

**UNIWERSYTET W BIAŁYMSTOKU**

**WYDZIAŁ PRAWA**

**Katedra Prawa Podatkowego**



**SYLWESTER GOLEC**

**ROZPRAWA DOKTORSKA**

**Zasada proporcjonalności jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego  
w sprawach podatkowych**

**Promotor:**

dr hab. Mariusz Popławski, prof. UwB  
Uniwersytet w Białymstoku Wydział Prawa  
Katedra Prawa Podatkowego

**Promotor pomocniczy:**

dr Grzegorz Liszewski  
Uniwersytet w Białymstoku Wydział Prawa  
Katedra Prawa Podatkowego

**Białystok 2018**

## Spis treści

<b>Wykaz skrótów</b> .....	4
Wstęp.....	7
<b>I. Zagadnienia wprowadzające</b>	
1. Pojęcie zasady prawa.....	10
2. Pojęcie i źródła zasady proporcjonalności.....	16
3. Pojęcie sprawy podatkowej.....	20
4. Pojęcie i rodzaje podstaw prawnych rozstrzygnięć sądu administracyjnego.....	22
<b>II. Zasada prawa jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego</b>	
1. Wprowadzenie .....	27
2. Zasady prawa a prawnonaturalna koncepcja prawa.....	28
3. Zasady prawa w koncepcji prawa Herberta Lionela Adolphusa Harta.....	30
4. Zasady prawa w koncepcji prawa Ronalda Dworkina.....	40
5. Zasady prawa w ujęciu Roberta Alexy'ego.....	55
6. Inne koncepcje zasad prawa prezentowane w zachodniej nauce prawa.....	58
7. Zasady prawa w ujęciu Jerzego Wróblewskiego.....	63
8. Teoria zasad prawa teoretyków szkoły poznańskiej.....	66
9. Zasady prawa w badaniach polskiej nauki końca XX i początku XXI w.....	72
10. Podsumowanie.....	76
<b>III. Zasada proporcjonalności w porządku prawnym państwa</b>	
1. Wprowadzenie .....	84
2. Kształtowanie się zasady proporcjonalności w prawie państw europejskich.....	85
3. Zasada proporcjonalności w prawie polskim.....	93
4. Zasada proporcjonalności w prawie niemieckim.....	114
5. Zasada proporcjonalności w prawie austriackim.....	117
6. Zasada proporcjonalności w prawie francuskim .....	120
7. Zasada proporcjonalności w prawie angielskim.....	124
8. Podsumowanie.....	128

#### **IV. Zasada proporcjonalności na tle przepisów prawa Unii Europejskiej**

1. Wprowadzenie.....	134
2. Kształtowanie się i istota zasad prawa Unii Europejskiej.....	134
3. Funkcje i miejsce zasad prawa Unii Europejskiej w hierarchii źródeł prawa.....	144
4. Kształtowanie się zasady proporcjonalności w prawie Unii Europejskiej.....	154
5. Istota unijnej zasady proporcjonalności.....	160
6. Zakres stosowania unijnej zasady proporcjonalności.....	165
7. Funkcjonowanie zasady proporcjonalności w sprawach podatkowych w świetle wybranego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.....	172
8. Podsumowanie.....	195

#### **V. Funkcjonowanie zasady proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych**

1. Wprowadzenie.....	199
2. Zasada proporcjonalności a ochrona uprawnień podatnika	
2.1. Zasada proporcjonalności a ważenia dóbr realizowanych przez środek krajowy i unijny.....	199
2.2. Zasada proporcjonalności jako element ochrony swobód traktatowych.....	201
2.3. Zasadność pozbawienia uprawnień podatnika a niedopełnienie warunków formalnych.....	211
2.4. Ograniczenie uprawnień a uchybienia podatnika będące w dysproporcji do tych uprawnień.....	252
2.5. Zasada proporcjonalności a brak nadużycia prawa czy wadliwej wykładni przepisów podatkowych dokonanej przez podatnika.....	253
2.6. Zasada proporcjonalności a działania podatnika w zamiarze popełnienia oszustwa podatkowego.....	258
2.7. Zasada proporcjonalności a ochrona autonomii informacyjnej podatnika.....	261
3. Zasada proporcjonalności a ograniczenie nadmiernych obowiązków i ciężarów podatnika	
3.1. Zasada proporcjonalności a granica wprowadzanych sankcji podatkowych.....	264
3.2. Zasada proporcjonalności a obowiązki nadmiernie dolegliwe.....	271
3.3. Zasada proporcjonalności a obowiązki służące ochronie ekonomicznej interesu państwa.....	276
3.4. Zasada proporcjonalności a prawa i obowiązki o charakterze procesowym.....	281
4. Podsumowanie.....	282

<b>Wnioski</b> .....	295
<b>Bibliografia</b> .....	310
<b>Wykaz orzeczeń</b> .....	317

## Wykaz skrótów

BVG	– Bundesverfassungsgericht (Federalny Trybunał Konstytucyjny w Niemczech)
BVerfGE	– Entscheidungen des Bundesverfassungsgericht (orzeczenia Federalnego Trybunału Konstytucyjnego)
CLR	– „Comparative Law Review”
CYELS	– „Cambridge Yearbook of European Legal Studies”
ECR	– zbiór orzeczeń Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości od 1 grudnia 2009 r. Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej
EPS	– „Europejski Przegląd Sądowy”
EKPCz	– Konwencja o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności
ELR	– „European Law Review“
ETPCz	– Europejski Trybunał Praw Człowieka
ETS	– Europejski Trybunał Sprawiedliwości
EWG	– Europejska Wspólnota Gospodarcza
kc	– ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2017 r. poz. 459 z późn. zm.)
kk	– ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny (Dz.U. z 2016 r. poz. 1137 z późn. zm.)
kodeks morski	– ustawa z dnia 18 września 2001 r. Kodeks morski (Dz.U. z 2016 r. poz. 66 z późn. zm.)
kks	– ustawa Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2017 r. poz. 2226 z późn. zm.)
kw	– kodeks wykroczeń
kodeks wykroczeń	– ustawa z dnia 20 maja 1971 r. Kodeks wykroczeń (Dz.U. z 2015 r. poz. 1094 z późn. zm.)
Konstytucja RP	–Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 2 kwietnia 1997 r. (Dz.U. 1997 r. Nr 78, poz. 483 z późn. zm.)
kpa	– ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (Dz.U. z 2017 r. poz. 1257. z późn. zm.)
kpc	– ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2016 r. poz. 1822 z późn. zm.)
KPP	– Karta Praw Podstawowych Unii Europejskiej

MP	– „Monitor Podatkowy“
NSA	– Naczelny Sąd Administracyjny
NTA	– Najwyższy Trybunał Administracyjny
ONSA	– „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego”
ONSAiWSA	– „Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego i wojewódzkich sądów administracyjnych”
o.p.	– ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. z 2017 r. poz. 201 z późn. zm.)
OSNAPU	– „Orzecznictwo Sądu Najwyższego. Izba Pracy, Ubezpieczeń Społecznych i Spraw Publicznych”
OSPIKA	– „Orzecznictwo Sądów Polskich i Komisji Arbitrażowych”
OTK	– „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego”
OTK ZU	– „Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego. Zbiór Urzędowy”
OVG	– Oberverwaltungsgericht (Wyższy Sąd Administracyjny w Niemczech)
ppsa	– ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.)
PiS	– „Państwo i Społeczeństwo”
PiP	– „Państwo i Prawo”
RPEiS	– „Ruch Prawniczy, Ekonomiczny i Socjologiczny”
SPI	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej Sąd Pierwszej Instancji
TEWG	– Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Gospodarczą
TEWWiS	– Traktat ustanawiający Europejską Wspólnotę Węgla i Stali
TFUE	– Traktat o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2016, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, Dz.U. C 202, 2016)
TK	– Trybunał Konstytucyjny
TSUE	– Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej
TUE	– Traktat o Unii Europejskiej (wersja skonsolidowana 2016, Dziennik Urzędowy Unii Europejskiej, Dz.U. C 202, 2016)
TWE	– Traktat ustanawiający Wspólnotę Europejską
TWEA	– Traktat o utworzeniu Europejskiej Wspólnoty Energii Atomowej
UE	– Unia Europejska

uks	– ustawa z dnia 29 września 1992 r. o kontroli skarbowej (t.j.Dz. U. z 2016 r. poz. 720 z późn. zm.)
updf	– ustawa z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych(Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.)
updp	– ustawa z dnia 15 lutego 1992 r.o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz.U. z 2016 r. poz. 1888 z późn. zm.)
ustawa o VAT z 1993 r.	– ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r. Nr 11, poz. 5 z późn. zm.)
ustawa o VAT z 2004 r.	– ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług(Dz.U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.)
VAT	– podatek od towarów i usług
VAT RR	– podatek od towarów i usług dotyczący rolników ryczałtowych
VfGH	– Verfassungsgerichtshof (Austriacki Trybunał Konstytucyjny)
VfSlg	– Sammlung der Erkenntnisse und Beschlüsse des Verfassungsgerichtshofes (zbiór wyroków i postanowień Austriackiego Trybunał Konstytucyjnego).
VwGH	– Verwaltungsgerichtshof (Autriacki Trybunał Administracyjny)
WDT	– wspólnotowa dostawa towarów
WSA	– Wojewódzki Sąd Administracyjny
ZNSA	– „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego ”
ZNUŁ	– „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego”
ZPChr	– zakład pracy chronionej

## Wstęp

Zasada proporcjonalności występuje w przepisach prawa unijnego oraz w systemach prawnych poszczególnych państw<sup>1</sup>. Często przywoływana jest w literaturze przedmiotu i orzecznictwie sądowym, także dotyczącym prawa podatkowego<sup>2</sup>. Jest to więc instytucja prawna, która funkcjonuje nie tylko w teorii prawa, lecz i w praktyce.

Celem pracy jest zbadanie stosowania przez polskie sądy administracyjne zasady proporcjonalności w sprawach podatkowych oraz wykorzystania tej zasady jako podstawy prawnej tych rozstrzygnięć. Jego uszczegółowieniem są określone problemy badawcze, które można wyrazić następującymi pytaniami: jaki jest charakter i jaką rolę pełni zasada proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych, w jakich sprawach jest ona obecnie powoływana przez te sądy, a w jakich może być stosowana w przyszłości i jaki jest mechanizm jej stosowania ze szczególnym uwzględnieniem poglądów prezentowanych w nauce prawa w zakresie stosowania zasad prawa.

Tak określone cele pracy pozwalają na postawienie następujących hipotez badawczych:

- zasada proporcjonalności może stanowić samoistną, materialną podstawę prawną rozstrzygnięć sądowych podejmowanych w sprawach podatkowych przez polskie sądy administracyjne;
- zasada proporcjonalności ma obecnie istotne znaczenie przy rozstrzyganiu przez polskie sądy administracyjne przede wszystkim spraw dotyczących podatków zharmonizowanych – służy naprawie wad prawa podatkowego, w tym także jego wadliwej interpretacji;
- mechanizm stosowania zasady proporcjonalności różni się od powszechnie uznawanego w nauce prawa sposobu stosowania większości zasad ogólnych prawa;
- w orzecznictwie sądów administracyjnych zasada proporcjonalności zaczęła być stosowana na podstawie orzecznictwa TK; odwoływanie się do tej zasady uległo zintensyfikowaniu po wejściu Polski do UE, gdy w polskim systemie prawa zaczęła obowiązywać unijna zasada proporcjonalności;
- istnieją podstawy, aby zasada proporcjonalności miała szersze zastosowanie przy rozstrzyganiu przez polskie sądy administracyjne także spraw dotyczących podatków niezharmonizowanych oraz odnoszących się do ogólnego prawa podatkowego jako środek

---

<sup>1</sup>Zob. rozważania w rozdziałach 3 i 4.

<sup>2</sup>Tamże.



służący naprawie wad prawa podatkowego, w tym także jego wadliwej interpretacji, oraz eliminujący nadużywanie tego prawa przy jego stosowaniu.

W celu weryfikacji ww. hipotez w poszczególnych częściach pracy przedstawiono szczegółowe zagadnienia badawcze. W rozdziale pierwszym zdefiniowano pojęcia, które odgrywają znaczną rolę w kontekście przedmiotowych rozważań, takie jak: zasada prawa, zasada proporcjonalności, sprawa podatkowa. Dwa pierwsze są o tyle zasadne, że mogą być określone przy wykorzystaniu różnych kryteriów normatywnych i pozanormatywnych. Z kolei sformułowanie pojęcia sprawy podatkowej jest istotne, gdyż sądy administracyjne w Polsce powołane są nie tylko do rozstrzygania spraw podatkowych, lecz także sądowoadministracyjnych – z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz innych spraw, do których przepisy Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi stosuje się z mocy ustaw szczególnych<sup>3</sup>. W rozdziale tym przedstawiono również rodzaje podstaw prawnych, które mogą być uwzględniane przy orzekaniu przez polskie sądy administracyjne. Jest to niezbędne w celu dalszej weryfikacji tego, czy zasady prawne mogą być podstawą prawną orzeczenia sądowego podjętego w sprawie podatkowej.

Kolejnym zagadnieniem badawczym, będącym przedmiotem analizy w rozdziale drugim, jest kwestia zasady prawa jako podstawy prawnej rozstrzygnięcia sądu administracyjnego. W tym celu omówiono zarówno warunki, które ku temu muszą być spełnione, jak również te, dzięki którym zasada proporcjonalności może być uznana za podstawę do rozstrzygania spraw podatkowych przez sądy administracyjne.

Przedstawiono także koncepcje zasad prawa, w tym takie, z których wynika, że mogą one stanowić środek jurydyczny. Omówiono też poglądy prezentowane w nauce prawa dotyczące stosowania zasad prawa przy rozstrzyganiu spraw indywidualnych.

Następny problem badawczy skoncentrowano wokół zasady proporcjonalności. Przedstawiono jej istotę oraz znaczenie w polskim porządku prawnym i w prawie unijnym. Zasadę tę omówiono również w szerszym ujęciu, prezentując jej miejsce w porządkach prawnych kilku państw europejskich, w których funkcjonujące rozwiązania były punktem odniesienia dla innych państw. Zagadnienia dotyczące zasady proporcjonalności opisano w rozdziałach trzecim (w kontekście systemów prawnych poszczególnych krajów) i czwartym (na tle przepisów prawa UE). Kolejność tych rozdziałów wynika z faktu, iż zasada ta najpierw się ukształtowała w poszczególnych państwach europejskich, a dopiero później sformułowano ją w orzecznictwie TSUE i unijnych przepisach prawa.

---

<sup>3</sup> Zob. art. 1–2 ppsa.

W ostatnim rozdziale podjęto próbę weryfikacji funkcjonowania zasady proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych, wybierając orzeczenia, które wydano przy uwzględnieniu tej zasady. Przyjęto następujące założenia. Po pierwsze, uznano, że przedmiotem analizy będą te rozstrzygnięcia sądowe, które zostały podjęte w ostatnich kilkunastu latach. Wprowadzenie kryterium czasowego było konieczne, gdyż w innym przypadku przeprowadzenie badań byłoby niemożliwe lub co najmniej utrudnione z uwagi na konieczność przeanalizowania zbyt dużej liczby orzeczeń sądowych. Ponadto pozwoliło to objąć analizą także orzeczenia dotyczące stanu prawnego przed akcesją Polski do UE. Po drugie, postanowiono zbadać jedynie orzeczenia reprezentatywne, pomijając te rozstrzygnięcia sądowe, które miały identyczny lub bardzo podobny charakter do tych wcześniej już opisanych przez autora. Przedstawiając orzeczenia, podzielono je ze względu na charakter zagadnień i problemów, których dotyczyły. Wprowadzone w rozdziale piątym dwa pierwsze kryteria ukazano przez pryzmat tego, czy sądy traktują zasadę proporcjonalności jako element ochrony uprawnień podatnika, czy też jako ograniczenie nadmiernych obowiązków i ciężarów podatnika.

Zwieńczeniem pracy są wnioski weryfikujące wskazane na wstępie hipotezy badawcze. Pierwsza z nich będzie mogła być rozpoznana na podstawie danych zawartych szczególnie w rozdziałach od pierwszego do czwartego. Weryfikacja drugiej hipotezy będzie możliwa w odniesieniu do analizy danych z rozdziału piątego, a trzeciej na podstawie analizy danych zawartych w rozdziałach od drugiego do piątego. Zasadność hipotez czwartej i piątej zostanie wykazana na podstawie analizy orzecznictwa z rozdziału V oraz rozważań zawartych w rozdziałach trzecim i czwartym.

## I. Zagadnienia wprowadzające

### 1. Pojęcie zasad prawa

Zasady prawa stanowią ważne zagadnienie w prawoznawstwie, zarówno w dogmatyce prawa, jak i naukach ogólnych o prawie, w szczególności w teorii prawa<sup>4</sup>. Doniosłość tych zasad dla funkcjonowania poszczególnych systemów prawa wynika z tego, że są one elementem wspólnym tak dla teorii, jak i praktyki tych systemów prawa. Zdefiniowanie pojęcia zasad prawa ma istotne znaczenie w ustaleniu zakresu niniejszej pracy, gdyż może być ono postrzegane w zależności od wykorzystywanych potrzeb i przyjmowanych kryteriów<sup>5</sup>. W prawoznawstwie polskim popularnym sposobem rozróżnienia zasad prawa jest ich ujmowanie w znaczeniu opisowym, normatywnym, ale również jako postulatów doktryny<sup>6</sup>. Koncepcja opisowa oznacza wzorzec ukształtowania jakiejś instytucji prawnej w szczególności doniosłych dla niej aspektach. Według tej koncepcji zasady to pewne wartości, idee, postulaty wyrosłe z danej kultury prawnej, które z jednej strony wyznaczają kierunek rozwoju prawa, z drugiej zaś odgrywają istotną rolę w jego stosowaniu. W ten sposób rozumiane zasady prawa niekoniecznie muszą być wyartykułowane w tekście aktu prawa.

Zasady prawa w znaczeniu dyrektywalnym (normatywnym) to normy prawne odgrywające szczególną rolę w systemie prawa. Są one prawnie wiążące, gdyż można je wyinterpretować z przepisu prawnego. Do wyodrębnienia zasad prawa w tym znaczeniu konieczne jest wskazanie, na czym polega istotny charakter norm, które mają być uznane za zasadę prawa. Podkreśla się, że ta istotność (nadrzędność) norm wynika z tego, że:

- 1) wyznaczają one kierunek działań prawodawcy i określają wartości, do jakich powinien on dążyć;
- 2) odgrywają szczególną rolę w procesie wykładni;
- 3) wskazują kierunek stosowania prawa, w szczególności w kwestii luk prawnych i tzw. luzów decyzyjnych;
- 4) ukierunkowują sposób czynienia użytku z przysługujących podmiotom praw;

---

<sup>4</sup> Zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974; L. Morawski, *Zasady prawa – komentarz krytyczny*, w: *Studia z filozofii prawa*, red. J. Stelmach, Kraków 2001; T. Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne*, PiP 1988, z. 2; J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2007; M. Kordela, *Zasady prawa. Studium teoretycznoprawne*, Poznań 2014; M. Korycka-Zirk, *Zasady prawa*, „Jurysta” 2007, nr 8; L. Leszczyński, G. Maroń, *Pojęcie i treść zasad prawa oraz generalnych klauzul odsyłających. Uwagi porównawcze*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin–Polonia. Sectio G” 2013, vol. 60, nr 1.

<sup>5</sup>Rola zasad prawa będzie przedmiotem szerszej analizy w kolejnym rozdziale.

<sup>6</sup>Zob. S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa...*, s. 29 i n.

5) odgrywają istotną rolę w procesie nauczania prawa<sup>7</sup>.

Na potrzeby niniejszej pracy szczególnie przydatne będzie przyjęcie zasad prawa w ujęciu dyrektywalnym (normatywnym), trudno bowiem byłoby uznać, że podstawą rozstrzygnięcia sądu w sprawach podatkowych w Polsce, co wynika z założenia przyjętego w tytule pracy, mogłaby być jakakolwiek zasada niemająca charakteru normatywnego. Dlatego w pracy tej przyjmujemy, że zasadą prawa jest norma lub normy prawne kształtujące uprawnienia bądź obowiązki określonych podmiotów o szczególnym znaczeniu w danej dziedzinie prawa. Przy tym może ona wynikać z jednego lub wielu przepisów.

Zasady normatywne można grupować, stosując różne kryteria, np. ich charakter (zasady ogólne i szczegółowe), przedmiot regulacji (zasady prawa materialnego i procesowego), sposób poinformowania adresatów o zasadzie w akcie prawnym (zasada nienazwana i nazwana). To ostatnie kryterium jest szczególnie istotne w kontekście przedmiotu niniejszej pracy, umożliwia ono bowiem dalsze prowadzenie badań nad głównym zagadnieniem badawczym, tj. zasadą proporcjonalności będącą podstawą rozstrzygnięcia sądów administracyjnych bez względu na to, czy będzie ona wprost, czy pośrednio wynikała z określonych aktów prawnych.

Zasady nienazwane to normy, których szczególny charakter dla danej dziedziny prawa wynika z analizy treści aktu prawnego, a nie wyłącznie z tytułów jego poszczególnych części. Zasady takie są rozpoznawane przez doktrynę, orzecznictwo i ustawodawcę, pomimo tego, że w treści aktu prawnego nie zostały one wprost wskazane i nazwane. Na gruncie prawa cywilnego można wskazać następujące normy o szczególnej doniosłości, które uznawane są za zasady prawa:

- ustawa nie ma mocy wstecznej, chyba że to wynika z jej brzmienia lub celu<sup>8</sup>;
- nie można czynić ze swego prawa użytku, który byłby sprzeczny ze społeczno-gospodarczym przeznaczeniem tego prawa lub z zasadami współżycia społecznego – takie działanie lub zaniechanie nie jest uważane za wykonywanie prawa i nie korzysta z ochrony<sup>9</sup>;
- ciężar udowodnienia faktu spoczywa na osobie, która z niego wywodzi skutki prawne<sup>10</sup>;
- jeżeli ustawa uzależnia skutki prawne od dobrej lub złej wiary, domniemywa się istnienie dobrej wiary<sup>11</sup>.

Z analogiczną sytuacją mamy do czynienia w przypadku kodeksu postępowania

---

<sup>7</sup>Tamże.

<sup>8</sup>Art. 3 kc.

<sup>9</sup>Art. 5 kc.

<sup>10</sup>Art. 6 kc.

<sup>11</sup>Art. 7 kc.

cywilnego, gdzie wskazać można następujące przepisy regulujące niewątpliwie zasady postępowania cywilnego:

- strony i uczestnicy postępowania obowiązani są dokonywać czynności procesowych zgodnie z dobrymi obyczajami, wyjaśniać okoliczności sprawy zgodnie z prawdą i bez zatajania czegokolwiek oraz przedstawiać dowody<sup>12</sup>;
- sąd powinien przeciwdziałać przewlekaniu postępowania i dążyć do tego, aby rozstrzygnięcie, jeżeli jest to możliwe, nastąpiło na pierwszym posiedzeniu bez szkody dla wyjaśnienia sprawy<sup>13</sup>;
- strony i uczestnicy postępowania obowiązani są przytaczać wszystkie okoliczności faktyczne i dowody bez zwłoki, aby postępowanie mogło być przeprowadzone sprawnie i szybko<sup>14</sup>.

Zasadami nazwanymi są takie normy prawa, w przypadku których analiza treści przepisu lub aktu prawa pozwala na stwierdzenie, że mamy do czynienia z zasadami prawa. Związane jest to z tym, że ustawodawca wprost posługuje się sformułowaniem zasady, np. w tytule rozdziału, w którym zawarte są określone regulacje<sup>15</sup>. Zasady nazwane wprowadzane są przede wszystkim w aktach o charakterze podstawowym, np. kodeksach dla danych dziedzin prawa (kodeks karny, kodeks postępowania administracyjnego, kodeks pracy, kodeks wyborczy) czy w ordynacji podatkowej. Nie oznacza to, że we wszystkich kodeksach znajdują się części z zasadami wyodrębnione w formie określonej redakcyjnej jednostki danego aktu, np. rozdziału. Takich odrębnych części poświęconych zasadom nie ma w: kodeksie cywilnym, kodeksie postępowania cywilnego, kodeksie postępowania karnego, kodeksie karnym skarbowym, kodeksie rodzinnym i opiekuńczym, kodeksie spółek handlowych czy kodeksie morskim.

Należy zwrócić uwagę, że ustawodawca stosuje różne pojęcia, próbując poinformować adresatów norm o tym, że dany akt zawiera określone zasady prawa. Najczęściej spotykamy się ze wspomnianą już sytuacją, gdy w aktach znajdują się wyodrębnione części redakcyjne, np. w kpa i w ordynacji podatkowej<sup>16</sup>. W występującej w kpa odrębnej części opatrzonej tytułem „Zasady ogólne” określono m.in. zasady:

- legalizmu;

---

<sup>12</sup> Art. 3 kpc.

<sup>13</sup> Art. 6 § 1 kpc.

<sup>14</sup> Art. 6 § 2 kpc.

<sup>15</sup> Zob. np. rozdział 2 „Podstawowe zasady prawa pracy” w dziale 1 „Przepisy ogólne” (art. 10–18<sup>3</sup> ustawy z dnia 26 czerwca 1974 r. Kodeks pracy, Dz.U. z 2016 r., poz. 1666 ze zm.) czy też rozdział 2 w kpa pt. „Zasady ogólne”.

<sup>16</sup> Zob. rozdział 1 „Zasady ogólne” w dziale 4 „Postępowanie podatkowe” w o.p.

- prawdy obiektywnej;
- rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść strony, jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w sprawie pozostają wątpliwości co do treści normy prawnej;
- współdziałania ze sobą organów administracji publicznej w zakresie niezbędnym do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego sprawy;
- prowadzenia postępowania w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania;
- zakazu odstępowania od utrwalonej praktyki rozstrzygnięcia spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym;
- należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego;
- zapewnienia stronom czynnego udziału w każdym stadium postępowania;
- wyjaśnienia stronom zasadności przesłanek, którymi kierują się przy załatwieniu sprawy;
- działania w sprawie wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do jej załatwienia, dążenia do polubownego rozstrzygnięcia kwestii spornych oraz ustalania praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania w należących do ich właściwości sprawach,
- załatwiania sprawy w formie pisemnej, dwuinstancyjności postępowania administracyjnego<sup>17</sup>.

Reguły te są zasadami postępowania. Odnoszą się one bowiem do wytycznych kształtujących odpowiednio postępowanie administracyjne i podatkowe. Znajdują się także w aktach (kpa) lub ich częściach (ordynacja podatkowa), które poświęcone są określonym procedurom. Analiza charakteru poszczególnych zasad powinna być jednak dokonana przez pryzmat ich istoty, a nie wyłącznie miejsca, w którym się znajdują, bowiem wśród zasad procesowych mogą też być te o charakterze materialnym. Zagadnienie to obrazuje zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść strony, która jest uregulowana w kpa<sup>18</sup>. Ma ona w istocie charakter materialny, gdyż dotyczy wykładni norm prawa materialnego regulujących prawa i obowiązki<sup>19</sup>.

<sup>17</sup> Art. 6–16 zawarte w rozdziale 2, działu 1 kpa.

<sup>18</sup> Zob. art. 7a kpa.

<sup>19</sup> Potwierdzeniem tego jest fakt, iż zasada rozstrzygnięcia wątpliwości na korzyść podatnika uregulowana została w art. 2a o.p., czyli poza rozdziałem 1 działu 6, „Zasady ogólne”, w którym znajdują się zasady postępowania podatkowego.

Również w kilku częściach kodeksu wyborczego wyodrębniono pojęcie zasad ogólnych w tytułach rozdziałów, np. w działach dotyczących wyborów do sejmu, senatu, Parlamentu Europejskiego czy organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego<sup>20</sup>.

W projekcie nowej ordynacji podatkowej także wydzielono część zatytułowaną „Zasady ogólne prawa podatkowego”, gdzie znajdują się in. zasady:

- proporcjonalności;
- zakazu nadużywania przez organy podatkowe prawa przez działanie niezgodne z brzmieniem przepisów prawa podatkowego lub ich celem na niekorzyść zobowiązanego;
- udzielania przez organy podatkowe zobowiązanemu informacji i wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu jego praw i obowiązków;
- współdziałania w zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego zobowiązanego z organami podatkowymi;
- rozstrzygania na korzyść zobowiązanego niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego;
- działania przez organy podatkowe w sposób budzący zaufanie;
- kierowania się bezstronnością i równego traktowania zobowiązanych;
- celowego i efektywnego działania przez organy podatkowe<sup>21</sup>.

Istnieją też akty, w których wyodrębnione części redakcyjne mają inne tytuły niż „Zasady ogólne”, nawiązują one jednak do pojęcia zasady. Mianowicie w kodeksie karnym są „Zasady odpowiedzialności karnej”<sup>22</sup> oraz „Zasady wymiaru kary i środków karnych”<sup>23</sup>. W kodeksie wykroczeń natomiast wydzielono „Zasady odpowiedzialności”<sup>24</sup>, a także „Kary, środki karne i zasady ich wymiaru”<sup>25</sup>. O ile w kodeksie pracy można mówić o zasadach prawa, o tyle w kodeksie karnym czy wykroczeń w ww. częściach uregulowano raczej przepisy dotyczące zasad odpowiedzialności za czyny objęte tymi aktami. Można się także spotkać z przypadkami, gdy odrębne części w tytule mają pojęcie zasady, a w rzeczywistości zawarte są w nich zasady prawa, jak np. w kodeksie postępowania w sprawach o wykroczenia<sup>26</sup>, gdzie w dziale „Zasady ogólne” zawarto przede wszystkim przepisy ogólne<sup>27</sup>.

<sup>20</sup> Zob. ustawę z dnia 5 stycznia 2011 r. Kodeks wyborczy (Dz.U. z 2017 r. poz. 15 z późn zm.).

<sup>21</sup> Zob. art. 14–32 zawarte w rozdziale 2, działu 1 projektu nowej Ordynacji podatkowej z dnia 6 października 2017 r. (<http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>).

<sup>22</sup> Zob. rozdział 1 „Zasady odpowiedzialności karnej” w części ogólnej kk.

<sup>23</sup> Zob. rozdział 6 „Zasady wymiaru kary i środków karnych” w części ogólnej kk.

<sup>24</sup> Zob. rozdział 1 „Zasady odpowiedzialności”, część ogólna w kw.

<sup>25</sup> Zob. rozdział 2 „Kary, środki karne i zasady ich wymiaru”, część ogólna w kw.

<sup>26</sup> Ustawa z dnia 24 sierpnia 2001 r. Kodeks postępowania w sprawach o wykroczenia (Dz.U. z 2016 r. poz. 1713 z późn. zm.), w której wyodrębniono dział 1 „Zasady ogólne”.

<sup>27</sup> W art. 7 tego aktu wskazuje się bowiem, że policja i inne organy w zakresie postępowania w sprawach o

Podobnie jest w ustawie o podatku VAT z 2004 r.<sup>28</sup> zawierającej część „Zasady ogólne”, a dotyczącej raczej przepisów ogólnych danej instytucji prawa podatkowego<sup>29</sup>, m.in. podstawowych mechanizmów powstawania obowiązku podatkowego w podatku od towarów i usług, które w ujęciu formalnym przedstawiono w jednym rozbudowanym artykule<sup>30</sup>. Z podobnym określeniem zasad możemy się także spotkać w innych aktach. W updf wyodrębniono rozdział „Szczególne zasady ustalania dochodu”<sup>31</sup>, w którym w istocie znajdują się przepisy szczegółowe dotyczące tej materii. Jest to charakterystyczne nie tylko dla aktów podatkowych<sup>32</sup>.

Podsumowując powyższe rozważania, należy zwrócić uwagę na to, że na potrzeby niniejszej pracy przyjęto dyrektywne (normatywne) ujęcia zasad prawa. Stwierdzono, że akty prawne często zawierają wyodrębniony zbiór norm prawnych, który opatrzony jest nazwą zasady prawa. Ustawodawca stosuje przy tym różne pojęcia, próbując poinformować adresatów norm o tym, że dany akt zawiera określone zasady prawa, najczęściej jednak używa określenia „Zasady ogólne”, choć często precyzuje ich charakter (np. ogólne zasady prawa), a także wskazuje na ich powiązanie z określoną dziedziną prawa (np. zasady prawa podatkowego). Poszczególne przepisy zawarte w tych katalogach kreują odrębne zasady, których rodzaj można ustalić najczęściej, opierając się na analizie tych przepisów, rzadziej zaś na podstawie wyrażonej wprost nazwy danej zasady. Należy bowiem zaznaczyć, że użycie przez ustawodawcę pojęć „zasada” czy „zasady” nie zawsze oznacza, że przepisy, w których te pojęcia występują, określają zasady prawa rozumiane jako normy mające doniosłe znaczenie dla systemu prawa, poszczególnych dyscyplin prawa lub aktów prawnych zawierających te pojęcia. Posłużenie się nimi przez ustawodawcę często odnosi się do nakazanego sposobu postępowania w jakiejś materii, który nie ma zasadniczego doniosłego charakteru w stosunku do innych uprawnień i obowiązków określonych przez akt prawny, w którym pojęć tych użyto, i przez prawo w ogóle. W tym znaczeniu zasady oznaczają zwykłe

---

wykroczenia wykonują polecenia sądu oraz prowadzą w granicach określonych w ustawie czynności wyjaśniające; art. 8 stanowi natomiast, że w postępowaniu uregulowanym w niniejszym kodeksie stosuje się odpowiednio przepisy art. 2, art. 4, art. 5, art. 7–9, art. 13, art. 14, art. 15 § 2–3, art. 16, art. 18 § 2, art. 20, art. 23 i art. 23a kpk.

<sup>28</sup>Ustawa z dnia 11 marca 2004 r.(Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.).

<sup>29</sup> Zob. rozdział 1 zatytułowany „Zasady ogólne” w dziale 4, „Obowiązek podatkowy”.

<sup>30</sup>Rozdział „Zasady ogólne” w dziale 4, „Obowiązek podatkowy” zawiera wyłącznie art. 19a składający się z 11 ustępów, przy czym jednej z nich podzielony jest na 5 punktów.

<sup>31</sup>Zob. rozdział 5 „Szczególne zasady ustalania dochodu”.

<sup>32</sup> W ustawie z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych(Dz.U. z 2016 r. poz. 963 z późn. zm.) wyodrębniono rozdziały: 2 „Zasady podlegania ubezpieczeniom społecznym”, 3 „Zasady ustalania składek na ubezpieczenia społeczne” oraz 4 „Zgłoszenia do ubezpieczenia, prowadzenie kont i rejestrów oraz zasady rozliczania składek i zasiłków”. Podsumowując, w aktach niemających wyodrębnionych części, a których tytuły zawierałyby informacje o zasadach w nich uregulowanych, można jednak wskazać na przepisy, które – z uwagi na kryterium wskazane na wstępie – można byłoby określić mianem zasad prawa.



normy prawne.

## 2. Pojęcie i źródła zasady proporcjonalności

Celem niniejszej części pracy jest próba wskazania istoty zasady proporcjonalności przez pryzmat analizy przepisów prawnych, w których zasada ta została wyrażona. Z uwagi na zakres rozprawy analizie poddano przede wszystkim regulacje zawarte w dziedzinach nadrzędnych systemowo do prawa podatkowego (prawo konstytucyjne, prawo unijne) lub dziedzin zbliżonych zewzględu na podobny charakter stosunków prawnych objętych regulacją (prawo administracyjne). Oznacza to, że przedmiotem badania są przede wszystkim regulacje zawarte w prawie UE, prawie konstytucyjnym, a także prawie administracyjnym. Aczkolwiek w celu uzyskania szerszej perspektywy w pewnym zakresie analizą zostaną objęte akty kodeksowe prawa cywilnego, pracy i morskiego.

W prawie unijnym zasada proporcjonalności została wyrażona w art. 5 ust. 4 TUE. Przepis ten stanowi, że zgodnie z zasadą proporcjonalności zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów traktatów. Wskazuje się ponadto, że instytucje Unii stosują zasadę proporcjonalności zgodnie z Protokołem w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności. W art. 5 protokołu nr 2 w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności<sup>33</sup> zapisano, że podstawy stwierdzenia, że cel Unii może zostać lepiej osiągnięty na poziomie Unii, są uzasadniane na podstawie wskaźników jakościowych, a tam, gdzie to możliwe, ilościowych. Podnosi się także, że w projektach aktów prawodawczych powinno się brać pod uwagę konieczność zminimalizowania wszelkich obciążeń finansowych lub administracyjnych nakładanych na Unię, rządy krajowe, władze regionalne lub lokalne, podmioty gospodarcze i obywatele oraz ich współmierności do zamierzonego celu. Wynika z tego również, że forma działania UE powinna być możliwie najprostszą, służącą odpowiedniej realizacji celu danego środka i konieczności skutecznego wykonania. Unia powinna zatem wprowadzać regulacje jedynie w koniecznym zakresie.

W Konstytucji RP zasada proporcjonalności została wyrażona w art. 31 ust. 3, zgodnie z którym 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<sup>34</sup>. Ograniczenia te nie mogą naruszać

---

<sup>33</sup> „Dziennik Urzędowy” 115, 09/05/2008 P. 0206–0209.

<sup>34</sup> Zob. rozważania w rozdziale 3 w części poświęconej zasadzie proporcjonalności w prawie polskim.

istoty wolności i praw. Z analizy tej regulacji wynika m.in., że ustawy powinny realizować określony cel, nie ingerując i nie ograniczając nadmiernie praw podmiotowych, które zostały zawarte w Konstytucji.

W art. 8 § 1 kpa wskazuje się, że organy administracji publicznej prowadzą postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. Ustalając znaczenie tej zasady, należy wziąć pod uwagę ww. rozważania, a także istotę stosunków regulowanych prawem administracyjnym. Oznacza to, że zasada proporcjonalności nakazuje organom administracyjnym użycie jedynie takich środków, które są niezbędne dla osiągnięcia konkretnego celu, czyli powinny do tego dążyć jak najmniejszym kosztem społeczeństwa, jak i poszczególnych jednostek. Rozumienie to jest zgodne z tym, które przedstawiono m.in. w rezolucji Parlamentu Europejskiego z dnia 15 stycznia 2013 r. Zgodnie z nią w świetle zasady proporcjonalności administracja powinna podejmować decyzje dotyczące praw i interesów osób tylko w razie potrzeby i w zakresie wymaganym do osiągnięcia zamierzonego celu<sup>35</sup>.

W prawie podatkowym zasada proporcjonalności ma zostać wyrażona w tzw. nowej ordynacji podatkowej<sup>36</sup>. Zgodnie z art. 21 § 1 projektu tego aktu organy podatkowe podejmują tylko takie działania nakładające obowiązki na zobowiązanego lub ograniczające jego prawa, które umożliwiają osiągnięcie celu ustawowego, są niezbędne do jego osiągnięcia i przynoszą rezultaty współmierne do nałożonych na zobowiązanego obowiązków lub ograniczenia jego praw. W § 2 tego przepisu wskazuje się, że organy podatkowe podejmują te działania umożliwiające osiągnięcie celu ustawowego, które są najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. Jak wskazano w uzasadnieniu do tego przepisu, artykułuje on trzy klasyczne warunki proporcjonalności działań, które skutkują nałożeniem na zobowiązanego obowiązków lub ograniczeniem jego praw: adekwatności, niezbędności i proporcjonalności sensu stricto. Proporcjonalność w ścisłym znaczeniu należy postrzegać w kontekście działań, które w najmniej możliwym zakresie ingerują w prawa podatników i ich obowiązki, a spełnić ten warunek można, zestawiając i bilansując ostateczne korzyści i straty konkretnych działań.

W kodeksie cywilnym proporcjonalność występuje m.in. w przypadkach określenia:  
– zasad spłaty współwłaścicieli przez podmiot, który w wyniku zniesienia współwłasności otrzymał gospodarstwo rolne, w świetle których powinien on wydać proporcjonalnie do

---

<sup>35</sup>Zob. rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 15 stycznia 2013 r. zawierająca zalecenia dla Komisji w sprawie prawodawstwa dotyczącego postępowania administracyjnego w Unii Europejskiej [2012/2024 (INL)].

<sup>36</sup>Projekt nowej ordynacji podatkowej z dnia 6 października 2017 r. <http://www.mf.gov.pl/ministerstwo-finansow/dzialalnosc/ciala-kolegialne/komisja-kodyfikacyjna-ogolnego-prawa-podatkowego/prace-komisji>; dostęp 15.08.2017.

wielkości ich udziałów korzyści uzyskane z obniżenia ich spłat<sup>37</sup>;

- obniżenia ceny, która powinna pozostawać w takiej proporcji do ceny wynikającej z umowy, w jakiej wartość rzeczy z wadą pozostaje do wartości rzeczy bez wady<sup>38</sup>;
- prawa żądania od określonych podmiotów części świadczenia proporcjonalnego do wartości otrzymanych zapisów windykacyjnych<sup>39</sup>.

W prawie morskim określając wytyczne ministrowi do wydania w drodze rozporządzenia o wysokość opłat rejestrowych nakazano, aby zostało to wykonane z uwzględnieniem proporcjonalności opłat<sup>40</sup>. Wykorzystano ją także przy:

- kształtowaniu uprawnień przewoźnika, który od każdego z pozostałych przewoźników odpowiedzialnych solidarnie i ponoszących odpowiedzialność z tego konosamentuma prawo żądać zwrotu proporcjonalnie do przypadającego na niego frachtu wobec innych<sup>41</sup>;
- określeniu zasad realizacji ustawowego prawa zastawu na ładunku z pierwszeństwem przed innymi wierzytelnościami, gdzie wierzytelności należące do tej samej grupy zaspokajają się proporcjonalnie do ich wysokości, jeżeli suma podlegająca podziałowi nie wystarcza na zaspokojenie ich w całości<sup>42</sup>;
- określeniu zakresu odpowiedzialności przez osoby, których mienie zostało uratowane, które odpowiadają z tytułu roszczenia o wynagrodzenie za ratownictwo proporcjonalnie do wartości mienia uratowanego<sup>43</sup>.

W prawie pracy pojęcie proporcjonalności występuje przy określeniu dopuszczalnego zakresu różnicowania przez pracodawcę sytuacji pracownika. W kontekście zasad równego traktowania w zatrudnieniu jest ono dopuszczalne wówczas, gdy są to działania proporcjonalne do osiągnięcia zgodnego z prawem celu różnicowania sytuacji pracownika<sup>44</sup>.

Z kolei w ordynacji podatkowej proporcjonalność wykorzystano w zakresie określenia:

- wysokości zaliczek za okres oszacowanej podstawy opodatkowania, które określa się proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy<sup>45</sup>;
- zasad rozksięgowania wpłaconej kwoty przez podatnika proporcjonalnie na poczet kwoty

---

<sup>37</sup> Art. 217 kc.

<sup>38</sup> Art. 560 § 3 kc.

<sup>39</sup> Art. 999<sup>1</sup> kc.

<sup>40</sup> Art. 26. § 2 ustawy z 18 września 2001 r. Kodeks morski (Dz.U. z 2016 r., poz. 66 ze zm.).

<sup>41</sup> Art. 139 § 3 kodeksu morskiego.

<sup>42</sup> Art. 156 § 4 kodeksu morskiego.

<sup>43</sup> Art. 240 § 1 i 3 kodeksu morskiego.

<sup>44</sup> Art. 18<sup>3b</sup> § 2 kodeksu pracy.

<sup>45</sup> Art. 23a kodeksu pracy.

zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę<sup>46</sup>;

– zwrotu nadpłaty osobom, które były współnikami spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, w proporcjach wynikających z prawa do udziału w zysku określonego w umowie spółki<sup>47</sup>;

– proporcjonalnego zaliczenia zwróconej podatnikowi kwoty na kwotę nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania<sup>48</sup>;

– obowiązku zwrotu kwot nadpłat i zwrotów poszczególnym spadkobiercom proporcjonalnie do ich udziału spadkowego określonego w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia złożonym w organie podatkowym<sup>49</sup>.

Z przedstawionych rozważań wynikają następujące spostrzeżenia. Po pierwsze, zasada proporcjonalności występuje zarówno w prawie unijnym, jak i krajowym (np. konstytucyjnym), i jest z reguły definiowana normatywnie na potrzeby określonej dziedziny prawa. Są jednak sytuacje, w których zasada ta jest wyrażona, ale jej znaczenie jest odczytane w wyniku wykładni przepisów z określonej dziedziny prawa. Taki przypadek występuje np. w prawie administracyjnym. W prawie podatkowym natomiast zasada ta obecnie nie występuje, choć planowane są rozwiązania, które mają ją wprowadzić. Zasadę proporcjonalności należy przy tym odróżnić od przepisów posługujących się jedynie pojęciem proporcjonalności rozumianej, jako metoda podziału określonej wartości ekonomicznej. Sytuacja taka występuje w wielu dziedzinach prawa, m.in. w prawie cywilnym, morskim, pracy, ale także w prawie podatkowym.

Po drugie, należy wskazać, że regulacjach odnoszących się do zasady proporcjonalności jako wymóg proporcjonalności wskazywany jest obowiązek użycia jedynie takich środków, które są niezbędne dla osiągnięcia konkretnego celu. Wyjątkiem jest projekt ordynacji podatkowej, w którym jako treść tej zasady wskazuje się odpiwienność podejmowanych działań do założonego celu, ich konieczność oraz współmierność zakresu ingerencji do założonych celów. Nakaz zachowania proporcjonalności jest adresowany do różnych podmiotów objętych zakresem danej dziedziny prawa, np. instytucji UE, ustawodawcy czy organów władzy publicznej, w tym organów administracyjnych i

---

<sup>46</sup> Art. 55 § 2 o.p.

<sup>47</sup> Art. 75 § 5a o.p.

<sup>48</sup> Art. 78a o.p.

<sup>49</sup> Art. 105 § 1 o.p.

podatkowych, i jest zależny od dziedziny prawa, w której zasada ta jest stosowana. Zasada ta ma zastosowanie do działań, które skutkują nałożeniem na określone podmioty obowiązków lub ograniczeniem ich praw.

Po trzecie, przy interpretacji powołanych przepisów stanowiących podstawę prawną zasady proporcjonalności uznaje się, że istotą tej zasady jest typowy model trójelementowy testu proporcjonalności<sup>50</sup>, zgodnie z którym podejmowane działania lub środki prawne weryfikuje się przez pryzmat następujących elementów:

- odpowiedniości (adekwatności) – działania lub środki są odpowiednie do osiągnięcia tego celu; odpowiedniość uzyskuje się przez stwierdzenie, że środek realizuje cel nakazany lub chroniony przez prawo, cel ten musi być celem publicznym o znacznej doniosłości;
- niezbędności konieczności (niezbędności), co oznacza sytuację, w której działania lub środki w porównaniu z innymi dostępnymi środkami najmniej ingerują w sferę uprawnień jednostek do których są adresowane, a przy tym realizują cel w stopniu największym;
- proporcjonalności sensu stricto, oznaczającej stan, w którym relacja wagi skutków zastosowania działania lub środka prawnego ingerującego w prawa jednostek do wagi celów, które zostaną przez to zrealizowane, wykazuje przewagę wagi celów.

### 3. Pojęcie sprawy podatkowej

Pojęcie sprawy jest istotne z uwagi na określenie zakresu niniejszej pracy, tak wznaczeniu przedmiotowym, jak i podmiotowym. Pozwoli ono ustalić, jakie orzeczenia sądowe będą przedmiotem badań, gdyż analiza nie powinna obejmować spraw, w których nie miały zastosowania przepisy prawa podatkowego, np. dotyczących prawa budowlanego. Jak wskazano we wstępie, sądy administracyjne w Polsce powołane są do rozstrzygania spraw sądownoadministracyjnych z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz innych spraw, do których przepisy Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi stosuje się z mocy ustaw szczególnych<sup>51</sup>. Sprawy podatkowe rozstrzygane przez sądy administracyjne są to sprawy, w których przedmiotem skargi są akty i zachowania poddane kognicji sądu administracyjnego, występujące w sprawach, które przez organ powinny być załatwione na podstawie przepisów prawa podatkowego materialnego i procesowego. Ustalenie rodzaju podstaw prawnych, które mogą być wykorzystane przy orzekaniu przez

---

<sup>50</sup> Zob. A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrejonalnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010, s. 194; H. Izdebski, *Zasada proporcjonalności a władza dyskrejonalna administracji publicznej w świetle polskiego orzecznictwa sądowego*, ZNSA 2010, nr 1, s. 16 i n.; J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności w prawie Wspólnot Europejskich*, Toruń 2007, s. 78 i n.

<sup>51</sup>Zob. art. 1–2 ppsa.

polskie sądy administracyjne, jest niezbędne w celu dalszej weryfikacji tego, czy zasady prawa, w tym zasada proporcjonalności, mogą być podstawą prawną orzeczenia sądowego podjętego w sprawie podatkowej. Jest to także istotne dla zweryfikowania pierwszej z hipotez pracy.

Sprawa podatkowa, którą będzie przedmiotem analizy w niniejszej pracy, powinna być postrzegana przez pryzmat spraw, które mogą być przedmiotem rozstrzygnięcia sądu administracyjnego. Wynika to z tego, że zasada skargowości i katalog zaskarżalnych aktów i czynności organów administracji publicznej są czynnikami nakazującymi wiązać kształt sprawy sądowoadministracyjnej z przedmiotem zaskarżenia, jakim są akty i czynności wymienione w art. 3 § 2 ppsa<sup>52</sup>. W świetle treści tego przepisu sąd administracyjny rozstrzyga przede wszystkim skargi na decyzje administracyjne<sup>53</sup>, a więc także podatkowe. Przedmiotem jego kontroli mogą być także postanowienia wydane w postępowaniu administracyjnym, na które służy zażalenie albo kończące postępowanie, oraz postanowienia rozstrzygające sprawę co do istoty<sup>54</sup>. Przedmiotem rozstrzygnięcia w świetle ppsa mogą być również skargi na czynności z zakresu administracji publicznej, inne niż wydawane w formie decyzji, postanowień, a dotyczące uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa<sup>55</sup>, z wyłączeniem postępowań określonych w działach 4–6 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa oraz postępowań, o których mowa w dziale 5 w rozdziale 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej<sup>56</sup>. Sąd rozstrzyga też skargi na pisemne interpretacje przepisów prawa podatkowego wydawane w indywidualnych sprawach, opinie zabezpieczające i odmowy wydania opinii zabezpieczających<sup>57</sup>, a także skargi na beczynność lub przewlekłe prowadzenie postępowania w sprawach dotyczących czynności wskazanych w art. 3 § 2 pkt 1, 2 i 4 ppsa i przewlekłe prowadzenie postępowania w sprawach określonych w art. 3 § 2 pkt 1, 2, 4 i 4a ppsa<sup>58</sup>. Te przedmioty kognicji sądu administracyjnego, jeżeli występują w sprawach podlegających rozstrzygnięciu przez organy na podstawie przepisów prawa podatkowego materialnego i procesowego, stanowią sprawy podatkowe będące jednym z rodzajów spraw sądowoadministracyjnych w rozumieniu art. 1 ppsa.

---

<sup>52</sup>R. Batorowicz, J.P. Tarno, *Pojęcie sprawy sądowoadministracyjnej*, w: *Instytucje procesu administracyjnego i sądowoadministracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Ludwikowi Żukowskiemu*, red. J. Połuszny, Z. Czarnik, R. Sawuła, Przemysław–Rzeszów 2009, s. 344 i n.

<sup>53</sup> Art. 3 § 2 pkt 1 ppsa.

<sup>54</sup> Art. 3 § 2 pkt 2 ppsa.

<sup>55</sup> Art. 3 § 2 pkt 4 ppsa.

<sup>56</sup> Dz.U. poz. 1947 (dalej powoływany jako ustawy o KAS).

<sup>57</sup> Art. 3 § 2 pkt 4a ppsa.

<sup>58</sup> Art. 3 § 2 pkt 8 i 9 ppsa.

Podstawowym przedmiotem rozstrzygnięcia sądów administracyjnych w kontekście zagadnień podatkowych są decyzje podatkowe objęte pojęciem decyzji administracyjnych, o których mowa w art. 3 § 2 pkt 1 ppsa. W tym miejscu należy postawić pytanie o definicję pojęcia decyzji podatkowych. Uzasadnione w tym zakresie będzie, jak się wydaje, sięgnięcie do ogólnego aktu dotyczącego prawa podatkowego, jakim jest ordynacja podatkowa. Zawiera ona bowiem regulacje dotyczące wszystkich decyzji podatkowych, które mogą zostać wydane na podstawie przepisów prawa podatkowego. Zaliczają się do nich m.in. decyzje:

- ustalające wysokość zobowiązania podatkowego,
- określające wysokość zobowiązania podatkowego lub orzekające o jego braku,
- o wysokości dochodu, przychodu lub zysku,
- określające wysokość straty,
- określające kwoty zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług,
- określające wysokość zaległości podatkowej,
- określające wysokość odsetek za zwłokę,
- o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
- określające wysokość zobowiązania podatkowego ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik,
- o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej,
- o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjnego<sup>59</sup>.

#### **4. Pojęcie i rodzaje podstaw prawnych rozstrzygnięć sądu administracyjnego**

W odniesieniu do pojęcia podstawy rozstrzygnięcia sądu administracyjnego należy sprecyzować kilka kwestii, które w istotny sposób określą zakres pracy. Po pierwsze, przedmiotowa podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego obejmuje wyłącznie podstawę prawną, a nie np. faktyczną. Należy bowiem przyjąć, zgodnie z zasadą legalizmu, iż sądy działają na podstawie i w granicach prawa. Oznacza to, że każda decyzja sądu administracyjnego musi znajdować podstawę prawną. Nie zmienia tego fakt, iż przepisy prawa stanowiące podstawę do rozstrzygnięcia sprawy przez sąd administracyjny mogą

---

<sup>59</sup>Katalog tych decyzji został zawarty w art. 13 pkt 3 projektu ustawy nowej ordynacji podatkowej. Przepis ten wskazuje katalog decyzji podatkowych traktowanych jako decyzje wymiarowe. Wymienione w nim rodzaje decyzji występują także w obowiązującej obecnie ordynacji podatkowej.

umożliwić lub nakazywać wydanie określonych rozstrzygnięć w przypadku zaistnienia określonych stanów faktycznych<sup>60</sup>.

Po drugie, poza zakresem badań pracy będzie sytuacja, w której zasada proporcjonalności mogłaby być inną niż prawną podstawą decyzji sądów administracyjnych. Trudno byłoby uzasadnić, iż zasada proporcjonalności, o której mowa w tytule pracy, mogłaby stanowić np. podstawę faktyczną rozstrzygnięcia spraw przez sądy administracyjne.

Po trzecie, pojęcie podstawy prawnej rozstrzygnięcia sądu administracyjnego odnosi się wyłącznie do polskich sądów administracyjnych. Oznacza to, że w niniejszej pracy analizie nie poddano rozstrzygnięcia innych sądów czy trybunałów, w tym rozstrzygających sprawy podatkowe, działających w innych państwach. Wyjątkiem jest sytuacja dotycząca TSUE, którego orzeczenia zanalizowano w części czwartej niniejszej pracy, gdzie przedstawiono funkcjonowanie zasady proporcjonalności w świetle wybranego orzecznictwa TSUE. Z jednej strony ukazuje to działanie tej zasady na tle przepisów prawa UE. Z drugiej zaś umożliwia zarówno ocenę decyzji polskich organów z perspektywy rozstrzygnięć TSUE, jak i wykorzystanie tej zasady przez polskie sądy administracyjne w zakresie do tej pory nieoceniałym według kryteriów tworzących zasadę proporcjonalności.

Po czwarte, podstawa prawna rozstrzygnięć sądowych powinna być zgodna z ppsa, gdyż jest to główny akt prawny, w oparciu o który orzekają sądy administracyjne w Polsce. Podstawa ta powinna być przy tym wskazywana w ich uzasadnieniu wraz z jej wyjaśnieniem<sup>61</sup>.

Podstawą prawną o charakterze formalnym będzie przepis zawarty w ppsa wskazujący na określone rozstrzygnięcie, np. orzeczenie o uchyleniu decyzji, które sąd może wydać w określonych przypadkach. Podstawą prawną o charakterze materialnym będzie natomiast określony przepis prawa materialnego lub procesowego, który miał lub mógł mieć wpływ na wynik sprawy i który będzie uzasadniał merytorycznie wydanie określonego rozstrzygnięcia sądu, np. orzeczenie o uchyleniu decyzji. Tego rodzaju podstawą prawną może być także określony stan faktyczny, o czym mowa wyżej. Zarówno formalna, jak i materialna podstawa prawna rozstrzygnięcia sądu są ze sobą ściśle powiązane, dlatego prawidłowe orzeczenie powinno składać się z ich obu.

Poszczególne przepisy ppsa zawierające podstawę formalną rozstrzygnięcia wskazują

---

<sup>60</sup>Zgodnie z art. 161 § 1 ppsa sąd wydaje postanowienie o umorzeniu postępowania: 1) jeżeli skarżący skutecznie cofnął skargę; 2) w razie śmierci strony, jeżeli przedmiot postępowania odnosi się wyłącznie do spraw i obowiązków ściśle związanych z osobą zmarłego, chyba że udział w sprawie zgłasza osoba, której interesu prawnego dotyczy wynik tego postępowania; 3) gdy postępowanie z innych przyczyn stało się bezprzedmiotowe.

<sup>61</sup>Zob. art. 141 § 4 ppsa.



jednocześnie podstawę materialną. Znajduje to potwierdzenie w art. 145 § 1 ppsa, który dotyczy każdego rozstrzygnięcia WSA uwzględniającego skargę na decyzję lub postanowienie uchylającego decyzję lub postanowienie w całości albo w części<sup>62</sup>, stwierdzającego nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub w części<sup>63</sup>, a także stwierdzającego wydanie decyzji lub postanowienia z naruszeniem prawa<sup>64</sup>. W przypadku uchylenia decyzji lub postanowienia w całości albo w części podstawą materialną będzie również wskazane w ww. przepisie naruszenie prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy, naruszenie prawa dające podstawę do wznowienia postępowania administracyjnego, a także inne naruszenie przepisów postępowania, jeżeli mogło ono mieć istotny wpływ na wynik sprawy<sup>65</sup>. W przypadku rozstrzygnięć stwierdzających nieważność decyzji lub postanowienia w całości lub w części oraz stwierdzenia wydania decyzji lub postanowienia z naruszeniem prawami materialnymi podstawami prawnymi są odpowiednio zaistnienie przyczyn określonych w art. 156 kpa lub w innych przepisach, a także przyczyny określone w kpa lub w innych przepisach<sup>66</sup>.

W ppsa znajdziemy również podstawy do takich rozstrzygnięć, jak:

- wydanie w określonym terminie decyzji lub postanowienia wraz ze wskazaniem sposobu załatwienia sprawy lub jej rozstrzygnięcia<sup>67</sup>,
- uchylenie aktu indywidualnego innego niż decyzja czy postanowienie, uchylenie czynności z zakresu administracji publicznej dotyczącej uprawnień lub obowiązków wynikających z przepisów prawa<sup>68</sup>,
- uchylenie interpretacji, opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej, stwierdzenie bezskuteczności czynności<sup>69</sup>,
- uznanie uprawnienia lub obowiązku wynikającego z przepisów prawa<sup>70</sup>,
- stwierdzenie nieważności uchwały lub aktu w całości lub w części albo stwierdzenie, że zostały wydane z naruszeniem prawa<sup>71</sup>,
- uchylenie aktu nadzoru w przypadku uwzględnienia skargi jednostki samorządu terytorialnego<sup>72</sup>,

---

<sup>62</sup> Art. 145 § 1 pkt 1 ppsa.

<sup>63</sup> Art. 145 § 1 pkt 2 ppsa.

<sup>64</sup> Art. 145 § 1 pkt 3 ppsa.

<sup>65</sup> Art. 145 § 1 pkt 1 lit. a)–c) ppsa.

<sup>66</sup> Art. 145 § 1 pkt 2 i pkt 3 ppsa.

<sup>67</sup> Art. 145a § 1 ppsa.

<sup>68</sup> Art. 146 § 1 ppsa.

<sup>69</sup> Art. 146 § 1 ppsa.

<sup>70</sup> Art. 146 § 2 ppsa.

<sup>71</sup> Art. 147 § 1 ppsa.

<sup>72</sup> Art. 148 ppsa.

- zobowiązanie organu do wydania w określonym terminie aktu, interpretacji albo dodokonania określonej czynności<sup>73</sup>,
- zobowiązanie organu do stwierdzenia albo uznania uprawnienia lub obowiązku wynikających z przepisów prawa<sup>74</sup>,
- stwierdzenie, że organ dopuścił się bezczynności lub przewlekłego prowadzenia postępowania<sup>75</sup>,
- oddalenie skargi odpowiednio w całości albo w części<sup>76</sup>.

W przypadku rozstrzygnięć NSA zarówno podstawa prawna formalna, jak i materialna znajdują się m.in. w art. 184, 188, 189 i 285k ppsa. Przepis art. 184 ppsa zawiera podstawę prawną do oddalenia skargi kasacyjnej, art. 188 ppsa – do uchylenia wydanego w sprawie orzeczenia WSA i rozpatrzenia skargi, art. 189 ppsa – do uchylenia wydanego w sprawie orzeczenia WSA oraz odrzucenia skargi lub umorzenia postępowania, art. 285k ppsa stanowi natomiast podstawę do oddalenia skargi o stwierdzenie niezgodności z prawem prawomocnego orzeczenia. Materialna podstawa prawna określonego rozstrzygnięcia NSA może być właściwie odczytana dopiero po sięgnięciu do innych regulacji ppsa. W przypadku rozstrzygnięć polegających na oddaleniu skargi kasacyjnej podstawa ta znajduje się w art. 184 ppsa, a w przypadku uchylenia wydanego w sprawie orzeczenia WSA – w art. 188 ppsa, odczytanych w związku z art. 174 ppsa. Rozstrzygnięcia, o których mowa wyżej, mogą być bowiem podjęte odpowiednio, jeżeli skarga kasacyjna nie ma lub ma usprawiedliwione podstawy albo jeżeli zaskarżone orzeczenie mimo błędnego uzasadnienia odpowiada lub nie odpowiada prawu (materialna podstawa prawna). O istnieniu lub braku usprawiedliwionych podstaw takiej skargi będzie można przesądzić, weryfikując istnienie jednej z dwóch przesłanek. Pierwszą z nich jest naruszenie prawa materialnego przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie, drugą zaś naruszenie przepisów postępowania, jeżeli uchybienie to mogło mieć istotny wpływ na wynik sprawy<sup>77</sup>.

Poza przedmiotem analizy pozostają te rozstrzygnięcia, które mają charakter czysto techniczny i formalny. Należą do nich np. umorzenie postępowania sądowego czy pozostawienie skargi bez rozpatrzenia. Nie mają one bowiem znaczenia dla przedmiotu niniejszej pracy inie mogą się odnosić do zasad prawa, w tym zasady proporcjonalności.

Z przedstawionych rozważań wynika, że zasada prawa o charakterze normatywnym, w

---

<sup>73</sup> Art. 149 § pkt 1 ppsa.

<sup>74</sup> Art. 149 § pkt 2 ppsa.

<sup>75</sup> Art. 149 § pkt 3 ppsa.

<sup>76</sup> Art. 151 ppsa.

<sup>77</sup> Zob. art. 174 ppsa.

tym zasada proporcjonalności, może być materialną podstawą prawną rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w Polsce w sprawach podatkowych, czyli takich, które mogą być przedmiotem rozstrzygnięcia sądu administracyjnego, a dotyczących przede wszystkim decyzji wydawanych na podstawie ordynacji podatkowej. Zasada ta może być przy tym jedyną podstawą prawną takiego rozstrzygnięcia. Może być ona także materialną podstawą prawną występującą obok innej podstawy prawnej rozstrzygnięcia sądu administracyjnego.

## **II. Zasada prawa jako podstawa rozstrzygnięcia sądu administracyjnego**

### **1. Wprowadzenie**

Celem tej części pracy jest próba oceny możliwości wykorzystania zasad prawa do rozstrzygnięcia sporów, w tym w sprawach podatkowych, w ujęciu historycznym w zależności od prezentowanej w określonym czasie koncepcji prawa. Uwzględnione zostaną następujące założenia. Pierwsze z nich wiąże się z przyjęciem do analizy jedynie wybranych koncepcji prawa i właściwych dla nich ról zasad prawa, które były prezentowane w przeszłości. W tym celu autor wybrał podstawowe, charakterystyczne i reprezentatywne dla danej epoki koncepcje prawa, którym towarzyszyły określone koncepcje zasad prawa. W ten sposób wykluczono te koncepcje prawa, które istniały, ale funkcjonowały poza głównym nurtem nauki. Przedmiotem analizy w niniejszej części są zatem określone koncepcje prawa, począwszy od prawa naturalnego, a skończywszy na trendach prezentowanych w nauce prawa początku obecnego wieku.

Po drugie, przyjęto założenie, że sądy rozstrzygają sytuacje, w których występuje spór – może on dotyczyć zarówno stanów faktycznych, jak i prawa. Upraszczając, spór zachodzi wówczas, gdy mamy do czynienia z określonymi mankamentami prawa, które nie pozwala w inny sposób eliminować podłoża lub następstw tego sporu bez względu na jego przyczyny – faktyczne bądź prawne.

W praktyce stosowania prawa powszechnie znanym zjawiskiem jest jego niedoskonałość polegająca na tym, że prawo pozytywne okazuje się niewystarczające i nie można go zastosować do ukształtowania skutków prawnych określonych stanów faktycznych zarówno pozostających poza zakresem jego regulacji, jak i budzących zastrzeżenia z punktu widzenia sprawiedliwości i słuszności. Ta niedoskonałość najczęściej nie jest widoczna na pierwszy rzut oka i objawia się w trakcie stosowania prawa w szczególnych uwarunkowaniach faktycznych. Poddawanie regulacjom prawnym coraz szerszych sfer życia społecznego sprawia, że te niekorzystne zjawiska mogą dotyczyć norm prawnych regulujących stany faktyczne występujące w życiu społecznym w sposób masowy. Powszechny i notoryczny charakter tych sytuacji faktycznych sprawia, że nie przypisuje się im szczególnego znaczenia dla funkcjonowania całego społeczeństwa, a normy je regulujące w ogólnym odbiorze mają charakter technicyzowany.

Po trzecie, przyjęto założenie, że prezentowane koncepcje mogą dotyczyć rozstrzygnięcia sporów mogących powstać w sprawach administracyjnych, w tym także

sprawach podatkowych, abstrahując od tego, czy w określonym czasie funkcjonowania poszczególnych koncepcji prawa wyodrębniano sprawy administracyjne i sądy administracyjne.

## 2. Zasady prawa a prawnonaturalna koncepcja prawa

Istota prawa natury jest zależna od kontekstu kulturowego, co powoduje, że wartości zaliczane do prawa natury oraz ich intensywność mogą się zmieniać w zależności od stopnia rozwoju danej społeczności. Można więc mówić o związku treści prawa natury ze stopniem procesu cywilizacyjnego społeczeństw identyfikujących to prawo. O zmieniających się sposobach jego postrzegania mogą świadczyć m.in. przedstawione poniżej wybrane poglądy przedstawicieli tego nurtu lub osób mających na niego wpływ.

Arystoteles w swojej koncepcji prawa natury wskazuje, że część tego, co sprawiedliwe na świecie, od zawsze pochodzi z prawa natury, natomiast część z postanowień prawa ludzkiego. W jego koncepcji proporcja jest naturalną miarą rzeczy, którą charakteryzować się powinny obowiązki jednych wobec drugich<sup>1</sup>. Z kolei Ciceron stworzył pierwszą nieopartą na metafizyce prawniczą filozofię prawa natury<sup>2</sup>, a Benedykt Spinoza powiązał je z powstaniem państwa w drodze umowy społecznej<sup>3</sup>. John Finnis swoją argumentację prawnonaturalną oparł na określonych zasadach racjonalności teoretycznej będących zasadami metodologicznymi poznania teoretycznego, które nie przesądzają o jego treści<sup>4</sup>. Racjonalność jest podstawą i jednocześnie wymogiem każdego działania ludzkiego, w tym także tworzenia prawa. Rudolf Stammler w swojej koncepcji prawa natury zajmował się jego treścią i po raz pierwszy postawił tezę o jej zmienności – wg niego prawo to jest metodą poszukiwania prawa słusznego w określonych warunkach<sup>5</sup>. Zaś Lon Louvois Fuller posłużył się pojęciem wewnętrznej moralności prawa traktowanej jako odmianę prawa natury, które ma charakter formalny, gdyż nie wyznacza wszystkich celów moralnych jakie powinno osiągnąć prawo pozytywne<sup>6</sup>. Tak określone prawo natury stanowi zespół norm pozwalających stworzyć dobre prawo. Wewnętrzna moralność prawa prowadzi także do realizacji jego celów materialnych, ponieważ przestrzeganie wymienionych reguł prowadzi do tworzenia prawa zachowującego określone wartości moralne. Prawo naturalne w ujęciu Fullera stanowi instrument do

---

<sup>1</sup>J. Hervada, *Historia prawa naturalnego*, Kraków 2013, s. 39 i n.

<sup>2</sup>Cycero, *O państwie*, w: *Pisma filozoficzne*, t. 2, przeł. W. Kornatowski, Warszawa 1960, s. 133–134.

<sup>3</sup>R.A. Tokarczyk, *Filozofia prawa: w perspektywie prawa natury*, Białystok 1997, s. 93 i n.

<sup>4</sup>M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Warszawa 2011, s. 134; P. Łabieniec, *Teoria prawa naturalnego Johna Finnis'a wobec sporu między pozytywizmem prawniczym a doktrynami prawa naturalnego*, „*Ius et Lex*” 2002, nr 1, s. 184.

<sup>5</sup>Tamże.

<sup>6</sup>P. Łabieniec, *Teoria prawa naturalnego...*, s. 139 i n.

realizacji celów postawionych przed prawem pozytywnym i dlatego nie jest ono nadrzędne nad prawem pozytywnym. Swoją koncepcję Fuller określał mianem „formalnej” lub „proceduralnej” wersji prawa natury.

W przedmiocie relacji między prawem natury a prawem pozytywnym wskazać należy na to, że prawo pozytywne, tj. stworzone przez ludzi, nie mogłoby istnieć, gdyby nie opierało się na prawie natury<sup>7</sup>. Według zwolenników koncepcji prawa naturystoi ono hierarchicznie ponad prawem pozytywnym, istnieje w sposób niezależny od woli ludzkiej i nie jest efektem świadomej działalności człowieka, a prawo pozytywne czerpie swą moc obowiązującą z zewnętrznego w stosunku do niego porządku normatywnego, którym jest prawo natury<sup>8</sup>. W przypadku sprzeczności prawa pozytywnego z prawem natury formułowana jest teza o możliwości odmowy podporządkowania się postanowieniom prawa pozytywnego na podstawie doniosłych norm prawa naturalnego, które prawo pozytywne naruszyło<sup>9</sup>. Są także prezentowane poglądy, zgodnie z którymi niezgodność praw ludzkich z zasadami prawa natury pozbawia te pierwsze mocy obowiązującej<sup>10</sup>.

W kwestii źródeł prawa natury należy zwrócić uwagę, iż argumentacja prawnonaturalna podstaw dla prawa natury doszukuje się w istocie boskiej, która stworzyła świat według określonych i uporządkowanych założeń, a które świat odzwierciedla, albo w wartościach uniwersalnych dla ogółu społeczeństwa, którymi najczęściej są sumienieczy człowieczeństwo rozumiane jako zespół cech charakteryzujących działania ludzkie. W pierwszym przypadku mamy do czynienia z teistyczną koncepcją prawa natury, w drugim zaś z prawnonaturalną, gdzie jako źródło prawa naturalnego wskazuje się rozum ludzki, historię ludzkości i naturę funkcjonowania poszczególnych społeczności.

W aspekcie zasad prawa wynikających z prawa natury wskazać należy, iż prawo to stanowi zbiór reguł postępowania, które są uznawane za wiążące nawet wtedy, gdy nie mają oparcia w aktach prawa pozytywnego. Umożliwia to eliminację konfliktów pomiędzy normami prawa natury i prawa pozytywnego. Zasady prawa natury są przy tym niezmiennie, co odróżnia je od prawa pozytywnego (które zachowuje względną niezmiennność). Wyróżnić można materialne i proceduralne zasady prawa natury. Do pierwszej kategorii zaliczyć można m.in.:

– obowiązek dotrzymywania umów (*promissorum implemendorum obligatio*),

---

<sup>7</sup>M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii...*, s. 125.

<sup>8</sup>Tamże.

<sup>9</sup>G. Radbruch, *Rechtsphilosophie*, Stuttgart 1963, s. 335 in.

<sup>10</sup>R. Wojtyszyn, *Szkoła prawa natury – od Hugona Grocjusza do Johna Locke'a*, „Wrocławskie Studia Erazmiańskie” 2007, s. 49–63.

- zakaz naruszania cudzej własności (*aleni abstinentia*),
- obowiązek naprawienia szkody wyrządzonej z własnej winy (*damni culpa dati reparatio*),
- karalność przestępców (*poenae inter homines martium*),
- obowiązek przestrzegania norm moralnych,
- nakaz sprawiedliwego sądenia,
- zakaz czynienia krzywdy innym,
- nakaz tworzenia sprawiedliwego prawa,
- zakaz traktowania życia ludzkiego w sposób instrumentalny,
- prawo do rzetelnej informacji (w nauczaniu, w badaniach naukowych, w mediach),
- prawo do tego, żeby nie być skazanym na podstawie fałszywych zarzutów,
- prawo do tego, żeby nie być pozbawianym lub zmuszonym do pozbawienia się zdolności płodzenia<sup>11</sup>.

Z kolei wśród proceduralnych zasad prawa natury wymienić można m.in.:

- zakaz działania prawa wstecz,
- obowiązek publikowania aktów prawnych w ogólnodostępnych publikatorach,
- obowiązek zachowania *vacatio legis*,
- obowiązek poprawnej legislacji,
- ogólne kształtowanie norm prawa (powinny mieć charakter ogólny, nie należy ich kierować do adresatów oznaczonych indywidualnie, lecz określonych w sposób ogólny),
- jasność wprowadzanych norm prawnych (powinny być sformułowane w sposób zrozumiały dla jego adresatów),
- niesprzeczność systemu prawa,
- stabilność prawa,
- realność prawa (normy prawa nie mogą statuować wymagań niemożliwych do spełnienia),
- ściśle stosowanie (podmioty stosujące prawo powinny ściśle go przestrzegać)<sup>12</sup>.

### **3. Zasady prawa w koncepcji prawa Herberta Lionela Adolphusa Harta**

Koncepcja prawa Harta odwołuje się do zasad prawa jako norm pozwalających na rozstrzygnięcie spraw indywidualnych, z tego względu zasadne jest jej przedstawienie w niniejszej pracy<sup>13</sup>. Hart jest przedstawicielem pozytywizmu prawniczego, który pozostaje w opozycji do koncepcji prawnonaturalnych. Istotną podstawą występowania różnic pomiędzy

<sup>11</sup>Tamże; P. Łabieniec, *Teoria prawa naturalnego...*, s. 189 i n.

<sup>12</sup>P. Łabieniec, *Teoria prawa naturalnego...*, s. 139 i n.

<sup>13</sup>H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa*, Warszawa 1998, s. 21 i n. w dalszej części pracy prezentowane poglądy Harta przedstawiono także na podstawie tego opracowania, chyba że z przypisów będzie wynikało inaczej.

tymi dwoma koncepcjami prawa jest podejście przedstawicieli tych kierunków do zagadnienia możliwości uznania za prawo norm, które nie są wytworem prawodawcy rozumianego jako organ państwowy umocowany do tworzenia prawa, w szczególności uznania norm moralnych jako podstawy funkcjonowania norm prawnych. Wyróżnić można przy tym pozytywizm prawniczy pierwotny i wyrafinowany.

Powstanie pozytywizmu pierwotnego prawniczego było wynikiem przekształceń, jakie zachodziły w państwach zachodnioeuropejskich w wiekach XVIII i XIX. W okresie tym doszło do powstania społeczeństw przemysłowych, co w sposób znaczący skomplikowało rolę, jaką państwo musiało spełniać wobec obywateli. Związany z tym gwałtowny rozwój stosunków społeczno-gospodarczych spowodował, że uregulowania prawnego wymagało coraz więcej dziedzin życia. Okazało się, że rządzenie przy pomocy dotychczasowego aparatu państwowego wywodzącego się z feudalnych tradycji dworskich jest już niemożliwe. W nowej sytuacji konieczne stało powierzenie rządzenia fachowemu aparatowi biurokratycznemu, który w sposób zorganizowany i profesjonalny wykonywał wolę suwerena, stając się też podmiotem, który rozpoznawał te dziedziny życia społecznego, które należało uregulować prawem. W konsekwencji decydował on w znacznej mierze o przedmiocie nowych regulacji prawnych. W tej nowej sytuacji prawo już nie kształtowało się tak jak wcześniej w okresie feudalnym, czyli przez spontaniczne przenikanie do prawa zwyczajów społecznych. W tym modelu znaczenia nabrała hierarchiczność prawa będąca pochodną hierarchiczności organów państwowych tworzących prawo. To z kolei przyczyniło się do utrwalenia jasności prawa i eliminacji wątpliwości co do jego znaczenia. Prawo przestało czerpać z norm społecznych i stało się samodzielnym składnikiem kultury poszczególnych społeczeństw. Ta emancypacja prawa w stosunku do innych norm społecznych, w szczególności do moralności, spowodowała konieczność stworzenia nowej koncepcji prawa.

Stał się nią pozytywizm prawniczy, w którym prawo tworzone przez władzę państwową ma na celu regulowanie zagadnień doniosłych społecznie, a jednocześnie jest czynnikiem decydującym o kształcie przyszłego rozwoju społeczeństwa. W pozytywizmie pierwotnym prawem jest to, co prawodawca-suweren nazywa prawem i nic poza tym. Prawnicy poddają prawo analizie formalnej i je porządkują. W pozytywizmie pierwotnym prawnik pełni rolę delegata suwerena i każde legitymowane użycie tej delegacji musi się opierać na założeniu, że jest realizowaniem rozkazu suwerena<sup>14</sup>. Jeżeli sędzia podejmuje

---

<sup>14</sup>M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia prawa a wspólnoty sędziów*, w: *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa profesora Macieja Zielińskiego*, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010, s. 79.



czynności, do których legitymowany jest przez suwerena, to działania te są traktowane jako działanie suwerena. Tak ujmowane prawo należy traktować jako fakt obiektywny podobny do obiektu naturalnego, mającego cechy obiektu zewnętrznego, niezależnego od sędziów i poznawanego jak każdy inny obiekt naturalny. Zewnętrzny charakter prawa w stosunku do badającego je prawnika wynika z powiązania istnienia prawa wyłącznie z wolą suwerena<sup>15</sup>. Dzięki temu z prawa można wyeliminować to, co inni mogą próbować do niego wprowadzać w formie różnych zabiegów niebędących prawodawczym działaniem suwerena. Tak ujęte prawo nie potrzebowało szukać oparcia swej obowiązującej mocy w innych normach zewnętrznych, w tym w moralności. O obowiązywaniu norm prawa nie decydował stosunek do norm ich adresatów, lecz jedynie oparcie w woli suwerena. Doszło przy tym do wykształcenia siatki pojęciowej właściwej wyłącznie dla prawa oraz ukształtowania formalno-dogmatycznego podejścia charakteryzującego się tym, że za prawo uznawane jest wyłącznie to, co jest wyraźnym przejawem woli suwerena. Prawo dla prawnika jest dogmatem, którego treść może on badać, nie może jej jednak modyfikować<sup>16</sup>. W pozytywizmie pierwotnym dochodzi do instrumentalizacji czynności sądenia. Takie ujęcie prawa jest także koncepcją techniki pracy prawnika, która jest żywa we współczesnych kulturach prawnych<sup>17</sup>. W tak ujętej koncepcji nie było możliwe rozpoznawanie zasad prawa rozumianych jako niepisane normy, odwołujących się do wartości ogólnych, częstokroć niewyartykułowanych wprost w tekście aktów prawnych, które mogłyby służyć podejmowaniu rozstrzygnięć jurydycznych w sprawach indywidualnych niemożliwych do rozstrzygnięcia na podstawie norm pochodzących od prawodawcy pozytywnego.

Koncepcja prawa H.L.A. Harta różni się znacząco od pozytywizmu pierwotnego. Jego zdaniem kwestią podstawową dla stwierdzenia istnienia prawa jest ustalenie, że zachowania ludzkie, które dotychczas mogły być podejmowane w sposób dowolny, stały się przedmiotem szeroko pojętego obowiązku. Hart wyróżnia następujące aspekty pozytywizmu prawniczego:

– jest to określona teoria i metodologia nauk prawnych, w której prawo pozytywne jest jedynym przedmiotem prawoznawstwa, a metoda formalnodogmatyczna jedynym narzędziem badawczym; wyklucza to z nauk prawnych rozważania socjologiczne, psychologiczne i historyczne;

---

<sup>15</sup> Tenże, *Pozytywizm prawniczy a filozoficzna opozycja podmiotu i przedmiotu poznania*, w: *Studia z filozofii prawa*, red. J. Stelmach, Kraków 2001, s. 84–85.

<sup>16</sup> J. Austin, *The Province of Jurisprudence Determined and the Uses of the Study of Jurisprudence*, London 1954, s. 11–16.

<sup>17</sup> M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia prawa...*, s. 80.

- w pozytywizmie prawniczym prawem jest wyłącznie wola suwerena mająca postać rozkazu suwerennej władzy adresowanego do poddanych;
- pozytywizm prawniczy jest też koncepcją stosowania prawa, w której decyzje sędziów są konkluzją opartą na ogólnej regule zachowania i sytuacji faktycznej;
- w pozytywizmie prawniczym dla istnienia prawa nie ma znaczenia oparcie go na moralności;
- pozytywiści postulują, że prawu należy być posłusznym, niezależnie od jego treści<sup>18</sup>.

Zdaniem Harta trudno znaleźć teoretyka prawa, który uznawałby te wszystkie pięć tez i wyznawałby je z jednakową intensywnością. Dlatego w nauce prawa konieczne jest wyodrębnienie różnych postaci pozytywizmu prawniczego<sup>19</sup>.

Koncepcja prawa w ujęciu Harta ma postać pozytywizmu umiarkowanego „miękkiego”. Hart akceptuje pozytywistyczne ujęcie przedmiotu i metody badania prawa, jednak uważa, że nie tylko prawo pozytywne jest przedmiotem prawoznawstwa, lecz również relacje do innych form normatywnej struktury społeczeństwa, w szczególności do moralności. Hart posługuje się metodą analityczną, znacznie bardziej elastyczną od klasycznej metody formalnodogmatycznej. Według jego koncepcji rozpoznawanie obowiązujących reguł prawnych nie może się odbywać w oderwaniu od rzeczywistości, do której stosuje się prawo. Twierdzi, że prawo wiąże się z wolą suwerena, nie jest to jednak koncepcja imperatywna prawa, gdyż Hart wskazuje, że do obowiązywania prawa oprócz woli suwerena konieczne są: odpowiednia struktura instytucjonalna, odpowiednie nastawienie adresatów prawa i akceptacja określonych reguł przez sędziów<sup>19</sup>.

Według Harta stosunek prawa do moralności nie ma charakteru definicyjnego. Jego zdaniem, aby określone reguły uznać za prawo, nie jest konieczne oparcie ich na moralności. Wola suwerena jest prawem niezależnie od tego, czy formułując akt swej woli wybrał on dobro, czy zło. W koncepcji Harta podstawową rolę odgrywają reguły pozwalające na stwierdzenie, że dana reguła prawna obowiązuje i stanowi prawo (są to reguły uznania, które zostaną omówione dalej). Ich waga wyraża się także w tym, że konstruuje podstawę decyzji sędziowskiej w postaci tej reguły, czegokonsekwencją jest obowiązek jej zastosowania przy rozstrzygnięciu sprawy, niezależnie od jej treści. Spełnienie przez daną normę reguły uznania stanowi jedyną rację decyzji sędziowskiej, co wyklucza możliwość odwołania do racji moralnych przy ocenie przesłanek uznawania reguł za obowiązujące prawo.

<sup>18</sup>J. Woleński, *Wprowadzenie*, w: H.L.A. Hart, *Eseje z filozofii prawa*, przeł. J. Woleński, Warszawa 2001, s. XXI.

