

ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W PRAWIE PODATKOWYM

Artur Mudrecki



Wolters Kluwer



AKADEMIA LEONA KOŹMIŃSKIEGO

ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W PRAWIE PODATKOWYM

Artur Mudrecki

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 listopada 2020 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zajac

Opracowanie redakcyjne

Trzy kropki Joanna Maż

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., 2020

© Copyright by Akademia Leona Koźmińskiego, 2020

ISBN 978-83-8223-231-8

ISSN 1897-4392

Dział Praw Autorskich

01-208 Warszawa, ul. Przyokopowa 33

tel. 22 535 82 19

e-mail: ksiazki@wolterskluwer.pl

księgarnia internetowa www.profinfo.pl

SPIS TREŚCI

Wykaz skrótów	9
---------------------	---

Wstęp	13
-------------	----

Rozdział I

Zasada proporcjonalności w doktrynie

oraz w normatywnych ujęciach traktatowych	21
---	----

1. Uwagi wprowadzające	21
2. Zasada proporcjonalności w doktrynie	22
2.1. Pojęcie zasad prawa	22
2.2. Zasada proporcjonalności w nauce prawa podatkowego	32
2.3. Zasada proporcjonalności w aspekcie normatywnym	39
2.4. Normatywna zasada proporcjonalności adresowana do organów Unii Europejskiej	43
2.5. Zasada proporcjonalności jako standard ochrony praw człowieka	58
3. Podsumowanie	72

Rozdział II

Zasada proporcjonalności jako doktryna orzecznicza

Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	77
---	----

1. Uwagi ogólne	77
2. Orzecznictwo Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach polskich	80

3. Wykorzystanie zasady proporcjonalności przy wykładni prawa podatkowego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej – w pozostałych sprawach.....	106
3.1. Wpływ orzeczeń TSUE na możliwość wznowienia postępowania sądowoadministracyjnego i podatkowego	106
3.2. Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej	110
3.2.1. Wyroki TSUE dotyczące podatków podlegających harmonizacji, tj. podatku od wartości dodanej i akcyzy pod kątem przestrzegania zasady proporcjonalności	111
3.2.2. Orzecznictwo TSUE dotyczące sankcji w zakresie wytyczenia granic proporcjonalności.....	134
3.2.3. Orzecznictwo TSUE odnoszące się do podatków dochodowych (niepodlegające harmonizacji w UE), mające na celu zapewnienie swobody przepływu kapitału i zwalczanie nieuczciwej konkurencji w zakresie przestrzegania zasady proporcjonalności.....	149
3.2.4. Orzecznictwo TSUE dotyczące procedury podatkowej w kontekście przestrzegania zasady proporcjonalności.....	158
4. Podsumowanie.....	162

Rozdział III

Zasada proporcjonalności jako standard konstytucyjny

w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego	167
1. Uwagi ogólne.....	167
2. Stosowanie przez Trybunał Konstytucyjny zasady proporcjonalności przy wykładni przepisów prawa podatkowego	176
3. Podsumowanie.....	194

Rozdział IV

Zasada proporcjonalności a proces legislacyjny	199
1. Uwagi wprowadzające	199
2. Analiza rozwiązań prawnych przyjętych w Polsce pod kątem przestrzegania zasady proporcjonalności	204
3. Podsumowanie.....	225

Rozdział V**Zasada proporcjonalności w orzecznictwie**

Naczelnego Sądu Administracyjnego.....	229
1. Uwagi wprowadzające	229
2. Wykorzystanie zasady proporcjonalności przy rozstrzyganiu sporów w podatku od towarów i usług i podatku akcyzowym.....	232
3. Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego dotyczącym podatków innych niż podatki obrotowe	254
4. Stosowanie zasady proporcjonalności przy rozstrzyganiu sporów proceduralnych	264
5. Podsumowanie.....	266

Zakończenie i wnioski	269
------------------------------------	------------

Streszczenie	279
---------------------------	------------

Summary	281
----------------------	------------

Bibliografia.....	283
--------------------------	------------

Wykaz orzeczeń.....	291
----------------------------	------------

WYKAZ SKRÓTÓW

Akty prawne

dyrektywa 2003/96/WE	– 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/WE	– dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28.11.2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.Urz. UE. L 347, s. 1, ze zm.)
EKPCz	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r. zmieniona następnie Protokołem nr 3, 5, 8 uzupełniona protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.)
k.c.	– ustawa z 23.04.1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1740 ze zm.)
k.k.	– ustawa z 6.06.1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2020 r. poz. 1444 ze zm.)
Konstytucja RP	– Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z 2.04.1997 r. (Dz.U. Nr 78, poz. 483 ze zm.)
k.p.a.	– ustawa z 14.06.1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2020 r. poz. 256 ze zm.)
KPP	– Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej (Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 389)
o.p.	– ustawa z 29.08.1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2020 r. poz. 1325 ze zm.)
p.p.s.a.	– ustawy z 30.08.2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2019 r. poz. 2325 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; ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.)
TFUE	– Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE C 202 z 2016 r., s. 47)
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE L 202 z 2016 r., s. 13)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską (wersja skonsolidowana: Dz.Urz. UE L 321E z 2006 r., s. 37)
u.p.a.	– ustawa z 6.12.2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2020 r. poz. 722 ze zm.)
u.p.d.o.f.	– ustawa z 26.07.1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz.U. z 2020 r. poz. 1426 ze zm.)
u.p.e.	– ustawy z 10.04.1997 r. – Prawo energetyczne (Dz.U. z 2020 r. poz. 833 ze zm.)
u.p.e.a.	– ustawa z 17.06.1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz.U. z 2020 r. poz. 1427 ze zm.)
u.p.t.u. / ustawa o VAT	– ustawa z 11.03.2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2020 r. poz. 106 ze zm.)
z.t.p.	– załącznik do rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z 20.06.2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej” (Dz.U. z 2016 r. poz. 283)

