąże się to ze świadomością podatnika, na rzecz którego dokonano dostawy towarów lub świadczenia usług lub istnieniem uzasadnionej podstawy do tego, aby przypuszczać, że nie został zapłacony cały podatek – lub jego część – należny z tytułu zrealizowania tej dostawy lub świadczenia usług, czy też z jakiegokolwiek wcześniejszej lub późniejszej dostawy lub jakiegokolwiek wcześniejszego lub późniejszego świadczenia usług. Jednocześnie jednak Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej podkreślił, że kształtując wskazaną wcześniej solidarną odpowiedzialność, ustawodawca powinien nadać jej kształt zgodny z ogólnymi zasadami prawa, będącymi częścią wspólnotowego porządku prawnego, w tym zwłaszcza z zasadami pewności prawa i proporcjonalności⁴¹.

Warto zauważyć, że wskazane kryterium, rozpatrywane łącznie z zasadą neutralności podatku od wartości dodanej, zdeterminowało także inne rozstrzygnięcia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, dotyczące dopuszczalności negowania odliczenia przez podatnika naliczonego podatku od towarów i usług. Godzi się wśród nich wymienić w szczególności wyrok z 25.05.2023 r., C-114/22⁴². Wskazano w nim, że art. 167, art. 168 lit. a), art. 178 lit. a) i art. 273 dyrektywy 2006/112 w świetle zasad neutralności podatkowej i proporcjonalności należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie przepisom krajowym, na mocy których podatnik jest pozbawiony prawa do odliczenia naliczonego podatku od wartości dodanej z tego tylko powodu, że podlegająca opodatkowaniu transakcja gospodarcza jest uważana za pozorną i dotknięta nieważnością na podstawie przepisów krajowego prawa cywilnego. Konieczne jest natomiast wykazanie, iż zostały spełnione przesłanki pozwalające na zakwalifikowanie, w świetle prawa Unii, tej transakcji jako pozornej lub, w przypadku gdy rzeczona transakcja została faktycznie dokonana, że jest ona wynikiem oszustwa w zakresie podatku od wartości dodanej lub nadużycia prawa.

Jak już wcześniej sygnalizowano, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej odwołuje się do zasady proporcjonalności także w odniesieniu do kwestii podatkowych, które nie są przedmiotem harmonizacji w systemach prawnych poszczególnych państw Unii Europejskiej. Dotyczy to w szczególności materii podatków bezpośrednich. W tych przypadkach istotną rolę jako punkt odniesienia dla zapadających rozstrzygnięć odgrywają swobody rynku wewnętrznego – wolność przepływu towarów, osób, usług i kapitału. Zasada proporcjonalności jest zaś kryterium, na podstawie którego Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej dopuszcza ograniczenie wskazanych swobód w imię interesu

⁴¹ Więcej na ten temat por. A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności...*, s. 114–115.

⁴² Wyrok TSUE z 25.05.2023 r., C-114/22, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie przeciwko W. sp. z o.o., EU:C:2023:430.

fiskalnego danego państwa⁴³. Jednocześnie wskazywane są warunki, z zachowaniem których takie działanie jest możliwe⁴⁴.

4. Wnioski końcowe

Zasada proporcjonalności w znaczeniu dyrektywnym ma silne osadzenie w polskim porządku prawnym. Poza regulacją konstytucyjną jest ona bowiem kształtowana także w prawie unijnym. W obydwu tych sytuacjach, z racji jej umiejscowienia w hierarchii źródeł prawa powszechnie obowiązującego w Rzeczypospolitej Polskiej, zasada proporcjonalności ma charakter metanormy, dominującej nad „normami zwykłymi”. W konsekwencji znajduje ona zastosowanie w sytuacji, gdy regulacji ustawowej (także z zakresu prawa podatkowego) nie sposób pogodzić ze wskazanym pryncypium. Dotyczy to zwłaszcza stosowania prawa. W takim przypadku regulacja ustawowa jest odczytywana z uwzględnieniem zasady proporcjonalności – oddziałuje ona na treść normy prawnej wyprowadzanej z przepisu ustawowego.