<sup>19</sup>Tamże s. XXII.

<sup>19</sup>Tamże.

Nie oznacza to, że prawo może mieć dowolną treść czy też, że prawu należy się podporządkować, niezależnie od jego treści. Według Harta prawo pozytywne musi respektować minimum treści prawa natury. Proste obserwacje natury człowieka doprowadziły go do konkluzji, że ludzie są w przybliżeniu równi, charakteryzują się niewielkim altruizmem, mają ograniczoną wolę, zasoby fizyczne zdolność rozumienia. Uwzględnienie tych podstawowych prawd jest niezbędne do właściwego funkcjonowania w społeczeństwie. Oznacza to, że prawo musi chronić życie i zdrowie ludzkie oraz organizować współdziałanie ludzi na skalę globalną i lokalną. Tak ujęta koncepcja minimum treści prawa natury stanowi podłoże dla koncepcji praw człowieka<sup>20</sup>. Hart nie wskazuje, jaki skutek dla systemu prawa spowodowałyby usunięcie z niego minimum treści prawa natury. Ogranicza się jedynie do stwierdzenia, że bez nich prawo stałoby się „niezrozumiałym tabu”<sup>21</sup>.

Według Harta prawo tworzą reguły i udzielenie odpowiedzi na pytanie o istotę prawa oznacza konieczność wyjaśnienia, czym są te reguły. Hart wskazuje, że w życiu społecznym występują reguły o różnym natężeniu obowiązywania. Oprócz prawnych i moralnych, zobowiązujących do określonego zachowania, są także inne reguły, które nie mają charakteru zobowiązującego (normy obyczajowe, etyczne, reguły gier). Reguły zobowiązujące do pewnego zachowania charakteryzują się tym, że odstępstwo od nich spotyka się z negatywną reakcją<sup>22</sup>. W przypadku reguł prawnych jest ona zorganizowana i ściśle określona, natomiast naruszenie pozaprawnych wywołuje reakcję niemającą tych cech<sup>23</sup>. Zdaniem Harta występująca w społeczeństwie świadomość co do możliwości pojawienia się negatywnej reakcji prawnej na niezastosowanie się do danej reguły zobowiązującej nie wystarcza do stwierdzenia, że dyrektywa ta zyskuje przymiot reguły. Według niego, aby określoną dyrektywę uznano za regułę, konieczne jest, by była ona wewnątrznie odbierana jako uzasadnienie – racja nakazanego nią sposobu postępowania. Także stosunek krytyczny do dyrektywy powoduje, że staje się ona regułą obowiązującą, gdy podstawą stosunku krytycznego do reguły jest odbierana jej przez adresatów, jako prawa obowiązującego. Zatem ażeby funkcjonować jako norma prawna, reguła musi zostać uznana przez członków społeczeństwa przez zajęcie postawy „krytyczno-refleksyjnej”<sup>24</sup>. Do powstania prawa nie wystarczy ukształtowanie się wewnętrznego stosunku adresata normy wyrażającego jej uznanie za wiążącą wskutek wewnętrznego przekonania. Zaistnienie w jakiejś społeczności

---

<sup>20</sup>Tamże, s. XXIV.

<sup>21</sup>P. Kamela, *Prawo i moralność w koncepcjach H.L.A. Harta*, Toruń 2008, s. 183.

<sup>22</sup>H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa...*, s. 21 i n.

<sup>23</sup>M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa a zasada proporcjonalności*, Warszawa 2012, s.35 i n.

<sup>24</sup>M. Zirk-Sadowski, *Wykładnia prawa...*, s. 81.

prawa jest uzależnione od występowania obok reguł zwanych przez Harta pierwotnymi także tych nazwanych przez niego wtórnymi. Koncepcja ta opiera się na stwierdzeniu, że normy postępowania dzielą się na reguły pierwotne i wtórne<sup>25</sup>.

Reguły pierwotne to dyrektywy funkcjonujące w społeczeństwie pierwotnym, które zobowiązują do czynienia czegoś lub zakazują postępowania w określony sposób, niezależnie od woli adresata tych norm. Reguły wtórne określają zdarzenia, jakie muszą zaistnieć, ażeby reguły pierwotne uznać za istniejące i wprowadzone do systemu prawa. Oprócz tego określają one sposoby eliminacji reguł z systemu prawa ich różnicowania oraz stwierdzenia, że doszło do naruszenia reguł. Nie tworzą obowiązkowego wzorca zachowania i wobec reguł pierwotnych pełnią wyłącznie zróżnicowane funkcje i ta cecha determinuje ich wtórny charakter<sup>26</sup>.

Gdyby w społeczeństwie występowały wyłącznie reguły pierwotne, nie byłoby możliwości odróżnienia norm prawnych od innych norm społecznych. O ich pierwotnym charakterze przesądzałby brak środków do identyfikacji reguł prawa, do ich tworzenia, derogacji w przypadku utraty racji bytu oraz dostosowania reguł prawa do konkretnych warunków. Społeczeństwo oparte wyłącznie na regułach pierwotnych musiałoby przestrzegać reguł gwarantujących minimum ładu (zakaz posługiwania się przemocą, zakaz kradzieży, zakaz oszustw), a ich warunkiem byłaby przewaga liczebna osób je uznających. Taki model funkcjonowania prawa złożonego z reguł pierwotnych byłby możliwy jedynie w małych społecznościach, których członkowie byłiby ze sobą silnie związani. Te okoliczności wskazują na niemożność funkcjonowania w rozwiniętym społeczeństwie prawa opartego wyłącznie na regułach pierwotnych<sup>27</sup>, gdyż nie byłoby podmiotu uprawnionego do stwierdzenia, że doszło do naruszenia reguł, oraz organu, który mógłby z tego powodu nałożyć sankcje. Z tych względów same reguły pierwotne nie mogłyby być uznane za normy prawne, których tworzenie, zmiana i stosowanie oparte byłoby na autorytecie państwa. Występowanie oprócz reguł pierwotnych także reguł wtórnych jest przesłanką do konstatacji, że w danym społeczeństwie wykształcił się już system prawny. Reguły wtórne powodują, że zbiór reguł pierwotnych staje się systemem prawa.

Reguły wtórne dzielą się na: reguły uznania, zmiany i orzekania. Reguły uznania (*rules of recognition*) pozwalają na stwierdzenie, że dana reguła pierwotna stanowi prawo. Określają także kryteria uznawania za prawo reguł zmiany i orzekania, pozwalają również

---

<sup>25</sup> Tenże, *Wprowadzenie do filozofii ...*, s. 153 i n.

<sup>26</sup> P. Kamela, *Prawo i moralność ...*, s. 69.

<sup>27</sup> Tamże, s. 70.

ustalić reguły postępowania i zidentyfikować jej jako reguły prawa. Ujawniają się przez uwzględnienie reguły pierwotnej w tekście prawnym wydanym przez prawodawcę, wynikają też z długotrwałej praktyki zwyczajowej lub z decyzji sądowych<sup>28</sup>. Stwierdzenie, że w stosunku do określonej reguły występuje reguła uznania, której nie da się skutecznie podważyć na podstawie innych reguł, jest przesłanką uznania obowiązywania prawa. Taka niepodważalna reguła jest hierarchicznie najwyższą i ostateczną regułą uznania. Reguły uznania rzadko kiedy są wyraźnie sformułowane wprost, a ich obecność zazwyczaj wynika z szeroko ujmowanej praktyki organów stosujących prawo oraz adresatów reguł prawnych jako przestrzeganie prawa lub stosowanie się do jego postanowień<sup>29</sup>. Ostateczna reguła uznania jest faktem występującym w społeczeństwie, praktyką instytucji funkcjonujących w społeczeństwie, uznającą określone źródła za właściwe źródła prawa. Jest kategorią faktualną, a nie postulatem prawnym<sup>30</sup>. Regułę uznania rozpoznaje się wówczas, gdy podmioty stosujące prawo używają takich zwrotów jak np. „Jest prawem, że...”, a zatem posługując się językiem, który wskazuje na ich wewnętrzną akceptację faktu istnienia prawa<sup>31</sup>. Obecność tych reguł wynika z zachowania się tych podmiotów, które uznają regułę społeczną za normę prawną ze względu na występowanie reguł uznania pełniących funkcję „rodowodu” reguł prawnych. Dla Harta wystarczające jest stwierdzenie, że regułę tę można zidentyfikować na podstawie wypowiedzi organów stosujących prawo. Reguły uznania wskazują źródła prawa i ich hierarchię. Zdaniem Harta nie obowiązują tak jak inne normy prawa, gdyż nie stosuje się do nich w ogóle kryterium obowiązywania. Ich istnienie może być wyłącznie akceptowane przez podmioty stosujące prawo jako swoisty wzorzec, który nie może być sprawdzony<sup>32</sup>. Zatem rodowód normy prawnej według Harta opiera się na akceptacji normy przez sędziego lub urzędnika, którzy ją stosują. To zaś powoduje, że przy ocenie obowiązywania normy jako reguły prawa nie ma potrzeby odwoływania się do kryteriów pozaprawnych.

Reguły zmiany (*rules of change*) eliminują wadę statyczności prawa w zmieniających się warunkach. Określają podmioty uprawnione do zmiany reguł prawnych i ich eliminacji oraz procedury według, których może to być dokonane. Reguły orzekania (*rules of adjudication*) natomiast uniezależniają obowiązywanie norm pierwotnych od stopnia społecznego poczucia przez wskazanie organów uprawnionych do orzekania o naruszeniu norm pierwotnych w konkretnych sytuacjach, ustanawiają odpowiednie procedury, według

---

<sup>28</sup>M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 37.

<sup>29</sup>H.L.A. Hart, *Pojęcie prawa...*, s. 142.

<sup>30</sup>P. Kamela, *Prawo i moralność...*, s.72 i n.

<sup>31</sup>M.Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii ...*, s. 156.

<sup>32</sup>M.Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 39.

których ma to nastąpić oraz nakazują zastosowanie odpowiedniej sankcji za naruszenie reguł pierwotnych<sup>33</sup>.

Według Harta warunkiem stwierdzenia funkcjonowania systemu prawa jest:

- generalne przestrzeganie w społeczeństwie reguł zachowania obowiązujących na podstawie ostatecznej reguły uznania,
- reguły uznania, zmiany i orzekania muszą być zaakceptowane jako powszechne i publiczne wzorce zachowania funkcjonariuszy tego systemu prawa.

W prawidłowo funkcjonującym społeczeństwie spełnienie pierwszego warunku powinno być wynikiem akceptacji przez obywateli obowiązku przestrzegania prawa. Z kolei funkcjonariusze systemu prawa muszą spełnić obydwaj warunki<sup>34</sup>.

Wskazany związek reguł pierwotnych i wtórnych jest niezwykle ważnym elementem koncepcji Harta, stanowiąc klucz do nauki prawoznawstwa. Związek ten nie występuje w każdym przypadku zidentyfikowania prawa, jest jednak zawsze obecny w rozwiniętym prawie wewnętrznym, będąc wzorcem prawa współczesnego państwa. Inne rodzaje prawa, jak np. międzynarodowe czy ludów pierwotnych, wykazują z tym wzorcem związki formalne lub treściowe<sup>35</sup>.

W tak sformułowanym modelu prawa nie przewidziano w ogóle miejsca dla zasad prawa jako dyrektyw służących rozstrzygnięciu spraw tzw. granicznych, leżących poza niebudzącym wątpliwości interpretacyjnych „centrum prawa”, czyli takich, które ze względu na ograniczenia języka prawnego nastręczają trudności przy ich rozstrzygnięciu w zakresie uznania, czy dana sprawa objęta jest zakresem obowiązującej normy prawnej. Skutkujące trudnością w ustaleniu zakresu reguły kryteria językowe biorą się z braku wiedzy prawodawcy w momencie tworzenia prawa o wszystkich możliwych sytuacjach, które reguła powinna obejmować – należy zaznaczyć, że nie wynika to wyłącznie z posługiwania się przez niego pojęciami nieostrymi. Przyczyną pozostawania niektórych stanów poza zakresem obowiązywania reguły jest raczej nieprzewidywalność kontekstu faktycznego, w którym tekst aktu prawnego będzie analizowany. Te niedoskonałości języka prawnego Hart określa mianem „otwartej tekstowości” (*open texture*)<sup>36</sup>. Wynikają one także z tego, że pożądanym cel reguły może ulegać stopniowej zmianie w trakcie jej obowiązywania i z tego powodu może dojść do rozdzwienku pomiędzy celem pożądanym reguły a uwzględnionym przez

---

<sup>33</sup>Tamże, s. 38.

<sup>34</sup>P. Kamela, *Prawo i moralność...*, s.74; Z. Pulka, *Struktura poznania filozoficznego w prawoznawstwie*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo” 2004, nr 293, s. 110, 111.

<sup>35</sup>P. Kamela, *Prawo i moralność...*, s. 69.

<sup>36</sup>M.Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii ...*, s. 161.

prawodawcę przy jej tworzeniu. Ta niemożność przewidzenia przyszłego kontekstu faktycznego stosowania reguły jest oceniana przez Harta jako okoliczność skłaniająca prawodawcę do rezygnacji z próby określenia za wszelką cenę zakresu reguły prawa, która będzie obejmowała sytuacje mogące się pojawić w przyszłości. Jego zdaniem może to prowadzić do przesądzania o wymaganym przez prawo kształcie spraw, które nie są znane. Problem właściwego uregulowania jakiegoś zagadnienia może być rozwiązany jedynie wówczas, gdy mamy na ten temat wiedzę<sup>37</sup>. Ograniczenia te powodują, że prawo ma swoje niekwestionowane „centrum” oraz sferę się od niego oddalającą. Wszystkie przypadki mieszczące się w zakresie „centrum” mogą być rozstrzygane bez większych trudności. Sprawy, które z uwagi na ograniczenia w zakresie pojemności reguł prawnych nie mają swojego wzorca rozstrzygnięcia w obowiązujących regułach, wymagają specjalnego postępowania zajmującego się nimi organu. W przypadku sprawy, która nie podpada pod żadną z reguł, organ stosujący prawo powinien ją rozstrzygnąć według własnego uznania przez odwołanie się do reguł pozaprawnych, za które Hart uznaje zasady prawa (niewyrażone wprost w tekstach aktów prawnych).

Według Harta w takich sprawach sędzia musi dokonać ważenia rozstrzygnięć wynikających z różnych rywalizujących interpretacji i wybrać rozstrzygnięcie najbardziej satysfakcjonujące. Działanie takie ma charakter zbliżony do tworzenia prawa, gdyż podjęcie przez sędziego decyzji o zlikwidowaniu przez niego „otwartej tekstowości” nie jest procesem stosowania prawa, lecz zabiegiem intelektualnym opartym na wartościowaniach pozaprawnych. Organ stosujący prawo działa wówczas w warunkach dyskrecjonalności według swobodnego uznania, w ramach którego sięga do instrumentów pozaprawnych w celu uzupełnienia reguły lub stworzenia nowej. Przy takim sposobie rozstrzygnięcia „trudnej sprawy” reguła, w oparciu o którą działa organ stosujący prawo, nie jest prawem, ponieważ nie ma atrybutów w postaci pierwotnego uprawnienia lub obowiązku sankcjonowanego normami wtórnymi. Szczególnie brakuje możliwości określenia dla niej reguły uznania. Jako że Hart za prawo uznaje wyłącznie reguły w znaczeniu opisanym powyżej, działania sędziego nie można też uznać za prawotwórcze.

Tak sformułowana koncepcja rozstrzygania „trudnych spraw” wykluczała możliwość uznania za prawo tych zasad, które nie zostały sformułowane wprost w tekście prawnym. W ujęciu Harta próba odwoływania się przy orzekaniu w takich sytuacjach do ogólnych zasad prawa wyrażonych wprost w zapisanych regułach oraz będących jedynie określoną hipotezą

---

<sup>37</sup>H.L.A. Hart, *Eseje z filozofii prawa...*, s. 103, 273–274.

uzasadnioną regułami stanowi zabieg, którego nie można nazwać stosowaniem prawa obowiązującego. Wywiedzenie przez sędziego zasady prawa, która jego zdaniem powinna mieć zastosowanie do rozstrzygnięcia trudnej sprawy, zawsze zagrożone jest ryzykiem, że inny sędzia w takiej samej sprawie „odkryje” zupełnie inną zasadę ogólną prowadzącą do odmiennej decyzji. Próba wyboru, która z tych zasad jest autentycznym prawem, z góry skazana jest na niepowodzenie, którego przyczyną jest brak możliwości wskazania dostatecznie silnego uzasadnienia, aby zasadę ogólną uznać za prawo o treści przyjętej przez sędziego. Zidentyfikowanie przy pomocy zasad ogólnych normy prawa, która mogłaby stanowić podstawę rozstrzygnięcia sprawy dotkniętej negatywnymi skutkami otwartej tekstowości, Herbert określił wprost mianem iluzji<sup>38</sup>.

Hart pod wpływem krytyki jego koncepcji prawa zmienił ją, przyznając, że „powierzchowne potraktowanie zasad prawa było jego błędem”<sup>39</sup>, i uznał występowanie w systemie prawa zasad prawa. Według niego ich istotną cechą jest ogólność polegająca na tym, że wielość reguł można przedstawiać jako egzemplifikację jednej zasady. Hart zgodził się z prezentowanym przez jego krytyków stwierdzeniem, że normy prawa dzielą się na reguły rozumiane jako normy zwykle niebędące zasadami oraz zasady prawa. Podział ten opiera się na stwierdzeniu, że reguły są konkluzywne, co oznacza, że zawsze znajdują zastosowanie, gdy spełnione zostaną ku temu przesłanki (głównie faktyczne). Niedookreśloność reguł sprawia, że mogą wystąpić problemy związane z ustaleniem zakresu ich stosowania, jednakże sam obowiązek zastosowania reguły, gdy jej zakres i znaczenie zostaną ustalone przez interpretatora, nie podlega dyskusji. Według Harta występują także reguły niezupełnie konkluzywne, do których zaliczają się te, które w rywalizacji ich stosowania przegrywają z innymi regułami lub zasadami powodującymi wyłączenie ich stosowania.

Zasady prawa są niekonkluzywne, gdyż nawet przy spełnieniu przesłanek ich zastosowania nie zawsze muszą kształtować sytuację prawną w danym stanie faktycznym. Zatem w przypadku zasad o ustalonym zakresie stosowania wątpliwości mogą dotyczyć konieczności ich użycia w konkretnej sprawie. Może to być spowodowane tym, że zostaną one przeważone przez inne zasady mające również zastosowanie w tym stanie faktycznym lub tym, że reguła w tym stanie faktycznym będzie miała mocniejsze uzasadnienie stosowania od konkurującej z nią zasady. Odnosząc się do rodowodu zasad prawa, Hart stwierdził, że wiele z nich poprzez wyrażenie ich w normach (np. konstytucji) spełnia test rodowodu z norm uznania. Zatem obowiązują one tak samo jak reguły. Krytyka jego poglądów na temat

---

<sup>38</sup>Tamże, s. 121–142.

<sup>39</sup>H.L.A. Hart *Posłowie*, w: *Pojęcie prawa...*, s. 347.



wywodzenia rodowodu zasad prawa z reguły uznania może dotyczyć jedynie tych zasad, które nie mają własnej reguły uznania, czyli takich, które często są krótkotrwałe lub zmieniane oraz rozpoznawane jedynie przez długotrwałą praktykę systemu dostarczającego ich najlepszemu uzasadnieniu<sup>40</sup>. Hart dopuszcza kryterium interpretacyjne będące jednym z warunków reguły uznania zasad prawa. Argumentuje to tym, że wnioskowanie o zasadzie jako pasującej do systemu prawa i go uzasadniającej wymaga ustalenia stanu prawnego, do którego dana zasada się odnosi. To z kolei obliguje do interpretacji prawa i ustalenia dla jego przepisów reguł uznania. Zatem zasady mają oparcie w regułach uznania norm, które uzasadniają<sup>41</sup>.

#### 4. Zasady prawa w koncepcji prawa Ronalda Dworkina

Teoria zasad prawa autorstwa ucznia Herberta Lionela Adolphusa Harta amerykańskiego filozofa prawa Ronalda Dworkina oceniana jest jako śmiała próba przeciwstawienia się pozytywistycznej koncepcji prawa jego nauczyciela<sup>42</sup>. Jej główną wartością jest stworzenie modelu prawa łączącego w sobie zalety koncepcji prawnonaturalnych i pozytywistycznych<sup>43</sup>.

W stworzonej przez siebie koncepcji prawa Dworkin zakwestionował zasadność jego rozpoznawania na podstawie reguł uznania rozumianych jako normy społeczne, którymi posługują się sędziowie. Koncepcja prawa stworzona przez Dworkina opiera się na rozszerzeniu granic pojęcia normy i rozmyciu granic prawa i moralności<sup>44</sup>. Dla Dworkinowskiej koncepcji prawa oprócz zwykłych norm prawnych kluczowe znaczenie ma rozróżnienie norm o charakterze bardziej ogólnym, tj. zasad prawa<sup>45</sup>. Teoria ta opiera się na założeniu, że prawo składa się głównie z reguł, które według naszego nazewnictwa można określić mianem zwykłych norm prawa niewykazujących cech zasad prawa. Podstawą sformułowania tej tezy było stwierdzenie Dworkina, że w praktyce występują tzw. trudne sprawy, które nie mogą być rozstrzygnięte wyłącznie w świetle postanowień reguł, gdyż na ich podstawie można uzyskać więcej niż jedno rozwiązanie. Jako przykład Dworkin wskazał sprawę Riggs przeciwko Palmer, w której sąd amerykański pod koniec XIX w. miał orzec o

---

<sup>40</sup>M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 45.

<sup>41</sup>M. Korycka-Zirk, *Reguły prawne jako istota pojęcia prawa w ujęciu H.L.A. Harta*, „Studia Iuridica Toruniensia” 2010, t.6, s. 95.

<sup>42</sup>Por. S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji zasad prawa w polskim prawoznawstwie*, Toruń 2014, s. 35.

<sup>43</sup>W dalszej części pracy prezentowana koncepcja Ronalda Dworkina została przedstawiona na podstawie opracowania M. Dybowski, *Ronalda Dworkina koncepcja zasad prawa*, RPEiS 2001, nr 3, s. 99, chyba że z przypisów będzie wynikało inaczej.

<sup>44</sup>M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii...*, s. 167.

<sup>45</sup>M. Dybowski, *Ronalda Dworkina koncepcja...*, s. 99 i n.

tym, czy spadkobiercą może być osoba, która zabiła spadkodawcę w celu uzyskania spadku. Orzeczenie to zapadło w stanie prawnym, w którym nie przewidziano możliwości pozbawienia takiej osoby prawa do dziedziczenia. W sprawie tej sąd, odwołując się do celów, jakie stawiał przed sobą ustawodawca tworząc przepisy prawa spadkowego, orzekł, że sprawca śmierci spadkodawcy działający bezpośrednio w celu uzyskania spadku nie może być spadkobiercą. Podstawą tego orzeczenia była wywiedziona przez sąd zasada, według której nikt nie może czerpać korzyści z wyrządzonego przez siebie zła<sup>46</sup>.

W koncepcji prawa Dworkina w trudnych sprawach organy stosujące prawo mają obowiązek posłużyć się zasadami prawa i na ich podstawie znaleźć jak najlepsze rozstrzygnięcie. Zadaniem tych organów jest poszukiwanie jak najlepszego rozstrzygnięcia sprawy. Jego zdaniem sędziowie na przestrzeni czasu stosują prawo w taki sposób, że do poszukiwań najlepszych rozwiązań spraw prowadzonych przez nich już wcześniej dodają własny wkład w tym zakresie. Poszukując najlepszych rozstrzygnięć, stosują niebędące regułami zasady.

Zasady (*principles*) są to normy oparte na moralności, których obowiązywanie wynika z instytucjonalnej historii danej społeczności<sup>47</sup> rozumianej jako dorobek społeczeństwa w postaci jego praw, instytucji i podstawowych zasad politycznych. Według Dworkina zasady dotyczą zagadnień stanowiących podstawy systemu prawa, mających większą wagę niż te podpadające pod reguły, i z tego powodu uzyskują pierwszeństwo w stosowaniu przed regułami. Zasady i polityki nie tworzą podziału rozłącznego, dlatego w systemie prawa mogą występować dyrektywy mające cechy obydwu tych kategorii. Sam Dworkin, odróżniając zasady od reguł, posługuje się pojęciem zasad w szerokim ujęciu, które obejmuje również inne standardy niż zasady *sensu stricto*<sup>48</sup>.

Rozstrzygnięcie spraw trudnych wymaga od organu stosującego prawo odwołania się do standardów ogólnych niebędących regułami i wydania rozstrzygnięcia, które będzie najbardziej pasowało do tradycji prawnej danego społeczeństwa. Rozstrzygnięcie to musi być oparte na najmocniej uzasadnionej interpretacji tej tradycji, a sędzia, dążąc do ustalenia jej treści, ma obowiązek odwołać się do innych decyzji z zakresu stosowania prawa, które zapadały w podobnych sprawach, i ustalić, jakie reguły lub zasady stanowiły podstawy tych

---

<sup>46</sup>Zob. M. Pełka, *Konflikt uprawnień w teorii prawa Ronalda Dworkina*, Warszawa 2012, s. 22 i n.; Z. Tobor, *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013, s. 67–70. Tobor w powołanej pracy wskazuje, że w Polsce wystąpiła podobna sprawa, w której zabójca wystąpił o przyznanie mu renty rodzinnej po zamordowanej osobie. Obowiązujące prawo nie przewidywało takiego przypadku jako sytuacji, w której renta nie przysługuje. Sąd odmówił przyznania renty, opierając swoje rozstrzygnięcie na prawie natury i zasadach konstytucyjnych.

<sup>47</sup>M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 62.

<sup>48</sup>Tamże, s. 63.

rozstrzygnięć. Podmiot ten w tym procesie musi dążyć do wydania decyzji zgodnej z obowiązującą kulturą prawną i teoriami politycznymi, uwzględniającej założenia danego systemu prawa, które wyrażane są przez zasady prawa.

Różnica między regułami i zasadami ma charakter logiczny i polega na odmiennym funkcjonowaniu obu tych rodzajów norm w procesie stosowania prawa<sup>49</sup>. W tym miejscu należy podkreślić, że zdaniem Dworkina zasady zawsze stanowią obowiązujące normy prawne będące częścią systemu prawnego, które sądy powinny uwzględniać przy podejmowaniu decyzji i rozstrzyganiu sporów. Odstępstwo od nich może być podstawą stwierdzenia wadliwości rozstrzygnięcia, przy podejmowaniu którego je pominięto<sup>50</sup>. Podział na reguły i zasady opiera się na następujących kryteriach: sposobie, w jaki wywierają skutki prawne, doniosłości i sposobie rozstrzygania kolizji norm.

Skutki prawne reguł występują według wzorca „wszystko albo nic” (*all or nothing*), co oznacza, że organ stosujący prawo – po stwierdzeniu, że jakiś stan faktyczny mieści się w zakresie hipotezy reguły – ma obowiązek określić skutki prawne tego stanu zgodnie z treścią reguły. W takiej sytuacji ma ona pełne zastosowanie i organ nie ma wpływu na zakres jej zastosowania. Istotą stosowania reguły jest ustalenie, czy w sprawie wystąpił stan faktyczny opisany w jej hipotezie, a ocena zakresu zastosowania reguły wymaga zawsze stwierdzenia, czy stosuje się ją w całości do danego stanu faktycznego czy też nie i wykluczone jest jakieś gradacja stosowania reguły<sup>51</sup>. Reguły mają ściśle określony zakres stosowania. Jeżeli występują wyjątki od reguł, to są one precyzyjnie określone w innych regułach i można wskazać ich konkretną liczbę. Regułą podlegającą zastosowaniu w danej sprawie tworzy reguła, której hipoteza obejmuje stan faktyczny występujący w tej sprawie, oraz wyjątki od tej reguły, jeżeli takowe występują.

W inny sposób sytuację prawną adresata norm prawa kształtują zasady, które działają według wzorca „mniej lub bardziej” (*more or less*). Zasady jako pewne ogólne wskazówki postępowania, wzorce do spełnienia, stanowią jeden z argumentów w dyskursie prawniczym. Te ich cechy sprawiają, że nie określają w sposób definitywny skutków prawnych spełnienia przesłanek ich zastosowania. W tym wyraża się m.in. ich ogólność. Ogólny charakter zasad sprawia, że przy rozstrzyganiu danej sprawy należy rozważać stopień spełnienia zasady w badanej sprawie. Zawsze trzeba je uwzględniać przy rozstrzyganiu danej sprawy. Konsekwencją tego jest konieczność wzięcia pod uwagę zasady prawa przy rozstrzyganiu

---

<sup>49</sup>M. Pełka, *Konflikt uprawnień...*, s. 26.

<sup>50</sup>S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 37.

<sup>51</sup>M. Kordela, *Zasady prawa...*, s. 50 i nast.

sprawy zasady, gdy w sprawie wystąpi sytuacja objęta zakresem tej zasady prawa. Jednakże należy ją traktować jako rację argumentacyjną, która nie przesądza w sposób kategoriyczny o kształcie decyzji organu stosującego prawo, gdyż w procesie stosowania mogą także występować inne zasady, które w danej sytuacji także mogą mieć zastosowanie. W takiej sytuacji dojdzie do przeważenia jednych zasad nad innymi zasadami, wskutek czego zasady te nie znajdą w ogóle zastosowania lub zastosowanie w ograniczonym zakresie. O tym, że dana zasada uzyska pierwszeństwo stosowania w sprawie, przed innymi równieżdo niej pasującymi, decydują indywidualne okoliczności sprawy. Przeważenie zasady w danej sprawie nie oznacza, że będzie ona miała pierwszeństwo w stosowaniu przed innymi zasadami we wszystkich takich samych sprawach. W innych sprawach zasada, która uzyskała prymat może, zależnie od okoliczności zostać przeważona przez inną zasadę. Jednakże w innych sprawach zasady przeważone mogą mieć zastosowanie i przeważać nad innymi dając podstawy do sformułowania rozstrzygnięcia sprawy przez organ stosujący prawo. Zasada może znaleźć zastosowanie w sprawie w pewnym tylko zakresie, który może zostać ograniczony koniecznością uwzględnienia przy rozstrzygnięciu sprawy także innej zasady. Te cechy zasad powodują, że są one uznawane za normy niekonkluzywne (podważalne)<sup>52</sup>. Zasady z uwagi na ich model stosowania nie mają wyjątków, lecz zasady przeciwne (konkurujące).

Kryterium rozróżnienia reguł i zasad jest ich doniosłość (waga). Zasady w odróżnieniu od reguł mają doniosły charakter i wymiar wagi. Waga zasady decyduje o możliwości jej zastosowania do rozstrzygnięcia konkretnej sprawy. Źródłem wagi zasad jest ich instytucjonalne poparcie, które głównie czerpie swą moc z ilości wskazań i odwołań w aktach pochodzących od instytucji prawnych<sup>53</sup>. Waga zasad nie jest tożsama z ich obowiązywaniem, a jej ustalenie jest trudne, niedające się ująć w prosty wzorzec. Zasady mają różną wagę, są względne i zależą od okoliczności mających wpływ na stwierdzenie, że w danej sprawie powinna przeważać dana zasada. Okoliczności te mogą sprawić, że dla rozstrzygnięcia sprawy konieczne się stanie zastosowanie kretnej zasady prawa. Wówczas możemy mówić, że w danej sprawie zasada ta zyskała wagę tak doniosłą, że miała ona wpływ na określenie sytuacji prawnej stosunku prawnego. Zasady w procesie stosowania prawa podlegają waznieniu, które polega na ustaleniu przesłanek przemawiających za zastosowaniem danej zasady w sprawie przed innymi zasadami. Wybór zasady najbardziej pasującej do

---

<sup>52</sup>G. Maroń, *Zasady prawa. Pojmowanie i typologie a rola w wykładni i orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Poznań 2011, s. 31–32.

<sup>53</sup>M. Pelka, *Konflikt uprawnień...*, s. 30.

rozstrzygnięcia sprawy wymaga ważenia zasad mogących mieć w niej zastosowanie. Ważenie jest procesem zmierzającym do poszukiwania racji argumentacyjnych opartych na zasadzie, które najlepiej uzasadnią rozstrzygnięcie podjęte w sprawie. Należy odróżnić doniosłość zasad od funkcji pełnionych przez reguły w systemie prawa. Wszystkie reguły, niezależnie od pełnionych funkcji, mają jeden ściśle określony model stosowania, który wyraża się w obowiązku zastosowania reguły do stanu faktycznego opisanego w jej hipotezie. Reguły nie podlegają ważeniu – wszystkie są jednakowo ważne, jeżeli spełnione są przesłanki ich stosowania.

Kolejnym kryterium rozróżnienia zasad i reguł jest kolizja norm. Kolizja reguł ma miejsce wtedy, gdy dwie reguły przewidują wykluczające się konsekwencje prawne – wówczas nie mogą być one uznane za obowiązujące, ponieważ reguły obowiązują z jednakową mocą<sup>54</sup>. W kontekście postulatu spójności i niesprzeczności systemu prowadzi to do tego, że konieczna jest eliminacja (derogacja) jednej z pozostających w kolizji reguł. W takim przypadku kolizje te są rozstrzygane przy pomocy metareguł (reguły kolizyjne pierwszego i drugiego stopnia), które pozwalają na stwierdzenie, że w danej sprawie reguła nie ma w ogóle zastosowania. Kolizja reguł może być też rozstrzygnięta przez odwołanie się do zasad stanowiących uzasadnienie funkcjonowania tych reguł – wygra ta reguła, która potwierdzona jest przez zasadę o większej wadze lub doniosłości. Rozstrzygnięcie konfliktu reguł odbywa się poza samymi regułami pozostającymi w konflikcie, poprzez odniesienie się do innych norm, a także zasad je wspierających<sup>55</sup>. Konflikt reguł prowadzi zawsze do stwierdzenia, że któraś z nich jest nieważna.

Konflikt zasad występuje wtedy, gdy w sprawie za relewantne uznawane są dwie lub więcej zasad i rozstrzygnięcia wynikające z zastosowania każdej z nich nie mogą być wzajemnie pogodzone. W takim przypadku sąd ma obowiązek dokonać ważenia zasad w celu ustalenia tej zasady, która w danej sprawie będzie miała zastosowanie. Zatem konflikt zasad rozstrzygany jest na podstawie samych zasad i jego rozstrzygnięcie nie prowadzi do stwierdzenia, że któraś z nich jest nieważna. Konflikt wygrywa ta zasada, która ma mocniejsze instytucjonalne uzasadnienia zastosowania w danej sprawie.

W praktyce czasami trudno odróżnić zasady od reguł. Problem ten występuje w sytuacji, gdy reguły posługują się pojęciami nieostrymi, np. „niedbalstwo”, „należyta staranność”, „ważny interes”. Ich użycie nie zmienia jednak reguł w zasady, gdyż nadal zachowują one swoje opisane wcześniej cechy odróżniające je od zasad. Interpretacja reguł

---

<sup>54</sup>J. Stelmach, R. Sarkowicz, *Filozofia prawa XIX i XX wieku*, Kraków 1998, s. 53.

<sup>55</sup>M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 68.

często odbywa się w kontekście wspierających je zasad. Racjonalny ustawodawca powinien wprowadzać do systemu reguły zgodne *in abstracto* z zasadami. Okoliczność występowania niezgodności reguł z zasadami świadczy o tym, że ustalenie znaczenia reguł i zasad *in abstracto* stwarza poważne trudności i nie zawsze jest możliwe<sup>56</sup>. Konflikt reguł z zasadami nie oznacza konfliktu wagi tych norm, gdyż – jak już wskazano – reguły nie mają wagi w takim znaczeniu jak waga zasad, lecz konflikt reguły i wspierających ją zasad z inną zasadą lub zasadami. Zatem istotą tego konfliktu jest konkurowanie zasad.

W ujęciu Dworkina podstawą obowiązywania reguł jest ich pochodzenie od instytucji uprawnionych do tworzenia prawa. Reguły obowiązują w wyniku uchwalenia przez organ ustawodawczy lub poprzez ich sformułowanie w orzeczeniu precedensowym. Skutkiem stwierdzenia obowiązywania reguły jest obowiązek akceptacji wynikających z niej konsekwencji prawnych<sup>57</sup>. Zdaniem Dworkina zasady prawa są normami prawnymi nie dzięki regule uznania, lecz poprzez autorytet tych zasad, który wynika z instytucjonalnego poparcia i ich treści. Treść zasad wiąże je z moralnością polityczną, którą według naszego tradycyjnego nazewnictwa można interpretować jako kulturę prawną społeczeństwa, tradycję prawa oraz wartości rozwijane przez społeczeństwo za pomocą prawa. Moralność polityczna jest źródłem „zasadniczości” zasad, dla których nie można znaleźć prostego uzasadnienia w regułach, np. zasada według której nikt nie powinien czerpać korzyści z własnych zachowań niezgodnych z prawem. Ujmowanie niektórych zasad w tekstach aktów prawnych oznacza uznanie autorytetu tych zasad, jednakże nie oznacza to, że zasady te zyskały status norm prawnych przez zadziałanie w stosunku do nich reguły uznania. W tym wypadku ujęcie reguły w akcie prawa wskazuje tylko na potwierdzenie „zasadniczości” danej normy, która swoją moc instytucjonalną nadal czerpie z moralności politycznej. Ujęcie zasady w tekście aktu prawnego może upodobnić ją do reguły. Należy podkreślić, że nazwanie w tekście prawnym normy zasadą prawa w sytuacji, gdy norma ta nie będzie spełniać powyżej przedstawionych cech zasady prawa, będzie skutkowało tym, że w procesie stosowania prawa norma ta nie będzie zasadą.

Źródłem obowiązywania zasad według Dworkina są: 1) wcześniejsze decyzje sądowe, w których zasady te powołano jako podstawy rozstrzygnięcia określające zakres, wagę i sposób interpretacji tych zasad, 2) mające charakter twierdzeń indukcyjnych oficjalne wypowiedzi organów władzy publicznej (legislatywy, sądów, organów władzy wykonawczej, agencji rządowych), wskazujące na funkcjonowanie zasad prawa, 3) występujące w

---

<sup>56</sup>Tamże, s. 69.

<sup>57</sup>M. Pelka, *Konflikt uprawnień...*, s. 32.

społeczeństwie lub jego reprezentatywnej części przekonanie o funkcjonowaniu konkretnych zasad prawa<sup>58</sup>.

Z uwagi na to, że zasady nie obowiązują w taki sposób jak reguły, nie mogą być też tak jak reguły zmienione lub uchylone. W przypadku zasad prawa może dojść do zmniejszenia doniosłości albo upadku danej zasady prawa, które skutkować będą raczej zmniejszeniem poczucia stosowności tej zasady niż jej anulowaniem<sup>59</sup>.

Oprócz zasad prawa występują wymogi polityki prawnej (*policy*), które są dyrektywami ogólnymi postępowania stawiającymi przed prawem cele do osiągnięcia. Cele te mają charakter polityczny, np. zwiększenie bezpieczeństwa obywateli, postęp gospodarczy, ochrona miejsc pracy, usprawnienie funkcjonowania administracji. Zasady są natomiast standardami, które obowiązują nie z uwagi na założenia polityczne, lecz ze względu na postulaty płynące z moralności, np. wymogi sprawiedliwości, bezstronności, uczciwości. Zasady są wypowiedziami opisującymi uprawnienia przysługujące podmiotom prawa, natomiast wymogi polityki prawnej są wypowiedziami opisującymi cele prawa. Na podstawie zasad prawa można żądać określonego zachowania od innych podmiotów. Takiego żądania nie można oprzeć na politykach prawnych<sup>60</sup>.

Istotnym zagadnieniem w Dworkinowskiej teorii zasad prawa jest rozstrzygnięcie trudnych spraw, czyli takich, które nie mogą być rozstrzygnięte wyłącznie na podstawie obowiązujących reguł. Sytuacja taka ma miejsce, gdy brakuje reguły obejmującej swym zakresem określony stan faktyczny będący przedmiotem sprawy sądowej, a także wtedy, gdy istniejące reguły obejmujące ten stan nie pozwalają sformułować jednoznacznego rozstrzygnięcia. Dworkin nie zgadza się z pozytywistycznym twierdzeniem, że otwarta tekstowość reguł sprawia, że nie ma podstaw prawnych do rozstrzygnięcia spraw, co zmusza sędziego do orzekania w ramach swobodnego uznania i tworzenia nowego prawa. Zdaniem Dworkina w takich sprawach istnieje jedyne słuszne rozstrzygnięcie oparte na prawie, a sędziowie muszą odnaleźć jego podstawę. Cel ten można osiągnąć, posługując się zasadami prawa, które mają ogólny charakter i pozwalają na odczytanie, jaka byłaby wola ustawodawcy, gdyby tworzył on przepis nadający się do rozstrzygnięcia trudnej sprawy. Wolę tę można poznać na podstawie moralności politycznej odczytywanej z decyzji stosowania prawa, poglądów organów stosujących i stanowiących prawo oraz z wypowiedzi doktryny. Wola ta sama w sobie stanowi prawo pozwalające sędziemu sformułować normę

---

<sup>58</sup>Tamże, s. 34.

<sup>59</sup>Tamże, s. 35.

<sup>60</sup>Tamże, s. 41.

rozstrzygającą trudną sprawę. Zatem sędzia, działając w warunkach dyskrecjonalizmu sędziowskiego, działa w warunkach uznania związanego prawem. Dworkin odrzuca więc tezę o dyskrecjonalności w mocnym znaczeniu, według której sędzia rozstrzyga sprawy bez podstawy prawnej w sytuacji, gdy żadna ze stron nie ma prawa do określonego rozstrzygnięcia sprawy. Sędzia musi rozumieć, czego w takich sprawach wymagają zasady prawa, przede wszystkim te niewyrażone wprost w tekście aktów prawnych. Problemem jest tylko brak metody odkrycia jedyne słusznego rozstrzygnięcia, gdyż często wśród sędziów nie ma zgody co do sposobu rozstrzygnięcia trudnych spraw<sup>61</sup>. Problemem są także uwarunkowania orzekania powodujące niemożność osiągnięcia wśród sędziów zgody co do sposobu rozstrzygnięcia<sup>62</sup>.

Przyjęcie tezy o braku jedyne słusznego rozstrzygnięcia w ocenie Dworkina oznaczałoby odrzucenie jego tezy o prawach, która sprowadza się do stwierdzenia, że orzeczenia sądowe realizują prawa polityczne. Jednym z nich jest prawo jednostki do wygrania procesu w konkretnej sprawie. Brak jedyne słusznego rozstrzygnięcia skutkowałby brakiem prawa do wygrania procesu<sup>63</sup>. Teza ta jest konsekwencją założenia o zupełności systemu prawa.

W poszukiwaniu jedyne słusznego rozstrzygnięcia sędziowie tak muszą interpretować ustawy, aby odnajdywać w nich nie przekonania i intencje osób je tworzących i uchwalających, lecz poszukiwać przekonań politycznych, które ukazałyby interpretowaną ustawę w jak najlepszym świetle na tle ogólnej historii politycznej<sup>64</sup>. To samo dotyczy aktów praktyki prawniczej. Szukanie najlepszego uzasadnienia dla tych przejawów działalności prawniczej jest tworzeniem ocen wartościujących, pozwalających znaleźć instytucjonalne uzasadnienie dla poszukiwanego przez sędziego uprawnienia<sup>65</sup>. Oznacza to, że w procesie odnajdywania prawa sędziowie muszą sięgać do zasad prawa opartych na moralności politycznej obowiązującej w danym społeczeństwie, które stworzyło system prawa, a w ramach którego sędziowie poszukują rozwiązania trudnej sprawy. Przekonanie Dworkina o jedności społeczeństwa i prawa pozwala uznać moralność polityczną społeczeństwa za źródło pochodzenia zasad prawa.

Zdaniem Dworkina uwzględnienie w systemie prawa zasad prawa stwarza

---

<sup>61</sup>B. Wojciechowski, *Dyskrecjonalność sędziowska. Studium teoretycznoprawne*, Toruń 2004, s. 46–51.

<sup>62</sup>R. Dworkin, *Biorąc prawa poważnie*, Warszawa 1998, s. 514.

<sup>63</sup>M. Araszkiewicz, *One Right Answer Thesis a uzasadnienie decyzji stosowania prawa poprzez koherencję*, w: *Dyskrecjonalność w prawie*, red. W. Staśkiewicz, T. Stawecki, Warszawa 2010, s. 303.

<sup>64</sup>M. Pełka, *Konflikt uprawnień...*, s. 105.

<sup>65</sup>T. Kozłowski, *Autorytet versus przemoc. Ronald Dworkin w obronie Imperium Praw*, „Studia Iuridica” 1996, t. 31, s. 63.



normatywne podstawy do dokonania wyboru jedyne go właściwego rozstrzygnięcia trudnej sprawy. Stosowanie zasad prawa polega na ich ważeniu, przez co uzyskuje się stan spójności systemu prawa, w którym reguły są tylko częścią obowiązujących regulacji. Sędzia rozstrzygający sprawę indywidualną w zasadach prawa może odnaleźć uprawnienia oparte na prawie i moralności politycznej społeczeństwa. Społeczeństwo jako wspólnota polityczna oparta na aksjologicznym systemie moralności instytucjonalnej jest wspólnotą zasad, z której wywodzą się prawa podmiotowe jednostek. Wśród szczególnie istotnych zasad, które powinny być brane pod uwagę przy rozstrzyganiu sporów przez sąd, są zasady słuszności i sprawiedliwości<sup>66</sup>.

Brak reguły pozwalającej na rozstrzygnięcie konkretnej sprawy oznacza jedynie brak normy szczegółowej dotyczącej stanu faktycznego występującego w sprawie. W takiej sytuacji sąd zobowiązany jest sięgnąć do zasady prawa obejmującej badany stan faktyczny. Jest to zatem proces odkodowania prawa obowiązującego na podstawie zasad prawa, a nie proces oparty na swobodnym uznaniu, zbliżony do tworzenia prawa. Dworkin nie akceptuje tezy, według której język i jego wyrażenia są jedynym determinantem stosowania normy wyrażonej w tym języku. Zasady prawa są częścią systemu prawa, gdyż są rekonstruowane na podstawie orzeczeń wydawanych w sprawach już rozstrzygniętych. Odczytanie zasady na podstawie wcześniejszych spraw opiera się na jej powołaniu przez uczestników, wskazaniu aktu prawa, w którym ją wyrażono. Zdaniem Dworkina Hartowska reguła uznawania ma zastosowanie do zasad nawet wtedy, gdy są one popierane przez instytucje prawne. W modelu prawa stworzonym przez Harta obowiązywanie zasad prawa, które nie zostały wyrażone wprost w aktach prawa, musiałoby się opierać na akceptacji społecznej i funkcjonowałyby one wyłącznie jako normy pierwotne. Prowadziłoby to do ograniczenia pola, na którym występowałyby zasady.

W procesie poszukiwania jedyne go prawidłowe go rozstrzygnięcia może dojść do konfliktu zasad, który w istocie jest konfliktem wartości wyrażanych przez te zasady. Konflikt ten może mieć postać sprzeczności lub konkurencyjności zasad.

Konkurencyjność zasad prawa ma miejsce wtedy, gdy w ramach jednej koncepcji moralnej i politycznej na poziomie abstrakcyjnym mogą współistnieć dwie zasady, które na gruncie konkretnej sprawy mogą implikować różne rozstrzygnięcia prawne. Wstępem do usunięcia konkurencyjności zasad jest ustalenie, jakie zasady pozostają ze sobą w konflikcie oraz jaki mają one charakter, w szczególności zaś, jaka jest ich doniosłość (waga). Dalszym

---

<sup>66</sup>M. Zirk-Sadowski, *Wprowadzenie do filozofii...*, s. 170 i n.

etapem tego procesu jest wskazanie metody rozstrzygnięcia konfliktu zasad wykazującej aspekty materialny i formalny<sup>67</sup>.

Aspekt materialny opiera się na warunkach spójności i uniwersalności. Warunek spójności jest spełniony, gdy dokonany przez sędziego wybór nie ma charakteru arbitralnego, awymóg uniwersalności, gdy dokonany wybór jest akceptowany także w innych decyzjach podejmowanych w sprawach, w których wystąpił konflikt tych samych zasad<sup>68</sup>.

Aspekt proceduralny dotyczy sposobu dochodzenia do rozstrzygnięcia konfliktu konkurujących ze sobą zasad. Dworkin wskazuje następujące możliwości działania:

- ustalenie porządku pierwszeństwa zasad, które ze sobą konkurują,
- ważenie zasad,
- dostosowanie zasad<sup>69</sup>.

Przyznanie pierwszeństwa zasadzie prawa przed drugą zasadą skutkuje tym, że w decyzji sądu nie ma odwołań do zasady pominiętej. Rozstrzygnięcie tego konfliktu na podstawie ważenia lub dopasowania skutkuje tym, że zawarte w decyzji rozstrzygnięcie oparte jest na zasadzie wygrywającej, niemniej w treści decyzji znajdują się odwołania do obydwu zasad<sup>70</sup>.

Dworkin nie wyjaśnia różnicy pomiędzy ważeniem zasad a ich dostosowaniem. Ponieważ brakujepodstaw do twierdzenia, że metody te wykazują się istotnymi różnicami, postuluje się traktowanie ich zamiennie<sup>71</sup>. Przy rozstrzyganiu konfliktu konkurujących zasad kluczowe jest ustalenie stopnia ich doniosłości lub wagi. Sędzia ustala doniosłość i wagę zasad w drodze interpretacji prawa, choctaka metodanie istnieje. Przyznanie pierwszeństwa jednej z konkurujących zasad wywiera skutek tylko na gruncie rozpatrywanej sprawy i nie powoduje jej usunięcia z systemu prawa. Jest nadal ważna i w przypadku innego konfliktu może być zasadą podlegającą zastosowaniu przed innymi zasadami<sup>72</sup>.

Uzasadnienie wyboru pomiędzy jedną z konkurencyjnych zasad powinno być oparte na zasadach (warunek merytoryczny) i spełniać postulat uniwersalności (warunek proceduralny). Spełnienie warunku merytorycznego zachodzi wówczas, gdy przyznanie pierwszeństwa zasadzie nie będzie oparte na stwierdzeniu, że dokonany wybór należy uznać za ogólnie użyteczny lub celowy. Nastąpi to wtedy, gdy decyzja sędziego zostanie uzasadniona ważeniem konkurujących zasad i wykazaniem, że prowadzi to do przyznania pierwszeństwa jednej z nich. Drugą metodą jest odwołanie się do zasady bardziej ogólnej i

---

<sup>67</sup>M. Pełka, *Konflikt uprawnień...*, s. 220, 221.

<sup>68</sup>Tamże, s. 221.

<sup>69</sup>Tamże.

<sup>70</sup>Tamże, s. 222.

<sup>71</sup>Tamże.

<sup>72</sup>Tamże, s. 224.

zarazem wspólnej dla konkurujących ze sobą zasad, na podstawie której zostanie rozstrzygnięty konflikt. Z kolei warunek uniwersalności zostanie spełniony, gdy decyzja dotycząca konkurujących zasad będzie uwzględniała hierarchię lub pierwszeństwo tych zasad ustalone w innych wcześniejszych sytuacjach<sup>73</sup>.

Sprzeczność zasad ma miejsce wtedy, gdy na poziomie abstrakcyjnym konsekwencje zasad w zakresie uprawnień jednostek są diametralnie różne i nie dają się pogodzić. Występuje też, gdy zasady te nie mogą współistnieć na gruncie tej samej teorii politycznej i moralnej stanowiącej interpretację określonej dziedziny prawa<sup>74</sup>. W takiej sytuacji w konkretnej sprawie nie można postąpić w sposób zgodny z obydwoma zasadami. Dworkin wskazuje, że rozwiązanie tego problemu może nastąpić przez odnalezienie zasad bardziej ogólnych i zbadanie, czy pomiędzy nimi także zachodzi sprzeczność. W takim przypadku często ona nie występuje, co stanowi podstawę do stwierdzenia, że sprzeczność badanych zasad miała charakter pozorny i że na poziomie abstrakcyjnym są one jedynie konkurencyjne<sup>78</sup>.

Rozstrzygając konflikt pomiędzy konkurującymi zasadami, sędzia obowiązany jest ustalić, w jaki sposób był on rozstrzygany w zapadłych wcześniej decyzjach prawnych. Jeżeli było to niejednolite na korzyść jednej bądź drugiej zasady, sędzia może się opowiedzieć za jednym z tych rozwiązań, stwierdzając, że rozwiązanie to ma mocniejsze uzasadnienie w historii instytucjonalnej i oznaczać to będzie uznanie drugiego rozwiązania za pomyłkę. W przypadku stwierdzenia, że konflikt ten był rozstrzygany w sposób jednolity na korzyść jednej z zasad, sędzia będzie obowiązany na wstępie ustalić, czy jedna z możliwych interpretacji oparta na którejś z konkurujących zasad nie podlega odrzuceniu na podstawie kryterium dopasowania. W przypadku odpowiedzi negatywnej musi wybrać jedną z możliwych interpretacji, kierując się własnym przekonaniem opartym na moralności politycznej<sup>79</sup>. Poszukując odpowiedzi na pytanie, którą z interpretacji wybrać, powinien wspierać się argumentami zawartymi w treści obowiązujących aktów prawnych lub w dotychczasowych aktach stosowania prawa. W przypadku braku możliwości uzyskania takiego wsparcia powinien odwołać się do argumentacji zgodnej z ideałem integralności prawa i wybrać rozstrzygnięcie najbardziej spójne z rozwiązaniami prawnymi funkcjonującymi w danej dziedzinie prawa<sup>80</sup>.

---

<sup>73</sup>Tamże, s. 225–226.

<sup>74</sup>Tamże, s. 212 i n.

<sup>78</sup>Tamże, s. 213.

<sup>79</sup>Tamże, s. 214, 215.

<sup>80</sup>Tamże, s. 217–219.

Zarzut sprzeczności zasad formułowany jest przez zwolenników sceptycyzmu w podejściu do poszukiwania wspólnego instytucjonalnego uzasadnienia jedyne go słusznego rozstrzygnięcia. Podnoszą go twierdząc, że niespójność materiału prawnego, z którego ma być odczytana zasada, i wielość wartości respektowanych w społeczeństwie uniemożliwiają odnalezienie instytucjonalnego uzasadnienia dla jednego słusznego rozstrzygnięcia opartego na zasadzie prawa. Odpierając ten zarzut, Dworkin wskazuje, że formułujący go podmiot w ramach przyjętej przez niego interpretacji prawa musi wykazać, że przyjęta przez niego wykładnia jest jedynym i najlepszym rozstrzygnięciem w świetle dostępnych materiałów prawnych<sup>81</sup>. W piśmiennictwie można spotkać poglądy, według których rzeczywista nierozstrzygalna sprzeczność zasad w koncepcji prawa Dworkina jest tak mało prawdopodobna, że w praktyce może być zignorowana<sup>82</sup>.

Zdaniem Dworkina konflikt pomiędzy zasadami i regulaminem jest możliwy. Wniosek ten argumentuje różnym sposobem funkcjonowania tych norm prawnych. Zatem rozważania dotyczące tej kwestii konfliktu mogą dotyczyć wyłącznie konfliktu domniemanego. Wskazuje też, że reguły mają oparcie w zasadach je wspierających. Zatem stwierdzenie sprzeczności reguły z inną zasadą w istocie oznaczać będzie konflikt zasady wspierającej tę regułę z tą inną zasadą. Utrzymanie reguły oznaczać będzie, że w procesie ustalania pierwszeństwa lub ważenia zasad prymat uzyskała zasada wspierająca regułę. Inną postacią konfliktu zasady z regułą może być interpretacja reguł posługujących się pojęciami o dużym stopniu ogólności, która prowadzi do wniosków sprzecznych z zasadami. W takiej sytuacji zasady służą do ustalenia właściwej wykładni reguł i mogą prowadzić do zawężenia lub rozszerzenia znaczenia reguł. Kolejnym wariantem omawianej niezgodności jest konflikt jednoznacznie brzmiącej reguły z zasadą. W takiej sytuacji przyznanie prymatu zasadzie oznaczać będzie odkrycie przez sędziego obowiązującego wyjątku od reguły. Według Dworkina działanie takie nie jest aktywnością jurydyczną mogącą zagrozić zasadzie pewności prawa, gdyż zgodnie z koncepcją jedyne go słusznego rozstrzygnięcia możliwe jest sformułowanie wszystkich wyjątków od reguły pomimo tego, że niemożliwe jest wskazanie wszystkich zasad prawa<sup>83</sup>.

Rozważając konflikt pomiędzy zasadami i wymogami polityki, należy wskazać, że zasady w ujęciu Dworkina są związane z uprawnieniami jednostek, natomiast polityki z celami zbiorowymi. Ta różnica sprawia, że przy ustalaniu uprawnień zasady są ważniejsze od wymogów polityki. Z tego względu konflikt pomiędzy nimi należy uznać za pozorny. Jedynie

---

<sup>81</sup>Tamże, s. 214.

<sup>82</sup>T. Kozłowski, *Autorytet versus przemoc...*, s. 61.

<sup>83</sup>M. Pełka, *Konflikt uprawnień...*, s. 231.

w sytuacjach wyjątkowych, takich jak np. wojna, wymogi polityki mogą się okazać ważniejsze od zasad, te zaś mają pierwszeństwo w procesie stosowania prawa, choć wymogi polityki są tak samo ważnym składnikiem<sup>84</sup>.

## 5. Zasady prawa w ujęciu Roberta Alexy'ego

Koncepcja zasad prawa niemieckiego teoretyka prawa Roberta Alexy'ego uchodzi za rozwinięcie teorii zasad prawa Dworkina i jej implementację na grunt prawa kontynentalnego<sup>85</sup>. Alexy, tak jak Dworkin, dzieli normy prawne na zasady i reguły, wskazuje jednak inne niż Dworkin cechy pozwalające na dokonanie tego rozróżnienia. Zdaniem Alexy'ego niekonkluzywność zasad nie pozwala na rozróżnienie zasad i reguł prawa, gdyż w stosunku do niektórych reguł także występuje ich niekonkluzywność wyrażająca się w braku możliwości określenia w sposób abstrakcyjny wszystkich wyjątków od tych reguł<sup>86</sup>. Alexy zwraca uwagę, że zasady są normami prawnymi o wysokim stopniu ogólności, natomiast w przypadku reguł jest on raczej niski. Do kryteriów rozróżniania zasad i reguł zalicza: możliwość ustalenia sytuacji, w których norma ma zastosowanie; sposób powstawania norm polegający na ich tworzeniu lub ewoluowaniu; stwierdzenie, czy normy są powodami dla reguł, czy same są regułami; traktowanie norm jako tych, które dostarczają argumentów bądź wyznaczają odpowiednie zachowanie. Kryteria te nie pozwalają na ścisłą dystynkcję reguł i zasad prawa<sup>87</sup>. Według tego autora zasady prawa od reguł odróżnia także to, że te pierwsze nie są dyrektywami postępowania definitywnymi, lecz dyrektywami *prima facie*. Zasady prezentują racje, postulaty, powody pewnego działania, natomiast reguły zawierają nakazy zachowania w ściśle określony sposób. Wyrażone w zasadach racje zachowania się w określony sposób mogą być zastąpione przez racje wyrażone przez inną zasadę, która w tym przypadku przeważa. Ta cecha zasad sprawia, że są one nakazami optymalizacyjnymi. W przypadku reguł określone nimi wzorce zachowania zawsze mają charakter definitywnej podstawy postępowania i nie mogą w tym zakresie być zastąpione innymi regułami<sup>88</sup>.

Reguły tracą swój definitywny charakter przez możliwość wystąpienia od nich wyjątków i w takich przypadkach zyskują charakter reguł *prima facie*, który jednak nie jest tożsamy z takim charakterem *prima facie* zasad. Stosowane w konkretnej sytuacji zasady mogą przegrywać z innymi konkurującymi z nimi zasadami, gdy mają one większą wagę w

---

<sup>84</sup>Tamże, s. 231–232.

<sup>85</sup>Por. M. Korycka-Zirk, *Teoria zasad prawnych Roberta Alexy'ego*, „Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej” 2010, nr 1, s. 60.

<sup>86</sup>Por. S. Sykuna, *Roberta Alexy'ego argument z bezprawia*, „Jus et Lex” 2003, nr 1, s. 398.

<sup>87</sup>M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 123.

<sup>88</sup>Tamże, s. 57.

tej konkretnej sytuacji. W przypadku kolizji reguły z zasadą, która ma większą wagę, reguła nie przegrywa, jeżeli nie zostaną podważone zasady zwane przez Alexy'ego formalnymi. Są to wymogi o charakterze ogólnym, wzmacniające obowiązek stosowania reguł, np. nakaz stosowania reguł ustanowionych przez organ działający w ramach jego kompetencji, zakaz odchodzenia od ustalonej praktyki bez uzasadnionego powodu. Im większa jest w danym systemie rola zasad formalnych, tym bardziej definitywny charakter mają reguły. Zdaniem tego autora wzmocnienie charakteru zasad *prima facie* nie może doprowadzić ich do uzyskania tak mocnego charakteru, jaki mają reguły<sup>89</sup>.

Istotnym wyodrębnionym przez Alexy'ego kryterium odróżniającym zasady od reguł jest nakaz optymalizacji zasad (*optimization requirements*). Zgodnie z tą dyrektywą zasada jest normą, która wymaga realizacji czegoś w największym stopniu, jaki jest możliwy w danych warunkach prawnych i faktycznych. Optymalizowanie zasad prawa następuje w celu osiągnięcia w rzeczywistości pożądaných przez nie stanów prawnych i faktycznych. Te cechy zasad prawa wyartykułowane przez Alexy'ego powodują, że niektórzy autorzy uznają stworzony przez niego model za odpowiadający wskazywanym przez Dworkina wymogom polityki prawnej (*policies*)<sup>90</sup>. Obszar możliwości prawnych stosowania zasad jest wyznaczany przez przeciwstawne zasady i reguły, co oznacza, że zasada może być zrealizowana w stopniu, który wyznaczają inne zasady i reguły mające w konkretnej sytuacji pierwszeństwo w stosowaniu przed tą zasadą. Zatem zasada jest normą, która w konkretnej sytuacji ma różny stopień realizacji, przy czym należy dążyć do pełnego jej zrealizowania na gruncie danego stanu faktycznego i prawnego<sup>91</sup>.

Reguły nie podlegają nakazowi optymalizacji, gdyż jako normy definitywne w występującym w sprawie stanie faktycznym i prawnym mogą być spełniane lub nie. Obowiązek zastosowania reguły jest realizowany zgodnie z jej treścią. W przypadku reguł nie ma możliwości ich optymalizowania. Reguła podlega stosowaniu według Dworkinowskiego modelu „wszystko albo nic”<sup>92</sup> i organ ją stosujący nie ma możliwości swobodnego dopasowania ustanowionych przez nią skutków prawnych do stanu sprawy zgodnie z własnym przekonaniem. Pełna konkluzywność reguł powoduje, że ustanowione nią wymogi zachowania można spełnić lub nie.

Kolejnym środkiem dystynkcji zasad i reguł jest rozstrzygnięcie ich kolizji. W

---

<sup>89</sup> Tamże, s. 129.

<sup>90</sup> Por. B. Brożek, *Rationality And Discourse. Towards A Normative Model Of Applying Law*, Warszawa 2007, s. 183.

<sup>91</sup> R. Alexy, *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010, s. 78.

<sup>92</sup> M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 123 i n.

przypadku wystąpienia kolizji reguł przewidujących dwa odmienne modele zachowania może być ona rozstrzygnięta przez uznanie jednej z nich za wyjątek. Gdy taka możliwość nie zachodzi, konflikt reguł może być rozstrzygnięty jedynie przez odwołanie się do reguł kolizyjnych, co zawsze skutkuje uznaniem jednej z nich za nieważną. Obowiązki reguł pozostających w konflikcie może być oceniane bez uwzględniania okoliczności faktycznych sprawy, w której mają być zastosowane, a zatem na poziomie abstrakcyjnym. Na takim poziomie można rozstrzygnąć kolizję norm w oparciu o regułę *lex specialis derogat legi generali*.

Konflikt zasad rozstrzygany jest według innego wzorca postępowania. Ma on miejsce wówczas, gdy w sprawie mogą być zastosowane dwie zasady przewidujące sposoby zachowania, które nie mogą występować jednocześnie i przez to są nie do pogodzenia. Jest rozstrzygany przez zastosowanie kryterium ważności, konflikt reguł zaś przy pomocy kryterium obowiązywania. W przypadku konkurowania w konkretnej sprawie dwóch zasad nakazujących odmienny sposób postępowania rywalizację tę wygra zasada, która w warunkach tej sprawy przeważy. Ta druga zasada nie może być wówczas traktowana jako nieważna czy mająca charakter ogólny w stosunku do zasady wygrywającej konflikt. Stwierdzenie, że w warunkach konkretnej sprawy należy przyznać pierwszeństwo jednej z konkurujących ze sobą zasad nie oznacza, że ten sposób rozstrzygnięcia konfliktu musi być taki sam we wszystkich podobnych sprawach. W innym stanie faktycznym może on zostać rozstrzygnięty na korzyść innej zasady. W różnych sytuacjach zasady mają różny stopień ważności, zatem konflikt między nimi można rozstrzygnąć tylko na gruncie konkretnej sprawy. W celu ustalenia wagi zasad należy ustalić relacje, jakie pomiędzy nimi zachodzą w określonych warunkach faktycznych i prawnych (relacje preferencji). Na podstawie tych relacji można ustalić preferencje stosowania poszczególnych zasad i dokonać ważenia tych preferencji. Alexy stworzył wzór ważenia zasad, którego najistotniejszym elementem są występujące w danej sprawie okoliczności faktyczne<sup>93</sup>, czyli fakty, z których można wnioskować, że zastosowanie w sprawie jednej z konkurujących zasad kosztem drugiej doprowadzi do powstania szkód niedających się uzasadnić potrzebą realizacji pierwszej zasady. Te okoliczności faktyczne stanowią czynnik determinujący wynik ważenia zasad w konkretnej sprawie. Wynik ten jest konsekwencją określonego układu tych okoliczności i ich wpływu na poziom i sposób realizacji konkurujących zasad. Jako przykład konfliktu zasad, który może być rozstrzygnięty jedynie przez ich ważenie, Alexy wskazuje sytuację, w której

---

<sup>93</sup>Por. G. Maroń, *Formuła ważenia zasad prawa jako mechanizm usuwania ich kolizji na przykładzie koncepcji Roberta Alexego*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego, Seria Prawnicza”, 2009, z. 53, s. 86–105.

na podstawie prawa wymagana jest obecność oskarżonego na rozprawie. Jego nieobecność w tym miejscu może być uzasadniona wyłącznie stanem zdrowia, z którym to elementem powinno się wiązać przypuszczenie, że jego udział w rozprawie może spowodować zagrożenie jego życia. W tym wypadku dochodzi do konfliktu zasady wyrażającej się w obowiązku państwa zapewnienia sprawnej ochrony prawa karnego i zasady ochrony podstawowego prawa obywatela do ochrony zdrowia i życia. Konflikt ten dotyczy dwóch zasad, które na poziomie abstrakcyjnym podlegają jednakowo intensywnej ochronie, i żadnej z nich nie można przyznać pierwszeństwa. Konfliktu tego nie da się usunąć przez wprowadzenie do jednej z tych zasad wyjątku pozwalającego na ocenę spełnienia tej zasady jak reguły. W tej sytuacji podstawą do sformułowania warunkowej relacji pierwszeństwa jednej z tych zasad są okoliczności faktyczne omawianej sprawy prowadzące do wniosku, że realizacja zasady służącej wykonywaniu funkcji państwa mogłaby doprowadzić do śmierci obywatela, a zatem całkowitej dysfunkcji zasady ochrony zdrowia i życia. W rozważaniach Alexy'ego oczywiste jest, że w takich uwarunkowaniach faktycznych nie można przyznać pierwszeństwa obowiązkowi realizacji funkcji państwa w zakresie ochrony roli prawa karnego. Podstawą uznania preferencji zasady ochrony prawa do zdrowia i życia jest ogólna waga tej zasady w funkcjonowaniu państwa prawa i stopień jej naruszenia, który mógłby wystąpić w omawianej sprawie, gdyby przyznać pierwszeństwo zasadzie ochrony funkcji prawa karnego.

Swoje rozważania na ten temat Alexy zobrazował historią więźnia, który zaprotestował przeciwko planowanej emisji filmu dokumentalnego opisującego popełnione przez niego przed laty przestępstwo. Miał on zostać nadany krótko przed zwolnieniem tej osoby z zakładu po odbyciu kary. Film miał być powtórzeniem wcześniejszej emisji, dotyczył zdarzeń historycznych i nie informował o wydarzeniach bieżących. Więzień swój sprzeciw argumentował tym, że ujawnienie jego danych wpłynie negatywnie na proces resocjalizacji po opuszczeniu zakładu. W sprawie tej Federalny Trybunał Konstytucyjny stwierdził wystąpienie konfliktu pomiędzy wolnością przekazu programu radiowo-telewizyjnego i zasadą ochrony dóbr osobistych. Uznał, że obie te zasady na poziomie abstrakcyjnym podlegały zastosowaniu z jednakową mocą, ale pierwszeństwo należy przyznać zasadzie ochrony dóbr osobistych. Do wniosku tego doprowadziły następujące okoliczności faktyczne, w ramach których nastąpiło ważenie zasad: planowana emisja miała być powtórką, od popełnienia przestępstwa wystąpił znaczny upływ czasu powodujący brak ogólnego zainteresowania tą sprawą, istniała możliwość negatywnego wpływu emisji filmu na przyszłą resocjalizację sprawcy przestępstwa. W ocenie Trybunału w tych okolicznościach faktycznych wyemitowanie dokumentu w o wiele większym stopniu naruszyłoby zasadę



ochrony dóbr osobistych niż zrealizowałyby zasadę wolności przekazu medialnego<sup>94</sup>.

Z zaproponowanego przez Alexy'ego modelu ważenia zasad wynika wniosek, że jego istota wyraża się w stwierdzeniu, że „czym większy stopień niespełnienia czy naruszenia jednej konkurującej zasady, tym bardziej uargumentowane musi być spełnienie innej konkurującej zasady”<sup>95</sup>.

Efektom procesu ważenia jest norma o charakterze reguły, nakazująca zastosowanie zasady w konkretnej sytuacji. To powoduje, że norma ta może być spełniona lub nie przez zastosowanie lub nie zoptymalizowanego wzorca zasady. Zatem jest ona stosowana według modelu „wszystko albo nic”<sup>96</sup>. Prawo kolizji zasad stanowi podstawę do wyartykułowania jednej z podstawowych cech zasad prawa, a mianowicie wymogu optymalizacji zasad na gruncie konkretnej sprawy, czego skutkiem jest brak możliwości ustalenia z góry reguł preferencji poszczególnych zasad przy ich stosowaniu.

Także możliwość traktowania reguł i zasad prawa jako racji dla rozstrzygnięć konkretnych spraw może być postrzegana jak kryterium dystynkcji reguł i zasad prawa<sup>97</sup>. Reguła stanowi rację rozstrzygnięcia konkretnej sprawy, jeżeli jest ważna i nie został ustanowiony od niej wyjątek.

Ustalenie zasad preferencji i jej optymalizowanie na gruncie konkretnej sprawy prowadzi do stworzenia normy ustalającej skutki prawne tej sytuacji i mającej charakter reguły, gdyż stosowana jest według wzorca „wszystko albo nic”. W ten sposób zasada staje się racją reguły, która jest podstawą rozstrzygnięcia sprawy. Niepowiązane z regułami zasady same w sobie nie są racjami rozstrzygnięć.

Według Alexy'ego jego teoria zasad prawa opierająca się na nakazie optymalizacji jest ściśle powiązana z zasadą proporcjonalności sensu largo, na którą składają się trzy podzasady: odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności w znaczeniu wąskim. Granice faktyczne możliwości zastosowania zasad wyznaczają podzasady odpowiedniości (zdatności), konieczności (niezbędności) i proporcjonalności w wąskim znaczeniu (sensu stricto)<sup>98</sup>. Uznanie zasad prawa za nakazy optymalizacyjne podlegające procesowi ważenia implikuje uznanie występowania w systemie prawa zasady proporcjonalności. Jej odrzucenie powodować musi odrzucenie teorii zasad prawa stworzonej przez Alexy'ego.

---

<sup>94</sup>R. Alexy, *Teoria praw podstawowych...*, s. 81–87.

<sup>95</sup>Na temat szczegółowego modelu ważenia zasad zob. M. Pełka, *Teoria ważenia dóbr w ujęciu Roberta Alexy'ego w kontekście wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie uboju rytualnego*, „Przegląd Filozoficzny – Nowa Seria” 2015, nr 2, s. 265–272.

<sup>96</sup>M. Korycka-Zirk, *Teorie zasad prawa...*, s. 127.

<sup>97</sup>Tamże, s. 130.

<sup>98</sup>Tamże, s. 130 i n.

Zasada odpowiedniości jest realizowana przez uznanie, że cel pożądaný przez prawo można zrealizować przez zastosowanie zasady prawa, która w okolicznościach danej sprawy konkurowała z inną zasadą i w wyniku optymalizacji zaostała uznana za zasadę korzystającą z waloru pierwszeństwa w stosowaniu.

Istota zasady konieczności opisywana jest przez wskazanie przypadku, w którym ma być realizowana zasada prawa, i w procesie tym wymagane jest respektowanie równie ważnej innej zasady mającej charakter konstytucyjny. Jeżeli realizacji zasady prawa służyć będą dwa środki jednocześnie niejednakowo godzące w inną zasadę, która ma być respektowana przy stosowaniu pierwszej zasady, należy zawsze wybrać ten środek, który naruszy tę drugą zasadę w najmniejszym stopniu lub w ogóle nie jest wobec niej inwazyjny<sup>99</sup>. Według Alexy'ego zasada konieczności zawsze powinna być rozpatrywana przed zasadą proporcjonalności, także wtedy, gdy prowadzi do zastosowania środka najmniej inwazyjnego w stosunku do zasady, która ma być respektowana oprócz tej, której realizacji służyć oceniane środki.

Zasada proporcjonalności w wąskim znaczeniu (właściwy nakaz ważenia) wyznacza granice prawne możliwości jej realizacji w konkretnej sprawie, gdy zastosowanie innych konkurencyjnych zasad jest uzasadnione. W celu ustalenia prawnych możliwości spełnienia tej zasady konieczne jest uruchomienie mechanizmu ważenia zasad, by rozstrzygnąć ich kolizję i ustalić skutki prawne danego stanu faktycznego z uwzględnieniem optymalizowanej zasady. Zasada proporcjonalności znajdzie zastosowanie, jeżeli inne nie będą miały pierwszeństwa. Zatem prawnie dopuszczalne jest to, co wynika z zasady i nie jest ograniczone pierwszeństwem innych zasad. Zasada proporcjonalności sensu stricto swoje uzasadnienie ma w charakterze zasad jako nakazów optymalizacji odnoszonych do prawnych możliwości występujących w realiach konkretnej sprawy<sup>100</sup>.

Wzajemne relacje podzasady proporcjonalności sensu stricto z podzasadami konieczności i odpowiedniości oceniane są jako dyrektywa relatywizowania nakazu optymalizacyjnego do faktycznych możliwości sprawy, który nie ogranicza się tylko do obowiązku respektowania zasady, według której możliwości faktyczne wyznaczają granice obowiązku prawnego (*impossibilium nulla est obligatio*)<sup>101</sup>.

Należy też podkreślić, że Alexy rozważał także możliwość wystąpienia w systemie prawa tzw. zasady absolutnej, przez którą rozumiał normę uznawaną powszechnie za ekstremalnie silną zasadę prawa, która podlegałaby stosowaniu nie jako nakaz optymalizacji,

---

<sup>99</sup>Por. T.Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne*, PiP 1988, z. 3, s. 22.

<sup>100</sup>R. Alexy, *Teoria praw podstawowych...*, s. 97, 98.

<sup>101</sup>T.Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne...*, s. 22.

ale według modelu „wszystko albo nic”. Jako przykład wskazał zasadę godności ludzkiej wyrażoną w art. 1 ust. 1 zdanie 1 Konstytucji RFN, który stanowi, że „Godność człowieka jest nienaruszalna”. Ma ona charakter reguły, gdyż przy jej stosowaniu nie zadaje się pytania, czy ma ona pierwszeństwo przed innymi normami, lecz czy została naruszona, czy nie. Alexy wskazuje na przykłady z orzecznictwa, w których zasadę godności ludzkiej ważono z innymi zasadami konstytucyjnymi. W tych sprawach Trybunał Konstytucyjny RFN wskazywał, że naruszenie interesów jednostki, które mogłoby być interpretowane jako naruszenie zasady godności, jest dopuszczalne, gdy ma to zapobiec naruszeniu innych wartości konstytucyjnych, np. porządku demokratycznego państwa czy obowiązku ochrony wspólnoty państwowej. Absolutnego charakteru ma więc zasada godności ludzkiej, lecz wynikająca z niej reguła godności ludzkiej, której bezwzględny obowiązek stosowania zachodzi tylko wtedy, gdy w konkretnej sprawie zostanie ona wywiedziona z powyższej zasady. Oznacza to, że zasada godności ludzkiej – pomimo przesłanek do formułowania wniosku o jej pierwszeństwo przed innymi zasadami konstytucyjnymi – nie ma charakteru absolutnego, gdyż w konkretnych warunkach faktycznych może zostać przeważona przez inne zasady konstytucyjne<sup>102</sup>.

## 6. Inne koncepcje zasad prawa prezentowane w zachodniej nauce prawa

Jak przedstawiono wyżej, koncepcje zasad i reguł prawnych Dworkina i Alexy’ego opierają się na założeniu, że pomiędzy nimi zachodzi wyraźne rozgraniczenie według stopnia i jakości tych norm. Jest to tzw. mocna teza dystynkcji (*strong demarcation thesis*). Przeciwnieństwem tak pojmowanych zasad są koncepcje opierające się na tzw. słabej tezie dystynkcji zasad i reguł (*weak demarcation thesis*)<sup>103</sup>. Zwolennicy tej drugiej tezy prezentują pogląd, że pomiędzy zasadami i regułami zachodzą jedynie różnice stopnia, natomiast różnice jakości wyrażające się w odmiennej strukturze tych norm w ogóle nie występują. Według tej koncepcji zasady i reguły wykazują więcej podobieństw niż różnic, brakuje też zamkniętego katalogu cech pozwalających na stworzenie powszechnie aprobowanego wykazu zasad i reguł. Niektórzy autorzy prezentują skrajne stanowisko, według którego podział na zasady i reguły nie ma realnych podstaw, gdyż reguły są normami, które w sposób bardziej szczegółowy wyznaczają powinne zachowanie, określone w sposób ogólny przez zasady. Te zaś w tym ujęciu są niekompletnymi nie w pełni rozwiniętymi regułami, a zatem normami o charakterze ogólnym<sup>104</sup>. Zasady i reguły wykazują więcej podobieństw niż różnic, gdyż mają

<sup>102</sup>R. Alexy, *Teoria praw podstawowych...*, s. 92–95.

<sup>103</sup>G. Maroń, *Zasady prawa...*, s. 23.

<sup>104</sup>Tamże.

taką samą strukturę logiczną, jakościowo są klasyfikowane do tej samej kategorii (norma prawna) jedynie inaczej są wykorzystywane w rozumowaniu prawniczym. Przy słabej tezie dystynkcji wskazuje się, że zasady są normami prawnymi bardziej ogólnymi od reguł, zasady odnoszą się do wartości mających duże znaczenie dla porządku prawnego. Te cechy zasad nie stanowią podstawy do ścisłego rozróżniania zasad prawa i norm zwykłych. Często rozróżnienie to zależy od preferencji podmiotu przeprowadzającego klasyfikację. Niektórzy przedstawiciele zachodniej jurysprudencji kwestionują podział norm prawnych na zasady i reguły, odrzucając optymalizacyjny charakter tych pierwszych. Zasady są określane jako normy wyznaczające pewien poziom realizacji wartości, który musi być zrealizowany w stopniu wynikającym z tej normy. Osiągnięcie tego wymaganego stopnia realizacji celu zasady pozwala na uznanie, że dane zachowanie odpowiada zasadzie i jest zgodne z normą ustanawiającą tę zasadę. Wśród zwolenników słabej tezy dystynkcji spotyka się pogląd według, którego do zasad prawa i reguł zastosowanie mają formuły *more or less* i *all or nothing*.<sup>105</sup>

Fiński teoretyk prawa Aulis Aarnio, zaliczany do zwolenników słabej tezy dystynkcji zasad prawa, dzieli normy prawa na cztery kategorie:

- właściwe reguły,
- zasady przypominające reguły, które uznaje się powszechnie za zasady, jednakże są one normami działającymi według modelu „wszystko albo nic”,
- reguły przypominające zasady,
- właściwe zasady<sup>106</sup>.

Według tego autora granice pomiędzy tymi kategoriami norm są płynne i niedookreślone, co powoduje, że daną normę nie tyle można zakwalifikować jako zasadę lub regułę, co uznać za bardziej przypominającą jedną z tych dwu kategorii norm.

Z kolei zasady prawa Aarnio dzieli na dwie kategorie. Pierwsza z nich to zasady o charakterze podstawowym, obejmujące wartości ideologiczne będące podstawą systemu prawa, do których zaliczają się główne założenia polityczne funkcjonowania systemu prawa, np. praworządność. Do tych zasad zaliczają się także powszechnie akceptowane w społeczeństwie zasady moralne. Ta kategoria zasad ogólnych prawa rzadko kiedy stanowi podstawę rozstrzygnięć wydawanych w konkretnych sprawach.

Druga kategoria to zasady mające charakter prawa pozytywnego, które są wyartykułowane wprost w przepisach prawa lub w inny sposób wchodzi w skład systemu

<sup>105</sup> G. Maroń, *Zasady prawa jako składnik...* s. 7.

<sup>106</sup> G. Maroń, *Zasady prawa...*, s. 24.

prawa. Ta kategoria swym zakresem obejmuje zasady sensu stricto, które Aarnio nazywa *value-principles*, oraz wymogi polityki prawnej mające cechy normy programowej, zwane *goal-principles*<sup>107</sup>.

Podstawowe zasady prawa swym zakresem obejmują: formalnie obowiązujące zasady, prawne generalizacje, zasady podejmowania decyzji, zasady ponadsystemowe. Zasady formalnie obowiązujące to zawarte w przepisach prawa normy wprost regulujące podstawowe prawa obywatelskie, polityczne oraz socjalne. Są nimi także wyrażone wprost w przepisach zasady prawa prywatnego. Z kolei prawne generalizacje nie są wprost wyrażone w przepisach prawa, lecz wywodzone z nich w drodze rozumowania inferencyjnego i indukcyjnego. Pomimo tego, że nie są zwerbalizowane w przepisach prawa, zalicza się je do systemu prawa. Zasady podejmowania decyzji zwykle także nie są wyrażone wprost w przepisach prawa, a ich funkcjonowanie w systemie prawa oparte jest na akceptacji społecznej, która doprowadziła do ich zinstytucjonalizowania prawnego (np. zasada *audiatur et altera pars*). Zasady ponadsystemowe to zasady moralne, które mogą mieć wpływ na podejmowanie decyzji jako podstawy wyboru alternatywnych znaczeń normy prawnej. Uwzględnianie tych zasad w procesie decyzyjnym skutkuje powiązaniem moralności z prawem<sup>108</sup>.

Zdaniem brazylijskiego teoretyka prawa Humberto Avili ten sam przepis prawa może służyć do rekonstruowania z niego reguły, zasady i postulat<sup>109</sup>. Na wynik wykładni przepisu prawa wpływ ma przyjęty przez interpretatora system powiązań aksjologicznych, które nie wynikają wprost z przepisu prawa. Wykładnia prawa nie stanowi środka do odkrycia tych powiązań, lecz jest ich źródłem. Zatem to od interpretatora zależy, jaką kategorię nada on normie, którą odkoduje z przepisu prawa. Kategoria ta jest determinowana przez argumentację prowadzoną przez interpretatora na podstawie ustalonej przez niego w drodze wykładni normy prawa. W ujęciu tego autora zasady są normami wskazującymi cele do realizacji, które nie określają konkretnych zachowań, wykazując podobieństwo do *policies* u Dworkina. Zasady stanowią podstawę do uznania istnienia obowiązku postępowania w określony sposób, jednakże wprost nie wyznaczają tego powinienego zachowania, są pośrednio behawioralne. Zasady wyznaczając pośrednio rodzaj powinienego zachowania, jednocześnie nie wyznaczają jego treści. Zastosowanie zasady w konkretnej sprawie wymaga oceny zgodności stanu uznawanego jako cel zasady ze skutkami zachowań służących do realizacji tego celu. Ustalenia te powinny poczynić organy stosujące prawo. Wpływ, jaki zasady wywierają na

---

<sup>107</sup> G. Maroń, *Zasady prawa jako składnik...*, s. 8.