Czasopisma i wydawnictwa promulgacyjne

EPS	– Europejski Przegląd Sądowy
KPP	– Kwartalnik Prawa podatkowego
ONSAiWSA	– Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i Wojewódzkich Sądów Administracyjnych
OSP	– Orzecznictwo Sądów Polskich
OTK	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego
OTK-A	– Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego, Zbór Urzędowy, seria A
PiP	– Państwo i Prawo
POP	– Przegląd Orzecznictwa Podatkowego
PP	– Przegląd Podatkowy

RPEiS	– Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny
Zb.Orz.	– Zbiór Orzeczeń
ZNSA	– Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego
ZOTSiS	– Zbiór Orzeczeń Trybunału Sprawiedliwości i Sądu Pierwszej Instancji

Inne

CBOSA	– Centralna Baza Orzeczeń Sądów Administracyjnych, www.nsa.gov.pl
ETPCz	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
HUDOC	– baza orzeczeń Europejskiego Trybunału Praw Człowieka, dostępna na stronie internetowej ETPCz: echr.coe.int
LEX	– System Informacji Prawnej LEX
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (dawniej: Europejski Trybunał Sprawiedliwości)
UE	– Unia Europejska
WDT	– wewnątrzwspólnotowa dostawa towaru

WSTĘP

Podjęcie badań, które łączą nurt teoretyczny i dogmatyczny, pozwala na sformułowanie postulatów dotyczących racjonalnych przesłanek budowy systemu podatkowego. Postulaty uwzględniające zasady prawa (ukształtowane przez doktrynę, legislatywę i judykaturę) pozwalają na znalezienie drogowskazów związanych z procesem legislacyjnym prawa podatkowego.

Jedną z najważniejszych zasad stojących na straży ochrony praw człowieka jest zasada proporcjonalności. Zasada ta jest swoistym bezpiecznikiem i w znacznym stopniu ogranicza działanie ustawodawcy, władzy wykonawczej i sądowniczej w ingerencję w prawa człowieka. Poza tym kierowanie się standardami proporcjonalności umożliwia racjonalne rozwiązania w zakresie przyjętych regulacji prawnych i stosowania prawa, co może również prowadzić do wydawania sprawiedliwych rozstrzygnięć w sprawach sądowych.

Zasada proporcjonalności wiąże się z miarkowaniem działań organów władzy publicznej i minimalizacją ich ingerencji w sferę praw i wolności. Zasada proporcjonalności zwana jest zasadą współmierności, miarkowania oraz adekwatności. Trafnym porównaniem stosowania zasady proporcjonalności jest wskazanie, aby nie strzelać z armaty do wróbla.

Adresatami zasady proporcjonalności są: władza ustawodawcza, władza wykonawcza i władza sądownicza.

Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym jest jedną z najważniejszych zasad prawa z zakresu praw podatnika oraz jedną z podstawowych zasad ogólnych prawa unijnego i konstytucyjnego.

Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym jest mało rozpoznany i opracowanym pod względem naukowym obszarem. Problematyka zasady proporcjonalności była przedmiotem badań naukowych w innych dziedzinach prawa, tj. w teorii państwa i prawa, w prawie konstytucyjnym, karnym, cywilnym, europejskim, administracyjnym i bankowym¹. Natomiast zasada proporcjonalności w prawie podatkowym nie doczekała się dotąd kompleksowego, wielostronnego, monograficznego opracowania.

Jest to ważny powód, by uzupełnić tę istotną lukę badawczą.

Mając na uwadze owo naukowe niespenetrowanie, a zarazem masowość stosunków społecznych zachodzących w tym obszarze i ingerencyjny, konfliktogenny charakter relacji podatkowych, należy koniecznie dopełnić występującą lukę badawczą.

Sporadycznie pojawiające się dotychczas w Polsce przejawy naukowego zainteresowania dogmatyki prawa problematyką zasady proporcjonalności w prawie podatkowym najczęściej wywołane były kontrowersyjnymi rozstrzygnięciami sądów administracyjnych bądź Trybunału Konstytucyjnego, czy też Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej².

¹ A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrecyjnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010; M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012; *Zasada proporcjonalności a ochrona praw podstawowych w państwach Europy*, red. P. Szymaniec, Wałbrzych 2015; *Zasada proporcjonalności. Przełom w ocenie regulacji*, red. S. Jasiewicz, L. Kulikowski, W. Szpringel, Warszawa 2014.