Zasada proporcjonalności rozumiana jako zasada ogólna prawa unijnego, w jej kształcie wypracowanym w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej dotyczącym spraw podatkowych, jawi się jako instrument ochrony praw podatnika, pozostającego z organem podatkowym w charakterystycznej dla prawa podatkowego relacji podległości kompetencji. Wskazany model stosunku prawnego może bowiem skłaniać administrację podatkową do sięgania do środków prawnych nieadekwatnych do celu, jaki miałyby być osiągnięty jej rozstrzygnięciem. Chroniąc zaś jednostkę przed nadmierną ingerencją w sferę jej praw i wolności, ogranicza się ryzyko takiego nadużycia prawa przez administrację podatkową. Jak się wydaje, nie jest to zadaniem łatwym. Samo ujęcie zasady proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (niegdyś Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości) jest bowiem złożone i wieloznaczne. Jak przy tym wykazano, ukształtowało się dwojakie rozumienie tego pryncypium (węższe oraz dalej idące). Ponad wszelką wątpliwość nie ułatwia ono oceny regulacji prawnej, a także działań administracji podatkowej przez wzgląd na przestrzeganie zasady proporcjonalności. Zdarza się bowiem, że wydając swoje rozstrzygnięcia w sprawach podatkowych, Trybunał jedynie ogólnie odwołuje się do tego pryncypium.

⁴³ Por. wyrok TSUE z 13.12.2005 r., C-446/03, Marks & Spencer, EU:C:2005:763.

⁴⁴ A. Zalasinski, *Przeciwdziałanie opodatkowaniu a zasada proporcjonalności*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006/2, s. 47 za A. Mudrecki, *Zasada proporcjonalności...*, s. 151.

Bibliografia

- Duniewska Z., *Zasada proporcjonalności a prawo administracyjne – zagadnienia wybrane*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 2022/123
- Kordela M., *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2012
- Korycka-Zirk M., *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012
- Lipniewicz R., *Zasada proporcjonalności a podatkowe ograniczenia swobód rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny” 2015/4
- Maliszewska-Nienartowicz J., *Rozwój zasady proporcjonalności w europejskim prawie wspólnotowym*, „Studia Europejskie” 2006/1
- Mączyński D., *Wpływ orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej na stanowienie polskiego prawa podatkowego*, Warszawa 2021
- Miąsik D., *Zasada proporcjonalności [w:] Zasady ustrojowej Unii Europejskiej*, t. II, red. J. Barcz, Warszawa 2010
- Mikuła P., *Zasada proporcjonalności w podatku od wartości dodanej – analiza orzecznictwa TSUE*, „Toruński Rocznik Podatkowy” 2014
- Mudrecki A., *Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym*, Warszawa 2020
- Nita A., *Stosunek podatkowoprawny [w:] Prawo podatkowe. Teoria, instytucje, funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009
- Safjan M. [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016
- Tuleja P. [w:] *Konstytucja RP. Komentarz*, red. M. Safjan, L. Bosek, Warszawa 2016
- Wróblewski J., *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Humanistyczno-Społeczne” 1965/42
- Wróblewski J., *System prawa [w:] W. Lang, J. Wróblewski, S. Zawadzki, Teoria państwa i prawa*, Warszawa 1979
- Zalasiński A., *Przeciwdziałanie opodatkowaniu a zasada proporcjonalności*, „Europejski Przegląd Sądowy” 2006/2

Adam Nita [ORCID: 0000-0002-9554-4267] – profesor doktor habilitowany nauk prawnych, Katedra Prawa Finansowego Uniwersytetu Jagiellońskiego w Krakowie, sędzia Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Gliwicach.

Adam Bartosiewicz

WSPÓŁCZESNE ROZUMIENIE ZASADY NEUTRALNOŚCI PODATKU OD TOWARÓW I USŁUG

1. Uwagi wstępne

Zasada neutralności jest chyba pierwszą, jaka przychodzi na myśl – a przynajmniej powinna – kiedy mówi się o podatku od wartości dodanej. Wydaje się być ona wbudowana w samą konstrukcję tego podatku. Można powiedzieć, że zasada neutralności podatku od wartości dodanej pod wieloma względami ukształtowała ten podatek i jego charakter. Nadal jest ona przy tym obecna w praktyce stosowania jego przepisów, pozostając jedną z ważniejszych dyrektyw wykładni regulacji prawnych dotyczących tego podatku.