<sup>108</sup> Tamże.

<sup>109</sup> Tamże, s. 10.

proces decyzyjny przy rozstrzygnięciu konkretnej sprawy, determinuje uznawanie ich za normy uzupełniające (*complementary*) i wstępnie częściowe (*preliminary partial*). Zasady są normami uzupełniającymi, gdyż nie wskazują ściśle określonego sposobu rozwiązania sprawy, lecz oprócz użytej w sprawie argumentacji stanowią środek służący podjęciu decyzji. W tym aspekcie zasady według Avili są zbliżone do zasad jako racji argumentacyjnych w ujęciu Dworkina. Natomiast zasady są wstępnie częściowe, gdyż obejmują tylko niektóre z okoliczności istotnych do podjęcia decyzji. Avila uważa, że tak pojmowane zasady można spełnić lub nie, a zatem odrzuca on Dworkinowski model stosowania zasad *more or less* oraz tezę Alexy'ego o optymalizacji zasad. W tej koncepcji zróżnicowanie w konkretnych sprawach zachowań implikowanych przez zasady jest wynikiem mniejszego lub większego doprecyzowania w nich stanu rzeczy, który według treści zasady powinien być osiągnięty. Zasady podlegają ważeniu tak jak reguły. Nie wszystkie normy mają kategorię charakteru, są podważalne i podlegają ważeniu, różni je jedynie rodzaj ważenia<sup>110</sup>.

Na uwagę zasługuje też koncepcja zasad i reguł prawa, jaką sformułowali przedstawiciele hiszpańskiej jurysprudencji – Manuel Atienza i Juan Ruiz Manero. Według tych autorów w systemie prawa występują reguły i zasady prawa. Te ostatnie dzielą się na będące normami zasady programowe (*policies*) i zasady *sensu stricto*. Może się zdarzyć, że jedna norma pełnić będzie funkcję obydwu tych rodzajów zasad, jednakże nigdy nie ma to miejsca jednocześnie. Ich kryterium rozróżnienia są cechy strukturalne. Zdaniem autorów normy prawne są zorganizowanymi całościami mającymi postać zdań warunkowych, które łączą opisane w hipotezach stany faktyczne ze skutkiem nakazanym przez prawo (dyspozycje). Normy będące regułami nakazują podjęcie określonego działania (reguły działania, *action rules*, *action norms*) lub osiągnięcie pewnego prawnie nakazanego celu (reguły celu, *end rules*, *end norms*). Reguły działania mogą być przekształcane w reguły celu i na odwrót. Adresaci reguł celu mają pewien zakres swobody w wyborze środków służących osiągnięciu celu, natomiast adresaci reguł działania nie mogą korzystać z tej swobody<sup>111</sup>.

Autorzy ci wskazują na to, że hipoteza i dyspozycja zarówno reguły, jak i zasady programowej są określone w sposób otwarty, zaś hipoteza zasady *sensu stricto* określona jest w sposób otwarty, a jej dyspozycja w sposób zamknięty, co powoduje, że możliwe jest *in abstracto* wskazanie zachowań zgodnych z zasadami i je naruszających. Zasady te mają strukturę podobną do reguł działania (*action rules*). Całkowicie otwarta struktura zasad programowych sprawia, że w sposób abstrakcyjny nie da się określić zachowań zgodnych z

---

<sup>110</sup> Tamże.

<sup>111</sup> Tamże, s. 5.

tymi zasadami. Określają one pożądany cel i z tego powodu pod względem struktury są normami celu (*end rules*). To z kolei powoduje, że przy ich otwartej strukturze adresaci tych zasad mają pozostawioną im przez ustawodawcę swobodę realizacji celu nakreślonego przez te zasady. Prawnie powinno zachowanie adresatów zasad programowych mogą być ustalone *in concreto* przy rozstrzygnięciu spraw. Otwarty charakter hipotez norm ustanawiających zasady *sensu stricto* i zasady programowe sprawia, że nie można w sposób abstrakcyjny ustalić cech spraw, w których zasady te powinny mieć zastosowanie. Uprawnione jest stwierdzenie, że hipotezy zasad w istocie nie są w ogóle określone i jest to wynikiem braku ostrości w zakreślaniu granic stosowania zasad prawa. W tym stanie rzeczy próby ustalania katalogu spraw, w których należy zastosować zasadę *sensu stricto* lub zasadę programową z góry skazane są na niepowodzenie<sup>112</sup>.

Zdaniem Atienzy i Manera sformułowany przez Alexy'ego nakaz optymalizacji zasad prawa ma inny wymiar przy stosowaniu zasad *sensu stricto*, a inny przy programowych. Przy tych pierwszych należy odczytywać go jako nakaz zastosowania zasady w jak największej możliwej liczbie przypadków. Odnosząc zaś go do zasady programowej, należy formułować go jako obowiązek stosowania zasady z jak największą intensywnością. Takie pojmowanie nakazu optymalizacji zasad powoduje możliwość stopniowania realizacji zasady wyłącznie w zakresie zasad programowych. Zasady *sensu stricto* muszą być zawsze spełnione w całości i ich realizacja na gruncie danej sprawy nie podlega stopniowości<sup>113</sup>.

Zastosowanie do zasad kryterium kręgu adresatów i charakteru prawnego obowiązku prowadzi do wyszczególnienia przez Atienzę i Manero zasad pierwotnych (*primary principles*) adresowanych do ogółu społeczeństwa i wtórnych (*secondary principles*) skierowanych do organów stanowiących i stosujących prawo, prawników i teoretyków prawa. Zasady pierwotne wyznaczają sposób postępowania, natomiast wtórne określają powinno zachowanie, a także obowiązek i sposób uzasadnienia decyzji w zakresie stanowienia lub stosowania prawa. Ze względu na źródła legitymizacji powyżsi autorzy dzielą zasady na eksplikatywne i implikatywne. Pierwsza kategoria obejmuje zasady wyrażone wprost w źródłach prawa. Drugą kategorię stanowią zasady niewyartykułowane wprost w źródłach prawa, jednakże uznawane przez sądy za obowiązujące ze względu na ich doniosłość, np. zasada racjonalnego ustawodawcy<sup>114</sup>.

---

<sup>112</sup>Tamże.

<sup>113</sup>Tamże, s. 6.

<sup>114</sup>Tamże.

## 7. Zasady prawa w ujęciu Jerzego Wróblewskiego

W prawoznawstwie polskim niektórzy autorzy wyodrębniali ogólną zasadę prawa jako normę prawną różniącą się od innych ujęć normy prawnej<sup>115</sup>. W tę koncepcję wpisany jest podział zasad prawa dokonany przez Jerzego Wróblewskiego, który podzielił je na „zasady systemu prawa” i „postulaty systemu prawa”<sup>116</sup>. Jego zdaniem zasady systemu prawa są to normy prawa pozytywnego pełniące funkcje „zasadnicze”, natomiast postulaty systemu prawa są pewnymi regułami, które nie są normami prawa pozytywnego, a także ich prawnymi konsekwencjami.

Zasady systemu prawa według Jerzego Wróblewskiego są normami prawa pozytywnego, które mogą mieć ustalone „bezpośrednie” znaczenie, co nie wymaga skomplikowanych zabiegów interpretacyjnych. Norma prawna może być także wywiedziona w drodze wykładni, która może zawierać (i często zawiera) elementy ocenne<sup>117</sup>. W przypadku wywodzenia z takich norm prawnych zasad prawa występowanie elementów ocennych przy ustalaniu treści tych norm może utrudniać traktowanie zasad prawa jako norm o ustalonym znaczeniu, a zatem może utrudniać ustalenie podstaw „zasadniczości” norm. Za źródło „zasadniczości” zasad prawa Jerzy Wróblewski wskazuje: miejsce w hierarchicznej strukturze systemu prawa, stosunek do innych reguł, rolę w konstrukcji instytucji prawnej, inne oceny społeczno-polityczne<sup>118</sup>.

Do zasad systemu prawa Jerzy Wróblewski zalicza konsekwencje logiczne grupy norm<sup>119</sup>. Wskazuje przy tym, że zagadnieniem problematycznym jest możliwość stosowania reguł logiki formalnej do norm prawnych, których nie można kwalifikować jako wypowiedzi prawdziwych lub fałszywych, co wyłącza możliwość uznania ich za zdania w sensie logicznym. Podkreśla, że pomimo tego, że norm prawnych nie można traktować jako zdań w sensie logicznym, to można do nich stosować zasady wnioskowania logicznego. Założenie to oparte jest na możliwości uznania norm prawnych za wypowiedzi, do których można stosować logiczne reguły wynikania. Dzięki temu możliwe jest wyodrębnienie następujących konsekwencji norm prawnych: logicznych, quasi-logicznych oraz domniemanych. Konsekwencjami logicznymi norm prawnych są takie, które można z nich wyprowadzić przy zastosowaniu reguł logiki formalnej, traktując normy jako zdania w sensie logicznym. Ten sposób rozumowania przez niektórych autorów określany jest mianem rozumowania

---

<sup>115</sup>Por. np. S. Rozmaryn, *Konstytucja jako ustawa zasadnicza PRL*, Warszawa 1961, s. 104.

<sup>116</sup>J. Wróblewski, *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959, s. 255–260.

<sup>117</sup>Por. tenże, *Właściwości, rola i zadania dyrektyw interpretacyjnych*, RPEiS 1961, nr 4, s. 96–105.

<sup>118</sup>Tenże, *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988, s. 137.

<sup>119</sup>Tenże, *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, ZNUŁ 1965, z. 42, s. 19.



indukcyjnego<sup>120</sup>. Konsekwencje quasi-logiczne są to konsekwencje norm prawnych wynikające z nich na podstawie dyrektyw języka prawnego niemających odpowiednika w regułach logiki formalnej. Konsekwencje domniemane to wszystkie pozostałe konsekwencje norm prawnych. Zdaniem Jerzego Wróblewskiego zasadami systemu prawa mogą być wyłącznie konsekwencje grupy norm prawnych, które zaliczają się do pierwszej z wymienionych kategorii, czyli konsekwencje logiczne. Brak możliwości wywodzenia zasad systemu prawa w oparciu o pozostałe rodzaje konsekwencji norm prawnych autor ten uzasadnia koniecznością ustalenia w sposób pewny zakresu systemu prawa<sup>121</sup>. Jego zdaniem zasadami systemu prawa mogą być także konsekwencje logiczne pojedynczych norm prawnych.

Według rozróżnienia dokonanego przez Jerzego Wróblewskiego postulatami systemu prawa są reguły o bardzo różnorodnym charakterze, będące ogólnymi zasadami prawa, które nie są zasadami systemu prawa, gdyż nie są ani normami prawa pozytywnego, ani też konsekwencjami logicznymi tych norm. Postulaty systemu prawa dzielą się na:

- reguły, które są traktowane jako racje norm prawa pozytywnego, chociaż nie są konsekwencjami logicznymi tych norm;
- reguły o charakterze nadsystemowym, które nie są wyprowadzane z systemu prawa.

Do pierwszej z wymienionych grup postulatów zaliczają się ogólne cele, którym prawo winno służyć i które winno realizować. Chodzi tutaj o postulaty wpływające na proces tworzenia, stosowania i krytyki prawa obowiązującego. Postulaty te powiązane są z realizowanym ustrojem społeczno-politycznym oraz z przyjętą rolą prawa i funkcji państwa. Do postulatów drugiej grupy zaliczają się reguły, które nie są wywodzone z systemu prawa pozytywnego. Uzasadnieniem tych zasad są analizy prawnoporównawcze (postulaty prawnoporównawcze) oraz racje wywodzone z prawa natury (postulaty prawnonaturalne)<sup>122</sup>. W postulatach prawnoporównawczych uwzględnia się reguły, które obowiązują we wszystkich systemach prawnych funkcjonujących na pewnym określonym poziomie. Podstawą formułowania tego rodzaju postulatów jest przekonanie o tym, że istnieje pewna grupa racji, które realizowane są we wszystkich systemach prawnych, z których postulaty prawnoporównawcze są wywodzone, pomimo występowania różnic między tymi systemami. Ten zabieg opiera się na wybraniu grupy systemów prawnych reprezentujących jakiś określony poziom. Tworzenie tych postulatów w istocie polega na uznaniu wyższości zasad

---

<sup>120</sup>Por. J. Nowacki, Z. Tobor, *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2007, s. 109.

<sup>121</sup>J. Wróblewski, *Prawo obowiązujące...*, s. 19.

<sup>122</sup>Tamże, s. 21.

prawnych wyodrębnionych z obcych systemów prawa i przyjęciu ich za postulaty krajowego systemu prawa. Postulaty prawnonaturalne tworzone są w oparciu o założenie, że prawo zawsze powinno realizować pewien zespół idei o charakterze uniwersalnym, np. powinno być sprawiedliwe i słuszne, służyć społeczeństwu, realizować naturę danej instytucji prawnej, uwzględniać naturę człowieka.

Z czasem Jerzy Wróblewski zasady systemu prawa zaczął określać mianem „zasad-reguł”, a zasady postulatów systemu prawa mianem „zasad-postulatów”<sup>123</sup>. Podział ten wywiera skutki w zakresie wykładni prawa, w której zasady te są stosowane. Wróblewski wskazuje, że w procesie wykładni prawa obowiązują następujące dyrektywy odnoszące się do zasad prawa:

- interpretowanej regule prawa nie powinno się przypisywać znaczenia, w którym jest ona sprzeczna lub niekoherentna z uznaną zasadą prawa,
- interpretowanej regule prawa należy przypisywać znaczenie, przy którym jest ona najbardziej koherentna z uznaną zasadą prawa<sup>124</sup>.

Jeżeli powołaną w tych dyrektywach zasadę prawa rozumieć jako zasadę-regułę, to dyrektywy te należy rozumieć jako szczególny przypadek następujących dyrektyw wykładni systemowej:

- regule prawnej nie powinno się przypisywać znaczenia, przy którym byłaby ona sprzeczna z którąkolwiek z reguł systemu,
- regule prawnej nie powinno się przypisywać znaczenia, przy którym byłaby ona niekoherentna z innymi regułami systemu,
- interpretowanej regule należy przypisywać znaczenie, przy którym jest ona najbardziej koherentna z regułami systemu.

Uwzględnienie tych dyrektyw jest istotne z uwagi na to, że dotyczą one zasad prawa, które mają większą wagę od zwykłych reguł prawa. Waga tych zasad determinuje ich większą doniosłość interpretacyjną<sup>125</sup>.

Jeżeli przy wykładni prawa stosowane są zasady-postulaty, to wskazane jako pierwsze dwie reguły wykładni należy uznawać za dyrektywy wyrażające postulatowy wpływ kontekstu funkcjonalnego na proces ustalania zakresu i znaczenia interpretowanej normy, i w związku z tym należące do wykładni funkcjonalnej<sup>126</sup>.

Inną regułą wykładni prawa odnoszącą się wprost do zasad systemu prawa (zasad-reguł) jest postulat, według którego konsekwencją posłużenia się przez interpretatora zasadą

---

<sup>123</sup>J. Wróblewski, *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990, s. 82 i n.

<sup>124</sup>Tamże.

<sup>125</sup>Tamże.

<sup>126</sup>Tamże.

prawa jest obowiązek wskazania przepisu prawa lub ich grupy wyrażających tę zasadę wprost bądź grupy przepisów, z których zasadę tę da się wywieść na podstawie reguł inferencyjnych<sup>127</sup>.

Odwołanie się do zasad-reguł przy uzasadnianiu decyzji sądu oznacza pozostawanie argumentacji decyzji w sferze obowiązującego prawa. Natomiast odwołanie się do zasad-postulatów sprawia, że argumentacja oparta zostaje na ocenach pozaprawnych. Reguły pozaprawne, do których oprócz podstawowych wartości, takich jak prawo natury, moralność, słusność czy zasady współżycia społecznego, zaliczane są zasady-postulaty, mogą wpływać na wybór i posłużenie się określonymi dyrektywami wykładni przez sąd rozstrzygający daną sprawę. Mogą one mieć także wpływ na wybór dyrektyw wykładni przez inne sądy lub przedstawicieli doktryny, który sąd rozstrzygający sprawę zaakceptuje i użyje do uzasadnienia. Oceny i reguły pozaprawne mogą też wpływać na interpretację prawa w konkretnej sprawie przez uznanie ich za argument za uznaniem określonych przepisów lub konsekwencji przepisów za zasadę-regułę. Zasady-postulaty służą do stwierdzenia występowania luk w prawie i do ich wypełniania<sup>128</sup>.

## **8. Teoria zasad prawa teoretyków szkoły poznańsko-szczecińskiej**

W latach 60. i 70. XX stulecia w toku dyskusji prowadzonych w przedmiocie zasad prawa przedstawiciele polskiej doktryny prawa wskazywali na różne rozumienie tego pojęcia w poszczególnych dyscyplinach prawniczych. Zwracano uwagę, że ma ona różne znaczenie przypisywane przez samych prawników oraz że wyodrębnienie zasad prawa w różnych dziedzinach dogmatyki prawa służy różnym celom<sup>129</sup>. Termin „zasada” pochodzi z języka potocznego i w związku z tym obciążony jest wszystkimi wieloznacznościami tego języka. Wskazywano na konieczność przyjęcia w zakresie zasad prawa uporządkowanej siatki terminologicznej i potrzebę konsekwentnego się nią posługiwania. Przedstawiciele różnych dyscyplin prawniczych zaproponowali ustalenie trzech sposobów rozumienia tego pojęcia:

- zasada prawa jako wypowiedź o charakterze dyrektywalnym,
- zasada prawa jako nazwa dla pewnego typu rozwiązań o charakterze instytucjonalnym,
- zasada prawa jako postulaty definicyjne dla jakichś pojęć prawnych czy prawniczych<sup>130</sup>.

Problemem zasad prawa zajmowali się Sławomira Wronkowska, Maciej Zieliński i

---

<sup>127</sup>J. Wróblewski, *Sądowe stosowanie...*, s. 136–137.

<sup>128</sup>Tamże, s. 317–321.

<sup>129</sup>S. Wronkowska, *Sprawozdanie z dyskusji w Komitecie Nauk Prawnych PAN „Sposoby pojmowania zasad prawa”*, PiP 1972, z. 10, s. 167–168.

<sup>130</sup>Tamże, s. 169.

Zygmunt Ziemiński uznawani za teoretyków prawa tworzących szkołę poznańsko-szczecińską<sup>131</sup>.

Zygmunt Ziemiński w latach 60. XX w. wskazywał, że w systemach prawa funkcjonują zasady prawa wywodzące się z prawa natury, które są do siebie treściowo podobne i tworzą coś w rodzaju ponadnarodowych zasad prawnych będących wzorcem, który w przekonaniu teoretyków podlega obowiązkowi realizacji w systemach prawa poszczególnych państw. To założenie stanowi podstawę do sformułowania wniosku o występowaniu w systemach prawa luk aksjologicznych, które są identyfikowane, gdy dany system w określonym zakresie nie realizuje aksjologii stanowiącej podstawę zasady prawa. Zdaniem tego autora podmiot formułujący tezę o występowaniu konkretnej luki aksjologicznej naraża się na zarzut, że nie zidentyfikował on rzeczywistej luki w prawie, lecz stwierdził jedynie rozbieżność pomiędzy ideałem prawa będącym wynikiem pojmowania prawa przez ten podmiot a prawem obowiązującym. Taki sposób myślenia o prawie sprawia, że spór o luki aksjologiczne nie ma charakteru dogmatycznego, ale ideologiczny<sup>132</sup>.

Przedstawiciele szkoły poznańsko-szczecińskiej wskazywali na wieloznaczność terminu „zasada prawa” w prawoznawstwie oraz różne formy jego formułowania (zdania oznajmujące, postulaty)<sup>133</sup>. Zaproponowali więc dwa podstawowe znaczenia tego pojęcia: zasada prawa w znaczeniu dyrektywalnym i opisowym<sup>134</sup>.

Zasady prawa w znaczeniu dyrektywalnym są normami prawnymi wchodzącymi w skład systemu prawa, które zawierają treści powodujące uznanie tych norm za nadrzędne w stosunku do innych norm. Są to też reguły zachowania, które – w porównaniu z innymi normami prawa – mają doniosłe znaczenie dla obowiązującego prawa. Są one wyrażone wprost w przepisie prawa lub też mogą być wywiedzione na podstawie reguł inferencyjnych z norm prawnych przez interpretatora tekstu prawnego.

Zasady w znaczeniu opisowym, według tych autorów, stanowią wypowiedzi niezawierające dyrektywy postępowania, z których nie można jej wywieść w drodze zabiegów interpretacyjnych. To także pewien zespół powiązanych ze sobą cech i właściwości, które nie charakteryzują występujących na gruncie prawa mechanizmów, konstrukcji i instytucji identyfikowanych z punktu widzenia zewnętrznego obserwatora na podstawie aktów działalności ludzkiej związanej z prawem. Ta grupa cech jest odtwarzana na bazie zespołu zdań w sensie logicznym opisujących sprawozdawczo lub projektująco pewien

---

<sup>131</sup>S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa...*

<sup>132</sup>Z. Ziemiński, *Logiczne podstawy prawoznawstwa*, Warszawa 1966, s. 227, 228.

<sup>133</sup>S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa...*, s. 29–38.

<sup>134</sup>Tamże, s. 28–52.

fragment obowiązującego albo postulowanego systemu prawa. Tak ujmowana zasada jest zasadą-wzorcem<sup>135</sup>. Zasady prawa w znaczeniu opisowym nie stanowią elementu systemu prawa. Są wyrażane w różnorodny sposób, co powoduje, że czasami trudno jest zidentyfikować główną treść zasady<sup>136</sup>. Zdaniem Wronkowskiej, Zielińskiego i Ziemińskiego zasada prawa w znaczeniu opisowym to przede wszystkim wzorzec ukształtowania określonego przedmiotu unormowania, wskazujący sposób rozstrzygnięcia określonej kwestii, wyróżnionej z określonego punktu widzenia. Wzorzec ten może być już odtworzony w systemie prawa lub też może mieć charakter postulowany<sup>137</sup>. Autorzy ci stanęli na stanowisku, zgodnie z którym zasady w znaczeniu dyrektywalnym są istotne głównie w praktyce prawa, natomiast te w znaczeniu opisowym odgrywają rolę w nauczaniu prawa, przy opisie systemu prawa, przy wskazywaniu kierunków rozwoju systemu prawa, przy analizie powiązań pomiędzy poszczególnymi normami oraz wskazywaniu oczekiwań społecznych występujących w stosunku do poszczególnych norm lub instytucji prawnych<sup>138</sup>.

Zasady prawa w znaczeniu opisowym pełnią następujące funkcje:

- stanowią wzorzec ukształtowania jakiejś instytucji prawnej (tzn. funkcjonalnie powiązanego zespołu norm) odnoszącej się do określonej dziedziny prawa, faktycznie występującej lub tylko możliwej do zrealizowania<sup>139</sup>,
- wyznaczają cele jakiejś instytucji, nie wskazując sposobu realizacji tego założenia<sup>140</sup>,
- dostarczają wytycznych interpretacyjnych w procesie odkodowywania norm prawnych,
- dają podstawy teoretyczne dla wzorca, według którego kształtowane są konkretne instytucje prawne i stanowią podstawy kompetencyjne lub polityczne instytucji prawnych,
- określają prawidłowości (postulowane lub występujące rzeczywiście) w sposobie unormowania określonej instytucji prawnej<sup>141</sup>.

Wymienieni autorzy wskazywali, że z uwagi na wieloznaczność pojęcia „zasada prawa”, zasady w ujęciu opisowym nie powinny w ogóle być określane mianem „zasad”. Właściwym określeniem dla tego rodzaju reguł byłyby, w zależności od kontekstu wypowiedzi: „wzorzec”, „typ”, „kryterium”, „cecha”. Pozwoliłoby to na posługiwanie się w dyskursie prawniczym pojęciem zasady prawa wyłącznie jako normą prawną<sup>142</sup>.

---

<sup>135</sup>M. Kordela, *Zasady prawa w sensie opisowym. Próba reinterpretacji*, w: *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa profesora Macieja Zielińskiego*, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010, s. 439.

<sup>136</sup>Tamże, s. 29.

<sup>137</sup>Tamże, s. 43.

<sup>138</sup>Tamże, s. 29.

<sup>139</sup>Tamże, s. 31.

<sup>140</sup>Tamże.

<sup>141</sup>Tamże, s. 32.

<sup>142</sup>Tamże, s. 52.

Wśród poglądów prezentowanych przez wymienionych autorów należy podkreślić trudność w identyfikowaniu zasad zaliczanych do zasad prawa w znaczeniu dyrektywalnym. Występuje ona w rozstrzygnięciu, czy dana zasada ma charakter dyrektywalny, czy też opisowy. Wskazywano, że podział ten, jak też podział zaproponowany przez Jerzego Wróblewskiego na zasady systemu prawa (będące normami) oraz postulaty systemu prawa (niebędące normami prawa), nie stwarzałyby problemów dla interpretatora w zakresie zaliczenia zasady do którejś z wymienionych grup, a tym samym do prawa obowiązującego (pozytywnego), gdyby przynależność określonych wypowiedzi jako norm postępowania do systemu prawa była kwestią niebudzącą wątpliwości. Jednakże wymienieni autorzy założenie to uznali za idealizujące. W późniejszym okresie zagadnienie to rozwijał Jerzy Wróblewski, wskazując na trudności w ustaleniu przynależności danej reguły postępowania do systemu prawa i tym samym w ustaleniu podstawy prawnej zasady prawa<sup>143</sup>.

Zdaniem Wronkowskiej, Zielińskiego i Ziemińskiego dyrektywa nie powinna być uznawana za zasadę prawa, gdy brakuje możliwości wskazania przepisu prawa stanowiącego podstawę do uznania jej za wiążącą prawnie<sup>144</sup>. Pomimo tego kategorycznego wniosku w omawianej pracy zwrócono także uwagę na występowanie zasad opartych na doktrynie prawniczej. W tym zakresie wskazywano na zasady prawa, które są przez przedstawicieli doktryny uznawane za funkcjonujące w systemie prawa i rozwijane pomimo tego, że nie wykazują one chociażby luźnego związku z jakąś normą prawa obowiązującego. Jako przykład podano zasadę *ignorantio iuris non exculpat* (nieznajomość prawa nie uchyla odpowiedzialności za jego naruszenia) oraz zasadę *audiatur turpitudinem suam propriam allegans* (niedopuszczalne jest, by ktoś uzyskiwał korzystną sytuację prawną w wyniku postępowania niezgodnego z prawem czy moralnością). Uzasadnieniem tego rodzaju norm mają być ogólne względy aksjologiczne, takie jak np. względy prakseologiczne oraz moralność. W związku z tym autorzy ci zaprezentowali stanowisko, że zasady te z czasem powinny uzyskiwać oparcie w przepisach prawa pozytywnego<sup>145</sup>.

Koncepcja ujmowania zasad prawa zaproponowana przez przedstawicieli szkoły poznańsko-szczecińskiej jest rozwijana przez jej przedstawicieli także współcześnie. Znamienne jest, że występujące w tej koncepcji zasady w sensie opisowym charakteryzowane są jako zasady-wzorce systemu prawa. Obecnie wskazuje się, że mają one swoje przeciwstawne odpowiedniki. Aby uznać je za obowiązujące w danym systemie prawa,

---

<sup>143</sup>J. Wróblewski, *Nieostrość systemu prawa*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1983, t. 31, s. 19.

<sup>144</sup>S. Wronkowska, M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Zasady prawa...*, s. 51.

<sup>145</sup>Tamże, s. 57–64.

wymagana jest analiza regulacji danego systemu prawa realizujących te zasady. Obowiązującą jest ta zasada, która jest realizowana przez większą liczbę przepisów prawa. W takiej sytuacji druga zasada stanowi wyjątek od zasady obowiązującej. Wskazana analiza pozwala na stworzenie modelu obowiązywania zasady przeważającej z obowiązującymi od niej nieprzekraczalnymi wyjątkami opartymi na zasadzie przeciwstawnej<sup>146</sup>.

Zasady-wzorce mogą obejmować wiele norm regulujących różne aspekty tej grupy. W takiej sytuacji w szeroko pojmowanej „zasadzie głównej” można wyodrębnić zasady składniki, np. występująca w procedurze karnej zasada jawności obejmująca podzasady jawności wewnętrznej (wobec uczestników postępowania) i jawności zewnętrznej (wobec podmiotów zewnętrznych w stosunku do postępowania)<sup>147</sup>.

Obecnie podkreśla się, że zasady pojmowane opisowo pełnią też funkcję dydaktyczną, ujawniają powiązania pomiędzy poszczególnymi normami systemu oraz definiują oczekiwaną rolę społeczną danej instytucji lub normy.

Oprócz funkcji wzorca i charakterystyki zasady mają także cztery inne znaczenia. Po pierwsze, stanowią idee ogólne lub idee przewodnie instytucji prawnych. W tym ujęciu są „myślą przewodnią” bądź „zasadniczym założeniem”, które powinny być realizowane przez ustawodawcę i podmioty stosujące prawo. Jako przykład takiej „zasady idei” wskazywana jest zasada suwerenności narodu<sup>148</sup>.

Po drugie, można wyodrębnić zasady, które odwołują się do całych zespołów idei – określamy je mianem „zasad koncepcji”. Koncepcje realizowane przez te zasady mają swoje oparcie w określonych poglądach filozoficznych oraz doktrynach politycznych. Jako przykład wskazuje się zasadę podziału władzy, ochrony wolności i prawa człowieka. Zasadą tego typu pełniącą niezwykle doniosłą rolę w orzecznictwie jest zasada państwa prawnego. Zasady koncepcje realizowane są przez zasady w ujęciu dyrektywalnym. Podkreśla się, że odwoływanie się do nich przy wypełnianiu treści zasad w ujęciu dyrektywalnym może prowadzić do nieświadomego lub świadomego wprowadzania do systemu prawa treści, które do niego nie należą<sup>149</sup>.

Trzecim możliwym znaczeniem zasad w znaczeniu opisowym jest utożsamianie ich z podstawą kompetencyjną i polityczną. Tak ujmowane „zasady podstawy” kształtują daną instytucję w określony sposób. Wyznaczają kierunek wykorzystywania przyznanych przez prawodawcę kompetencji oraz wyjaśniają uwarunkowania polityczne ukształtowania danej

---

<sup>146</sup>M. Kordela, *Zasady prawa w sensie...*, s. 441.

<sup>147</sup>Tamże, s. 442.

<sup>148</sup>Tamże, s. 443.

<sup>149</sup>Tamże, s. 445.

instytucji prawnej<sup>150</sup>.

Zasady w znaczeniu opisowym są też identyfikowane jako „zasady prawidłowości” informujące o pewnej prawidłowości w ukształtowaniu norm składających się na daną instytucję prawną oraz w ukształtowaniu pewnego zespołu instytucji prawnych. Prawidłowość ta może być identyfikowana jako zjawisko występujące w rzeczywistości lub pewien stan, którego należy oczekiwać. Zasada ta może określać nie tyle sposób ukształtowania instytucji prawnej, co rzeczywisty lub postulowany sposób działania organów państwowych<sup>151</sup>.

Zasady w znaczeniu opisowym stanowią narzędzie do poznania systemu prawa. Przy ich pomocy można go porządkować, podobnie jak jego części: gałęzie, akty normatywne, instytucje. Ma to szczególne znaczenie, gdy regulacje prawne ulegają częstym zmianom, są obszerne i zawile. Zasady prawa pozwalają ustalić, jakie treści powinny zawierać rekonstruowane normy prawa. Funkcja porządkująca tych zasad ujawnia się w sposób wyraźny, gdy dotyczą one nie jednej, lecz kilku instytucji prawnych. Odnoszenie zasady do grupy obowiązujących przepisów bądź kilku instytucji pozwala na ich powiązanie oraz odkrycie wzorców i prawidłowości w ich ukształtowaniu<sup>152</sup>. Rola poznawcza i porządkująca zasad prawa jest bardzo cenna dla dydaktyki prawa.

Wyrażanie przez treść zasad najważniejszych cech systemów prawa sprawia, że są one wygodnym środkiem do prowadzenia badań nad ewolucją ukształtowania instytucji prawnych funkcjonujących w tych systemach. Cecha ta sprawia, że zasady w sensie opisowym są też użytecznym środkiem do prowadzenia badań prawno-porównawczych dotyczących różnych systemów prawa<sup>153</sup>.

Zasady w sensie opisowym służą także usuwaniu wątpliwości interpretacyjnych, gdyż w sytuacji, gdy dyrektywy wykładni prowadzą do uzyskania różnych znaczeń interpretowanych norm, ogólnie akceptowane jest przyjęcie znaczenia normy zgodnego z zasadą-wzorcem. Tym samym zasady pełnią rolę reguł interpretacyjnych drugiego stopnia. Ich podobna rola ujawnia się przy usuwaniu luk konstrukcyjnych<sup>154</sup>. Odwoływanie się do zasad prawa powszechnie uznawane jest za należyty zabieg argumentacyjny w rozważaniach dogmatycznoprawnych, który może prowadzić do zmiany prawodawstwa przez

---

<sup>150</sup>Tamże, s. 446.

<sup>151</sup>Tamże, s. 447.

<sup>152</sup>Tamże, s. 448.

<sup>153</sup>Tamże, s. 450.

<sup>154</sup>Tamże.



prawoznawstwo<sup>155</sup>.

Analiza poglądów zaprezentowanych przez wymienionych autorów pozwala na stwierdzenie, że stworzona przez nich koncepcja zasad prawa opiera się na pozytywistycznym rozumieniu porządku prawnego. Wskazują oni, że tradycyjne pojmowanie państwa praworządne implikuje przyjęcie pozytywistycznej koncepcji prawa, w której chociażby w sposób milczący nawiązuje się do uwarunkowań wynikających z określonej kultury prawnej lub do doktryn czy ideologii, które wyznaczają treść ocen formułowanych w procesie stosowania prawa w warunkach luzów decyzyjnych. Proces identyfikowania prawa wiąże się z czynieniem odniesień do „minimum treści prawa natury” albo polega na założeniu istnienia „wewnętrznej moralności prawa”, która pozwala uznawać za prawo wyłącznie normy tworzone z zachowaniem wymogów formalnych i uwzględniające w swej treści podstawowe, ogólnie akceptowane wartości<sup>156</sup>. Koncepcja zasad prawa zaproponowana przez Jerzego Wróblewskiego oraz Sławomirę Wronkowską, Macieja Zielińskiego i Zygmunta Ziemińskiego przyjęta została w polskim prawoznawstwie na następne czterdzieści lat. Funkcjonujące w piśmiennictwie definicje zasad prawa w zasadniczej części oparte są na wynikach badań tych autorów<sup>157</sup> i odzwierciedlają dokonany przez nich podział zasad prawa na zasady zaliczane do norm prawa oraz ujmowane opisowo, które nie muszą być i najczęściej nie są normami prawa.

## **9. Zasady prawa w badaniach polskiej nauki końca XX i początku XXI w.**

W latach 80. XX w. zaznaczył się wpływ teorii zasad prawa Dworkina i jej zmodyfikowanej wersji autorstwa Alexy’ego na prawoznawstwo w Polsce. Efektem ich ogólnej popularności było także zainteresowanie się nimi przedstawiciele polskiego prawoznawstwa. Część naukowców zaaprobowała poglądy Dworkina i uznała za w pełni zasadne przeniesienie ich na grunt krajowy. Tomasz Gizbert-Studnicki zaproponował nowe ujęcie definicji zasady prawa oparte na Dworkinowskim podziale na zasady i reguły oraz przedstawił istotne właściwości procesu ich stosowania. Wskazał, że dotychczasowy dorobek polskiej myśli prawniczej w tym zakresie, który opierał się na podziale na zasady w znaczeniu dyrektywalnym i opisowym, nie oddaje w pełni wszystkich istotnych cech zasad prawa i nie akcentuje kwestii związanych z ich stosowaniem<sup>158</sup>. Przedmiotem zainteresowań tego autora był także konflikt norm mających „zasadnicze” znaczenie dla systemu prawa i konflikt dóbr

---

<sup>155</sup>Z. Ziemiński, *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*, Warszawa 1974, s. 171, 172.

<sup>156</sup>M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Uzasadnienie twierdzeń ocen i norm w prawoznawstwie*, Warszawa 1988, s. 124.

<sup>157</sup>J. Zajadło, *Leksykon współczesnej teorii i filozofii prawa. 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2007.

<sup>158</sup>T. Gizbert-Studnicki, *Zasady i reguły prawne...*, s. 16 i n.

będących przedmiotem ochrony tych norm<sup>159</sup>. Analizując to zagadnienie, odwoływał się do koncepcji ważenia zasad prawa Dworkina i wskazywał ją jako środek rozstrzygnięcia tego konfliktu. Także inni autorzy z aprobatą odnosili się do koncepcji podziału norm prawa na zasady i reguły oraz ważenia zasad prawa i ich optymalizacji w przypadku ich konfliktu<sup>160</sup>.

W ocenie Macieja Zielińskiego próby przenoszenia na grunt polski koncepcji zasad prawa stworzonych przez Dworkina i Alexyego spowodowały zamieszanie i chaos pojęciowy. Jego zdaniem przyczyną tych negatywnych skutków było bezkrytyczne adaptowanie w Polsce koncepcji powstałych w zupełnie odmiennej kulturze prawnej, bez uwzględniania różnic determinowanych tą odmiennością. Zwraca on także uwagę na fakt, że część zasad prawa w ujęciu Dworkina była dostrzegana w dotychczasowej nauce polskiej, jednakże w inny sposób uzasadniano ich doniosłe znaczenie dla systemu prawa. Dodatkowo autor ten wskazywał, że pod wpływem dorobku zachodniej nauki prawa w Polsce części norm przypisuje się zasadniczy charakter, pomimo że na to nie zasługują<sup>161</sup>.

Często trudna do uzasadnienia determinacja w przenoszeniu zachodniej siatki pojęciowej doprowadziła do wprowadzenia pojęć mających na celu zaadaptowanie do dotychczasowego dorobku polskiego prawoznawstwa terminologii wywodzącej się z koncepcji Dworkina. W wyniku tego pojawiły się pojęcia „przepisy-zasady”, „przepisy-reguły”, „normy-zasady”, „normy-reguły”<sup>162</sup>.

Zdaniem Sławomira Tkacza zamieszanie pojęciowe powodowane było:

- bezkrytycznym przenoszeniem koncepcji Dworkina na grunt polskiego prawoznawstwa i ukształtowanej w nim siatki pojęciowej, projektującej wobec tej siatki Dworkinowskiego podziału na zasady i reguły, które to podziały pokrywają się tylko częściowo; sam podział na reguły i zasady także nie ma charakteru kategoriowego, gdyż część norm uznawanych za zasady wykazuje cechy reguł<sup>163</sup>,
- przenoszeniem na grunt polskiego prawoznawstwa uznającego pozytywistyczną koncepcję prawa niepozytywistycznych koncepcji Dworkina i Alexy’ego<sup>164</sup>.

Także Lech Morawski poddał krytyce zasady prawa w ujęciu Dworkina i Alexy’ego

---

<sup>159</sup>Tenże, *Konflikt dóbr i kolizja norm*, RPEiS 1989, z. 1, s. 1 i n.

<sup>160</sup>Zob. M. Safjan, *Zasady prawa prywatnego*, w: *System prawa prywatnego*, t. 1: *Prawo cywilne – część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2012, s. 320; P. Tuleja, *Normatywna treść praw jednostki w ustawach konstytucyjnych RP*, Warszawa 1997, s. 63–87.

<sup>161</sup>M. Zieliński, *Zasady i wartości konstytucyjne*, w: *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku. Materiały 52. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Prawa Konstytucyjnego w Międzyzdrojach (27–29 maja 2010 r.)*, red. A. Bałaban, P. Mijał, Szczecin 2011, s. 21.

<sup>162</sup>S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 52.

<sup>163</sup>R. Alexy, *Teoria praw podstawowych...*, s. 91.

<sup>164</sup>Zob. na ten temat S. Tkacz, *O zintegrowanej koncepcji...*, s. 53.

wykazując, że kryteria podziału norm na zasady i reguły w postaci konkluzywności i nakazu optymalizacji w obecnych czasach są mało miarodajne. Jego zdaniem znaczna część norm prawnych niebędących zasadami cechuje się niekonkluzywnością. Z drugiej strony wiele zasad prawa ma charakter w pełni konkluzywny<sup>165</sup>. Dlatego nie odcina się on w zupełności od koncepcji zasad prawa w ujęciu Dworkina i Alexy'ego, gdyż w publikacjach dotyczących wykładni prawa powołuje się na niekonkluzywny charakter i nakaz optymalizacji zasad jako cech wyróżniających zasady prawa od innych norm<sup>166</sup>.

W pracach publikowanych w ostatnich latach koncepcje zasad prawa Dworkina i Alexy'ego, a także innych wskazanych wcześniej autorów zagranicznych są powoływane w celu zobrazowania cech zasad prawa, ich rodowodu i istoty problemów związanych z ich stosowaniem. Główne cechy zasad prawa i dyrektywy ich stosowania, tworzące te koncepcje, nie są negowane i traktowane są jako jedne z wielu poglądów obrazujących istotę zasad prawa i ich funkcjonowanie w systemie prawa<sup>167</sup>.

W omawianym okresie w kontekście przestrzegania zasad konstytucyjnych dotyczących praw i wolności ugruntował się pogląd, według którego w przypadku konkurowania między sobą dwóch lub więcej zasad jedynym w pełni uzasadnionym sposobem rozstrzygnięcia tej kolizji zasad jest ich ważenie według wzorca zaproponowanego przez Alexy'ego. Podnosi się przy tym, że ważenie zasad może nastąpić tylko na gruncie konkretnej sprawy. Stanowisko to jest powszechnie aprobowane w judykaturze<sup>168</sup>.

W pracach, które ukazały się w omawianym okresie, wiele uwagi poświęcono ustaleniu kryteriów wyodrębnienia zasad prawa, wśród nich jako ważne wskazując hierarchiczność systemu prawa. Kryterium to ma charakter formalny i oparte jest na założeniu, że o występowaniu zasady prawa decyduje rodzaj aktu normatywnego, w którym wyrażono ją w sposób bezpośredni lub pośredni<sup>169</sup>. Według tego założenia normy Konstytucji mają charakter zasad prawa w stosunku do norm zawartych w aktach niższej rangi, które swoje umocowanie opierają także na przepisach Konstytucji<sup>170</sup>. Zasady wyrażone w ustawach zwykłych formułowane są w kodeksach, a więc w regulacjach o charakterze kompleksowym i przez to mających większe znaczenie w praktyce od ustaw zwykłych. Natomiast jeżeli chodzi

---

<sup>165</sup>L. Morawski, *Zasady prawa – komentarz krytyczny*, w: *Studia z filozofii prawa*, red. J. Stelmach, Kraków 2001, s. 71–80.

<sup>166</sup>Tenże, *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010, s. 130 i n.

<sup>167</sup>M. Kordela, *Zasady prawa w sensie...*, s.439 i n.

<sup>168</sup>Z. Zawadzka, *Wolność prasy a ochrona prywatności osób wykonujących działalność publiczną. Problem rozstrzygnięcia konfliktu zasad*, Warszawa 2013, s. 254 i n. oraz literatura tam podana.

<sup>169</sup>S. Rozmaryn, *Konstytucja jako ustawa...*, s.47.

<sup>170</sup>Por. S. Kalus, *Konstytucyjne źródło zasad polskiego prawa rodzinnego*, w: *Prawo a wartości. Księga jubileuszowa Profesora Józefa Nowackiego*, red. I. Bogucka, Z. Tobor, Kraków 2003, s. 101–104.

o zasady wyrażone w ustawach niemających charakteru kodeksu, wyrażane są one zazwyczaj w części ogólnej ustawy, a zatem w miejscu, w którym zawarte są regulacje odnoszące się do całości przedmiotu regulacji danej ustawy. Kryterium to nie zawsze jest miarodajne, gdyż podnosi się, że nie wszystkie normy Konstytucji wyrażają zasady prawa<sup>171</sup> oraz że wyodrębnienie wszystkich zasad występujących w Konstytucji, a także ich treść nie są bezsporne<sup>172</sup>. Podkreśla się, że normy wyrażające zasady prawa w Konstytucji występują obok norm, które ich nie ustanawiają<sup>173</sup> i pełnią w stosunku do norm-zasad rolę służebną<sup>174</sup>. Zasad prawa nie wyrażają również normy programowe Konstytucji zawierające regulacje, które obowiązują tylko w takim zakresie, w jakim ustawodawca postanowienia tych regulacji realizuje przez ustawodawstwo zwykłe. Do tego rodzaju norm zaliczają się przepisy Konstytucji dotyczące praw socjalnych. Także nie w każdej ustawie w jej części ogólnej sformułowane są zasady prawa dotyczące materii uregulowanej tą ustawą.

Jako kryterium wyodrębnienia zasad prawa wskazywane jest kryterium treści. Wyodrębnione według niego zasady charakteryzuje to, że mają „zasadnicze” znaczenie dla systemu prawa. Podkreśla się, że wyrażają one podstawowe założenia instytucjonalne dla systemu prawa lub gałęzi prawa<sup>175</sup>. Regulują kwestie o znaczeniu doniosłym z punktu widzenia potrzeb społecznych. Odnoszą się do treści silnie uzasadnionych tetycznie i aksjologicznie<sup>176</sup>. Bardzo trafnie kryterium to wyraził jeden z autorów, wskazując, że zasady prawa wyrażają wspólną myśl, założenie, służą ochronie tego samego interesu bądź wartości<sup>177</sup>. Charakteryzują się doniosłością i fundamentalnością, która wynika z tego, że zasady prawa stanowią podstawę do formułowania charakterystycznych założeń całego systemu prawa, danej gałęzi prawa lub instytucji prawa<sup>178</sup>. Rozważając kryterium treści, należy wskazać, że ogólny charakter zasad prawa wyraża się w tym, że określają one cechy wspólne dla danej regulacji lub działań podejmowanych w jakiejś dziedzinie uregulowanej przepisami zawierającymi te zasady albo przepisami, z których można je wywodzić w drodze rozumowania inferencyjnego lub indukcyjnego. Te szczególne cechy zasad prawa

<sup>171</sup>Por. M. Korycka, *Zasady prawa*, „Jurysta” 2007, nr 8, s.4.

<sup>172</sup>Por. K. Działocha, *Wewnętrzna hierarchia norm konstytucyjnych w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Państwo, ustrój, konstytucja*, red. L. Antonowicz, M. Granat, Z. Mańkowski, J. Szreniawski, Lublin 1991, s. 45.

<sup>173</sup>Por. tenże, *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzyganiu kolizji norm*, w: *Charakter i struktura norm konstytucji*, red. J. Trzeciński, Warszawa 1997, s.90.

<sup>174</sup>A. Chmielarz, *Funkcja prawna konstytucji na przykładzie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2011, s. 25.

<sup>175</sup>Por. J. Nowacki, *Materiałna jedność systemu prawa*, ZNUŁ 1976, z. 108, s. 103–107.

<sup>176</sup>Na temat uzasadnienia obowiązywania norm zob. S. Wronkowska, *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005, s.16–17.

<sup>177</sup>M. Safjan, *Zasady prawa prywatnego...*, s. 321.

<sup>178</sup>A. Wolter, J. Ignatowicz, K. Stefaniuk, *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1996.

występujące w zakresie ich treści mają wpływ na rolę, jaką one spełniają.

Kolejnym kryterium wyodrębnienia zasad prawa w systemie prawa jest ich funkcja – określają cechy systemu prawa, gałęzi prawa lub instytucji prawa. Mogą wskazywać wartości, na których opiera się prawo i które prawo to realizuje, stanowiąc element łączący przepisy prawa z uwarunkowaniami społeczno-politycznymi występującymi w społeczeństwie, które przepisy te ustanowiło. Tak pojmowane zasady prawa stanowią racje-uzasadnienie określonych przepisów prawa. Te funkcje zasad prawa podkreślane są szczególnie w dogmatyce prawa konstytucyjnego, która wskazuje, że zasady konstytucyjne stanowią podstawy aksjologiczne całego systemu prawa i przez to oddziałują na treść i tworzenie jego składników, na wykładnię prawa, jednolitość aksjologiczną systemu prawa, jego zupełność, niesprzeczność i łatwość stosowania prawa<sup>179</sup>. Tak rozumiane zasady konstytucyjne wskazują wartości respektowane i realizowane w systemie prawa oraz w życiu publicznym w ogóle. Różni autorzy wskazują na różne cechy treściowe zasad prawa, np. na ich ogólność i podstawowy charakter, przez co mogą one być powiązane z poszczególnymi przepisami szczegółowymi i prowadzić do nadania im treści w zależności od okoliczności sprawy, w której przepisy te mają zastosowanie. Odwołanie się do zasady prawa może stanowić uzasadnienie decyzji podjętej przez organ stosujący prawo w zakresie wykładni poszczególnych przepisów mających zastosowanie w sprawach, zwłaszcza tych, w których powstają wątpliwości interpretacyjne. Wówczas zasady pełnią rolę wskazówek interpretacyjnych służących dekodowaniu norm i usuwaniu wątpliwości interpretacyjnych. Mogą być środkiem służącym ustaleniu normy przez organ stosujący prawo tam, gdzie brak jest konkretnego przepisu prawa, tym samym zasady mogą wypełniać luki w prawie. Określają także prawidłowy sposób korzystania z tzw. luzów decyzyjnych, zwłaszcza w warunkach przysługującego organowi stosującemu prawo uznania administracyjnego<sup>180</sup>.

W piśmiennictwie omawianego okresu podkreśla się, że zasady prawastanowią również uzasadnienie dla decyzji podejmowanej w zakresie stanowienia prawa, wskazują wartości, które przepisy stanowionego prawa powinny chronić, oraz cele, które powinny realizować. Ta funkcja determinuje wpływ zasad na kierunki rozwoju poszczególnych instytucji prawa, gałęzi prawa lub całego systemu prawa. Zgodnie z panującą w dogmatyce tradycją odwołanie się do zasad prawa może stanowić ważki argument uzasadniający nadanie przepisom określonej treści pozostającej w związku z zasadą prawa. W dogmatyce stosowanie

---

<sup>179</sup>J. Kuciński, W.J. Wołpiuk, *Zasady ustroju politycznego państwa w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r.*, Warszawa 2012, s. 95–96.

<sup>180</sup>J.P.Tarno, *Zasady ogólne k.p.a. w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, „Studia Prawno-Ekonomiczne” 1986, t. 36, s. 63.

prawa wskazywane jest jako ta działalność organów władzy publicznej, w której najczęściej dochodzi do wskazania funkcji, jakie pełnią zasady prawa w systemie prawa<sup>181</sup> – porządkującą i poznawczą. Zasady prawa wpływają na kształt procedury, w której mają zastosowanie, np. zasady ogólne postępowania podatkowego. Specyficzne funkcje, jaką pełnią normy uznawane za zasady prawa w połączeniu ze wskazywaną specyfiką treściową zasad, stanowią decydujące kryterium ustalenia „zasadniczości” określonych reguł postępowania.

Analizując cechy ogólne zasad wskazywano, że stanowią one ważne zagadnienie w prawoznawstwie zarówno w dogmatyce prawa, jak i naukach ogólnych o prawie, w szczególności w teorii prawa. Doniosłość zasad prawa dla funkcjonowania poszczególnych systemów prawa wynika z tego, że są one elementem wspólnym tak dla teorii prawa, jak i praktyki tych systemów prawa.

Analiza funkcjonowania zasad prawa w systemie prawa prowadzi do wniosku, że spełniają one następujące zadania:

- 1) wyznaczają kierunek działań prawodawcy i określają wartości, do jakich powinien on dążyć;
- 2) odgrywają szczególną rolę w procesie wykładni;
- 3) wskazują kierunek stosowania prawa, w szczególności w przypadku stwierdzenia występowania luk prawnych i tzw. luzów decyzyjnych;
- 4) ukierunkowują sposób czynienia użytku z przysługujących podmiotom praw;
- 5) odgrywają istotną rolę w procesie nauczania prawa.

Zasady prawa nie tylko swoją treścią, ale także i formą odbiegają od pozostałych norm prawa. Mają szeroki zakres normowania i stosowania, co sprawia, że stosowane są zazwyczaj w inny sposób niż pozostałe przepisy. Zasady prawa stanowią źródło wyboru rozwiązania sprawy w przypadku dokonywania wyboru rozstrzygnięcia w procesie stosowania prawa.

W omawianym okresie w polskim prawoznawstwie podnoszono także potrzebę stworzenia ogólnej teorii zasad prawa. Postulat ten sformułowano na podstawie stwierdzenia, że teoria zasad prawa zaproponowana przez Dworkina nie może być transponowana na grunt krajowy bez ograniczeń, które wynikają z funkcjonowania w rodzimym prawoznawstwie koncepcji zasad prawa opartej na pozytywistycznym rozumieniu prawa. Także w odniesieniu do teorii zasad prawa Alexy’ego przedstawiono zarzut stworzenia jej w oparciu wyłącznie o analizę zasad konstytucyjnych odnoszących się do praw podstawowych obywateli. Potrzebę utworzenia ogólnej teorii zasad prawa uzasadnia się istnieniem:

---

<sup>181</sup>G. Łaszczyca, C. Martysz, A. Matan, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Kraków 2005, s. 94.

- wyraźnie określonego przedmiotu tej teorii,
- celu stworzenia tej teorii, który wynika z roli zasad wskazywanej przez autorów przywoływanych wcześniej, zwłaszcza przez przedstawicieli szkoły poznańsko-szczecińskiej,
- odpowiedniej naukowej metodyki badawczej pozwalającej na sformułowanie ogólnej teorii zasad prawa<sup>182</sup>.

Oprócz przedstawionych powyżej różnych poglądów polskich przedstawicieli nauki na temat zasad prawa (w tym również niepisanych), z których wynika, że są one uznawane za doniosłe źródło prawa, spotkać można także publikacje wskazujące na to, że rola zasad prawa w procesie interpretacji prawa nadal nie jest do końca jasna<sup>183</sup>. Stwierdzenie to zostało sformułowane w kontekście występowania w prawie luk, w tym luk pozornych, i uzasadniane jest konstatacją, że w tych przypadkach zasady prawa mogą odgrywać rolę uzupełniająco-kreującą<sup>184</sup>.

W omawianym okresie przedmiotem badań były też podobieństwa i różnice zachodzące pomiędzy zasadami prawa i klauzulami generalnymi. W rozważaniach na ten temat podnoszono, że niektóre zasady prawa, zwłaszcza te niewysłowione wprost w tekście aktu prawnego, interpretowane są z uwzględnieniem aksjologii pozaprawnej. Czyni to je podobnymi do klauzul generalnych, które w procesie stosowania prawa nakazują sięganie do wartości aksjologicznych niesformułowanych przez prawo w celu ustalenia sytuacji prawnej adresata normy. W ramach tych rozważań sformułowany został pogląd o tym, że przepisy, które powszechnie uznawane są za normy wyrażające zasady prawa, są także klauzulami generalnymi. Dotyczy to np. art. 2 Konstytucji i art. 7 kpa. Klauzule generalne *prima facie* są łatwiej rozpoznawalne na podstawie treści aktów prawnych od zasad prawa (szczególnie tych niewyrażonych wprost w aktach prawnych), jednakże w przypadku obydwu omawianych grup norm ważną rolę w ich identyfikacji odgrywiają judykatura i doktryna prawnicza<sup>185</sup>.

## 10. Podsumowanie

Odnosząc się do postawionego we wstępie niniejszego rozdziału celu tej części pracy, którym było ustalenie możliwości wykorzystania zasad prawa do rozstrzygania sporów, w tym w sprawach podatkowych, należy zwrócić uwagę na następujące kwestie.

**Prawnaturalna koncepcja prawa**, zarówno w ujęciu tradycyjnym, jaki

<sup>182</sup>M. Kordela, *Możliwość konstruowania ogólnej teorii zasad prawa. Uwagi do koncepcji Roberta Alexy'ego*, RPEiS 2007, z. 2, s.11 i n.

<sup>183</sup>M. Zieliński, *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, RPEiS 1996, nr 3/4, s. 18, 19.

<sup>184</sup>Tamże.

<sup>185</sup>L. Leszczyński, G. Maroń, *Pojęcie i treść zasad prawa...*, s. 81 i n.

nowoczesnym, nie w pełni nadaje się do oceny wątpliwości pojawiających się w związku z konkretnymi przepisami prawa regulującymi zagadnienia szczegółowe, np. z zakresu prawa podatkowego czy gospodarczego. Dzieje się tak dlatego, że zasady prawa wynikające z koncepcji prawnonaturalnej odnoszą się po części do zagadnień związanych z organizacją państwa jako tworu politycznego, a także z tego względu, że w stosunku do prawokoncepcja ta ma ogólny, postulatywny charakter. Zasady te z uwagi na ich ogólny charakter mogą mieć zastosowanie do rozstrzygnięcia konfliktów związanych z kryzysami prawa o zasięgu ogólnospołecznym lub ogólnoludzkim, które mają ewidentny ogólnosystemowy charakter i przez to są postrzegane jako wydarzenia doniosłe w sensie ogólnym. Możliwość ich stosowania w indywidualnych sprawach do usuwania niedoskonałości poszczególnych norm prawnych, skutkujących skomplikowanymi problemami prawnymi, dotyczącymi tylko określonych grup społecznych (np. podatników określonego podatku prowadzących działalność w szczególnych okolicznościach), lub złożonych procesów technicznych i ekonomicznych w doktrynie oceniana jest jako zabieg nieskuteczny<sup>186</sup>.

Prawnaturalna koncepcja prawa odwołująca się do istnienia norm prawa niepisane o charakterze bardziej doniosłym niż prawo pozytywne, służącym do formułowania ocen prawa pozytywnego, znajdowała zastosowanie w jego wyraźnych kryzysach, których skutki rozciągały się na całe społeczeństwa lub dotyczyły całej ludzkości. Ogólny i bardzo doniosły charakter koncepcji prawnonaturalnej sprawia, że nie da się jej stosować do norm regulujących w miarę proste kwestie faktyczne dotyczące życia codziennego<sup>187</sup>. Zastosowanie w tego typu sprawach argumentacji opartej na prawie natury byłoby zabiegiem sztucznym i mogłoby być uznane za wyraz prawniczej egzaltacji.

**Koncepcja pozytywistyczna prawa** także jest niewystarczająca do usuwania niedoskonałości prawa ujawniających się w jego codziennym funkcjonowaniu. Koncepcja ta w pierwotnej wersji zakłada, że prawo może zostać poprawione jedynie przez prawodawcę w procesie legislacyjnym. Oznacza to, że jeżeli prawodawca w jakimś zakresie milczy lub wyraża się w sposób niepasujący do oczekiwań społecznych („trudna sprawa”), to organ stosujący prawo nie ma środka prawnego, przy pomocy którego można byłoby usunąć ten niepożądany społecznie stan. Koncepcja ta jest trudna do zaakceptowania, gdyż przy obecnym stopniu obciążenia prawodawcy działalnością legislacyjną czas oczekiwania na jego reakcję mógłby być nadmiernie długi. Poza tym względy słuszności przemawiają za tym,

---

<sup>186</sup>M. Łuszczynska, *Prawo natury a prawo stanowione – dwa antagonistyczne ujęcia filozofii prawa*, „Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska” 2005–2006, vol. 52/53, s. 89.

<sup>187</sup>M. Zieliński, Z. Ziemiński, *Uzasadnienie twierdzeń...*, s. 124.



żeby szukać rozwiązania prawnego „trudnej sprawy”, które mogłoby odnieść pożądane skutki w stosunku do wszystkich adresatów norm prawa, a nie tylko w stosunku do tych, których sprawy oceniane będą na podstawie zmienionego prawa. W tego rodzaju sprawach po stronie adresatów prawa zawsze istnieje wątpliwość, czy słuszne i sprawiedliwe było obciążenie ich konsekwencjami prawnymi wynikającymi z niedoskonałego prawa, którego niedoskonałość wpływała z przeoczenia prawodawcy i była na tyle doniosła, że skutkowałą jego zmianą. Częściowe tylko rozwiązanie kwestii „trudnych spraw” przyniósł wyrafinowany pozytywizm prawniczy reprezentowany przez Herberta Harta. W koncepcji tej identyfikację norm pierwotnych jako norm prawa oparto o reguły uznania, orzekania i zmiany. Według Harta w przypadku spraw trudnych, które wskutek otwartej tekstowości pozostały poza regulacją prawną, sędzia orzekający w sprawie może stworzyć na jej potrzeby normę przez odwołanie się do norm pozaprawnych, za które Hart uznaje zasady prawa. Teza ta dotyczy zasad prawa niewyrażonych wprost w tekście aktu prawnego. Przy takim sposobie rozstrzygnięcia „trudnej sprawy” norma, w oparciu o którą działa sędzia, nie jest normą prawa, gdyż nie ma atrybutów w postaci pierwotnego uprawnienia lub obowiązku sankcjonowanego normami wtórnymi. W szczególności brak jest możliwości określenia dla niej reguły uznania. To rozwiązanie jest trudne do zaakceptowania, gdyż w tej koncepcji rozstrzygnięcia „trudnych spraw” sędzia działa jako organ tworzący prawo, a nie organ je stosujący.

**Rozwiązania prawnego problemu „trudnych spraw” dostarcza koncepcja zasad prawa opierająca się na istnieniu w systemie prawa norm o szczególnym charakterze, tj. zasad prawa. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na następujące kwestie.**

Po pierwsze, według Ronalda Dworkina zasady (*principles*) są normami prawnymi opartymi na moralności i ich obowiązywanie wynika z instytucjonalnej historii danej społeczności, przez którą należy rozumieć dorobek społeczeństwa w postaci jego praw, instytucji i podstawowych zasad politycznych. Zdaniem Dworkina zasady dotyczą zagadnień stanowiących podstawy systemu prawa, mających większą wagę niż zagadnienia podpadające pod normy zwykłe – reguły i z tego powodu zasady uzyskują pierwszeństwo przed regułami. Reguły są normami, które są stosowane według wzorca „wszystko albo nic” (*all or nothing*), co oznacza, że reguła zawsze podlega stosowaniu, gdy zrealizowany zostanie stan faktyczny opisany w jej hipotezie. Kształtowanie sytuacji prawnej przez reguły według schematu „wszystko albo nic” powoduje, że reguły określane są mianem norm konkluzywnych (niepodważalnych). Reguła jest konkluzywna, gdy skutki prawne nią określane w danym stanie faktycznym wystąpią lub nie, w zależności od tego, czy stan ten będzie się mieścić w zakresie hipotezy reguły. W ujęciu Dworkina zasady działają według wzorca zastosowania

„mniej lub bardziej” (*more or less*). Wystąpienie w rzeczywistości sytuacji objętej hipotezą normy ustanawiającej zasadę prawa nie oznacza, że zasada ta ma kształtować skutki prawne tej sytuacji. W przypadku spełnienia przesłanek stosowania zasady prawa należy ją wziąć pod uwagę przy rozstrzygnięciu sprawy, jednakże trzeba ją traktować jako rację argumentacyjną, która nie przesądza w sposób kategoriyczny o kształcie decyzji organu stosującego prawo. Zasady prawa mogą mieć zastosowanie w sprawach, w których spełnione będą przesłanki zastosowania innych zasad prawa. Wówczas dochodzi do ich konkurowania na gruncie danej sprawy. O przeważeniu jednej z zasad decydują okoliczności tej sprawy. Oznacza to, że w innych, podobnych sprawach niekoniecznie zasada ta będzie przeważała nad pozostałymi zasadami ogólnymi mogącymi mieć zastosowanie do tych spraw. Zasada prawa może znaleźć zastosowanie w sprawie w pewnym tylko zakresie, który może zostać ograniczony koniecznością uwzględnienia przy rozstrzygnięciu sprawy także innej zasady. Te cechy zasad powodują, że są one uznawane za normy niekonkluzywne (podważalne). Cechą odróżniającą zasady od reguł jest ich waga. Zasady mają charakter doniosły dla całego systemu prawa lub jego gałęzi, reguły zaś takiej wagi nie mają. Także kolizja reguł i zasad odróżnia je od siebie. Kolizję w zakresie reguł rozstrzygają specjalne normy-reguły kolizyjne, które zawsze wskazują jedno niezmiennie rozstrzygnięcie takiej kolizji. W przypadku konkurowania ze sobą na gruncie danej sprawy kilku zasad brakuje norm rozstrzygających tę kolizję. Gdy dochodzi do kolizji zasad, o pierwszeństwie jednej z nich decyduje ważenie ich adekwatności do okoliczności danej sprawy. Koncepcja Dworkina stanowi opozycję do tezy pozytywistów, że w trudnych sprawach nie ma jednego właściwego rozstrzygnięcia. W jego ocenie w rozwiniętym systemie prawa, w którym funkcjonują reguły, zasady prawa, praktyki konstytucyjne, precedensy i ustawy, rozstrzygnięcie to istnieje. Problemem może być jedynie brak narzędzi do w miarę łatwego jego odnalezienia. Według Dworkina uznanie zasady prawa za część systemu prawa stwarza normatywne podstawy do dokonania wyboru jedyne właściwego rozstrzygnięcia. Stwierdzenie istnienia normy prawnej nie jest uzależnione od istnienia odpowiedniej reguły uznania. Prawo jest zjawiskiem interpretacyjnym. Sędziowie mają autentyczną władzę i nie są tylko „ustami” ustawy. Koncepcja zasad prawa opracowana przez Dworkina została oparta na uwarunkowaniach systemu *common law* i w znacznej mierze odnosi się do zasad ogólnych, niewyrażonych w tekstach aktów prawnych. Jednakże główne tezy tej koncepcji dotyczące dystynkcji zasad prawa, modelu ich stosowania oraz rozstrzygnięcia konfliktu zasad prawa są aprobowane na gruncie systemu prawa kontynentalnego.

Po drugie, według koncepcji zasad prawa Roberta Alexy’ego, w której na grunt

europeski przeniesiono koncepcję zasad prawa Ronalda Dworkina oraz ją rozwinięto, zasady prawa od reguł odróżnia to, że nie są one dyrektywami postępowania definitywnymi, lecz dyrektywami *prima facie*. Zasady w swej treści odwołują się do racji, postulatów, powodów pewnego działania, natomiast reguły zawierają nakazy zachowania w ściśle określony sposób. Zdaniem Alexy'ego wynikające z zasady sposoby postępowania mogą być zastąpione innymi, które wypływają z innej zasady optymalnej dla danej sprawy. W przypadku reguł określone nimi wzorce zachowania zawsze mają charakter definitywnej podstawy postępowania i nie mogą w tym zakresie być zastąpione innymi regułami. Kryterium odróżniającym zasady od reguł jest nakaz optymalizacji zasad (*optimization requirements*). Zgodnie z tą dyrektywą zasada jest normą, która wymaga realizacji w największym stopniu, jaki jest możliwy w danych warunkach prawnych i faktycznych. Optymalizowanie zasad prawa następuje w celu osiągnięcia w rzeczywistości pożądaných przez nie stanów prawnych i faktycznych. Reguły nie podlegają nakazowi optymalizacji, gdyż jako normy definitywne w występującym w sprawie stanie faktycznym i prawnym podlegają zastosowaniu lub nie. Według Alexy'ego konflikt zasad prawnych na gruncie danej sprawy rozstrzygany jest w drodze optymalizacji zasady, która przeważa w konflikcie. Optymalizacja zasad prawa jest procesem myślowym służącym wybraniu do rozstrzygnięcia sprawy zasady prawa, której zastosowanie da rezultaty dające się najlepiej uzasadnić. Opiera się na zasadzie proporcjonalności sensu largo z podzasadami odpowiedniości i konieczności oraz na zasadzie proporcjonalności sensu stricto. Wybór spośród konkurujących ze sobą zasad sprowadza się do przeprowadzenia testu proporcjonalności zasady uznanej za przeważającą.

Po trzecie, w prawoznawstwie polskim zasady były identyfikowane jako normy o szczególnym charakterze i znacznej doniosłości dla systemu prawa. Na podkreślenie zasługuje stosunkowo wczesne uznanie w polskiej jurysprudencji zasad prawa za część systemu prawa. W początkowym okresie zasady były identyfikowane zgodnie z kontynentalną tradycją pozytywistyczną jako konsekwencje logiczne norm prawa pozytywnego. Uznawano je za część systemu prawa, do którego nie zaliczano zasad prawa określanych mianem postulatów systemu prawa, które z kolei określane były jako reguły nadsystemowe oraz racje norm prawa pozytywnego niewywodzone z nich na zasadzie logicznego wynikania. Postulaty systemu prawa określano jako odwołania do ogólnych celów prawa uzasadniane, postulatami prawnoporównawczymi odwołującymi się do cech wspólnych różnych systemów prawa oraz postulatami prawnonaturalnymi odwołującymi się do treści prawa natury. Teoretycy szkoły poznańskiej wprowadzili podział na zasady w znaczeniu dyrektywalnym i opisowym. Według tej koncepcji mianem zasad ogólnych prawa

można określać tylko te normy postępowania, które swą moc czerpią z norm prawa powszechnie obowiązującego. Zasady w sensie opisowym, chociaż mają wpływ na stanowienie i stosowanie prawa, to bardziej niż zasadami prawa są „wzorcem”, „typem”, „kryterium” działania organu stanowiącego lub stosującego prawo. Badania prowadzone od lat 80. XX w. zaowocowały przeniesieniem na grunt polski koncepcji zasad prawa Dworkina i Alexy’ego, które obecnie są powszechnie uznawane za podstawę wszelkich rozważań na temat zasad prawa. W okresie tym też wiele uwagi poświęcono badaniu zasad prawa pod kątem ustalenia źródła ich „zasadniczego” charakteru.

### **III. Zasada proporcjonalności w porządku prawnym państwa**

#### **1. Wprowadzenie**

Celem tej części pracy jest przedstawienie miejsca i znaczenia zasady proporcjonalności w systemie prawnym państwa. Zostanie to zrealizowane przede wszystkim przez wskazanie regulacji prawnych, w których została ona zawarta lub na gruncie których została wyartykułowana w wyniku wykładni dokonanej przede wszystkim w orzecznictwie sądowym. Położenie akcentu na działalność judykatury jest w tym przypadku uzasadnione co najmniej z dwóch powodów. Po pierwsze, jest to podyktowane zakresem pracy, który odnosi się do działalności sądów administracyjnych w kontekście zasady proporcjonalności. Z tego względu szczególnie istotne będzie przedstawienie poglądów wynikających z orzecznictwa. Po drugie, zasada ta nie zawsze wynika wprost z przepisów. Funkcjonować może w porządku prawnym danego państwa jako zasada orzecznicza. Przedmiotem analizy w tej części będą przede wszystkim akty i orzeczenia, które dotyczą prawa publicznego, w tym szczególnie administracyjnego i podatkowego. Związane jest to z także charakterem i zakresem niniejszej pracy.

W pierwszej kolejności zostanie przedstawiony proces kształtowania się zasady proporcjonalności w prawie i orzecznictwie kilku państw. Ma to służyć ukazaniu tej zasady w ujęciu ewolucyjnym, przy czym nacisk położony zostanie na jej rozwój w państwach europejskich, co podyktowane jest tożsamą kulturą prawną występującą w tym regionie i potrzebą analizy kształtowania się zasady proporcjonalności w Polsce. Uznano za zasadne opisanie rozwiązań ewolucji w tym zakresie występujące w Niemczech, Austrii i Francji, także z uwagi na to, że unijna zasada proporcjonalności została wywiedziona przez TSUE z dorobku prawnego państw członkowskich z początkowego okresu funkcjonowania Wspólnot Europejskich. Wybór ten podyktowany jest również tym, iż rozwiązania prawne tych państw bardzo często stanowią podstawowy punkt odniesienia, a nawet wyznacznik i wskazówki dla rozwiązań przyjmowanych w innych państwach, w tym w Polsce.

W niniejszej części zostaną też przedstawione rozważania dotyczące zasady proporcjonalności na gruncie współczesnego prawa poszczególnych państw. W pierwszej kolejności zaprezentowane zostaną rozwiązania funkcjonujące w Polsce, mają one bowiem dla rozważań w niniejszej pracy znaczenie podstawowe. Głównym celem rozprawy, na co zwrócono uwagę we wstępie przy analizie założeń pracy, jest przedstawienie funkcjonowania zasady proporcjonalności jako podstawy rozstrzygnięć polskich sądów administracyjnych.

Jako celowe należy jednak uznać ukazanie tej zasady w szerszym kontekście. Z tego też względu będzie ona przedstawiona z perspektywy rozwiązań występujących w innych państwach, o których mowa wyżej, a także w Wielkiej Brytanii, tak aby istniała możliwość porównania rozwiązania innego niż charakterystycznego dla prawa kontynentalnego.

## **2. Kształtowanie się zasady proporcjonalności w prawie państw europejskich**

Kształtowanie się tej zasady może być postrzegane w sferze stosowania, jak i stanowienia prawa, a jej zastosowanie jest możliwe zarówno na gruncie działalności administracji, jak i prawodawcy. W pierwszej kolejności zostanie przedstawiona proporcjonalność w kontekście działalności administracji, następnie w aspekcie tworzenia prawa.

Proces kształtowania się wymogu proporcjonalności praw państw europejskich przebiegał przez cały wiek XIX i zakończył się w drugiej połowie XX w., zapoczątkowany przez dążenie do ograniczenia uznania administracyjnego, z którego korzystała administracja<sup>1</sup>. Uznanie administracyjne w ówczesnej postaci miało inny zakres niż pojęcie znane dzisiejszemu prawu administracyjnemu i o wiele większą niż obecnie możliwość oddziaływania na społeczeństwo<sup>2</sup>. Podporządkowanie administracji prawu stanowionemu było istotą oświeceniowej koncepcji państwa prawa i rządów prawa, którą rozpoczęły urzeczywistniać państwa konstytucyjne. Jednakże w XIX i na początku XX w. działalność administracji na podstawie przepisów prawa była pojmowana w ten sposób, że administracja państwowa miała obowiązek działać w granicach prawa, co oznaczało, że oprócz kompetencji uregulowanych wprost przepisami prawa mogła podejmować działania w sferach nieuregulowanych prawem, zgodnie z własnym uznaniem, co określano mianem władzy dyskrecjonalnej administracji<sup>3</sup>. Główną cechą tego uznania było prawo przysługujące organom do podejmowania działań w ramach ich ogólnych kompetencji, które nie były im wyraźnie zakazane i nie były sprzeczne z prawem. Ten rodzaj administracji określany jest władzą dyskrecjonalną administracji, a podejmowane w jej ramach akty nazywane są aktami dyskrecjonalnymi. Ten obszar działania administracji miał znaczny zakres i jego utrzymywanie wynikało z tradycji przedoświeceniowej, w której monarcha z aparatem administracyjnym podejmowali większość decyzji politycznych, które uzyskiwały ramy

---

<sup>1</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrecjonalnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010, s. 32.

<sup>2</sup>Tamże, s. 32, 115–117.

<sup>3</sup>Tamże, s. 32.

prawne<sup>4</sup>. Wykształcenie się monarchii konstytucyjnych spowodowało przejście prerogatyw prawotwórczych do organu reprezentującego społeczeństwo, a jednocześnie w celu zachowania dawnych uprawnień ośrodka władzy stawał się on ośrodkiem wykonawczym zajmującym się administracją i procesem podejmowania decyzji w zakresie organizowania działalności administracyjnej.

W Niemczech administracja podzielona została na tę wykonywaną w ramach ustaw oraz poza ramami ustawowymi, tzw. administrację niezwiązaną, opierająca się na uznaniu administracyjnym, w ramach którego mogła działać w sposób nieskrępowany, podejmując działania twórcze<sup>5</sup>. Administracja wolna występowała tam, gdzie ustawodawca określał jej kompetencje, posługując się pojęciami niedookreślonymi, np. „interes publiczny”, „bezpieczeństwo publiczne”, które uznawano za wymykające się spod kontroli legalności. Potrzebę funkcjonowania tego rodzaju administracji uzasadniano interesem publicznym. Także we Francji występowała administracja wykonywana w ramach ustaw, które w sposób ścisły determinowały sposób postępowania i treść rozstrzygnięć wydawanych w zakresie tego rodzaju administracji<sup>6</sup>. Oprócz administracji związanej istniały znaczne obszary życia społecznego, w których administracja wykonywana była na zasadzie uznania, o którym była mowa wcześniej. We Francji granice kontroli legalności administracji tak działającej wyznaczały trzy podstawy *recours pour excès de pouvoir*: brak wymaganej formy aktu administracyjnego, niewłaściwość organu oraz naruszenie ustaw<sup>7</sup>. Poza nimi jej działania były nieskrępowane prawnie, gdyż na podstawie innych zarzutów nie mógł się zawiązać formalny spór prawny pomiędzy organem administracji i jednostką, która uważała, że organ naruszył jej prawa. Podnoszono przy tym argument, że ten rodzaj administracji jest uprawiany w interesie publicznym<sup>8</sup>.

Tworzące się od XIX w. sądownictwo administracyjne miało być środkiem ograniczenia działalności administracji opartej na swobodnym uznaniu. Sądownictwo to postrzegane jest powszechnie jako gwarant ładu społecznego, w którym podmioty administrujące szanują prawa podmiotowe jednostek w dziedzinie prawa publicznego<sup>9</sup>. Dlatego od początku było ono uznawane za organ władzy, którego zadaniem jest kontrola wolnej administracji (nieskrępowanej ustawami), którą w Niemczech określano jako związaną z uznaniem administracyjnym, a we Francji jako administrację działającą na

---

<sup>4</sup>Zob. M. Zimmermann, *Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie”*, Warszawa 2009, s. 54.

<sup>5</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 91, 118.

<sup>6</sup>Tamże, s. 91.

<sup>7</sup>Tamże, s. 90.

<sup>8</sup>Tamże, s. 116.

<sup>9</sup>Tamże, s. 131.

podstawie aktów dyskrejonalnych administracji. Sądownictwo administracyjne stało się czynnikiem ograniczającym pole działania administracji opartej na uznaniu administracyjnym i administracji dyskrejonalnej przez poszerzanie zakresu kontroli tych rodzajów działań organów władzy. W ramach koncepcji państwa prawnego od końca XIXw. coraz większe obszary administracji bazującej na uznaniu zaczynały podlegać kontroli sądowej według kryterium legalności. Efektem tych zmian było poddawanie działaniu regulacji prawnych całego prawa administracyjnego, a zatem także w aspekcie przedmiotowym, przez uznanie obowiązku wzorca legalności również w zakresie celów działania administracji dotychczas legitymizowanych interesem publicznym lub podobnymi pojęciami ogólnymi<sup>10</sup>. Równoległe z tymi zmianami następowało wykształcenie się procedury administracyjnej.

We Francji początkowo badanie celu działania administracji realizowano w oparciu o czwartą, w świetle wcześniej przedstawionych rozważań, podstawę zaskarżenia, jaką było działanie w celu obejścia kompetencji. Początkowo zadaniem tej kontroli było badanie celowości, a nie legalności działań, jednakże odbywała się ona według wzorca normatywnego, gdyż badano, czy organ naruszył prawo przez odejście od celów przypisanych mu w ramach jego kompetencji. Orzecznictwo Rady Stanu rzadko uwzględniało tego typu skargi, przyczyniło się ono jednak do rozwoju wzorca legalności działania administracji, gdyż uznano, że kontroli według tego wzorca podlega także cel działania administracji, jeżeli został on wyznaczony przez akt normatywny<sup>11</sup>. Z czasem nastąpiło odejście od kontroli sprawowanej na podstawie zarzutu obejścia kompetencji na rzecz kontroli pojmowanej szeroko legalności. Znamiennym przykładem tych zmian było podejście Rady Stanu do uprawnień policji administracyjnej, od której wymagać zaczęto godzenia celu publicznego, który miała ona realizować, z prawami jednostek. Rada wymagała, ażeby policja, realizując swoje kompetencje, podejmowała realne starania w celu poszanowania wolności obywateli z uwzględnieniem uwarunkowań indywidualnych występujących w konkretnych sprawach<sup>12</sup>. Od takiego stanowiska był już tylko krok do postulatu proporcjonalności w działaniu organów publicznych. Ten kierunek działalności uległ wzmocnieniu do rozpoczęcia w latach 40. XX w. formułowania przez Radę Stanu „ogólnych zasad prawa”, które opierały się na normach konstytucyjnych lub były wywodzone z postulatu słuszności<sup>13</sup>. Przyznawano im moc równą ustawom i normom konstytucyjnym (przynajmniej niektórym z nich). Zasady te były

---

<sup>10</sup>Tamże, s. 132.

<sup>11</sup>Tamże.

<sup>12</sup>A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2009, s. 51; A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 133.

<sup>13</sup>H. Izdebski, *Francja*, w: *Sądownictwo administracyjne w Europie Zachodniej*, red. L. Garlicki, Warszawa 1990, s. 66; A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 134.



wytworem orzecznictwa sądowego i stanowiły wzmocnienie sądowej kontroli administracji. Wiązały administrację w wykonywaniu uprawnień dyskrecyjnych, chyba że ich moc w określonym zakresie została uchylona ustawowo<sup>14</sup>.

W Austrii zarysowały się podobne tendencje. Stosownie do § 2 ustawy z 1875 r. o Trybunale Administracyjnym skardze do sądu podlegały działania administracji, które dotyczyły praw podmiotowych<sup>15</sup>. Na podstawie § 3e tej ustawy organizatorskie funkcje administracji stanowiące jej niezwiązaną ustawowo działalność niezależnie od tego, czy były podejmowane w przedmiocie uregulowanym prawem, czy też nieuregulowanym, nie podlegały zaskarżeniu do tego sądu. Tak określone podstawy kognicji Trybunału Administracyjnego nie pozwalały zaskarżać działań administracji objętych zakresem § 3e ustawy nawet wtedy, gdy naruszały one prawa podstawowe. Trybunał Administracyjny, badając jednak zasadność ograniczenia prawa własności w drodze administracyjnej, sformułował postulat minimalnej ingerencji podejmowanej tylko w takim zakresie, jaki był konieczny z punktu widzenia interesu publicznego i wynikający z ustawy<sup>16</sup>. Zasada ta nie wynikała wprost z przepisów prawa i była zasadą orzecniczą Trybunału. W swej treści odpowiadała współcześnie pojmowanemu wzorcowi proporcjonalności działań organów władzy publicznej. Zdefiniowanie tej zasady stanowiło wkład Trybunału Administracyjnego w kształtowanie się zasady proporcjonalności na gruncie europejskim. W Austrii proces obejmowania swobodnego uznania kontrolą sądową zakończony został wraz z wprowadzeniem w życie nowej konstytucji z 1920 r., która wyłączała spod sądowej kontroli jedynie uznanie, które było wykonywane na podstawie ustawy i zgodnie z jej sensem<sup>17</sup>. Takie sformułowanie podstawy zaskarżania uznania czyniło z niego instytucję w kształcie prawnym znanym nam obecnie.

W Prusach w XIX w. sądownictwo administracyjne stanowiło część administracji, co sprawiało, że kompetencje tego sądownictwa nie były ukierunkowane na ochronę praw podmiotowych, lecz na podnoszenie sprawności administracji. Było ono kontynuacją aktywnej administracji, lecz przy pomocy innych środków<sup>18</sup>. Dlatego kontroli sądownictwa poddano swobodne uznanie administracyjne. W Prusach funkcjonowała sądowa kontrola policji ukierunkowana na ochronę praw podmiotowych w działaniach podejmowanych przez

---

<sup>14</sup>N. Emiliou, *The Principle of Proportionality in European Law. A Comparative Study*, London–The Hague–Boston 1996, s. 66–70.

<sup>15</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 136.

<sup>16</sup>Tamże.

<sup>17</sup>Tamże, s. 138.