² K. Lasiński-Sulecki, *Zasada proporcjonalności a wymóg składania zestawień oświadczeń nabywców oleju opałowego. Glosa do wyroku TS z 2.06.2016 r., C-418/14*, PP 2016/9, s. 46–51; K. Lasiński-Sulecki, *Wymóg posiadania potwierdzenia odbioru faktury korygującej a zasada proporcjonalności. Glosa do wyroku TSUE z 26.01.2012 r., C-588/10*, PP 2012/3, s. 41–46; B. Brzeziński, *Glosa do wyroku NSA z 17.05.2013 r., II FSK 1812/11*, OSP 2014/1, s. 10; B. Brzeziński, K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, *Oświadczenia nabywców oleju opałowego i zestawienia tych oświadczeń a zasada proporcjonalności*, POP

Pola badawcze odsłaniane były zatem raczej fragmentarycznie bądź też dotyczyły orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego³. Część opracowań dotyczyła natomiast analizy orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej⁴. Poza tym pojawiały się pojedyncze artykuły dotyczące oceny poszczególnych instytucji podatkowych pod kątem ich zgodności z zasadą proporcjonalności⁵.

W nauce prawa podatkowego w Polsce brak jest monografii poświęconej zasadzie proporcjonalności. Nie umniejsza to w żaden sposób naukowej wagi dotychczasowych naukowych dokonań na tym polu przez takich badaczy jak: A. Gomułowicz, P. Selera i P. Mikula, uświadamia jednak, że pole badawcze jest nadal otwarte na eksplorację i niesie w sobie ogromny potencjał naukowy, nie tylko poznawczy. Najważniejsze pozycje, które wyznaczają obecny stan, wiedzy zostały w tym zakresie już wskazane.

Uwzględniając znaczenie dotychczasowego dorobku piśmienniczego dotyczącego zasady proporcjonalności w prawie podatkowym i doceniając we właściwej proporcji wkład wniesiony dotychczas do nauki przez różnych autorów, należy jednak stwierdzić, że dotychczasowy rezultat badań i obecny stan wiedzy w tym zakresie pozostawiają pewien niedo-

2014/4, s. 325–335; D. Mączyński, *Glosa do uchwały NSA z 24.10.2016 r., I FPS 2/16*, OSP 2017/9, s. 88.

³ P. Selera, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie podatkowym Trybunału Konstytucyjnego*, PiP 2017/4, s. 48–63; A. Gomułowicz, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego a obowiązek podatkowy* [w:] *Prawo finansowe w warunkach członkostwa Polski w Unii Europejskiej. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Wandzie Wójtowicz*, red. A. Pomorska, P. Smoleń, J. Stelmasiak, A. Gorgol, Lublin 2011, s. 139–144.

⁴ P. Mikula, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TSUE dotyczących podatku od wartości dodanej*, KPP 2014/2, s. 31–51, s. 38–39; P. Mikula, *Zasada proporcjonalności w podatku od wartości dodanej – analiza orzecznictwa TSUE*, Toruń 2014; P. Selera, *Decyzje wykonawcze Rady odnoszące się do podatku od towarów i usług a traktatowa zasada proporcjonalności*, KPP 2013/2, s. 77–90; P. Selera, *Wpływ unijnej zasady proporcjonalności na polskie regulacje w zakresie podatku od towarów i usług* [w:] *Prawo europejskie – 5 lat doświadczeń w polskim prawie finansowym*, red. H. Litwińczuk, Warszawa 2011, s. 557–570.

⁵ E. Michna, *Zasada proporcjonalności w wykładni przepisów dotyczących sankcji podatkowych w świetle orzecznictwa TS UE, TK oraz sądów administracyjnych* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Sankcje i preferencje w prawie podatkowym*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, Lublin 2015, s. 53–70.

synt. Dotychczasowe analizy odsłoniły tylko niektóre aspekty problematyki, dając wyobrażenie o tym, jak wiele płaszczyzn badawczych w sobie zawiera, jak bardzo rozległy jest to obszar i jak trudno przewidzieć, ile jeszcze problemów w sobie kryje.

Na podstawie analizy literatury i orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, Trybunału Konstytucyjnego i Naczelnego Sądu Administracyjnego sformułowano główny cel badawczy, którym jest odpowiedź na pytanie: Jakie znaczenie odgrywa zasada proporcjonalności w prawie podatkowym?

Realizacji tego głównego celu służyć będą cele szczegółowe, a więc poszukiwania odpowiedzi na pytania:

1. Czy Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w sprawach podatkowych wykorzystuje analizowany standard europejski oraz czy polskie rozwiązania są zgodne ze standardem unijnym?
2. Czy Trybunał Konstytucyjny przy ocenie przepisów prawa podatkowego często sięga do zasady proporcjonalności?
3. Czy przy dokonywaniu wyboru rozwiązań podatkowych polski ustawodawca uwzględnia zasadę proporcjonalności?
4. Czy orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego przy wykładni przepisów prawa podatkowego wykorzystuje zasadę proporcjonalności oraz czy wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Trybunału Konstytucyjnego wywierają istotny wpływ na orzecznictwo sądów administracyjnych w Polsce?