Należy przy tym zauważyć, że zasada neutralności w podatku od towarów i usług ma co najmniej kilka aspektów¹. W praktyce myśli się przede wszystkim o neutralności podatku dla przedsiębiorców (dla podatników). To oczywiście jeden z podstawowych aspektów zasady neutralności. Nie można jednakże zawężyć zasady neutralności tylko i wyłącznie do neutralności podatku dla przedsiębiorców (podatników).

Trzeba bowiem zwrócić uwagę także na aspekt zasady neutralności, którą można by określić jako neutralność fiskalną czy też neutralność podatku w aspekcie konkurencji.

2. Neutralność podatku dla przedsiębiorców

Neutralność podatku dla podatników – oparta na prawie do odliczenia – jest określana jako kręgosłup całej konstrukcji systemu podatku od wartości dodanej². Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej konsekwentnie prezentuje w swoim orzecznictwie stano-

¹ Więcej na ten temat zob. np. T. Famulska, *Neutralność VAT a finanse przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia” 2015/76, t. 1, s. 57 oraz P. Felis, *Podatek od towarów i usług jako przedmiot refleksji ekonomicznej – neutralność a finanse przedsiębiorstwa*, „Doradztwo Podatkowe” 2023/10, s. 9.

² T. Michalik, *Komentarz VAT*, Warszawa 2004, s. 431.

wisko, że neutralność podatku dla przedsiębiorców jest jedną z fundamentalnych zasad wspólnego systemu VAT³. W doktrynie, jak i w orzecznictwie, zasada ta wskazywana jest jako jedna z najważniejszych i fundamentalnych cech podatku od wartości dodanej⁴.

Realizacja zasady neutralności ma zapewnić taki stan, w którym wartość podatku zapłaconego przez podatnika w cenie kopowanych towarów i usług wykorzystywanych do celów działalności opodatkowanej nie będzie dla niego stanowić ostatecznego kosztu⁵. Dotyczy to także ewentualnej nadwyżki podatku naliczonego, która powinna być możliwa do odzyskania przez podatników w taki sposób, aby nie ponosili kosztów finansowania podatku⁶. To jest właśnie – najogólniej rzecz ujmując – istota neutralności podatku dla przedsiębiorców.

Zasada neutralności została trafnie zobrazowana przez Europejski Trybunał Sprawiedliwości w orzeczeniu w sprawie Ghent Coal⁷. Trybunał stwierdził, że prawo do odliczenia zostało wprowadzone w tym celu, aby całkowicie uwolnić przedsiębiorcę od kosztów VAT zapłaconego lub podlegającego zapłacie, w toku jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku od wartości dodanej konsekwentnie zapewnia, że każda działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu i efektu, o ile sama podlega VAT, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny.

Zasadę neutralności określa się także jako zasadę faktycznego opodatkowania konsumpcji. Ma ona bowiem prowadzić do tego, że podmiotem ponoszącym faktyczny ciężar podatku będzie wyłącznie konsument. Podatek od wartości dodanej jest bowiem podatkiem konsumpcyjnym i jego faktyczny ciężar powinien ponosić ostatni w łańcuchu transakcji podmiot⁸. Podatek od wartości dodanej obciąża jedynie ostatecznego odbiorcę (konsumenta), który z uwagi na brak dalszego obrotu, mimo zapłaty podatku, nie jest już uprawniony do jego odliczenia⁹. Jak stwierdził w swojej opinii w sprawie C-515/07 Rzecznik Generalny P. Mengozzi, VAT jest ogólnym podatkiem konsumpcyjnym, którego ciężar w całości spoczywa na konsumencie końcowym¹⁰. Opodatkowanie

³ J. Kędzior, M. Bator, *Zasada neutralności podatku od wartości dodanej*, „Przegląd Podatkowy” 2003/6, s. 30.

⁴ S. Adamczyk-Kaczmar, *Ogólna charakterystyka zasady neutralności* [w:] *Nadużycie prawa a zasada neutralności VAT*, LEX 2022 oraz orzecznictwo i literatura tam powołana.