<sup>18</sup>Zob. M. Wyrzykowski, *Republika Federalna Niemiec*, w: *Sądownictwo administracyjne w Europie Zachodniej*, red. L. Garlicki, Warszawa 1990, s. 122 i n.

policję, która działała w oparciu o uznanie administracyjne<sup>19</sup>. Działalność orzecznicza sądownictwa administracyjnego w Prusach odnosząca się właśnie do działań policji dała początek zasadzie proporcjonalności. Ówczesne prawo, pochodzące jeszcze z końca XVIII w., upoważniało policję do podejmowania koniecznych zarządzeń w celu utrzymania publicznego spokoju, porządku, bezpieczeństwa czy odwrócenia od ludności grożących jej niebezpieczeństw. Przyjmowało ono, że względy konieczności i celowości leżące u podstaw tych uprawnień policji nie podlegają kontroli innej niż w zakresie zgodności z ustawą. W tych realiach jedynie sądownictwo administracyjne mogło stworzyć granice dla uznania administracyjnego w działaniach policji. W latach osiemdziesiątych XIX w. wskazane wyżej podstawy prawne zaczęto interpretować także jako normy wyznaczające granice ingerencji policji w prawa jednostek w ramach swobodnego uznania. Za znamienne dla tego procesu uznawane jest orzeczenie Oberverswaltungsgericht (OVG) z 1882 r. w sprawie Kreuzberg<sup>20</sup>. W orzeczeniu tym dopuszczono kontrolę znaczenia pojęć niedookreślonych, wyznaczających kompetencje policji nadanej w akcie prawnym w świetle określonych działań policji. W konsekwencji można było żądać od policji poczynań rzeczywiście realizujących jej cele określone przy pomocy regulacji prawnych. Na podstawie tego orzecznictwa Otto Mayer sformułował postulat dostosowania rozmiaru ingerencji policji w prawa podstawowe do rozmiaru okoliczności stanowiących przyczyny ingerencji<sup>21</sup>. Obowiązek ten określał mianem stosunkowości i wywodził go z prawa natury<sup>22</sup>. Uznawał, że przepisy zawierające uprawnienie do ingerencji policji w prawa jednostek zawierają jednocześnie milczący wymóg adekwatności tej ingerencji do skali naruszenia prawa przez jednostkę, przeciwko której działanie policji jest skierowane<sup>23</sup>. Działania władzy, aby były legalne, musiały być w konsekwencji konieczne z uwagi na założony cel tego działania. Koncepcję proporcjonalności w działalności policji rozwijał także Walter Jelinek<sup>24</sup>, który postulował powiązanie konieczności i celowości działania policji z celem wyznaczonym przez prawo. Jego zdaniem działania musiały pozostawać w odpowiednim stosunku do rozmiarów celów, które miały być osiągnięte. Działania przedsięwzięte w ramach swobodnego uznania przez policję miały spełniać kryterium stosowności do zamierzonych celów. Prezentował on stanowisko, że spełnienie przez działania policji wymogu konieczności i stosowności nie uchylają się spod

---

<sup>19</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 139.

<sup>20</sup>Orzeczenie z 14 czerwca 1882 r. PrOVGE 9 (1883), s. 353 za A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 141.

<sup>21</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 142 i n.

<sup>22</sup>Tamże, s. 269.

<sup>23</sup>Tamże, s. 289.

<sup>24</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 143.

kontroli sądu<sup>25</sup>.

Odrębny etap ewoluowania zasady proporcjonalności w Europie związany jest z sądownictwem konstytucyjnym. Miało ono na celu także kontrolowanie uznania, jednak nie administracji, lecz ustawodawcy. Przez to uznanie należy rozumieć swobodę polityczną ustawodawcy przy wyborze sfer życia społecznego, które podda regulacjom prawnym w stanowionym przez siebie ustawodawstwie. Ten aspekt kontroli władzy publicznej wiązał się z przemianami ustrojowymi zachodzącymi w państwach europejskich. Przed oświeceniem działalność prawotwórcza w głównej mierze polegała na kodyfikowaniu porządku już istniejącego, wykształconego w okresie wcześniejszym. Od XVII w. prawo oprócz funkcji gwarantowania dotychczasowych niepisanych uprawnień, stawało się środkiem do wskazywania dozwolonych działań zgodnych z interesem jego adresatów<sup>26</sup>. Było instrumentem dokonywania zmian w społeczeństwie, przez co zaczęło pełnić funkcje instrumentalne<sup>27</sup>. Wraz z rozwojem demokracji w Europie prawo stanowione w coraz większym zakresie regulowało nowe stosunki społeczne, dotychczas nieobjęte żadnymi regulacjami. Okoliczność ta powodowała wysuwanie się na plan pierwszy funkcji instrumentalnej prawa, co w państwach konstytucyjnych doprowadziło do uruchamiania mechanizmów powodujących masowe podejmowanie uchwał. W powszechnej świadomości to stanowienie prawa było najważniejszą funkcją władzy w państwie konstytucyjnym<sup>28</sup>. Postęp cywilizacyjny sprawił, że w XIX w. państwo zaczęło wkraczać w coraz szersze obszary życia społecznego<sup>29</sup>, rozrosła się także administracja realizująca coraz to nowsze państwowe cele. Z tymi procesami wiązała się wzmożona działalność prawodawcza państwa w sferze gospodarki oraz wzrost jego potrzeb budżetowych. Jednocześnie wymagało to wzmożonej aktywności demokratycznych organów prawodawczych w zakresie tworzenia aktów prawnych regulujących działanie administracji państwowej. W tych uwarunkowaniach zachodziła obawa przed nadmiernym związaniem społeczeństwa zbyt licznymi prawami, których treść mogłaby budzić zastrzeżenia i niechęć do poddawania się tym regulacjom. Dał temu wyraz Monteskiusz, który w rozważaniach o duchu praw wskazywał, że prawodawca, tworząc prawo, powinien działać z umiarem<sup>30</sup>. W XIX w. pojawiły się też pierwsze poglądy odzwierciedlające założenia zasady proporcjonalności w jej obecnym kształcie. Robert von

---

<sup>25</sup>Tamże.

<sup>26</sup>Tamże, s. 51.

<sup>27</sup>T. Stawecki, *Instrumentalne traktowanie prawa – różne perspektywy*, w: *Prawo i ład społeczny. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Annie Turskiej*, red. G. Polkowska, Warszawa 2000, s. 41–42.

<sup>28</sup>Por. A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 52.

<sup>29</sup>R. von Mohl, *Encyklopedia umiejętności politycznych*, tłum. A. Białecki, opr. A. Bosiacki, Warszawa 2003, s. 215.

<sup>30</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s.52.

Mohl przedstawiał niekorzystne skutki wprowadzania prawa ustanawiającego cele, których realizacja przez adresatów prawa wymagałaby zaangażowania środków niewspółmiernie poważnych w stosunku do wagi tych celów<sup>31</sup>.

Początkowo za wystarczającą formę państwa prawa uznawano państwo, w którym prawo tworzone zgodnie z procedurami mającymi walor prawa. W myśl pozytywistycznej koncepcji prawa za dopuszczalne uznawano każde działanie administracji w państwie, które było zgodne z prawem. Z czasem do świadomości uczestników dyskursu prawniczego dotarło, że demokratycznie wyłoniony prawodawca w przedstawionych wyżej uwarunkowaniach może tworzyć prawo wadliwe. Obecnie pogląd o wystarczającej gwarancji jakości prawa, jaką miał być wymóg zachowania przepisanych procedur przy jego tworzeniu, powszechnie uznaje się za zdezaktualizowany i oprócz tworzenia prawa według odpowiednich procedur stawia się przed nim także wymóg zgodności treści ze standardami określonymi przede wszystkim przez konstytucję oraz wypracowanymi przez orzecznictwo trybunałów konstytucyjnych<sup>32</sup>.

Wraz z rozwojem działalności ustawodawczej pojawiło się pojęcie swobodnego uznania ustawodawcy, które oznacza swobodę wyboru przez ustawodawcę różnych obszarów życia społecznego do uregulowania za pomocą prawa. Ustawodawca korzysta ze swobody w wyborze sfer życia poddawanych regulacji w drodze stanowienia prawa, gdyż nie obowiązuje go reguła stanowiąca, że ma on za zadanie wykonywać postanowienia konstytucji, która stanowiła by odpowiednik reguły obowiązującej władzę wykonawczą stanowiącej, że władza ta może podejmować wyłącznie działania w celu realizacji ustaw. Działalność prawotwórcza ustawodawcy w coraz większym stopniu ograniczała administrację przez eliminowanie obszarów swobodnego jej działania. Proces ten sprawiał, że władza ustawodawcza zaczęła korzystać ze swobodnego uznawania, które dotychczas było domeną administracji. To swobodne uznanie w zakresie tworzenia prawa Tadeusz Hilarowicz na początku XX wieku określił mianem swobodnego uznania materialnego<sup>33</sup>. Swoboda ustawodawcy w podejmowaniu działalności prawodawczej wynika z politycznego upoważnienia parlamentu przez społeczeństwo do wykonywania w jego imieniu władzy. Granice swobodnego uznania materialnego wyznaczają normy konstytucji. W płaszczyźnie proceduralnej są to wywodzone z konstytucyjnej zasady państwa prawnego zasady przyzwoitej legislacji. W niektórych sytuacjach w praktyce te wzorce okazują się niewystarczające i konieczne staje się sięgnięcie

---

<sup>31</sup>R. von Mohl, *Encyklopedia umiejętności...*, s. 135.

<sup>32</sup>Por. S. Wronkowska, *Zarys koncepcji państwa prawnego w polskiej literaturze politycznej i prawnej w: Polskie dyskusje o państwie prawa*, S. Wronkowska red. Warszawa 1995, s. 70.

<sup>33</sup>Zob. A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 164.

do przedmiotu regulacji ustawowych i poszukiwanie tam granic swobody legislacyjnej ustawodawcy. Nastęrcza to znaczących trudności, gdyż duża część obszarów życia społecznego, które mogą być przedmiotem regulacji ustawowej w konstytucji, jest w ogóle nieuregulowana lub regulowana w sposób tak ogólny, że nie ogranicza to w istocie swobodnego uznania ustawodawcy. W tych obszarach, które są uregulowane w konstytucji, ustawodawca i tak działa jako prawodawca, który musi uwzględnić jej postanowienia w stanowionym przez niego prawie. Nie zmienia to jednak okoliczności, że przedmiot regulacji tego prawa ustawodawca może wybierać w sposób swobodny.

W początkowym okresie funkcjonowania sądownictwa konstytucyjnego tekst konstytucji był wystarczającą podstawą do sprawowania kontroli konstytucyjności prawa<sup>34</sup>. Z czasem jednak wobec ogólnego charakteru tego aktu formalno-dogmatyczne stosowanie konstytucji przez sądy konstytucyjne okazało się niewystarczające. Dlatego w orzecznictwie i doktrynie wykształciło się pojęcie konstytucji właściwej, tzn. konstytucji aksjologicznej, którą są utrwalone poglądy na temat wartości wyrażanych wprost w konstytucji pisanej<sup>35</sup>. W tym ujęciu stanowi ona tylko inspirację do tworzenia poglądów na temat rozumienia konstytucji, które w istocie stanowią konstytucję, którą posługuje się praktyka prawnicza<sup>36</sup>. Wynikiem tego procesu było posługiwanie się w orzecznictwie sądów konstytucyjnych takimi pojęciami jak: słuszność, sprawiedliwość, państwo prawne, prawa człowieka. Po II wojnie światowej orzecznictwo sądów konstytucyjnych zainicjowane przez orzecznictwo niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego pojęcie sprawiedliwości i państwa sprawiedliwego zaczęło wypełniać treścią, na którą składają się prawa człowieka<sup>37</sup>. W nowoczesnym społeczeństwie liberalno-demokratycznym celowość tego zabiegu uzasadniano potrzebą wypełnienia tych zagadnień treściami etycznymi i politycznymi. To podejście do podstawowych praw konstytucyjnych jako praw urzeczywistniających społeczno-polityczny ideał państwa dążącego do realizacji postępowych stosunków społecznych spowodowało, że legitymacja demokratyczna do tworzenia prawa odpowiadającego takim wymogom nie mogła się opierać tylko na mandacie pochodzącym z wyborów. Gwarancją realizacji tego celu stało się przestrzeganie aksjologii konstytucyjnej opartej na prawach człowieka. Dlatego aksjologią tą zaczęły się posługiwać trybunały konstytucyjne. Społeczeństwa państw europejskich są przychylnie nastawione do trybunałów konstytucyjnych, które w istocie powstrzymują

---

<sup>34</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 175.

<sup>35</sup>Tamże.

<sup>36</sup>L. Morawski, *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2005, s. 286–287.

<sup>37</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 178 i n.

działalność parlamentów prowadzoną wszak w imieniu i z woli wyborców.

### **3.Zasada proporcjonalności w prawie polskim**

Rozważania w tej części dotyczyć będą rozwiązań prawnych występujących w Polsce, w których mamy do czynienia z wyrażoną zasadą proporcjonalności znajdującą odzwierciedlenie zarówno w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (TK), jak i sądów administracyjnych. Będą one opisane w taki sposób, aby uwzględnić ewolucję w tym zakresie. W pierwszej kolejności zostaną jednak przedstawione rozważania na gruncie rozstrzygnięć TK, co uzasadnione jest ich szczególnym charakterem w polskim porządku prawnym. Następnie prezentowane będą rozważania na podstawie wybranych regulacji prawa i orzeczeń Najwyższego Trybunału Administracyjnego (NTA), a także współcześnie działających w Polsce sądów administracyjnych, a w szczególności Naczelnego Sądu Administracyjnego (NSA).

Poza przedmiotem rozważań w niniejszej części będą regulacje polskiego prawa podatkowego, cywilnego, pracy czy np. morskiego, w których zasada proporcjonalności lub proporcjonalność jako instytucja funkcjonuje. Uzasadnieniem takiego podejścia jest przede wszystkim fakt, iż regulacje te zostały już przedstawione w rozdziale pierwszym w części poświęconej pojęciu i źródłom zasady proporcjonalności.

Podejmując próbę przybliżenia stosowania zasady proporcjonalności przez TK, można wskazać, że na proces ten składają się dwa etapy. Pierwszy obejmuje orzeczenia wydane pod rządami Konstytucji z 1952 r. zmienionej ustawą z dnia 29 grudnia 1989 r.<sup>38</sup>, którą uchylonoj dwa pierwsze rozdziały, a w ich miejsce wprowadzono nowy rozdział pierwszy „Podstawy ustroju politycznego i gospodarczego”. Artykuł 1 Małej Konstytucji z 1989 r., a raczej przepisów konstytucyjnych, stanowił, że Rzeczpospolita Polska jest demokratycznym państwem prawnym urzeczywistniającym zasady sprawiedliwości społecznej. Wprowadzenie tego przepisu do Konstytucji na początku transformacji ustrojowej oceniane jest jako deklaracja polityczna budowy ustroju państwa opartego na zasadzie państwa prawa. Było także zobowiązaniem TK i NSA do kontroli działań władzy publicznej według standardów prawnych współtworzących zasadę państwa prawa<sup>39</sup>.

W związku ze zinstytucjonalizowaniem prawnym zasady państwa prawa możliwe było wywodzenie z niej wielu ogólnych zasad prawa niemających jednak wyraźnej podstawy

---

<sup>38</sup>Ustawa o zmianie Konstytucji Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej z 22 lipca 1952 r. (Dz.U. Nr 75, poz. 444), dalej określana jako Mała Konstytucja z 1989 r.

<sup>39</sup>M. Wyrzykowski, *Legislacja – demokratyczne państwo prawa – radykalne reformy polityczne i gospodarcze*, w: *Tworzenie prawa w demokratycznym państwie prawnym*, red. H. Suchocka, Warszawa 1992, s. 38–39.

prawnej, co stanowiło do tej pory poważną przeszkodę w ich powoływaniu w dyskursie argumentacyjnym. Z orzecznictwa TK wynika, że zasada państwa prawa powoływana była zazwyczaj w kontekście praw i wolności obywateli. Wywodzono z niej następujące zasady: zaufania obywatela do państwa, zaufania do prawa, niedziałania prawa wstecz, ochrony praw słusznie nabytych, proporcjonalności, wymóg zachowania odpowiedniego *vacatio legis*. W orzecznictwie TK wykształcił się trwały pogląd na temat tych zasad, które w większości aktualne są też obecnie. Orzecznictwo TK dotyczące zasad ogólnych wywodzonych z art. 1 przepisów konstytucyjnych z 1989 r. przyczyniło się w sposób niezwykle istotny do ustalenia treści pojęcia państwo prawne.

Artykuł 1 Małej Konstytucji z 1989 r. stanowił podstawę do rozważań TK dotyczących ograniczeń praw podmiotowych jednostek. Joanna Zakolska wskazuje, że jeszcze przed wprowadzeniem tego przepisu do przepisów konstytucyjnych Trybunał wydawał orzeczenia, w których prowadził rozważania na temat ograniczenia praw podmiotowych<sup>41</sup>. Jako przykład podaje orzeczenia, w których Trybunał wskazywał na obowiązki prawodawcy właściwe dla zasady proporcjonalności<sup>42</sup>. W orzeczeniach tych sformułowano zakaz ograniczania wolności obywateli (jeżeli nie wymaga tego ważny interes społeczny lub indywidualny chroniony konstytucyjnie), a także zakaz naruszania przez władzę publiczną prawa własności (jeżeli nie zezwalały na to wprost przepisy konstytucyjne lub nie wynikało to z ważenia kolidujących ze sobą norm przepisów konstytucyjnych i dóbr przez nie chronionych)<sup>43</sup>. W literaturze można znaleźć orzeczenia wydawane do 1995 r., w których Trybunał nie wypowiadał się wprost o zasadzie proporcjonalności w treści obecnie z nią utożsamianej, jednakże odnosiły się one do zagadnień prawnych mających związek z tą zasadą, spośród których najważniejsze były dopuszczalność ograniczania praw podmiotowych i warunki, na jakichbyło to możliwe<sup>44</sup>. Trybunał w orzeczeniach tych określał przesłanki formalne i materialne ograniczeń prawa. Wśród przesłanek materialnych należy podkreślić wymóg wprowadzania ograniczeń w celu ochrony interesu ogółu wywodzonego z art. 1 Małej Konstytucji z 1989 r., innych zasad i dóbr chronionych w Konstytucji. Często też zwracano uwagę na zakaz wprowadzania ograniczeń naruszających istotę prawa przysługującego jednostce. Wskazywano też, że ograniczenia nie mogą być arbitralne, co oznaczało oparcie ich „na klasyfikacjach pozbawionych uzasadnienia w racjonalnych i

---

<sup>41</sup>J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2008, s. 38–39.

<sup>42</sup>Orzeczenie TK z 30 listopada 1988 r., sygn. akt K1/88, OTK 1986–1995 t. I, 1988, poz. 6; Orzeczenie TK z 4 października 1989 r., sygn. akt K 3/88, OTK 1986–1995, t. II, 1989, poz. 2.

<sup>43</sup>J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 38–39.

<sup>44</sup>Tamże, s. 40–50 i orzecznictwo tam wskazane.

konstytucyjnie legitymowanych kryteriach”<sup>45</sup>. W tym okresie pojawiły się też orzeczenia, w których przedstawiano dopuszczalność ograniczenia prawa jednostki, jeżeli było to wymagane potrzebą osiągnięcia koniecznego celu, pod warunkiem, że spowoduje to jak najmniejsze uszczuplenie tego prawa lub jego ograniczenie. W orzecznictwie TK odwoływano się do „rachunku aksjologicznego”, który przy porównaniu ograniczenia i prawa, w które ono ingerowało, miał przeważać na korzyść ograniczenia. Oznaczało to odwoływanie się przez Trybunał do proporcjonalności sensu stricto<sup>46</sup>. W tym okresie można też było znaleźć orzeczenia dopuszczające całkowite swobodne uznanie ustawodawcy. Przykładem jest wyrok z 12 lutego 1991 r., w którym uznano, że warunkiem ograniczenia swobody działalności gospodarczej przez prawo jest uczynienie tego w formie ustawy w celu ochrony jakiegokolwiek interesu uznanego przez ustawodawcę za zasługujący na ochronę w ten sposób<sup>47</sup>. W uchwale z 2 marca 1994 r.<sup>48</sup>TK, odnosząc się do ustawowych ograniczeń wolności słowa, sformułował następujące warunki ograniczania prawa przysługujące jednostkom: prawa i wolności jednostki mogą być ograniczane tylko wtedy, gdy jest to dopuszczalne w przepisach konstytucyjnych; ograniczenia mogą być wprowadzane tylko w zakresie niezbędnym i traktowane być muszą w kategoriach wyjątków; ani poszczególne ograniczenia, ani też ich suma nie mogą naruszać „istoty” praw bądź wolności im poddanych.

Doniosłą rolę w odkrywaniu zasady proporcjonalności w polskim systemie prawa pełni orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r. dotyczące ograniczenia swobody działalności gospodarczej<sup>49</sup>. Jeszcze bez posługiwania się pojęciem „zasada proporcjonalności” Trybunał, który używał pojęcia „zakaz nadmiernej ingerencji”, podsumował swoje dotychczasowe stanowisko w kwestii dopuszczalności ograniczenia praw i wolności gwarantowanych konstytucyjnie. W orzeczeniu tym wskazano warunki, jakim powinna odpowiadać ingerencja ustawodawcy w prawa jednostek, które odpowiadały treści zasady proporcjonalności nadawanej w tym okresie w krajach Europy Zachodniej, a zwłaszcza w Niemczech. Podkreślono wymóg konieczności ingerencji ustawodawcy w prawa jednostki, zakazując jej

---

<sup>45</sup>Orzeczenie TK z 26 stycznia 1993 r., sygn. akt U 10/92, OTK 1993, cz. I, poz. 2.

<sup>46</sup>Orzeczenie TK z dnia 19 czerwca 1990 r., sygn. akt K 2/90, OTK 1991, cz. I, poz. 9, dotyczące działań ustawodawcy ingerujących w prawo własności. Do proporcjonalności sensu stricto odwoływano się w orzeczeniu TK z 20 sierpnia 1992 r., sygn. akt K 4/92, OTK 1986–1995, t. III, 1992, cz. II, poz. 1, dotyczącym swobody działalności gospodarczej i ochrony prawa własności; w orzeczeniu tym także posłużono się argumentem „rachunku aksjologicznego”.

<sup>47</sup>Orzeczenie TK z 12 lutego 1991 r., sygn. akt K 6/90, OTK 1986–1995, t. III, 1991, poz. 7. Orzeczenie to określane jest jako przykład demokratycznego anachronizmu (zob. A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s.333), nie wyrażało trwałej tendencji w zakresie traktowania przez TK dopuszczalności ograniczenia prawa przez ustawodawcę, gdyż już w orzeczeniu z 9 kwietnia 1991 r., sygn. akt 9/90, OTK 1991, s. 147, TK stwierdził, że ograniczenie swobody działalności gospodarczej nie może być dowolne.

<sup>48</sup>Uchwała TK z 26 marca 1994 r., sygn. akt W 3/93, OTK 1994, cz. I, poz. 17.

<sup>49</sup>Orzeczenie TK z 26 kwietnia 1995 r., sygn. akt K 11/94, OTK 1995, cz. I, poz. 12.



nadmierności wskazując, że powinna być ona ustalona na podstawie obiektywnych kryteriów. Trybunał podkreślił przy tym, że zakaz nadmiernej ingerencji w prawa jednostki w Europie Zachodniej najpierw rozwijany był w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym uznania administracyjnego, a następnie w orzecznictwie konstytucyjnym. Reasumując swoje dotychczasowe poglądy na ten temat TK wskazał, że wynika on z art. 1 Małej Konstytucji z 1989 r. Rozważania czy zakaz ten nie został naruszony przez ustawodawcę, uwzględniać powinny specyfikę poszczególnych praw i wolności jednostki (surowsze standardy oceny przykładać należy np. do regulacji praw i wolności osobistych i politycznych niż do praw ekonomicznych czy socjalnych), bo z tego wynikają ogólne granice dopuszczalnych ograniczeń. Następnie należy odpowiedzieć na trzy pytania: 1.Czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków? 2.Czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana? 3.Czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela?

Z racji tego, że powyższe orzeczenie w sposób kompleksowy podsumowywało warunki dopuszczalności wprowadzania przez ustawodawcę ograniczeń prawa jednostek, było wielokrotnie powoływane przez Trybunał w orzeczeniach dotyczących zasady proporcjonalności, a także w piśmiennictwie<sup>50</sup>.

Istotne rozważania dotyczące stosowania zasady proporcjonalności znalazły się w orzeczeniu z 31 stycznia 1996 r.<sup>51</sup>, gdzie Trybunał stwierdził: „Państwo prawne opiera się na założeniu racjonalności prawodawcy, a warunkiem koniecznym realizacji tego założenia jest przestrzeganie proporcjonalności w procesie stanowienia prawa. Racjonalny prawodawca stanowi prawo sprawiedliwe, stąd w zasadzie sprawiedliwości należy też upatrywać podstaw obowiązywania zasady proporcjonalności (H. Schneider, *Zur Verhältnismäßigkeits – Kontrolle insbesondere bei Gesetzen* (w:) *Bundesverfassungsgericht und Grundgesetz*, cz. II, pod red. Ch. Starck, Tübingen 1976, s. 393). Trybunał Konstytucyjny odwoływał się już w przeszłości do konstytucyjnej zasady proporcjonalności, przyjmując ją za podstawę swych rozstrzygnięć. Zdaniem TK z zasady tej wypływa, po pierwsze, przyjmowanie danej regulacji

---

<sup>50</sup>Zob. Orzeczenie TK z 31 stycznia 1996 r., sygn. akt 9/95, OTK 1996, cz. I, poz.2.; Orzeczenie TK z 17 października 1995 r., sygn. akt K 10/95, OTK 1995, cz. II, poz. 30; Orzeczenie TK z 21 listopada 1995 r., sygn. akt K 12/95, OTK 1995, cz. II, poz. 34, s. 137–142; Orzeczenie TK z 23 czerwca 1996 r., sygn. akt K 29/95, OTK ZU 1996, nr 2, poz. 10; Orzeczenie TK z 20 listopada 1996 r., sygn. akt K 27/95, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 50; zob. też. A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 342, 350; J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 52 i n.; J. Dylewska, *Ograniczenie prawa własności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (w związku z zasadą proporcjonalności)*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Przegląd Prawa i Administracji” 2001, t. 48, nr 2329, s. 101–123.

<sup>51</sup>Orzeczenie TK z 31 stycznia 1996 r., sygn. akt K 9/95, OTK ZU, 1996, nr 1, poz. 2.

tylko wówczas, gdy jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana, po drugie, nakaz kształtowania danej regulacji w sposób zapewniający osiągnięcie zamierzonych skutków, i po trzecie, wymóg zachowania proporcji między efektami wprowadzonej regulacji a ciężarami względnie niedogodnościami wynikającymi z niej dla obywateli<sup>52</sup>.

Zasada proporcjonalności w szerokim ujęciu kładzie szczególny nacisk na adekwatność celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Wynika z tego, że jeżeli cel regulacji prawnej można osiągnąć przy pomocy dwóch środków, a jeden z nich w większym stopniu pogarsza sytuację prawną podmiotu, to należy wybrać ten korzystniejszy dla podmiotu. Podobnie zasadę proporcjonalności definiuje się także w najnowszej polskiej literaturze przedmiotu. „W działalności organów prawodawczych [...] powinno się respektować tzw. wymaganie proporcjonalności (adekwatności); spośród możliwych (i zarazem legalnych) środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia celów założonych, a zarazem możliwie najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu<sup>53</sup>.

Orzeczenie to potwierdza uzyskanie przez zasadę proporcjonalności w polskim prawie dojrzałości w pierwszej połowie lat 90. XX wieku, co przy uwzględnieniu rozpoczęcia transformacji ustrojowej w roku 1989 oraz trudności z akceptacją tej zasady występującą w innych państwach Europy, np. w Anglii i Francji, należy uznać za znaczące osiągnięcie rodzimej myśli prawniczej.

Po wejściu w życie Konstytucji z 1997 r. podstawą do stosowania zasady proporcjonalności stał się przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji. W początkowym okresie obowiązywania nowej ustawy zasadniczej Trybunał, odwołując się do zasady proporcjonalności, powoływał ją w kontekście orzeczeń wydanych na podstawie art. 1 Małej Konstytucji z 1989 r. statuującego zasadę państwa prawa, która w nowej ustawie zasadniczej została określona w art. 2<sup>54</sup>. Wkrótce jednak TK zaczął wydawać orzeczenia dotyczące zasady proporcjonalności, której zachowanie oceniał poprzez treść art. 31 ust. 3 Konstytucji, wskazując, że uregulowanie kwestii proporcjonalności w tym przepisie spowodowało

---

<sup>52</sup>Orzeczenie TK z 11 stycznia 1995 r., sygn. akt K. 11/94, OTK 1995 r., cz. I, poz. 17; Orzeczenie TK z 17 października 1995 r., sygn. akt K 10/95, OTK ZU 1995, cz. II, poz. 30.

<sup>53</sup>S. Wronkowska, *Zarys koncepcji państwa prawnego w polskiej literaturze politycznej i prawnej*, w: *Polskie dyskusje o państwie prawa*, red. S. Wronkowska, Warszawa 1995, s. 74.

<sup>54</sup>Zob. Wyrok TK z 27 listopada 1997 r., sygn. akt U.11/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 67; Wyrok TK z 5 listopada 1997 r., sygn. akt K 22/97, OTK ZU 1997, nr 3–4, poz. 41.

odpadnięcie art. 2 Konstytucji jako podstawy prawnej badania proporcjonalności<sup>55</sup>.

Nie oznaczało to jednak całkowitego wyłączenia procesu kontroli proporcjonalności określonej w art. 2 Konstytucji zasady państwa prawa. Aleksander Stępkowski wskazuje, że dosłowne brzmienie przepisu art. 31 ust. 3 Konstytucji w kontekście art. 31 ust. 1 i 2 Konstytucji stwarza poważne ograniczenia w zakresie kontroli konstytucyjności prawa prowadzonej przez pryzmat zasady proporcjonalności<sup>56</sup>. Twierdzi, że treść powołanego przepisu w zakresie kontroli proporcjonalności ogranicza naturę przedmiotową, gdyż przepis ten swym zakresem obejmuje konstytucyjne ograniczenia wolności i praw uregulowanych w rozdziale II Konstytucji zatytułowanym „Wolności, prawa i obowiązki człowieka i obywatela”. Konsekwencją tego jest objęcie zakresem art. 31 ust. 3 Konstytucji tylko tych wolności i praw, które wymienione są w tym rozdziale. Drugie ograniczenie możliwości stosowania tego przepisu ma charakter podmiotowy, gdyż zawęża wolności i prawa jedynie do osób fizycznych (wynika to z brzmienia tytułu rozdziału II Konstytucji wskazującego, że wymienione w nim przepisy dotyczą osób fizycznych). Ograniczenia te sprawiają, że przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji w dosłownym brzmieniu nie stanowi wystarczającej podstawy do badania proporcjonalności ograniczenia przez ustawodawcę prawa, które nie da się zakwalifikować do praw i wolności wyraźnie wymienionych w Konstytucji. Sytuacja taka występuje przy nakładaniu przez prawo na jednostkę obowiązków, co jest ingerencją w sferę wolności człowieka, które nie musi być jednocześnie naruszeniem wolności i praw chronionych konstytucyjnie. Na te ograniczenia wskazał Trybunał w wyrokach: z dnia 27 maja 2002 r., sygn. K 20/01, z dnia 20 kwietnia 2004 r. sygn. K 45/02 i z dnia 13 marca 2007, sygn. K 8/07<sup>57</sup>. W wyrokach tych Trybunał zajął stanowisko, według którego zasada proporcjonalności ma zastosowanie także w sferze nakładania na jednostki obowiązków i w tym zakresie należy wywodzić ją z określonej przez art. 2 Konstytucji zasady państwa prawa. W niektórych wyrokach dotyczących nakładania na obywateli obowiązków Trybunał podstawy do badania proporcjonalności tych regulacji upatrywał w art. 2 i art. 31 ust. 3

---

<sup>55</sup>Wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 64, w którym Trybunał stwierdził, że „w razie zakwestionowania zgodności aktu normatywnego ze standardami demokratycznego państwa prawnego, skonkretyzowanymi i rozwiniętymi w odrębnych postanowieniach ustawy zasadniczej, podstawę kontroli konstytucyjności powinny stanowić przede wszystkim szczegółowe przepisy konstytucyjne. W takich sytuacjach nie ma natomiast potrzeby powoływania – jako podstawy kontroli – zasady demokratycznego państwa prawnego, wyrażonej w art. 2 konstytucji”. Zob. także: Wyrok TK z 12 stycznia 1999 r., sygn. akt P 2/98, OTK ZU 1999, nr 1, poz. 2; Wyrok TK z 7 lipca 2011 r., sygn. akt U 8/08, OTK ZU 2011, nr 6A, poz. 52; Wyrok TK z 6 marca 2012 r., sygn. akt K 15/08, OTK ZU 2012, nr 3A, poz. 24.

<sup>56</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 364–370.

<sup>57</sup>Wyrok TK z 27 maja 2002 r., sygn. akt K 20/01, OTK-ZU 2002, nr 3A, poz. 34, LEX nr 54068; Wyrok TK z 20 kwietnia 2004 r., sygn. akt K 45/02, OTK ZU 2004, nr 4A, poz. 30; Wyrok TK z 13 marca 2007 r., sygn. akt K 8/07, OTK ZU 2008, nr 3, poz. 2.

Konstytucji lub w art. 2 w związku z art. 31 ust. 3 Konstytucji<sup>58</sup>.

Teza TK o braku podstaw do stosowania zasady proporcjonalności na podstawie art. 2 Konstytucji okazała się nietrwała. Trybunał dostrzegł, że gdy podstawą praw i wolności jednostki nie były przepisy Konstytucji, lecz zwykłej ustawy, ingerencja w nie powinna być oceniana według kryteriów zasady proporcjonalności wywodzonej z art. 2 Konstytucji<sup>59</sup>. W wyroku z 13 marca 2007 r. Trybunał stwierdził, że zarzut nieproporcjonalności regulacji prawnej może być oparty wyłącznie na art. 2 Konstytucji, gdy przedmiotem tego zarzutu jest nierzetelne, niezrozumiałe intensywne działanie ustawodawcy korzystającego ze swej swobody regulacyjnej. Jednakże wtedy zarzut ten będzie oceniany bez nawiązywania do wkroczenia w podmiotowe prawa konstytucyjne<sup>60</sup>.

Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 28 stycznia 2003 r.<sup>61</sup> odniósł się do wykładni art. 31 ust. 3 Konstytucji prowadzącej do wniosku, że przepis ten swym zakresem obejmuje tylko osoby fizyczne z wyłączeniem osób prawnych i innych podmiotów zbiorowych. W uzasadnieniu wyroku stwierdzono, że Konstytucja nie daje podstaw do ustalania tak wąskiego zakresu podmiotowego tego przepisu. Trybunał orzekł, że rozróżnienie na osoby fizyczne i prawne może mieć znaczenie w kontekście kontroli proporcjonalności jedynie z powodu, że nie wszystkie wolności i prawa konstytucyjne przysługujące osobom fizycznym mogą w identyczny sposób przysługiwać osobom prawnym. Z wyroku tego wynika, że jeżeli jakieś prawo objęte zakresem art. 31 Konstytucji przysługuje podmiotowi innemu niż osoba fizyczna, to należy stosować do niego test proporcjonalności.

Na podkreślenie zasługuje też wyrok TK z dnia 20 października 1998 r.<sup>62</sup>, w którym wypowiedział się on na temat zgodności z Konstytucją kryteriów różnicujących sytuację prawną podmiotów charakteryzujących się wspólną cechą istotną. Wskazano w nim, że kryteria te nie naruszają art. 32 Konstytucji, jeżeli pozostają w realnym związku z celami i treścią danej regulacji. Takie sformułowanie warunku konstytucyjności kryterium różnicującego stanowiło odwołanie się do testu odpowiedniości właściwego zasadzie proporcjonalności. Świadczy o tym także teza zawarta w tym wyroku, według której waga

---

<sup>58</sup>Wyrok TK z 13 lutego 2001 r., sygn. akt K 19/99, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 39; Wyrok TK z 21 września 2004 r., sygn. akt K 34/03, OTK ZU 2004, nr 8A, poz. 84.

<sup>59</sup>Wyrok TK z 25 listopada 2003 r., sygn. akt K 37/02, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 96.

<sup>60</sup>Wyrok TK z 13 marca 2007 r., sygn. akt K 8/07, OTK ZU 2007, nr 3A, poz. 26. Zob. też Wyrok pełnego składu TK z 16 lipca 2009 r., sygn. akt Kp 4/08, OTK ZU 2009, nr 7A, poz. 112, a także Wyrok TK z 9 lipca 2012 r., sygn. akt P 8/10, OTK ZU 2012, nr 7A, poz. 75.

<sup>61</sup>Wyrok TK z 28 stycznia 2003 r., sygn. akt K 2/02, OTK ZU 2003, nr 1A, poz. 4.

<sup>62</sup>Wyrok TK z 20 października 1998 r., sygn. akt K 7/98, OTK 1998, nr 6, poz. 96. Podobne poglądy zostały wyrażone w: Orzeczenie TK z 3 września 1996 r., sygn. akt K 10/96, OTK ZU 1996, nr 4, poz. 33; Orzeczenie TK z 16 grudnia 1996 r., sygn. akt U 1/96, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 55; Wyrok TK z 16 grudnia 1997 r., sygn. akt K 8/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 70.

interesu, któremu ma służyć różnicowanie sytuacji prawnej podmiotów podobnych, pozostaje w odpowiedniej proporcji do wagi interesów naruszonych w wyniku wprowadzonego zróżnicowania. Było to odwołanie się wprost do testu proporcjonalności sensu stricto. W orzeczeniu tym sformułowano też tezę, według której kryterium różnicowania musi pozostawać w związku z innymi wartościami, zasadami czy normami konstytucyjnymi uzasadniającymi odmienne traktowanie podmiotów podobnych?”. Ponadto jest ono interesujące także z tego względu, że nie dotyczy zasady proporcjonalności wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji czy też wywodzonej z art. 2 Konstytucji. Proporcjonalność, do której odwołano się w tym wyroku, rozumiana jest jako zasada wyważania konkurujących ze sobą wartości, a zatem jest to proporcjonalność, która według Alexy’ego jest zasadą wyrażającą istotę modelu wazenia zasad ogólnych, konkurujących ze sobą na gruncie danej sprawy.

Trybunał Konstytucyjny zajmował niezmiennie stanowisko w przedmiocie możliwości odnoszenia zasady proporcjonalności do ograniczeń uprawnień tworzących samodzielność jednostek samorządu terytorialnego uznając, że ograniczenia te podlegają testowi proporcjonalności<sup>63</sup>. Obowiązek przestrzegania przez ustawodawcę zasady proporcjonalności przy wprowadzaniu regulacji dotyczących uprawnień samorządu terytorialnego podkreślany był w orzeczeniach wydawanych przed wejściem w życie Konstytucji z 1997 r.<sup>64</sup> Pod rządami nowej ustawy zasadniczej Trybunał obowiązek ten wywodził z art. 2 Konstytucji lub art. 165 Konstytucji ustanawiającego zasadę samodzielności samorządu terytorialnego, jednakże w jego orzecznictwie zaznaczyła się tendencja wiązania dopuszczalności ograniczania samodzielności jednostek samorządu terytorialnego z zasadą pomocniczości<sup>65</sup>.

W dotyczącym samodzielności finansowej samorządu terytorialnego wyroku z 31 stycznia 2013 r.<sup>66</sup> Trybunał stwierdził, że zasada proporcjonalności jest wynikiem materialnej koncepcji państwa prawnego i wyróżnił trzy podstawy prawne zasady proporcjonalności. Jako pierwsze źródło tej zasady wskazał samą strukturę norm konstytucyjnych określających sytuację jednostki względem władzy publicznej. Z charakteru części zasad konstytucyjnych jako nakazów optymalizacyjnych oraz z możliwości konkurowania tych zasad pomiędzy sobą TK wywiódł obowiązek stosowania zasady proporcjonalności do rozstrzygnięcia kolizji zasad i do optymalizacji zasady na gruncie danej sprawy. W art. 31 ust. 3 Konstytucji zastrzeżono wyraźnie jednak, że taką rolę na gruncie Konstytucji zasada proporcjonalności odgrywa

---

<sup>63</sup>J. Oniszczyk, *Samorząd terytorialny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2002, s. 69–75.

<sup>64</sup>Zob. Orzeczenie TK z 17 października 1995 r., sygn. akt K. 10/95, OTK 1995, cz. II, poz. 30; Orzeczenie TK z 9 stycznia 1996 r., sygn. akt K 18/95, OTK ZU 1996, nr 1, poz. 1; Orzeczenie TK z 13 maja 1997 r., sygn. akt K 20/96, OTK ZU 1997, nr 2, poz. 18.

<sup>65</sup>Zob. A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 372–377.

<sup>66</sup>Wyrok TK z 31 stycznia 2013 r., sygn. akt K 14/11, OTK-A 2013, nr 1, poz. 7.

wyłącznie przy limitowaniu wolności i praw jednostki. Takie rozumienie podstawy prawnej zasady proporcjonalności stanowi wyraźne odwołanie do koncepcji proporcjonalności Alexy'ego, według której odbywa się optymalizowanie zasady prawa konkurującej z inną zasadą do rozstrzygnięcia konkretnej sprawy.

Po drugie źródłem i podstawą prawną zasady proporcjonalności jest art. 31 ust. 3 Konstytucji, a w przypadku prawa do ochrony danych osobowych i wolności uzewnętrzniania religii przepisy rozdziału II – art. 51 ust. 2 i art. 53 ust. 5 Konstytucji.

Jako trzecią podstawę prawną zasady proporcjonalności Trybunał wskazał art. 2 Konstytucji, zastrzegając przy tym, że gdy wywodzona jest onaz tego przepisu, nie może mieć takiego samego zakresu (test trójelementowy) jak zasada proporcjonalności stosowana w stosunkach pomiędzy państwem i jednostkami. Takim rozumieniem tej zasady powinno się posługiwać w sprawach dotyczących relacji pomiędzy organami państwa. W tej konkretnej sprawie chodziło o relacje pomiędzy ustawodawcą a jednostkami samorządu terytorialnego. Stanowisko to Trybunał uzasadniał tym, że jednostki te są podmiotami wyposażonymi w atrybuty władztwa państwowego, co sprawia, że nie pasuje do nich model zasady proporcjonalności opartej na art. 31 ust. 3 Konstytucji.

Trybunał Konstytucyjny określił też stosunek przepisu art. 31 ust. 3 Konstytucji do przepisów zawierających klauzule ograniczające, tj. zakazujących ingerencji w konkretne prawa podmiotowe uregulowane w Konstytucji, i uczynił to w sposób odbiegający od reguł formalno-dogmatycznych. Przepisami ustanawiającymi klauzule ograniczające są:

- art. 51 ust. 2 Konstytucji zakazujący władzom publicznym pozyskiwania, gromadzenia i udostępniania informacji o obywatelach innych niż niezbędne w demokratycznym państwie prawnym;
- art. 53 ust. 5 Konstytucji zezwalający na ograniczenie wolności uzewnętrzniania religii w drodze ustawy i tylko wtedy, gdy jest to konieczne do ochrony bezpieczeństwa państwa, porządku publicznego, zdrowia, moralności lub wolności i praw innych osób;
- art. 64 ust. 3 Konstytucji zakazujący naruszania własności w innej drodze niż ustawa i w zakresie naruszającym istotę prawa własności;
- art. 228 ust. 5 nakazujący podejmowanie w ramach stanu nadzwyczajnego działań odpowiadających stopniowi zagrożenia i zmierzających do jak najszybszego przywrócenia normalnego funkcjonowania państwa.

W orzecznictwie TK przepisy te nie zostały uznane za *lex specialis* w stosunku do art. 31 ust. 3 Konstytucji. W zakresie stosunku klauzul ograniczających do art. 31 ust. 3 Trybunał prezentuje stanowisko, że klauzule ograniczające nie są samodzielnymi przepisami

regulującymi warunki ograniczania prawa, których dotyczą, i w tej materii podlegają łącznemu stosowaniu z art. 31 ust. 3, stanowią zatem „dodatek” do ogólnej podstawy prawnej zasady proporcjonalności<sup>67</sup>. Trybunał jako zasadę traktuje łączne stosowanie art. 31 ust. 3 Konstytucji i szczegółowych klauzul ograniczających uznając, że w przeciwnym razie mogłoby dojść do nieuzasadnionego osłabienia niektórych praw i wolności. W niektórych orzeczeniach dał pierwszeństwo temu przepisowi przed powoływanymi równolegle klauzulami ograniczającymi zawartymi w przepisach szczegółowych<sup>68</sup>.

W orzecznictwie TK przyjmuje się, że zasada proporcjonalności wynikająca z art. 2 Konstytucji ma także szczególne znaczenie dla oceny proporcjonalności przepisów ustanawiających sankcje administracyjne. W wyroku z 30 listopada 2004 r. Trybunał stwierdził, że „w granicach zakreślonych przez Konstytucję ustawodawcy przysługuje swoboda określenia sankcji związanych z niedopełnieniem obowiązku [...]. Swoboda ustawodawcy nie jest jednak nieograniczona. Konstytucja wymaga od ustawodawcy poszanowania podstawowych zasad polskiego systemu konstytucyjnego na czele z zasadą państwa prawnego, jak również praw i wolności jednostki. Ustawodawca określając sankcję za naruszenie prawa w szczególności musi respektować [...] zasadę proporcjonalności własnego wkroczenia. Nie może więc stosować sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych”<sup>69</sup>. Pogląd o stosowaniu zasady proporcjonalności wywiedzionej z art. 2 Konstytucji przy ocenie nadmiernej represyjności – dolegliwości sankcji administracyjnych – został następnie potwierdzony w licznych wyrokach Trybunału<sup>70</sup>.

W orzecznictwie TK za istotny dla wywodzenia zasady proporcjonalności z art. 2 Konstytucji uznaje się wyrok z 9 lipca 2012 r.<sup>71</sup>, w którym zwrócono uwagę na kilka kwestii. Po pierwsze, potwierdzono w nim, że zasada adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji może stanowić jedyny i samodzielny wzorzec konstytucyjnej kontroli przez TK. Jak wskazano, „zasada adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji jest bowiem jednym z elementów

---

<sup>67</sup>Zob. Wyrok TK z 12 stycznia 1999r., sygn. akt P 2/98, OTK 1999, nr 1, poz. 2; Wyrok TK z 18 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, OTK ZU 2002, nr 6A, poz. 83; Wyrok TK z 17 czerwca 2008 r., sygn. akt K 8/04, OTK ZU 2008, nr 5, poz. 81.

<sup>68</sup>L. Garlicki, *Przesłanki ograniczania konstytucyjnych praw i wolności (na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego)*, PiP 2001, nr 10, s. 9.

<sup>69</sup>Wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04, OTK ZU 2004, nr 10A, poz. 110.

<sup>70</sup>Zob. Wyrok TK z 15 stycznia 2007 r., sygn. akt P 19/06, OTK ZU 2007, nr 1/A, poz. 2; Wyrok TK z 14 października 2009 r., sygn. akt Kp 4/09, OTK ZU 2009, nr 9A, poz. 134; Wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08, OTK ZU 2011, nr 3A, poz. 21; Wyrok TK z 9 października 2012 r., sygn. akt P 27/11, OTK ZU 2012, nr 9A, poz. 104.

<sup>71</sup>Wyrok TK z 9 lipca 2012 r., sygn. akt P 8/10, OTK ZU 2012, nr 7A, poz. 75.

zasady demokratycznego państwa prawnego. Ze względu jednak na swoją treść stanowi odrębną zasadę w stosunku do zasad tradycyjnie wywodzonych z art. 2 Konstytucji: zasady zaufania obywatela do państwa i stanowionego przezeń prawa, zasady prawidłowej legislacji, zakazu retroakcji czy zasady sprawiedliwości społecznej”.

Po drugie, TK podkreślił, że zasada adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu dotyczy formalnego sposobu korzystania przez ustawodawcę ze swobody regulacyjnej, w oderwaniu od oceny wkraczania w konkretne podmiotowe prawa konstytucyjne.

Po trzecie, Trybunał wskazał, że dochowanie zasady adekwatności (proporcjonalności) rozwiązań ustawodawczych do zakładanego celu regulacji oceniane będzie z perspektywy konieczności, celowości, efektywności, a także stopnia dolegliwości.

Po czwarte, stwierdzono, że właśnie „charakter zarzutu niezgodności z Konstytucją (brak proporcjonalności ze względu na cel ustawy) przemawia za daleko idącą wstrzeźliwością TK w ocenie celowości i efektywności posunięć ustawodawcy”. Przypomniano tym samym, że TK „nie jest powołany do kontrolowania celowości i trafności rozwiązań przyjmowanych przez ustawodawcę, a punktem wyjścia dla oceny zgodności kwestionowanych przepisów z Konstytucją jest założenie racjonalnego ustawodawcy i domniemanie zgodności ustawy z Konstytucją. Trybunał Konstytucyjny interweniuje dopiero w tych przypadkach, gdy ustawodawca przekracza zakres przyznanej mu swobody regulacyjnej w sposób na tyle drastyczny, że ewidentne stało się naruszenie konstytucyjnych generalnych zasad”.

Po piąte, uznano w konsekwencji „konieczność przedstawienia w postępowaniu przed Trybunałem takich argumentów przemawiających za obaleniem konstytucyjności rozwiązania przyjętego przez ustawodawcę, by móc stwierdzić przede wszystkim brak osiągnięcia zakładanych przez ustawodawcę celów. Ponadto należy wykazać drastyczne naruszenie tych celów przez kwestionowane przepisy lub występowanie rażących skutków ubocznych wprowadzonej regulacji w związku z wartością celu, do którego ta regulacja zmierza”<sup>72</sup>.

Trybunał wielokrotnie podkreślał, że dziedziną, w której nakaz określoności wymaga szczególnego zaakcentowania, jest (oprócz prawa karnego) także dziedzina prawa daninowego<sup>73</sup>. Przepis art. 2 Konstytucji stanowi podstawę prawną stosowania w prawie

---

<sup>72</sup>Zob. Wyrok TK z 11 lutego 2014 r., sygn. akt P 24/12, OTK ZU 2014, nr 2A, poz. 9; Wyrok TK z 12 lutego 2014 r., sygn. akt K 23/10, OTK ZU 2014, nr 2A, poz. 10.

<sup>73</sup>Wyrok TK z 13 września 1999 r., sygn. akt P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71; Wyrok TK z 3 grudnia 2002 r., sygn. akt P 13/02, OTK-A 2002, nr 7, poz. 90; Wyrok TK z 27 listopada 2007 r., sygn. akt SK 39/06, OTK-A 2007, nr10, poz. 127; Wyrok TK z 29 lipca 2014 r., sygn. akr P 49/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 79.



podatkowym zasady proporcjonalności w innym kontekście niż wolności i prawa wyrażone wprost w Konstytucji. Brzmienie art. 31 ust. 3 Konstytucji wskazuje, że przepis ten nie może być zastosowany do konstytucyjnego testu proporcjonalności w przypadkach, gdy nie dotyczy on wolności i praw wymienionych w Konstytucji. Taka sytuacja może występować przy ocenie regulacji podatkowych, w stosunku do których może być wysunięty zarzut wywołania nimi skutków zbyt uciążliwych dla jednostek lub tworzenia w regulacjach podatkowych podstaw prawnych dla stosowania środków dających państwu korzyści bądź organom państwowym ułatwienia w realizacji ich zadań, które będą nadmierne w tym sensie, że nie będą uzasadnione celem tych regulacji. W orzecznictwie TK prezentowany jest pogląd, według którego przy ocenie proporcjonalności regulacji podatkowych, gdy nie można im postawić zarzutu nadmiernej i nieproporcjonalnej ingerencji w wolności i prawa wymienione wprost w Konstytucji, uprawnienie do zastosowania zasady proporcjonalności przy ocenie konstytucyjności tych regulacji opierać należy na art. 2 Konstytucji<sup>74</sup>. Zatem w odniesieniu do przepisów podatkowych zasada proporcjonalności, w zależności od tego, czy działanie państwa narusza wolności i prawa wyrażone wprost w Konstytucji, czy też istota naruszenia ma inny charakter, ma dwie podstawy prawne – art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji.

W orzecznictwie TK utrwalił się pogląd, według którego samo nałożenie podatku przez objęcie określonych stanów faktycznych opodatkowaniem nie podlega testowi proporcjonalności na podstawie art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 1 i 4 Konstytucji. Pogląd ten jest uzasadniany tym, że przepis art. 84 Konstytucji stanowi samodzielną i odrębną podstawę do nakładania podatków, w związku z czym nałożenie podatku nie może być interpretowane jako ingerencja w korzystanie z praw i wolności konstytucyjne, które jest dopuszczalne z uwagi na cele określone w art. 31 ust. 3 Konstytucji (bezpieczeństwo państwa lub porządku publicznego, ochrona środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób) bez naruszania istoty tych praw<sup>75</sup>. Oznacza to, że ustawodawcy przysługuje swoboda w obejmowaniu określonych sytuacji obowiązkiem podatkowym i w tym zakresie przesłanki ograniczenia praw i wolności konstytucyjnych wskazane w art. 31 ust. 3 Konstytucji nie mają zastosowania. Ustawodawca może wprowadzać opodatkowanie bez konieczności uzasadniania tego działania celami wskazanymi w art. 31 ust. 3 Konstytucji. W tym zakresie Trybunał wskazał na występowanie dwóch wyjątków.

Po pierwsze, wskazał, że możliwa jest sytuacja, w której ustawodawca pod pozorem

---

<sup>74</sup>Wyrok TK z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.

<sup>75</sup>Wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. akt SK 49/06, OTK ZU 2009, nr 7A, poz. 106; Postanowienie TK z 16 lutego 2009 r., sygn. akt Ts 202/06, OTK ZU 2009, nr 1B, poz. 23; Wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10, OTK ZU 2012, nr 6A, poz. 65.

regulacji daninowej ustanowi instrument służący celom innym niż fiskalne, w szczególności nacjonalizacyjnym czy represyjnym. Przykładem takiej sytuacji byłoby nadanie podatkowi cech instytucji konfiskaty mienia. W takiej sytuacji możliwe jest postawienie zarzutu niekonstytucyjności przez odwołanie się zarówno do zasady proporcjonalności wyrażonej w art. 31 ust. 3 zdanie pierwsze Konstytucji, jak i do zakazu naruszania istoty praw i wolności konstytucyjnych wynikającego z art. 31 ust. 3 zdanie drugie Konstytucji, w tym prawa własności (art. 64 ust. 3 Konstytucji)<sup>76</sup>.

Formułując drugi wyjątek, Trybunał wskazał, że nieadekwatność art. 31 ust. 3 Konstytucji do kontroli konstytucyjności regulacji podatkowych obejmuje tylko samo nałożenie na jednostki obowiązku podatkowego. Ta nieadekwatność nie dotyczy regulacji dotyczących obowiązków podatników i uprawnień organów służących realizacji obowiązku podatkowego. W zakresie szeroko pojętych instrumentów służących wykonaniu obowiązku podatkowego zastosowanie mają przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji oraz przepisy wprowadzające klauzule ograniczające<sup>77</sup>. Jako przykłady takich obowiązków i uprawnień należy wskazać:

- zwrot podatku traktowany jako realizacja prawa własności<sup>78</sup>,
- utrata prawa do obniżenia podatku należnego od towarów i usług o podatek naliczony, traktowana jako ingerencja w prawo własności<sup>79</sup>,
- wymogi formalne, których spełnienie umożliwia obniżenie kwoty podatku<sup>80</sup>, traktowane jako ingerencja w prawo własności,
- nałożenie obowiązków związanych z deklaracjami majątkowymi mającymi ułatwić organom podatkowym pozyskiwanie informacji<sup>81</sup>, traktowane jako ingerencja w prawo do prywatności,
- ponowne powstanie obowiązku podatkowego w podatku od czynności cywilnoprawnych w stosunku do czynności niezgłoszonych do opodatkowania, na które podatnik powołuje się przed organem podatkowym, i opodatkowanie tych czynności specjalną podwyższoną stawką podatkową<sup>82</sup>,

---

<sup>76</sup>Zob. Wyrok TK z 25 listopada 1997 r., sygn. akt K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5–6, poz. 64; Wyrok TK z 5 stycznia 1999 r., sygn. akt K 27/98, OTK ZU 1999, nr 1, poz. 1; Wyrok TK z 7 czerwca 1999 r., sygn. akt K 18/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 95; Wyrok TK z 11 grudnia 2001 r., sygn. akt SK 16/00, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 257; Wyrok TK z 9 października 2007 r., sygn. akt SK 70/06, OTK ZU 2007, nr 9A, poz. 103.

<sup>77</sup>Wyrok TK z 13 października 2008 r., sygn. akt K 16/07, OTK ZU 2008, nr 8A, poz. 136.

<sup>78</sup>Tamże..

<sup>79</sup>Zob. Wyrok TK z 25 października 2004 r., sygn. akt SK 33/03, OTK ZU 2004, nr 9A, poz. 94.

<sup>80</sup>Zob. Wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06, OTK ZU 2007, nr 6A, poz. 50.

<sup>81</sup>Zob. Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, OTK ZU 2002, nr 6A, poz. 83.

<sup>82</sup>Zob. Wyrok TK z 19 czerwca 2012 r., sygn. akt P 41/10, OTK ZU 2012, nr 6A, poz. 65.

– prawo organu podatkowego do dostępu do informacji objętych tajemnicą podatkową, traktowane jako ingerencja w prawo do ochrony prywatności<sup>83</sup>.

Trybunał stoi na stanowisku, że w sprawach, w których zasada proporcjonalności wywodzona jest z art. 31 ust. 3 Konstytucji, art. 2 Konstytucji może stanowić jedynie pomocniczy wzorzec kontroli<sup>84</sup>.

W sprawach dotyczących regulacji podatkowych, w których podstawą proporcjonalności nie może być przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji lub przepisy szczególne, takie jak np. art. 64 ust. 3 Konstytucji, jako podstawa zasady proporcjonalności wskazywany jest art. 2 Konstytucji. Trybunał, oceniając zgodność z Konstytucją wprowadzenia opodatkowania na określonym poziomie lub uzależnienie wysokości opodatkowania od spełnienia wymogów formalnych, jako wzorzec konstytucyjności wskazuje zasadę proporcjonalności wywodzoną z art. 2 Konstytucji. W tym kontekście zasada ta określana jest przez Trybunał jako zakaz nadmiernej ingerencji, a czasami też jako zakaz nadmiernego fiskalizmu<sup>85</sup>. W sprawach, w których Trybunał odwoływał się do proporcjonalności wywodzonej z art. 2 Konstytucji, określanej mianem zakazu nadmiernej ingerencji, posługiwał się argumentacją dotyczącą proporcjonalności sensu stricto. Artykuł 2 Konstytucji był podstawą prawną zasady proporcjonalności przy badaniu następujących kwestii z zakresu prawa podatkowego:

- stawki podatku 75% mającej zastosowanie do dochodów ze źródeł nieujawnionych w kontekście jej represyjnego charakteru, który mógł stanowić podstawę do twierdzenia, że wprowadzenie przez ustawodawcę tej stawki ustanowiło odpowiedzialność administracyjną pokrywającą się z odpowiedzialnością przewidzianą przez art. 54 kks<sup>86</sup>,
- sankcji przewidzianej w art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT z 2004 r.<sup>87</sup>,
- przepisów ustalających stawki kosztów postępowania egzekucyjnego w zakresie, w jakim nie ustanawiały maksymalnych stawek opłat za czynności egzekucyjne i stawek opłaty manipulacyjnej<sup>88</sup>,
- zakazu prowadzenia sprzedaży w aptekach, gdy nie jest możliwe ewidencjonowanie obrotu i podatku VAT przy zastosowaniu kasy rejestrującej<sup>89</sup>,

---

<sup>83</sup>Zob. Wyrok TK z 11 kwietnia 2000 r., sygn. akt K 15/98, OTK ZU 2000, nr 3, poz. 86.

<sup>84</sup>Zob. Wyrok TK z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15, OTK ZU 2016, A, poz. 100.

<sup>85</sup>Zob. Wyrok z 18 lipca 2013 r., sygn. akt SK 18/09, OTK ZU 2013, nr 6A, poz. 80; Wyrok TK z 11 lutego 2014 r., sygn. akt P/24, OTK ZU 2014, nr 2A, poz. 9; Wyrok TK z 18 czerwca 2001 r., sygn. akt P 6/00, OTK ZU 2001, nr 5, poz. 120.

<sup>86</sup>Zob. Wyrok TK z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt P 90/08, OTK ZU 2011, nr 3A, poz. 21.

<sup>87</sup>Zob. Wyrok TK z 4 września 2007 r., sygn. akt P 43/06, OTK 2007, nr 8A, poz. 95.

<sup>88</sup>Zob. Wyrok TK z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14, OTK ZU A 2016, poz. 51.

<sup>89</sup>Zob. Wyrok TK z 23 marca 1999 r., sygn. akt K 2/98, OTK ZU 1999, nr 3, poz. 38.

– ustanowienia stawki podatku od towarów i usług 22% od obrotów ze sprzedaży niezewidencjonowanej w ewidencji bez prawa do obniżenia podatku należnego podatek naliczony<sup>90</sup>.

W piśmiennictwie spotkać można przykłady błędnego łączenia przez sądy administracyjne zasady proporcjonalności z art. 2 Konstytucji sugerujące, że przepis ten jest wyłączną podstawą prawną tej zasady<sup>91</sup>.

Analiza powołanego orzecznictwa prowadzi do wniosku, że kontrola oparta na art. 31 ust. 3 Konstytucji dotyczyć może naruszenia praw i wolności określonych w Konstytucji. W przypadku innych praw i wolności, które wynikają z przepisów ustaw zwykłych, oraz kontroli nakładania na podatników obowiązków niewiążących się z ingerencją w prawa i wolności kontrola proporcjonalności ograniczeń powinna opierać się na określonej w art. 2 Konstytucji zasadzie demokratycznego państwa prawa<sup>92</sup>.

W tym miejscu zostaną przedstawione rozważania dotyczące zasady proporcjonalności na gruncie wybranych regulacji prawa i orzeczeń NTA i NSA.

Rozwój kontroli uznania administracyjnego wiąże się z działalnością NTA, który funkcjonował na podstawie ustawy z 1922 r.<sup>93</sup>, nadającej mu kształt zbliżony do austriackiego Najwyższego Trybunału Administracyjnego (scentralizowanie i jednoinstancyjność). Od 1932 r. podstawą funkcjonowania NTA było rozporządzenie prezydenta<sup>94</sup>. Związki koncepcyjne NTA z rozwiązaniami austriackimi widoczne były także w obszarze regulacji dotyczących kognicji Trybunału w zakresie swobodnego uznania. Ustawa o NTA w art. 3 lit. b) stanowiła: „Z pod orzecznictwa Trybunału wyłącza się: [...] sprawy, w których władze administracyjne uprawnione są do rozstrzygania według swobodnego uznania, w granicach, pozostawionych temu uznaniu”. Treść tego przepisu powtórzona została w art. 6 ust. 2 rozporządzenia o NTA. Takie ukształtowanie kompetencji w zakresie kontroli aktów administracyjnych podjętych w warunkach swobodnego uznania było interpretowane przez NTA jako wyłączenie kontroli swobodnego uznania w zakresie motywów wyboru rozstrzygnięcia sprawy. Najwyższy Trybunał Administracyjny uznawał, że taki sposób ukształtowania wyłączenia swobodnego uznania spod kontroli sądowno-administracyjnej oznaczał poddanie kontroli sądowej wszelkich aspektów prawnych aktów administracyjnych podjętych w warunkach uznania

---

<sup>90</sup>Zob. Wyrok TK z 18 czerwca 2001 r., sygn. akt P 6/00, OTK ZU 2001, nr 5, poz. 120.

<sup>91</sup>Zob. H. Izdebski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 19 i orzecznictwo tam podane.

<sup>92</sup>Zob. Wyrok SN z 17 listopada 2000 r., sygn. akt III RN 50/00, LEX nr 533842; Wyrok NSA z 17 marca 1998 r., sygn. akt I SA/Lu 373/00, dostępny w bazie CBOSA na stronie internetowej <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

<sup>93</sup>Ustawa z 3 sierpnia 1922 r. o Naczelnym Trybunale Administracyjnym (Dz.U. Nr 67, poz. 600).

<sup>94</sup>Rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 27 października 1932 r. o Naczelnym Trybunale Administracyjnym (Dz.U. REP Nr 94, poz. 806).

administracyjnego. Wynikało to z tradycyjnego rozróżniania granic uznania administracyjnego na granice: wewnętrzne, rozumiane jako motywy moralno-polityczne wyboru dokonane w ramach uznania, i zewnętrzne, rozumiane jako granice prawne aktu podejmowanego w ramach uznania<sup>95</sup>. Trybunał kontrolował przestrzeganie tych drugich i wskazywał, że korzystanie z uznania musi być zgodne z ogólnymi zasadami prawa wywodzonymi z konstytucji i innych ustaw<sup>96</sup>. Kontrola uznania obejmowała badanie prawidłowości przeprowadzonej przez administrację wykładni przesłanek podjęcia decyzji oraz celu upoważnienia do podjęcia decyzji<sup>97</sup>. Szeroką kontrolę decyzji podejmowanych w ramach uznania administracyjnego umożliwiał przepis art. 19 ustawy o NTA, który stanowił: „Jeżeli Trybunał uzna, że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia, albo że pozwana władza przyjęła ten stan sprzecznie z aktami, albo że ze szkodą skarżącego naruszono formy postępowania administracyjnego, natenczas, nie zarządzając rozprawy głównej, uchyli wyrokiem zaskarżone zarządzenie lub orzeczenie z powodu wadliwego postępowania i odeśle sprawę na powrót do władzy administracyjnej, która ma wady usunąć i wydać nowe zarządzenie lub orzeczenie”. W rozporządzeniu z 1932 r. rolę tego przepisu pełnił art. 84, który określał podstawę do uchylecia aktu z powodu naruszenia przepisów, stanowiąc: „Trybunał uchyli wyrokiem zaskarżone orzeczenie lub zarządzenie z powodu wadliwego postępowania, jeżeli uzna:

- 1) że stan faktyczny sprawy wymaga uzupełnienia;
- 2) że pozwana władza przyjęła stan faktyczny sprzecznie z aktami;
- 3) że ze szkodą skarżącego naruszono formy postępowania administracyjnego”.

Wskazane w tych przepisach naruszenie prawa powoływano w orzeczeniach Trybunału uwzględniających skargi na akty administracyjne wydane w ramach uznania administracyjnego. W licznych orzeczeniach NTA wskazywano na obowiązek zachowania poprawności proceduralnej przy wydawaniu decyzji w ramach uznania administracyjnego<sup>98</sup>. Kontrola uznania administracyjnego od początku działalności NTA była ukierunkowana na

---

<sup>95</sup>D. Malec, *Najwyższy Trybunał Administracyjny 1922–39 w świetle własnego orzecznictwa*, Warszawa–Kraków 1999, s. 85 i literatura tam podana.

<sup>96</sup>Tamże, s. 89.

<sup>97</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 309 i literatura tam podana.

<sup>98</sup>D. Malec, *Najwyższy Trybunał...*, s. 93. Zob. Wyrok NTA z 24 marca 1924 r., l. rej. 1926/23, Zbiór Wyroków nr 344; Wyrok NTA z 13 lutego 1925 r., l. rej. 1352/24, Zbiór Wyroków nr 557; Wyrok NTA z 18 listopada 1926 r., l. rej. 1152/26, Zbiór Wyroków nr 1050; Wyrok NTA z 22 listopada 1930 r., l. rej. 4286/28, Zbiór Wyroków nr 307 A; Wyrok NTA z 24 maja 1932, l. rej. 7197/30, Zbiór Wyroków nr 546 A; Wyrok NTA z 24 listopada 1933 r., l. rej. 5170/30, „Orzecznictwo Sądów Najwyższych” 1934, poz. 654; Wyrok NTA z 23 listopada 1937 r., l. rej. 4008/35, Zbiór Wyroków nr 1445 A, za: D. Malec, *Najwyższy Trybunał...*, s.93.

badanie, czy decyzje podejmowane w ramach uznania nie miały cech dowolności<sup>99</sup>. Trybunał od uznania administracyjnego odróżniał swobodną ocenę dowodów zebranych w sprawie. Ocena materiału dowodowego dokonana przez organ podlegała kontroli pod względem tego, czy była dokonana w ramach prawa, niesprzeczna z naturą rzeczy i czy była trafna<sup>100</sup>. Trybunał szczególnie dużą wagę przykładał do zupełności akt sprawy uznając, że powinny z nich wynikać przesłanki, którymi organ się kierował, podejmując decyzję w sprawie<sup>101</sup>. Zdaniem Trybunału ustalenia faktyczne mające swe odzwierciedlenie w aktach sprawy powinny pozostawać w zgodności z wybranym przez organ sposobem jej rozstrzygnięcia oraz potwierdzać okoliczność kierowania się przez organ interesem publicznym przy załatwianiu sprawy, w której wydano rozstrzygnięcie niekorzystne dla strony. Badanie zgodności z prawem postępowania administracyjnego prowadzonego przez organy wykorzystywana była do kontroli przestrzegania przez organ granic uznania administracyjnego<sup>102</sup>. W orzecznictwie NTA użycie w ustawie pojęć nieokreślonych traktowane było jako przekazanie materii, której to dotyczyło, do swobodnego uznania administracji. To z kolei uznawane było za działanie podejmowane w interesie publicznym. W swoim orzecznictwie NTA określał granice interesu publicznego, wskazując w tym kontekście np., że dążenie do zachowania sprawności urzędowania w ogóle oraz do nieprzewlekania spraw nie jest interesem publicznym<sup>103</sup>.

Po II wojnie światowej sądownictwo administracyjne nie zostało reaktywowane przez władze, które w sposób odmienny od dotychczasowego modelu postrzegały kontrolę administracji. Do czasu utworzenia NSA w zdecydowanej części miała ona charakter społeczno-polityczny i realizowały ją organy władzy terenowej, określane na wyrost organami samorządu terytorialnego, oraz prokuratura, a także instytucja skarg i wniosków obywatelskich. Ten model kontroli administracji w najmniejszym nawet stopniu nie mógł zastąpić prawdziwej kontroli legalności działań administracji i w ostateczności, przy pierwszej okazji będącej wynikiem osłabienia ówczesnego systemu sprawowania władzy spowodowanego powstaniem „Solidarności”, uległ formalnej marginalizacji wraz z powołaniem do życia NSA.

---

<sup>99</sup>Zob. Wyrok NTA z 20 października 1924 r., l. rej. 679/23, Zbiór Wyroków nr 460; Wyrok NTA z 15 maja 1924 r., l. rej. 1950/23, Zbiór Wyroków nr 403, za: D. Malec, *Najwyższy Trybunał...*, s.89.

<sup>100</sup>D. Malec, *Najwyższy Trybunał...*, s. 90 i orzeczenia tam podane.

<sup>101</sup>Zob. Wyrok NTA z 22 listopada 1930 r., l. rej. 4286/28, Zbiór Wyroków nr 307 A.

<sup>102</sup>Zob. Wyrok NTA z 27 marca 1923 r., l. rej. 404/22, Zbiór Wyroków nr 59; Wyrok NTA z 20 października 1924 r., l. rej. 679/23, Zbiór Wyroków nr 460; Wyrok NTA z 9 marca 1934 r., l. rej. 9467/32, Zbiór Wyroków nr 828 A, za: D. Malec, *Najwyższy Trybunał...*, s.89. Wyrok NTA z 30 stycznia 1932 r., l. rej. 8313/30, Zbiór Wyroków nr 488 A; Wyrok NTA z 19 stycznia 1931, l. rej. 4379/29; Wyrok NTA z 19 października 1928, l. rej. 4718/26; Wyrok NTA z 3 października 1932, l. rej. 5057/30; Wyrok NTA z 6 kwietnia 1934, l. rej. 10564/32, za: Z. Krüger, *Postępowanie administracyjne*, Lublin 1937, s. 77, 85.

<sup>103</sup>D. Malec, *Najwyższy Trybunał...*, s. 88.

W początkowym okresie swego funkcjonowania NSA wbrew stanowisku administracji uznał, że jest uprawniony do odmiennej oceny stanu faktycznego sprawy w świetle pojęć nieostrych, użytych w przepisie mającym zastosowanie przy rozstrzygnięciu tej sprawy. Wynikało to z faktu, iż NSA nie zgodził się z koncepcją proponowaną przez organy, zgodnie z którą wyłącznie do nich należała kompetencja interpretacji pojęć nieokreślonych zawartych w przepisach mających zastosowanie w danej sprawie<sup>104</sup>. Posługiwanie się przez ustawodawcę pojęciami nieostrymi często związane jest z uznaniem administracyjnym. Dlatego kwestia sądowej kontroli interpretacji tych pojęć przez organ wskazywana jest jako zagadnienie związane z kontrolą uznania administracyjnego<sup>105</sup>.

Także w kwestii uprawnienia do badania legalności decyzji wydanych w warunkach uznania administracyjnego NSA od początku prezentował stanowisko, w którym uznawał swoją kognicję w tych sprawach. Opierało się ona na treści art. 196 kpa określającego właściwość NSA. W art. 196 § 1 kpa zawarto ogólne uprawnienie do zaskarżenia decyzji organu administracji do sądu z powodu jej niezgodności z prawem. W art. 196 § 2 kpa zawarto wykaz spraw, w których decyzje można było zaskarżyć do NSA. W przepisach prawa brak było normy wyłączającej spod kognicji sądu sprawy wydawane w ramach uznania administracyjnego. Dlatego nie było podstaw prawnych do twierdzenia, że tego rodzaju decyzje nie podlegają kontroli sądowej. W związku z tym stanem prawnym w przedmiocie dopuszczalności kontroli legalności uznania administracyjnego NSA prezentował podejście bardzo zbliżone do stanowiska NTA i przedwojennej doktryny. Twierdził, że uznanie nie podlega kontroli w zakresie samej swobody pozostawionej organowi w zakresie wyboru sposobu rozstrzygnięcia sprawy, natomiast wszystkie pozostałe aspekty sprawy, określone prawem lub wynikające z norm prawa, podlegały kontroli legalności. Jako podstawę materialno-prawną kontroli decyzji uznaniowych NSA wskazywał: art. 7 kpa nakładający na organ obowiązek oparcia rozstrzygnięcia w sprawie na ustaleniach faktycznych, art. 77 §1 kpa nakazujący organowi zgromadzić niezbędny materiał dowodowy i art. 80 kpa polecający organowi dokonanie obiektywnej i swobodnej oceny materiału dowodowego zebranego w sprawie. Szczególne znaczenie dla kontroli uznania administracyjnego miał art. 7 kpa. W kontekście tego rodzaju spraw stosowanie tego przepisu przez sądy w piśmiennictwie określa

---

<sup>104</sup>Zob. Wyrok NSA z 26 maja 1981 r., sygn. akt SA 974/81, ONSA 1981, z. 1, poz. 49; Wyrok NSA z 15 stycznia 1982 r., sygn. akt II SA 752/81; Wyrok NSA z 17 listopada 1982, sygn. akt II SA 1474/82, dostępne też w Centralnej Bazie Orzeczeń Sądów Administracyjnych (CBOSA) na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl/>.

<sup>105</sup>Z. Janowicz, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1991, s. 273 i n. Koncepcja utożsamiania posługiwania się przez ustawodawcę pojęciami nieokreślonymi z przyznaniem organowi możliwości uznania administracyjnego pochodzi z doktryny austriackiej (zob. D. Malec, *Najwyższy Trybunał...*, s. 84).

się mianem zasady „art. 7 kpa”, która obecnie także często stosowana jest przez sądy administracyjne w sprawach mogących podlegać testowi proporcjonalności<sup>106</sup>. W swych orzeczeniach NSA kładł szczególny nacisk na następujące obowiązki: dokładnego ustalenia i wszechstronnego rozpatrzenia przez organ stanu faktycznego sprawy, wykluczenia dowolności przy załatwieniu sprawy oraz wskazania w decyzji motywów, którymi się kierował przy wydawaniu decyzji uznaniowej<sup>107</sup>. W orzecznictwie NSA z początkowego okresu jego funkcjonowania na podkreślenie zasługują wyroki, w których sąd dokonał śmiałej wykładni art. 7 kpa stwierdzając, że jeżeli nie sprzeciwia się temu interes społeczny i pozostaje to w zakresie możliwości organu, to organ ten ma obowiązek przyznać stronie uprawnienie, którego przyznanie objęte jest uznaniem administracyjnym<sup>108</sup>. Uprawnienie NSA w zakresie legalności decyzji administracyjnych wydawanych w warunkach swobodnego uznania potwierdził wkrótce Sąd Najwyższy, uznając prawo do kontroli tych decyzji przez NSA i wskazując, że kontrola ta obejmuje badanie legalności stosowania przepisu przyznającego prawo do rozstrzygnięcia według uznania administracyjnego, a także kontrolę zgodności z prawem postępowania zakończonego decyzją uznaniową<sup>109</sup>. Oznaczało to możliwość dokonywania przez NSA ograniczonej kontroli rozstrzygnięcia merytorycznego zawartego w decyzji wydanej w warunkach uznania administracyjnego.

Kontrola uznania dokonywana przez NSA na podstawie ww. przepisów, ale przede wszystkim art. 7 kpa, była dokonywana według kryteriów zbliżonych do obowiązujących przy zasadzie proporcjonalności, gdzie istotną kwestią była weryfikacja wyważenia przez organ określonego sposobu rozstrzygnięcia sprawy z ustaleniami faktycznymi mającymi swe odzwierciedlenie w aktach sprawy, a także kierowaniem się przez organ interesem publicznym przy załatwianiu sprawy<sup>110</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny co do zasady nie kwestionował stanowiska, według którego decyzje uznaniowe podlegają badaniu pod względem ich zgodności z prawem, a nie pod względem celowości, jednakże w piśmiennictwie prezentowany był pogląd, że kontrola zgodności z prawem decyzji

---

<sup>106</sup>Zob. H. Izdebski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 16 i n.

<sup>107</sup>Zob. Wyrok NSA z 26 maja 1981 r., sygn. akt SA 810/81, ONSA 1981, z. 1, poz. 45; Wyrok NSA z 27 sierpnia 1981 r., sygn. akt SA/Gd 42/81, ONSA 1981, z. 2, poz. 79; Wyrok NSA z 28 sierpnia 1981 r., sygn. akt SA/Wr 87/81, ONSA 1981, z. 2, poz. 80; Wyrok NSA z 22 października 1981 r., sygn. akt I SA 2147/81, ONSA 1981, z. 2, poz. 104, dostępne też w CBOSA. Także: Wyrok NSA z 1 lutego 1982 r., sygn. akt I SA 2671/81, ONSA 1982, z. 1, poz. 13; Wyrok NSA z 11 stycznia 1983 r., sygn. akt II SA 1583/83, niepubl.; Wyrok NSA z 1 marca 1983 r., sygn. akt I SA 108/83, CBOSA.

<sup>108</sup>Zob. Wyrok NSA z 11 czerwca 1981 r., sygn. akt SA 820/81, OSPiKA 1982, nr 1, poz. 22; Wyrok NSA z 30 czerwca 1981 r., sygn. akt II SA 198/81, OSPiKA 1982, nr 5–6, dostępne w CBOSA.

<sup>109</sup>Zob. Uchwała SN z 25 października 1984 r., sygn. akt III AZP 9/83, OSN 1985, z. 5–6, poz. 63; Uchwała SN z 25 października 1984 r., sygn. akt III AZP 11/83, OSN 1985, poz. 103.

<sup>110</sup>J. Świątkiewicz, *Zakres kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego*, RPEiS 1984, z. 1, s. 37.



administracyjnych oparta jest o przepisy prawa, które realizują określone cele społeczno-polityczne, co sprawia, że kontrola sądowa decyzji administracyjnych zawsze może się zbliżyć do sfery celowościowej<sup>111</sup>. W tym kontekście podkreślano, że sądowa kontrola decyzji uznaniowych może się odbywać według koncepcji zbliżonej do francuskiej podstawy zaskarżenia w postaci *détournement de pouvoir*<sup>112</sup>.

Stosowanie zasady proporcjonalności w orzecznictwie NSA można zaobserwować w ujęciu szczegółowym dotyczącym poszczególnych dziedzin prawa. W pierwszej kolejności dotyczyło to podatków. Więcej na temat obecności zasady proporcjonalności w orzecznictwie sądów administracyjnych dotyczącym podatków zawarto w rozdziale piątym niniejszej pracy, dlatego w tym miejscu rozważania zostaną ograniczone do wskazania orzeczeń, w których zapoczątkowano stosowanie tej zasady. Polegało to na próbie wyważenia środków stosowanych przez prawodawcę do osiągnięcia zamierzonych rezultatów i porównywanie ich wagi z wagą celów, których osiągnięciu środki te miały służyć. W wyroku NSA z 7 października 1999 r., opierając się na orzecznictwie TK, odwołano się do zasady proporcjonalności, którą sąd wywodził z zasady państwa prawa<sup>113</sup>. Wyrok ten dotyczył stosowania przepisów Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 25 stycznia 1994 r. w sprawie odliczeń od dochodu wydatków inwestycyjnych oraz obniżek podatku dochodowego od osób prawnych<sup>114</sup>. Wcześniej znamiona orzekania na podstawie zasady proporcjonalności, jednakże bez posługiwania się tym pojęciem, zawarte zostały w orzeczeniach NSA dotyczących stosowania przepisu art. 29 ust. 2 ustawy o VAT z 1993 r. przewidującego sankcję dla podatników naruszających obowiązek rejestrowania obrotu za pomocą kas rejestrujących. Przepis ten miał niejasne brzmienie w zakresie rozmiaru przewidzianej nim sankcji oraz możliwości jej kumulowania z sankcją przewidzianą przez art. 27 ust. 5 ustawy o VAT z 1993 r. Naczelny Sąd Administracyjny dokonał jego interpretacji z korzyścią dla podatników twierdząc, że wysokość sankcji zależy od celu regulacji zawartej w art. 29 ust. 2 ustawy o VAT z 1993 r., a także od wagi dokonanego przez podatnika naruszenia obowiązku, którą wyrażać miała wartość obrotu niezarejestrowanego przy użyciu kas<sup>115</sup>. W tych

---

<sup>111</sup>H. Błażejewicz, *Zakres kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego legalności decyzji administracyjnych wydawanych w ramach uznania administracyjnego*, Gdańsk 1983, s. 45 i n.

<sup>112</sup>M. Wyrzykowska, *Glosa do wyroku NSA z dnia 11 lutego 1981, SA 233/81*, OSPiKA 1982, nr 11; A. Zieliński, *Problematyka sądowej kontroli decyzji administracyjnych ZPP – seminarium Kpa*, cz. 4/1981, s.19, za: H. Błażejewicz, *Zakres kontroli Naczelnego Sądu...*, s. 49.

<sup>113</sup>Wyrok NSA z 7 października 1999 r., sygn. akt I SA/Ld 149/99, niepubl., LEX nr 40134.

<sup>114</sup>Dz.U. Nr 18, poz. 62 ze zm.

<sup>115</sup>Zob. Uchwała NSA z 16 listopada 1998 r., sygn. akt FPS 7/98, ONSA 1999, nr 1 poz. 8; Wyrok NSA z 22 kwietnia 1998 r., sygn. akt SA/Sz 453/97; Wyrok NSA z 3 listopada 1999 r., sygn. akt SA/Bk 1147/98, niepubl. (w wyrokach tych powołano obowiązek zachowania proporcji pomiędzy sankcją i naruszeniem obowiązku, i obowiązek ten został wywiedziony z istoty i zakresu sankcjonowanego obowiązku); Wyrok NSA z 21 kwietnia

sprawach NSA nie dokonywał ważenia sankcji w rozumieniu występującym w prawie karnym, lecz dokonywał interpretacji przepisu ustanawiającego sankcję, której wysokość w konkretnej sprawie wynikała z treści tego przepisu. Sąd Najwyższy w sprawach dotyczących sankcji z art. 29 ust. 2 powołanej ustawy, rozpoznawanych w wyniku wniesienia rewizji nadzwyczajnych od wyroków NSA, także wskazywał na konieczność dokonywania wykładni tego przepisu, która nie prowadziłaby do naruszenia proporcjonalności pomiędzy sankcją z niego wynikającą naruszonym obowiązkiem, nie wskazując jednocześnie na podstawę prawną tego obowiązku<sup>116</sup>.