W związku z powyższym sformułowano podstawową tezę badawczą: zasada proporcjonalności w prawie podatkowym jako standard unijny i konstytucyjny może odgrywać istotną rolę w stanowieniu, wykładni i stosowaniu prawa podatkowego w Polsce, będąc uniwersalną, czyli systemową gwarancją bezpieczeństwa prawnego podatnika.

Przyjęto następujące szczegółowe tezy badawcze:

1. Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w prawach podatkowych stosunkowo często wykorzystuje zasadę proporcjonalności obok innych zasad unijnych, aby zapewnić ochronę praw podat-

- ników. Szczególnie istotne rozstrzygnięcia dotyczące zasady proporcjonalności zapadły w sprawach polskich.
2. Trybunał Konstytucyjny przy wykładni przepisów prawa podatkowego często sięga do zasady proporcjonalności. Orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego wpływają na praktykę legislacyjną.
 3. Przy wyborze rozwiązań podatkowych przez ustawodawcę w Polsce w zbyt małym stopniu uwzględnia się zasadę proporcjonalności, co prowadzi do ich niezgodności z prawem unijnym i konstytucyjnym. Przyjmowane rozwiązania stosunkowo często nie są adekwatne do zamierzonych efektów.
 4. Naczelnny Sąd Administracyjny przy wykładni przepisów prawa podatkowego wykorzystuje zasadę proporcjonalności. Na orzecznictwo sądów administracyjnych w Polsce istotny wpływ mają wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Trybunału Konstytucyjnego.

Przestrzeganie zasady proporcjonalności w prawie podatkowym jako standardu unijnego i konstytucyjnego jest szczególnie ważne w okresie istotnej przebudowy systemu podatkowego w Polsce, który poprzez liczne zmiany przepisów podatkowych obecnie ma miejsce.

Podjęte w monografii badania dysertacji mają charakter teoretyczny oraz empiryczny (analiza orzecznictwa sądowego i uregulowań prawnych). Powodują one poszerzenie wiedzy na temat znaczenia zasady proporcjonalności zarówno w wymiarze legislacyjnym, orzeczniczym, jak i doktrynalnym. Pozwalają ocenić polskie regulacje podatkowe pod kątem ich zgodności z prawem konstytucyjnym, z prawem unijnym a w zakresie orzeczniczym istotne jest porównanie i ocena linii orzeczniczej polskiego sądownictwa administracyjnego z orzecznictwem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Badania polskiej praktyki legislacyjnej pod kątem spełnienia kryteriów zasady proporcjonalności, w szczególności: kryterium przydatności, kryterium konieczności, proporcjonalność *sensu stricto*, pozwoliły na zidentyfikowanie i zinventaryzowanie niedostatków, które aktualnie stoją na przeszkodzie prawidłowemu i efektywnemu przestrzeganiu tej zasady. Zagadnienia z tym związane, z uwagi na swoją powszechność,

jak też ingerencyjny charakter prawa podatkowego, wymagają szczególnej uwagi także ze strony nauki. Efektem badań jest też nowa wiedza na temat zgodności przyjętych rozważań i projektowanych rozwiązań legislacyjnych z prawem unijnym oraz prawem konstytucyjnym.

Zasada proporcjonalności jest wykorzystywana jako standard wykładni przepisów prawa podatkowego w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Trybunału Konstytucyjnego. Rezultaty tych badań pozwoliły na dokonanie obserwacji, w jakim zakresie orzecznictwa wskazanych Trybunałów wpływają na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego.

Badania dotyczące zasady proporcjonalności w mojej ocenie wpisują się zarówno w nurt światowej nauki dotyczącej tej problematyki, jak i w istotny sposób wzbogacają dotychczasowe osiągnięcia polskiej doktryny prawa podatkowego⁶.

Analiza i ocena polskich rozwiązań na tle rozwiązań unijnych i konstytucyjnych włączy badania dotyczące tego obszaru w nurt badań prowadzonych współcześnie na Europie i zintensyfikuje międzynarodową wymianę dorobku naukowego.

W badaniach wykorzystano przede wszystkim klasyczne metody dogmatyki prawniczej poprzez egzegezę teksów prawnych (badania na płaszczyźnie normatywnej) oraz ich konfrontację z ocenami i opiniami spotykanymi w orzecznictwie i w doktrynie.

W książce świadomie pominięto badanie zasady proporcjonalności w odmiennym znaczeniu określonym w art. 1 ust. 2 dyrektywy

⁶ Badania w zakresie zasady proporcjonalności jako standardu konstytucyjnego i unijnego w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej podejmowali: J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008; P. Selera, *Zasada proporcjonalności...*, s. 48–63; A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2009; P. Mikuła, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie...*, s. 31–51, 38–39; P. Mikuła, *Zasada proporcjonalności w podatku...* Z analizy tych badań wynikała stale zwiększająca się rola zasady proporcjonalności.

2006/112/WE, gdyż dotyczy ona podstawy opodatkowania a nie odnosi się ściśle do zasady proporcjonalności jako naczelnej zasady prawa unijnego i konstytucyjnego.

Pragnę serdecznie podziękować Panu prof. zw. dr hab. Bogumiłowi Brzezińskiemu za cenne uwagi zgłoszone na etapie recenzowania monografii.

