

ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W PRAWIE PODATKOWYM

Artur Mudrecki

ZASADA PROPORCJONALNOŚCI W PRAWIE PODATKOWYM

Artur Mudrecki

Zamów książkę w księgarni internetowej

profinfo.pl
księgarnia internetowa

SERIA **MONOGRAFIE**

Stan prawny na 1 listopada 2020 r.

Recenzent

Prof. dr hab. Bogumił Brzeziński

Wydawca

Grzegorz Jarecki

Redaktor prowadzący

Kinga Zając

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 sądownoadministracyjnego 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 rozstrzygnięciu 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 rozstrzygnięciu sporów proceduralnych	264
5. Podsumowanie.....	266

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

Streszczenie.....	279
--------------------------	------------

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

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

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

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 dyskrecjonalnej 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. Mikuła, 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. Mikuła, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TSUE dotyczących podatku od wartości dodanej*, KPP 2014/2, s. 31–51, s. 38–39; P. Mikuła, *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. Naczelny 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. Mięka, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie...*, s. 31–51, 38–39; P. Mięka, *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 wypowiedział 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

Podjęcie 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 wszelkich 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 orzeczniczej. 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. Mięka zalicza zasadę proporcjonalności jako element ochrony praw podatnika, zob. P. Mięka, *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 pożądanych 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 przybliży lub zapewni ekonomiczną, polityczną lub społeczną sytuację, która wydaje się godna pożądania, 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 orzeczeni-

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. różniczeniami 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 przez 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.

Zasada proporcjonalności w prawie podatkowym jako standard unijny i konstytucyjny odgrywa istotną rolę w stanowieniu, wykładni i stosowaniu prawa podatkowego w Polsce, będąc uniwersalną gwarancją bezpieczeństwa prawnego podatnika. Również Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej często stosuje zasadę proporcjonalności obok innych zasad unijnych, aby zapewnić ochronę praw podatników.

Autor, analizując wykorzystywanie zasady proporcjonalności w prawie podatkowym, stara się odpowiedzieć na następujące pytania:

- czy Trybunał Konstytucyjny przy ocenie przepisów prawa podatkowego często sięga do zasady proporcjonalności?
- czy przy dokonywaniu wyboru rozwiązań podatkowych polski ustawodawca uwzględnił zasadę proporcjonalności?
- czy polskie rozwiązania podatkowe są zgodne ze standardem unijnym?
- czy orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego przy wykładni przepisów prawa podatkowego wykorzystuje zasadę proporcjonalności?
- czy wyroki Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej i Trybunału Konstytucyjnego wywierają istotny wpływ na orzecznictwo sądów administracyjnych w Polsce?

Książka jest przeznaczona dla doradców podatkowych, adwokatów, radców prawnych, sędziów, pracowników Krajowej Administracji Skarbowej, menedżerów i przedsiębiorców. Będzie cennym źródłem wiedzy dla przedstawicieli nauki oraz studentów prawa i administracji.

Artur Mudrecki – doktor habilitowany nauk prawnych; profesor Akademii Leona Koźmińskiego w Warszawie, kierownik Zakładu Prawa Finansowego i Podatkowego, dyrektor Centrum Badań nad VAT-em w ALK; sędzia Naczelnego Sądu Administracyjnego; członek IFA Poland oraz European Association of Tax Law Professors; specjalizuje się w prawie podatkowym; autor ponad 130 publikacji, w większości poświęconych prawu podatkowemu, w tym monografii *Rzetelny proces podatkowy* (2015).



ZAMÓWIENIA:
INFOLINIA 801 04 45 45
ZAMOWIENIA@WOLTERSKLUWER.PL
WWW.PROFINFO.PL



WOLTERS KLUWER POLECA

**PRZEGLĄD
PODATKOWY**

CENA 129 ZŁ (W TYM 5% VAT)