Zasada proporcjonalności wykorzystywana była przez sądy administracyjne jako instrument sądowej kontroli legalności aktów administracyjnych również w innych dziedzinach. W tym zakresie za przykład można wskazać sprawy dotyczące pozwoleń na broń<sup>117</sup> i opłat za przejazd pojazdem nienormatywnym<sup>118</sup>. W orzecznictwie sądów administracyjnych można spotkać też wypowiedzi na temat stosowania zasady proporcjonalności do oceny zakresu, w jakim organ w postępowaniu umożliwił stronie korzystanie z uprawnień proceduralnych. Przykładem takiego orzeczenia jest wyrok WSA w Białymstoku z dnia 17 września 2008 r. dotyczący odmowy organu wglądu do akt sprawy<sup>119</sup>.

Sprawy związane z uznaniem administracyjnym stanowiły kanwę, na której w doktrynie i w orzecznictwie prowadzono rozważania treściowo zbliżone do treści zasady proporcjonalności, chociaż wtedy jeszcze nie posługiwano się tym pojęciem. Rozważania te doprowadziły do istotnych wniosków pozwalających na stwierdzenie, że w stosunku do prawa, które *prima facie* ma charakter norm dających organowi uprawnienie do podejmowania decyzji niekorzystnych dla stron, możliwe jest wypracowanie formuły orzeczniczej, dzięki której proces decyzyjny organu będzie ujęty w ścisłe ramy prawne ograniczające możliwość niekorzystnego kształtowania sytuacji prawnej stron w drodze aktów administracyjnych. Odwołanie się do wymogu proporcjonalności przy stosowaniu prawa administracyjnego było już niejako kolejnym i naturalnym etapem ogólnej refleksji nad prawem prowadzonej w kontekście słuszności i sprawiedliwości, co doskonale zostało

---

1999 r., sygn. akt I SA/Gd 344/97, LEX nr 37234; Wyrok NSA z 19 maja 1999 r., sygn. akt SA/Lu 1106/98, niepubl. Stanowisko prezentowane w tych wyrokach podzielił także SN w wyroku z 13 maja 1999 r., sygn. akt III RN 190/98.

<sup>116</sup>Zob. Wyrok SN z 4 listopada 1999 r., sygn. akt III RN 100/99, OSNAPU 2000, z. 18, poz. 673, LEX nr 43965; Wyrok SN z 26 maja 2000 r., sygn. akt III RN 175/99, OSNAPU 2001, z. 6, poz. 181, LEX nr 46307. W orzeczeniach tych SN stwierdził istnienie obowiązku interpretowania przepisu art. 29 ust. 2 w sposób uwzględniający rozmiar niewykonanego przez podatnika obowiązku (liczba niezainstalowanych kas).

<sup>117</sup>Uchwała NSA z 18 listopada 2009 r., sygn. akt II OSP 4/09, ONSAiWSA 2010, nr 1, poz. 5, LEX nr 527545.

<sup>118</sup>Zob. Wyrok SN z 8 września 2000 r., sygn. akt III RN 17/00, LEX nr 568314; Wyrok SN z 17 listopada 2000 r., sygn. akt III RN 49/00 i 50/00, LEX nr 533872.

<sup>119</sup>Wyrok WSA z 17 września 2008 r., sygn. akt I SA/Bk 229/08, ZNSA 2009, nr 1, poz. 131, LEX nr 480302.

odkodowane przez TK i NSA w orzecznictwie końca lat 80. XX w. Zapoczątkowana w tym orzecznictwie koncepcja żądania od organów państwowych spełnienia testu proporcjonalności w stanowieniu i stosowaniu prawa rozwijana była z doskonałym skutkiem w latach 90. XX w. Efektem tego było bardzo szybkie uznanie w polskim obrocie prawnym zasady proporcjonalności za fundamentalną zasadę prawa, która – będąc jedną z gwarancji sprawiedliwości prawa – ma bezpośrednie zastosowanie w sprawach indywidualnych. Wkrótce przed uczestnikami obrotu prawnego stanęły nowe wyzwania i możliwości związane ze stosowaniem zasady proporcjonalności, które wynikały ze sfinalizowania przez Polskę starań o przystąpienie do UE.

#### **4. Zasada proporcjonalności w prawie niemieckim**

Zasada proporcjonalności nie została zapisana w niemieckiej konstytucji. W porządku prawnym tego państwa funkcjonuje jako zasada orzecznicza. Uznawana jest za konsekwencje prawne zasady państwa prawa i praw podstawowych ograniczających swobodne uznanie ustawodawcy. Bierze ona swój początek z kontroli sądowej uprawnień policji, a obecnie wpływa na funkcjonowanie całego systemu prawa RFN<sup>120</sup>.

Na temat proporcjonalności przy ograniczaniu praw podstawowych wypowiadał się Federalny Sąd Najwyższy w orzeczeniach wydawanych przed powołaniem BVerfGE. W orzeczeniach tych wskazywano, że ograniczenie praw podstawowych będzie sprzeczne z ich istotą, gdy będzie miało większy zakres niż jest to konieczne w świetle przyczyny, która je spowodowała. W orzecznictwie tym nie posługiwano się jeszcze nazwą zasada proporcjonalności. Po raz pierwszy do wymogu proporcjonalności BVerfGE odwołał się w orzeczeniu z 20 marca 1952 r. dotyczącym ograniczenia samodzielności samorządu<sup>121</sup>. Natomiast w sprawie *Gesamtdeutscher Block* z 3 czerwca 1954 r.<sup>122</sup> pierwszy raz zasadę proporcjonalności powołano z nazwy jako zasadę konstytucyjną stanowiącą wzorzec konstytucyjności przepisów prawa<sup>123</sup>.

Istotne znaczenie dla procesu dekodowania zasady proporcjonalności miało orzeczenie w sprawie *Apotheken-Urteil* z 11 czerwca 1958 r. dotyczące ograniczeń w dostępie do zawodu<sup>124</sup>. Wskazano w nim, że prawa podstawowe chroniące jednostki powinny być realizowane w takim stopniu, ażeby nie dochodziło do naruszenia dobra wspólnego.

---

<sup>120</sup>A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2009, s.47.

<sup>121</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 191.

<sup>122</sup>Tamże.

<sup>123</sup>Tamże.

<sup>124</sup>Tamże.

Ustawodawca, ograniczając przepisami prawa podstawowe jednostek, musi wykazać, że wymaga tego dobro wspólne. Oprócz celowości opartej na dobru wspólnym ograniczenie takie nie może być nadmiernie uciążliwe. W tym kontekście stwierdzono, że przesłanki ograniczenia prawa do wykonywania zawodu muszą być uzasadnione i pozostawać w proporcji do celu, jakim jest zagwarantowanie właściwego wykonywania danego zawodu. Trybunał stwierdził, że wprowadzenie ograniczeń w dostępie do zawodu może być podyktowane jedynie występowaniem realnych lub wysoce prawdopodobnych zagrożeń dla interesu ogółu. W orzeczeniu tym sformułowano wymóg stosowania jak najmniejszych ograniczeń.

Wywarło ono duży wpływ na kolejne orzeczenia dotyczące omawianej zasady. W orzecznictwie wykształcił się model zasady proporcjonalności oparty na trzech elementach. Pierwszym jest przydatność (stosowność) proponowanego środka prawnego do osiągnięcia celu założonego przez prawodawcę. Drugim – konieczność zastosowania ograniczenia ze względu na założony cel prawa wprowadzającego ograniczenie. Trzecim zaś elementem jest uzyskanie proporcjonalności ograniczenia mierzonej wartością celu, który ma być osiągnięty, czyli proporcjonalność w węższym znaczeniu. W piśmiennictwie dominuje stanowisko, według którego nie była ona stosowana przed II wojną światową, a jej upowszechnienie nastąpiło dopiero po wojnie. Pogląd ten jest kwestionowany przez Aleksandra Stępkowskiego<sup>125</sup>.

Przewidziane ustawą środki ograniczające prawa podstawowe spełniają test przydatności, jeżeli dzięki nim można osiągnąć założony cel. Przydatność musi być stwierdzona na podstawie obiektywnych kryteriów, nie zaś arbitralnej oceny organów, a także oceniona w kontekście celu regulacji, który musi być podyktowany dobrem publicznym. Wybór środka prawnego ocenianego przez pryzmat zasady proporcjonalności ma charakter działania politycznego prawodawcy. Zasada suwerenności narodu nakazuje honorować wybory polityczne dokonane przy tworzeniu prawa z zachowaniem wymogów proceduralnych przez organ odpowiednio legitymowany. W literaturze dominuje pogląd o domniemaniu konstytucyjności przydatności wybranego przez ustawodawcę środka osiągnięcia celu<sup>126</sup>. Dlatego BVerfGE nie kwestionuje nader często stosowności środka przy ocenie, czy dana regulacja nie naruszyła zasady proporcjonalności. Przyjmuje się, że nawet częściowa stosowność środka prawnego do realizacji celu będzie wystarczająca do spełnienia

---

<sup>125</sup>Zob. A. Stępkowski, *Rozważania nad tożsamością zasady proporcjonalności w kontekście niemieckiego porządku konstytucyjnego*, „*Studia Iuridica*” 2008, t. 48, s. 267–287.

<sup>126</sup>Tenże, *Zasada proporcjonalności...*, s. 197.

testu przydatności<sup>127</sup>.

Oceniany środek prawny spełnia test konieczności, jeżeli nie istnieje mniej dotkliwy środek pozwalający w sposób równie skuteczny osiągnąć cel postawiony przed regulacją prawną poddawaną ocenie. Wymóg spełnienia tego testu przez niektórych autorów określany jest jako zasada najłagodniejszego środka<sup>128</sup>. Zatem ocena spełnienia wymogu konieczności zobowiązuje do ustalenia, czy istniały inne alternatywne środki, a jeżeli tak, to czy środek wybrany przez ustawodawcę jest najmniej uciążliwy. W zakresie środków o porównywalnej efektywności ustawodawcy przysługuje znaczna swoboda wyboru, chociaż nie można jej utożsamiać z dowolnością. Dlatego niespełnienie przez środek prawny testu konieczności możliwe jest w sytuacjach jednoznacznych. Z kryterium konieczności środka ingerencji prawnej w sferę prawa podstawowych jednostki wiąże się pojęcie tzw. poziomów ingerencji. Wybierając środek ingerencji, ustawodawca powinien wybrać ten, który jest najmniej uciążliwy, a zatem najpierw powinien się zdecydować na ingerencję na najniższym poziomie. Przejście na następny poziom ingerencji jest możliwe, gdy ustawodawca wykaże, że zagrożenie interesu ogólnego nie może być usunięte przez wybór środka z niższego poziomu ingerencji w prawa podstawowe<sup>129</sup>.

Ograniczenia nakładane przez prawodawcę mogą stanowić zespół środków. Poddawanie tych ograniczeń testowi proporcjonalności wymaga oceny pod kątem konieczności całego zespołu środków, a nie każdego z osobna<sup>130</sup>.

Prowadzenie testu proporcjonalności w znaczeniu węższym (*sensu stricto*) wymaga odwołania się do celu, który ma być osiągnięty przez ingerencję w prawa jednostki. Cel ten pod względem realizacji interesu wspólnego musi być na tyle doniosły, że usprawiedliwiać będzie ingerencję. Dlatego proporcjonalność *sensu stricto* uznawana jest za tę część testu, która odzwierciedla jego uwarunkowania aksjologiczne. Natomiast testy przydatności i konieczności stanowią elementy testu proporcjonalności o charakterze instrumentalnym<sup>131</sup>. Proporcjonalność *sensu stricto* zostanie zachowana, gdy zakres i rodzaj ingerencji ustawodawcy w prawa jednostek pozostawać będą w odpowiednim stosunku do celu, który ma być osiągnięty. Doniosłość wagi publicznej tego celu musi uzasadniać wybór środka ingerencji przez ustawodawcę. W zakresie proporcjonalności *sensu stricto* także funkcjonuje domniemanie konstytucyjności wyboru środka ingerencji. Z tego powodu badanie regulacji

---

<sup>127</sup>Tamże.

<sup>128</sup>D. Kijowski, *Zasada adekwatności w prawie administracyjnym*, PiP 1990, z.4, s. 61.

<sup>129</sup>Zob. orzeczenie Apotheken-Urteil, BVerfGE 7, 377 (399) za A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 193.

<sup>130</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 198.

<sup>131</sup>Tamże, s. 200.

prawnej przez BVG w teście proporcjonalności ściśle ukierunkowane jest na ustalenie czy regulacja nie jest w sposób oczywisty nieproporcjonalna, a nie w kierunku ustalenia czy regulacja jest proporcjonalna<sup>132</sup>.

Zasada proporcjonalności w niemieckim prawie jest także obecna w procesie stosowania prawa administracyjnego. W sądowej kontroli administracji wykorzystywana jest ona wszędzie tam, gdzie nie działają odpowiednie regulacje szczegółowe (taką płaszczyzną o uregulowanej kontroli jest uznanie administracyjne) lub inne zasady ogólne, zwłaszcza odnoszące się do przedmiotów objętych wcześniej zasadą proporcjonalności. Może być więc ona stosowana we wszystkich gałęziach niemieckiego prawa administracyjnego. Zasada proporcjonalności w prawie niemieckim stosowana jest również w stosunkach prawnych regulowanych przez normy prawa prywatnego, co potwierdził w swym orzecznictwie BVG. Jest to konsekwencją pozostawiania prawa prywatnego pod wpływem praw podstawowych wyrażonych w konstytucji oraz niezwykle silnej pozycji tych praw w niemieckiej kulturze prawnej<sup>133</sup>.

Zasada proporcjonalności jest cały czas obecna w orzecznictwie BVG oraz w dyskusjach toczących się w doktrynie niemieckiej. W dyskusjach tych określana bywa jako „racjonalność stanowionego prawa” lub aktów administracji, a także jako „zakaz nadmiernej ingerencji”. Czasami proporcjonalność używana jest w znaczeniu węższym<sup>134</sup>. Niewątpliwie zasada zajmuje silną pozycję w prawie niemieckim i – posługując się terminologią omówioną w rozdziale pierwszym niniejszej pracy – można stwierdzić, że jest wyrazem jednej z najdonioślejszych wartości systemu prawa, tzn. słuszności i sprawiedliwości. Wielu autorów podkreśla, że zasada ta jest jedną z najsilniejszych w prawie niemieckim<sup>135</sup>.

## 5. Zasada proporcjonalności w prawie austriackim

W literaturze austriackiej w pierwszej połowie XX w. wypracowano koncepcję państwa prawnego podporządkowującego administrację ustawodawstwu, która była jedną z najbardziej zaawansowanych w świecie<sup>136</sup>. W ustawie o postępowaniu administracyjnym z 1950 r. znalazły się postanowienia nakazujące stosować najłagodniejsze środki przymusu

<sup>132</sup>Tamże. Zob. też: N. Emiliou, *The Principle of Proportionality...*, s. 33–36.

<sup>133</sup>BVerfGE 35, s. 202 za Frąckowiak-Adamska A., *Zasada proporcjonalności...*, s.49.

<sup>134</sup>Zob. A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 201. Występujące w doktrynie różnice terminologiczne związane z zasadą proporcjonalności szczegółowo omawia N. Emiliou (tenże, *The Principle of Proportionality...*, s. 24 i n.).

<sup>135</sup>N. Emiliou, *The Principle of Proportionality...*, s. 66 i n. Por. też: J. Zakolska, *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, praca dokt., Wrocław 2005, mps, s. 23 za: A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 49.

<sup>136</sup>Zwraca na to uwagę A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 263.

administracyjnego, które gwarantować będą osiągnięcie zamierzonego celu. To unormowanie w orzecznictwie austriackiego sądu administracyjnego zostało uznane za podstawę do sformułowania zasady proporcjonalności<sup>137</sup>, która miała obowiązywać w prawie administracyjnym w klasycznym trójelementowym modelu. Czasami treści zawierające się w zasadzie proporcjonalności doktryna przypisuje zasadzie określonej mianem *Schonungsprinzip*, które oznacza zasadę ostrożności i oględności w stosowaniu przymusu administracyjnego<sup>138</sup>. Podobne uregulowania zostały wprowadzone także w innych ustawach, w których określono, że organy władzy mają obowiązek stosować najłagodniejsze środki prowadzące do osiągnięcia założonego celu. Zasada proporcjonalności w Austrii jest jedną z najważniejszych w prawie publicznym. Wywodzona jest z zakazu dyskryminacji ustanowionego w art. 7 Konstytucji oraz z orzecznictwa austriackiego Trybunału Konstytucyjnego (VfGH). Zasada ta w świetle orzecznictwa Trybunału Administracyjnego (VwGH) jawi się jako pełniąca wielce doniosłą rolę w prawie administracyjnym zwłaszcza przy kontroli legalności stosowania sankcji administracyjnych oraz korzystania z uznania administracyjnego.

Sądowictwo konstytucyjne w Austrii powstało jako pierwsze w świecie, jednakże od swego powstania przez długi czas działało według koncepcji normatywistycznej i w zakresie praw podstawowych wierne było koncepcji wypracowanej w wieku XIX. Dlatego VwGH jeszcze po II drugiej wojnie światowej nie podejmował prób odkodowywania z konstytucji ogólnych zasad prawa, które nie zostały wprost w niej wyrażone. Dopiero pod wpływem orzecznictwa ETPCz zaczęto zmieniać postrzeganie praw podstawowych w kontekście konstytucyjnym. Proces ten został wsparty także stanowiskiem doktryny austriackiej, prezentowanym w latach 60. i 70. XX w., która krytykowała zachowawcze podejście normatywistyczne Trybunału do praw podstawowych. Efektem tego była zmiana koncepcji tych praw w orzecznictwie VwGH w latach 80. XX w., kiedy to prawa podstawowe zaczęły być definiowane zgodnie z ideą nowoczesnego demokratycznego państwa liberalnego<sup>139</sup>. Efektem tego było rekonstruowanie praw podmiotowych z uwzględnieniem zasady proporcjonalności.

W Austrii, podobnie jak w Niemczech, przed sformułowaniem zasady proporcjonalności w postaci znanej nam obecnie wystąpiły obszary regulowane prawem administracyjnym, w których sformułowano postulaty stosowania prawa w sposób

---

<sup>137</sup>Zob. wyrok VwGH z 2 maja 1956 r. za A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 263.

<sup>138</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 263.

<sup>139</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 266.

odpowiadający wymogom składającym się na tę zasadę w dzisiejszej postaci<sup>140</sup>. W orzecznictwie pochodzącym z początku XX w. VfGH powoływał się na zasady dopuszczalności wyłączeń, które były tożsame z obecnym pojmowaniem zasady proporcjonalności. Nie upowszechniły się one jednak i pozostały specyficzne dla kwestii wyłączeń nieruchomości<sup>141</sup>. Zanim w orzecznictwie konstytucyjnym sformułowano zasadę proporcjonalności, pojawiły się koncepcje orzecznicze, które w części odpowiadały jej założeniom w kształcie funkcjonującym obecnie. W orzecznictwie VfGH na początku lat 60. pojawiła się koncepcja zakazu naruszaniaprzez ustawodawcę istoty prawa podmiotowego wymiarze większym niż wynikało to z wymogu uzyskania stanu zgodności z konstytucją. W orzecznictwie tym wskazywano, że uznanie ustawodawcy ograniczone jest treścią prawa podstawowego. Ograniczeniem swobody ustawodawcy, które pojawiło się w orzecznictwie VfGH, był także wymóg istnienia obiektywnego, merytorycznego uzasadnienia dla ograniczenia prawa podstawowego (Sachlichkeitsgebot). Zasada proporcjonalności została wypracowana na podstawie zasady zakazu dyskryminacji pod wpływem orzecznictwa ETPCz i stała się instrumentem kontroli materialnej treści ustawodawstwa<sup>142</sup>. W doktrynie zasada niedyskryminacji postrzegana była jako odpowiednik obowiązującej w RFN i w Szwajcarii zasady proporcjonalności<sup>143</sup>. Konieczność istnienia merytorycznego i obiektywnego uzasadnienia ograniczenia prawa podstawowego obowiązuje nie tylko w stosunku do aktów zawierających normy prawne abstrakcyjne, lecz także w stosunku do wszelkich aktów administracyjnych, przy wydawaniu których organ władzy korzysta ze swobody oceny.

Wskazane koncepcje orzecznicze stanowiły przygotowanie pod przeniesienie na grunt austriacki zasady proporcjonalności. Aleksander Stępkowski wskazuje, że pierwszą oznaką wskazującą na uznanie w orzecznictwie konstytucyjnym funkcjonowania w systemie prawa zasady nakazującej wazenie interesu prywatnego i publicznego przy tworzeniu ograniczeń prawnych adresowanych do jednostek było orzeczenie VfGH z 1985 r. wydane w związku z art. 8 EKPCz<sup>144</sup>. Po raz pierwszy VfGH odwołał się do wymogów składających się na zasadę proporcjonalności, jednakże bez posługiwania się tym pojęciem, w orzeczeniu z 23 czerwca 1986 r., którego przedmiotem była swoboda podejmowania działalności zarobkowej<sup>145</sup>. Wskazano w nim na wymóg istnienia merytorycznego i obiektywnego uzasadnienia

---

<sup>140</sup>Tamże, s. 137.

<sup>141</sup>Tamże, s. 267.

<sup>142</sup>Tamże, s. 268.

<sup>143</sup>B. Banaszak, *Sądownictwo konstytucyjne a ochrona podstawowych praw obywatelskich. RFN, Austria, Szwajcaria*, Wrocław 1990, s. 42.

<sup>144</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 269–270; VfSlg. 10737/1985.

<sup>145</sup>VfSlg. 10932/1986.



ograniczenia prawa podmiotowego (*Sachlichkeitsgebot*) oraz konieczność wprowadzenia ograniczenia prawa w celu ochrony interesu publicznego. Stwierdzono też, że ograniczenie prawa podstawowego wprowadzane przez prawodawcę musi być odpowiednie i proporcjonalne w sensie stricto, a VfGH dysponuje ograniczonymi uprawnieniami w zakresie kontroli ustawodawcy. Od tego orzeczenia proporcjonalność zaczęto powoływać jako kryterium konstytucyjności przepisów prawa. W orzeczeniu z 5 października 1987 r. VfGH dokonał pełnej analizy badanych przepisów pod kątem zgodności z zasadą proporcjonalności i w uzasadnieniu orzeczenia zawarł obszerną argumentację na ten temat<sup>146</sup>. Podkreślono swobodne uznanie polityczne przysługujące ustawodawcy przy wyborze przedmiotu regulacji prawnej oraz celu społeczno-gospodarczego tej regulacji. Wskazano, że Trybunał – pomimo tej swobody – może badać celowość wprowadzenia regulacji w kontekście obowiązku tworzenia prawa realizującego wyłącznie interes publiczny. W omawianym orzeczeniu określono wprost, że wprowadzane przez ustawodawcę ograniczenie prawa jednostki musi spełniać test konieczności i odpowiedniości, a także być najłagodniejsze z możliwych do zastosowania w danych warunkach. Orzeczeniem tym stwierdzono niezgodność z konstytucją badanych przepisów, które dotyczyły swobody wykonywania zawodu, zaś elementy tworzące treść zasady proporcjonalności uległy utrwaleniu zarówno w orzecznictwie, jak i doktrynie jako wzorce badania konstytucyjności.

## 6. Zasada proporcjonalności w prawie francuskim

Zasada proporcjonalności w prawie francuskim kształtowała się w warunkach niesprzyjających temu procesowi, gdyż jego ograniczenia wynikały przede wszystkim z braku obowiązywania zasady państwa prawa podporządkowującej prawu wszystkie działania administracji publicznej<sup>147</sup>. Skutkiem tego było znaczne ograniczenie roli praw podmiotowych oraz postrzeganie norm prawnych przede wszystkim jako czynnika ograniczającego zakres działania administracji, a nie jako konieczną jej podstawę.

Pierwsze odwołania do kryteriów, które w późniejszym okresie w doktrynie uznane zostały za początki określania wymogów odpowiadających proporcjonalności działań administracji w obecnie znanej nam formie, w orzecznictwie Rady Administracyjnej pojawiły się na początku XX w. i dotyczyły czynności administracji podejmowanych w celu utrzymania porządku publicznego<sup>148</sup>. Kontrola tych działań często wymagała ustalenia, czy w

---

<sup>146</sup>VfSlg. 11483/1987.

<sup>147</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 274.

<sup>148</sup>Tamże, s. 133.

sprawie nie doszło do naruszenia prawa i swobód obywatelskich. Z uwagi na ten szczególny zakres miała ona pełny charakter obejmujący wszelkie aspekty prawne kontrolowanych aktów administracyjnych. Jednakże w odniesieniu do innych płaszczyzn działań administracji kontrola jej legalności była ograniczona podziałem administracji na tę związaną ustawami oraz nimi niezwiązaną, którą wykonywano na zasadzie władzy dyskrecjonalnej. W tym pierwszym przypadku kontrola legalności miała pełny charakter, natomiast w odniesieniu do administracji dyskrecjonalnej już nie. Niepełny charakter kontroli legalności aktów administracji dyskrecjonalnej wynikał z ukształtowania się XIX stulecia w orzecznictwie Rady Stanu wymienionych już powyżej podstaw kontroli- *recours pour excès de pouvoir*: braku wymaganej formy aktu administracyjnego, niewłaściwości organu i naruszenia ustaw. Czwartą podstawą, która wykształciła się najpóźniej, był zarzut działania podjętego przez organ w celu obejścia przysługujących mu kompetencji *détournement de pouvoir*<sup>149</sup>. Wykraczała ona poza sferę kontroli legalności działań administracji i była środkiem prawnym pozwalającym na kontrolę jej. Tę podstawę kontroli stosowano do aktów, które same w sobie były zgodne z prawem, ale były wydane w celu nieprzewidzianym prawem. Chodziło tutaj o cele niemieszczące się w zakresie interesu ogólnego lub się w nim mieszczące, pozostające jednak w sprzeczności z celami szczegółowymi kompetencji przyznanej organowi mocą przepisów prawa. Zastosowanie tego środka miało jednak ograniczony charakter<sup>150</sup>.

Od 1960 r. w orzecznictwie Rady Stanu oprócz dotychczasowych środków kontroli aktów administracyjnych zaczęto stosować nowy środek kontroli legalności aktów dyskrecjonalnych administracji, tzw. *erreur manifest d'appréciation*<sup>151</sup>. W ramach tego instrumentu Rada Stanu badała, czy akt administracyjny był zasadny z punktu widzenia jego formalnych motywów. W orzecznictwie sądowno-administracyjnym, opierając się na tym kryterium legalności aktu administracyjnego, zaczęto badać adekwatność formalnych motywów tych aktów do okoliczności faktycznych występujących w sprawach, w których akty te wydano. Pozwoliło to na pełniejszą kontrolę przestrzegania granic kompetencji przez organy oraz wprowadzenie do tej kontroli elementów słusznościowych. Dodatkowo w orzecznictwie zaczęto stosować test *théorie du bilan*, którego istotą było porównanie zastosowanego przez administrację sposobu działania z celem, który miał być przez nie zrealizowany<sup>152</sup>. W ramach tej kontroli badano doniosłość i rangę tych dwu elementów stanu

---

<sup>149</sup>Tamże s. 132.

<sup>150</sup>Zob. H. Izdebski, *Francja*, w: *Sądownictwo administracyjne w Europie Zachodniej*, red. L. Garlicki, Warszawa 1990, s. 69 i n.

<sup>151</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 276.

<sup>152</sup>Tamże, s. 275.

faktycznego i prawnego sprawy<sup>153</sup>, miała ona jednak ograniczony zakres, gdyż stosowano ją do spraw wyłączeniowych, planowania przestrzennego, ochrony środowiska, przez co sprowadzała się do ważenia interesu publicznego i interesu jednostki, nie była zaś pełną kontrolą proporcjonalności<sup>154</sup>. Ten sposób nie miał charakteru samodzielnego środka kontroli legalności aktów administracyjnych i stosowany był przez Radę Stanu w celu uzupełnienia dotychczas wykorzystywanych środków kontroli<sup>155</sup>.

Osiągnięcie zasady proporcjonalności w sądowej kontroli administracji w pełnej formie (takiej, jak w prawie niemieckim i prawie unijnym) nastąpiło pod wpływem orzecznictwa ETPCz oraz ETS. W sprawach z elementem wspólnotowym we Francji stosowano zasadę proporcjonalności w formie przyjętej w orzecznictwie ETS, co wymagało wprowadzenia do systemu prawa modelu praw podmiotowych w ujęciu znanym w prawie europejskim oraz w systemach innych państw<sup>156</sup>. Przenikaniu praw podstawowych do francuskiego systemu prawa służyły orzeczenia wydawane przez Radę Stanu w związku z art. 8 EKPCz dotyczące prawa przebywania cudzoziemców na terenie Francji. W sprawach tych stwierdzono, że kontrola aktów administracyjnych odnoszących się do praw uregulowanych w powołanym przepisie powinna mieć charakter pełny i opierać się na rozważeniu interesu publicznego oraz stopnia ingerencji w prawo podmiotowe przysługujące jednostce, która mogła być podjęta jedynie w celu ochrony tego interesu<sup>157</sup>. Zdaniem Rady EKPCz łącznie z przepisami krajowymi stanowi podstawę do pełnej kontroli proporcjonalności podejmowanych przez administrację działań. W sprawach, w których Konwencja nie ma zastosowania, wystarczająca miała być kontrola zgodności podjętego rozstrzygnięcia z jego formalnymi podstawami. Pod wpływem tego orzecznictwa oraz postulatów zgłaszanych w doktrynie w zakresie potrzeby upowszechnienia zasady proporcjonalności w prawie administracyjnym, zasada ta od lat 80. XX w. zaczęła być odnoszona do coraz liczniejszych dziedzin prawa administracyjnego<sup>158</sup>. Pomimo tych procesów świadczących o jej upowszechnianiu w systemie prawa francuskiego zasada ta nadal nie jest nazwana, nie ma charakteru ogólnej zasady prawa administracyjnego i uznawana jest za obowiązującą w niektórych jego dziedzinach. W doktrynie podkreśla się, że sądownictwo administracyjne we

---

<sup>153</sup>Zdaniem J. Schwarze te instrumenty kontroli legalności aktów administracyjnych wraz z zasadą stopniowego samozwiązywania się administracji stanowiły na gruncie francuskim odpowiednik stosowanej ówczesnie w Niemczech zasady proporcjonalności (J. Schwarze, *European Administrative Law*, London 1992, s. 685).

<sup>154</sup>A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 51; A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 275.

<sup>155</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 276.

<sup>156</sup>Tamże, s. 277.

<sup>157</sup>Tamże.

<sup>158</sup>Tamże, s. 279.

Francji do chwili obecnej nie jest skłonne bez oporów zaakceptować zasadę proporcjonalności<sup>159</sup>.

Sądowictwo konstytucyjne w sposób bardziej otwarty podchodziło do kontroli swobodnego uznania ustawodawcy w doborze przedmiotów regulacji i celów, które chciał przez nie osiągnąć. W ramach tej kontroli w orzecznictwie Rady Konstytucyjnej wykształcił się model będący odpowiednikiem zasady proporcjonalności stosowanej w orzecznictwie ETS i w innych państwach. Na potrzeby kontroli konstytucyjnej zaadaptowano technikę kontroli *erreur manifest d'appréciation* stosowaną przez Radę Administracyjną oraz stworzono koncepcję orzeczniczą ochrony istoty (natury) prawa podmiotowego<sup>160</sup>. Koncepcja ta zakłada, że ustawodawca, wprowadzając ograniczenia praw podmiotowych, nie może stosować tak daleko idących środków, które niweczyłyby w tej konkretnej sytuacji istotę prawa podmiotowego. Tak sformułowany model konstytucyjnej ochrony praw podmiotowych uznawany jest za odpowiednik zasady proporcjonalności. Rada Konstytucyjna od początku lat 90. XX w. zajmuje stanowisko, według którego swobodne uznanie ustawodawcy wyrażające się w uchylaniu spod kontroli konstytucyjnej wyborów politycznych ustawodawcy związanych z tworzeniem prawa nie występuje w sytuacji, gdy zastosował on nieodpowiednie środki podjęte dla uzyskania celu politycznego<sup>161</sup>. To stanowisko przyczyniło się do rozwoju w orzecznictwie kontroli odpowiedności zastosowanego przez ustawodawcę środka, która stała się najważniejszym elementem stosowania zasady proporcjonalności. Test konieczności w orzecznictwie Rady Konstytucyjnej z lat 90. XX w. objęty został ograniczeniami związanymi z respektowaniem swobody politycznej przy wyborze celów przez ustawodawcę i nie uzyskał kształtów znanych z orzecznictwa niemieckiego BVerfG i ETS. Kontrola proporcjonalności opierała się zatem w głównej mierze na kontroli odpowiedności wybranego środka oraz pojmowanym dosyć wąsko teście proporcjonalności, gdyż proporcjonalność uznawano w sytuacji, gdy stwierdzono, że ustawodawca prawidłowo dokonał wyboru konkurujących ze sobą wartości konstytucyjnych<sup>162</sup>.

Od końca XX w. nastąpiły zmiany w pojmowaniu proporcjonalności przez Radę Konstytucyjną, która rozpoczęła także kontrolę konieczności wybranego przez ustawodawcę ograniczenia. Została ona zdefiniowana jako badanie wyboru ustawodawcy w kierunku stwierdzenia, czy dokonane przez niego ograniczenie prawa podmiotowego nie wykracza

---

<sup>159</sup>Tamże, s. 281 i literatura tam podana.

<sup>160</sup>Tamże.

<sup>161</sup>Decyzja nr 90-280 z 6 grudnia 1990 r., *Journal officiel* du 8 decembre 1990, s. 15086; Decyzja nr 93-331 z 13 stycznia 1994 r., *Journal officiel* du 18 janvier 1994, s. 924, za: A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 282.

<sup>162</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 283.

poza to, co jest w tym wypadku konieczne<sup>163</sup>. Przy tym konieczność tę zakreśla interes publiczny chroniony wyborem dokonany przez ustawodawcę i poddawany testowi proporcjonalności. Kontrola proporcjonalności sprawowana jest przez Radę Konstytucyjną z różną intensywnością, w zależności od rodzaju praw, które objęte są ingerencją ustawodawcy. Przy tym Rada, odwołując się do konieczności, nie posługuje się wprost pojęciem proporcjonalności. Najwyższa intensywność tej kontroli występuje w zakresie praw podstawowych określanych jako wolności konstytucyjne – wolność osobista, wolność słowa. Tak sprawowana kontrola proporcjonalności wykazuje znaczne podobieństwo do kontroli w zakresie *détournement de pouvoir* (obejście przez organ kompetencji). Wykonywanie tej kontroli jako kontroli proporcjonalności pozwala uniknąć napięć związanych ze stawianiem organom administracji tak poważnego zarzutu, jakim jest twierdzenie o działaniu w celu obejścia przepisów kompetencyjnych. Zasada proporcjonalności w kontroli konstytucyjności działań prawodawcy we Francji pełni bardzo ważną funkcję i w doktrynie określana jest jako najdoskonalszy środek kontroli ustawodawcy, niezbędny składnik prawa konstytucyjnego. Podkreśla się, że zasada ta została dekodowana przez sądownictwo konstytucyjne i administracyjne na podstawie analizy prawno porównawczej głównie z prawem niemieckim. Dodatkowo wskazuje się, że uznanie obowiązywania tej zasady w prawie francuskim jest doniosłym osiągnięciem orzecznictwa i doktryny, gdyż w istocie stanowiło odejście od implikacji płynących z krajowych uwarunkowań prawnych na rzecz standardu ogólnoeuropejskiego<sup>164</sup>.

## **7. Zasada proporcjonalności w prawie angielskim**

W angielskiej kulturze prawnej sądy mają stać na straży suwerenności parlamentu w dziedzinie tworzenia prawa. Parlament jest władzą prawodawczą i sądy mają czuwać nad tym, żeby inne podmioty nie realizowały funkcji tej. Przy takim określeniu roli parlamentu i sądów nie było możliwości do wprowadzania do systemu prawa regulacji poddających kontroli sądu przepisy prawne stanowione przez parlament. Także akty administracji mogły być poddane kontroli wyłącznie w zakresie przestrzegania przez organ przy wydawaniu aktu kompetencji przyznanych mu w tym zakresie przez prawo. Sądy nie kontrolowały przy tym merytorycznej zasadności decyzji administracyjnych uznając, że parlament, przekazując w drodze aktu prawnego określone sprawy do kompetencji administracji, zrzekał się swych suwerennych uprawnień w tym zakresie. Dlatego sądy ograniczały się wyłącznie do kontroli

---

<sup>163</sup>Tamże, s. 283–284.

<sup>164</sup>Tamże, s. 284–285.

legalności decyzji<sup>165</sup>.

Przy takich podstawach systemowych badanie legalności aktów administracji (*judicial review*) opierało się na trzech podstawach kontroli: nielegalności, naruszeniach proceduralnych i nieracjonalności<sup>166</sup>. Ichpostrzeżenie w sposób wąski ograniczało możliwości kontroli władzy dyskrejonalnej administracji, z czasem jednakdopuszczonoodwoływanie się do ogólniej określonego kryterium legalności. Nielegalność pierwotnie pojmowana była jako stan, w którym organy działały w sposób sprzeczny z prawem lub z przekroczeniem ustawowych kompetencji. W latach 60. XX w.kontrola według tego kryterium zaczęła przybierać szerszy zakres i obecnie na jego podstawie za niezgodne z prawem uznaje się także działania podjęte w innym celu niż ten określony w ustawie, któremu miało służyć przyznanie określonych kompetencji organom administracji. Akty władzy dyskrejonalnej zostały poddane kontroli zgodności celu działania administracji z celem ustalonym przez ustawę<sup>167</sup>. Kontrola przestrzegania procedury opierała się na sprawdzaniu przestrzegania prawnych gwarancji prawidłowego procedowania w sprawach administracyjnych. Z czasem obowiązek ten został określony także jako obowiązek działania przez administrację w sposób uczciwy<sup>168</sup>. Nieracjonalność zaś stanowiła podstawę kontroli legalności stanowiącą emanację tzw. zasady Wednesbury, która pozwalała sądowi uchylić akt administracyjny wydany z rażącym naruszeniem racjonalności<sup>169</sup>. Ta podstawa miała od początku najbardziej ogólny charakter i pozwalała odwoływać się do postulatów prawnych określonych w sposób ogólny, właściwy dla sposobu formułowania zasad prawa. Naruszenie racjonalności przez organ musiało być przy tym oczywiste i jego podsumowaniem musiało być stwierdzenie, że żaden normalnie działający organ tak by nie postąpił. Decyzje wydane w ramach uprawnień dyskrejonalnych nienaruszające postulatu racjonalności określonego treścią „zasady Wednesbury” nie podlegały kontroli sądowej w zakresie ich zasadności. Sądy, jeżeli stwierdzały, że podstawy prawne wykonywania władzy dyskrejonalnej pozwalają organom administracji na wydawanie rażąco niezasadnych rozstrzygnięć, mogły jedynie uznać, że w tym zakresie zachodzi potrzeba interwencji prawodawczej parlamentu.

W tak pojmowanym modelu *judcial review* zasada proporcjonalności nie mogła funkcjonować w systemie prawa w sposób samodzielny i nieskrępowany. W angielskim prawie zaczęła być stosowana przez sądy w sprawach z elementem unijnym przeciwko

---

<sup>165</sup>Tamże s. 287; A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 54.

<sup>166</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 287; A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, 56.

<sup>167</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 288.

<sup>168</sup>Tamże, s. 289.

<sup>169</sup>Tamże, s. 147, 289 i n.

instytucjom unijnym i krajowym, a także była przedmiotem pytań prejudycjalnych kierowanych do TSUE<sup>170</sup>. Efektem tego było orzeczenie z 1984 r., w którym wyrażono pogląd dopuszczający możliwość takiego przyszłego rozwoju systemu prawa, który doprowadziłby do stworzenia nowej podstawy kontroli legalności decyzji administracyjnych w postaci zasady proporcjonalności w kształcie znanym z prawa unijnego<sup>171</sup>. Od tego orzeczenia w doktrynie i w orzecznictwie pojawiały się różne poglądy związane z możliwością stosowania tej zasady w sądowej kontroli administracji.

Według jednej grupy wyrażającej swe poglądy zasada proporcjonalności w Anglii nie może być stosowana w ogóle z uwagi na wyraźny rozdział funkcji sądowych od oceny zasadności decyzji według kryteriów politycznych, które wykraczają poza stosowanie prawa i nie mogą być formułowane przez sądy, gdyż przekraczałyby granice kontroli wynikające z „zasady Wednesbury”<sup>172</sup>. Przyjęcie dopuszczalności stosowania zasady proporcjonalności przez sądy w procesie kontroli legalności aktów administracyjnych oznaczałoby ingerencję w meritum spraw załatwianych tymi aktami przekraczającą uprawnienia władzy sędziowskiej i w istocie stanowiłoby sprawowanie administracji<sup>173</sup>.

Prezentowane jest także stanowisko, według którego zasada proporcjonalności przeniknęła do angielskiego *judicial review* jako jeden z aspektów doktryny „uczciwej administracji”<sup>174</sup> – jest w milczący sposób uznana i stosowana w angielskim prawie administracyjnym. Zdaniem innych brak proporcjonalności prawa stanowi jedną z form nieracjonalności, co oznacza, że badanie proporcjonalności w ujęciu takim jak w prawie wspólnotowym, może się odbywać w ramach kontroli opartej na „zasadzie Wednesbury”. Pogląd ten spotkał się z krytyką wskazującą na różnice pomiędzy treściami zasady racjonalności i proporcjonalności. Poglądy takie prezentowane są także w orzeczeniach sądowych<sup>175</sup>.

Kolejną grupą w dyskusji są zwolennicy stosowania zasady proporcjonalności w postaci znanej z prawa unijnego. Autorzy ci twierdzą, że w prawie brytyjskim jest ona stosowana w różnych sprawach, nie tylko zawierających elementy unijne. Szczególnie widoczne jest to w kwestiach dotyczących praw człowieka, w których sądy stosowały EKPCz przed jej przyjęciem do prawa brytyjskiego jako pomoc przy interpretacji przepisów prawa.

---

<sup>170</sup>A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 56.

<sup>171</sup>Zob. stanowisko Lorda Diplocka w orzeczeniu Izby Lordów z 22 listopada 1984 r. w sprawie *Council Service Unions przeciwko Minister for the Civil Service*, AC 410.

<sup>172</sup>A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 58 i literatura tam podana.

<sup>173</sup>A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 295. Zob. uzasadnienie orzeczenia z 7 lutego 1991 r. w sprawie *R. przeciwko Home Secretary*, Ex p. *Brind* (1991)AC 696.

<sup>174</sup>A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 58.

<sup>175</sup>Tamże, s.59.

Zdaniem Paula Craiga są cztery znaczące argumenty przemawiające za uznaniem zasady proporcjonalności za odrębną podstawę badania legalności aktów administracyjnych:

- eliminowanie istniejącej niespójności pomiędzy sprawami krajowymi z elementami prawa człowieka i unijnymi (w których zasada proporcjonalności może być stosowana) a pozostałymi sprawami krajowymi;
- zapewnianie przez zasadę proporcjonalności warunków do bardziej uporządkowanej analizy stanu faktycznego sprawy niż przy posługiwaniu się kryterium nieracjonalności wywodzonym z „zasady Wednesbury”;
- wymuszanie przez zasadę proporcjonalności racjonalnego uzasadnienia decyzji;
- prawidłowo stosowana zasada proporcjonalności pozwala na eliminację decyzji, które nie mają wystarczającego uzasadnienia, a nie jedynie dlatego, że sąd ma inne zdanie w danej kwestii<sup>176</sup>.

Jak już wskazano w pracy, przyjęcie zasady proporcjonalności w innych systemach prawnych następowało poprzez uznanie obowiązywania jej w prawach podstawowych, co stanowiło podstawę do formułowania obowiązku zachowania przez prawodawcę oraz organy stosujące prawo proporcjonalności w działaniach mających ograniczać te prawa. Było to istotnym etapem w procesie uznawania zasady proporcjonalności za funkcjonującą w danym systemie prawa. W Wielkiej Brytanii pełna akceptacja zasady proporcjonalności, także w sprawach „typowo krajowych”, stała się możliwa po przyjęciu w 1998 r. Human Rights Act, którym za prawo obowiązujące uznano EKPCz. Dzięki temu prawa podstawowe instytucjonalizowały się w systemie prawa brytyjskiego, przygotowując podwaliny pod przeniesienie zasady proporcjonalności na grunt *common law*. Przed tą datą pomimo ratyfikowania EKPCz przez parlament w 1951 r., z uwagi na zasadę supremacji parlamentu, powoływanie się na nią przez sądy ograniczone było jedynie do tych przypadków, w których można było stwierdzić, że parlament uchwalając dane prawo miał na myśli prawo w kształcie zgodnym z EKPCz. Odwoływanie się do praw podstawowych w pozostałych sprawach mogło mieć jedynie charakter pośredni, gdy dowodzono, że administracja działała bez wystarczającego umocowania ustawowego (*ultra vires*) lub naruszała „zasadę Wednesbury”. Tak ograniczony instrument kontroli *judicial review* w latach 90. XX w., jeszcze przed wprowadzeniem w życie Human Rights Act, wzbudzał poważne zastrzeżenia wśród prawników, którzy zaczęli postulować intensywniejszą kontrolę naruszeń

---

<sup>176</sup>Tamże.



praw podstawowych odpowiadającą treści zasady proporcjonalności<sup>177</sup>. Na początku następnej dekady Izba Lordów orzekła, że właściwym instrumentem kontroli legalności aktów administracyjnych dotyczących praw podstawowych jest zasada proporcjonalności, a nie badanie racjonalności w oparciu o „zasadę Wednesbury”<sup>178</sup>.

Obecnie w prawie brytyjskim dopuszcza się w sposób otwarty stosowanie zasady proporcjonalności w sprawach wspólnotowych i odnoszących się do praw człowieka. W pozostałych sprawach stosuje się ją w sposób mniej jawny. Można jednoznacznie stwierdzić, że zasada ta przeniknęła do świadomości prawnej uczestników obrotu prawnego oraz do brytyjskiej kultury prawnej, jednakże jej uznawanie za obowiązującą w systemie prawa w Anglii nadal jest procesem otwartym. Niemniej na obecnym etapie można rzec, że – podobnie jak we Francji – zasada proporcjonalności została włączona wbrew niekorzystnym uwarunkowaniom wynikającym z krajowego systemu prawnego i było to wynikiem uznania doniosłości ogólnoeuropejskich rozwiązań prawnych.

## **8. Podsumowanie**

**Podsumowując rozważania dotyczące istoty i procesu kształtowania się zasady proporcjonalności w prawie i orzecznictwie w systemie państw europejskich, należy zwrócić uwagę na następujące kwestie.**

Po pierwsze, proces kształtowania się w państwach europejskich wymogu proporcjonalności prawa przebiegał przez cały wiek XIX i zakończył się w drugiej połowie XX w. Proces ten zapoczątkowany został przez dążenie do ograniczenia uznania administracyjnego, z którego korzystała administracja. W ówczesnej postaci miało ono inny zakres niż pojęcie znane obecnemu prawu administracyjnemu i o wiele większą możliwość oddziaływania na społeczeństwo. Znaczna swoboda uznaniowego działania administracji wynikała z tego, że przeniesienie stanowienia prawa z ośrodka władzy monarszej na społeczeństwo było niejako rekompensowane przyznaniem administracji swobody w doborze środków realizacji postanowień prawa. Stopniowo obszar objęty swobodnym uznaniem administracji ulegał ograniczeniu, jednakże jeszcze w pierwszej połowie XX w. był znaczny.

---

<sup>177</sup>Zob. stanowisko wyrażone przez Lorda Bingham w orzeczeniu z 3 listopada 1995 r. w sprawie R. przeciwko Ministry of Defense, ex parte Smith, QB517. W sprawie tej odwoływano się do praw podstawowych w kontekście orientacji seksualnej, gdyż dotyczyła ona kontroli decyzji administracyjnej, na mocy której zwolniono z wojska osoby homoseksualne. W sprawie tej homoseksualizm uznano za cechę uniemożliwiającą tym osobom pełnienie służby. W związku z tym odwołujący wnieśli skargę do ETPCz, który wyrokiem z 27 września 1999 r. w sprawie Smith and Grady przeciwko UK (2000), EHRR 493, stwierdził nieproporcjonalność działań administracji, które naruszały art. 8 EKPCz (prawo do poszanowania prywatności) i art. 13 EKPCz (prawo do wniesienia skutecznego środka prawnego przed organem krajowym).

<sup>178</sup>Zob. A. Stępkowski, *Zasada proporcjonalności...*, s. 299.

Proces ten w doktrynie i orzecznictwie sądów administracyjnych zaowocował sformułowaniem postulatów działania administracji w sposób proporcjonalny.

Po drugie, kształtowanie się zasady proporcjonalności w prawie konstytucyjnym stanowiło niejako drugi oprócz kontroli uznania administracyjnego nurt poddawania władzy kontroli prawa opartej na kryteriach słuszności i sprawiedliwości. Kontrola ta obejmowała swobodne uznanie polityczne suwerena, przez które należy rozumieć prawo ustawodawcy do nieskrępowanego wyboru płaszczyzn życia społecznego poddawanych regulacjom prawnym. Wynikało ono z przejścia władzy państwowej w sferze stanowienia prawa od roli kodyfikatora norm funkcjonujących w obrocie w sposób nieformalny (najczęściej zwyczajowych) do roli regulowania prawem stosunków dotychczas w ogóle nieobjętych tym działaniem. Proces ten wraz z rozwojem cywilizacyjnym zyskiwał na intensywności, co skutkowało gwałtownym wzrostem liczby aktów prawnych. Te okoliczności spowodowały konieczność objęcia kontrolą procesu tworzenia prawa nie tylko pod względem zgodności formalnej z konstytucją, lecz także zgodności materialnej z postanowieniami konstytucji właściwej rozumianej jako system aksjologii konstytucyjnej. Najwcześniej, bo na początku lat 50. XX w., wymóg proporcjonalności został sformułowany w orzecznictwie niemieckiego Trybunału Konstytucyjnego. W innych państwach Europy Zachodniej w orzecznictwie konstytucyjnym zasada proporcjonalności została określona i utrwalona w latach 80. XX w. Spośród tej grupy państw proporcjonalność jako kryterium legalności działalności prawodawczej najpóźniej została przyjęta w Wielkiej Brytanii. Obecnie jest ona powszechna w Europie Zachodniej jako wartość związana z rządami prawa i prawami człowieka.

Po trzecie, zasada proporcjonalności występuje jako zasada konstytucyjna w państwach europejskich, których systemy były przedmiotem analizy. Postrzega się ją jako wymóg podejmowania przez władze publiczne środków prawnych ograniczających uprawnienia jednostek spełniających kryteria: odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto, w której wprowadzane ograniczenia należy mierzyć wartością celu, jaki ma być osiągnięty.

W konsekwencji jej treść sprowadza się do zakazu posługiwania się przez prawodawcę lub organ stosujący prawo rozwiązaniami prawnymi, które nie są konieczne dla osiągnięcia zamierzonego przez niego celu, oraz tymi, które – pomimo tego, że są konieczne do osiągnięcia celu – są niewspółmierne do jego wagi.

Weryfikacja wprowadzanej regulacji przez pryzmat zasady proporcjonalności może nastąpić przez zastosowanie tzw. testu przydatności, konieczności i testu proporcjonalności w znaczeniu węższym. W ramach testu przydatności bada się m.in. czy przy jej pomocy można

osiągnąć założony cel, przy czym choćby częściowa stosowalność jest wystarczająca. Ponadto wprowadzany środek podyktowany powinien być dobrem publicznym, a przydatność musi być stwierdzona obiektywnymi kryteriami, nie zaś na podstawie arbitralnej oceny organów.

Oceniany środek prawny spełnia test konieczności (zasada najłagodniejszego środka), jeżeli nie istnieje mniej dotkliwy środek pozwalający w sposób równie skuteczny osiągnąć cel postawiony przed regulacją prawną poddawaną ocenie. Zatem spełnienie wymogu konieczności wymaga ustalenia czy istniały inne alternatywne środki, a jeżeli tak, to czy środek wybrany przez ustawodawcę jest najmniej uciążliwy.

Test proporcjonalności sensu stricto zostanie spełniony, gdy zakres i rodzaj ingerencji ustawodawcy w prawa jednostek pozostawać będzie w odpowiednim stosunku do celu, który ma być osiągnięty. Doniosłość wagi publicznej tego celu musi przy tym uzasadniać wybór środka ingerencji przez ustawodawcę. W zakresie proporcjonalności sensu stricto funkcjonuje domniemanie konstytucyjności wyboru środka ingerencji, co oznacza, że badanie regulacji prawnej w tym teście ukierunkowane jest na ustalenie, czy regulacja nie jest w sposób oczywisty nieproporcjonalna, a nie w kierunku ustalenia czy regulacja jest proporcjonalna.

Po czwarte, zasada proporcjonalności w systemach państw europejskich jest także obecna w procesie stosowania prawa administracyjnego. W sądowej kontroli administracji wykorzystywana jest ona wszędzie tam, gdzie nie działają odpowiednie regulacje szczegółowe. Oznacza to, że ma zastosowanie na płaszczyźnie, w której mamy do czynienia z uznaniem administracyjnym.

**Podsumowując rozważania dotyczące zasady proporcjonalności w polskim porządku prawnym, należy zwrócić uwagę na następujące kwestie.**

Po pierwsze, w Polsce początki odwoływania się do argumentacji istotnej z punktu widzenia identyfikowania zasady proporcjonalności w systemie prawa można wiązać z kontrolą uznania administracyjnego na gruncie oceny pojęć nieostrych. Kształtowanie się tej zasady przebiegało podobnie jak w Europie Zachodniej. Proces ten został zapoczątkowany orzecznictwem NTA dotyczącym kontroli swobodnego uznania administracyjnego. Następnie rozwijany był przez doktrynę opowiadającą się za poddaniem go jak najszerzej kontroli prawnej. Wraz z restytuowaniem sądownictwa konstytucyjnego proces ten przybrał wymiar orzeczniczy, co nastąpiło z dużą intensywnością świadcząca o doskonałym teoretycznym przygotowaniu sądowej kontroli uznania administracyjnego.

Po drugie, konstytucyjna zasada proporcjonalności wynikająca z art. 31 ust. 3 Konstytucji jako samodzielna podstawa lub występująca w związku z art. 2 Konstytucji

kształtuje warunki dopuszczalności naruszenia praw i wolności określonych w Konstytucji. Jej istota odpowiada w istocie zasadzie proporcjonalności występującej w porządkach innych państw europejskich, będących przedmiotem analizy w niniejszej pracy. Została ona wypracowana w orzecznictwie TK, które należy oceniać jako w pełni dojrzałe i świadome rangi i roli tej zasady w Polsce i w państwach Europy Zachodniej.

Po trzecie, istota konstytucyjnej zasady proporcjonalności polega na tym, że ustawodawca może wprowadzać ograniczenia praw i wolności tylko wtedy, gdy inne przepisy konstytucji na to zezwalają, a także w zakresie niezbędnym. Innymi słowy, mamy tu wymóg konieczności ingerencji ustawodawcy w prawa jednostki oraz zakazu nadmiernej ingerencji. Wśród warunków funkcjonowania zasady proporcjonalności istotne znaczenie mają następujące elementy:

- wymóg wprowadzania ograniczeń w celu ochrony interesu ogółu lub innych zasad i dóbr chronionych w Konstytucji,
- zakaz wprowadzania ograniczeń naruszających istotę prawa przysługującego jednostce; ograniczenia powinny być traktowane w kategoriach wyjątków; ani poszczególne ograniczenia, ani też ich suma nie mogą naruszać „istoty: praw bądź wolności im poddanych,
- zakaz ograniczeń arbitralnych, tj. opartych na nieznajdujących uzasadnienia kryteriach racjonalnych i legitymowanych,
- podejmowanie działań ograniczenia prawa jednostki wyłącznie niezbędnych do osiągnięcia koniecznego celu,
- podejmowanie działań powodujących jak najmniejsze uszczuplenie tego prawa lub jego ograniczenie,
- proporcjonalność sensu stricto można określić mianem „rachunku aksjologicznego”, który przy porównaniu intensywności ograniczenia i rangi prawa, w które ingeruje, powinien przeważać na korzyść ograniczenia.

Po czwarte, weryfikacja określonych regulacji ingerujących w prawa i wolności chronionej konstytucyjnie zasady proporcjonalności powinna prowadzić do rozważania następujących kwestii:

- czy wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków;
- czy regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana;
- czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela.

Po piąte, konstytucyjna zasada proporcjonalności wynikająca z art. 31 ust. 3

Konstytucji ma zastosowanie do oceny wprowadzanych przez prawodawcę ograniczeń wolności i praw wyartykułowanych w Konstytucji, koniecznych w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Obowiązywanie zasady proporcjonalności w zakresie praw i obowiązków niestanowiących wolności i praw wyrażonych wprost w Konstytucji wywodzone jest z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady demokratycznego państwa prawnego.

Po szóste, konstytucyjna zasada proporcjonalności w aspekcie kontroli tworzenia prawa – rozumiana w kontekście zakazu posługiwania się przez prawodawcę rozwiązaniami prawnymi, które nie są odpowiednie i konieczne dla osiągnięcia zamierzonego przez niego celu, oraz takimi, które pomimo tego, że są konieczne do osiągnięcia celu, to są niewspółmierne do jego wagi – pojawiła się zarówno w orzecznictwie w sferze prawa podatkowego, jak również w innych dziedzinach prawa jako instrument sądowej kontroli legalności rozstrzygnięć organów administracyjnych w kontekście praw i obowiązków materialnych i proceduralnych.

Po siódme, sądowa kontrola aktów administracyjnych według testu zasady proporcjonalności ma istotne znaczenie, gdyż często sam przepis w swym brzmieniu nie jest sprzeczny z tą zasadą i wówczas nie może być stwierdzone naruszenie tej zasady przez TK. Jednakże w procesie stosowania tego przepisu przez organy dochodzić może do rekonstruowania przez nie indywidualnej normy sprzecznej z zasadą proporcjonalności. W takich wypadkach stan zgodności z tą zasadą można uzyskać w wyniku zaskarżenia aktu administracyjnego do sądu administracyjnego. To z kolei uzasadnia dużą rolę sądów administracyjnych w stosowaniu zasady proporcjonalności.

Po ósme, zasada proporcjonalności w aspekcie kontroli uznania administracyjnego przez sądy administracyjne rozumianej jako sądowa kontrola interpretacji pojęć nieostrych wprowadzanych przez ustawodawcę może być dokonywana na podstawie art. 7 kpa, gdzie istotną kwestią będzie weryfikacja wyważenia przez organ określonego sposobu rozstrzygnięcia sprawy z ustaleniami faktycznymi mającymi swe odzwierciedlenie w aktach sprawy, a także kierowaniem się przez organ interesem publicznym przy załatwianiu sprawy na niekorzyść strony. Inną kwestią jest również obowiązek prowadzenia przez organy administracji publicznej postępowania administracyjnego w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się m.in. zasadą proporcjonalności, co wprost wynika z art. 8 kpa.

Po dziewiąte, zasada proporcjonalności w aspekcie kontroli uznania

administracyjnego przez sądy administracyjne, rozumianej jako sądowa kontrola interpretacji pojęć nieostrych wprowadzanych przez ustawodawcę w sprawach podatkowych, może być dokonywana na podstawie art. 120 i 122 o.p., będących odpowiednikami art. 7 kpa. W tym przypadku istotną kwestią będzie weryfikacja wyważenia przez organ określonego sposobu rozstrzygnięcia sprawy z ustaleniami faktycznymi mającymi swe odzwierciedlenie w aktach sprawy, z tą jednak różnicą, że w ordynacji podatkowej brakuje wyraźnego wskazania, które znajduje się w art. 7 kpa, że załatwienie sprawy następuje przy uwzględnieniu interesu społecznego i słusznego interesu obywateli.

Po dziesiąte, zasada proporcjonalności nie funkcjonuje w sprawach podatkowych w aspekcie kontroli stosowania prawa rozumianej w kontekście generalnego zakazu posługiwania się przez organ stosujący prawo rozwiązaniami prawnymi, które nie są konieczne dla osiągnięcia zamierzonego przez niego celu, oraz takimi, które pomimo tego, że są konieczne do osiągnięcia celu, to są niewspółmierne do jego wagi.

## IV. Zasada proporcjonalności na tle przepisów prawa Unii Europejskiej

### 1. Wprowadzenie

W niniejszym rozdziale zostaną przedstawione zagadnienia dotyczące unijnej zasady proporcjonalności. Będzie to zrealizowane w taki sposób, aby można było dostrzec jej kształtowanie i ewolucję, lecz także istotę tej zasady, co zostanie wyrażone przez wskazanie cech ją charakteryzujących. W ramach tej części zostaną również zaprezentowane rodzaje spraw, w których unijna zasada proporcjonalności może być stosowana jako podstawa rozstrzygnięć określonych sporów. Istotnym elementem tej części będzie też ukazanie funkcjonowania tej zasady w sprawach podatkowych poprzez analizę wybranego orzecznictwa TSUE.

Unijna zasada proporcjonalności zostanie przedstawiona w szerszej perspektywie, bowiem rozważania na ten temat poprzedzą zagadnienia odnoszące się do wszystkich zasad prawa UE. Wynika to z faktu, że pewne aspekty dotyczące tych zasad, w tym unijnej zasady proporcjonalności, są dla nich wszystkich wspólne i prezentowanie ich w kontekście wyłącznie jednej zasady, np. proporcjonalności, stworzyłoby nieprawdziwy obraz określonej instytucji, którą w niniejszej części pracy jest właśnie unijna zasada proporcjonalności. W tym kontekście zostaną opisane kwestie dotyczące kształtowania się i istoty zasad prawa UE oraz ich funkcji i miejsca w hierarchii źródeł prawa. Rozważania te są o tyle istotne, gdyż przedstawiają obraz ewolucji zasad unijnych. Poza tym umiejscowienie zasady proporcjonalności w kontekście źródeł prawa jest ważne z uwagi na ten aspekt celu pracy, który zasadę tę akceptuje jako podstawę rozstrzygnięć sądów.

### 2. Kształtowanie się i istota zasad prawa Unii Europejskiej

Celem tej części pracy jest wykazanie, że zasady ogólne prawa unijnego<sup>188</sup> stanowią ważny element *acquis de l'Union* (dawnego *acquis commentaire*). Uznawane są one za źródła pierwotnego prawa unijnego, a zatem za normy, które – tak jak traktaty – znajdują się w pozycji hierarchicznie wyższej od prawa pochodnego<sup>189</sup>.

Początkowo TEWG zawierał nieliczne normy uznawane za podstawę prawną zasad ogólnych prawa wspólnotowego i były to wyłącznie tzw. swobody traktatowe (zasady

---

<sup>188</sup> W niniejszej pracy pojęcie „prawo unijne” oznacza przepisy prawa Wspólnot Europejskich (prawo wspólnotowe) oraz przepisy funkcjonujące od wejścia w życie (1 grudnia 2009 r.) traktatu z Lizbony podpisanego 13 grudnia 2007 r., zmieniającego Traktat o Unii Europejskiej i Traktat Ustanawiający Wspólnotę Europejską (Dz.U.UE C z dnia 17 grudnia 2007 r., 2007/C, 306/01). W niniejszej pracy te dwie grupy norm powoływane są jako prawo unijne.

<sup>189</sup> C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*, t. 1, Warszawa 2000, s. 486.

swobody: przepływu towarów, wykonywania działalności gospodarczej, przepływu kapitału). Pozostałe zasady prawa unijnego były dekodowane w orzecznictwie TSUE, co w doktrynie uznawane jest za jedno z najważniejszych osiągnięć Trybunału<sup>190</sup>. Potrzeba odkodowania zasad ogólnych w orzecznictwie TSUE wynikała z tego, że traktaty w wielu kwestiach objętych zakresem prawa unijnego nie zawierały szczegółowej regulacji, co wynikało z wielu kompromisów pomiędzy państwami założycielami Unii oraz państwami do niej przystępującymi.

Traktatem z Maastricht do TWE wprowadzono przepisy ustanawiające następujące zasady funkcjonowania Unii: kompetencji przyznanych, pomocniczości i proporcjonalności (art. 3b ust. 1–3 TWE). Od traktatu z Lizbony zasady te znalazły się w art. 3b TUE (obecnie art. 5 TUE). W TFUE pojęcie „zasady ogólne” użyte jest jeden raz w art. 340 (dawny art. 288 TWE) regulującym odpowiedzialność deliktową Unii. Przepis ten w zdaniu drugim stanowi: „W dziedzinie odpowiedzialności pozaumownej Unia powinna naprawić, zgodnie z zasadami ogólnymi, wspólnymi dla prawa Państw Członkowskich szkody wyrządzone przez jej instytucje lub jej pracowników”. W literaturze podkreśla się, że w przepisie tym nie chodzi o zasady ogólne prawa unijnego, lecz wspólne dla państw członkowskich, które traktowane są jako jedno ze źródeł tych zasad ogólnych<sup>191</sup>. Należy zauważyć, że wyżej wskazane przepisy stanowią źródło i podstawę prawną tylko dla niewielkiej części zasad ogólnych prawa unijnego, a także, że pozostałe zasady, np. dotyczące stosowania prawa unijnego, pewności prawa, ochrony zaufania, ochrony wolności, jawności czy równowagi instytucjonalnej, nie mają wyraźnej podstawy prawnej i nadal są zasadami orzecznictwymi dekodowanymi przez TSUE z ogółu regulacji prawa unijnego, systemów prawa państw członkowskich, prawa międzynarodowego – w szczególności z umów międzynarodowych, których stroną są państwa członkowskie i Unia<sup>192</sup>.

W literaturze podkreśla się ich związek z wartościami podstawowymi dla porządku prawnego Unii (wcześniej Wspólnoty) oraz ich fundamentalną rolę w tym porządku<sup>193</sup>. Zwraca się przy tym uwagę na ich niedookreślony i ogólny charakter, który powoduje, że na użytek konkretnych spraw zasady muszą zostać „dookreślone”, „dekodowane”, „konstatowane” przez sądy<sup>194</sup>. Zasady ogólne prawa unijnego określane są jako niepisane

---

<sup>190</sup> J. Nienartowicz-Maliszewska, *Zasada proporcjonalności w prawie Wspólnot Europejskich*, Toruń 2007, s. 30 i literatura tam podana.

<sup>191</sup> P. Kent, *Law of the European Union*, London 1996, s. 31.

<sup>192</sup> J. Nienartowicz-Maliszewska, *Zasada proporcjonalności w prawie...*, s. 33 i nast.

<sup>193</sup> K. Wójtowicz, T. Koncewicz, *Trybunał Sprawiedliwości i Sąd Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich*, Warszawa 2003, s. 17 i n.

<sup>194</sup> Tamże, s. 17.



zasady, uznane przez TSUE, które mają wyższy status prawny z uwagi na to, że mogą być powoływane jako standard w badaniu ważności aktów wspólnotowych oraz aktów państw członkowskich regulujących sytuacje faktyczne objęte zakresem prawa wspólnotowego<sup>195</sup>.

Według Zdzisława Brodeckiego zasady ogólne prawa unijnego są to zasady prawa, które ze względu na ich naturę i walory Trybunał Sprawiedliwości i Sąd Pierwszej Instancji traktują jako samoistne źródła prawa<sup>196</sup>. Odnoszą się one wyłącznie do UE (ustrojowe, strukturalne, instytucjonalne, stosowania prawa Unii) oraz są zapożyczone z prawa międzynarodowego i krajowego<sup>197</sup>. W orzecznictwie TSUE można zaobserwować posługiwanie się wszystkimi rodzajami zasad występujących w systemach prawnych funkcjonujących w państwach członkowskich<sup>198</sup>. W literaturze<sup>199</sup> wskazuje się na wykorzystywanie przez TSUE następujących rodzajów zasad ogólnych prawa unijnego (dawnego wspólnotowego):

- sformułowanych na podstawie przepisów prawa unijnego;
- wspólnych dla systemów prawnych państw członkowskich;
- ogólnych prawa międzynarodowego;
- praw podstawowych<sup>200</sup>;
- odesłań pozaprawnych mogących pełnić rolę zasad prawa.

Wyliczenie to jednocześnie określa pochodzenie zasad ogólnych prawa unijnego, przez które należy rozumieć rodzaj norm, z których TSUE wywodzi zasady lub na ich podstawie je formułuje.

Podobnie jak w przypadku zasad ogólnych funkcjonujących w krajowych systemach prawnych czynnikiem inicjującym odwoływanie się do zasad prawa wspólnotowego kontynuowanego przez prawo unijne była niedookreśloność tego prawa stanowiąca impuls do nadawania mu dojrzałości poprzez działalność orzeczniczą TSUE<sup>201</sup>. W związku z ograniczonym charakterem regulacji dotyczących zasad ogólnych prawa unijnego TSUE od początku swej działalności wskazywał, że przy rozstrzyganiu konkretnych spraw konieczne jest ich odkrywanie, gdyż w przeciwnym razie może dojść do sytuacji, w której prawo pisane

---

<sup>195</sup> A. Frąckowiak-Adamska, *Zasady ogólne prawa wspólnotowego*, w: *Zasady ogólne prawa wspólnotowego*, red. C. Mik, Toruń 2007, s.272.

<sup>196</sup> Z. Brodecki, *Prawo integracji w Europie*, Warszawa 2006, s. 88 nast.

<sup>197</sup> Tamże.

<sup>198</sup> Wyrok TSUE z 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46 i C-48/93 Brasserie du Pêcheur SA przeciwko Bundesrepublik Deutschland i The Queen przeciwko Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd i innym, ECR 1996, s. I-1131.

<sup>199</sup> Zob. A. Kalisz-Prakopik, L. Leszczyński, *Zasady prawa w stosowaniu prawa wspólnotowego*, EPS 2005, nr 5, s. 28; A. Wróbel, *Wprowadzenie do prawa Wspólnot Europejskich*, Kraków 2002, s. 96.

<sup>200</sup> A. Frąckowiak-Adamska, *Europejska przestrzeń sądowa a prawa człowieka*, Warszawa 2012, s. 54.

<sup>201</sup> A. Charlesworth, H. Cullen, *European Community Law*, London 1994, s. 97.

nie będzie wystarczające do podjęcia decyzji orzeczniczej<sup>202</sup>. Orzekanie na podstawie zasad prawa, które nie zostały wskazane wprost w przepisach prawa lub dla których nie było normy prawnej stanowiącej podstawę prawną zasady, nosiło cechy działalności prawotwórczej. Za podstawę prawną uznania tak szerokiej kompetencji TSUE uznawany był art. 220 TWE (dawny art. 164 TEWG). Przepis ten stanowił, że Trybunał zapewnia poszanowanie prawa w interpretacji i stosowaniu niniejszego traktatu. W literaturze przyjmowano, że użyte w tym przepisie pojęcie prawo oznaczało coś więcej niż traktaty i akty prawa wtórnego, i tym „czymś” były zasady ogólne prawa unijnego<sup>203</sup>. Obecnie w traktatach brakuje odpowiednika tego przepisu. Za drugą podstawę odkrywania przez TSUE zasad ogólnych uznaje się przepis art. 263 TFUE będący odpowiednikiem art. 230 TWE (dawny art. 173 TEWG), który za podstawę stwierdzenia nieważności aktu organów Unii wymienia „naruszenie niniejszego Traktatów lub jakiegokolwiek reguły związanej z ich stosowaniem lub nadużycie władzy”. Ostatnie dwa człony przytoczonej części art. 263 TFUE mają tak szeroki zakres, że można w nim zmieścić także zasady ogólne prawa unijnego. Wskazane podstawy nieważności są wymienione obok naruszenia traktatów, zatem swym zakresem obejmują zasady ogólne nienazwane w traktatach lub niemające w nich podstawy prawnej. O tym, że podstawą orzekania przez Trybunał są również zasady ogólne prawa unijnego, świadczy treść art. 256 ust. 3 TFUE (dawny art. 225 TWE), który stanowi, że jeżeli Sąd Pierwszej Instancji uzna, że sprawa wymaga orzeczenia co do zasad, które może mieć wpływ na jedność lub spójność prawa Unii, może on przekazać sprawę do rozpoznania Trybunałowi Sprawiedliwości.

Analiza opracowań poświęconych prawu UE prowadzi do wniosku, że brak definicji pojęcia „zasada ogólna w prawie unijnym” oraz nienazywanie zasad wprost tym mianem w przepisach prawa powodują, że pojęcie to w literaturze traktowane jest w sposób bardzo zróżnicowany<sup>204</sup>. W doktrynie badania nad tą tematyką prowadzone były głównie w kierunku ustalenia, czy zasady te podlegają stosowaniu jako niezależne źródła prawa unijnego, czy też pełnią rolę pomocniczą w zakresie wyznaczonym przez prawo traktatowe, zwyczajowe czy sędziowskie<sup>205</sup>. Podkreśla się, że zasady ogólne prawa unijnego (wcześniej wspólnotowego) w większości są dekodowane przez TSUE z norm prawa stanowionego i stanowią jego uogólnienie<sup>206</sup>. Zasady są odkrywane przez TSUE, który czasami uznaje je za prawo zawarte

---

<sup>202</sup> Wyrok TSUE z 12 lipca 1957 r. w sprawach połączonych C-7/56 i C-3-7/57 Dinecke Algera i in. przeciwko Parlament Europejski, ECR 1957–1958, s. 00039.

<sup>203</sup> T.C. Hartley, *The Foundations of European Community Law*, Oxford 2003, s. 134.

<sup>204</sup> Zob. J. Helios, W. Jedlicka, *Zasady stosowania prawa Unii Europejskiej*, Toruń 2013, s. 48.

<sup>205</sup> Tamże.

<sup>206</sup> J. Galster, C. Mik, *Podstawy europejskiego prawa wspólnotowego. Zarys wykładu*, Toruń 1998, s. 168.

w traktatach, a czasami za prawo, które powstaje w procesie orzekania<sup>207</sup>. Wiele zasad obecnie skodyfikowanych w prawie stanowionym zostało sformułowanych wcześniej w orzeczeniach przez TSUE na podstawie traktatów oraz zasad prawa i wartości funkcjonujących w systemach prawnych państw członkowskich. Często też wskazuje się na zasady ogólne bez ich definiowania jako na instrument pomocniczy w procesie wykładni prawa unijnego (dawniej wspólnotowego) wykorzystywanego w orzeczeniach TSUE przy interpretacji postanowień traktatów i prawa wtórnego, a także jako instrument służący usuwaniu luk w nich występujących<sup>208</sup>. Według Stanisława Biernata zasady ogólne prawa unijnego stanowią część prawa pierwotnego<sup>209</sup>. Są to zasady pisane traktatowe oraz zasady dekodowane przez TSUE, który zdaniem tego autora pełni funkcję prawotwórczą. Zasady orzecznicze często rozwijane są w prawie pisanym, np. zasada proporcjonalności i pomocniczości.

Podkreśla się, że zasady ogólne UE są koncepcjami prawnymi o fundamentalnym znaczeniu, tworzącymi wspólny dla państw członkowskich substrat prawny, polityczny, filozoficzny, które są dekodowane przez TSUE<sup>210</sup>. Jednocześnie wskazuje się, że część zasad jest wyrażona *expressis verbis* w traktatach, np. zasada solidarności (art. 4 ust. 3 TUE), zasada pomocniczości (subsydiarności art. 5 ust. 3 TUE), **proporcjonalności (art. 5 ust. 4 TUE)**, prawa wolności oraz zasady określone w KPP i prawa podstawowe zagwarantowane w EKPCz (odpowiednio art. 6 ust. 1 i 3 TUE). Jednak nawet w przypadku tych zasad w traktacie z Lizbony w wyrażających je przepisach prawa stanowionego nie były określane wprost mianem zasad, lecz identyfikowano je na podstawie treści przepisów je wyrażających poprzez ich ogólny charakter jako norm postępowania i doniosłości przedmiotu regulacji tych norm. Zatem TSUE pełni doniosłą rolę w identyfikowaniu i określaniu treści także tych zasad, które swoją podstawę prawną mają w konkretnych pojedynczych przepisach traktatów lub prawa pochodnego. Najczęściej są to zasady, które wcześniej funkcjonowały wyłącznie jako zidentyfikowane w orzecznictwie TSUE i w doktrynie.

Zasady prawa unijnego łączone są z aksjologią Unii i z tego związku wywodzony jest ich fundamentalny charakter jako instytucji prawa unijnego. Jako podstawy aksjologiczne Unii wskazywane są: wolność, demokracja, państwo prawne, prawa człowieka,

---

<sup>207</sup>Tamże, s. 49.

<sup>208</sup>Zob. *Prawo instytucjonalne Unii Europejskiej*, red. M.M. Kenig-Witkowska, Warszawa 2011, s. 146; T. Tridimas, *The General Principles of EU Law*, Oxford 2007, s. 17 i n.; D. Wyatt, A. Dashwood, *European Community Law*, London 1993, s. 88.

<sup>209</sup>S. Biernat, *Źródła prawa Unii Europejskiej*, w: *Prawo Unii Europejskiej*, red. J. Barcz, Warszawa 2006, s. I-197.

<sup>210</sup>*Podstawy prawa Unii Europejskiej z uwzględnieniem Traktatu z Lizbony*, red. J. Galster, Toruń 2010, s. 218.

bezpieczeństwo i wartości te są łączone z zasadami ogólnymi<sup>211</sup>. Aksjologia prawa wspólnotowego stanowiła przedmiot badań Cezarego Mika, który jako podstawowe wartości aksjologiczne Wspólnoty (obecnie Unii) wyróżniał: wolność, demokrację, rządy prawa, prawa człowieka, poszanowanie tożsamości narodowej państw członkowskich i tożsamości europejskiej, poddawszy analizie ich odzwierciedlenie w prawie wspólnotowym<sup>212</sup>. Inni autorzy odwołują się do tych wartości twierdząc, że Unia jest wyrosła z idei rządów prawa wspólnotą nich opartych<sup>213</sup>. Jednak można się także spotkać ze stanowiskiem, według którego zasady ogólne prawa unijnego nie są oparte na paradygmacie zasady ogólnej, który nie został wykształcony w prawie unijnym<sup>214</sup>. Wynikiem tego jest uznawanie za zasady ogólne prawa unijnego tych dyrektyw postępowania, którym TSUE w swym orzecznictwie przyznał rangę zasad ogólnych. Wskutek takiego procesu kształtowania się zasad ogólnych prawa unijnego zostały one przez niektórych autorów uznane za normy o charakterze tetycznym, którym brakuje uzasadnienia aksjologicznego. Według tego ujęcia zasadami są te dyrektywy postępowania, które TSUE za takie uzna. Wydaje się, że pogląd ten należy traktować z dużą ostrożnością, gdyż zasady w orzecznictwie TSUE niewątpliwie wiązały się z wartościami istotnymi dla procesu integracji, w szczególności z tymi realizowanymi przez zasady funkcjonujące w systemach prawa państw członkowskich. Na pewno w znacznej mierze były one specyficzne, co wynikało z charakteru prawa unijnego i samej integracji. Nie zmienia to jednak faktu, że swoiście uregulowały funkcjonowanie Unii w tych płaszczyznach, które nie zostały unormowane w prawie pozytywnym. Obecnie najważniejsze wartości Unii wyrażone są w art. 2 i art. 6 ust. 1 i 3 TUE, zatem twierdzenie o braku aksjologii unijnej należy uznać za nieuprawnione. Nie da się pominąć okoliczności, że wartości wskazane w tym przepisie były we wcześniejszym orzecznictwie TSUE także traktowane jako doniosłe z punktu widzenia integracji europejskiej.

Niektórzy autorzy wywodzą zasady prawa unijnego z idei państwa prawa i demokracji, uznając je za zasady ustrojowe utożsamiane ze strukturalnymi, regulującymi sposób funkcjonowania Unii, nie opatrując tej tezy głębszym uzasadnieniem<sup>215</sup>. Inni zaś nie

---

<sup>211</sup>M. Muszyński, *Aksjologia Unii Europejskiej*, w: M. Muszyński, D.E. Harasimiuk, M. Kozak, *Unia Europejska. Instytucje, polityki, prawo*, Warszawa 2012, s. 94–118.

<sup>212</sup>C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe...*, s. 407–478.

<sup>213</sup>O. Hołub-Śniadach, *Unia jako wspólnota prawa*, w: *Zasady ogólne prawa wspólnotowego...*, s. 43 in.

<sup>214</sup>J. Galster, *Równowaga instytucjonalna jako kategoria doktrynalna, orzecznicza i normatywna. Studium zasady Unii Europejskiej*, Toruń 2008, s. 16.

<sup>215</sup>R. Grzeszczak, *Prawo pierwotne Unii Europejskiej*, w: A. Łazowski, A. Zawidzka-Łojek, *Instytucje i porządek prawny Unii Europejskiej*, Warszawa 2013, s. 124.

kwalifikują ich w hierarchii źródeł prawa i ograniczają się do zasad traktatowych<sup>216</sup>.

Ciekawą koncepcję rodowodu zasad ogólnych prawa unijnego prezentują Jacek Barcik i Aleksandra Wentkowska<sup>217</sup>. Nie umiejscawiają ich w hierarchii prawa UE, lecz wskazują, że wiążą się one z pojęciem sprawiedliwości (ang. *equity*), która wywodzi się z systemu prawa anglosaskiego i oznacza komplementarny do systemu *common law* sędziowski system rozstrzygania spraw w oparciu o zasady sumienia (*conscience*), uczciwości (*fairness*) i sprawiedliwości (*justness*)<sup>218</sup>. Jednocześnie twierdzą, że u Arystotelesa słusność była postrzegana jako wartość służąca do korygowania niesprawiedliwego prawa, co znalazło swój wyraz w paremi *Iustitia est legis soror aequitas* (słusność jest siostrą prawa i sprawiedliwości). W związku z takim postrzeganiem *equity* autorzy ci przypisują jej następujące funkcje:

- *infra legem* – funkcja związana z interpretacją prawa,
- *praeter legem* – funkcja związana z wypełnianiem luk w prawie,
- *contra legem* – funkcja związana z uzasadnieniem uprawnienia do niestosowania się do niesprawiedliwego prawa<sup>219</sup>.

Ich zdaniem zasady ogólne prawa unijnego służą realizacji tych funkcji *equity*. Koncepcja ta jest szczególnie pomocna przy odnajdywaniu uzasadnienia aksjologicznego zasad, którym trudno przypisać realizację innych wartości niż słusność i sprawiedliwość, np. omawianej w dalszej części pracy zasady równowagi instytucjonalnej.

W piśmiennictwie wskazuje się, że zasady prawa unijnego, tak jak zasady poszczególnych systemów krajowych, dla swego funkcjonowania w systemie muszą być uznane w obrocie prawnym<sup>220</sup>. Według Trevora C. Hartleya proces uznania zasady prawa unijnego jest dwuetapowy. Pierwszy etap ma charakter indukcyjny i polega na wywiedzeniu zasady z przepisów traktatowych. Drugi zaś jest dedukcyjny, polegający na rozwiązywaniu problemu na podstawie zasady i zobowiązaniu do przestrzegania jej w sprawach, które będą rozstrzygane w przyszłości.

Zasady ogólne nie zawsze są wywodzone wyłącznie z traktatów, gdyż w prawie unijnym występują zasady właściwe wyłącznie poszczególnym instytucjom prawa unijnego, np. zasada neutralności obowiązująca w podatku od wartości dodanej. Jednak zasady określone w prawie pochodnym lub na podstawie jego przepisów swe umocowanie mają

---

<sup>216</sup>R. Adam, *Porządek prawny Unii Europejskiej. Źródła prawa Unii Europejskiej*, w: R. Adam, M. Safjan, A. Tizzano, *Zarys prawa Unii Europejskiej*, Warszawa 2014, s. 120.

<sup>217</sup>J. Barcik, A. Wentkowska, *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2014, s. 220.

<sup>218</sup>Tamże.

<sup>219</sup>Tamże.

<sup>220</sup>Zob. T.C. Hartley, *The Foundations...*, s. 134.

także w przepisach traktatów, ponieważ prawo pochodne w relacji do prawa pierwotnego pełni taką samą rolę, jaką w prawie krajowym ustawy i akty podstawowe w stosunku do konstytucji. Zatem na podstawie funkcji, którą spełnia dane prawo pochodne, można ustalić wartości wynikające z prawa pierwotnego, które prawo pochodne ma realizować. To z kolei pozwala ustalić, jaką zasadę prawa unijnego realizuje badane prawo pochodne, np. zasady ogólne opodatkowania podatkiem od towarów i usług realizują funkcje podatku od towarów i usług wynikające z traktatów, tj. zapewnienie pełnej realizacji zasad swobody przepływu towarów i usług (odpowiednio art. 28 i art. 56 TFUE<sup>221</sup>). Oznacza to, że w przypadku kolizji zasady ogólnej prawa unijnego z zasadą szczegółową odnoszącą się do części tego prawa konflikt ten można sprowadzić na równorzędny poziom przez ustalenie, jaką zasadę ogólną prawa unijnego realizuje zasada szczegółowa.