Rozdział I

ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W DOKTRYNIE ORAZ W NORMATYWNYCH UJĘCIACH TRAKTATOWYCH

1. Uwagi wprowadzające

Zasada proporcjonalności jako uniwersalna zasada prawa odgrywa istotną rolę w prawie podatkowym. W rozdziale tym, po zdefiniowaniu pojęcia „zasada prawa”, przedstawiona zostanie zasada proporcjonalności wypracowana przez doktrynę prawa ze szczególnym uwzględnieniem genezy jej powstania. Nie mniej ważne będzie normatywne ujęcie zasady proporcjonalności w prawie unijnym oraz międzynarodowym. Z tego względu w kolejnych częściach rozdziału dokonana zostanie analiza zasady proporcjonalności uregulowanej w art. 5 TUE¹. Towarzyszyć temu będzie analiza orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, który przy rozstrzyganiu sporów dokonywał wykładni wyżej wymienionego przepisu.

¹ Art. 5 TUE dodany według numeracji ustalonej przez art. 1 pkt 6 i art. 5 ust. 1 Traktatu z Lizbony zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej i Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską, sporządzony w Lizbonie 13.12.2007 r. (Dz.U. z 2009 r. Nr 203, poz. 1569) z dniem 1.12.2009 r.

Zasada proporcjonalności występuje w systemie ochrony praw człowieka zawartym w Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności². Na tle ujęcia normatywnego dotyczącego tej zasady wypowiadał się również Europejski Trybunał Praw Człowieka w Strasburgu, co także zostanie przedstawione jako zwieńczenie niniejszego rozdziału.

2. Zasada proporcjonalności w doktrynie

2.1. Pojęcie zasad prawa

Podejmowanie badań, które pozwalają na uporządkowanie spojrzenia na obowiązujący w danym czasie i miejscu system prawny, przez wzgląd na sam opis tego stanu, jest istotne. Nadto daje to możliwość zrozumienia wciąż zmieniającego się otoczenia prawnego. Przy niespotykanej inflacji prawa sięganie do zasad prawa jest w takim ujęciu ze wszech miar uzasadnione.

Zasady prawa wypracowane przez doktrynę, legislację i judykaturę pozwalają na znalezienie drogowskazów przydatnych przy tworzeniu i stosowaniu prawa.

W tej części rozdziału przedstawione zostanie pojęcie zasad ogólnych, zaprezentowane będą również różne ujęcia zasady proporcjonalności. Analizowaną zasadę można przedstawić w trzech płaszczyznach: doktrynalnej, normatywnej i orzecniczej. Dokonany zostanie również przegląd piśmiennictwa w tym zakresie.

² Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, sporządzona w Rzymie 4.11.1950 r., zmieniona następnie Protokołami nr 3, 5 i 8 oraz uzupełniona Protokołem nr 2 (Dz.U. z 1993 r. Nr 61, poz. 284 ze zm.). Również P. Miśkiewicz zalicza zasadę proporcjonalności jako element ochrony praw podatnika, zob. P. Miśkiewicz, *Obowiązki dokumentacyjne i formalne w prawie podatkowym. Granice formalizmu*, Warszawa 2019, s. 110–111.

Według *Słownika języka polskiego PWN* zasada definiowana jest w trzech znaczeniach:

- 1) jako prawo rządzące jakimiś procesami, zjawiskami; też: formuła wyjaśniająca to prawo;
- 2) jako norma postępowania;
- 3) jako podstawa funkcjonowania lub konstrukcja czegoś³.

Zasadę można rozumieć jako ogólną dyrektywę postępowania, wiążącą wskazówkę, której respektowanie będzie prowadzić do pożądaných rezultatów. Zasady pozwalają odróżnić, co jest regułą, a co wyjątkiem⁴. Z tego względu wyartykułowanie zasad pozwala na lepsze funkcjonowanie w społeczeństwie.

Zasadniczo przyjmuje się w ramach tradycyjnej teorii rozróżnienie zasad prawa na zasady w znaczeniu dyrektywalnym i w znaczeniu opisowym. Zasady stanowią podstawę reguł wykładni. Szczególna doniosłość dotyczy wykładni systemowej, zakładając, że system prawny ma charakter uporządkowany, a poszczególne normy są odpowiednio usytuowane⁵.

Zdaniem M. Zielińskiego, o ile zasady w sensie opisowym jako pewne ukształtowane wzorce postępowania mają znaczenie dla procesu legislacyjnego, o tyle normy uważa się za doniosłe w procesie interpretacji tekstów prawnych⁶.

Według R. Dworkina zasadą jest norma, która ma być przestrzegana nie dlatego, że jej przestrzeganie przybliża lub zapewnia ekonomiczną, polityczną lub społeczną sytuację, która wydaje się godna pożądaną, lecz dlatego, że tego domaga się sprawiedliwość, uczciwość lub inny aspekt moralny. Dużą rolę w interpretacji prawa R. Dworkin pozostawia sędziom, nazywając ich „Herkulesami”. Rola sędziego w trudnych sprawach nie polega jedynie na zapoznaniu się z dotychczasowym orzeczni-

³ *Słownik języka polskiego PWN*, Warszawa 2014, s. 1280.