⁵ M. Makiewicz, K. Sachs, *VI Dyrektywa VAT. Komentarz do Dyrektyw Rady Unii Europejskiej dotyczących wspólnego systemu podatku od wartości dodanej*, red. K. Sachs, Warszawa 2003, art. 17, s. 417.

⁶ J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2007, s. 392.

⁷ Wyrok TSUE z 15.01.1998 r., C-37/95, Belgische Staat przeciwko Ghent Coal Terminal NV, EU:C:1998:1.

⁸ J. Martini (red.), *Nowa ustawa o VAT. Komentarz*, Warszawa 2004, s. 485.

⁹ S. Adamczyk-Kaczmar, *Ogólna charakterystyka...*

¹⁰ Pkt 20 opinii Rzecznika Generalnego z 22.12.2008 r. w sprawie C-515/07, Vereniging Noordelijke Land en Tuinbouw Organisatie przeciwko Staatssecretaris van Financiën, EU:C:2008:769.

VAT nie powinno zaś prowadzić do jakiegokolwiek (faktycznego) obciążenia transakcji dokonywanych przez podmioty będące podatnikami tego podatku¹¹.

Realizacja neutralności podatku dla podatników zapewniona jest poprzez mechanizm odliczenia podatku naliczonego w poprzednich fazach obrotu¹². Aż do stadium konsumenta końcowego podatnicy uczestniczący w procesie produkcji i sprzedaży odprowadzają do organów podatkowych kwoty podatku, które pobrali od swoich klientów (podatek należny), po odliczeniu od niego kwot podatku, który zapłacili swoim dostawcom (podlegający odliczeniu podatek naliczony)¹³. Realizacja zasady neutralności polega na stworzeniu takich regulacji prawnych, zgodnie z którymi podatek naliczony (zapłacony) przez podatnika w cenie nabytych towarów i usług w ramach prowadzonej działalności opodatkowanej tym podatkiem może zostać odliczony, nie stanowiąc tym samym dla podatnika jego obciążenia jako koszt¹⁴.

Mechanizm potrącenia (odliczenia) podatku stanowi o specyfice podatku od wartości dodanej¹⁵. Ono bowiem głównie odróżnia podatek od wartości dodanej od podatku obrotowego¹⁶. W związku z tym określa się prawo do odliczenia podatku jako automatyczną cechę systemu VAT¹⁷. Jest to fundamentalne prawo podatnika, a nie jego przywilej¹⁸.

Wszelkie zaś ograniczenia w odliczaniu podatku naliczonego wypaczają zasadę neutralności podatku, w związku z czym powinny być stosowane w ostateczności¹⁹. Wskazuje się przy tym, że prawo do odliczenia podatku naliczonego podlega ograniczeniu (w całości lub w części) wyłącznie w przypadkach wyraźnie wskazanych w dyrektywie VAT (a wcześniej w VI dyrektywie) i w ramach wytyczonych wyrokami Trybunału Sprawiedliwości²⁰. Zauważa się w związku z tym również, że – jak podkreślał to wielokrotnie TSUE – przepisy przewidujące odstępstwo od zasady odliczenia podatku jako wyjątki

¹¹ W. Maruchin, *Kierunki zmian w prawie Unii Europejskiej w zakresie podatku od wartości dodanej*, „Kwartalnik Prawa Podatkowego” 2000/2, s. 106.

¹² J. Kędzior, M. Bator, *Zasada neutralności podatku...*, s. 28.

¹³ Pkt 21 opinii Rzecznika Generalnego z 22.12.2008 r. w sprawie C-515/07...

¹⁴ D. Szubielska, *Zwrot kwoty podatku naliczonego w formie zaliczki*, „Przegląd Podatkowy” 2005/2, s. 9.

¹⁵ B. Brzeziński, M. Kalinowski, *Europejskie prawo podatkowe w świetle orzecznictwa Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Gdańsk 2001, s. 204.

¹⁶ T. Michalik, *Komentarz VAT...*, s. 432.

¹⁷ P. Jenkins, *The right to recover input tax and its enemies*, „International VAT Monitor” 1995/3, s. 164.