Treść zasad ogólnych prawa unijnego jest determinowana przede wszystkim rolą, jaką ma spełniać Unia jako organizacja realizująca interesy ponadnarodowe. System prawa UE jest przede wszystkim ukierunkowany na realizację tych celów i ta okoliczność w znacznej mierze przesądza o treści i sposobie stosowania norm go tworzących. Dlatego normy prawa krajowego nie mogą modyfikować postanowień prawa unijnego, jednak w niektórych płaszczyznach regulacji Unia uwzględnia dorobek prawny państw członkowskich. Obecnie podstawą prawną do stosowania przez TSUE zasad konstytucyjnych państw członkowskich jest art. 6 ust. 3 TUE, który stanowi, że prawa podstawowe, zagwarantowane w europejskiej Konwencji o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych państwom członkowskim, stanowią część prawa Unii jako zasady ogólne prawa.

W prawie unijnym przed wpisaniem do traktatów zasad konstytucyjnych państw członkowskich jako źródła pochodzenia zasad ogólnych Unii, dorobek państw członkowskich w zakresie prawa konstytucyjnego także stanowił podstawę do formułowania zasad ogólnych prawa unijnego. Przykładem jest zasada proporcjonalności, która została sformułowana przez naukę prawa konstytucyjnego państw członkowskich w okresie przed powstaniem EWG. Trybunał Sprawiedliwości UE uznał ją za obowiązującą także w prawie wspólnotowym i przez znaczny czas funkcjonowała ona jako zasada niesformułowana w prawie stanowionym. Użycie w art. 6 ust. 3 TUE sformułowania „tradycje konstytucyjne” w literaturze oceniane jest jako zabieg wiążący zasady ogólne Unii z aksjologią systemów prawnych państw członkowskich, co z kolei należy uznać za determinant uznania za zasady ogólne Unii

---

<sup>221</sup>Dawne art. 23 i 49 TWE.

fundamentalnych źródeł praw podstawowych zaczerpniętych z dorobku członków UE<sup>222</sup>. W swoim wczesnym orzecznictwie TSUE podkreślał wielokrotnie, że prawo krajowe nie może stanowić podstawy orzeczeń Trybunału, gdyż stanowiłoby to naruszenie zasady pierwszeństwa prawa unijnego. Do tego rodzaju prawa zaliczał także krajowe normy konstytucyjne będące podstawą prawną dla praw podstawowych<sup>223</sup>. W tym samym okresie w orzecznictwie sformułowany został pogląd przeciwny, według którego dorobek konstytucyjny państw członkowskich mógł być podstawą prawną do wywodzenia uprawnień w sprawach wspólnotowych dotyczących praw wspólnotowych<sup>224</sup>. To drugie stanowisko utrwaliło się w orzecznictwie TSUE, natomiast pogląd o niedopuszczalności czerpania w prawie unijnym z zasad konstytucyjnych państw członkowskich uległ szybkiemu zdezaktualizowaniu i w doktrynie został uznany za błąd wczesnego okresu funkcjonowania Wspólnot<sup>225</sup>. W orzecznictwie TSUE oraz w opiniach Rzeczników Generalnych prezentowany był pogląd, według którego źródłem zasad ogólnych prawa unijnego są zasady ogólne systemów prawnych państw członkowskich ujmowane szeroko, a zatem nie tylko zasady konstytucyjne<sup>226</sup>. Rzecznik Generalny w opinii z 2 grudnia 1970 r. stwierdził, że „zasady krajowych systemów prawnych przyczyniają się do powstania filozoficznego, politycznego i prawnego substratu wspólnego dla państw członkowskich, z którego na drodze orzecznictwa wyłania się niepisane prawo wspólnotowe”<sup>227</sup>.

Oceniając inspiracje prawa unijnego prawem krajowym państw członkowskich, Aleksandra Wentkowska wskazuje, że wykształciło się *ius commune europaeum*, które częściowo jest efektem kompilacji kultur prawnych<sup>228</sup>. Jest to widoczne w powoływaniu się przez prawo europejskie na zasady ogólne prawa zapożyczone z krajowych porządków prawnych. Z twierdzeniem tym można łączyć pogląd o zasadach ogólnych prawa unijnego jako wspólnym mianowniku porządków prawnych państw członkowskich. Według tej koncepcji prawo unijne jest efektem działania różnych systemów prawnych i ma być

---

<sup>222</sup>A. Kalisz-Prakopik, L. Leszczyński, *Zasady prawa w stosowaniu...*, s. 28.

<sup>223</sup>Zob. Wyrok TSUE z 4 lutego 1959 r. w sprawie C-1/58 Storck przeciwko Haute autorité, ECR 00043; Wyrok TSUE z 15 lipca 1960 r. w sprawach połączonych C-36-38 i C-40/59 Ruhrkohlenverkaufsgesellschaften, "Präsident", "Geitling", "Mausegatt", i I. Nold KG przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS., ECR s. 00857.

<sup>224</sup>Zob. Wyrok TSUE z 20 marca 1959 r., C-18/57 Nold przeciwko Haute autorité, ECR 1959, s. 00089; Wyrok TSUE z 12 listopada 1969 r., C-29/69 Erich Stauder przeciwko Stadt Ulm - Sozialamt, ECR 1969, s. 0419; Wyrok TSUE z 18 maja 1982 r., C-155/79 AM & S Europe Limited przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECR 1982, s. 1575.

<sup>225</sup>A. Kalisz-Prakopik, L. Leszczyński, *Zasady prawa w stosowaniu...*, s. 28.

<sup>226</sup>Pkt 2 orzeczenia powołanego w przypisie nr 6.

<sup>227</sup>Rzecznik Generalny Dutheillet de Lamote w opinii z 2 grudnia 1970 r. do sprawy Internationale Handelsgesellschaft mbH przeciwko Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, C-1/70, ECR 1970, s. 1146.

<sup>228</sup>J. Barcik, A. Wentkowska, *Prawo Unii Europejskiej...*, s. 22.

stosowane do państw się nimi posługujących. Okoliczność ta wymaga uzyskania akceptowalności norm tego prawa w państwach członkowskich. Służy temu koncepcja wspólnego mianownika (*the smallest common denominator*), według której zasady prawa unijnego są uznawane we wszystkich państwach członkowskich z jednakową mocą<sup>229</sup>. Opiera się ona na założeniu łączenia w zasadach ogólnych prawa Unii wspólnych cech wszystkich systemów prawnych państw członkowskich z uwzględnieniem aksjologii uznawanej przez instytucje Unii, w szczególności przez TSUE.

Przeciw tej koncepcji można wysunąć twierdzenie o samodzielnym, autonomicznym i nadrzędnym charakterze porządku prawnego Unii, który wyklucza konieczność uwzględniania w nim zasad wspólnych systemom państw członkowskich. W ramach poglądu o czerpaniu przez zasady ogólne prawa unijnego z dorobku prawnego członków UE sformułowana została koncepcja maksymalistyczna, która zakłada czerpanie podstaw dla standardów unijnych z systemu prawnego tych państw członkowskich, które mają najbardziej rozwiniętą kulturę prawną i gwarantuje najwyższy poziom rozwiązań prawnych. W doktrynie się podkreśla, że w orzecznictwie TSUE można dostrzec próby godzenia tych obydwu koncepcji poprzez odwoływanie się do zasad reprezentowanych w systemach prawnych państw członkowskich, przy czym obecność ta może być zaznaczona w sposób bardzo ogólny i w tym zakresie wystarczające jest doszukanie się pewnych podobieństw. Zatem zasady ogólne funkcjonujące w prawie unijnym nie muszą być obecne we wszystkich systemach prawnych i dla ich obowiązywania wystarczające jest wywiedzenie ich przez Trybunał w drodze analizy krytycznej rozwiązań krajowych, która stanowi najwłaściwsze rozwiązanie problemu<sup>230</sup>. W wyniku tej analizy TSUE może uznać różnice zachodzące pomiędzy systemami prawnymi państw członkowskich za podstawę do niezaakceptowania jako zasady prawa unijnego zasady, która nie znajduje szerszej aprobaty w systemach prawnych innych państw członkowskich<sup>231</sup>.

Kolejną podstawą wywodzenia zasad ogólnych prawa unijnego są odesłania pozaprawne zwane klauzulami generalnymi, czyli zawartymi w przepisach prawa uprawnieniami organu stosującego prawo do uwzględnienia przy rozstrzygnięciu sprawy aksjologii niewyrażonej i nieokreślonej w przepisach prawa. Skorzystanie z konkretnych wartości w ramach klauzuli odsyłającej jako uzasadnienia odstąpienia od stosowania prawa

---

<sup>229</sup>A. Heldrich, *Die allgemeinen Rechtsgrundsätze der außervertraglichen Schadenshaftung im Bereich der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Frankfurt am Main 1961, s. 125.

<sup>230</sup>J. Barcik, A. Wentkowska, *Prawo Unii Europejskiej...*, s. 35.

<sup>231</sup> Wyrok TSUE z 21 września 1989 r. w sprawach połączonych C-46/87 i C-227/87 Hoechst AG przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECR 1989, s. 02859.



Unii do określonych zdarzeń wymaga od organu stosującego prawo wyjaśnienia tego wyboru, co oznacza, że musi on pozostawać w zgodzie z aksjologią prawną obowiązującą w systemie prawa, w ramach którego działa organ. Ta zależność powoduje, że klauzule generalne i wybory dokonywane na ich podstawie muszą być zgodne z zasadami ogólnymi obowiązującymi w systemie, które zazwyczaj wyrażają jego aksjologię. W świetle tego wniosku także klauzule generalne zawarte w przepisach prawa unijnego mogą stanowić podstawę sformułowania zasady ogólnej tego prawa lub mieć z nią związek<sup>232</sup>. Przykładem wartości pozaprawnych występujących w przepisach unijnych są np. moralność publiczna, porządek publiczny, bezpieczeństwo publiczne, zdrowie publiczne wskazane w art. 36, art. 45 ust. 3, art. 52 ust. 1 i art. 65 ust. 1 b TFUE (dawniej art. 30 TWE, art. 39 TWE, art. 46 TWE i art. 58 TWE). Wskazane przepisy dotyczą ograniczeń swobód traktatowych ze względu na potrzebę realizacji wartości objętych właśnie klauzulami generalnymi. Odesłania pozaprawne w doktrynie są uznawane powszechnie za źródła zasad ogólnych prawa unijnego.

Ostatnim źródłem zasad prawa są prawa podstawowe, które były obecne już we wczesnym orzecznictwie TSUE. Podstawę prawną uzyskały w TUE w art. 6 ust. 2 po zmianach wprowadzonych przez traktat z Amsterdamu od 1 maja 2004 r. Przepis ten stanowił: „Unia szanuje prawa podstawowe, zagwarantowane w europejskiej Konwencji o Ochronie Praw Człowieka i Podstawowych Wolności, podpisanej w Rzymie 4 listopada 1950 r., oraz wynikające z tradycji konstytucyjnych wspólnych dla Państw Członkowskich, jako zasady ogólne prawa wspólnotowego”. Obecnie jego treść została przeniesiona do art. 6 ust. 3 TUE. Po traktacie z Lizbony od 1 grudnia 2009 r. podstawą prawną dla stosowania praw podstawowych w sprawach unijnych stał się również art. 6 ust. 1 TUE, który stanowi m.in., że „Unia uznaje prawa, wolności i zasady określone w Karcie Praw Podstawowych Unii Europejskiej z 7 grudnia 2000 r., w brzmieniu dostosowanym 12 grudnia 2007 r. w Strasburgu, która ma taką samą moc prawną jak Traktaty. Postanowienia Karty w żaden sposób nie rozszerzają kompetencji Unii określonych w Traktatach”.

### **3. Funkcje i miejsce zasad prawa Unii Europejskiej w hierarchii źródeł prawa**

W prawie międzynarodowym zasady ogólne są niekwestionowanym źródłem prawa, pełnią także znaczące funkcje w zakresie jego interpretacji, w szczególności stanowią instrument unikania stanu *non liquid*. Podobnie jest w prawie unijnym, gdzie jego ogólne zasady są charakteryzowane jako samodzielne źródło i część prawa pierwotnego, nadrzędne

---

<sup>232</sup>A. Kalisz-Prakopik, L. Leszczyński, *Zasady prawa w stosowaniu...*, s. 29.

nad prawem wtórnym i wywołujące skutki wobec prawa pierwotnego i wtórnego<sup>233</sup>. Prawo wtórne musi być zatem zgodne z zasadami ogólnymi prawa unijnego, a instytucje unijne oraz państwa członkowskie mają obowiązek je stosować. Niezależnie od tego zasady ogólne wpływają na stanowienie i stosowanie prawa krajowego poprzez sankcjonowanie obowiązku respektowania przez instytucje krajowe w sprawach z elementem unijnym zasad: pierwszeństwa prawa unijnego, prounijnej wykładni przepisów prawa krajowego, obowiązku przestrzegania praw podstawowych, swobód traktatowych czy też przestrzegania zasady proporcjonalności<sup>234</sup>.

Zasady ogólne prawa unijnego, tak jak zasady ogólne w systemach krajowych, są wsparciem argumentacyjnym w procesie jego wykładni. Odwołanie się do treści zasad ogólnych pozwala usunąć wątpliwości interpretacyjne w sprawach, w których brzmienie przepisu okazuje się niewystarczające. Ma to miejsce w sytuacjach, gdy wystąpi konieczność odwoływania się do wykładni systemowej. W orzecznictwie TSUE sformułowana została reguła interpretacyjna mówiąca, że w razie wątpliwości co do znaczenia przepisu niższej rangi, należy nadać temu przepisowi znaczenie zgodne z przepisami traktatu i zasadami ogólnymi<sup>235</sup>. Dyrektywa ta pozostaje w związku z dyrektywami wykładni systemowej znanymi w polskiej doktrynie, które stanowią, że:

- przepisom prawnym nie wolno przypisywać znaczenia, które prowadzi do rekonstrukcji norm sprzecznych z zasadami prawa;
- jeżeli zastosowanie dyrektyw wykładni językowej przepisu prawa nie usuwa wątpliwości co do jego zakresu i znaczenia, to należy wybrać takie z możliwych znaczeń, które będzie zgodne z zasadami systemu prawa;
- jeżeli interpretator powołuje zasadę systemu prawa, to powinien ją określić przez wskazanie konkretnego przepisu lub ich grupy, z której zasada ta w sposób uznany wynika<sup>236</sup>.

Obserwacje orzecznictwa TSUE dają podstawy do stwierdzenia, że w sposób pełny i szeroki realizowane są w nim dwie pierwsze dyrektywy dotyczące respektowania przez

---

<sup>233</sup>Zob. Wyrok TSUE z 24 września 1985 r. w sprawie C-181/84 *The Queen, ex parte E. D. & F. Man (Sugar) Ltd* przeciwko *Intervention Board for Agricultural Produce (IBAP)*, ECR 01985, s. 2889; Wyrok TSUE z 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-105/94 *Ditta Angelo Celestini* przeciwko *Saar-Sektkellerei Faber GmbH & Co. KG*, ECR 1997, s. 02971; Wyrok TSUE z 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-361/96 *Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises* przeciwko *Bundesamt für Finanzen*, ECR 1998, s. I-3496.

<sup>234</sup>J. Sozański, *Prawo Unii Europejskiej. Analiza krytyczna systemu i doktryny*, Toruń 2014, s.99; zob. też: Wyrok TSUE z 26 kwietnia 1988 r. w sprawie C-316/86 *Hauptzollamt Hamburg-Jonas* przeciwko *Firma P. Krücken.*, ECR 1988, s. 02213; Wyrok TSUE z 13 lipca 1989 r. w sprawie C-5/88 *Hubert Wachauf* przeciwko *Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft.*, ECR 1989, s. 02609.

<sup>235</sup>Zob. Wyrok TSUE z 13 grudnia 1983 r. w sprawie C-218/82 *Komisja Wspólnot Europejskich* przeciwko *Radzie Wspólnot Europejskich*, ECR 1983, s. 04063.

<sup>236</sup>Zob. S. Kaźmierczyk, Z. Pulka, *Wstęp do prawoznawstwa*, Wrocław 1999, s. 103–104.

interpretatora roli zasad ogólnych prawa w procesie wykładni prawa. Co do trzeciej dyrektywy można odnieść wrażenie, że TSUE podchodzi do niej z mniejszym respektem niż sądy krajowe. Powołuje często zasady ogólne bez wskazania wprost przepisów, grup przepisów lub cech prawnych instytucji prawa unijnego, z których je wywodzi. Dotyczyło to zwłaszcza okresu, gdy w traktatach brakowało regulacji w zakresie większości zasad, które obecnie są skodyfikowane.

Zasady ogólne, będąc egzemplifikacją podstawowych założeń aksjologicznych Unii, odgrywają rolę w procesie tworzenia i stosowania prawa unijnego i krajowego<sup>237</sup>. W ten sposób mogą inspirować korygowanie prawa pisanego. Mogą też być inspiracją dla procesu tzw. miękkiej kodyfikacji, który można określić jako dostosowywanie prawa krajowego do standardów unijnych pomimo braku takiego obowiązku, który wynikałby z prawa unijnego w stosunku do konkretnego zakresu regulacji krajowej<sup>238</sup>.

Zapelnianie luk w prawie unijnym jest funkcją zasad ogólnych, która w piśmiennictwie jest eksponowana najczęściej, a w doktrynie uznawana jest za ich najważniejszą funkcję<sup>239</sup>. Podkreśla się przy tym, że funkcja ta jest determinowana niedoskonałościami porządku prawnego Unii (który jest nowy, niema oparcia w historycznych precedensach oraz współczesnego odpowiednika), a także ogólnym charakterem regulacji traktatowych.

Takis Tridimas wskazuje, że zasady prawa unijnego mogą znaleźć zastosowanie:

- jako instrument pomocniczy w procesie wykładni prawa unijnego,
- jako podstawa orzekania o nieważności aktu prawnego,
- jako podstawa odpowiedzialności Unii i państwa członkowskiego za naruszenie prawa unijnego<sup>240</sup>.

Naruszenie prawa unijnego, do którego zaliczają się zasady ogólne, stanowi podstawę do stwierdzenia nieważności aktu prawa Unii w trybie art. 263 lub art. 266 TFUE (dawne art. 230 i 234 TWE). Sądy państw członkowskich nie mogą stwierdzać nieważności aktów Unii, gdyż w tym zakresie wyłączne kompetencje przysługują TSUE (dokładnie TSUE i SPI). Sąd krajowy może jedynie zainicjować ten proces poprzez wystosowanie pytania prejudycjalnego o ważność aktu Unii innego niż traktat (art. 267 lit. b) TFUE). W razie powzięcia wątpliwości co do zgodności prawem aktu Unii sąd krajowy, od którego orzeczenia przysługuje środek zaskarżenia, ma prawo skorzystać z instytucji pytania prejudycjalnego, natomiast sąd, od

---

<sup>237</sup>Tamże, s. 219.

<sup>238</sup>J. Helios, W. Jedlicka, *Zasady stosowania prawa...*, s. 51.

<sup>239</sup>*Prawo ustrojowe Unii Europejskiej*, red. M. Pyka, B. Wojtyniak, Warszawa 2012, s. 88.

<sup>240</sup>T. Tridimas, *The General Principles...*, s. 17 i n.

którego orzeczenia nie przysługuje środek zaskarżenia, ma taki obowiązek. W przypadku stwierdzenia przez sąd krajowy niezgodności krajowego przepisu z zasadami ogólnymi prawa unijnego ma on obowiązek dokonać prowsólnotowej wykładni tego przepisu, a w przypadku, gdy prowadziłoby to do wykładni *contra legem*, ma obowiązek odmówić jego zastosowania i w razie potrzeby rozstrzygnąć sprawę na podstawie prawa unijnego stosowanego bezpośrednio, realizując tym samym obowiązki wynikające z zasady bezpośredniego skutku i pierwszeństwa prawa unijnego. Sąd krajowy dokonuje tego w odpowiedniej formie przewidzianej przez krajowe przepisy proceduralne.

Podstawą orzeczenia o odpowiedzialności odszkodowawczej Unii lub państwa członkowskiego za naruszenie zasad ogólnych prawa unijnego są przepisy art. 340 TFUE akapit 2 (dawny art. 288 TWE), który stanowi: „W dziedzinie odpowiedzialności pozaumownej Unia powinna naprawić, zgodnie z zasadami ogólnymi wspólnymi dla praw Państw Członkowskich, szkody wyrządzone przez jej instytucje lub jej pracowników przy wykonywaniu ich funkcji”.

Poglądy na temat rangi zasad ogólnych prawa unijnego oraz ich funkcji są zróżnicowane. W piśmiennictwie podkreśla się, że stanowiska te często są zależne od tego, z jakiej kultury prawnej wywodzi się podmiot komentujący lub stosujący prawo unijne<sup>241</sup>. Przedstawiciele kręgu kultury prawnej *common law* skłonni są cenić zasady ogólne najwyżej, natomiast ci z kręgu kultury prawnej *civil law* wykazują w tym zakresie większą powściągliwość. Należy także podkreślić, że zasady ogólne odgrywają ważną rolę w dyskursie argumentacyjnym, gdyż w wielu przypadkach dostarczają argumentów w dyskusji na temat zgodności z prawem określonych działań, umacniając pozycję prawników w tym dyskursie, w którym występują oni w opozycji w stosunku do określonych instytucji politycznych przyjętych do realizacji w drodze stanowienia prawa. Odwołanie do zasady prawa w dyskursie prawniczym niejednokrotnie powoduje, że ciężar argumentowania przerzucany jest na podmiot zajmujący w nim stanowisko sprzeczne z zasadą ogólną<sup>242</sup>. Dlatego też zasady ogólne prawa unijnego stanowią niezwykle użyteczne narzędzie jurydyczne w sprawach krajowych z elementem unijnym, w których stwierdzenie niezgodności prawa krajowego z zasadą unijną uznawane jest za podstawę do odmowy zastosowania regulacji krajowej na korzyść normy wywiedzionej z zasady unijnej.

Zasady ogólne prawa unijnego są uznawane za jego ważne źródło, a ich rola w systemie prawnym Unii w zdecydowanej większości opracowań jest dostrzegana i

---

<sup>241</sup> Tamże, s. 224.

<sup>242</sup> A. von Bogdandy, *Podstawowe zasady UE – teoria i doktryna*, EPS 2009, nr 8, s. 7.

niekwestionowana<sup>243</sup>. Jednocześnie celowość podejmowania prób ustalenia ich miejsca w hierarchii źródeł prawa unijnego jest często kwestionowana na podstawie stwierdzenia, że zasady te służą uzupełnianiu prawa stanowionego oraz jego interpretacji<sup>244</sup>. Te ich specyficzne funkcje uznawane są za determinanty braku potrzeby ustalania miejsca zasad ogólnych prawa w hierarchii źródeł prawa UE i są uzasadniane także tym, że zasady te dzięki swej elastyczności przyczyniają się do rozwoju prawa unijnego. Podejmowanie prób w celu ustalenia ich pozycji w hierarchii źródeł prawa unijnego mogłoby ograniczyć możliwości rozwoju systemu prawa unijnego, który jest stosunkowo niedojrzały<sup>245</sup>.

Funkcjonuje koncepcja umiejscowienia zasad ogólnych w hierarchii prawa unijnego pomiędzy prawem pierwotnym a wtórnym. Można też spotkać się z poglądem, że nie wszystkie zasady ogólne mają jednakowy status prawny i ich naruszenie nie wywołuje jednakowych skutków prawnych. Cezary Mik twierdzi, że w prawie wspólnotowym nie ma całkowitej jasności co do hierarchii źródeł prawa, a sama pozycja zasad ogólnych prawa wspólnotowego w stosunku do prawa pierwotnego nie jest ustalona. Istota i zakres poszczególnych zasad ogólnych jest ustalana w procesie stosowania prawa<sup>246</sup>. Za najczęściej powoływaną koncepcję należy jednak uznać twierdzenie, że zasady ogólne prawa unijnego stanowią część prawa pierwotnego<sup>247</sup>.

Z zagadnieniem umiejscowienia zasad ogólnych w hierarchii źródeł prawa unijnego wiąże się prezentowany w piśmiennictwie ich podział na zasady konstytucyjne i zasady pozostałe<sup>248</sup>, z którego wynika wyższa ranga tych pierwszych. Jednocześnie widoczny jest problem z ustaleniem kryteriów takiego podziału zasad ogólnych prawa unijnego. Dlatego wielu autorów nie określa tych kryteriów, ograniczając się do wskazania zasad konstytucyjnych, np. subsydiarności, proporcjonalności, ochrony praw podstawowych, zakazu dyskryminacji<sup>249</sup>.

Marek Jaśkowski wskazuje na występowanie w piśmiennictwie różnych poglądów na temat miejsca zasad ogólnych w hierarchii źródeł prawa unijnego<sup>250</sup>, przytaczając A

---

<sup>243</sup>Zob. A. Wróbel, *Źródła prawa Wspólnot Europejskich i prawa Unii Europejskiej*, w: *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. A. Wróbel, Kraków 2005, s. 37; M. Paszkowska, K. Czubocho, *Ogólne zasady prawa w systemie prawnym Unii Europejskiej*, „Zeszyty Naukowe Zakładu Europeistyki Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania” 2007, nr 2, s. 118.

<sup>244</sup>M. Jaśkowski, *Miejsce podstawowych zasad ogólnych prawa wspólnotowego w hierarchii wspólnotowych źródeł prawa*, w: *Zasady ogólne prawa wspólnotowego*, red. C. Mik, Toruń 2007, s. 55.

<sup>245</sup>Tamże, s. 56.

<sup>246</sup>C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe...*, s. 407–478.

<sup>247</sup>J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 43.

<sup>248</sup>Tamże.

<sup>249</sup>Tamże, s. 58.

<sup>250</sup>Tamże, s. 57.

funkcjonujące w doktrynie koncepcje ich umiejscowienia:

- zasady mogą mieć pierwszeństwo przed traktatami<sup>251</sup>,
- zasady są prawem pierwotnym<sup>252</sup>,
- zasady mają rangę prawa pierwotnego<sup>253</sup>,
- zasady mają rangę prawa pierwotnego, lecz nie mogą doprowadzić do uchylenia prawa pierwotnego stanowionego<sup>254</sup>,
- zasady ogólne wywodzące się z traktatów mają status prawa pierwotnego<sup>255</sup>,
- niektóre zasady ogólne mają pierwszeństwo przed prawem instytucjonalnym<sup>256</sup>,
- zasady ogólne należy umieścić między prawem pierwotnym a prawem wtórnym<sup>257</sup>.

Trybunał Sprawiedliwości UE w swoim orzecznictwie prezentował pogląd, według którego zasady ogólne nie mogły derogować norm prawa pierwotnego<sup>258</sup>. W tej materii bardzo duże znaczenie mają jego orzeczenia w sprawach *Les Vertes*<sup>259</sup> i *Czarnobyl*<sup>260</sup>. Wyrokiem w sprawie *Les Vertes* Trybunał uznał za podlegającą jego kognicji decyzję wydaną przez Parlament Europejski rozstrzygającą w przedmiocie uprawnień podmiotów zewnętrznych (w tym wypadku chodziło o decyzję określającą zasady podziału środków przeznaczonych w budżecie na zwrot kosztów kampanii wyborczej do Parlamentu Europejskiego). Nastąpiło to wbrew wyraźnej treści art. 173 akapit 1 TEWG (dawny art. 230 TWE, obecnie art. 263 TFUE), który kognicji TSUE poddawał jedynie akty prawne Rady i Komisji. Regulacja ta została przyjęta przed przyznaniem Parlamentowi kompetencji do wydawania aktów prawnych o charakterze ogólnym. W sprawie tej Parlament wnosił o uznanie prawa do zaskarżania przez podmioty wskazane w art. 173 akapit 2 TEWG aktów prawnych Parlamentu dotyczących praw i obowiązków, jednakże niejako „w zamian” żądał uznania jego uprawnienia do zaskarżania aktów prawnych Komisji i Rady. Trybunał w omawianym orzeczeniu uznał, że Parlamentowi przysługuje legitymacja czynna w sprawach

<sup>251</sup>M. Dausés, *The Protection of Fundamental Rights in the Community Legal Order*, ELR 1985, nr 10, s. 407; A. Toth, *Human Rights as General Principles of Law, In the Past and In the Future*, w: *General Principles of European Community Law*, red. U. Bernitz, J. Nergelius, The Hague 2000, s. 78.

<sup>252</sup>A. Wróbel, *Źródła prawa...*, s. 19.

<sup>253</sup>R. Lukes, *Materie prawne równorzędne z pierwotnym prawem wspólnot*, w: M. Dausés red, *Prawo gospodarcze Unii Europejskiej*, red. polska R. Skubisz, Warszawa 1999, s. 129.

<sup>254</sup>C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe...*, s. 486.

<sup>255</sup>T. Tridimas, *The General Principles...*, s. 33.

<sup>256</sup>H.G. Schermers, D.F. Waelbroeck, *Judicial Protection In the European Union*, The Hague 2001, s. 30, 35.

<sup>257</sup>J. Nergelius, *General Principles of Community Law in the Future: Some Remarks on their Scope, Applicability and Legitimacy*, w: *General Principles of...*, s. 229.

<sup>258</sup>Por. Wyrok TSUE z 1 kwietnia 1965 r. w sprawie C-40/64 Marcello Sgarlata i inni przeciwko Komisji, ECR 1965, s. 000227; Wyrok TSUE z 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-263/02 Komisja przeciwko Jęgo-Qere, ECR 2004, s. I-3425.

<sup>259</sup>Wyrok TSUE z 1 kwietnia 1986 r. w sprawie 294/83 Parti ecologiste „Les Vertes” przeciwko Parlamentowi, ECR 1986, s. 001339.

<sup>260</sup>Wyrok TSUE z 22 maja 1990 r. w sprawie C-70/88 Parlament przeciwko Radzie, ECR 1990, s. I-2041.

skarg na akty Komisji i Rady. Orzeczenie to zapadło wbrew dosłownej treści art. 173 akapit 1 TEWG. Swoją decyzję Trybunał uzasadniał postulatami płynącymi z zasady ochrony sądowej i zasady rządów prawa (*rule of law*) stanowiących podstawę funkcjonowania Wspólnoty, według których akty prawne organów publicznych tworzące prawa i obowiązki powinny podlegać kontroli sądowej. W uzasadnieniu powołanego orzeczenia wskazano także na to, że akty prawodawcze Parlamentu były przewidziane w TEWWiS i art. 38 ust. 1 TEWWiS poddawał je kognicji Trybunału, zatem orzeczenie to nie ustanawiało uprawnienia całkowicie nieznanego prawu wspólnotowemu. Orzeczenie to uwzględniało opinię rzecznika generalnego G. Federica Manciniego, który na podstawie analizy wcześniejszych orzeczeń TSUE wskazywał, że Trybunał zawsze stosował interpretację rozszerzającą jego kompetencje i w celu realizacji zasady ochrony sądowej gotów był uzupełniać przepisy ograniczające jego kompetencje<sup>261</sup>.

W sprawie Czarnobyl TSUE stwierdził, że określone w art. 173 akapit 1 TEWG prawo do skargi o unieważnienie aktów prawa unijnego przysługujące państwom członkowskim, Radzie i Komisji, przysługuje także Parlamentowi. Uprawnienie to zostało przyznane Parlamentowi w zakresie skargi na rozporządzenie Rady 3954/87 (Euratom) z 22 grudnia 1987 r., które Parlament zaopiniował negatywnie wskazując, że wskazany przez Radę jako podstawa tego rozporządzenia art. 31 TWEA jest niewłaściwą podstawą prawną. Pomimo tej negatywnej opinii Rada przyjęła rozporządzenie w zaproponowanej treści. Parlament wniósł skargę o jego unieważnienie, w której wskazywał, że przepisy art. 173 TEWG zawierają lukę prawną w postaci braku uprawnienia Parlamentu do wniesienia skargi o stwierdzenie nieważności. Parlament wskazywał, że jego prawo do skargi powinno być uznane z uwagi na to, że przysługuje mu uprawnienie do wyrażenia opinii na temat aktu organu Unii. Zagwarantowanie pełnej skuteczności tego uprawnienia wymagało przyznania Parlamentowi prawa do zaskarżenia aktu nieuwzględniającego tej opinii. Rzecznik generalny Walter van Gerven w opinii uznał, że uprawnienie to powinno być przysługiwać Parlamentowi zewzględu na to, że jego pozbawienie stawiałoby go w gorszej sytuacji niż jednostkę<sup>262</sup>. Rzecznik wskazywał również, że każdemu uprawnieniu przyznanemu przez prawo wspólnotowe powinno towarzyszyć uprawnienie do dochodzenia go na drodze sądowej. To stanowisko rzecznika pozostawało w opozycji do poglądu wyrażonego przez TSUE w wyroku w sprawie Comitology, w której stwierdzono, że pomimo przyznania Parlamentowi coraz szerszych kompetencji, a także prawa do skargi na bezczynność Rady lub Komisji

---

<sup>261</sup>Opinia rzecznika Manciniego z 4 grudnia 1985 r. w sprawie 294/03, ECR 1985, s. I-1341.

<sup>262</sup>Opinia rzecznika van Gervena z 26 czerwca 1991 r. w sprawie C-70/88, ECR 1990, s. I-2041.

obowiązujące przepisy nie dają mu uprawnienia do wniesienia skargi o unieważnienie<sup>263</sup>.

Trybunał Sprawiedliwości UE w tym wyroku uznał uprawnienie Parlamentu do skargi o unieważnienie aktu Rady lub Komisji, uzależniając je od związku skargi z ochroną kompetencji Parlamentu, a także od oparcia jej na zarzutach naruszenia tych kompetencji. W omawianym orzeczeniu Trybunał odwołał się do zasady równowagi instytucjonalnej, którą wywiódł z traktatów, twierdząc, że jej treścią jest przyznanie przez traktaty zadań organom wspólnoty oraz kompetencji do ich realizacji. Respektowanie tej zasady odbywa się poprzez działanie instytucji wspólnoty w ramach przyznanych kompetencji i przez powstrzymanie się od naruszania kompetencji pozostałych instytucji. Polega także na wyciągnięciu konsekwencji w przypadku jej naruszenia. Powierzenie Trybunałowi czuwania nad przestrzeganiem tej zasady spowodowało, że uznał się on za uprawnionego do badania czy kompetencje Parlamentu nie zostały naruszone.

Powyższe orzeczenia spotkały się z szerokim komentarzem w literaturze, w której poruszono zagadnienia istotne w kontekście pochodzenia zasad prawa unijnego i ich miejsca w hierarchii źródeł<sup>264</sup>. Orzeczeniom tym zarzucano jaskrawe działanie prawotwórcze TSUE zmierzające do poprawiania TEWG. Wskazywano, że w istocie sprowadzały się one do odmowy zastosowania art. 173 w treści ówczesnie obowiązującej. Pojawiły się także głosy aprobujące stanowisko Trybunału wyrażone w sprawie Czarnobyl, które wskazywały, że przyznawanie Parlamentowi kompetencji bez zapewnienia gwarancji prawnych ich przestrzegania pozbawione byłoby sensu. W sprawie *Les Vertes* podkreślano, że stanowisko wyrażone w orzeczeniu zostało uwzględnione przy zmianie TEWG dokonanej traktatem z Maastricht<sup>265</sup>.

Zdaniem Marka Jaśkowskiego orzeczenia te zapadły wbrew dosłownemu brzmieniu przepisów art. 173 TEWG i stanowiły odejście od dyrektyw wykładni traktatów opartych na tekstualizmie<sup>266</sup>. Wyroki te nie mogą być uznane za działania podjęte w celu zapelnienia luki w prawie, gdyż jego zdaniem w tych sprawach luka w prawie nie występowała<sup>267</sup>. Stwierdza, że wyroki te zapadły na podstawie niepisanych zasad ogólnych (zasada rządów prawa i zasada równowagi instytucjonalnej), którym przyznano prymat przed dosłownym brzmieniem prawa pisanego pierwotnego, co oznacza, że w tych sprawach zasady ogólne prawa unijnego

---

<sup>263</sup>Wyrok TSUE z 27 września 1988 r. w sprawie C-302/87 Parlament Europejski przeciwko Radzie Wspólnot Europejskich, ECR 1988, s. 5615.

<sup>264</sup>Zob. J. Sozański, *Ogólne zasady prawa a wartości Unii Europejskiej*. Toruń 2012, s. 114 i n. oraz literatura tam podana.

<sup>265</sup>M. Jaśkowski, *Miejsce podstawowych zasad ogólnych...*, s. 66–73.

<sup>266</sup>M. Frankowska, *Prawo traktatów*, Warszawa 1997, s. 123.

<sup>267</sup>M. Jaśkowski, *Miejsce podstawowych zasad ogólnych...*, s. 82.



zostały uznane przez TSUE za źródło prawa stojące w hierarchii źródeł prawa wyżej niż traktaty. Uzasadniając to stanowisko, Jaśkowski podkreśla, że wskazywanie przez Trybunał, jakoby zasady te wynikały z traktatów, należy ocenić jako zabieg argumentacyjny, co najmniej wątpliwy merytorycznie, gdyż równowaga instytucjonalna ówczesnie w traktatach nie występowała, natomiast zasadę rządów prawa wywiedziono z treści art. 173 TEWG, a następnie wskazano, że przepis ten w ówczesnej wersji nie realizował tej zasady w stopniu dostatecznym. W ocenie tego autora jedyną podstawą do sięgania przez TSUE do zasad spoza systemu prawa wspólnotowego był przepis art. 164 TEWG (dawny art. 220 TWE, a obecnie art. 263 TFUE)<sup>268</sup>. Jego zdaniem o tym, że niektóre z zasad ogólnych prawa unijnego wywodzące się z tego prawa mają wyższy status niż normy traktatowe, świadczy funkcjonowanie w prawie unijnym innych zasad ogólnych mających taki status, które nie wywodzą się z prawa unijnego (nie są zasadami swoistymi). Są nimi zasady odczytywane na podstawie norm stanowiących *ius cogens* prawa międzynarodowego publicznego. W swym orzecznictwie TSUE niejednokrotnie zwracał uwagę na te zasady<sup>269</sup>. W procesie ich odkodowywania sięgał też do zasad prawa konstytucyjnego państw członkowskich, uznając za ich źródło tradycje konstytucyjne tych państw<sup>270</sup>. Jaśkowski twierdzi także, że zasady te mają status wyższego rzędu w stosunku do zasad ogólnych wywodzonych z prawa unijnego.

Pogląd o zajmowaniu przez niektóre zasady ogólne prawa unijnego wyższego miejsca w hierarchii źródeł prawa unijnego niż normy prawa pierwotnego nie jest akceptowany w doktrynie. Przeciwno takiemu ich umiejscowieniu podnoszona jest konstytucyjna ranga traktatów, co oznaczałoby, że pewne zasady mające wyższą rangę od traktatów stanowiłyby prawo o charakterze nadkonstytucyjnym, a zatem instytucję niemającą odpowiednika w systemach krajowych. Zdaniem Jarosława Sozańskiego byłoby to sprzeczne z logiczną konstrukcją porządku prawnego<sup>271</sup>. Związanie Unii oraz adresatów norm prawa unijnego normami prawa międzynarodowego o charakterze *ius cogens* nie może być mylone z ich nadrzędnością nad unijnym porządkiem prawnym. Także twierdzenie o nadrzędności zasad konstytucyjnych reprezentowanych w systemach prawnych państw członkowskich nad

---

<sup>268</sup>Tamże, s. 78 i n.

<sup>269</sup>Wyrok TSUE z 12 września 2006 r. w sprawie C-479/04 Laserdisken przeciwko Kulturministeriet, ECR 2006, s. I-08089; Wyrok TSUE z 27 czerwca 2006 r. w sprawie C-540/03 Parlament przeciwko radzie, ECR 2006, s. I-05769, § 35 i powołane tam orzecznictwo; Postanowienie SPI z 28 listopada 2005 r. w połączonych sprawach T-236/04 i T-241/04 EEB i Stichting Natuur en Milieu przeciwko Komisji, ECR 2005 s. II-04945.

<sup>270</sup>Wyrok TSUE z 17 grudnia 1970 r. w sprawie C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft mbH przeciwko Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, ECR 1970, s. 1125, § 4; Wyrok SPI z 30 stycznia 2002 r. w sprawie T-54/99 max.mobil przeciwko Komisji, ECR 2002, s. II-313, § 48–49 i powołane tam orzecznictwo; Wyrok TSUE z 27 czerwca 2006 r. w sprawie C-540/03 Parlament przeciwko Radzie, ECR 2006, s. I-5769, §35 i powołane tam orzecznictwo.

<sup>271</sup>J. Sozański, *Ogólne zasady prawa...*, s. 109–110.

prawem pierwotnym Unii jest nie do zaakceptowania, gdyż burzyłoby to jednolitość i spójność systemu prawa unijnego i prowadziłoby do nadrzędności nad tym systemem prawa zewnętrznego. Skutkiem tego mogłyby być znaczne trudności w ustaleniu prawa unijnego, ponieważ każde państwo członkowskie mogłoby je interpretować inaczej, odwołując się do swych zasad konstytucyjnych, nie istniałyby też jasne kryteria doboru tych zasad. Zdaniem tego autora oczywiste jest, że w porządku prawnym Unii nie może być norm prawnych zajmujących wyższe miejsce niż normy traktatowe. Dlatego zasady ogólne Unii mające najwyższą rangę w systemie prawa unijnego należy traktować jako swoiste *résumé* traktatów, a nie jako normy ponadtraktatowe. Sozański twierdzi, że zasady ogólne wywodzone z prawa pierwotnego mają rangę norm tego prawa, zaś te wywodzone z umów międzynarodowych powinny mieć rangę właściwą dla umowy, z której są wywodzone. Z kolei zasady powstające z norm zwyczajowych będą miały ich rangę, natomiast te wywodzone z norm konstytucyjnych państw członkowskich powinny mieć rangę norm zwyczajowych, co oznacza, że powinny być umiejscowione niżej niż umowy i wyżej niż niepisane zasady ogólne. Zasady wywodzące się z całości prawa pochodnego i praktyki prawnej Unii powinny mieć pozycję nadrzędną nad prawem pochodnym oraz najniższą wśród źródeł prawa pierwotnego. Oprócz tego możliwe jest wyodrębnienie zasad ogólnych poszczególnych dziedzin prawa (przedmiotów regulacji), które powinny mieć pozycję odpowiednią dla tych dziedzin<sup>272</sup>.

W związku z dyskusją nad zasadami ogólnymi prawa unijnego, jaka toczyła się w doktrynie na tle wyroku w sprawie *Les Vertes*, zaprezentowane zostały także stanowiska w zakresie powołanych w tym wyroku zasad ogólnych, które nie wywołały przedstawionych powyżej zastrzeżeń sformułowanych w stosunku do poglądu o wyższości tych zasad nad prawem pierwotnym. Takis Tridimas uznał, że w tym wyroku – w związku z brakiem podstaw do uznania pierwszeństwa zasad ogólnych przedtraktatami – zasady zostały użyte przez Trybunał do dokonania wykładni traktatu i była to interpretacja dynamiczna norm traktatowych<sup>273</sup>.

Vlad Constantinesco przedstawił bardzo ciekawą i, jak się wydaje, najtrafniejszą ocenę zasad ogólnych prawa unijnego pełniących najdonioślejszą rolę zasad konstytucyjnych wyprzedzających niekiedy prawo traktatowe. Zdaniem tego autora w traktatach występują normy lub też mogą być z nich wywiedzione zasady pełniące rolę konstytucyjną o większym stopniu natężenia doniosłości od innych norm traktatowych. Tym drugim rodzajem norm są

---

<sup>272</sup> Tamże, s. 110–118.

<sup>273</sup> T. Tridimas, *The General Principles...*, s. 34 i n.

również tezaliczne do prawa pierwotnego, pełniące funkcje konstytucyjne z racji ich umiejscowienia w traktatach, jednakże z mniejszą doniosłością niż normy pierwszego typu. W takim układzie, gdy w konkretnej sprawie zasada ogólna będąca normą o charakterze konstytucyjnym pierwszego typu konkuruje z normą techniczną niewyrażającą zasady, pierwszeństwo należy przyznać zasadzie konstytucyjnej. W takiej sytuacji dochodzi do pierwszeństwa stosowania norm znajdujących się na tym samym poziomie w hierarchii źródeł prawa unijnego (prawo pierwotne) i racją tego pierwszeństwa jest doniosłość treści tych norm. Ta koncepcja pozwala na uniknięcie zarzutu funkcjonowania w prawie unijnym zasad ogólnych jako norm wyższego rzędu niż normy traktatowe, które dla TSUE mogłyby stanowić podstawę modyfikowania postanowień traktatów, które są aktami prawa stanowiącymi podstawę funkcjonowania TSUE<sup>274</sup>.

#### **4. Kształtowanie się zasady proporcjonalności w prawie Unii Europejskiej**

W poprzednich dwóch podrozdziałach wskazano, że zdecydowana większość zasad ogólnych prawa unijnego (dawnego wspólnotowego) została odkodowana przez TSUE, gdyż początkowo ich regulacje prawne były nader skromne. Również obecnie większość zasad nadal nie ma wyraźnej podstawy prawnej w postaci konkretnego przepisu prawa unijnego lub grupy przepisów.

W orzecznictwie TSUE zasadę proporcjonalności zaczęto odkrywać stosunkowo wcześniej, jednak w przypadku początkowych orzeczeń TSUE proporcjonalność, tak jak w orzecznictwie sądów administracyjnych i konstytucyjnych państw członkowskich, nie była powszechnie nazywana tym mianem. W orzeczeniach tych znalazły się sformułowania odwołujące się do ważenia sprzecznych interesów i wartości oraz do praktyki orzeczniczej sądów krajowych dotyczącej ograniczeń nakładanych przez władzę na jednostki. Pierwsze orzeczenie dotyczące proporcjonalności wydane zostało w roku 1956 w związku z traktatem EWWiS<sup>275</sup>. W wyroku z 29 listopada 1956 r. w sprawie *Fédération Charbonnière de Belgique* przeciwko Wysokiej Władzy<sup>276</sup> Trybunał stwierdził, że reakcja Wysokiej Władzy na sprzeczne z prawem działania przedsiębiorstw musi być proporcjonalna do rozmiarów tych działań.

W wyroku z 12 czerwca 1958 r. w sprawie *Compagnie des Hauts Fourneaux de*

---

<sup>274</sup>V. Constantinescu, *The ECJ as a Law-Maker: Praeter aut Contra Legem?*, w: *Judicial Review in European Union Law. Liber Amicorum in Honour of Lord Slynn of Hadley*, red. D. O'Keeffe, vol. 1, The Hague 2000, s. 77 i n.

<sup>275</sup>J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 44.

<sup>276</sup>Wyrok TSUE z 29 listopada 1956 r. w sprawie C-8/55 *Fédération Charbonnière de Belgique* przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS, ECR 1954-56, s. 00292.

Chasse przeciwko Wysokiej Władzy (także wydanym w związku z przepisami EWWiS)<sup>277</sup> Trybunał stwierdził, że Wysoka Władza ma obowiązek działania z należytą ostrożnością, kiedy porównuje różne sprzeczne ze sobą interesy, ograniczając zarazem, na ile to możliwe, przewidywalną szkodę po stronie osób trzecich<sup>278</sup>. W orzeczeniu tym nie posłużono się zatem wprost pojęciem zasady proporcjonalności, stanowi ono jednak przykład odwołania się do niej poprzez wskazanie cech, jakimi powinny się charakteryzować działania Unii, które mogłyby wywołać negatywne skutki po stronie jednostek. W podobny sposób Trybunał oceniał działania Unii w orzeczeniach wydanych w sprawach Klöckner i Mannesmann przeciwko Wysokiej Władzy<sup>279</sup>, w których zajmował się aktami prawa wspólnotowego wywołującymi skutki finansowe w stosunku do przedsiębiorstw z państw członkowskich. Stwierdził, że akty prawa wspólnotowego powinny być tworzone i stosowane w sposób prowadzący do osiągnięcia celów stawianych przed tymi aktami, wiążący się z jak najmniejszym obciążeniem finansowym przedsiębiorstw, do których akty te mają zastosowanie. Trybunał odwołał się także do zidentyfikowanych już w doktrynie prawa administracyjnego i orzecznictwie w państwach Europy Zachodniej, a szczególnie w Niemczech<sup>280</sup>, kryteriów nakładania ograniczeń przez organy władzy publicznej na jednostki, nie stwierdził jednak jeszcze funkcjonowania zasady ogólnej proporcjonalności prawa wspólnotowego.

Za przełomowe dla stosowania zasady proporcjonalności w prawie wspólnotowym uznaje się orzeczenie z 17 grudnia 1970 r. w sprawie Internationale Handelsgesellschaft mbH przeciwko Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel<sup>281</sup>. Wyrok ten został wydany na skutek pytania prejudycjalnego sądu niemieckiego i dotyczył środków wprowadzonych w celu wpływania na import i eksport w ramach wspólnej polityki rolnej. Sąd niemiecki pytał, czy środki te powinny odpowiadać fundamentalnym zasadom konstytucyjnym. Trybunał stwierdził, że nie jest związany konstytucyjnymi zasadami krajowymi, co nie przesądza o tym, że w prawie unijnym nie mogą występować takie same zasady. Dalej stwierdził, że zasady ogólne prawa wspólnotowego nakazują przestrzegać także

---

<sup>277</sup>Wyrok TSUE z 12 czerwca 1958 r. w sprawie C-15/57 Compagnie des Hauts Fourneaux de Chasse przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS, ECR 1957-58, s. 00211.

<sup>278</sup>Zob. J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 45.

<sup>279</sup>Wyrok TSUE z 13 lipca 1962 r. w sprawach połączonych C-17-20/61 Klöckner-Werke AG i Hoesch AG przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS, ECR 1962, s. 00325 i C-19/61 Mannesmann AG przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS, ECR 1962, s. 00357.

<sup>280</sup>Zob. rozważania zawarte w poprzednim rozdziale w części poświęconej zasadzie proporcjonalności w prawie niemieckim.

<sup>281</sup>Wyrok TSUE z 17 grudnia 1970 r. w sprawie C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft mbH przeciwko Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, ECR 1977, s. 1211.

zasady wskazanej w pytaniu sądu, czyli zasady proporcjonalności. Trybunał bez używania określenia „zasada proporcjonalności” orzekł, że tego rodzaju środki nie powinny oddziaływać w szerszym zakresie niż jest to wymagane ze względu na interes publiczny. Sformułowanie to w piśmiennictwie jest oceniane jako stwierdzenie konieczności zachowania proporcjonalności przy ingerencji w prawa podmiotowe<sup>282</sup>. Orzeczenie to uznaje się za szczególnie ważne z uwagi na to, że położono w nim nacisk na badanie stopnia dolegliwości, jaką wywołują zarządzenia władz publicznych po stronie jednostek. W zakresie środków, które były przedmiotem powołanego orzeczenia, toczyło się równoległe postępowanie przed niemieckim Trybunałem Konstytucyjnym, który – stosując zasadę proporcjonalności w kształcie wypracowanym w prawie niemieckim – doszedł do takich samych wniosków, co TSUE i uznał te środki za proporcjonalne.

Innymi orzeczeniami, w których Trybunał odwoływał się wprost do zasady proporcjonalności, były te z dnia 24 października 1973 r. w sprawach *Balkan-Import-Export GmbH przeciwko Hauptzollamt Berlin-Packhof* oraz *Carl Schlüter przeciwko Hauptzollamt Lörrach*<sup>283</sup>. Doniosłymi rozstrzygnięciami kształtującymi zasadę proporcjonalności były także orzeczenia z 5 lipca 1977 r. w sprawie *Bela-Mühle Josef Bergmann Kg. przeciwko Grows-Farm GmbH&Co.Kg.*<sup>284</sup> i z 20 lutego 1979 r. w sprawie *Buitoni przeciwko Fonds d'orientation et de régularisation des marchés agricoles*. Orzeczeniami tymi stwierdzono naruszenie zasady proporcjonalności przez przepisy rozporządzeń, które nakładały sankcje. Z uwagi na nieproporcjonalność tych sankcji Trybunał stwierdził nieważność przepisów rozporządzeń. W wymienionych orzeczeniach zasadę proporcjonalności określono jako instrument ważenia interesów Unii, państw członkowskich i jednostek. Została ona odkodowana przez Trybunał jako instrument badania legalności działań władzy w kontekście obowiązku działania w sposób zgodny z prawem unijnym.

Zasadę proporcjonalności Trybunał odnosił nie tylko do działań wspólnoty i sankcji nakładanych przez instytucje wspólnotowe, lecz także do oceny działań państw członkowskich w zakresie wprowadzania przez nie środków prawnych ograniczających swobody traktatowe (przepływu towarów i osób, przedsiębiorczości, świadczenia usług,

---

<sup>282</sup> J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 42.

<sup>283</sup> A. Wyrozumska, *Dochodzenie roszczeń opartych na prawie Unii Europejskiej przed sądami krajowymi, w: System ochrony prawnej w Unii Europejskiej*, red. A. Wyrozumska, Warszawa 2010, s. V-66. Zob. Wyrok TSUE z 24 października 1973 r. w sprawie C-5/73 *Balkan-Import-Export GmbH przeciwko Hauptzollamt Berlin-Packhof*, ECR 1973, s. 1091; Wyrok TSUE z 24 października 1973 r. w sprawie C-9/73 *Carl Schlüter przeciwko Hauptzollamt Lörrach*, ECR 1973 s. 1135.

<sup>284</sup> Wyrok TSUE z 5 lipca 1977 r. w sprawie C-114/78 *Yoshida GmbH przeciwko Industrie- und Handelskammer Kassel*, ECR 1978 s. 00677; Wyrok TSUE z 20 lutego 1979 r. w sprawie C-122/78 *SA Buitoni przeciwko Fonds d'orientation et de régularisation des marchés agricoles*, ECR 1979 s. 00677.

przepływu kapitału) oraz do innych środków odnoszących się do uprawnień mających swe oparcie w prawie unijnym. W tym aspekcie Trybunał zajmował się ustalaniem, czy ograniczenia te są zgodne z zasadą proporcjonalności w świetle regulacji wspólnotowych. W sprawach tych ocena zachowania proporcjonalności odbywała się przez ważenie interesu wspólnoty i państw członkowskich. Przykładem takiego rozstrzygnięcia jest orzeczenie w sprawie Cassis de Dijon dotyczące środków ograniczających swobodny przepływ towarów, o których mowa w art. 36 TFUE (art. 30 TWE i art. 28 TEWG)<sup>285</sup>. Trybunał stwierdził, że środki te powinny spełniać wymóg proporcjonalności. Należy podkreślić, że w obydwu ujęciach kontroli proporcjonalności (działań wspólnoty i działań państw członkowskich) dokonuje się przez pryzmat wpływu kontrolowanych środków prawnych podjętych przez władzę publiczną na prawa jednostki.

Traktatem z Maastricht z 7 lutego 1992 r. (traktat TUE) powołano Unię Europejską jako nową formę współpracy państw członkowskich. W celu ustanowienia Wspólnoty Europejskiej traktatem tym zmieniono traktat EWG (art. G TUE), który został nazwany Traktatem Ustanawiającym Wspólnotę Europejską (TWE). Zamieszczono w nim art. 3b ust. 3 stanowiący podstawę prawną zasady proporcjonalności. Przepis ten stanowił: „Żadne działanie wspólnoty nie wykracza poza to co jest konieczne do osiągnięcia celów określonych w niniejszym Traktacie”. Umieszczono w nim także podstawy prawne dla zasady kompetencji powierzonych (ust. 1) i zasady subsydiarności zwanej też zasadą pomocniczości (ust. 2). Stworzenie w TWE podstawy prawnej dla zasady proporcjonalności stanowiło potwierdzenie jej rangi jako jednej z podstawowych zasad ustrojowych Unii. Zawarcie jej obok zasad określonych przez przepisy art. 3b ust. 1 i 2 w części I TWE „Zasady” podkreśliło jej rangę jako zasady ustrojowej chroniącej państwa członkowskie przed nadmierną ingerencją wspólnoty w ich kompetencje, szczególnie w zakresie, który nie mógł być uzasadniony kryteriami, według których ocenia się zachowanie proporcjonalności. Uregulowanie zasady proporcjonalności w TWE w piśmiennictwie oceniane jest jako zabieg będący wynikiem rozszerzania przedmiotu regulacji prawa unijnego poza zagadnienia gospodarcze<sup>286</sup>. Zaś umieszczenie jej obok zasad kompetencji powierzonych i subsydiarności traktuje się jako okoliczność potwierdzającą, że zasada ta ma zastosowanie głównie do działań legislacyjnych Unii, chociaż użyte w art. 3b ust. 3 TWE sformułowanie „żadne działanie Wspólnoty” wskazuje na szerokie określenie zakresu przedmiotowego tego przepisu, nieograniczające

---

<sup>285</sup>Wyrok TSUE z 20 lutego 1979 r. w sprawie C-120/78 Rewe-Zentral AG przeciwko Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, ECR 1979 s. 00649.

<sup>286</sup>D. Sobczyński, *Zasada proporcjonalności w europejskim prawie wspólnotowym*. Glosa, Przegląd Prawa Gospodarczego 2003, nr 3, s. 8.

jego zakresu tylko do działalności legislacyjnej<sup>287</sup>.

Uczynienie przedmiotem regulacji art. 3b ust. 3 TWE wyłącznie działań Wspólnoty oznaczało, że przepis ten nie miał zastosowania do działań państw członkowskich podejmowanych na podstawie przepisów unijnych lub przepisów krajowych podlegających obowiązkowi harmonizacji z prawem unijnym. W piśmiennictwie prezentowany jest pogląd o stosowaniu do tych działań zasady proporcjonalności jako zasady nieskodyfikowanej, wywodzonej w orzecznictwie TSUE<sup>288</sup>. W świetle tych opinii zasada proporcjonalności funkcjonuje w dwóch płaszczyznach. Po pierwsze, dotyczy działań organów Unii jako zasada skodyfikowana. Po drugie, odnosi się także do działań organów publicznych państw członkowskich w sprawach z elementem unijnym jako zasada nieskodyfikowana. Zatem w sferze kontroli proporcjonalności działań organów państw członkowskich należy odwoływać się do koncepcji proporcjonalności wypracowanej w orzecznictwie TSUE i stosować ją jako zasadę orzeczniczą, a nie traktatową. Odwołanie się w treści art. 3b ust. 3 TWE tylko do kryterium konieczności bez powołania kryterium odpowiedniości i proporcjonalności sensu stricto wskazuje na to, że przepis ten raczej miał potwierdzić funkcjonowanie tej zasady w prawie wspólnotowym niż określać w sposób zupełny jej treść. Dlatego w tym zakresie orzecznictwo TSUE zachowało dotychczasowe znaczenie. Treść tej zasady należało określać także z uwzględnieniem jej związku z treścią zasady proporcjonalności obecną w systemach prawnych państw członkowskich, co szerzej zostanie omówione w następnym punkcie.

1 maja 1999 r. wszedł w z Amsterdamu, który podpisano 2 października 1997 r. Nie zmieniło to jednak sposobu określenia zasady proporcjonalności w prawie unijnym, gdyż zachowano treść art. 3b TWE, którą następnie przeniesiono do art. 5 TWE. Do traktatu zaś dodano protokół dotyczący stosowania zasady pomocniczości i proporcjonalności. Na mocy art. 1 traktatu z Lizbony do TUE dodano art. 3b, który zastąpił art. 5 TWE. Artykuł 3b uzyskał następującą treść:

- „1. Granice kompetencji Unii wyznacza zasada przyznania. Wykonywanie tych kompetencji podlega zasadom pomocniczości i proporcjonalności.
2. Zgodnie z zasadą przyznania Unia działa wyłącznie w granicach kompetencji przyznanych jej przez Państwa Członkowskie w Traktatach do osiągnięcia określonych w nich celów. Wszelkie kompetencje nieprzyznane Unii w Traktatach należą do Państw Członkowskich.
3. Zgodnie z zasadą pomocniczości, w dziedzinach, które nie należą do jej wyłącznej

---

<sup>287</sup>J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 52.

<sup>288</sup>Tamże; A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności w Traktacie ustanawiającym Konstytucję dla Europy*, w: *Konstytucja dla Europy. Przyszły fundament Unii Europejskiej*, red. S. Dudzik, Kraków 2005, s. 102.

kompetencji, Unia podejmuje działania tylko wówczas i tylko w takim zakresie, w jakim cele zamierzonego działania nie mogą zostać osiągnięte w sposób wystarczający przez Państwa Członkowskie, zarówno na poziomie centralnym, jak i regionalnym oraz lokalnym, i jeśli ze względu na rozmiary lub skutki proponowanego działania możliwe jest lepsze ich osiągnięcie na poziomie Unii.

Instytucje Unii stosują zasadę pomocniczości zgodnie z Protokołem w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności. Parlamenti narodowe czuwają nad przestrzeganiem zasady pomocniczości zgodnie z procedurą przewidzianą w tym Protokole.

4. Zgodnie z zasadą proporcjonalności zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów Traktatów.

5. Instytucje Unii stosują zasadę proporcjonalności zgodnie z Protokołem w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności”.

Obecnie treść tych przepisów zawarta jest w art. 5 ust. 1–4 TUE. Protokołem, o którym mowa w art. 5 ust. 4 TUE, jest protokół nr 2 w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności. Zgodnie z treścią art. 1 protokołu każda instytucja Unii stale czuwa nad poszanowaniem powyższych zasad określonych w art. 5 TUE. W protokole określono sposób konsultowania aktów ustawodawczych organów Unii z państwami członkowskimi w zakresie zachowania przez te akty zasady pomocniczości i proporcjonalności. W art. 3 określono zakres pojęcia „projekty aktów ustawodawczych”, które obejmuje wnioski Komisji, inicjatywy grup państw członkowskich, inicjatywy Parlamentu Europejskiego, wnioski Trybunału Sprawiedliwości, zalecenia Europejskiego Banku Centralnego i wnioski Europejskiego Banku Inwestycyjnego mające na celu przyjęcie aktu ustawodawczego. Wprowadzono przy tym wymóg uzasadnienia projektów aktów ustawodawczych w zakresie zasad pomocniczości i proporcjonalności. Uzasadnienie projektu powinno określać jego skutki finansowe, a w przypadku dyrektyw ich wpływ na prawo państw członkowskich. Z kolei uzasadnienia projektów aktów ustawodawczych powinny uzasadniać możliwość lepszego osiągnięcia celu Unii, a także potrzebę zminimalizowania wszelkich obciążeń finansowych lub administracyjnych nakładanych na Unię, rządy krajowe, władze regionalne lub lokalne podmioty gospodarcze i obywateli oraz konieczność zachowania proporcjonalności sensu stricto. Każdy parlament narodowy lub każda izba parlamentu narodowego może złożyć opinię, w której uzna, że dany projekt narusza zasadę pomocniczości. Artykuł 7 protokołu ustala procedurę rozpatrywania zgłoszonych zastrzeżeń dotyczących zasady pomocniczości, w której opinie parlamentów dotyczące projektu aktu ustawodawczego traktowane są jako głosy w przedmiocie oceny ich zgodności z zasadą



pomocniczości. Możliwość zgłoszenia tych zastrzeżeń sprawia wrażenie, że na gruncie protokołu zasada ta jest traktowana jako mająca większą doniosłość w procesie uzgadniania projektów aktów ustawodawczych<sup>289</sup>.

W aktualnym stanie prawnym zasada proporcjonalności występuje razem z zasadami kompetencji powierzonych i pomocniczości. Także treść art. 5 ust. 4 TUE odpowiada treści przepisu art. 3b ust. 3 TWE (później 5 TWE), co oznacza, że zmiany stanu prawnego nie spowodowały utraty aktualności poglądów sformułowanych pierwotnie oraz w okresie, gdy zasada ta nie była w ogóle uregulowana w traktatach i funkcjonowała wyłącznie jako zasada orzecznicza. Zatem poczynione wyżej uwagi na temat zakresu stosowania art. 3b ust. 3 TWE są aktualne także w świetle obecnej treści art. 5 ust. 4 TUE.

## 5. Istota unijnej zasady proporcjonalności

Z uwagi na swą bardzo wysoką rangę w prawie unijnym i szeroki zakres zastosowania zasada proporcjonalności ma charakter zbliżony do innych zasad prawa o charakterze powszechnym, takich jak: zasada niedziałania prawa wstecz, zasada *pacta sunt servanda* czy zasada ochrony praw nabytych i interesów w toku. W doktrynie łączy się ją z zasadą rządów prawa i zasadami pewności prawa, ochrony uzasadnionych oczekiwań oraz nieretroaktywności prawa<sup>290</sup>.

Zasada proporcjonalności jest zasadą ustrojową Unii i pełni taką samą rolę jak konstytucyjne zasady ustrojowe państw członkowskich. Łączona jest z zasadą subsydiarności, gdyż obie dotyczą tego samego przedmiotu działań Unii<sup>291</sup>. Z kolei jej związek z zasadą pomocniczości i kompetencji przyznanych powoduje, że jest ona uznawana za zasadę ustrojową Unii. Określa, w jaki sposób Unia powinna korzystać z jej kompetencji po ustaleniu, że może ona działać na podstawie zasady pomocniczości. Chroni też przed nadmierną ingerencją legislacyjną Unii w prawa państw członkowskich.

Proporcjonalność jako zasada ogólna prawa unijnego od samego początku jej identyfikowania zaliczana jest do prawa pierwotnego i jest bezpośrednio skuteczna. Oznacza to, że jednostki mogą się na nią powoływać bezpośrednio przed sądami unijnymi i krajowymi w sprawach z elementem unijnym, a także przed sądem krajowym przeciwko

---

<sup>289</sup> Podobne wrażenie można było odnieść na podstawie analizy poprzednio obowiązującego protokołu.

<sup>290</sup> C. Mik, *Europejskie prawo wspólnotowe...*, s. 461; N. Emiliou, *The Principle of Proportionality...*, s. 138; J. Schwarze, *European Administrative Law...*, s. 712; H.P. Ipsen, *Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Tübingen 1972, s. 512, 528.

<sup>291</sup> A. Zawidzka, *I filar Unii Europejskiej – Wspólnoty Europejskie*, w: *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Warszawa 2006, s. I-55.

postanowieniom aktu prawa unijnego. Tę ostatnią możliwość potwierdził TSUE w wyroku z dnia 15 kwietnia 1997 r. w sprawie Woodspring District Council przeciwko Bakers of Nailsea Ltd<sup>292</sup>.

Zasada proporcjonalności znajduje zastosowanie w kontroli działań państwa mogących mieć wpływ na korzystanie z praw podstawowych oraz w kontroli stosowania przepisów proceduralnych w sprawach, które związane są z unijnymi prawami podmiotowymi<sup>293</sup>. Jest ona zasadą ogólną prawa unijnego chroniącą prawa jednostki przed naruszeniami ze strony władzy publicznej przez wyłączenie dowolności działania instytucji unijnych i państw członkowskich. Ta cecha zasady proporcjonalności sprawia, że łączy się ją z zasadą rządów prawa jako element tej zasady i jej egzemplifikacja w systemie prawa Unii<sup>294</sup>. Zasada ta może stanowić podstawę do kontroli aktu wspólnotowego w postępowaniu prowadzonym na podstawie art. 263 TFUE (230 TWE), a także stwierdzenia nieważności aktu ustawodawczego organu Unii. Drugą podstawą kontroli aktu prawa, w którym możliwe jest stosowanie zasady proporcjonalności, jest przepis art. 267 TFUE (234 TWE) regulujący pytania prejudycjalne.

Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TSUE stosowana jest według modelu obowiązującego w państwach europejskich przy kontroli proporcjonalności sprawowanej przez sądownictwo administracyjne i trybunały konstytucyjne. Jest to „klasyczny model” trójelementowy, w którym zachowanie proporcjonalności oceniane jest na podstawie kryteriów: odpowiedniości, konieczności i relacji kosztów wprowadzanego ograniczenia do zamierzonych celów (proporcjonalność sensu stricto)<sup>295</sup>. Wstępem do przeprowadzenia testu proporcjonalności w oparciu o wskazane trzy kryteria jest ustalenie celu badanego środka, który musi być związany z interesem unijnym. Badanie proporcjonalności możliwe jest tylko w przypadku środków prawnych spełniających pozostałe kryteria legalności. Brak związku celu badanego środka z interesem Unii wyłącza możliwość jego badania pod kątem spełnienia wymogu proporcjonalności. W przypadku stwierdzenia, że badany środek funkcjonujący w prawie unijnym lub krajowym mającym realizować postanowienia prawa unijnego nie realizuje celu unijnego, okoliczność ta sama w sobie stanowi podstawę do zakwestionowania

---

<sup>292</sup>Wyrok TSUE z 15 kwietnia 1997 r. w sprawie C-27/95 Woodspring District Council przeciwko Bakers of Nailsea Ltd., ECR 1997 s. I-1847.

<sup>293</sup>Zob. Wyrok TSUE z 31 marca 1993 r. w sprawie C-19/92 Kraus przeciwko Land Baden-Württemberg, ECR 1993 s. I-1663.

<sup>294</sup>W. Lang, *The European Standards of the Rule of Law*, ELR 1998, nr 8, s. 79–91.

<sup>295</sup>Zob. Wyrok TSUE z 11 lipca 1989 r. w sprawie C-265/87 Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG przeciwko Hauptzollamt Gronau, ECR 1989 s. 2237; Wyrok TSUE z 5 grudnia 2000 r. w sprawie C-448/98 Guimont ECR 2000 s. I-10663 § 27; Wyrok TSUE z 8 lipca 2004 r. w sprawie C-166/03, Komisja przeciwko Francja, ECR 2004 s. I-06535.

tego środka jako niezgodnego z prawem unijnym. Badanie celu środka jest niezwykle istotne, gdyż im bardziej cel jest zidentyfikowany i uzasadniony interesem Unii, tym trudniej stwierdzić nieproporcjonalność badanego środka<sup>296</sup>.

Pierwszym elementem testu proporcjonalności jest odpowiedniość, która jest zachowana, gdy oceniany środek prawny jest odpowiedni do osiągnięcia celu zamierzonego przez prawodawcę, czyli pozostaje w rozsądnym związku z celem i obiektywnie można stwierdzić, że może doprowadzić do jego osiągnięcia<sup>297</sup>. W praktyce Trybunału badanie odpowiedniości ogranicza się do ustalenia, czy badany środek nie był nieodpowiedni. Ocena ta ma wykluczyć wprowadzenie tego środka dla osiągnięcia rzeczywistych innych celów niż deklarowane przez państwo, które środek ten wprowadziło. O nieodpowiedności środka świadczy ogólne przyczynianie się do realizacji celu postawionego przed nim, przy czym brak możliwości realizacji celu przez środek powinien mieć charakter oczywisty<sup>298</sup>. W doktrynie prezentowany jest pogląd o niewielkim znaczeniu praktycznym kryterium odpowiedniości przy badaniu naruszenia zasady proporcjonalności<sup>299</sup>.

Drugi element testu proporcjonalności to konieczność, która jest spełniona, gdy podjęte przez organ działanie jest najmniej uciążliwe spośród wszystkich działań, które mogłyby realizować cel postawiony przed regulacją poddaną temu testowi. Spełnienie przesłanki konieczności wymaga wykazania, że zamierzonego celu nie dałoby się zrealizować przy pomocy innego, mniej restrykcyjnego środka przewidzianego przez prawo. Trybunał w swoich orzeczeniach zazwyczaj ogranicza się do stwierdzenia, że do zachowania proporcjonalności konieczne jest zastosowanie środka najmniej uciążliwego oraz że dany środek wymóg ten spełnia lub nie, jednakże nie jest to regułą<sup>300</sup>. Zazwyczaj Trybunał ogranicza się do oświadczenia, że dany środek nie powinien wykraczać poza to, co jest konieczne, bez badania, czy istnieją inne środki mniej uciążliwe. Wymóg konieczności nie może zostać uznany za spełniony tylko z tego powodu, że oprócz badanego środka istniały inne, bardziej uciążliwe, gdyż nie wyklucza to możliwości, że w okolicznościach danej

---

<sup>296</sup>J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 84.

<sup>297</sup>Wyrok TSUE z 7 kwietnia 1981 r. w sprawie C-132/80 NV United Foods and PVBA Aug. Van den Abeele przeciwko Belgii, ECR 1981 s.2727.

<sup>298</sup>Zob. Wyrok TSUE z 21 lutego 1979 r. w sprawie C-138/78 Hans-Markus Stölting przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Jonas, ECR 1979, s. 713; Wyrok TSUE z 21 lutego 1990 r. w sprawie C-267–285 Gustave Wuidart i inni przeciwko Laiterie coopérative eupenoise société coopérative i inni, ECR 1990, s. I-435; Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 The Queen, na wniosek Teleos plc i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECR 2007, s. I-07797.

<sup>299</sup>J. Maliszewska-Nienartowicz, *Zasada proporcjonalności...*, s. 87 i literatura tam podana.

<sup>300</sup>Zob. Wyrok TSUE z 12 marca 1987 r. w sprawie C-178/84 Komisja przeciwko RFN, ECR 1987, s. 01227; Wyrok TSUE z 25 lipca 1991 r. w sprawie C-288/89 Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda i inni przeciwko Commissariaat voor de Media, ECR 1991, s. I-04007.

sprawy istniał jeszcze inny środek, mniej restrykcyjny od badanego. Dlatego argument istnienia środka bardziej restrykcyjnego jest niewystarczający do uznania spełnienia kryterium konieczności<sup>301</sup>.

Trzecim elementem testu proporcjonalności jest proporcjonalność sensu stricto, która jest zachowana, gdy badany środek pociąga za sobą koszty i dolegliwości prawne dla jednostek współmierne i akceptowalne w stosunku do rangi celu, który środek ma realizować na rzecz Unii<sup>302</sup>. Niespełnienie wymogu proporcjonalności sensu stricto następuje, gdy dolegliwości powodowane przez środek po stronie jednostki są niewspółmiernie większe od korzyści, które Unia lub państwo członkowskie uzyskują na podstawie prawa unijnego bądź krajowego realizującego cel unijny. Przy badaniu tej proporcjonalności dochodzi z jednej strony do ważenia interesu Unii, z drugiej zaś (w zależności od sytuacji) interesu państwa członkowskiego lub jednostek. Przykładem orzeczenia, w którym Trybunał dokonał szczegółowego ważenia korzyści i kosztów występujących przy zastosowaniu ograniczenia swobody przepływu towarów w postaci zorganizowania demonstracji utrudniającej transport międzynarodowy, jest wyrok z 13 lipca 1989 r. w sprawie Hubert Wachauf przeciwko Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft<sup>303</sup>. Wyrokiem tym Trybunał nie stwierdził nieproporcjonalności w działaniu władz krajowych, które wydały zgodę na zorganizowanie demonstracji. Zazwyczaj test proporcjonalności sensu stricto następuje po stwierdzeniu, że badany środek jest odpowiedni i konieczny.

Analiza orzecznictwa TSUE prowadzi do wniosku, że nie we wszystkich sprawach Trybunał stosuje trójelementowy test proporcjonalności. W jego orzecznictwie występują liczne wyroki, w których test ten ograniczony został do badania przesłanek odpowiedniości i konieczności<sup>304</sup>. Obecnie można odnieść wrażenie, że Trybunał, uznając zasadę proporcjonalności za zidentyfikowaną i zinterpretowaną w orzecznictwie i doktrynie w stopniu zapewniającym jej powszechną znajomość, przy rozstrzyganiu spraw ogranicza się do badania proporcjonalności w zakresie, który wynika z okoliczności danej sprawy. Najczęściej sprowadza się to do badania naruszenia proporcjonalności w zakresie określonym przez zarzut zawarty w skardze, bez przeprowadzania pełnego trójelementowego testu proporcjonalności.

---

<sup>301</sup>Zob. Opinia rzecznika generalnego Jacobsa z 11 lipca 1991 r. do sprawy Hauptzollamt Hamburg-Jonas przeciwko Werner Faust, ECR 1991, s. I-4915.

<sup>302</sup>Zob. Wyrok TSUE z 13 listopada 1998 r. w sprawie C-331/88 The Queen przeciwko Minister of Agriculture, Fisheries and Food and Secretary of State for Health, ex parte: Fedesa i in., ECR1990, s. I-04023.

<sup>303</sup>Wyrok TSUE z 13 lipca 1989 r. w sprawie C-5/88 Hubert Wachauf przeciwko Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft, ECR 1989, s. 02609.

<sup>304</sup>Wyrok TSUE z 15 lutego 2016 r. w sprawie C-601/15 J.N. przeciwko Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie, ECLI:EU:C:2016:84.

Zasada proporcjonalności wiąże państwa członkowskie, stanowiąc gwarancję unijnych praw podmiotowych przysługujących jednostce. Służy do oceny zgodności zachowań Unii i państw członkowskich z prawem unijnym, chroniąc jednostki i przedsiębiorców przed nadmierną nieuzasadnioną ingerencją w ich prawa. Jej naruszenie skutkuje sprzecznością przepisu prawa unijnego lub krajowego z prawem unijnym i niemożnością zastosowania tego przepisu<sup>305</sup>.

Zasada proporcjonalności ma zastosowanie w procesie stanowienia i stosowania prawa unijnego i krajowego. W przypadku kontroli prawa unijnego ma ona bardzo szeroki zakres przedmiotowy i obejmuje wszelkie działania Unii mogące wywierać niekorzystne skutki w stosunku do państw członkowskich i jednostek z tych państw. W sprawach, w których przedmiotem kontroli są działania podejmowane przez Unię, stronami są jej organy oraz państwa członkowskie lub jednostki z tych państw. W tym układzie kontrola proporcjonalności działania sprowadza się doważenia przez TSUE interesów obu stron. W przypadku kontroli aktów krajowych jej przedmiotem są akty prawne krajowe regulujące dopuszczone prawem unijnym odstępstwa od jego postanowień, w szczególności od swobód traktatowych. W tych przypadkach ważony jest interes Unii z interesem krajowym. Kontrola aktów krajowych może też dotyczyć regulacji przedmiotów, w zakresie których istnieje obowiązek zharmonizowania prawa krajowego z unijnym. Wówczas ważony jest przede wszystkim interes jednostek, do których regulacje te są adresowane, z interesem kraju członkowskiego, z którego regulacje te pochodzą. W tym układzie interes kraju, co do zasady, powinien być zbieżny z interesem Unii, którego realizacji służyć powinna kontrolowana regulacja krajowa. W tych sprawach badaniu podlega także to, czy prawo krajowe w istocie realizuje cele wymagane prawem unijnym. Jest to pierwszy etap kontroli zgodności środka krajowego z prawem unijnym, a jego pozytywny wynik stanowi warunek dalszego badania według kryteriów składających się na zasadę proporcjonalności. Kontrola ta jest dokonywana przez sądy krajowe rozstrzygające sprawy krajowe, w których wydano indywidualne rozstrzygnięcia na podstawie krajowych przepisów objętych obowiązkiem harmonizacji z prawem unijnym. Kontrola ta może być przeniesiona przez ten sąd na grunt postępowania przed TSUE wówczas, gdy skorzysta on z możliwości wystąpienia z pytaniem prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE. Kontrola krajowych aktów prawnych pod kątem naruszenia zasady proporcjonalności możliwa jest także w trybie przewidzianym w art. 258 TFUE (dawny art. 226 TWE) obejmującym skargi Komisji przeciwko państwu

---

<sup>305</sup>D. Miąsik, *Zasada proporcjonalności*, w: *Zasady ustrojowe Unii Europejskiej*, red. J. Barcz, Warszawa 2010, s. 151.

członkowskiemu, których przedmiotem jest uchybienie zobowiązaniom wynikającym z traktatów. Zasada proporcjonalności realizuje funkcję ochronną w zakresie przysługujących jednostkom unijnych praw podmiotowych przez wywodzenie z niej nakazu dokonywania wykładni prawa krajowego, która prowadzić będzie do osiągnięcia efektów jak najmniej uciążliwych dla adresatów prawa<sup>306</sup>. Wymóg ten ma zastosowanie do wszystkich aktów prawnych krajowych związanych z prawem unijnym. Zasada ta w szczególności powinna być stosowana przy ocenie implementacji dyrektyw do prawa krajowego, a także do kontroli wykładni przepisów krajowych pod kątem ich zgodności z innymi aktami prawa unijnego zwłaszcza z traktatami. Zatem zasada ta jest instrumentem bardzo szerokiej kontroli prawa w zakresie jego stanowienia i stosowania na poziomach unijnym i krajowym.

## **6. Zakres stosowania unijnej zasady proporcjonalności**

W tej części pracy zostanie zaprezentowany potencjalny zakres stosowania unijnej zasady proporcjonalności zarówno w jej skodyfikowanym, jak i nieskodyfikowanym ujęciu<sup>307</sup>. Będzie to przedstawione przez wskazanie rodzaju spraw, w których zasada ta została lub może zostać wykorzystana w praktyce.

Po pierwsze, badaniu według testu proporcjonalności podlega przede wszystkim wykonywanie przez Unię jej wszelkich kompetencji, na co wskazuje treść art. 5 ust. 4 TUE. Zasada proporcjonalności może być stosowana do oceny aktów organów Unii o charakterze ogólnym i indywidualnym. Z treści tego przepisu wywodzić można, że test ten opiera się przede wszystkim na kryterium konieczności, jednakże – jak już wyżej wskazano – TSUE wydał liczne orzeczenia, w których test proporcjonalności prowadzony był także z zastosowaniem kryterium odpowiedniości i proporcjonalności sensu stricto. W sprawach dotyczących aktów organów Unii w zakresie przedmiotów, w których przysługują jej szerokie kompetencje, kontrola ta zazwyczaj nie jest zbyt szczegółowa i ogranicza się do badania oczywistych i rażących naruszeń proporcjonalności<sup>308</sup>. W piśmiennictwie prezentowany jest pogląd, według którego Trybunał z różną intensywnością stosuje zasadę proporcjonalności w zależności, od kogo pochodzą oceniane środki ograniczające prawa. Jeżeli badanie dotyczy środków unijnych, to można dostrzec daleko posuniętą wstrzeźliwość w zakresie ocen działań Unii. Natomiast w przypadku badania środków krajowych jest ono bardziej intensywne. Powściągliwość w tym pierwszym przypadku wynika z uznania przez Trybunał

---

<sup>306</sup>Wyrok TSUE z 6 listopada 2003 r. w sprawie karnej C-101/01 Lindquist, ECR 2003, s. I-12971.

<sup>307</sup>Zob. szerzej rozważania w poprzednich częściach niniejszego rozdziału.

<sup>308</sup>J. Maliszewska-Nienartowicz, *Proporcjonalność jako zasada wyznaczająca granice działania Wspólnoty Europejskiej*, PiS 2005, nr 1, s. 105.

rozdziału funkcji sądowniczej i prawotwórczej w ramach systemu prawa unijnego. Zazwyczaj uznaje on środek za niezgodny z prawem, gdy jest on „oczywiście nieproporcjonalny”. Ponadto ten rodzaj kontroli charakteryzuje się tym, że Trybunał, zamiast badać rzeczywiste cele regulacji, najczęściej bada cele zamierzone. W tego rodzaju kontroli podstawą oceny zachowania proporcjonalności nie jest wpływ badanego środka na wąskie grupy adresatów, lecz ocena jego oddziaływania na wszystkich adresatów z uwzględnieniem korzyści, jakie mogą oni odnieść z wprowadzenia tego środka<sup>309</sup>.

Po drugie, Unia od początku wskazywała w traktatach, że jest organizacją gospodarczą, której celem jest znoszenie różnic pomiędzy państwami poprzez tworzenie wspólnego rynku. Cel ten realizuje przez ustanowienie następujących swobód traktatowych: przepływu towarów (art. 28 TFUE, dawny art. 23 TWE), przemieszczania się pracowników (art. 45 TFUE, dawny art. 39 TWE), przedsiębiorczości (art. 49 TFUE, dawny art. 43 TWE), świadczenia usług (art. 56 TFUE, dawny art. 49 TWE), przepływu kapitału i płatności (art. 63 TFUE, dawny art. 56 TWE). Przepisy TFUE przyznają państwom członkowskim prawo wprowadzania ograniczeń w zakresie swobód ze względu na wskazane w nich cele. Przepisami tymi są:

- w zakresie swobody przepływu towarów – art. 36 TFUE (dawny art. 30 TWE),
- w zakresie swobody przemieszczania się pracowników – art. 45 ust.3 TFUE (dawny art. 39 TWE),
- w zakresie swobody przedsiębiorczości – art. 52 TFUE (dawny art. 46 TWE),
- w zakresie swobody świadczenia usług – art. 52 TFUE na podstawie odesłania zawartego w art. 62 TfUE,
- w zakresie przepływu kapitału i płatności – art. 65 TFUE (dawny art. 58 TWE).