⁴ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, Toruń 2017, s. 287–288.

⁵ M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 16, 24.

⁶ M. Zieliński, *Wykładnia prawa. Zasady – reguły – wskazówki*, Warszawa 2017, s. 34.

ctwem, ale także na sformułowaniu wniosku dotyczącego kolektywnej pracy poprzednich sędziów. To sędzia jest podmiotem odpowiedzialnym za wydanie rozstrzygnięcia, a podstawą jego decyzji powinny być zasady. Założeniem podstawowym dla teorii zasad jest przyjęcie, że zasady pełnią odmienną funkcję od reguł, dotyczą wartości stanowiących fundament dla systemu prawnego⁷.

Istotną rolę w rozumieniu teorii zasad odegrał R. Alexy. Jego zdaniem reguły i zasady są normami, stąd rozróżnienia dokonywane są m.in. rozróżnieniami pomiędzy dwoma typami norm. Zasady są normami o dużym stopniu ogólności, a reguły o stosunkowo niskim. Zasady są nakazami optymalizacji, które mogą być realizowane w różnym stopniu w zależności od faktycznych i prawnych możliwości. Wymiar prawnej możliwości uzależniony jest od przeciwstawnych zasad i reguł. Kiedy dwie zasady konkurują ze sobą, kolizja rozstrzygana jest poprzez przeważenie jednej zasady nad drugą w zależności od okoliczności faktycznych⁸.

Na podstawie przedstawionych dotychczas koncepcji, zdaniem M. Koryckiej-Zirk, można dojść do wniosku, że istnieją normy mające postać reguł i normy mające postać zasad. Większość praw i wolności ma postać zasad. Kolizja zasad rozstrzygana jest na tle konkretnego stanu faktycznego⁹.

Zdaniem M. Kordeli zasady prawa są to normy prawne, które nakazują (zakazują) realizacji określonej wartości. Taka kwalifikacja zasad pozwala na ich zachowanie w zbiorze wypowiedzi tego samego stopnia językowego co reguły. Proces optymalizacji wartości polegający na jej „przekładaniu” na sferę realną poprzez wyznaczenie najwyższego stopnia ze względu na możliwości faktyczne i prawne kończy się sformułowaniem reguły, a więc normy, której przedmiotem obowiązku jest postępowanie, a nie wartości¹⁰.

⁷ M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 62, 64, 79.

⁸ M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 122–124.

⁹ M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 163–164.

¹⁰ M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2014, s. 102.

Poza tym w teorii prawa występują dwie koncepcje zasad prawa. Pierwsza polega na założeniu, że zasada systemu prawa opiera się bezpośrednio na normie zawartej w prawie pozytywnym lub logicznie wynikającej z tego prawa. Druga koncepcja wskazuje, że zasadami prawa są nie tylko normy wyprowadzone z brzmienia tekstów prawnych, lecz także zasady wynikające z nauki prawa¹¹.

Termin zasady prawa odnosi się do określenia i wyjaśnienia sensu lub charakteru wzorców, dzięki którym możliwe jest ukształtowanie różnych aspektów poszczególnych instytucji prawnych w systemie prawa, czy też całych zespołów instytucji prawnych w systemie prawa (charakter postulatyczny). Termin zasady prawa używany jest również dla oznaczenia norm, które mają szczególną – z uwagi na treść – doniosłość w obowiązującym systemie prawnym (charakter normatywny)¹².

Zasady powinny być zatem uwzględniane przy kształtowaniu systemów prawnych. Znacznie większą wagę przybierają zasady normatywne. Przyjęte regulacje prawne powinny być zgodne z przyjętymi w danym obszarze zasadami prawnymi¹³.

Dotychczasowe wyjaśnienia pozwalają wskazać, że także w dziedzinie prawa podatkowego zasady mogą mieć postać normatywną lub mieć wyraz jedynie doktrynalny bądź orzecznicy. Zasady normatywne znajdują swój wyraz *expressis verbis* w przepisach prawa podatkowego. Z kolei zasady doktrynalne są wyrazem poglądów doktryny na kształt czy też funkcjonowanie instytucji prawa podatkowego, poszczególnych podatków, czy wręcz całego systemu podatkowego. Z kolei zasady orzecznicze odzwierciedlają stanowisko judykatury w określonych, bardziej lub mniej szczegółowych kwestiach, związanych zwłaszcza z wykładnią prawa¹⁴.

¹¹ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 288.

¹² A. Gomułowicz [w:] A. Gomułowicz, D. Mączyński, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2016, s. 11.

¹³ A. Mudrecki, *Znaczenie zasady proporcjonalności w prawie podatkowym* [w:] *Stanowienie i stosowanie prawa podatkowego w Polsce. Opodatkowanie działalności gospodarczej*, red. B. Kucia-Guściora, M. Münnich, A. Zdunek, R. Zieliński, Lublin 2018, s. 53.

¹⁴ B. Brzeziński, *Zasady ogólne prawa podatkowego*, Toruń 2015, s. 6.