¹⁸ M. Makiewicz, K. Sachs, *VI Dyrektywa VAT...*, art. 17, s. 417.

¹⁹ J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie...*, s. 392.

²⁰ S. Adamczyk-Kaczmar, *Prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego jako instrument realizacji zasady neutralności* [w:] *Nadużycie prawa a zasada neutralności VAT*, LEX 2022.

od zasady podlegają ścisłej wykładni²¹. Ograniczeń takich nie można rekonstruować zatem według rozszerzającej wykładni przepisów, ale także domniemywać²².

Stosowanie zasady neutralności nie może być rozumiane w sposób formalny – jako przyznanie podatnikowi prawa do odliczenia, którego realizacja może nastąpić w nieokreślonej przyszłości. Neutralność opodatkowania jest zapewniona wówczas, gdy mechanizm odliczenia wyklucza ponoszenie dodatkowych obciążeń finansowych z tytułu podatku²³.

Zasada neutralności nie dopuszcza ograniczenia prawa do odliczenia podatku ze względu na zdarzenia zaistniałe po jego powstaniu. Orzecznictwo TSUE odchodzi przy tym od formalistycznego punktu widzenia i uwzględnia ekonomiczny wymiar opodatkowania dla uczestników obrotu gospodarczego²⁴. Nie można pozbawiać podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego tylko z powodu niespełnienia warunków formalnych, jakie nakłada prawo krajowe, jeśli przyznanie w danej sytuacji podatnikowi prawa do odliczenia mieści się w ogólnym schemacie VAT²⁵.

Wspomnieć tu należy, że przepisy dyrektywy traktujące o prawie do odliczenia podatku oraz warunkach jego realizowania przez podatników wywierają skutek bezpośredni. W orzeczeniu w sprawie BP Soupergaz²⁶ Europejski Trybunał Sprawiedliwości stwierdził, że prawo do odliczenia zapewniane przez przepisy dyrektywy jest integralną częścią schematu (modelu) VAT i jako takie co do zasady nie może być ograniczane. Regulacje dyrektywy – dotyczące prawa do odliczenia – mogą być powoływane przed sądami krajowymi jako podstawa prawna uprawnienia do odliczenia, w przypadku gdyby stosowne przepisy krajowe były z nimi niezgodne.

Orzecznictwo i praktyka pozwalają wskazać na kilka rodzajów zagadnień, w obrębie których ostatnimi czasy rozważana jest zasada neutralności podatku dla podatników.

Pierwsze z tych zagadnień to kwestia stosowania zasady neutralności podatku w przypadku, w którym dany podatnik bierze udział, czy też staje się uczestnikiem transakcji (zespołu transakcji) stanowiących oszustwo, czy też łączących się z oszustem na gruncie podatku od wartości dodanej.

²¹ Zob. przykładowo wyrok TSUE z 8.01.2002 r. w sprawie C-409/99, Metropol Treuhand WirtschaftsstreuhandgmbH przeciwko Finanzlandesdirektion für Steiermark i Michael Stadler przeciwko Finanzlandesdirektion für Vorarlberg, EU:C:2002:2; wyrok TSUE z 22.12.2008 r. w sprawie C-414/07, Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie, EU:C:2008:766; wyrok TSUE z 30.09.2010 r. w sprawie C-395/09, Oasis East sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów, EU:C:2010:570.

²² P. Ogiński, *Zasada neutralności podatku* [w:] A. Bącal [i in.], *Zasady dotyczące podatku od towarów i usług*, „Przegląd Podatkowy” 2009/11, s. 6.

²³ J. Kędzior, M. Bator, *Zasada neutralności podatku...*, s. 29.

²⁴ J. Kędzior, M. Bator, *Zasada neutralności podatku...*, s. 31.

²⁵ A. Bartosiewicz, R. Kubacki, *VAT Komentarz*, Warszawa 2025, s. 834.

²⁶ Wyrok TSUE z 6.07.1995 r., C-62/93, BP Soupergaz Anonimos Etairia Geniki Emporiki-Viomichaniki kai Antiprossopeion przeciwko państwu greckiemu, EU:C:1995:223.