Powyższe przepisy uprawniające państwo członkowskie do ograniczenia swobód traktatowych na jego terytorium zawierają wskazanie celów, którym ograniczenia te muszą służyć. Wśród celów uzasadniających derogacje swobód traktatowych znalazły się: moralność publiczna, porządek publiczny, bezpieczeństwo publiczne, ochrona zdrowia i życia ludzi oraz zwierząt, ochrona roślin, ochrona narodowych dóbr kultury, ochrona własności przemysłowej i handlowej, zdrowie publiczne, zapobieganie naruszeniom ustaw i aktów podstawowych zwłaszcza w sferze podatkowej i nadzoru nad instytucjami finansowymi oraz w sferze kontroli przepływu kapitałów. Oprócz powyższych w orzecznictwie TSUE znalazły się dodatkowe przesłanki uzasadniające derogacje swobód, które nie mają wyraźnego wzorca w

---

<sup>309</sup>Zob. A. Frąckowiak-Adamska, *Zasada proporcjonalności...*, s. 70; też, *Podwójne standardy badania proporcjonalności przez Trybunał Sprawiedliwości*, w: *Zasady ogólne prawa wspólnotowego...*, s. 273-274.

przepisach unijnych<sup>310</sup>. W zakresie prawa podatkowego te dodatkowe derogacje oparte są na podatkowych względach interesu ogólnego, do których Trybunał zalicza: spójność systemów podatkowych państw członkowskich, zrównoważony podział kompetencji podatkowych między państwami Unii, przeciwdziałanie unikaniu i uchylaniu się od opodatkowania, skuteczność kontroli podatkowej, zapobieganie zmniejszeniu dochodów budżetowych<sup>311</sup>. Stosowanie przez państwa członkowskie derogacji swobód traktatowych na podstawie powołanych przepisów podlega kontroli według testu proporcjonalności, dzięki czemu zasada proporcjonalności stanowi instrument chroniący interes Unii wyrażający się w potrzebie tworzenia wolnego rynku. Proporcjonalność w omawianym aspekcie chroni też interesy jednostek, które bezpośrednio korzystają ze swobód traktatowych.

Po trzecie, prawo państw członkowskich może przewidywać sankcje za naruszenie przepisów zawartych w aktach prawa unijnego mających walor bezpośredniej skuteczności w stosunku do jednostek z państwa członkowskiego, a także za naruszenie przepisów krajowych stanowiących implementację prawa unijnego. W sprawach tego rodzaju Trybunał sformułował wymóg zachowania proporcjonalności sankcji w stosunku do wagi naruszenia prawa<sup>312</sup>. Kontrola sankcji krajowych może też dotyczyć sankcji za naruszenie norm krajowych, które przez sankcjonowanie określonych zachowań związanych ze swobodami traktatowymi, np. ze swobodą przepływu pracowników czy towarów, w istocie prowadzą do ograniczenia tych swobód. Do tego rodzaju sytuacji może dochodzić przez wprowadzenie nadmiernie uciążliwych i nieproporcjonalnych kar np. za niedopełnienie obowiązków w zakresie ewidencji ludności lub uzyskania pozwolenia na pobyt albo niedopełnienie formalności celnych. Stwierdzona wówczas nieproporcjonalność sankcji pozwala na uznanie, że kontrolowany środek krajowy może prowadzić do skutku równoważnego z wprowadzeniem niedozwolonych środków ograniczających swobody traktatowe<sup>313</sup>. Przykładem takiej sytuacji jest sprawa *Clean Car Autoservice*<sup>314</sup>, gdzie przedmiotem badania

---

<sup>310</sup>Zob. Wyrok TSUE z 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participation SA i Singer przeciwko Administration des contributions, ECR 1995, s. I-2471; Wyrok TSUE z 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier SA przeciwko Direction des vérifications nationales et internationales, ECR 2004, s. I-2057.

<sup>311</sup>R. Lipniewicz, *Zasada proporcjonalności a podatkowe ograniczenia swobód rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, RPEiS 2015, nr 4, s. 97.

<sup>312</sup>Zob. Wyrok z 10 lipca 1990 r. w sprawie C-326/88 Anklagemyndigheden przeciwko Hansen&Soen I/S, ECR, s. I-2911; Wyrok TSUE z 7 grudnia 2000 r. w sprawie C-213/99 José Teodoro Andrade przeciwko Director da Alfândega de Leixões, ECR 2000, s. I-11083.

<sup>313</sup>Zob. Wyrok TSUE z 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-210/91 Komisja przeciwko Republice Greckiej, ECR 1992, s. I-06735; Wyrok TSUE z 7 lipca 1976 r. w sprawie C-118/75 Lynne Watson i Alessandro Belmann, ECR 1976, s. 01185.

<sup>314</sup>Wyrok TSUE z 7 maja 1998 r. w sprawie C-350/96 Clean Car Autoservice GesmbH przeciwko Landeshauptmann von Wien, ECR 1998, s. I-02521.



były postanowienia prawa austriackiego dotyczące obowiązku posiadania miejsca zamieszkania na terytorium Austrii przez osobę, która pełni funkcje związane z reprezentowaniem przedsiębiorcy wpisanego do rejestru prowadzonego w Austrii. Sprawa miała kontekst unijny, gdyż jako przedstawiciela przedsiębiorstwa (menadżera) we wniosku o wpis do odpowiedniego rejestru zgłoszono osobę, która w dacie zgłoszenia nie miała miejsca zamieszkania na terytorium Austrii i zamieszkiwała w innym kraju członkowskim. Z tego powodu organy krajowe odmówiły wpisu. Po rozpatrzeniu wniosku o wydanie orzeczenia prejudycjalnego TSUE orzekł o niezgodności tego postanowienia prawa austriackiego z zasadą swobody przepływu osób. W wyniku tego sąd austriacki stwierdził, że w tej sprawie to postanowienie prawa austriackiego nie będzie miało zastosowania. Przedstawiony przykład pozwala sformułować wniosek, że tego rodzaju konflikt norm krajowych z prawem unijnym może występować wszędzie tam, gdzie prawo krajowe może ograniczać swobody traktatowe, np. w prawie podatkowym, konsumenckim, gospodarczym czy różnych dziedzinach prawa administracyjnego.

Przykładem orzeczenia dotyczącego sankcji krajowych jest też wyrok z 2 czerwca 2016 r. w sprawie Kapnoviomichania Karelia przeciwko Ypourgos Oikonomikon dotyczący możliwości nałożenia na właściciela składu podatkowego solidarnej odpowiedzialności w zakresie kary za naruszenie przepisów akcyzowych orzeczonej w stosunku do innych osób<sup>315</sup>. W sprawie tej właściciel składu nie był właścicielem zakwestionowanych towarów w chwili popełnienia naruszenia i nie był związany ze sprawcami tego naruszenia stosunkiem umownym pełnomocnictwa. Trybunał stwierdził, że brak zapewnienia właścicielowi składu możliwości uwolnienia się od tej odpowiedzialności za zapłatę kar, poprzez przedstawienie dowodu na to, że nie można go w żaden sposób powiązać z działaniami sprawców naruszenia, nakazuje uznać badaną regulację przewidującą sankcję za nieproporcjonalną. Podobnie Trybunał orzekł w wyroku z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin<sup>316</sup>.

W sprawie Robert Michał Chmielewski przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága Trybunał oceniał proporcjonalność sankcji przewidzianych w prawie węgierskim za naruszenie obowiązków wynikających z rozporządzenia (WE) nr 1889/2005 w sprawie kontroli środków pieniężnych wwożonych do

---

<sup>315</sup>Wyrok TSUE z 2 czerwca 2016 r. w sprawie C-81/15 Kapnoviomichania Karelia AE przeciwko Ypourgos Oikonomikon, ECLI:EU:C:2016:39.

<sup>316</sup>Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin, ECR 2008, s. I-00771.

UE lub z niej wywozonych<sup>317</sup>. Kwestionowano tu proporcjonalność sankcji przewidzianej w przypadku nieprawidłowego lub niepełnego wykonania obowiązku złożenia deklaracji zawierającej informację o przywozie lub wywozie środków pieniężnych. Badana przez Trybunał sankcja została określona jako procent kwoty, której dotyczył obowiązek złożenia deklaracji, z tym że stawka ta rosła wraz ze wzrostem kwoty objętej uchybieniem aż do 60%. Trybunał w wyroku stwierdził, że jest ona nieproporcjonalna z powodu naruszenia wymogu konieczności.

Po czwarte, zasada proporcjonalności ma zastosowanie także do aktów prawnych jednostek prywatnych, które mogą wpływać na realizację postanowień prawa unijnego. Dotyczy to głównie aktów, które swymi postanowieniami mogą ograniczać swobody traktatowe, i choć pojawiają się rzadko, nie jest to sytuacja niemożliwa. W wyroku w sprawie *Walrave i Koch* Trybunał stwierdził, że zakaz dyskryminacji w zakresie swobody przemieszczania się pracowników (art. 45 TFUE) i swobody świadczenia usług (art. 49 TFUE) ma zastosowanie nie tylko do ograniczeń pochodzących od władz publicznych, lecz także od wszelkich innych podmiotów<sup>318</sup>. Takich ograniczeń dotyczyła sprawa *Union royale belge des sociétés de football association ASBL i in. przeciwko Jean-Marc Bosman i in.*<sup>319</sup>, gdzie przedmiotem badania były ograniczenia zawarte w przepisach ustanowionych przez stowarzyszenia sportowe regulujące warunki świadczenia pracy przez zawodowych sportowców. Trybunał w § 86 orzeczenia stwierdził, że ograniczenia swobody przemieszczania wskazane w art. 39 TEWG (obecnie art. 45 TFUE) mogą być ustanowione także przez jednostki prywatne i będą podlegać testowi proporcjonalności, jak wszystkie inne derogacje swobód traktatowych. Zatem zasada ta może mieć zastosowanie w sporach pomiędzy podmiotami prywatnymi. Dodatkowo w orzeczeniu tym stwierdzono, że realizacja potwierdzonej w art. 11 EKPCz wolności zrzeszania się w podejmowaniu zatrudnienia przez sportowców nie wymaga zastosowania ograniczeń takich, jakie były przedmiotem pytania prejudycjalnego. Zatem w tej sprawie badano również proporcjonalność (kryterium konieczności) rozwiązań podjętych w celu realizacji jednej z wolności gwarantowanej przez EKPCz.

---

<sup>317</sup>Wyrok TSUE z 16 lipca 2015 r. w sprawie C-255/14 *Robert Michał Chmielewski przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága*, ECLI:EU:C:2015:475.

<sup>318</sup>Wyrok TSUE z 16 grudnia 1976 r. w sprawie C-36/74 *Walrave i Koch przeciwko Association Union Cycliste Internationale i In*, ECR 1974, s. I-01420; Wyrok z 9 czerwca 1977 r. w sprawie C-90/76 *S.r.l. Ufficio Henry van Ameyde przeciwko S.r.l. Ufficio centrale italiano di assistenza assicurativa automobilisti in circolazione internazionale (UCI)*, ECR 1977, s. I-01091.

<sup>319</sup>Wyrok TSUE z 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 *Union royale belge des sociétés de football association ASBL przeciwko Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA przeciwko Jean-Marc Bosman i innym oraz Union des associations européennes de football (UEFA) przeciwko Jean-Marc Bosman*, ECR 1995, s. I-04921.

Innym przykładem aktów prywatnych podlegających testowi proporcjonalności są porozumienia wskazane w art. 101 ust. 3 TFUE (dawny art. 81 ust. 3 TWE). Przepis ten dopuszcza zawieranie przez przedsiębiorców porozumień, podejmowanie decyzji przez związki przedsiębiorstw, podejmowanie każdej uzgodnionej praktyki lub kategorii uzgodnionych praktyk ograniczających konkurencję na rynku wewnętrznym, jeżeli poprzez te działania podmioty je podejmujące będą zmierzały do realizacji celów wskazanych w tym przepisie (polepszenie produkcji lub dystrybucji produktów, popieranie postępu technicznego lub gospodarczego). Pod warunkiem, że zyski z tego wynikające zostaną zagwarantowane użytkownikom, ograniczenia nakładane na przedsiębiorców będą niezbędne do osiągnięcia tych celów, a w wyniku tego nie nastąpi możliwość eliminacji konkurencji w stosunku do znacznej części towarów.

Po piąte, badanie środków krajowych nie dotyczy tylko tych podejmowanych w ramach dopuszczalności wyłączeń obowiązywania swobód traktatowych. Badanie to ma miejsce także wówczas, gdy prawodawca krajowy wprowadza środki w prawie krajowym, które służyć mają realizacji postanowień prawa unijnego, tak jak ma to miejsce w przypadku implementacji dyrektyw. W takiej sytuacji jednostki z państw członkowskich mogą żądać przeprowadzenia testu proporcjonalności środków prawnych przyjętych przez prawodawców krajowych poprzez pryzmat prawa unijnego, które środki krajowe powinny realizować. Żądanie to może być zrealizowane na etapie postępowania przed sądem krajowym prowadzonego w celu zbadania legalności aktów podjętych na podstawie przepisów prawa krajowego mających realizować postanowienia prawa unijnego. W takiej sytuacji adresat aktu może zarzucać prawu krajowemu, że ustanowił przepis naruszający unijną zasadę proporcjonalności. W tym układzie nie wystąpi jednak sytuacja, w której przepis krajowy narusza prawo unijne w ten sposób, że wyłącza jego obowiązywanie (tak jak ma to miejsce w przypadku przepisów stanowiących derogacje swobód traktatowych), lecz będzie to sytuacja odwrotna. W omawianym układzie prawo krajowe mające implementować postanowienia prawa unijnego do swego systemu prawa naruszać będzie proporcjonalność poprzez ustanowienie warunków idących dalej niż warunki, które można byłoby wywieść z norm prawa unijnego, mających zastosowanie w tego rodzaju sprawach. Zatem w tych sprawach naruszenie prawa unijnego polega na tym, że państwo członkowskie przez stanowienie prawa krajowego realizuje postanowienia prawa unijnego zbyt intensywnie, w sposób naruszający zasadę proporcjonalności.

Po szóste, możliwe też jest podnoszenie zarzutu dokonania przez organ wykładni prawa naruszającej unijną zasadę proporcjonalności. Sytuacja taka wystąpi, gdy przepis

prawa krajowego stanowiący implementację prawa unijnego ma brzmienie, które nie wskazuje na naruszenie, jednak jego zakres jest tak ukształtowany, że możliwa jest też wykładnia naruszająca omawianą zasadę. Wówczas przedmiotem zarzutu naruszenia zasady proporcjonalności będzie ustalenie przez organ w akcie stosowania prawa skutków prawnych sytuacji adresata prawa w sposób zbyt restrykcyjny, idący dalej niż by to wynikało z postanowień prawa unijnego, które przepis ten ma przenosić na grunt prawa krajowego. Przykładem przepisu prawa krajowego, który może budzić tego rodzaju zastrzeżenia, jest art. 108 ustawy o VAT z 2004 r. stanowiący podstawę prawną obowiązku zapłaty podatku VAT w przypadku wystawienia faktury wykazującej kwotę podatku. Chodzi tutaj o sytuację, gdy wystawca faktury nie podlega obowiązkowi rozliczania podatku jak podatnik VAT (podatnik zwolniony, czynność niepodlegająca opodatkowaniu, czynności fikcyjne). Przepis ten stanowi implementację art. 203 dyrektywy VAT 2006/112 do polskiej ustawy o podatku od towarów i usług, i jest wiernym odwzorowaniem tego przepisu. Przepis ten w praktyce organów podatkowych może budzić wątpliwości interpretacyjne, zwłaszcza co do zakresu przedmiotowego jego stosowania, np. czy ma on zastosowanie bezwarunkowe w każdym przypadku wystawienia faktury wskazanej w tym przepisie, czyli także w sytuacji, gdy wystawca skorygował fakturę przez „wyzerowanie” podatku, czy podatek wykazany na fakturze podlega zapłacie w sytuacji, gdy nie został odliczony jako podatek naliczony przez innego podatnika. Stwierdzenie, że podatek podlega zapłacie we wskazanych sytuacjach, może budzić zastrzeżenia w kontekście zasady proporcjonalności, gdyż podmiot zobowiązany może podnosić zbyt restrykcyjną wykładnię tego przepisu uzasadniając, że wystawienie faktury z wykazaniem podatkiem obliguje do jego zapłaty jedynie wtedy, gdy podatek ten wszedł do „obiegu VAT” przez przekazanie faktury nabywcy towaru lub usługi i może być traktowany przez tego nabywcę jako podatek pomniejszający podatek naliczony. Uzasadnione jest stwierdzenie, że tylko w takiej sytuacji dopuszczalna jest konieczność zapłaty podatku z faktury, gdyż ma to na celu wyrównanie uszczerbku w systemie podatku VAT spowodowanego odliczeniem przez kontrahenta podatnika podatku, który w ogóle nie powinien się pojawić w obrocie, lub kwoty, która w ogóle nie wystąpiła<sup>320</sup>.

---

<sup>320</sup> Sytuacji takiej dotyczył wyrok NSA z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I FSK 1203/09 (CBOSA, ONSAiWSA 2011, nr 6, poz. 119), w którym stwierdzono, że na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT nie można się domagać zapłaty podatku wykazanego w fakturze wewnętrznej, która nie mogła prowadzić do odliczenia podatku przez inny podmiot niż wystawca faktury. Przykładem orzeczenia sądu krajowego, którym stwierdzono naruszenie zasady proporcjonalności w wykładni prawa, jest wyrok WSA w Warszawie z 29 listopada 2016 r., sygn. akt III SA/Wa 3052/15, opubl. CBOSA na stronie <http://orzeczenia.nsa.gov.pl>.

## **7. Funkcjonowanie zasady proporcjonalności w sprawach podatkowych w świetle wybranego orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej**

W niniejszej części zostaną przedstawione wyroki TSUE, w których do rozstrzygnięcia danej sprawy wykorzystana była unijna zasada proporcjonalności. Choć nie towarzyszy temu formalne wyodrębnienie dodatkowych jednostek redakcyjnych tej części, wyroki te zostały pogrupowane tak, aby ich prezentacja dotyczyła poszczególnych kategorii spraw podatkowych, takich jak: implementacja unijnych regulacji do krajowego porządku prawa podatkowego, wprowadzanie środków krajowych z zakresu prawa podatkowego stanowiące dozwolone odstępstwo od swobód traktatowych itd.

W sprawie z 5 października 2016 r.<sup>321</sup> Trybunał rozstrzygał w przedmiocie możliwości uznania za nieproporcjonalne przepisów krajowych mających zastosowanie w postępowaniu podatkowym, które pozwalały ustalić podstawę opodatkowania opierając się na wszystkich znanych organowi okolicznościach faktycznych i dowodach. Ocena ta była dokonywana w kontekście podatnika podatku od towarów i usług, który nabywał towary od zarejestrowanych podatników dokumentujących te transakcje fakturami. Podatnik nie wykazywał tych nabyć w prowadzonych księgach. Organ uznał, że świadczyło to o tym, że podatnik nie wykazał też obrotów ze sprzedaży tych towarów nabywcom detalicznym. Opierając się na zakwestionowanych przepisach krajowych, organ – na podstawie faktur zabezpieczonych u dostawców – ustalił podstawę opodatkowania przez doliczenie do ceny zakupów marży stosowanej przez podatnika w jego działalności.

W wydanym w tej sprawie wyroku Trybunał podkreślił, że przepis art. 273 dyrektywy 112<sup>322</sup> upoważnia państwo członkowskie do podjęcia środków innych niż w niej przewidziane, pod warunkiem równego traktowania transakcji krajowych i tych dokonywanych między podatnikami państwami członkowskimi oraz pod warunkiem, że obowiązki te w wymianie handlowej między państwami członkowskimi nie będą prowadzić do powstania formalności związanych z przekraczaniem granic. Na podstawie tego przepisu możliwe jest podejmowanie środków w celu zwalczania nadużyć i oszustw podatkowych prowadzących do naruszenia realizacji celów dyrektywy 112. Trybunał podkreślił, że powyższy art. 273, poza określonymi w nim ograniczeniami, nie precyzuje ani warunków, ani

---

<sup>321</sup> Wyrok TSUE z 5 października 2016 r. w sprawie C-576/15 „Maya Marinova” ET przeciwko Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, zbiór orzeczeń nieopubl., ECLI 2016:740.

<sup>322</sup> Dyrektywa 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U.U.EL347/1).

obowiązków, które mogą przewidzieć państwa członkowskie, i że w konsekwencji przyznaje on państwom członkowskim zakres swobodnego uznania co do środków służących osiągnięciu celów. Zastrzeżono przy tym, że środki podejmowane na jego podstawie muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności i neutralności podatku VAT. Trybunał stwierdził, że zasada proporcjonalności nie stoi na przeszkodzie przyjęciu przez państwo członkowskie przepisów, które mają na celu odtworzenie zatajonej przez podatnika podstawy opodatkowania w kształcie jak najbardziej zbliżonym do rzeczywistej podstawy opodatkowania. Nie zakwestionował też proporcjonalności twierdzenia przez organ, że podatek zatajający nabycie towaru czyni to w celu prowadzenia niezaewidencjonowanej sprzedaży.

W wyroku z 20 października 2016 r. wydanym w sprawie Josef Plöckl przeciwko Finanzamt Schrobenhausen Trybunał zajmował się sytuacją, w której podatek przemieścił samochód na terytorium innego państwa członkowskiego do swojego przedsiębiorstwa w celu wykorzystywania go w działalności gospodarczej<sup>323</sup>. We właściwym terminie nie wykazał jednak tej transakcji jako wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów (WDT) i nie ujawnił wymaganego przez przepisy krajowe numeru identyfikacji podatkowej nadanego mu w państwie, do którego wysłał towar. Podatek wykazał tę transakcję jako WDT w innym okresie rozliczeniowym. W postępowaniu podatkowym organ ją uwzględnił w rozliczeniu podatkowym za właściwy okres, jednak uznał, że podlega ona opodatkowaniu z powodu braku numeru identyfikacyjnego nabywcy samochodu. W postępowaniu przed sądem krajowym podatek zażądał uznania opisanej wysyłki samochodu za WDT zwolnioną od podatku. Sąd krajowy zwrócił się do Trybunału z pytaniem prejudycjalnym, czy niespełnienie wymogu formalnego w postaci ujawnienia numeru identyfikacyjnego nabywcy towaru stanowi wystarczającą w świetle zasady proporcjonalności przesłankę uznania transakcji za podlegającą opodatkowaniu, gdy z okoliczności sprawy wynika, że nie doszło do oszustwa podatkowego, lecz zwykłego niedopatrzenia ze strony podatnika.

Rozstrzygając tę sprawę TSUE wskazał, że na podstawie art. 28c część A zdanie wprowadzające VI dyrektywy<sup>324</sup> do państw członkowskich należy ustalenie warunków, na jakich zwalniają one WDT oraz kwestia środków dowodowych, jakie mogą zostać przedstawione przez podatników, by skorzystać ze zwolnienia z podatku VAT. Trybunał

---

<sup>323</sup>Wyrok TSUE z 20 października 2016 r. w sprawie C-24/15 Josef Plöckl przeciwko Finanzamt Schrobenhausen, ECLI EU 2016, 791.

<sup>324</sup>Dyrektywa Rady 77/388/EWG z 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednoliczona podstawa wymiaru podatku (Dz.U.UE.L145/1).

wskazał też, że przepisy te muszą określać warunki formalne uznania dostawy za WDT w sposób zgodny z zasadą proporcjonalności i niepodważający zasady neutralności podatku VAT. W tym zakresie i w kontekście WDT orzekła, że obowiązek przekazania nabywcy numeru identyfikacji dla celów podatku VAT stanowi wymóg formalny skorzystania z prawa do zwolnienia z podatku VAT<sup>325</sup>. Wskazał, że spełnienie wymogu formalnego nie może uzależniać zwolnienia transakcji z podatku, gdy z okoliczności sprawy wynika, że spełnione zostały warunki materialne zwolnienia. Zdaniem Trybunału przyjęcie wniosku przeciwnego wykraczałoby po za to, co jest niezbędne do realizacji prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustwa podatkowego w sytuacji, gdy podobne naruszenie prawa krajowego może być sankcjonowane grzywną proporcjonalną do wagi naruszenia. Wyrok ten jest interesujący z tego względu, że opodatkowanie podatkiem VAT w sytuacji, gdy z okoliczności sprawy wynika, że spełnione zostały przesłanki materialne do zwolnienia z podatku, uznano za środek niedozwolony. Trybunał oparł swe rozstrzygnięcie na stwierdzeniu niespełnienia przez środek krajowy wymogu konieczności. Orzeczenie to jest istotne także z tego względu, że stwierdzono w nim, iż naruszenie warunków formalnych może stanowić podstawę do pozbawienia podatnika korzyści podatkowej w dwóch sytuacjach:

- gdy podatnik umyślnie uczestniczył w oszustwie podatkowym i naraził na niebezpieczeństwo funkcjonowanie wspólnego systemu VAT,
- jeżeli naruszenie to skutkuje uniemożliwieniem przedstawienia przekonywającego dowodu spełnienia wymogów materialnych.

Podobnego zagadnienia dotyczył wyrok z 2 czerwca 2016 r.<sup>326</sup> W sprawie tej stwierdzono, że podatnik sprzedawał olej na cele opałowe, jednak nie złożył do organu podatkowego w terminie zestawienia oświadczeń nabywców oleju przewidzianego w art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym<sup>327</sup>, od czego uzależnione było prawo opodatkowania sprzedaży obniżoną stawką podatku akcyzowego. W sprawie ustalono, że sprzedaż oleju niewątpliwie nastąpiła na cele opałowe uzasadniające zastosowanie preferencyjnej stawki podatku. W konsekwencji organ zastosował stawkę podatku jak dla paliw silnikowych (wyższą), przewidzianą w art. 89 ust. 4 pkt 1 tej ustawy na podstawie ust. 16 tego artykułu. Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu wystąpił z pytaniem prejudycjalnym do Trybunału, wnosząc o rozstrzygnięcie:

---

<sup>325</sup>Zob. także: Wyrok TSUE z 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen, ECLI:EU:C:2012:592.

<sup>326</sup>Wyrok TSUE z 2 czerwca 2016 r. w sprawie C-418/14 ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2016:400.

<sup>327</sup>Dz.U. z 2017 r., poz. 43.

– czy zasada proporcjonalności nie sprzeciwia się wymogowi formalnemu przewidzianemu w art. 89 ust. 14–15 ustawy o podatku akcyzowym uzależniającemu zastosowanie obniżonej stawki akcyzy przewidzianej dla olejów opałowych od konieczności sporządzenia i złożenia zestawienia oświadczeń nabywców wustawowym terminie, abstrahując od zaistnienia warunku materialnego w postaci sprzedaży paliwa na cele opałowe?

– czy przewidziana w treści art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym sankcja polegająca na obciążeniu sprzedawcy podatkiem akcyzowym wyliczonym według stawki przewidzianej dla paliw silnikowych (art. 89 ust. 4 pkt 1 ustawy o podatku akcyzowym) w odniesieniu do oleju opałowego na skutek niespełnienia warunku formalnego przewidzianego w treści art. 89 ust. 14–15 ustawy o podatku akcyzowym jest zgodna z zasadą proporcjonalności?

Trybunał w wyroku stwierdził, że Dyrektywę Rady 2003/96/WE z dnia 27 października 2003 r. w sprawie restrukturyzacji wspólnotowych przepisów ramowych dotyczących opodatkowania produktów energetycznych i energii elektrycznej, zmienioną Dyrektywą Rady 2004/75/WE z dnia 29 kwietnia 2004 r., oraz zasadę proporcjonalności należy interpretować w następujący sposób:

– nie sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na podstawie których sprzedawcy paliw są zobowiązani do złożenia w wyznaczonym terminie miesięcznego zestawienia oświadczeń nabywców, według których nabywane wyroby są przeznaczone do celów opałowych, oraz

– sprzeciwiają się one przepisom krajowym, na mocy których w przypadku braku złożenia takiego zestawienia w wyznaczonym terminie do sprzedanego paliwa stosowana jest stawka podatku akcyzowego przewidziana dla paliw silnikowych, podczas gdy zostało stwierdzone, że przeznaczenie tego produktu do celów opałowych nie budzi wątpliwości.

Trybunał wskazał, że przesłanką uznania opodatkowania sprzedaży oleju opałowego stawką przewidzianą dla paliw silnikowych, za niezgodne z zasadą proporcjonalności było uznanie tego działania za naruszające wymóg spełnienia kryterium konieczności. Uznał, że tak surowe potraktowanie podatnika, w wyniku którego zobowiązany był on do zapłaty podatku według stawki ośmiokrotnie wyższej od przewidzianej dla sprzedaży oleju na cele opałowe, wykracza po za to, co jest niezbędne i konieczne do przeciwdziałania unikaniu opodatkowania i oszustwom podatkowym. Wskazując na niespełnienie w tej sprawie przez środek krajowy wymogu konieczności, Trybunał stwierdził, że zwalczanie naruszeń warunku formalnego zastosowania obniżonej stawki podatku w postaci zestawień oświadczeń nabywców oleju, które nie miały wpływu na spełnienie warunków materialnych opodatkowania stawką preferencyjną, możliwe jest do osiągnięcia przez wprowadzenie sankcji odpowiedniej do rangi tego naruszenia. Kompetencja, jaką dysponuje państwo



członkowskie do nałożenia takiej sankcji, powinna być wykonywana z poszanowaniem prawa Unii i jego zasad ogólnych, w tym zasady proporcjonalności. W celu dokonania oceny, czy owa sankcja jest zgodna z tą zasadą, sądy krajowe powinny brać pod uwagę w szczególności charakter i wagę naruszenia, którego ukaraniu służy ta sankcja, oraz sposób ustalania jej kwoty.

W wyroku z 26 marca 2015 r. w sprawie Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku<sup>328</sup> Trybunał ocenił spełnienie wymogu proporcjonalności przez art. 18 ustawy o VAT z 2004 r.<sup>329</sup>, który komornikom sądowym powierza pełnienie obowiązków płatników podatku od towarów i usług należnego od dokonywanych przez nich sprzedaży w ramach egzekucji sądowej. Badanie proporcjonalności obejmowało także art. 30 § 1 i 2 o.p. nakładające na płatnika odpowiedzialność majątkową za podatki niepobrane oraz pobrane i niewpłacone do organu podatkowego. Omawiany wyrok został wydany w sytuacji, w której komornik zbył nieruchomości dłużnika, a następnie – po upływie kilkunastu miesięcy od zbycia – wpłacił do organu należny od tej sprzedaży podatek. Zwłoka ta wynikała m.in. z konieczności sporządzenia planu podziału kwoty uzyskanej ze sprzedaży i konieczności uprawomocnienia się tego planu. W omawianej sprawie organ orzekł o odpowiedzialności komornika za niewpłacony podatek twierdząc, że wpłata powinna nastąpić w terminie wcześniejszym, wynikającym z daty powstania obowiązku podatkowego z tytułu dokonanej sprzedaży. Organ wskazał, że obowiązek podatkowy powstał w listopadzie 2007 r. i wynikał z przekazania nieruchomości nabywcy w październiku 2007 r., co skutkowało obowiązkiem zapłaty podatku w grudniu 2007 r. W omawianej sprawie komornik wpłacił podatek we wrześniu 2009 r.

Trybunał w wyroku stwierdził, że regulacja zawarta w art. 18 ustawy o VAT z 2004 r. jest środkiem przewidzianym w art. 273 dyrektywy 112, który państwo członkowskie może podjąć zależnie od swego uznania w celu zapewnienia poboru podatku, co oznacza, że nałożenie przez ustawodawcę polskiego na komorników funkcji płatników podatku VAT nie narusza przepisów dyrektywy. Oceniając zgodność przepisów o odpowiedzialności podatkowej komorników jako płatników (art. 30 § 1 i 2 o.p.) z zasadą proporcjonalności, Trybunał stwierdził, że nie sprzeciwia się ona badanym przepisom prawa krajowego, pod warunkiem że dany komornik sądowy faktycznie ma wszelkie instrumenty prawne w celu wykonania tego obowiązku, czego zbadanie należy do sądu krajowego. Tak

---

<sup>328</sup>Wyrok TSUE z 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku, ECLI:EU:C:2015:201.

<sup>329</sup>Ustawa z 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. z 2016 r. poz. 710 ze zm.).

więc Trybunał uzależnił uznanie regulacji zawartych w art. 30 o.p. za zgodne z zasadą proporcjonalności od dysponowania przez komorników w postępowaniu egzekucyjnym odpowiednimi instrumentami prawnymi umożliwiającymi im wykonanie obowiązków płatnika podatku VAT.

W wyroku z 6 września 2012 r. w sprawie Mecsek-Gabona Kft przeciwko Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága Trybunał orzekł, że pozbawienie podatnika zwolnienia z podatku WDT z tego powodu, że po dokonaniu dostawy odbiorca towaru został wykreślony z rejestru podatników, z mocą wsteczną jest nieproporcjonalne. W wyroku stwierdzono, że takie działanie organu podatkowego nie spełnia kryterium konieczności<sup>330</sup>.

W wyroku z dnia 31 stycznia 2013 r.<sup>331</sup> Trybunał odniósł się do sytuacji, w której nabywca towaru został pozbawiony przez organy podatkowe prawa do odliczenia podatku naliczonego z powodu fikcyjnego charakteru nabycia i organy nie dokonały korekty in minus podatku należnego u dostawcy, gdy:

- u dostawcy brak było jakichkolwiek dokumentów,
- u dostawcy wystąpiły faktury, jednak z innych dowodów wynikało, że dotyczą one fikcyjnych dostaw,
- u dostawcy nie badano rzeczywistego charakteru dostawy na wcześniejszych etapach obrotu.

W wyroku stwierdzono, że w takiej sytuacji zasada proporcjonalności nie sprzeciwia się pozbawieniu podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, choć nie zostało to poparte rozważaniami w zakresie treści tej zasady. Trybunał podkreślił, że odmawiając podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego, sąd odsyłający powinien ustalić na podstawie obiektywnych okoliczności i bez wymagania od odbiorcy faktury podejmowania czynności sprawdzających, które nie są jego zadaniem, że odbiorca ten wiedział lub powinien był wiedzieć, iż transakcja wiąże się z naruszeniem przepisów o podatku VAT. Zatem wyrok ten potwierdził stosowaną przez TSUE regułę orzeczniczą, według której pozbawienie podatnika korzyści wynikającej z prawa podatkowego co do zasady nie narusza wymogu proporcjonalności, jednak dodatkowo konieczne jest udowodnienie przez organy, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że bierze udział w oszustwie podatkowym.

---

<sup>330</sup>Wyrok TSUE z 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 Mecsek-Gabona Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:547.

<sup>331</sup>Wyrok TSUE z 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 w sprawie Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzhalwane i upravljenje na izpylnenieto” – Warna pri Centralno upravljenje na Nacionalnata agencija za prihodite, ECLI:EU:C:2013:54.

W wyroku z dnia 13 grudnia 2012 r. w sprawie BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH przeciwko Finanzamt Lüdenscheid Trybunał stwierdził, że ustanowienie przez państwo członkowskie (na podstawie stosownego upoważnienia Komisji) systemu odwrotnego obciążenia podatkiem od towarów i usług dla niektórych transakcji *prima facie* nie nosi cech działania nieproporcjonalnego<sup>332</sup>. Trybunał uznał, że w tego rodzaju sprawach badanie zachowania proporcjonalności tego mechanizmu w kontekście okoliczności konkretnej sprawy należy do sądu krajowego.

W wyroku z 12 lipca 2012 r. w sprawie EMS-Bulgaria Transport OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i uprawlenie na izpylnienieto” Płowdiw<sup>333</sup> Trybunał orzekł, że odsetki za zwłokę od zaległości w podatku od towarów i usług są środkiem krajowym, który nie narusza zasady neutralności opodatkowania i powinien spełniać wymogi wynikające z zasady proporcjonalności. W wyroku stwierdzono, że odsetki powinny spełniać kryterium konieczności.

W wyroku z 19 lipca 2012 r. w sprawie Ainārs Rēdlihsprzeciwko Valsts ieņēmumu dienests<sup>334</sup> Trybunał stwierdził, że nie można wykluczyć, że przepis prawa krajowego umożliwiający nałożenie grzywny w wysokości równej zwykłej stawce podatku VAT stosowanej według wartości dostarczonych towarów na osobę, która uchybiła swemu obowiązkowi wystąpienia o wpisanie jej do rejestru podatników podatku VAT i która nie była zobowiązana do zapłaty tego podatku, jest sprzeczny z zasadą proporcjonalności. W takich przypadkach do sądu krajowego należy sprawdzenie z uwzględnieniem okoliczności sprawy, czy kwota sankcji nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów polegających na zapewnieniu prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw. Trybunał wskazał, że należy wziąć pod uwagę wysokość kwoty, jaka została faktycznie nałożona na podatnika, wysokość ewentualnego podatku możliwego do przypisania podatnikowi, możliwość oszustwa lub obejścia przepisów prawa.

W wyroku z dnia 18 października 2012 r. w sprawie Pelati d.o.o. przeciwko Republice Słowenii<sup>335</sup> Trybunał stwierdził, że środek krajowy w postaci terminu do złożenia wniosku o zastosowanie ulgi podatkowej powinien być określony w prawie krajowym z zachowaniem wymogów proporcjonalności.

---

<sup>332</sup>Wyrok TSUE z 13 grudnia 2012 r. w sprawie C-395/11 BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH przeciwko Finanzamt Lüdenscheid, ECLI:EU:C:2012:799.

<sup>333</sup>Wyrok TSUE z 12 lipca 2012 r. w sprawie C-284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzawane i uprawlenie na izpylnienieto” Płowdiw, ECLI:EU:C:2012:458.

<sup>334</sup>Wyrok TSUE z 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 Ainārs Rēdlihs przeciwko Valsts ieņēmumu dienests, ECLI:EU:C:2012:497.

<sup>335</sup>Wyrok TSUE z 18 października 2012 r. w sprawie C-603/10 Pelati d.o.o. przeciwko Republice Słowenii, ECLI:EU:C:2012:639.

W sprawie T.G. van Laarhoven przeciwko Staatssecretaris van Financiën zakończonej wyrokiem z dnia 16 lutego 2012 r. stwierdzono, że dopuszczone przez art. 17 ust. 6 VI dyrektywy ograniczenia prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności. W tego rodzaju sprawach do sądu krajowego należy ustalenie, czy w stanie faktycznym konkretnej sprawy można uznać, że wymóg ten został spełniony<sup>336</sup>.

W sprawie Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska S.A. zakończonej wyrokiem z 26 stycznia 2012 r.<sup>337</sup> Trybunał oceniał proporcjonalność środka ustanowionego w art. 29 ust. 4a ustawy o VAT z 2004 r. w postaci wymogu uzyskania przez wystawcę faktury korygującej potwierdzenia jej odbioru przez nabywcę, stanowiącego warunek do skorygowania przez wystawcę faktury podatku należnego wykazanego w pierwotnej fakturze. Trybunał stwierdził, że środek ten mieści się w pojęciu warunków, o których mowa w art. 90 ust. 1 dyrektywy 112, i jest dopuszczalny na podstawie art. 273 tej dyrektywy. Wskazał, że zasady neutralności podatku od wartości dodanej oraz proporcjonalności co do zasady nie sprzeciwiają się takiemu wymogowi. Odwołując się do proporcjonalności, stwierdził również, że przy istnieniu wskazanego środka nie można jednocześnie odmówić podatnikowi (który z powodu obiektywnych okoliczności nie może uzyskać od odbiorcy potwierdzenia odbioru faktury korygującej) możliwości wykazania przy użyciu innych środków, że dochował on należytej staranności w okolicznościach danej sprawy celem upewnienia się, że nabywca towarów lub usług jest w posiadaniu korekty faktury i że się z nią zapoznał oraz, że dana transakcja została w rzeczywistości zrealizowana na warunkach określonych w owej korekcie faktury. Orzeczeniem tym Trybunał uznał, że zasada proporcjonalności nakazuje umożliwić podatnikowi skorygowanie faktury i podatku należnego również wtedy, gdy z powodu okoliczności niezależnych od niego nie mógł on uzyskać potwierdzenia odbioru faktury korygującej. Warunkiem tego jest wykazanie przez podatnika, że dołożył on starań w celu uzyskania tego potwierdzenia oraz że transakcja w rzeczywistości miała przebieg wynikający z faktur pierwotnej i korygującej.

Trybunał oceniał także zgodność z zasadą proporcjonalności warunku uznania transakcji WDT za zwolnioną w postaci obowiązku wykazania przez podatnika dokonującego WDT, że nabywca towaru w innym państwie członkowskim jest zarejestrowany jako podatnik podatku od towarów i usług. Wyrokiem z dnia 27 września 2012 r. w sprawie Vogtländische

---

<sup>336</sup>Wyrok TSUE z 16 lutego 2012 r. w sprawie C-594/10 T.G. van Laarhoven przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2012:92.

<sup>337</sup>Wyrok TSUE z 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska S.A., ECLI:EU:C:2012:40.

Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen<sup>338</sup> Trybunał uznał, że wymóg taki jest dopuszczalny w świetle art. 28c część A lit. a) akapit pierwszy VI dyrektywy. W wyroku stwierdzono, że ukształtowanie tego wymogu w prawie państwa go wprowadzającego oraz jego stosowanie przez organy podatkowe winno się odbywać z poszanowaniem zasady proporcjonalności. W kontekście tego wskazano, że państwo członkowskie wychodzi poza środki niezbędne i konieczne dla prawidłowego zapewnienia poboru podatków, jeżeli odmawiają zwolnienia WDT z podatku VAT, na tej tylko podstawie, że dostawca nie dysponuje numerem identyfikacyjnym odbiorcy towaru. Dotyczy to sytuacji, gdy dostawca ten, działając w dobrej wierze, nie może po podjęciu wszystkich rozsądnych środków przekazać tego numeru, lecz wskazał na inne elementy, które w wystarczający sposób potwierdzają, że nabywca był podatnikiem działającym w takim charakterze w danych transakcjach.

W wyroku z dnia 9 lutego 2017 r. w sprawie Euro Tyre BV przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira<sup>339</sup> Trybunał zajmował się środkiem krajowym odmawiającym uznania transakcji za WDT, która była zwolniona z podatku z prawem do odliczenia podatku naliczonego. W sprawie tej podatnik dokonywał sprzedaży na rzecz podatnika w innym państwie członkowskim. Nabywca był zarejestrowanym podatnikiem w państwie siedziby, do którego dokonywano dostaw, nie był jednak zarejestrowany w systemie VIES i zaewidencjonowany w krajowym systemie podatników dokonujących WDT. Sprzedawca wiedział o tych okolicznościach i oczekiwał, że nabywca zostanie zarejestrowany w tych systemach z mocą wsteczną. W sprawie nie ulegało wątpliwości, że transakcje miały miejsce oraz że nie doszło do oszustwa podatkowego. Trybunał uznał, że pozbawienie podatnika prawa do traktowania transakcji jako WDT naruszałyby zasadę proporcjonalności. Nie wskazał przy tym, w zakresie którego kryterium proporcjonalności środek krajowy naruszał omawianą zasadę. Z uzasadnienia wyroku wynika, że przesłanka stwierdzenia naruszenia zasady proporcjonalności była stwierdzeniem, że w stanie faktycznym sprawy nie istniało zagrożenie oszustwem podatkowym lub uniknięcie opodatkowania. W tej sytuacji nie było zagrożenia, które wymagałoby stosowania środka w postaci braku zwolnienia i prawa do odliczenia podatku. W tym stanie rzeczy badany środek krajowy można ocenić jako niespełniający kryterium konieczności, gdyż z powodu okoliczności uzasadniających jego stosowanie środek nie był konieczny do osiągnięcia celu, dla którego go ustanowiono.

---

<sup>338</sup>Wyrok TSUE z 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen, ECLI:EU:C:2012:592.

<sup>339</sup>Wyrok TSUE z 9 lutego 2017 r. w sprawie C-21/16 Euro Tyre BV przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, ECLI:EU:C:2017:106.

W sprawach połączonych X i E.H.A. Passenheim-van Schoot<sup>340</sup> przeciwko Staatssecretaris van Financiën, zakończonych wyrokiem z dnia 11 czerwca 2009 r., Trybunał ocenił zgodność z zasadą proporcjonalności środka krajowego w postaci terminu przedawnienia wymiaru podatku od przychodów i aktywów zgromadzonych w innym państwie, który był o siedem lat dłuższy od takiego terminu w państwie zamieszkania podatnika. Sprawa dotyczyła wymiaru podatku od środków finansowych zgromadzonych w instytucji finansowej znajdującej się w innym państwie członkowskim.

Trybunał uznał, że wprowadzenie dłuższego terminu przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego od aktywów zgromadzonych w innym kraju członkowskim stanowi dyskryminację w zakresie swobody świadczenia usług i przepływu kapitału, gdyż występująca w tej sprawie różnica długości terminu przedawnienia może zniechęcać podatników do inwestowania środków finansowych w innych państwach członkowskich. Wskazał również, że wniosek ten potwierdza krótszy termin przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego od aktywów i przychodów pochodzących z państwa zamieszkania podatnika. Dodatkową dolegliwością występującą w związku z przedłużeniem terminu przedawnienia wymiaru podatku od środków zgromadzonych za granicą, według Trybunału, była możliwość wymierzenia podatnikowi grzywny od niezadeklarowanego i niezapłaconego podatku w okresie dwunastu lat w przeciwieństwie do pięcioletniego okresu obowiązującego w przypadku podatku od środków zgromadzonych i uzyskanych w kraju.

W omawianym wyroku Trybunał stwierdził, że oceniany środek krajowy w kontekście naruszenia swobód traktatowych w zakresie świadczenia usług i przepływu kapitału, można uznać za dopuszczalny z uwagi na realizowanie przez ten środek funkcji zapewnienia skuteczności kontroli podatkowej i zwalczania oszustw podatkowych. To stwierdzenie stanowiło odwołanie się do względów interesu ogólnego jako przesłanek uznania dopuszczalności derogacji swobód traktatowych. Trybunał, uznając dopuszczalność wyłączenia wskazanych swobód traktatowych z uwagi na cele dotyczące skuteczności kontroli podatkowej i zwalczania oszustw podatkowych, stwierdził, że środki stanowiące to wyłączenie powinny być zgodne z zasadą proporcjonalności.

W wyroku wskazano, że środek prawny jest zgodny z zasadą proporcjonalności, gdy jest właściwy do realizacji celu, któremu służy, oraz nie wykracza poza to, co jest niezbędne do jego osiągnięcia. Zatem test proporcjonalności przeprowadzony w omawianym wyroku oparty był na badaniu spełnienia przez środek krajowy kryterium odpowiedniości i

---

<sup>340</sup>Wyrok TSUE z 11 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-155/08 i C-157/08 X oraz E.H.A. Passenheim-van Schoot przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECR 2009, s. I-05093.

konieczności. Oceniając te przesłanki uznania środka za proporcjonalny, TSUE stwierdził, że powyższy środek krajowy jest odpowiedni dla osiągnięcia wskazanych celów podatkowych, gdyż zapewnia dłuższy okres, w którym może być wszczęta kontrola podatkowa, co ma istotne znaczenie przy uwzględnieniu okoliczności zatajenia posiadania przez podatnika aktywów za granicą. Zdaniem Trybunału kontrolowany środek w postaci przedłużonego terminu przedawnienia wymiaru podatku mógł zniechęcać podatników do ukrywania dochodów i aktywów przed organami podatkowymi.

Oceniając kryterium konieczności, Trybunał rozważył podnoszoną przez skarżących podatników okoliczność dysponowania przez organy środkami przewidzianymi w art. 1–3 dyrektywy 77/799, które zapewniać im miały możliwość wymiaru podatku od przychodów i aktywów osiągniętych i zgromadzonych za granicą równie skutecznie, co oceniany środek krajowy, powodując po stronie podatników mniejsze dolegliwości. W wyroku stwierdzono, że argumentacja skarżących w tym zakresie jest bezzasadna, gdyż przewidziana w art. 2 dyrektywy 77/799 możliwość wystąpienia przez organy państwa, w którym podatnik ma miejsce zamieszkania, do organów innego państwa o udzielenie informacji o posiadanych w tym drugim państwie aktywach i osiągniętych przychodach nie jest uprawnieniem pozwalającym na poszukiwanie środków, których posiadanie w innym państwie podatnik zataił przed organami podatkowymi. W tym zakresie Trybunał stwierdził, że żądanie udzielenia informacji na podstawie art. 2 dyrektywy 77/799 może dotyczyć jedynie tych środków finansowych, o których organy mają już podstawową wiedzę. Wskazał również, że w omawianej sprawie przedmiotem oceny był środek krajowy dotyczący sytuacji, w której organy podatkowe nie wiedziały o tym, że podatnicy posiadają aktywa w innym państwie członkowskim. W takiej sytuacji nie mogły one stosować powołanego przepisu dyrektywy do uzyskania niezbędnych informacji. Trybunał stwierdził, że na podstawie art. 3 powołanej dyrektywy państwo członkowskie może się zwrócić do innego państwa członkowskiego o ustanowienie mechanizmu wzajemnej wymiany informacji bankowych o podatnikach z tych państw. Nie oznacza to automatycznego dostępu do tych informacji, gdyż jest to zależne od decyzji państwa, do którego się zwrócono. Ze względu na te okoliczności Trybunał uznał, że wymienione przez skarżących za mniej dolegliwe środki przewidziane w art. 2 i 3 powołanej dyrektywy nie mogły być środkami służącymi opodatkowaniu aktywów ukrytych w innych państwach członkowskich, porównywalnymi z kontrowanym środkiem w postaci przedłużonego terminu przedawnienia wymiaru podatku. Ze względu na tę okoliczność TSUE określił, że środki wskazane w art. 2 i 3 dyrektywy 77/799 nie mogły być uznane za środki mniej dolegliwe od kontrolowanego środka i realizujące cele podatkowe w takim samym

stopniu jak kontrolowany środek, który, zdaniem Trybunału, spełniał kryterium konieczności.

Reasumując swe rozważania w zakresie proporcjonalności, Trybunał w omawianym wyroku stwierdził, że przedłużony termin przedawnienia wymiaru podatku od środków zgromadzonych za granicą należy uznać za środek proporcjonalny, pod warunkiem że podatnik zataił przed organami podatkowymi zgromadzenie środków za granicą i organy o środkach tych nie wiedziały.

Ciekawy przykład testu proporcjonalności można znaleźć w wyroku z dnia 27 września 2007 r.<sup>341</sup>, w którym Trybunał stwierdził naruszenie zasady proporcjonalności. Orzekł, że zasadę tę naruszył środek krajowy, którego od podatnika będącego dostawcą deklarującego zwolnioną z podatku WDT pobrał podatek, ponieważ po dokonaniu dostawy organ ustalił, że nabywca działał w warunkach wskazujących na oszustwo podatkowe, w którym nie doszło do wywozu towarów do terytorium państwa, o czym dostawca towaru nie wiedział. Trybunał stwierdził, że opodatkowanie dostawy sprowadzające się do przerzucenia całej odpowiedzialności za podatek na dostawcę niemającego świadomości działania odbiorcy w warunkach oszustwa podatkowego jest nieodpowiednim środkiem do osiągnięcia celu w postaci zwalczania oszustw podatkowych. Zdaniem Trybunału świadczy o tym to, że badany środek polegający na przerzuceniu całej odpowiedzialności na dostawcę niezależnie od stopnia jego zaangażowania w oszukańczą działalność nabywcy może zachęcać nabywców do oszustw podatkowych.

W wyroku z 27 września 2007 r. w sprawie *Albert Collée przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn* TSUE stwierdził, że środek krajowy, na mocy którego transakcji nie można uznać za WDT zwolnioną z podatku tylko z tego powodu, że została ona wykazana w ewidencji księgowej z opóźnieniem, jest niezgodny z zasadą proporcjonalności<sup>342</sup>. Trybunał wskazał, że oparcie odmowy zwolnienia tylko na czasowym zatajeniu transakcji bez wykazania, że działanie to miało znamiona oszustwa podatkowego dokonanego w celu uzyskania korzyści podatkowych, byłoby niezgodne z zasadą proporcjonalności. W wyroku nie wskazano, w jakim aspekcie działanie to naruszałoby zasadę (odpowiedniość, konieczność, proporcjonalność sensu stricto).

Z orzecnictwa TSUE wynika, że przedmiotem badania zgodności z zasadą proporcjonalności może być środek krajowy polegający na odmowie uznania dostawy za zwolnioną z opodatkowania WDT w sytuacji, gdy dostawca celowo zataił dane odbiorców w

---

<sup>341</sup>Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *The Queen*, na wniosek *Teleos plc* i inni przeciwko *Commissioners of Customs & Excise*, ECR 2007, s. I-07797.

<sup>342</sup>Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 *Albert Collée przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn*, ECR 2007, s. I-07861.



celu umożliwienia im uniknięcia zapłaty podatku w kraju, do którego wysyłano towar, i dostawy udokumentował fakturami wskazującymi jako odbiorców podmioty fikcyjne.

Taka sytuacja była podstawą sformułowania pytania prejudycjalnego w sprawie karnej przeciwko R. przy udziale Generalbundesanwalt beim Bundesgerichtshof, Finanzamt Karlsruhe-Durlach zakończonej wyrokiem z dnia 7 grudnia 2010 r.<sup>343</sup> R. był przedsiębiorcą niemieckim i dokonywał dostaw towarów na terytorium Portugalii. W celu umożliwienia odbiorcom portugalskim uniknięcia zapłaty podatku od nabyć towarów wystawiał fałszywe faktury wykazujące fikcyjne podmioty. Także do organów podatkowych w Niemczech składał deklaracje, w których wykazywał zrealizowanie WDT na rzecz fikcyjnych podmiotów będących podatnikami. W postępowaniu wywodził, że w rzeczywistości dokonywał dostaw do Portugalii na rzecz podatników podatku od towarów i usług, dlatego jego zdaniem wykonane przez niego dostawy należało uznać za WDT podlegające zwolnieniu z podatku z prawem odliczenia podatku naliczonego. Niemieckie organy podatkowe wydały w stosunku do R. decyzje, którymi wykonane przez R. transakcje uznały za podlegające opodatkowaniu. Argumentowały to tym, że na podstawie przepisów VI dyrektywy za WDT nie mogą być uznane transakcje, w których podatnik nie wypełnia obowiązku wynikającego z prawa krajowego podjętego w celu implementacji dyrektywy, odnoszącego się do podania numeru podatkowego i wskazania danych odbiorcy, przez którego należy rozumieć rzeczywistego odbiorcę towaru i jego prawdziwy numer identyfikacji podatkowej.

Trybunał w omawianym wyroku stwierdził, że zasada proporcjonalności nie sprzeciwia się temu, aby dostawca, który uczestniczy w oszustwie, był zobowiązany do uiszczenia *a posteriori* podatku VAT od dokonanej przez niego dostawy wewnątrzspółnotowej. Z wyroku wynika, że przy badaniu proporcjonalności środka krajowego należy uwzględnić stopień zaangażowania się podatnika w działalność, której celem było ukrywanie rzeczywistych dostaw zagranicznych w celu uchylania się przez nabywców od opodatkowania. Zdaniem Trybunału należy uznać za proporcjonalne opodatkowanie dostaw wykonanych za granicę, jeżeli dostawca, tak jak w omawianej sprawie, w celu uzyskania korzyści majątkowych był organizatorem i głównym wykonawcą przestępczego procederu ukierunkowanego na umożliwienie odbiorcom towarów bezprawnego uchylania się od opodatkowania.

Przedmiotem badania przez Trybunał była też proporcjonalność środka krajowego w postaci włoskich przepisów o opłatach za wpis do rejestru (odpowiednik polskiej ustawy o

---

<sup>343</sup>Wyrok TSUE z 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 postępowanie karne przeciwko R., ECLI:EU:C:2017:106.

podatku od czynności cywilnoprawnych) nakładających na notariusza odpowiedzialność solidarną za zobowiązanie podatkowe z tytułu czynności prawnej dokonanej z jego udziałem (podwyższenie kapitału).

W wyroku z dnia 1 lipca 2010 r. Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate przeciwko Paolo Speranzie<sup>344</sup> Trybunał stwierdził, że nałożenie na funkcjonariusza publicznego solidarnego zobowiązania podatkowego z tytułu podatku kapitałowego wykraczałoby poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celów takiego środka, jeżeli wskazanemu funkcjonariuszowi nie przysługiwałoby roszczenie zwrotne przeciwko spółce będącej beneficjentem podwyższenia kapitału zobowiązanym do zapłaty podatku. W wyroku wskazano, że celem wprowadzenia odpowiedzialności solidarnej notariusza jest zagwarantowanie zapłaty podatku oraz uproszczenie poboru podatku kapitałowego.

Na podkreślenie zasługuje też wyrok TSUE z 19 września 2000 r. w sprawach połączonych<sup>345</sup>, którym Trybunał ocenił zgodność z prawem Decyzji Rady nr 89/487/EEC. Została ona wydana na podstawie art. 27 VI dyrektywy (art. 395 dyrektywy 112) przyznającego Radzie uprawnienie do upoważnienia państwa członkowskiego do podjęcia środków specjalnych w celu m.in. zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania opodatkowania. Decyzją tą Rada się zgodziła na zaproponowane przez Francję wyłączenia z zakresu prawa do odliczenia podatku naliczonego obejmujące podatek naliczony z tytułu nabycia zakwaterowania, wyżywienia, gościnności i rozrywki. Trybunał, przeprowadzając test proporcjonalności wskazanej decyzji derogacyjnej, wskazał, że kontrolowany środek prawny wyłączał prawo do odliczenia podatku naliczonego przy wydatkach, które mogły mieć charakter wydatków niezwiązanych z działalnością gospodarczą podatnika, ale też mogły ten związek zachowywać. Zdaniem Trybunału zakwestionowany środek naruszał wymóg odpowiedniości i konieczności przez to, że nie zapewniał podatnikowi możliwości wykazania przed organem podatkowym związku wydatku objętego wyłączeniem z działalnością gospodarczą podatnika i tym samym uwolnienia się od zarzutu, że odliczenie podatku związanego z tym wydatkiem dokonane było w celu popełnienia oszustwa podatkowego.

Za istotny dla rozważań zawartych w niniejszej pracy należy uznać wyrok Trybunału z 5 marca 2009 r. w sprawie J D Wetherspoon plc przeciwko The Commissioners for Her

---

<sup>344</sup>Wyrok TSUE z 1 lipca 2010 r. w sprawie C-35/09 Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate przeciwko Paolo Speranza, ECR 2010, s. I-06581.

<sup>345</sup>Wyrok TSUE z 19 września 2000 r. w sprawie C-177/99 Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire i C-181/99 Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, ECR 2000, s. I-07013.

Majesty's Revenue & Customs<sup>346</sup>. W orzeczeniu tym Trybunał stwierdził, że do kompetencji państw członkowskich należy określenie sposobu zaokrąglania podatku od towarów i usług, i wskazał, że określenie to musi być zgodne z zasadą proporcjonalności. Z uzasadnienia wyroku wynika, że TSUE odwoływał się w nim do zasady proporcjonalności podatku od towarów i usług, która jest zasadą szczegółową, stanowiącą, że podatek ten powinien być proporcjonalny do ceny towaru lub usługi. Tak więc jej treść jest zupełnie różna od treści unijnej zasady proporcjonalności i poza odwoływaniem się w obydwu tych zasadach do pojęcia proporcjonalności nie wykazują one wspólnych treści. Różny też jest poziom ich zastosowania, gdyż zasadę proporcjonalności podatku od towarów i usług stosuje się wyłącznie do tego podatku, natomiast unijna zasada proporcjonalności, jak już wykazano, jest zasadą ustrojową Unii i ma zastosowanie w zakresie wielu przedmiotów regulacji.

Wyrok z 22 maja 2008 r. wydany w sprawie *Ampliscientifica Srl i Amplifin SpA* przeciwko *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate* dotyczył uregulowań krajowych, które uprawniały spółki powiązane do rozliczania się z podatku od towarów i usług jak jeden podmiot na podstawie zgłoszenia dokonanego przez spółkę dominującą<sup>347</sup>. Uprawnienie to było uzależnione od występowania powiązań przez określony przepisami krajowymi czas. Wątpliwości sądu krajowego dotyczyły zgodności z prawem warunku występowania tych powiązań. Trybunał w wyroku orzekł, że tego rodzaju warunek nie może zostać uznany za nieproporcjonalny, a test proporcjonalności ograniczył od wykazania, że kontrolowany środek służy zapobieganiu oszustwom podatkowym i że jest odpowiedni do osiągnięcia tego celu.

W sprawie *Alicja Sosnowska* przeciwko *Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu, Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*, zakończonej wyrokiem z dnia 10 lipca 2008 r. Trybunał ocenił zgodność z prawem unijnym środka krajowego, który dla tzw. nowych podatników podatku od towarów i usług określonych przez art. 97 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. przewidywał termin dokonania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym wynoszący 180 dni, podczas gdy dla pozostałych podatników termin ten wynosił 60 dni<sup>348</sup>. Prawo krajowe w art. 97 ust. 7 ustawy o VAT z 2004 r. przewidywało możliwość odstąpienia od stosowania dłuższego terminu zwrotu nadwyżki podatku, jednak uzależnione to było od

---

<sup>346</sup>Wyrok TSUE z 5 marca 2009 r. w sprawie C-302/07 *J D Wetherspoon plc* przeciwko *The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, ECR 2009, s. I-01467; podobnie Wyrok TSUE z 10 lipca 2008 r. w sprawie C-484/06 *Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV* przeciwko *Staatssecretaris van Financiën*, ECR 2008, s. I-05097.

<sup>347</sup>Wyrok TSUE z 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 *Ampliscientifica Srl i Amplifin SpA* przeciwko *Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate*, ECR 2008, s. I-04019.

<sup>348</sup>Wyrok TSUE z 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 *Alicja Sosnowska* przeciwko *Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu*, ECR 2008, s. I-05129.

wpłacenia przez podatnika kaucji w wysokości 250 tys. zł. W omawianym wyroku Trybunał stwierdził, że środki krajowe ograniczające prawo do zwrotu nadwyżki podatku, będące w istocie ograniczeniem zasady neutralności podatku od towarów i usług, muszą spełniać test proporcjonalności. Powołując się na wyrok z 19 września 2000 r. w sprawach połączonych<sup>349</sup>, Trybunał stwierdził, że przepisy krajowe określające tryb zwrotu nadwyżki podatku bardziej uciążliwy dla danej kategorii podatników z uwagi na ryzyko ewentualnego oszustwa, bez umożliwienia podatnikowi wykazania braku oszustwa lub unikania opodatkowania celem skorzystania z mniej dolegliwych warunków zwrotu, nie są instrumentem proporcjonalnym do celu zwalczania oszustw i unikania opodatkowania oraz w nadmiernym stopniu naruszają cele i zasady VI dyrektywy. Kontrolowany środek krajowy w stosunku do wszystkich podmiotów objętych zakresem jego stosowania stwarzał podejrzenie, że dopuszczają się oni oszustw podatkowych, i nie umożliwiał im wykazania, że tak nie jest. Argumentacja zawarta w wyroku wskazuje, że wydłużenie terminu zwrotu nadwyżki podatku „nowym podatnikiem” nie było środkiem, który można było uznać za konieczny, gdyż bez jego stosowania organ na podstawie art. 87 ust. 7 ustawy o VATz 2004 r. mógł wstrzymać wypłatę nadwyżki do czasu zakończenia postępowania sprawdzającego zasadność zwrotu. Zatem względy kontroli i ochrony przed oszustwami podatkowymi mogły być zrealizowane przy zastosowaniu mniej restrykcyjnego środka krajowego. Trybunał w omawianym orzeczeniu odwołał się też do proporcjonalności sensu stricto wskazując, że kaucja przewidziana w prawie krajowym miała charakter ryczałtowy i jej kwota była niezależna od kwoty żądanego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego, co oznaczało, że kwota ta mogła być niższa od kwoty kaucji, którą podatnik obowiązany był zapłacić. Zdaniem Trybunału w takiej sytuacji dolegliwość finansowa z tytułu poniesienia ciężaru zapłaty kaucji była wyższa od korzyści w postaci uzyskania zwrotu nadwyżki podatku.

W sprawie Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin zakończonej wyrokiem z 21 lutego 2008 r. Trybunał zajmował się możliwością uznania za opodatkowaną transakcji, którą podatnik uznał za sprzedaż zwolnioną od podatku w sytuacji, gdy się okazało, że nie zostały spełnione warunki zwolnienia, o czym podatnik nie wiedział<sup>350</sup>. Chodziło o transakcje detaliczne, od których pobrany podatek należny podatnik zwrócił nabywcom po przedstawieniu przez nich dowodów potwierdzających wywóz

---

<sup>349</sup>Wyrok TSUE z 19 września 2000 r. w sprawie C-177/99 Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire i C-181/99 Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, ECR 2000, s. I-07013.

<sup>350</sup>Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin, ECR 2008, s. I-00771.

towarów będących przedmiotem transakcji poza terytorium państwa, w którym dokonano transakcji. Po dokonaniu tego zwrotu podatku okazało się, że dokumenty potwierdzające wywóz towarów zostały sfalszowane przez nabywców w celu uzyskania kwot zwrotu podatku, podatnik zaś nie miał na ten temat wiedzy. Trybunał stwierdził, że w tych okolicznościach nałożenie na podatnika obowiązku zapłaty podatku byłoby działaniem nieproporcjonalnym. Podkreślił też, że przerzucanie na niego całej odpowiedzialności za utratę wpływów podatkowych spowodowaną poczynaniami osób trzecich jest również nieproporcjonalne. Swoje stanowisko Trybunał uzasadniał także tym, że podatnik podjął wszystkie wymagane od niego działania mające na celu zapewnienie prawidłowości zwolnienia transakcji z podatku.

W sprawie *Vlaamse Oliemaatschappij NV przeciwko FOD Financiën* zakończonej wyrokiem z dnia 21 grudnia 2011 r.<sup>351</sup> Trybunał zajmował się zgodnością z zasadą proporcjonalności środka krajowego, który na osobę prowadzącą skład podatkowy nakładał solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe z tytułu wyprowadzenia towaru ze składu przez jego właściciela. Trybunał stwierdził, że art. 21 ust. 3 VI dyrektywy zasadniczo zezwala państwom członkowskim na ustanowienie przepisów, na mocy których osoba jest solidarnie zobowiązana do zapłaty kwoty tytułem podatku od towarów i usług należnego od innej osoby, uznanej zgodnie z postanowieniami zawartymi w art. 21 ust. 1 i 2 tej dyrektywy za zobowiązaną do jego zapłaty. Jednakże przepisy krajowe, które mają na celu zapewnienie zapłaty podatku także przez osobę trzecią, powinny respektować wymóg zachowania konieczności. Zdaniem Trybunału przepisy krajowe, które de facto skutkują powstaniem systemu opierającego się na odpowiedzialności na zasadzie ryzyka, wykraczają poza to, co jest konieczne dla ochrony praw skarbu państwa. Przerzucenie odpowiedzialności za zapłatę podatku od towarów i usług na osobę inną niż osoba zobowiązana do jego zapłaty, chociażby nawet był nią uprawniony właściciel składu podatkowego podlegający szczególnym obowiązkom prawnym, bez umożliwienia jej uwolnienia się od odpowiedzialności poprzez przedstawienie dowodu, iż nie można jej powiązać z działaniami osoby zobowiązanej do zapłaty podatku, należy uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności. Według Trybunału bezwarunkowe przypisywanie tej osobie utraty dochodów podatkowych z powodu działania osób trzecich, na które osoba ta nie ma żadnego wpływu, jest oczywiście nieproporcjonalne.

W swej działalności Trybunał zajmował się też środkiem krajowym, który

---

<sup>351</sup>Wyrok TSUE z 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-499/10 *Vlaamse Oliemaatschappij NV przeciwko FOD Financiën*, ECR 2011, s. I-14191. Podobnie Trybunał orzekł w innej sprawie, zob. Wyrok TSUE z 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 *Commissioners of Customs & Excise, Attorney General przeciwko Federation of Technological Industries i in.*, ECR 2006, s. I-04191.

przewidywał brak możliwości zwrotu podatnikowi kwot wpłaconych przez niego za znaki akcyzy w sytuacji, gdy ich nie zużył, gdyż znaki te zaginęły<sup>352</sup>. Problemu tego dotyczył wyrok z 15 czerwca 2006 r. w sprawie Heintz van Landewijck SARL przeciwko Staatssecretaris van Financiën. Istotne w niej było to, że znaki akcyzy zaginęły w drodze od podmiotu je wydającego do podatnika, transport zaś był wykonywany przez podmiot trzeci. W sprawie tej Trybunał orzekł, że odmowa zwrotu zapłaty za znaki akcyzy nie narusza zasady proporcjonalności. Jego zdaniem ustawodawstwo krajowe, które umożliwiałoby nabywcy znaków akcyzy uzyskanie zwrotu pieniędzy, jeżeli powoływałby się on na ich utratę, mogłoby sprzyjać nadużyciom i oszustwom. Zapobieganie temu stanowi zaś dokładnie jeden z celów realizowanych przez prawodawstwo unijne. Dlatego, według Trybunału, środek krajowy przewidujący finansową odpowiedzialność podatnika w razie utraty znaków akcyzy jest środkiem odpowiednim do realizacji wskazanego celu. Trybunał stwierdził też, że odmowa zwrotu opłaty we wskazanej sytuacji spełnia kryterium konieczności.

W sprawie Finanzamt Bergisch Gladbach przeciwko HE zakończonej wyrokiem z 21 kwietnia 2005 r. Trybunał zajmował się zgodnością z prawem unijnym, a w szczególności z VI dyrektywą, środka krajowego w postaci odmówienia podatnikowi odliczenia podatku naliczonego z faktur wystawionych na oboje małżonków w sytuacji, gdy tylko jeden z nich był podatnikiem podatku od towarów i usług, a w treści faktur nie wskazano, jaka część zakupu przypada na działalność gospodarczą tego podatnika<sup>353</sup>. W sprawie tej podatnik przez kilku lat ryczałtowo odliczał 12% podatku wykazanego w fakturach dotyczących budowy budynku, w którym podatnik miał biuro. Trybunał stwierdził, że brak wyszczególnienia na fakturach, jaka część wydatku i związanego z nim podatku przypada na działalność podatnika, nie stwarzała zagrożenia oszustwem podatkowym polegającym na odliczeniu podatku, który nie był związany z działalnością opodatkowaną. Dlatego zastosowanie środka w postaci odmowy odliczenia podatku Trybunał uznał za działanie nieproporcjonalne. W wyroku nie wskazano, na którym z warunków proporcjonalności Trybunał oparł swoje rozstrzygnięcie o naruszeniu. Wydaje się, że powodem stwierdzenia nieproporcjonalności była nieodpowiedniość badanego środka wynikająca z braku możliwości zrealizowania przez ten środek celu w postaci zapobieżenia oszustwu. Z wyroku wynika, że w stanie faktycznym występującym w tej sprawie brak środka w postaci całkowitego zakazu odliczenia podatku nie stwarzał zagrożenia oszustwem, którego nie można byłoby zwalczać innymi środkami

---

<sup>352</sup>Wyrok TSUE z 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-494/04 Heintz van Landewijck SARL przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECR 2006, s. I-05381.

<sup>353</sup>Wyrok TSUE z 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 Finanzamt Bergisch Gladbach przeciwko HE, ECR 2005, s. I-03123.

dostępny na gruncie prawa krajowego. Skoro nie było zagrożenia oszustwem, to środki należało uznać za zbędne i z tego powodu nieodpowiednie.

Na uwagę zasługuje też wyrok z 22 marca 2007 r. w sprawie Raffaele Talotta przeciwko państwu belgijskiemu, w którym sąd oceniał zgodność z prawem unijnym regulacji krajowej, która przewidywała możliwość przyjęcia minimalnej podstawy opodatkowania podatkiem dochodowym w sytuacji, gdy z okoliczności ustalonych przez organ podatkowy wynikało, że sytuacja majątkowa podatnika jest lepsza niż sytuacja, o której świadczą deklarowane dochody<sup>354</sup>. W istocie środek krajowy poddany kontroli Trybunału stanowiło prawo organu podatkowego do określenia podstawy opodatkowania w drodze oszacowania, gdy podatnik nie zadeklarował dochodu lub zadeklarował dochód zaniżony. Warunkiem do skorzystania z tego uprawnienia były zewnętrzne znamiona zamożności wskazujące na osiąganie wyższych dochodów od deklarowanych organom podatkowym. Przepisy krajowe wskazywały, że określenie podstawy opodatkowania przy braku dowodów uzyskanych przez organ lub dostarczonych przez stronę następuje przez porównanie do zwykłych dochodów albo zysków osiągniętych przez co najmniej trzech podobnych podatników, przy uwzględnieniu, w odpowiednich przypadkach: zainwestowanego kapitału, wysokości obrotu, liczby pracowników, wykorzystywanych urządzeń mechanicznych, wartości czynszowej używanych gruntów, jak również wszelkich innych użytecznych informacji. Jednakże w stosunku do podatników niebędących rezydentami, przepisy krajowe określały minimalne kwoty dochodu obliczane jako procent obrotu nie mniej niż określona ryczałtowo kwota na pracownika. W stosunku do rezydentów te minimalne kwoty nie obowiązywały. Zatem środek krajowy miał ten skutek, że określenie podstawy opodatkowania przy zastosowaniu minimalnych stawek odnosiło się tylko do nierezydentów.

Trybunał w wyroku orzekł, że w okolicznościach tej sprawy prowadzenie działalności gospodarczej przez rezydentów i nierezydentów miało cechy pozwalające na stwierdzenie, że podmioty te znajdowały się w jednakowej sytuacji. Zatem wprowadzenie mniej korzystnych przepisów regulujących oszacowanie podstawy opodatkowania nierezydentów stanowiło dyskryminację w zakresie swobody przedsiębiorczości (art. 49 TFUE, dawny art. 43 TWE) zakazaną przez art. 52 TFUE (dawny art. 46 TWE) w odniesieniu do cudzoziemców, którymi najczęściej są nierezydenci. Trybunał wskazał, że rząd krajowy wykazywał, że kontrolowany środek, który pozostawał w zgodności z zasadą proporcjonalności, został przyjęty z uwagi na konieczność zapewnienia kontroli podatkowej oraz był konieczny z uwagi na trudności

---

<sup>354</sup>Wyrok TSUE z 22 marca 2007 r. w sprawie C-383/05 Raffaele Talotta przeciwko państwu belgijskiemu, ECR 2007, s. I-02555.

występujące w kontroli działalności nierezydentów. Zatem zdaniem rządu belgijskiego zakwestionowany środek krajowy stanowił derogację zasady przedsiębiorczości dopuszczalną na podstawie art. 52 TFUE. Oceniając tę argumentację, Trybunał – powołując się na wyrok z 8 lipca 1999 r. w sprawie *Baxter i in.*<sup>355</sup> – stwierdził, że skuteczność kontroli podatkowej stanowi nadrzędny wzgląd interesu ogólnego, który może uzasadniać ograniczenie wykonywania podstawowych swobód gwarantowanych w traktacie. Zdaniem Trybunału występujące w sprawie trudności w zakresie kontroli podatkowej nierezydentów nie uzasadniały wprowadzenia środka krajowego, gdyż państwo członkowskie przy kontroli działalności nierezydentów mogło skorzystać z instrumentów przewidzianych w Dyrektywie Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotyczącej wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich<sup>356</sup>.

Omówiony wyrok stanowi przykład orzeczenia potwierdzającego możliwość użycia regulacji w zakresie prawa podatkowego w charakterze środka derogującego swobody traktatowej. Orzeczenie to potwierdza, że względy zapewnienia prawidłowej kontroli mogą stanowić uzasadnienie dla wprowadzenia tej derogacji oraz że powinna być ona proporcjonalna. Wskazuje też, w jaki sposób należy oceniać spełnienie przez środek krajowy kryterium konieczności.

Podobnego zagadnienia dotyczył wyrok z 11 października 2007 r. w sprawie *Erika Waltraud Ilse Hollmann przeciwko Fazenda Pública*<sup>357</sup>, w której Trybunał ocenił zgodność z prawem unijnym środka krajowego. Środek ten polegał na tym, że od takich samych zysków kapitałowych podatek od rezydentów był pobierany od 50% osiągniętych zysków natomiast od nierezydentów podatek od takich samych zysków był pobierany od 100% osiągniętych zysków. Według Trybunału w omawianej sprawie zaistniały warunki do oceny środka krajowego jako derogacji od swobody przepływu kapitału (art. 63 TFUE, dawny art. 56 TWE). Trybunał wskazał, że przepis art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE (dawny art. 58 ust. 1 lit. a) TWE) dopuszcza derogację swobody przepływu kapitału w odniesieniu do podatników ze względu na miejsce zamieszkania lub inwestowania kapitału. Z art. 65 ust. 3 TFUE (dawny art. 58 ust. 3 TWE) wynika, że dopuszczone przez art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE różne traktowanie nie może stanowić arbitralnej dyskryminacji ani ukrytego ograniczenia zasady

---

<sup>355</sup>Wyrok TSUE z 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 *Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France i Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA przeciwko Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Économie et des Finances i Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation*, ECR 1991, s. I-04809, pkt 18.

<sup>356</sup>Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w obszarze podatków bezpośrednich (Dz.U. 1977, L 336, s. 15).

<sup>357</sup>Wyrok TSUE z 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 *Erika Waltraud Ilse Hollmann przeciwko Fazenda Pública*, ECR 2007, s. I-08491.



swobody przepływu kapitału. Trybunał stwierdził, że w okolicznościach tej sprawy rezydenci i nierezydenci znajdowali się w jednakowej sytuacji, co skutkowało obowiązkiem ich równego traktowania zgodnie z postulatami płynącymi z zasady swobody przepływu kapitału. Zdaniem Trybunału występowanie warunków pozwalających na stwierdzenie, że obie te kategorie podatników znajdują się w jednakowej sytuacji, wyłączało możliwość ich różnego traktowania na podstawie art. 65 ust. 1 lit. a) TFUE. Następnie Trybunał ocenił możliwość uznania kontrolowanego środka krajowego za derogację swobody przepływu kapitału dopuszczalną na podstawie art. 65 ust. 1 lit. b) TFUE. W wyroku stwierdzono, że potrzeba zapewnienia spójności systemu podatkowego jest okolicznością uzasadniającą derogację na podstawie powołanego przepisu. W rozpoznanej sprawie rezydenci korzystali z ulgi podatkowej w postaci obniżki podstawy opodatkowania, która nie dotyczyła nierezydentów. Trybunał, powołując się na swoje wcześniejsze orzecznictwo<sup>358</sup>, stwierdził, że konieczność zachowania spójności systemu podatkowego może uzasadniać ograniczenie swobód traktatowych, niemniej jednak, aby argument oparty na takim uzasadnieniu był skuteczny, należy wykazać istnienie bezpośredniego związku pomiędzy daną ulgą podatkową a wyrównaniem tej ulgi przez określone obciążenie podatkowe. Rząd krajowy starał się wykazać ten związek wskazując, że rezydentom przyznano preferencję podatkową, gdyż w zakresie opodatkowania dochodów podlegają oni stawce podatkowej progresywnej, której nie podlegają co do zasady nierezydenci. Odnosząc się do tego argumentu, Trybunał stwierdził, że w okolicznościach występujących w sprawie nie istniał związek o charakterze bezpośrednim, dlatego dla celów zapewnienia spójności systemu podatkowego nie było konieczne wprowadzanie w stosunku do nierezydentów wyższego podatku kapitałowego. Oznacza to, że opodatkowanie to stanowiło derogację zasady swobody przepływu kapitału, która naruszała zasadę proporcjonalności z powodu niespełnienia kryterium konieczności.

W sprawie Marks & Spencer plc przeciwko David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes) zakończony wyrokiem z dnia 13 grudnia 2005 r.<sup>359</sup> Trybunał badał zgodność z prawem unijnym regulacji krajowej, która przewidywała brak możliwości odliczenia przez spółkę będącą rezydentem straty spółki zależnej niebędącej rezydentem. Przy tym prawo krajowe przewidywało, że spółka będąca rezydentem może odliczać od uzyskanego dochodu straty spółek zależnych będących rezydentami. Badany środek Trybunał uznał za derogację

---

<sup>358</sup>Wyrok TSUE z 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Finanzamt Offenbach am Main-Land przeciwko Keller Holding, ECR 2006, s. I-02107, pkt 40; Wyrok TSUE z 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe ZentralfinanzG przeciwko Finanzamt Köln-Mitte, ECR 2007, s. I-02647, pkt 62.

<sup>359</sup>Wyrok TSUE z 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer plc przeciwko David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECR 2005, s. I-10837.

swobody przedsiębiorczości (art. 49 TFUE, dawny art. 43 TWE), która była dopuszczalna z uwagi na: potrzebę zapewnienia rozdziału kompetencji podatkowej państw członkowskich, konieczność zapobiegania możliwości dwukrotnego odliczania strat przez spółkę dominującą i spółkę zależną oraz konieczność zapobiegania unikaniu opodatkowania przez przerzucanie strat do państwa przewidującego najwyższe opodatkowanie.

W omawianej sprawie występowała dodatkowa istotna okoliczność, że spółki zależne niebędące rezydentami, których straty chciała odliczyć spółka dominująca będąca rezydentem, zaprzestały działalności w państwach, w których rezydentami były spółki zależne. Trybunał stwierdził, że w tej sytuacji – powodującej brak możliwości odliczenia przez spółki zależne ich strat od dochodów z ich działalności w następnych latach – sprzeczne z wymogiem konieczności byłoby odmawianie spółce dominującej prawa do odliczenia tych strat na podstawie badanego środka krajowego. Chociaż w wyroku nie zostało to wprost wypowiedziane, wydaje się, że w tej kwestii Trybunał uznał, że o naruszeniu w tej sprawie wymogu konieczności przesądziła okoliczność zakończenia działalności przez spółki zależne, która eliminowała możliwość wystąpienia wymienionych trzech zagrożeń (naruszenie kompetencji podatkowych, możliwość dwukrotnego odliczania strat, unikanie opodatkowania), które badany środek krajowy w ujęciu ogólnym czynił zgodnym z art. 49 TFUE. Wniosek ten potwierdza wyrok z dnia 15 maja 2008 r. w sprawie w sprawie Lidl Belgium GmbH & Co. KG przeciwko Finanzamt Heilbronn<sup>360</sup>, w którym Trybunał stwierdził, że art. 43 TWE nie sprzeciwia się temu, aby spółka mająca siedzibę w państwie członkowskim nie mogła odliczyć od swojej podstawy opodatkowania strat związanych z należącym do niej stałym zakładem położonym w państwie członkowskim, o ile na podstawie umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania dochody tego zakładu są opodatkowane w tym ostatnim państwie członkowskim, w którym straty te mogą zostać uwzględnione w ramach opodatkowania dochodu tego stałego zakładu w następnych latach podatkowych.

Wyrokiem z 27 listopada 2008 r. w sprawie Société Papillon przeciwko Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique Trybunał ocenił proporcjonalność środka krajowego ograniczającego swobodę przedsiębiorczości<sup>361</sup>. Spółka Papillon (rezydent francuski) była udziałowcem większościami spółki Artist (rezydent holenderski), ta zaś miała większościowe udziały w spółce Kiron (rezydent francuski). Papillon razem z Kironem

---

<sup>360</sup>Wyrok TSUE z 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG przeciwko Finanzamt Heilbronn, ECR 2008, s. I-03601.

<sup>361</sup>Wyrok TSUE z 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Société Papillon przeciwko Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, ECR 2008, s. I-08947.

i innymi spółkami od niej zależnymi zamierzał skorzystać z przewidzianego w prawie francuskim opodatkowania od dochodów w formie opodatkowania spółek tworzących grupę, czyli zintegrowanego. Organy podatkowe odmówiły Papillonowi takiej możliwości twierdząc, że z opodatkowania zintegrowanego nie może korzystać spółka, która z innymi powiązana jest za pośrednictwem spółki niebędącej rezydentem francuskim.