Istotne znaczenie w praktyce wymiaru sprawiedliwości odgrywają zasady wykształcone w orzecznictwie sądowym. Zdaniem B. Brzezińskiego, zaletą tych zasad jest to, że sformułowane są one pod wpływem obserwacji praktyki podatkowej, a szerzej życia gospodarczego i jego styku z systemem podatkowym. Natomiast ich wadą jest słabe, bądź niekiedy żadne umocowanie w treści obowiązującego prawa¹⁵.

Ważną rolę w kształtowaniu wykładni prounijnej odgrywa dotychczasowy dorobek orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Kompetencja TSUE obejmuje wykładnię traktatów, czyli prawa pierwotnego Unii Europejskiej. Druga z kompetencji Trybunału dotycząca wykładni prawa obejmuje wykładnię aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. Chodzi tu o akty wszystkich instytucji unijnych. Najczęściej przedmiotem wykładni będą rozporządzenia, dyrektywy i decyzje, łącznie z niewiążącymi opiniami i zaleceniami, gdyż i one mogą mieć znaczenie dla wykładni i stosowania prawa przez organy krajowe. Wykładnia dokonywana przez TSUE ma charakter *de facto* wiążącej interpretacji przepisów unijnych¹⁶.

Należy zauważyć, że Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej niejednokrotnie wypracowuje doktryny orzecznicze, które nie mają umocowania normatywnego. Takim przykładem jest wypracowanie doktryny „dobrej wiary”. W wyroku z 21.06.2012 r., C-80/11 i C-142/11¹⁷ TSUE wyraził pogląd, że art. 167, 168 lit. a, art. 178 lit. a, art. 220 ust. 1 pkt 1 i art. 226 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie praktyce krajowej, w ramach której organ podatkowy odmawia podatnikowi prawa do odliczenia od kwoty należnego podatku od wartości dodanej kwoty tego podatku należnego lub zapłaconego z tytułu świadczonych mu usług z tego powodu, że wystawca faktur dotyczących owych usług lub jeden z jego usługodawców dopuścił się nieprawidłowości, bez udowodnienia przez organ podat-

¹⁵ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 289.

¹⁶ T. Siennicki, *Zasady wykładni prawa unijnego* [w:] M. Militz, D. Dominik-Ogińska, M. Bącał, T. Siennicki, *Zasady prawa unijnego w VAT*, Warszawa 2013, s. 211–213.

¹⁷ Mahagében kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága i Péter Dávid przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága, EU:C:2012:373.

kowy na podstawie obiektywnych przesłanek, iż podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że transakcja mająca stanowić podstawę prawa do odliczenia wiązała się z przestępstwem popełnionym przez wystawcę faktury lub inny podmiot działający na wcześniejszym etapie obrotu.

Zaproponowana wykładnia przepisów prawa nie ma więc charakteru normatywnego. Prawo podatkowe należy do sfery prawa publicznego i subiektywny stosunek podatnika do okoliczności transakcji w mojej ocenie nie może wpływać na powstanie bądź też zwolnienie z zobowiązania podatkowego¹⁸.

Podobną doktrynę wypracował TSUE w wyroku z 21.02.2006 r., C-255/02¹⁹ dotyczącym nadużycia prawa. W uzasadnieniu tego wyroku TSUE wskazał, że 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 podatku²⁰, zmieniona dyrektywą Rady 95/7/WE²¹, powinna być interpretowana w ten sposób, że sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie.

Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo że spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego

¹⁸ A. Mudrecki, *The Influence of „Good Faith” on the Taxable Person’s Right to Deduct the Value-added Tax in the Light of the Case Law of the Court of Justice of the European Union* [w:] *System of Financial Law, System of Tax Law: Conference Proceedings*, red. M. Radvan, Publications of the Masaryk University, theoretical series, edition Scientia; file no. 515, Masaryk University, Faculty of Law, Brno 2015, s. 336–367.

¹⁹ Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, Zb.Orz. s. I-1609, pkt 78.

²⁰ Dz.Urz. WE L 145, s. 1, ze zm.

²¹ Dyrektywa Rady 95/7/WE z 10.04.1995 r. zmieniająca dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzająca nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.Urz. WE L 102, s. 18).

wego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, że zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

W ten sposób umożliwienie podatnikom odliczenia całości naliczonego podatku od wartości dodanej, w sytuacji gdy w ramach ich zwykłych czynności handlowych żadna z tych transakcji zgodnie z przepisami dotyczącymi systemu odliczeń zawartymi w szóstej dyrektywie lub ustawodawstwie krajowym dokonującym jej transpozycji nie umożliwiałaby im odliczenia tego podatku od wartości dodanej lub umożliwiałaby im odliczenie jedynie jego części, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, a tym samym sprzeczne z celem tego systemu.

Jeżeli chodzi o drugi z czynników, a mianowicie, by celem spornych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowych, to należy przypomnieć, że to do sądu krajowego należy ustalenie rzeczywistej treści i znaczenia takich transakcji. W tym celu sąd ten może wziąć pod uwagę całkowicie pozorny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej.

Jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.

W tym zakresie organy administracji podatkowej są upoważnione do domagania się z mocą wsteczną zwrotu kwot wynikających z każdej transakcji, odnośnie do której stwierdzono, że prawo do odliczenia zostało wykonane w sposób stanowiący nadużycie. Jednak organy administracji podatkowej powinny również pomniejszyć go o cały podatek należny obciążający dokonane transakcje, do którego zapłaty podatnik został w sposób sztuczny zobowiązany w ramach schematu optymalizacji podatkowej, i w razie potrzeby powinny dokonać zwrotu całej nadwyżki. Podobnie powinny one umożliwić podatnikowi, który – gdyby nie do-

konano transakcji stanowiących nadużycia – był odbiorcą świadczenia w pierwszej transakcji niestanowiącej nadużycia, odliczenie, zgodnie z przepisami systemu odliczeń szóstej dyrektywy, podatku naliczonego przy tej transakcji.

W analizowanym wyroku dosyć precyzyjnie zdefiniowano, na czym polega nadużycie w prawie podatkowym, dając prawo do żądania zwrotu uzyskanego w ten sposób podatku, otrzymanego w wyniku nadużycia prawa.

Można również uznać, że wskazane zasady bardzo często się przenikają. Na kształtowanie zasad orzeczniczych wpływają wcześniej zasady wypracowane przez naukę prawa. Z kolei zasady orzecznicze prowadzą do przyjmowania zasad normatywnych. Ukształtowane zasady normatywne są w dalszym ciągu rozwijane przez orzecznictwo i doktrynę²².

Zdaniem W. Nykiela, postulaty nauki wskazują na warunki, które powinno spełniać prawo podatkowe oraz pożądane cechy, jakie powinny charakteryzować same podatki i systemy podatkowe. Najważniejsze z tych postulatów określa się mianem zasad podatkowych. Autor wyróżnia zasady odwołujące się do fundamentalnych wartości, w tym etycznych, na których winno opierać się funkcjonowanie mechanizmów państwa. Inne mają charakter zasad ekonomicznych, jeszcze inne prakseologicznych; są także zasady o czysto technicznym znaczeniu²³.

W ocenie L. Leszczyńskiego i G. Maronia kategoria zasad prawa jest nie tylko konstrukcją ponadgałęziową w wymiarze ogólnosystemowym, lecz także konstrukcją, która zawiera zarówno powtarzające się

²² Przykładem tego rodzaju ewolucji są zasady ogólne prawa UE. Pierwotnie zasady te kształtowały się w drodze działalności orzeczniczej Trybunału Sprawiedliwości, który wywiódł je z „ducha Traktatu” uznając je za nieodzowny element celów zakładanych przez Unię Europejską. Większość z tych zasad przybrała formę normatywną w Karcie Praw Podstawowych UE. Ich unijne znaczenie oraz zakres zastosowania podlegają dalszemu doprecyzowaniu w drodze wykładni dokonywanej przez Trybunał Sprawiedliwości.

²³ W. Nykiel, *Zasady podatkowe* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie*, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 13.

w poszczególnych gałęziach i dogmatykach składniki, jak i elementy odrębne²⁴.

Zdaniem B. Brzezińskiego i W. Nykiela, analiza poglądów teoretyków prawa podatkowego pozwala wyróżnić zasadę systemu prawa podatkowego lub jego części jako normę zawartą bezpośrednio w prawie pozytywnym, bądź z niego wynikającą. Zasadami prawa są nie tylko normy prawne wywiedzione z tekstów prawnych, lecz także uogólnienia pewnych rozwiązań lub wzorców zachowań dokonane przez naukę prawa, nienormowane wyrażnie przez prawo pozytywne, choć uznane za wiążące przez doktrynę na określenie których używa się zwrotu „postulaty systemu prawa”²⁵.

Zasady ogólne poszczególnych dziedzin prawa, w tym prawa podatkowego, zasługują na szczególną uwagę, gdyż odzwierciedlają charakter unormowań objętych daną dziedziną prawa, podkreślają wartości, które to prawo chroni lub których prawo to nie powinno naruszać przy okazji realizacji własnych celów. Zasady ogólne tworzą więc coś na kształt aksjologiczno-prakseologicznego kośca danej dziedziny²⁶.

Ze względu na to, że w prawie podatkowym wykształcono zasady ogólne tej dyscypliny, należy uznać, że mamy do czynienia z odrębną i samodzielnią dziedziną prawa²⁷. Oprócz zasad wiodących do wyodrębnienia systemu podatkowego stosuje się kryterium przedmiotu, podmiotu, metod regulacji i funkcji regulacji²⁸.

Zdaniem A. Gomułowicza, system podatkowy powinien być definiowany przez pryzmat zasad podatkowych, które powinny stanowić przesłanki jego budowy. Jest to odniesienie do postulatu tworzenia racjonalnego

²⁴ L. Leszczyński, G. Maroń, *Zasady prawa. Ujęcie dogmatyczno-prawne*, Studia Iuridica Lublinensia, vol. XXV, 1, 2016, s. 326.

²⁵ B. Brzeziński, W. Nykiel, *Zasady ogólne prawa podatkowego* [w:] *Prawo podatkowe. Teoria...*, s. 135–136.

²⁶ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 290.

²⁷ B. Brzeziński, *Prawo podatkowe...*, s. 290.

²⁸ A. Gomułowicz, *Prawo podatkowe* [w:] A. Gomułowicz, J. Małecki, *Podatki i prawo podatkowe*, Warszawa 2011, s. 129.