Trybunał w wyroku wskazał, że celem przepisów wprowadzających zintegrowane opodatkowanie było zrównanie sytuacji prawnopodatkowej grupy spółek (kontrolowanych przez jedną dominującą) z sytuacją spółki prowadzącej działalność z wykorzystaniem odrębnych zakładów. Celem tych przepisów było umożliwienie rozliczenia podatkowego wyników finansowych obydwu grup powiązanych spółek i spółki posiadającej zakłady na poziomie jednego podmiotu. Trybunał wskazał, że z punktu widzenia celu tej regulacji zarówno sytuacja spółki francuskiej kontrolującej inne spółki za pośrednictwem trzeciej będącej francuskim rezydentem, jak i za pośrednictwem niebędącej rezydentem jest porównywalna. Pozwoliło to na podjęcie badania omawianej regulacji pod kątem jej zgodności z zasadą swobody działalności gospodarczej. Trybunał nie zgodził się z argumentacją, według której występujące w omawianej sprawie zróżnicowanie sytuacji prawnej francuskich spółek dominujących w zależności od tego za pośrednictwem, jakich spółek kontrolują spółki zależne (nierezydenta czy rezydenta), można uznać za uzasadnione koniecznością zachowania rozdziału władztwa podatkowego pomiędzy państwami członkowskimi i wynikającym z tego władztwa uprawnieniem do podejmowania działań dla zapobieżenia podwójnemu uwzględnieniu strat i dla zwalczania niebezpieczeństwa uchylania się od opodatkowania. Trybunał wskazał, że kwestie sporne dotyczyły rozliczenia wyniku finansowego spółek mających siedzibę we Francji (Papillon i Kiron oraz spółki od niej zależne), czyli w jednym państwie członkowskim. Zdaniem Trybunału ta okoliczność powodowała, że nie było możliwości uniknięcia opodatkowania. Dlatego występującego w tej sprawie zróżnicowania sytuacji prawnopodatkowej spółek dominujących nie można było uzasadniać zasadą władztwa podatkowego.

W omawianym wyroku w pkt. 41–51 Trybunał wykazał, że nierówne traktowanie spółek dominujących uzależnione od tego, za pomocą jakiej spółki kontrolują spółki zależne (rezydent lub nierezydent), można uzasadniać potrzebą zachowania spójności systemu podatkowego. W tym samym wyroku uznano występujące w prawie francuskim zróżnicowanie sytuacji prawnej spółek dominujących za dopuszczalną derogację swobody działalności gospodarczej.

Pomimo uzasadnienia przez rząd krajowy występującej w sprawie derogacji zasady

swobody działalności gospodarczej potrzebą zachowania spójności systemu podatkowego Trybunał uznał ograniczenie to za naruszające wymóg konieczności. Oceniając proporcjonalność tego ograniczenia w aspekcie spełnienia wymogu konieczności, nie zaakceptował argumentacji rządu francuskiego, według której oceniane ograniczenie należało uznać za proporcjonalne z uwagi na to, że celu, w jakim podjęto to ograniczenie, nie można było osiągnąć przy pomocy środka mniej uciążliwego. Jako cel tej regulacji wskazywano też konieczność wyłączenia możliwości dwukrotnego odliczenia strat przez spółkę dominującą. To stanowisko było uzasadniane ograniczeniami występującymi w zakresie możliwości prowadzenia skutecznej kontroli podatkowej w spółkach powiązanych, mających różną rezydencję podatkową. Trybunał nie zaakceptował tej argumentacji wskazując, że kontrola spółek mających siedziby w różnych państwach członkowskich może być prowadzona przez organy państwa członkowskiego z pomocą organów z państw członkowskich siedziby kontrowanych spółek. Uprawnienie do korzystania z pomocy organów podatkowych z innych państw członkowskich przyznaje Dyrektywa Rady 77/799/EWG z dnia 19 grudnia 1977 r. dotycząca wzajemnej pomocy właściwych władz państw członkowskich w dziedzinie podatków bezpośrednich. Trybunał wskazał, że organy podatkowe mogą również wystąpić do spółki dominującej o dostarczenie dokumentów niezbędnych do kontroli rozliczeń podatkowych, w tym też dokumentów dotyczących spółki będącej nierezydentem, za pomocą której spółka dominująca kontroluje inną spółkę z grupy. Zdaniem Trybunału te uprawnienia organów podatkowych świadczą o tym, że cel, na który powoływał się rząd francuski, można było osiągnąć za pomocą mniej uciążliwego środka niż omawiana regulacja krajowa.

## **8. Podsumowanie**

Dokonując reasumpcji rozważań zawartych w niniejszym rozdziale należy zwrócić uwagę na następujące kwestie opisane w tej części pracy.

Po pierwsze, zasady ogólne Unii są jednocześnie zasadami prawa unijnego, stanowią przy tym jego pierwotne źródło, hierarchicznie wyższe od prawa pochodnego. Są koncepcjami prawnymi o fundamentalnym znaczeniu, tworzącymi wspólny dla państw członkowskich system wartości. Tak jak w prawie krajowym, stanowią wyraz aksjologii obowiązującej w prawie unijnym. Początkowo zasady te w niewielkiej części były sformułowane w przepisach prawa pozytywnego. Ta niedookreśloność prawa unijnego powodowała, że w pozostałym zakresie były dekodowane w orzecznictwie TSUE na podstawie zasad prawa wspólnych dla systemów państw członkowskich, zasad prawa międzynarodowego, praw podstawowych i

odesłań pozaprawnych. Część zasad dekodowanych przez orzecznictwo z czasem została uregulowana w prawie pozytywnym.

Po drugie, zasady ogólne prawa unijnego stanowią prawo pierwotne usytuowane hierarchicznie wyżej w stosunku do prawa pochodnego. Wywodzone z traktatów, są powszechnie uznawane za źródło prawa pierwotnego, choć spotyka się poglądy, według których zasady ogólne zajmują miejsce pomiędzy prawem pierwotnym a pochodnym. Zdaniem niektórych autorów miejsce to nie jest określone i na użytek konkretnej sprawy ustala się je w procesie stosowania prawa. Istnieją też poglądy mówiące o tym, że zasady ogólne mogą stać wyżej od prawa pierwotnego i prowadzić do derogacji jego postanowień. W orzecznictwie TSUE prezentowane było stanowisko, według którego zasady ogólne nie mogły derogować norm prawa pierwotnego, chociaż zdarzały się też takie orzeczenia, w których rozstrzygnięcia oparto na zasadach ogólnych prawa unijnego i są one sprzeczne z dosłownym brzmieniem postanowień traktatów. W związku z tym w doktrynie sformułowany został pogląd, według którego część zasad ogólnych stanowi normy prawa pierwotnego i nie może derogować jego postanowień. Pozostała zaś część ma szczególnie wysoką rangę ustrojową (zasady konstytucyjne) i może derogować postanowienia prawa pierwotnego pozytywnego. W doktrynie zarzut prawotwórczego charakteru orzeczeń TSUE opartych na zasadach ogólnych próbowano odpiarać wykazując, że orzeczenia te nie stawiają zasad ogólnych ponad prawem pierwotnym, lecz jedynie wykorzystują je do jego właściwej interpretacji.

Po trzecie, zasady ogólne prawa unijnego pełnią funkcje wzorca legalności, interpretacyjną i wypełniania luk w prawie. Zatem są one podobne do funkcji, jakie spełniają zasady ogólne prawa w systemach państw członkowskich. Także podobny jest wzorec ich stosowania, gdyż większość tych zasad ma niekonkluzywny charakter i podlega stosowaniu przez optymalizację dla potrzeb danej sprawy. W orzecznictwie TSUE sformułowana została reguła interpretacyjna mówiąca, że w razie wątpliwości co do znaczenia przepisu niższej rangi należy nadać mu znaczenie zgodne z przepisami traktatu i zasadami ogólnymi. Świadczy to o niezwykle silnej pozycji zasad ogólnych prawa unijnego w jego systemie prawa.

Po czwarte, zasada proporcjonalności w prawie unijnym jest zasadą ustrojową Unii i zasadą ogólną prawa unijnego, co oznacza, iż zasada ta jest o najwyższej randze. Stanowi część prawa pierwotnego, choć o podstawowym znaczeniu, pełni bowiem rolę zasady konstytucyjnej.

Po piąte, zasada proporcjonalności w prawie unijnym początkowo nie była skodyfikowana i od drugiej połowy lat 50. XX w. funkcjonowała w orzecznictwie TSUE jako zasada orzecznicza. Od traktatu z Maastricht stała się zasadą traktatową.

Po szóste, skodyfikowana zasada proporcjonalności, tj. wprowadzona w traktatach, została sformułowana jako nakaz zachowania proporcjonalności w działaniach podejmowanych przez Unię.

Po siódme, zasada proporcjonalności funkcjonuje jako nieskodyfikowana w zakresie dotyczącym działań państw członkowskich. W tym ujęciu wynika ona z orzecznictwa TSUE i została sformułowana jako nakaz zachowania proporcjonalności w działaniach organów państw członkowskich. Nie oznacza to jednak, że ma w nich słabsze zastosowanie niż w działaniach Unii.

Po ósme, unijna zasada proporcjonalności, zarówno w ujęciu skodyfikowanym, jak i nieskodyfikowanym, wywodzi się z zasady proporcjonalności w kształcie funkcjonującym w państwach członkowskich. Trybunał, wypełniając zasadę proporcjonalności treścią, sięgał do wzorców wypracowanych przez organy państw członkowskich.

Po dziewiąte, unijna zasada proporcjonalności ma zastosowanie do oceny: działań Unii, środków krajowych stanowiących dozwolone odstępstwo od swobód traktatowych, przepisów państw członkowskich i ich wykładni mających na celu implementację prawa unijnego, przepisów krajowych związanych z implementacją prawa unijnego nakładających sankcje, aktów jednostek prywatnych mogących oddziaływać w sferze regulowanej prawem unijnym.

Po dziesiąte, kontrola unijnej zasady proporcjonalności sprawowana jest przez TSUE oraz przez sądy krajowe. Trybunał Sprawiedliwości UE orzeka w sprawach pytań prejudycjalnych oraz w skargach na akty organów Unii, sądy krajowe badają zaś stosowanie przepisów prawa krajowego stanowiących implementację prawa unijnego. Badają także zgodność z prawem unijnym sankcji krajowych dotyczących naruszeń przepisów krajowych będących implementacją prawa unijnego. Sądy, stwierdzając naruszenie unijnej zasady proporcjonalności, zależnie od sytuacji: dokonują wykładni pronunijnej przepisu prawa krajowego, zgodnie z zasadą pierwszeństwa prawa unijnego pomijają przepis krajowy niezgodny z zasadą proporcjonalności i stosują w sposób bezpośredni przepis unijny lub poprzestają na pominięciu przepisu krajowego. Dotyczy to przepisów ustawowych oraz niższej rangi. Zatem uprawnienia orzecznicze sądu krajowego związane z unijną zasadą proporcjonalności są bardzo szerokie. W tym zakresie na podkreślenie zasługuje możliwość uznawania za niezgodne z prawem unijnym przepisów ustawowych i ich pomijania przy

rozstrzygnięciu spraw.

Po jedenaste, unijna zasada proporcjonalności, tak jak zasada proporcjonalności funkcjonująca w systemach prawnych państw członkowskich, oparta jest na kryteriach: odpowiedności, konieczności i proporcjonalności sensu stricto. Z uwagi, iż kwestie te były szeroko przedstawione w rozdziale trzecim, w tym w jego podsumowaniu, w tej części nie będą one opisywane.

Po dwunaste, w orzecznictwie TSUE test proporcjonalności stosowany jest z różną intensywnością, zazwyczaj jest on ograniczany do badania spełnienia wymogów odpowiedności i konieczności, z preferowaniem kontroli spełnienia tego drugiego wymogu. Test proporcjonalności sensu stricto wykorzystywany jest w sytuacji, gdy testy odpowiedności i konieczności nie dają pozytywnych wyników, a w sprawie pomimo tego istnieją dalsze wątpliwości w zakresie spełnienia wymogu proporcjonalności.

Po trzynaste, w sprawach podatkowych TSUE używa testu proporcjonalności w sposób zbliżony do badania proporcjonalności w innych sprawach. Analiza orzecznictwa TSUE dotyczącego zachowania proporcjonalności w prawie podatkowym wskazuje, że test ten jest stosowany w aspekcie przedmiotowym bardzo szeroko. Badaniu pod kątem zgodności z unijną zasadą proporcjonalności podlegają: akty prawa Unii, środki krajowe z zakresu prawa podatkowego stanowiące dozwolone odstępstwo od swobód traktatowych, przepisy podatkowe państw członkowskich mające na celu implementację prawa unijnego, wykładnie tych przepisów przepisy krajowe związane z implementacją prawa unijnego nakładające sankcje. Analiza orzecznictwa TSUE prowadzi do wniosku, że kontrola proporcjonalności w sprawach podatkowych najczęściej oparta jest na badaniu spełnienia kryterium konieczności, rzadziej zaś Trybunał odwołuje się do kryterium odpowiedności, natomiast test proporcjonalności sensu stricto jest spotykany bardzo rzadko.

## **V. Funkcjonowanie zasady proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych**

### **1. Wprowadzenie**

W tej części zostaną przedstawione rozważania dotyczące funkcjonowania zasady proporcjonalności w świetle orzecznictwa polskich sądów administracyjnych. Prezentowane orzeczenia zostały pogrupowane, tak aby ich analiza dotyczyła poszczególnych kategorii spraw podatkowych, których one dotyczą. W związku z tym zostały wyodrębnione dwie części. Pierwsza z nich obejmuje orzeczenia, w których zasadę proporcjonalności wykorzystano jako instytucję służącą ochronie uprawnień podatnika. Druga zawiera rozstrzygnięcia, w których zasada proporcjonalności stanowiła instrument ograniczania nadmiernych obowiązków i ciężarów podatnika. Wyodrębnienie tych dwóch części podyktowane jest próbą analizy orzeczeń pod kątem weryfikacji przez nie trzech klasycznych warunków działań zgodnie z zasadą proporcjonalności: odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto.

### **2. Zasada proporcjonalności a ochrona uprawnień podatnika**

#### **2.1. Zasada proporcjonalności a ważenie dóbr realizowanych przez środek krajowy i unijny**

Przedmiotowego zagadnienia dotyczył wyrok NSA z dnia 23 lipca 2009 r.<sup>1</sup>, w którym sąd oddalił skargę kasacyjną od wyroku WSA w Warszawie z dnia 30 kwietnia 2008 r.<sup>2</sup> Sąd pierwszej instancji uznał, że przepis art. 88 ust.1 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r., który zakazywał odliczenia podatku od towarów i usług naliczonego przy wydatkach niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym, jest niezgodny z zasadą proporcjonalności. Sąd stwierdził, że przepis ten stanowi środek krajowy stanowiący nadmierną ingerencję w zasadę neutralności podatku od towarów i usług. NSA podzielił ten pogląd. Stwierdził również, że za trafne należało uznać stanowisko sądu pierwszej instancji, według którego art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. narusza ogólną zasadę prawa wspólnotowego, tj. zasadę proporcjonalności. W wyroku wskazano, że jej podstawą normatywną w prawie unijnym jest art. 5 ust. 3 TWE. Zgodnie z jego treścią „żadne działanie Wspólnoty nie wykracza poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów określonych w niniejszym Traktacie”. Naczelny Sąd Administracyjny,

<sup>1</sup>Wyrok NSA z 23 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1324/08.

<sup>2</sup>Wyrok WSA w Warszawie z 30 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 173/08.



powołując się na wyrok TSUE z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie Council of the City of Stoke-on-Trent and Norwich City Council przeciwko B & Q plc.<sup>3</sup>, wskazał, że zgodnie z poglądami wyrażonymi w tym wyroku zastosowanie tej zasady polega na wzajemnym wazeniu interesu państwa członkowskiego i wspólnoty. Oznacza to, że z jednej strony ważyc należy szeroko rozumiany interes fiskalny państwa polegający na ograniczeniu prawa do odliczenia podatku naliczonego wyłącznie do wydatków będących kosztami uzyskania przychodu w rozumieniu ustaw o podatku dochodowym (a zatem uzależniającymi odliczenie m.in. od sposobu wykorzystania nabytego towaru), z drugiej zaś – cele i wartości unormowane w VI dyrektywie i dyrektywie 2006/112/WE, w tym zasadę neutralności podatku od towarów i usług. Stwierdził również, że ograniczenie zawarte w art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r., odsyłające do generalnej zasady wyrażonej w ustawach o podatku dochodowym, może uniemożliwić odliczanie podatku zawartego w wydatkach na nabycie towarów i usług, które ściśle są związane z działalnością opodatkowaną podatnika. Zasada neutralności nakazuje zapewnić podatnikowi prawo do odliczenia podatku naliczonego przy takich wydatkach. Zdaniem sądu ograniczenie prawa do odliczenia podatku opierające się na generalnym kryterium kosztowym wychodzi znacznie poza cele zakreślone w obowiązujących Polskę dyrektywach.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził również, że wydaje się logiczne, że zasada stałości wyrażona w zdaniu drugim art. 17 ust. 6 VI dyrektywy (zasada *stand still*) nie powinna mieć zastosowania z uwagi na naruszenie zasady proporcjonalności. Jako uzasadnienie tego stwierdzenia wskazał wyroki TSUE<sup>4</sup>. Sąd wskazał, że w pierwszym z nich wyrażono pogląd, według którego odstępstwo od art. 17 ust. 6 akapit drugi VI dyrektywy jest nieważne na podstawie ogólnej zasady proporcjonalności w takim zakresie, w jakim upoważnia to państwo do odmówienia podmiotom gospodarczym uprawnienia do odliczenia VAT naliczonego od wydatków, gdy są w stanie wykazać, że wydatki te mają charakter ściśle związany z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Omawiany wyrok NSA jest istotny dla rozważań na temat zasady proporcjonalności w prawie podatkowym, gdyż sformułowano w nim pogląd wskazujący, że zasada ta ma zastosowanie do przepisów krajowych funkcjonujących na podstawie zasady *stand still*. W orzeczeniu tym przedstawiono też koncepcję rozumienia zasady proporcjonalności jako

---

<sup>3</sup>Wyrok TSUE z 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-169/91 Council of the City of Stoke-on-Trent and Norwich City Council przeciwko B & Q plc, ECR 1992, s. I-06635.

<sup>4</sup> Wyrok TSUE z 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire i C-181/99 Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, ECR 2000, s. I-07013; Wyrok TSUE z 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, ECR 2006, s. I-03039.

konieczności ważenia dwóch dóbr, tj. ograniczanego oraz ograniczającego to pierwsze. W tak ujętym teście proporcjonalności chodziło w istocie o ważenie celu, który ma być zrealizowany przez środek krajowy, i intensywności, z którą środek ten ogranicza inne dobro chronione prawem. Zatem w tym wyroku NSA dokonał testu proporcjonalności, odwołując się do wymogu proporcjonalności sensu stricto i ważąc dobra realizowane przez środek krajowy i wartość unijną ograniczaną przez ten środek z preferencją na rzecz tej wartości. W rozważanym układzie środkiem krajowym było wyłączenie odliczenia podatku naliczonego utrzymywane w oparciu o unijną zasadę *stand still*, natomiast dobrem, które środek ten ograniczało, zasada neutralności podatku od towarów i usług. Pogląd wyrażony w omówionym wyroku został również zaprezentowany w innych wyrokach NSA, a także WSA<sup>5</sup>.

Omówiona koncepcja stosowania zasady proporcjonalności rozumianej jako instrument ważenia dwóch konkurujących ze sobą wartości, objętych obowiązkiem prawnym, stanowi przeniesienie na grunt indywidualnej sprawy podatkowej koncepcji optymalizacji zasad prawa sformułowanej przez Alexy'ego. Powyższe orzeczenie należy ocenić jako udaną próbę zastosowania zasady proporcjonalności do ważenia dwóch zasad ogólnych, które w unijnym prawie podatkowym zajmują bardzo „silną pozycję”. Podkreślenia wymaga także to, że żadnej z tych zasad nie można przyznać prymatu. W kontekście tych cech wskazanych zasad ogólnych odwołanie się przez sąd do zasady proporcjonalności nabiera szczególnego znaczenia jako zabieg jurydyczny służący rozwiązaniu trudnej sprawy w ujęciu Dworkina.

## **2.2. Zasada proporcjonalności jako element ochrony swobód traktatowych**

Wyrokiem z dnia 20 marca 2009 r.<sup>6</sup> WSA w Warszawie ocenił zgodność z zasadą proporcjonalności art. 9 ustawy z dnia 18 listopada 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw<sup>7</sup>. Na mocy tego przepisu do pożyczek udzielonych przez rezydentów przed dniem 1 stycznia 2005 r. nie stosowało się przepisów art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku

---

<sup>5</sup> Zob. Wyrok NSA z 18 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK 1874/07; Wyrok NSA z 20 listopada 2008 r., sygn. akt I FSK 1375/07; Wyrok NSA z 23 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1324/08; Wyrok NSA z 21 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 897/08; Wyrok NSA z 13 stycznia 2010 r., sygn. akt I FSK 1285/09; Wyrok NSA z 9 lutego 2010 r., sygn. akt I FSK 1857/08. Pogląd ten został przyjęty jako podstawa następujących wyroków: WSA w Warszawie z 30 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 173/08; z 6 października 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1420/08; z 9 września 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 800/09; WSA w Bydgoszczy z 7 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 740/09; WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Go 137/09.

<sup>6</sup>Wyrok WSA w Warszawie z 20 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2410/08 WSA.

<sup>7</sup>Dz.U. Nr 254, poz. 2533.

dochodowym od osób prawnych<sup>8</sup> dotyczących tzw. niedostatecznej kapitalizacji. Sąd pierwszej instancji stwierdził, że przepis ten stanowił odstępstwo od zasady swobody przedsiębiorczości ustanowionej przez art. 43 TWE (obecnie art. 49 TFUE), gdyż z kosztów uzyskania przychodów wyłączał odsetki od pożyczek udzielonych przez podmioty niebędące polskimi rezydentami podatkowymi. Zatem przepis ten zakładał nierówne traktowanie kosztów w zależności od tego, czy wynikały z czynności dokonanej z udziałowcem będącym polskim rezydentem, czy też nim niebędącym. W ocenie sądu odstępstwo to naruszało zasadę proporcjonalności, gdyż nie było uzasadnione żadnymi istotnymi względami, w szczególności ochroną spójności systemu podatkowego, zasadą terytorialności i podziału władztwa podatkowego, czy zapobieganiem uchylaniu się, względnie ucieczce od opodatkowania. W wyroku sądu pierwszej instancji nie zawarto rozważań na temat treści i charakteru prawnego zasady proporcjonalności. Nie wskazano, w jaki sposób zasada ta została w omawianej sprawie naruszona.

Wyrokiem z dnia 16 listopada 2010 r. NSA podzielił stanowisko wyrażone w powołanym wyroku sądu pierwszej instancji<sup>9</sup>. Uzasadniając swoje rozstrzygnięcie, NSA na podstawie orzecznictwa TSUE określił główne cechy unijnej zasady swobody przedsiębiorczości wskazując utrwalony tam pogląd, według którego zasada ta zmierza do umożliwienia jednostkom z państw członkowskich prowadzenia działalności gospodarczej w innych państwach członkowskich niż państwa ich pochodzenia, także za pośrednictwem spółek zależnych, oddziałów lub agencji<sup>10</sup>. Sąd wskazał, że w zakresie podatków bezpośrednich w praktyce dochodzi do kolizji regulacji krajowych z zasadą swobody przedsiębiorczości, która powinna być rozstrzygana przy założeniu obowiązku respektowania przez regulacje krajowe swobód traktatowych, w tym także tej swobody<sup>11</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w orzecznictwie TSUE zasada przedsiębiorczości nie ma charakteru bezwzględny i w konkretnych przypadkach może ulegać ograniczeniom. Są one dopuszczalne, gdy służą słusznemu celowi, który jest zgodny z traktatem i uzasadniony nadrzędnymi względami interesu ogólnego. Stwierdził również, że ograniczenia te muszą spełniać wymogi odpowiedniości i konieczności, gdyż muszą być odpowiednie dla zagwarantowania realizacji danego celu i nie wykraczać poza to, co jest niezbędne dla jego

---

<sup>8</sup>Dz.U. z 2016 r. poz. 1888.

<sup>9</sup>Wyrok NSA z 16 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1212/09.

<sup>10</sup>Wyrok TSUE z 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, ECR 2007, s. I-06373.

<sup>11</sup>Wyrok TSUE z 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks&Spencerplc przeciwko David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECR 2005, s. I-10837; Wyrok TSUE z 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes OverseasLtd przeciwko Commissioners of Inland Revenue, ECR 2006, s. I-07995; Wyrok TSUE z 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue, ECR 2006, s. I-11673.

osiągnięcia<sup>12</sup>. W omawianym wyroku wskazano, że według TSUE celem środków krajowych ustanawiających ograniczenia zasady swobody przedsiębiorczości może być zapobieganie unikaniu opodatkowania, nie można jednak zażądać samego prowadzenia działalności przez podmiot powiązany kapitałowo z innym podatnikiem w innym państwie członkowskim przewidującym niższe opodatkowanie<sup>13</sup>. Ograniczenie swobody przedsiębiorczości może być uznane za dopuszczalne, jeżeli dotyczy czysto sztucznych struktur pozbawionych ekonomicznego uzasadnienia, których celem jest uniknięcie stosowania przepisów danego państwa członkowskiego<sup>14</sup>. Sąd wskazał też na warunki, które – zdaniem TSUE – muszą spełniać krajowe środki prawne ograniczające swobodę przedsiębiorczości. Środki te powinny: 1) wprowadzać procedurę badania elementów obiektywnych i możliwych do zweryfikowania, które pozwalają na ustalenie istnienia czysto sztucznej struktury wyłącznie w celach podatkowych, 2) umożliwiać podatnikowi przedstawienie dowodów potwierdzających, że przyjęte przez niego rozwiązania były uzasadnione względami ekonomicznymi dotyczącymi prowadzonej działalności, a nie wyłącznie chęcią uzyskania korzyści podatkowej<sup>15</sup>.

W omawianym wyroku NSA stwierdził, że – zgodnie z poglądami wyrażonymi w powołanych orzeczeniach TSUE – instytucje krajowego prawa podatkowego dotyczące skutków niedostatecznej kapitalizacji mogły ograniczać zasadę swobody przedsiębiorczości jedynie w sytuacji zapewnienia procedur pozwalających na ustalenie istnienia czysto sztucznych struktur stworzonych wyłącznie w celach podatkowych, przy zachowaniu prawa podatnika do wykazania w stosownym postępowaniu gospodarczej zasadności danej transakcji. Wskazał też, że w odniesieniu do pożyczek udzielonych przed dniem 1 stycznia 2005 r. art. 9 ustawy zmieniającej przewidywał stosowanie art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 updp jedynie na podstawie kryterium rezydencji odbiorcy odsetek, bez odniesienia do innych kryteriów wskazywanych w powołanych orzeczeniach TSUE. Zdaniem sądu wyłączenie przewidziane w art. 9 ustawy zmieniającej w sytuacji uprzywilejowanej stawiało podatników, których udziałowcami dominującymi byli rezydenci, a nie ci, których udziałowcami

---

<sup>12</sup> Zob. Wyrok TSUE w sprawie Marks&Spencer oraz: Wyrok TSUE z 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participations SA and Singer przeciwko Administration des contributions, ECR 1997, s. I-02471; Wyrok TSUE z 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant przeciwko Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ECR 2004, s. I-02409.

<sup>13</sup> Zob. Wyrok TSUE w sprawie C-196/04, a także: Wyrok TSUE z 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Rolf Dieter Danner, ECR 2002, s. I-08147.

<sup>14</sup> Zob. Wyrok TSUE w sprawie C-196/04, a także: Wyrok TSUE z 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH przeciwko Finanzamt Steinfurt, ECR 2002, s. I-11779.

<sup>15</sup> Zob. Wyrok TSUE z 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue, ECR 2007, s. I-02107.

dominującymi byli nierezydenci. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że regulacje te podyktowane były zamiarem zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania. W jego ocenie nie można było uznać ich za środki prawne adekwatne do zamierzonych celów i uwzględniające zasadę proporcjonalności. Pod wpływem tych wniosków NSA stwierdził, że w omawianej sprawie sąd pierwszej instancji trafnie uznał, że wprowadzone przez art. 9 ustawy zmieniającej czasowe zróżnicowanie sytuacji prawnej podatników ze względu na rezydencję ich udziałowców dominujących jest nie do pogodzenia z wyrażoną w art. 43 TWE zasadą swobody przedsiębiorczości, wskutek czego zastosowanie miała reguła kolizyjna określona w art. 91 ust. 2 Konstytucji, prowadząca do uznania pierwszeństwa przepisu art. 43 TWE przed ustawą krajową.

Wyrok ten jest przykładem kontroli proporcjonalności środka krajowego stanowiącego derogację swobody traktatowej. Pomimo stwierdzenia naruszenia przez polskiego ustawodawcę zasady proporcjonalności w uzasadnieniu tego orzeczenia brakuje argumentacji odnoszącej się w sposób szczegółowy do niezgodności badanego środka z zasadą proporcjonalności. W wyroku nie wskazano podstawy prawnej zasady proporcjonalności, jej charakteru jako normy prawa oraz treści testu proporcjonalności. Podkreślono, że powodem uznania badanego środka krajowego za niezgodny z prawem było stwierdzenie, że był on nieadekwatny do zamierzonego celu. Można to odczytywać jako element świadczący o niespełnieniu przez środek testu odpowiedniości, który jest częścią testu proporcjonalności. Zawarte w omawianym wyroku sformułowanie o nieadekwatności badanego środka do zamierzonego przez ustawodawcę celu zostało powołane niezależnie od stwierdzenia, że środek ten w swej konstrukcji nie uwzględniał zasady proporcjonalności. To argumentowanie może być postrzegane za próbę traktowania nieadekwatności badanego środka do zakładanego celu za przesłankę zgodności z prawem odrębną od wymogu zgodności z zasadą proporcjonalności. Wniosek taki jest oczywiście bezzasadny, gdyż – jak już wcześniej wskazano – podnoszony w omówionym wyroku wymóg adekwatności środka poddanego kontroli przez NSA do celu stawianego przed tym środkiem w istocie stanowi odpowiedniość, która jest elementem treści zasady proporcjonalności.

W sprawie zakończonej wyrokiem NSA z dnia 28 listopada 2011 r.<sup>16</sup> została wydana interpretacja indywidualna, w której stanowisko podatnika wyrażone we wniosku o wydanie interpretacji uznano za nieprawidłowe. Podatnik zadał pytanie, czy będzie mógł rozliczyć w Polsce część straty zlikwidowanego w 2008 r. węgierskiego zakładu, która w związku z jego

---

<sup>16</sup>Wyrok NSA z 28 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 929/11.

likwidacją nie będzie mogła zostać rozliczona na Węgrzech. Ponadto zapytał, czy strata będzie mogła być rozliczona na zasadach przewidzianych w art. 7 ust. 5 updp w kolejnych pięciu latach podatkowych, począwszy od roku, w którym spółka zadeklaruje po raz pierwszy tę stratę dla celów rozliczenia z tytułu CIT w Polsce, tj. w roku likwidacji zakładu. Podatnik, powołując się na przepisy art. 7 ust.1–3 umowy polsko-węgierskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania<sup>17</sup>; i na art. 43 TWE, twierdził, że przysługuje mu prawo do odliczenia straty od dochodu uzyskiwanego w Polsce. Minister finansów interpretacją indywidualną stanowisko podatnika uznał za nieprawidłowe.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 2 grudnia 2010 r.<sup>18</sup> uchylił interpretację. Sąd pierwszej instancji w uzasadnieniu wyroku nie odwoływał się do zasady proporcjonalności i stwierdził, że zaskarżona interpretacja naruszała wyrażoną w art. 43 TWE zasadę swobody przedsiębiorczości oraz art. 7 ust.5 updp.

Naczelny Sąd Administracyjny powołanym wyrokiem oddalił skargę kasacyjną organu. W uzasadnieniu przywołał argumentację przedstawioną przez TSUE w sprawach Lidl Belgium i Marks&Spencer<sup>19</sup>. Odwołując się do tych wyroków, NSA stwierdził, że przyjęta w omawianej sprawie wykładnia art. 7 ust. 5 updp podlegała testowi proporcjonalności. Jego zdaniem kontrolowana wykładnia prawa krajowego stanowiła ograniczenie zasady swobody przedsiębiorczości, które naruszało zasadę proporcjonalności. Dodatkowo NSA uważał, że kontrolowany środek krajowy naruszał zasadę proporcjonalności, gdyż uniemożliwiał odliczenie straty zakładu zagranicznego od dochodu podatnika w kraju w sytuacji, gdy strata ta nie mogła być rozliczona w żadnej formie w państwie siedziby zakładu zagranicznego. Dla sądu okolicznością przesądzającą o nieproporcjonalności zastosowanego środka krajowego w postaci wykładni art. 7 ust. 5 updp był definitywny brak możliwości rozliczenia straty w rozliczeniu podatkowym składanym w kraju siedziby zlikwidowanego zakładu zagranicznego. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że występująca w tej sprawie nieproporcjonalność ma taką samą postać, jak nieproporcjonalność wskazywana w powołanych wyrokach TSUE. Wówczas to Trybunał stanął na stanowisku, że z uwagi na potrzebę zachowania podziału władztwa podatkowego między państwami członkowskimi i ze względu na potrzebę zapobieżenia ryzyku podwójnego uwzględnienia strat, a także konieczność zapobiegania unikania opodatkowania, dopuszczalne są regulacje zabraniające

---

<sup>17</sup>Umowa z dnia 23 września 1992 r. zawarta pomiędzy Rzeczpospolitą Polską a Republiką Węgierską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku (Dz.U. z 1995 r. Nr 125, poz. 602).

<sup>18</sup>Wyrok WSA w Warszawie z 2 grudnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2611/10.

<sup>19</sup>Zob. przypis 11 w tym rozdziale.

odliczenia straty zakładu zagranicznego od dochodu spółki uzyskanego w państwie jej siedziby. Warunkiem dopuszczalności tego ograniczenia jest brak możliwości rozliczenia tej straty w jakikolwiek sposób (skorzystanie ze zwolnienia, pokrycie dochodem z lat poprzednich, pokrycie przez inny podmiot, odliczenie od dochodu za lata następne) przez zakład zagraniczny w państwie siedziby zakładu. Środek krajowy uniemożliwiający odliczenie od dochodu podatnika uzyskanego w państwie jego siedziby straty zagranicznego zakładu położonego w innym państwie członkowskim w sytuacji, gdy wyczerpane zostały wszystkie możliwości jej odliczenia w państwie siedziby zakładu, w obydwu wskazanych orzeczeniach TSUE został uznany za naruszający wymóg konieczności. W omawianym wyroku sąd nie zawarł własnych rozważań na temat poszczególnych kryteriów proporcjonalności. Odwołał się do wzorca zawartego w powołanych wyrokach TSUE, które – poza stwierdzeniem, że opisany wariant ograniczenia prawa do odliczenia straty narusza wymóg konieczności – także nie zawierają rozważań na temat zasady proporcjonalności. Brakuje w nich wskazania podstawy prawnej tej zasady oraz wszystkich kryteriów badania środka w ramach testu proporcjonalności, jak również wyjaśnienia istoty tych poszczególnych kryteriów. Stanowisko zaprezentowane w omówionym wyroku zostało powtórzone w licznych orzeczeniach dotyczących analogicznych sytuacji. W wyrokach tych przyjęto też taki sam sposób argumentowania w zakresie naruszenia zasady proporcjonalności, jak omówiony powyżej<sup>20</sup>.

W orzecznictwie sądów administracyjnych testowi proporcjonalności poddano art. 139 ust. 1 ustawy z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych<sup>21</sup>. Zgodność tego przepisu z prawem była kwestionowana z uwagi na to, że z dniem 1 stycznia 2010 r. wprowadził on stawkę podatku od gier organizowanych na automatach o niskich wygranych poza salonami gier, która była znacznie wyższa od dotychczasowej, ustanowionej w art. 45a ust. 1 ustawy z dnia 29 lipca 1992 r. o grach i zakładach wzajemnych<sup>22</sup>. Test proporcjonalności tego przepisu prowadzono w kontekście swobód traktatowych, gdyż sądy uznawały, że – wprowadzając znacznie wyższą stawkę podatku od gier urządzanych na automatach – może on powodować rezygnację przez podatników z prowadzenia tej działalności, czego konsekwencją może być ograniczenie popytu na automaty do gier. Tego rodzaju skutek mógł być interpretowany jako

---

<sup>20</sup>Zob. Wyrok NSA z 28 listopada 2011 r., sygn. akt II FSK 929/11; Wyrok NSA z 12 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1593/11; Wyrok NSA z 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1819/10; Wyrok NSA z 15 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2401/12; Wyrok NSA z 29 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 3305/13; Wyrok NSA z 5 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 534/15; Wyrok NSA z 20 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2612/15; Wyrok NSA z 12 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2668/15.

<sup>21</sup>Dz.U. Nr 201, poz. 1540 ze zm., dalej powoływana jako ugh.

<sup>22</sup>Dz.U. z 2004 r. Nr 4, poz. 27 ze zm.

ograniczenie swobody przepływu towarów, swobody świadczenia usług, a także jako ograniczenie swobody przedsiębiorczości.

W orzecznictwie NSA wskazuje się, że ograniczenie działalności w sferze gier hazardowych wynikające z treści art. 139 ugh nie ma charakteru dyskryminacyjnego w zakresie swobody przepływu towarów oraz że nie jest ono nieproporcjonalne<sup>23</sup>. W tej grupie orzeczeń podkreślono, że ograniczenie touzasadnione jest nadrzędnymi celami porządku publicznego. W tym zakresie powoływano wyrok TSUE, który dotyczył zakazu organizowania gier elektrycznych, elektromechanicznych i elektronicznych w innych miejscach niż kasyna gry<sup>24</sup>. W wyroku tym Trybunał wskazał, że względy porządku publicznego, religijnego lub kulturowego, związane z loteriami i innymi grami pieniężnymi we wszystkich państwach członkowskich, mogą pozwalać ustawodawcom krajowym na ich ograniczenie czy wręcz zakazanie, i uniknięcie w ten sposób sytuacji, by stały się one źródłem prywatnych dochodów. Trybunał stwierdził również, że z działalnością w zakresie gier wiąże się ryzyko wystąpienia przestępstw i oszustw. Wskazał też, że udział w grach skutkować może wydatkami, które mogą mieć szkodliwe konsekwencje, zarówno indywidualne, jak i społeczne.

We wskazanych orzeczeniach NSA stwierdził, że ograniczenie działalności w zakresie gier hazardowych, które może być efektem wprowadzenia do ustawy art. 139 ugh, odpowiada powyższym wymogom. Sąd uznał, że ustawodawca, ustalając stawkę określoną przez ten artykuł, nie zastosował środka zbyt restrykcyjnego w stosunku do zamierzonego celu, co oznacza, że badany środek nie narusza zasady proporcjonalności. W omawianych orzeczeniach argumentacja dotycząca naruszenia tej zasady ograniczona została do tego stwierdzenia. Taki sposób argumentowania może budzić wątpliwości, zwłaszcza gdy uwzględni się okoliczność, że wspomniany wcześniej wyrok TSUE stwierdził nieproporcjonalność środka krajowego w postaci zakazu organizowania poza kasynami określonego rodzaju gier, które nie miały charakteru gier hazardowych. Nieproporcjonalność ta wynikała z niespełnienia przez rząd grecki wymogu konieczności. Konstatację tę TSUE uzasadniał brakiem wykazania przez rząd grecki, że zastosowany przezeń środek był najmniej

---

<sup>23</sup> Wyrok NSA z 7 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 1627/12, II FSK 842/12, II FSK 3167/12, II FSK 1056/12, II FSK 1628/12, II FSK 2812/12; Wyrok NSA z 8 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 2081/12, II FSK 2082/12, II FSK 3008/12; Wyrok NSA z 28 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 313/12, II FSK 2628/11, II FSK 2345/12, II FSK 2350/12; Wyrok NSA z 3 marca 2013 r., sygn. akt II FSK 295/12, II FSK 292/12, II FSK 2966/11.

<sup>24</sup> Wyrok TSUE z 26 października 2006 r. w sprawie C-65/05 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Greckiej, ECR 2006, s. I-10341.



restrykcyjny ze wszystkich możliwych, które w jednakowy sposób realizowałyby cel postawiony przed kontrolowaną regulacją prawną.

W orzecznictwie NSA art. 139 ugh poddano też kontroli proporcjonalności na podstawie art. 31 ust. 3 Konstytucji. W ramach tego testu badano podnoszone przez skarżących naruszenie przez art. 139 ugh zasady wynikającej z art. 31 ust. 3 Konstytucji przez nieproporcjonalne naruszenie prawa własności i wolności prowadzenia działalności gospodarczej<sup>25</sup>. W powołanych wyrokach NSA stwierdził, że wymóg proporcjonalności jest zachowany, gdy wprowadzona regulacja jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków, jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana, a jej efekty pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela. Oceniając proporcjonalność art. 139 ugh sąd stwierdził, że wybrany przez ustawodawcę środek, zmniejszający zyski z prowadzonej działalności, ale niewprowadzający natychmiastowego zakazu jej kontynuowania do czasu wygaśnięcia zezwolenia, mógł doprowadzić do założonego celu, a jednocześnie dawał podatnikowi czas na zmianę profilu prowadzonej działalności i dostosowanie się do nowych reguł działania. Naczelny Sąd Administracyjny podkreślał ponadto, że ustawa o grach hazardowych nie zakazywała prowadzenia tych gier, a jedynie ograniczała dostępność do niektórych z nich i umożliwiała państwu monitorowanie rynku gier, zwłaszcza tych, od których uzależnić się mogły osoby niepełnoletnie. Te stwierdzenia, w mojej ocenie, należy odczytywać jako badanie art. 139 ugh pod kątem spełnienia wymogu konieczności. Wskazuje na to podkreślenie przez NSA, że badany środek realizuje cel w zakresie ograniczenia szkodliwych skutków hazardu, niewprowadzając jego całkowitego zakazu, nie powodując rezygnacji z tej działalności przez przedsiębiorców organizujących gry na automatach. Stanowi to wskazanie, że zastosowany środek realizuje cel założony przez ustawodawcę w sposób równie skuteczny, co środek bardziej dolegliwy, a przy tym wykazuje się mniejszą dolegliwością dla podmiotów organizujących gry na automatach. Zawarte w rozważaniach sądu odniesienia do dolegliwości skutków art. 139 ugh i szkodliwych skutków społecznych hazardu, których intensywność występowania przepis ten miał ograniczać, należy ocenić jako argumentację przemawiającą za spełnieniem przez badany środek krajowy wymogu proporcjonalności sensu stricto. Zawarte w powołanych wyrokach stwierdzenia o możliwości zrealizowania celu założonego przez ustawodawcę przy

---

<sup>25</sup>Wyrok NSA z 14 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 3138/12, II FSK 3006/12, II FSK 379/12, II FSK 122/12, II FSK 3137/12, II FSK 1608/12, II FSK 414/12; Wyrok NSA z 9 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 2088/12, II FSK 2084/12, II FSK 1405/12, II FSK 2790/11; Wyrok NSA z 14 maja 2013 r., sygn. akt II FSK 2482/12, II FSK 2916/12, II FSK 2981/12.

wprowadzaniu do systemu prawa regulacji zawartej w art. 139 ugh należy ocenić jako stwierdzenie, że środek ten spełniał wymóg odpowiedniości.

Dla realizacji celu niniejszej części pracy istotne są też rozważania zawarte w wyroku WSA w Bydgoszczy z dnia 5 listopada 2011 r.<sup>26</sup>, gdzie znajduje się wieloraka argumentacja, która dla oddania istoty przeprowadzonego przez sąd testu proporcjonalności art. 139 ugh wymaga przytoczenia jej w szerszym zakresie. W orzeczeniu tym wskazano, że państwa członkowskie dysponują znaczną swobodą w przedmiocie ustanawiania środków prawnych reglamentujących działalność w zakresie gier hazardowych. Sąd stwierdził, że jest to podyktowane ogólnie znaną szkodliwością hazardu. Wskazał też, że w orzecznictwie TSUE, dominuje pogląd, według którego do państwa członkowskiego należy ocena, czy zachodzi potrzeba ograniczenia lub wyłączenia działalności w zakresie loterii<sup>27</sup>. Taka sama swoboda przysługuje państwom członkowskim w obrębie działalności polegającej na organizowaniu gier na automatach. Sam fakt, że państwo członkowskie wybrało środek regulacji tej działalności niespotykany w systemach prawnych innych członków UE, nie może mieć decydującego znaczenia przy ocenie czy środek taki jest potrzebny i proporcjonalny. Podejmowane przez państwo członkowskie środki muszą być oceniane wyłącznie w odniesieniu do celów przez nie wyznaczonych oraz do poziomu ochrony, który władze te zamierzają zapewnić<sup>28</sup>.

Sąd wskazał, że w orzecznictwie Trybunału prezentowany jest pogląd, według którego dopuszczalne jest ograniczenie przez prawo krajowe działalności w zakresie gier hazardowych, polegające na wyłączeniu prawa do prowadzenia tej działalności w miejscach innych niż kasyna gry. Wyłącznym uprawnieniem państw członkowskich jest wyznaczenie celów, które zamierzają osiągnąć przez wprowadzenie ograniczenia działalności w zakresie gier hazardowych, oraz środków, które uznają za najlepsze do ich osiągnięcia. Środki te mogą mieć różny stopień natężenia ingerencji w powyższą działalność<sup>29</sup>.

W omawianym wyroku wskazano, że TSUE podkreślał, iż środki krajowe wprowadzające ograniczenia w zakresie organizowania i prowadzenia gier hazardowych mogą być uzasadnione ogólnymi derogacjami swobód traktatowych, nie mogą one jednak

---

<sup>26</sup>Wyrok WSA w Bydgoszczy, sygn. akt I SA/Bd 468/11.

<sup>27</sup>Wyrok TSUE z 24 marca 1994 r. w sprawie C-275/92 *Her Majesty's Customs and Excise przeciwko Gerhart Schindler i Jörg Schindler*, ECR 1994, s. I-01039.

<sup>28</sup>Wyrok TSUE z 21 września 1999 r. w sprawie C-124/97 *Markku Juhani Läämä, Cotswold Microsystems Ltd i Oy Transatlantic Software Ltd przeciwko Kihlakunnansyöttäjä (Jyväskylä) i Suomen Valtio (Etat finlandais)*, ECR 1999, s. I-06067.

<sup>29</sup>Wyrok TSUE z 11 września 2003 r. w sprawie C-6/01 *Associação Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas (Anomar) i inni przeciwko Estado português*, ECR 2003, s. I-08621.

mieć charakteru dyskryminującego<sup>30</sup>. Sąd wskazał, że ograniczenie działalności w zakresie gier hazardowych stanowi derogację swobód traktatowych dopuszczalną ze względu na potrzeby społeczne. Stanowisko to uzasadnił tym, że dostęp do tego typu usług powinien być ograniczony dla ludzi młodych, dopiero kształtujących swoje potrzeby i normy zachowania. Dlatego, zdaniem sądu, ogólna dostępność do licznych miejsc, w których oferowane są usługi polegające na grach na automatach o niskich wygranych, powinna się spotkać z przeciwdziałaniem państwa.

Na podstawie orzecznictwa TSUE sąd stwierdził, że do państw członkowskich należy ocena: zagrożeń stwarzanych przez hazard, konieczności ustanowienia środków dla ochrony konsumentów i społeczeństwa przed takimi zagrożeniami, wymagań społecznych w tym zakresie, a także poziomu zagrożenia. Środki krajowe podejmowane w związku z ograniczaniem dostępności hazardu mogą być uznane za nieproporcjonalne, gdy oceny dokonywane przez państwa członkowskie wydają się rażąco nierozsądne<sup>31</sup>. Jako przykład dozwolonej daleko idącej ingerencji w działalność w zakresie gier hazardowych wskazano przyznanie prawa do prowadzenia gier hazardowych wyłącznie jednemu podmiotowi, który poddany jest ścisłej kontroli państwa<sup>32</sup>.

W omawianym wyroku stwierdzono, że w świetle tych konstatacji niecelowe było prowadzenie rozważań, czy zakazy i ograniczenia ustanowione w ustawie o grach hazardowych można byłoby osiągnąć przy pomocy mniej restrykcyjnych środków. Zatem stwierdzeniem tym sąd w sposób wyraźny uznał, że w sprawie nie zachodziła potrzeba badania spełnienia przez środek krajowy testu konieczności. Pogląd ten należy ocenić jako kontrowersyjny, gdyż z rozważań zawartych we wcześniejszej części pracy dotyczących poglądów doktryny wynika, że test proporcjonalności ma charakter trójstopniowy i jego niezbędnym elementem jest badanie spełnienia przez środek prawny każdego z wymogów (odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność w znaczeniu węższym). W wyroku tym nie zawarto też oceny odnoszącej się wprost do wymogu odpowiedniości i proporcjonalności sensu stricto. Wydaje się, że przytoczona argumentacja odnosząca się do dopuszczalności ingerencji w działalność w zakresie gier hazardowych powinna być oceniana jako uzasadnienie do stwierdzenia, że art. 139 ugh nie narusza wymogu konieczności i proporcjonalności sensu stricto. Użyta w tym wyroku argumentacja wskazuje wprost, że

---

<sup>30</sup>Wyrok TSUE z 21 października 1999 r. w sprawie C-67/98 Questore di Verona przeciwko Diego Zenatti, ECR 1999, s. I-07289; a także wyroki TSUE w sprawach C-275/92 i C-124/97.

<sup>31</sup>Wyroki TSUE w sprawach C-124/97 i C-67/98.

<sup>32</sup>Wyrok TSUE z 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International Ltd przeciwko Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, ECR2009, s. I-07633.

badany środek krajowy zapewniał realizację celu założonego przez ustawodawcę, co oznacza, że był odpowiedni. W wyroku nie odniesiono się do spełnienia przez badany środek prawny wymogu proporcjonalności sensu stricto. Nie wskazano też podstawy prawnej zasady proporcjonalności, w oparciu o którą zbadano proporcjonalność art. 139 ugh.

Podobne stwierdzenia zawarto w wyrokach WSA we Wrocławiu z dnia 5 kwietnia 2012 r.<sup>33</sup>, w których także nie przeprowadzono trójelementowego testu proporcjonalności. Rozważania na temat unijnej zasady proporcjonalności prowadzono głównie w celu wykazania, że przyjęte przez polskiego ustawodawcę rozwiązanie stanowi derogację swobód traktatowych, która jest dopuszczalna ze względów społecznych wskazanych w powołanym wyżej wyroku sądu w Bydgoszczy. W omawianym wyroku zawarto też odniesienie do zasady proporcjonalności wywodzonej z art. 31 ust. 3 Konstytucji. Sąd w tym zakresie stwierdził, że dopuszczalne są ograniczenia wolności i praw zawartych w Konstytucji i jako przykład wskazał wyłączenie. Oceniany środek krajowy w postaci ustanowienia nowej wyższej stawki podatkowej sąd uznał za ingerencję w konstytucyjne prawo własności, które w tym wypadku było proporcjonalne. Ta ocena nie została wsparta argumentacją odnoszącą się do zasady proporcjonalności.

### **2.3. Zasadność pozbawienia uprawnień podatnika z powodu niedopełnienia warunków formalnych**

W tej części zostanie przedstawiony rozbudowany katalog orzeczeń, które będą dotyczyły następujących zagadnień: warunków odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, prawa do dokonania wcześniejszego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym, odliczenia podatku z faktury pochodzącej od podmiotu niezarejestrowanego, odliczenia kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku na podstawie faktur VAT RR, prawa do stawki 0% przy WDT w przypadku braku rejestracji, obowiązku odpowiedniego udokumentowania WDT, ustalenia podatku do zapłaty na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r., wymogu akceptacji wystawienia faktury przez odbiorcę w formie podpisu, warunków odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, a także przepisów restrukturyzacyjnych niektórych należności publicznoprawnych oraz terminów do zgłoszenia nabycia prawa do zwolnienia w podatku od spadków i darowizn.

W wyroku z 25 lutego 2005 r.<sup>34</sup> NSA, powołując się na wymóg proporcjonalności prawa, dokonał wykładni przepisu prawa pomijającej wynik wykładni gramatycznej. Sprawa

---

<sup>33</sup>Wyrok WSA we Wrocławiu, sygn. akt I SA/Wr 529-535/11.

<sup>34</sup>Wyrok NSA z 25 lutego 2005 r., sygn. akt FSK 1633/04.

dotyczyła sprzedaży samochodów przez dealerów mających statut zakładów pracy chronionej (ZPChr). Część zapłaty za samochody była uiszczana w formie zaliczki przez podmiot, który zamierzał wziąć samochód w leasing, tj. przez przyszłego leasingobiorcę. Następnie zawierał on umowę leasingu z leasingodawcą i cedował na niego prawa do wpłaconej zaliczki. Leasingodawca nabywał samochód od dealera i płacił mu różnicę pomiędzy ceną sprzedaży i zaliczką, którą wpłacił leasingobiorca. Leasingodawca otrzymywał od dealera będącego ZPChr fakturę i odliczał podatek VAT. Organ zakwestionował prawo do odliczenia podatku wynikającego z tej faktury twierdząc, że nie został spełniony wymóg dokonania zapłaty należności z faktury bezpośrednio wystawcy w formie pieniężnej za pośrednictwem banku, określony w § 54 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>35</sup>, ponieważ część ceny została zapłacona na rzecz dealera przez leasingobiorcę, a następnie scedowana na leasingodawcę. W tej sytuacji leasingodawca dokonywał bezpośredniej zapłaty na rzecz ZPChr tylko w części stanowiącej różnicę pomiędzy ceną przedmiotu umowy leasingu a zaliczką wpłaconą przez leasingobiorcę.

Sąd w uzasadnieniu omawianego wyroku wskazał, że celem unormowania § 54 ust. 5 pkt 1 ww. rozporządzenia było, z uwagi na przysługujące ZPChr przywileje w podatku od towarów i usług, przede wszystkim działanie prewencyjne, zapobiegające nadużyciom wynikającym z wystawiania przez te zakłady faktur niedokumentujących faktycznych transakcji. Celem tego przepisu było zapobieganie oszustwom podatkowym. Cel ten determinował rygorystyczne konsekwencje podatkowe wynikające z tego przepisu w postaci braku prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w sytuacji niedokonania zapłaty należności z faktury w sposób wskazany w tym przepisie.

Sąd stwierdził, że z okoliczności faktycznych sprawy wynikało, że transakcje, których dotyczyły zakwestionowane przez organy podatkowe faktury, niewątpliwie miały miejsce w rzeczywistości w takim kształcie, jaki został wykazany w fakturach. Oceny tej nie zmieniał przyjęty przez strony sposób dokonania zapłaty należności wynikających z faktur. W wyroku wskazano, że w opisanym stanie faktycznym został zrealizowany cel unormowania zawartego w § 54 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia. W takiej sytuacji, zdaniem sądu, poprzestanie w omawianej sprawie jedynie na wykładni gramatycznej tego przepisu, pozbawiającej podatnika prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony wynikający z faktur wystawionych przez ZPChr, nadawałoby normie prawnej ustanowionej tym przepisem sens

---

<sup>35</sup>Dz.U. Nr 156, poz. 1024 ze zm.

sprzeczny z konstytucyjnym porządkiem prawnym, gdyż prowadziłyby to do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, którego konsekwencją byłoby niczym nieuzasadnione naruszenie wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasady proporcjonalności. W wyroku wskazano, że spowodowałyby to wystąpienie dolegliwości niewspółmiernej do założonego celu. Zdaniem sądu przyjęty sposób interpretacji powołanego przepisu był niezgodny ze stanowionym przez państwo prawem oraz zasadą zaufania do państwa, która podstawę prawną ma w art. 2 Konstytucji. Co więcej, przyjęta w sprawie wykładnia powołanego przepisu wywołałaby skutki stanowiące nadmierną ingerencję w prawa majątkowe podatnika i naruszenie art. 64 w związku z art. 21 Konstytucji. W związku z tym NSA stwierdził, że wykładnia przepisu § 54 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia powinna być dokonywana z uwzględnieniem *ratio legis* tego przepisu i zapewniać stosowną proporcję przewidzianego w tym przepisie środka prewencyjnego do celu, któremu ma on służyć, tak aby bezpodstawnie nie zostało naruszone wynikające z ustawy kardynalne uprawnienie podatnika do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony i nie doszło do podwójnego opodatkowania tej samej transakcji. Argumentacja zawarta w omawianym wyroku wskazuje, że dokonano w nim testu proporcjonalności w zakresie wykładni przepisu § 54 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia, uznając wynik wykładni językowej za sprzeczny z zasadą proporcjonalności.

Do podobnych wniosków doszedł NSA, wydając 18 stycznia 2007 r.<sup>36</sup> wyrok dotyczący sytuacji, w której wystawca faktury, mający status ZPChr, zawarł umowę faktoringu z bankiem. Na jej mocy nabywca towarów dokonywał zapłaty należności z faktur na rachunek banku działającego jako faktor. W sprawie tej organy zakwestionowały prawo do odliczenia przez nabywcę podatku naliczonego z powodu dokonania zapłaty należności wynikających z faktur innemu podmiotowi niż wystawca faktury wskazany w § 54 ust. 5 pkt 1 powołanego rozporządzenia. Organ stwierdził, że nabywca towarów dokonał zapłaty z naruszeniem wymogów określonych w § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 rozporządzenia (obowiązek zapłaty podatnikom będącym m.in. ZPChr bezpośrednio w formie pieniężnej za pośrednictwem banku, gdy kwota należności z faktury przekraczała wartości określone w art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej<sup>37</sup>). Ponadto NSA wskazał, że powołane przepisy rozporządzenia były przedmiotem oceny zgodności z Konstytucją przez TK, który wyrokiem z dnia 27 lipca 2004 r.<sup>38</sup> uznał, że przepisy te są zgodne z art. 64 ust. 2 i 3 w związku z art. 21 ust. 1 oraz art. 84 Konstytucji i nie są niezgodne

---

<sup>36</sup>Wyrok NSA z 18 stycznia 2007 r., sygn. akt I FSK 455/06.

<sup>37</sup>Dz.U. z 1990 r. Nr 41, poz. 324 ze zm.

<sup>38</sup>Wyrok TK z 27 lipca 2004 r., sygn. akt SK 9/03, OTK ZU 7A/2004, poz. 71.

z art. 20, 22 i 217 Konstytucji. Ocena ta nie stanowiła przeszkody do uznania przez NSA, że dokonana w sprawie przez organy podatkowe i sąd pierwszej instancji wykładnia § 54 ust. 5 pkt 1 i ust. 7 powołanego rozporządzenia naruszała określoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasadę proporcjonalności. Także w tym orzeczeniu sąd stwierdził, że nieproporcjonalność przyjętej przez organ wykładni powołanego przepisu spowodowana była nieadekwatnością zastosowanego środka do celu regulacji, co należy ocenić jako stwierdzenie naruszenia wymogu proporcjonalności sensu stricto.

Powyższe orzeczenia w kontekście rozważań nad stosowaniem zasady proporcjonalności przez sądy administracyjne są godne podkreślenia z uwagi na to, że dotyczą przepisów krajowych z okresu sprzed akcesji Polski do Unii. W orzeczeniach tych NSA dokonał testu wykładni i zastosowania prawa krajowego według zasady proporcjonalności opartej na art. 31 ust. 3 Konstytucji. Trafnie się odwołał do tego przepisu Konstytucji wskazując, że oceniane przepisy rozporządzenia są normami prawa podatkowego mającymi na celu wymuszenie przestrzegania postanowień art. 3 ust. 3 pkt 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1988 r. o działalności gospodarczej. Przepisy te, wprowadzając obostrzenia dotyczące płatności dokonywanych w ramach działalności gospodarczej, wywierały skutek w postaci ograniczenia konstytucyjnej swobody działalności gospodarczej i ingerencji w konstytucyjnie chronione prawo własności, którego realizacją jest korzystanie z prawa do odliczenia podatku naliczonego. Zatem jako normy ograniczające wolność przewidzianą w Konstytucji w zakresie proporcjonalności podlegały testowi na podstawie art. 31 ust. Konstytucji, a nie – jak zdecydowana większość przepisów podatkowych – na podstawie art. 2 Konstytucji (przepisy podatkowe nie dotyczące wolności przewidzianych w Konstytucji). W orzeczeniach tych wskazano, że dokonana przez organy i sądy pierwszej instancji wykładnia przepisów rozporządzenia wywołała skutki niewspółmiernie dolegliwe w stosunku do wagi celów, które miały realizować te regulacje (wymuszanie obrotu bezgotówkowego, kontrola rozliczeń pomiędzy podmiotami gospodarczymi). Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w tych sprawach zagrożenie realizacji celów wyznaczonych dla tych regulacji w ogóle nie wystąpiło, gdyż pomimo niedokonania zapłaty bezpośrednio wystawcy faktury rozliczenia miały formę bezgotówkową i możliwa była ich kontrola. Zatem w tych sprawach, chociaż NSA nie wskazał tego wprost, została dokonana kontrola proporcjonalności wykładni przepisów prawa podatkowego według kryterium proporcjonalności sensu stricto.

Podobnego problemu dotyczył wyrok WSA w Warszawie z dnia 16 stycznia 2009 r.<sup>39</sup>

---

<sup>39</sup>Wyrok WSA w Warszawie z 16 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2663/08.

Sąd ocenił w nim zgodność z prawem wykładni i zastosowania przepisu art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r., który uzależnia prawo do dokonania wcześniejszego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym od dokonania zapłaty należności z faktury bezpośrednio wystawcy faktury. W omawianej sprawie podatnik, zgodnie z umową łączącą go z wystawcą faktury, dokonał zapłaty części należności z faktury w formie przekazu na rzecz wierzyciela wystawcy faktury. Organ uznał, że nie został spełniony warunek dokonania zapłaty należności z faktury bezpośrednio jej wystawcy. Sąd na podstawie wyroków TSUE<sup>40</sup> stwierdził, że ograniczenie prawa do wcześniejszego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego bez zapewnienia podatnikowi możliwości wykazania, że w sprawie nie doszło do oszustwa podatkowego lub unikania opodatkowania, godzi w zasadę proporcjonalności.

Odwołując się do orzecznictwa TSUE, sąd stwierdził, że zakres ograniczenia prawa do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego musi być adekwatny do celu regulacji. Ograniczenie nie może dotyczyć podmiotów, które w sposób oczywisty nie dokonały czynności sprzecznych z prawem. Opierając się na tym wniosku, sąd uznał, że dokonana przez organ wykładnia art. 87 ust. 6 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. była niezgodna z zasadą proporcjonalności. W ocenie sądu sam fakt dokonania zapłaty należności z faktury na polecenie jej wystawcy na rzecz wierzyciela na podstawie powołanego przepisu nie mógł być uznany za okoliczność uzasadniającą odmowę dokonania zwrotu nadwyżki podatku w przyspieszonym terminie. Użyta w wyroku argumentacja wskazuje, że zastosowana w sprawie wykładnia prawa krajowego naruszała wymóg proporcjonalności sensu stricto. Nie zawarto w nim szerszych rozważań na temat zasady proporcjonalności. Nie wskazano też, że jej spełnienie wymaga zachowania warunku odpowiedniości i konieczności. Wnioski, do których doszedł sąd, znalazły potwierdzenie w wyroku NSA z dnia 4 czerwca 2009 r.<sup>41</sup>, którym oddalono skargę kasacyjną wniesioną od omawianego wyroku przez organ podatkowy. W orzeczeniu NSA znalazły się podobne wypowiedzi, gdyż sąd nie prowadził szerszych rozważań na temat zasady proporcjonalności, ograniczając się do stwierdzenia, że w omawianej sprawie doszło do jej naruszenia. W obydwu wyrokach nie wskazano podstawy prawnej, na której oparto zastosowanie zasady proporcjonalności, a odwoływanie się do

---

<sup>40</sup>Zob. Wyrok TSUE z 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej, ECR 2001, s. I-08195; Wyrok TSUE z 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD, C-401/95) i Sanders BVBA (C-47/96) przeciwko Belgische Staat, ECR 1997, s. I-07281.

<sup>41</sup>Wyrok NSA z 4 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 603/09.



orzecznictwa TSUE dotyczącego zasady proporcjonalności należy odczytywać jako potwierdzenie, że w sprawie zastosowano unijną zasadę proporcjonalności do kontroli środka krajowego podjętego przez organy państwa członkowskiego.

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 11 października 2011 r.<sup>42</sup> NSA zajmował się dopuszczalnością dokonania odliczeń wynikających z faktur dokumentujących zakupy towarów dokonane przed dniem utraty zwolnienia od podatku od towarów i usług w kontekście niedopełnienia warunków formalnych w postaci złożenia wymaganego przez art. 113 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. spisu z natury po terminie zakreślonym w tym przepisie. W omawianej sprawie podatnik utracił prawo do zwolnienia podmiotowego w ciągu roku, odliczył podatek naliczony przy zakupie towarów, które nie zostały sprzedane na dzień utraty zwolnienia, i złożył spis z natury tych towarów do organu po upływie terminu ustanowionego w art. 113 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. (14 dni od dnia, w którym nastąpiła utrata zwolnienia). Organy podatkowe uznały, że przekroczenie przez podatnika tego terminu spowodowało utratę przez niego prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów objętych spisem. Z tym stanowiskiem zgodził się WSA w Krakowie, który wyrokiem z dnia 7 maja 2010 r.<sup>43</sup> oddalił skargę na decyzję wymiarową organu drugiej instancji.

Z tą oceną prawną nie zgodził się NSA, który w uzasadnieniu powołanego wyroku wskazał, że sąd pierwszej instancji zaniechał oceny zaskarżonej decyzji pod kątem zgodności zaprezentowanej w niej wykładni art. 113 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. z zasadą proporcjonalności. Jego zdaniem wprowadzenie w tym artykule sankcji za naruszenie przewidzianych tam warunków w postaci definitywnej utraty prawa do odliczenia podatku naliczonego z faktur dokumentujących zakupy dokonane przed dniem utraty zwolnienia nie może zostać uznane za zgodne z zasadą proporcjonalności. Sankcja ta bowiem nie uwzględnia cech konstrukcyjnych podatku od wartości dodanej, jakimi są zasada potrącania podatku naliczonego na wcześniejszych etapach obrotu oraz ponoszenie ciężaru ekonomicznego tego podatku przez ostatecznego konsumenta. Te cechy podatku łącznie składają się na zasadę neutralności podatku od towarów i usług. Sąd wskazał, że kierując się wynikami wykładni gramatycznej art. 113 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r., należałoby stwierdzić, że jakiegokolwiek, nawet nieznaczne uchybienie warunkom ustanowionym przez ten przepis, np. drobna pomyłka rachunkowa czy spóźnienie przy przedłożeniu spisu z natury, skutkuje utratą przez podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur dokumentujących

---

<sup>42</sup>Wyrok NSA z 11 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1514/10.

<sup>43</sup>Wyrok WSA w Krakowie z 7 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1/10.

zakupy dokonane przed dniem utraty zwolnienia. Stwierdził też, że niezależnie od tego, czy w ogóle ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przewidziane w art. 113 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. można uznać za dopuszczalne, zwrócić należało uwagę na to, że wielokrotnie zarówno TSUE, jak i sądy administracyjne podkreślały, że naruszenie warunków formalnych nie może pozbawiać podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego, gdyż zasada neutralności podatku od towarów i usług wymaga przyznania prawa do odliczenia podatku naliczonego w razie spełnienia podstawowych wymagań, nawet wtedy, gdy podatnik nie spełnił niektórych wymagań formalnych. Odwołując się do wyroku TSUE z 10 lipca 2008 r. w sprawie Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu<sup>44</sup>, NSA stwierdził, że pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego z powodu złożenia z uchybieniem terminu poprawnego spisu z natury zapasu towarów nabytych przed dniem utraty zwolnienia, służących do prowadzenia opodatkowanej działalności gospodarczej, stanowi sankcję, która jest nadmiernie rygorystyczna i nie do pogodzenia z zasadami proporcjonalności i neutralności podatku od towarów i usług.

W omawianym wyroku nie wskazano wprost, którego z kryteriów proporcjonalności kontrolowany przepis krajowy nie spełniał, a także nie wskazano podstawy prawnej zasady proporcjonalności. Odwołanie się przez NSA do wyroku TSUE pozwala wnioskować, że kontroli środka krajowego dokonano na podstawie unijnej zasady proporcjonalności. Wskazanie przez sąd, że przewidziany tym przepisem skutek był nadmiernie rygorystyczny, świadczy o uznaniu dolegliwości spowodowanej tym przepisem za niewspółmierną w stosunku do celu tej regulacji, który nie może być rozumiany jako możliwość odmówienia podatnikowi prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego z powodu naruszenia wymogów czysto formalnych, takich jak obowiązek złożenia spisu z natury w określonym terminie. Odwołanie do nadmiernej dolegliwości skutków wywołanych zastosowaniem w sprawie kontrolowanego przepisu, jak się wydaje, należy ocenić jako dokonanie przez sąd testu proporcjonalności w oparciu o wymóg proporcjonalności *sensu stricto*.

Należy podkreślić, że w tej sprawie NSA – wskazując, że odliczenie podatku naliczonego od podatku należnego nie może być kwestionowane z powodów formalnych, gdy jednocześnie nie ulega wątpliwości, że wymogi materialne odliczenia zostały spełnione – uznał, że cel kontrolowanej regulacji pozostawał w sprzeczności z prawem unijnym. Trzeba zauważyć, że ta niezgodność w istocie sprowadzała się do tego, że przepis art. 113 ust. 5

---

<sup>44</sup>Wyrok TSUE z 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, ECR 2008, s. I-05129.

ustawy o VAT z 2004 r. w całości był sprzeczny z celami VI dyrektywy, gdyż z powodu swego nadmiernie sankcyjnego charakteru w ogóle nie realizował celu przewidzianego prawem unijnym, a także był sprzeczny z tym prawem. Zatem dolegliwość przewidziana tym przepisem w ogóle nie miała uzasadnienia w prawie unijnym. W tej sytuacji ważenie w ramach testu proporcjonalności sensu stricto stopnia tej dolegliwości z doniosłością celu regulacji ją powodującą było zabiegiem, który mógł dać jedynie wynik w postaci stwierdzenia, że dolegliwość wywołana tym przepisem w sposób oczywisty nie pozostawała w proporcji do celu, który przepis ten miał realizować. W uproszczeniu można powiedzieć, że w omawianym przypadku proporcja ta wynosiła zero. Jednakże zasadność takiego działania może budzić uzasadnione wątpliwości, gdyż rozważania zawarte w rozdziałach trzecim i czwartym niniejszej pracy prowadzą do wniosku, że test proporcjonalności sensu stricto ma sens jedynie wtedy, gdy oceniane w jego ramach czynniki związane z poddanym kontroli środkiem prawnym w postaci stopnia dolegliwości i wagi celu mogą być wazone bez możliwości wskazania z góry, że jedna z tych wartości przeważa z uwagi na to, że drugiej w ogóle nie ma. W takiej sytuacji ważenie pozbawione jest sensu, gdyż jego wynik znany jest z góry, ponieważ intensywność skutków prawnych badanej regulacji jest większa od intensywności, z którą należy realizować cel tej regulacji. Dotychczasowe rozważania prowadzą do konkluzji, że ważenie w ramach testu proporcjonalności sensu stricto ma sens jedynie wtedy, gdy porównywane czynniki istnieją i mają istotną rangę, gdyż tylko wówczas możliwe jest stwierdzenie wzajemnych relacji pomiędzy nimi, co stanowi podstawę do formułowania wniosku o stopniu wzajemnej proporcjonalności tych czynników. Przedstawione spostrzeżenia dotyczące sprzeczności omawianego przepisu z istotą podatku od towarów i usług prowadzą do wniosku, że omawiana regulacja krajowa była sprzeczna z art. 22 ust. 8 VI dyrektywy (art. 273 dyrektywy 112) i na podstawie tego przepisu jej wprowadzenie do polskiej ustawy było niedopuszczalne.

W wyroku z dnia 24 września 2008 r.<sup>45</sup> NSA ocenił proporcjonalność przepisu § 14 ust. 2 pkt 1 lit a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług<sup>46</sup> stanowiącego: „W przypadku, gdy sprzedaż towarów lub usług została udokumentowana fakturami lub fakturami korygującymi wystawionymi przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony do wystawiania faktur lub faktur korygujących, faktury te i dokumenty celne nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku

---

<sup>45</sup>Wyrok NSA z 24 września 2008 r., sygn. akt I FSK 1028/07.

<sup>46</sup>Dz.U. Nr 97, poz. 970 ze zm.

naliczonego”. W omawianej sprawie organy podatkowe na podstawie powołanego przepisu uznały, że podatnikowi nie przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez podatnika, który nie dopełnił obowiązku rejestracji w rejestrze podatników podatku od towarów i usług. Organy rozstrzygły tak pomimo tego, że wystawca faktury następnie działał jak podatnik podatku od towarów i usług, tj. złożył deklaracje VAT-7, w których wykazywał podatek wynikający z wystawionych przez siebie faktur VAT. Rozstrzygnięcia organów podatkowych oparte zostały na wykładni gramatycznej § 14 ust. 2 pkt 1 lit a) rozporządzenia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku uznał decyzję organu drugiej instancji za prawidłową i oddalił skargę<sup>47</sup>.

Z tą oceną nie zgodził się NSA, który uchylił wyrok sądu pierwszej instancji. W uzasadnieniu wskazał, że o uchyleniu zadecydowały wymogi składające się na zasadę proporcjonalności. W pierwszej kolejności NSA zwrócił uwagę na to, że zaprezentowana w omawianej sprawie wykładnia § 14 ust. 2 pkt 1 lit a) rozporządzenia dokonana przez organy podatkowe i sąd pierwszej instancji jest sprzeczna z nakazami wynikającymi wprost z Konstytucji. Stwierdził, że wykładnia prawa podatkowego powinna mieć charakter kompleksowy, gdyż w wielu przypadkach samo brzmienie słów, przy pomocy których sformułowany został dany przepis, nie wystarcza dla ustalenia właściwej treści normy prawnej. Ponadto wykładnia prawa powinna być dokonywana w zgodzie z Konstytucją, co oznacza, że ustalony sens normy prawnej nie może być sprzeczny z konstytucyjnym porządkiem prawnym<sup>48</sup>. Szukanie sensu normy podatkowej musi być każdorazowo zorientowane na jej zgodność z Konstytucją. Odwołując się do art. 2 i 84 Konstytucji, NSA orzekł, że dokonując wykładni podustawowego przepisu prawa podatkowego ograniczającego uprawnienia podatnika wynikające z ustawy, należy dążyć do tego, żeby wykładnia bezpodstawnie nie zakłóciła uprawnień podatnika wynikających z ustawy podatkowej i prowadziła do takiego rozumienia wyrażonej w tym przepisie normy, które zapewniać będzie stosowną proporcję zastosowanego środka prewencyjnego do celu, któremu ma on służyć. Zatem NSA odwołał się wprost do zasady proporcjonalności, którą wywiódł z art. 2 Konstytucji.

W wyroku wskazano, że celem regulacji zawartej w § 14 ust. 2 pkt 1 lit a) rozporządzenia było zapobieganie nadużyciom podatkowym polegającym na odliczaniu podatku wykazanego w fakturach, który nie był podatkiem należnym u wystawcy faktury. Sąd wskazał, że przy wykładni przepisów ustanawiających środki o charakterze prewencyjnym

---

<sup>47</sup> Wyrok WSA w Gdańsku z 30 czerwca 2006 r., sygn. akt I SA/Gd 290/06.

<sup>48</sup> W tym zakresie w wyroku powołano: R. Mastalski, *Prawo podatkowe*, Warszawa 2000, s. 100–102.

należy mieć na uwadze konieczność zachowania proporcji pomiędzy rygoryzmem regulacji a uprawnieniem podatnika, któremu regulacja ta zagraża. W ocenie NSA w omawianym przypadku uprawnieniem tym jest zasada potencjalności podatku, która realizuje wymóg ekonomicznej neutralności opodatkowania podatkiem od towarów i usług, dzięki której podatnik nie ponosi ciężaru ekonomicznego opodatkowania. Sąd zwrócił uwagę, że wymóg zachowania proporcjonalności realizuje taka wykładnia przepisu wprowadzającego środek prewencyjny, która przy zachowaniu *ratio legis* regulacji nie godzi bezpodstawnie w gwarantowane ustawowo prawo, którym w rozważnej sprawie było prawo do pomniejszenia należnego od podatnika podatku od towarów i usług o podatek naliczony przy zakupach służących wygenerowaniu sprzedaży opodatkowanej. Zdaniem NSA dokonana w omawianej sprawie przez sąd pierwszej instancji wykładnia powołanego przepisu nie uwzględniała celu tego przepisu oraz dopuszczalnego natężenia, z jakim można było dążyć do osiągnięcia tego celu w kontekście stanu faktycznego. Sąd wskazał, że pomimo braku rejestracji wystawcy faktury, wykonał on ciężące na nim obowiązki podatnika podatku VAT, w szczególności złożył deklaracje VAT-7 i zadeklarował w nich podatek należny wynikający z wystawionych przez niego faktur. Stwierdził też, że przymiot podatnika podatku od towarów i usług nie jest uzależniony od spełnienia warunku rejestracji, gdyż sam jej fakt nie czyni danego podmiotu podatnikiem tego podatku. Rejestracja służy zapewnieniu możliwości kontroli działalności podatników w zakresie prawidłowości rozliczania się z podatku. Proces rejestracji oraz wystawianie faktur zostały odpowiednio sformalizowane w celu umożliwienia organom podatkowym kontroli prawidłowości rozliczeń podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że przepisy normujące powyższe zasady mają charakter techniczny i nakładane nimi obowiązki powinny uwzględnić zasadę proporcjonalności, która jest wyrażona w Konstytucji w art. 31 ust. 3 i art. 2, oraz należy do jednych z podstawowych zasad prawa UE. W wyroku orzeczono, że zasada proporcjonalności stawia wymóg, według którego podjęte środki prawne muszą być współmierne (konieczne i proporcjonalne do wagi zagadnienia), jeśli chodzi o cel, jaki prawodawca chce osiągnąć. Zdaniem NSA zachowanie proporcjonalności polega na uchwyceniu adekwatności celu i środka użytego do jego osiągnięcia.

Podsumowując swe rozważania, NSA stwierdził, że formalny charakter okoliczności rejestracji dla celów podatkowych, który nie decyduje o nabyciu statusu podatnika podatku od towarów i usług, powoduje, że brak rejestracji wystawcy faktury, gdy rozliczył on podatek wykazany w wystawionych przez siebie fakturach, nie może być przesłanką do uznania braku prawa do odliczenia podatku wykazanego w tych fakturach. W wyroku wskazano, że w

sytuacji, gdy podatnik odliczył podatek wykazany w fakturze pochodzącej od niezarejestrowanego podatnika, który jednak ten podatek rozliczył, należy dokonać wykładni art. 86 ust. 1 ustawy o VAT respektującej postulaty płynące z wyrażonej w art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji zasady proporcjonalności i uznać, że podatnik ma prawo do odliczenia podatku naliczonego. W świetle tych wniosków NSA stwierdził, że w tej sprawie sąd pierwszej instancji dokonał wadliwej wykładni art. 86 ust. 1 i 2 ustawy o VAT z 2004 r. oraz § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) rozporządzenia i uchylił jego wyrok.

W omówionym orzeczeniu poruszono wszystkie istotne kwestie związane ze stosowaniem zasady proporcjonalności. Wykazano, że podstawowym elementem decydującym o tym, że regulacja spełnia test proporcjonalności, jest cel regulacji, który musi być istotny z punktu widzenia prawodawcy i suwerena, czyli społeczeństwa. W wyroku cel ten wykazano jako prewencję w zakresie oszustw podatkowych. Sąd, co prawda, nie wypowiedział się wprost o odpowiedności kontrolowanego środka, nie zakwestionował go jednak z powodu tej przesłanki. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał także na warunek zachowania przez środek prawny wymogu konieczności oraz proporcjonalności sensu stricto jako wymogów uznania regulacji za proporcjonalną. Skupienie się przez NSA w uzasadnieniu omawianego wyroku na adekwatności środka do celu założonego przez prawodawcę należy oceniać jako wskazówkę, że w tej sprawie sąd stwierdził naruszenie wymogu proporcjonalności sensu stricto. W orzeczeniu tym wskazano, że podstawą prawną tej zasady są przepisy art. 31 ust. 3 i art. 2 Konstytucji, nie wskazano jednak przy tym, że do przepisów prawa podatkowego w sytuacji, gdy ich skutki nie dotyczą wolności i praw wskazanych w Konstytucji, podstawą jest art. 2 Konstytucji, a nie przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji, który dotyczy proporcjonalności w ograniczaniu praw i wolności wskazanych w przepisach Konstytucji. W wyroku za podstawę prawną obowiązku zachowania proporcjonalności przy wykładni i stosowaniu prawa podatkowego raz wskazano sam art. 2 Konstytucji, a raz art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji. Z treści uzasadnienia wynika, że podstawą badania proporcjonalności w omawianej sprawie był art. 2 Konstytucji. Działanie to w świetle orzecznictwa TK należy uznać za budzące wątpliwości, gdyż pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego traktowane jest jako ingerencja w prawo własności, której proporcjonalność powinna być badana według wzorca opartego na art. 31 ust. 3 i art. 64 ust. 3 Konstytucji<sup>49</sup>. W wyroku wskazano też, że zasada proporcjonalności jest zasadą unijną bez

---

<sup>49</sup> Zob. orzecznictwo TK do art. 2 Konstytucji powołane w rozdziale trzecim podrozdziale trzecim prezentowanej pracy.

wskazania jej cech na gruncie prawa unijnego oraz jej podstawy prawnej. Z analizy uzasadnienia omawianego wyroku można odnieść wrażenie, że sąd treści tej zasady na gruncie krajowym, jak i unijnym uznał za identyczne. Stwierdził, że dokonano wadliwej wykładni § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) rozporządzenia i wskazał, że sprawę należy rozstrzygnąć, opierając się na art. 86 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. przyznającym prawo do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Można odnieść wrażenie, że jednak organ nie dokonał wadliwej wykładni przepisu § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) rozporządzenia, lecz, że przepis ten w swym jednoznacznie bezwarunkowym brzmieniu okazał się być niezgodny z art. 2 Konstytucji przez to, że naruszał wymóg zachowania proporcjonalności. Świadczy o tym wskazanie w wyroku, że organ na podstawie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. powinien rozstrzygnąć sprawę i uznać prawo do odliczenia podatku. Należy przyjąć, że skoro NSA nie zaproponował innej wykładni § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) rozporządzenia niż dokonana w sprawie przez sąd pierwszej instancji i organy, i odesłał do stosowania przepisu ustawy, to uznał tym samym, że wykładnia prokonstytucyjna tego przepisu jest niemożliwa. Zatem w rozpoznanej sprawie doszło do pominięcia przez sąd na podstawie art. 178 ust. 1 Konstytucji niezgodnego z Konstytucją przepisu podstawowego i jej rozstrzygnięcia na podstawie nadającego się do zastosowania w sprawie art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Nie zmienia to oczywiście okoliczności, że wyrok ten stanowi przykład wnikliwej sądowej oceny proporcjonalności przepisu ograniczającego podstawowe uprawnienie zagwarantowane przez przepis ustawy realizujący nakaz wynikający z prawa unijnego.

Do takich samych wniosków doszedł NSA, wydając 24 września 2008 r.<sup>50</sup> wyrok dotyczący proporcjonalności przepisu § 48 ust. 4 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonywania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym<sup>51</sup>, który stanowił odpowiednik § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia 2004 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług. W orzeczeniu tym zawarto odwołanie do zasady proporcjonalności wskazując, że środek krajowy, który może ograniczać zasadę neutralności podatku od towarów i usług, powinien spełniać kryterium adekwatności w kontekście stosunku wynikającej z niego dolegliwości do celu regulacji. Zatem NSA posłużył się testem proporcjonalności sensu stricto. Z omawianego wyroku wynika, że za uznaniem kontrolowanego środka za nieproporcjonalny przemawiała okoliczność braku zagrożenia oszustwem podatkowym, gdyż w stanie faktycznym sprawy

---

<sup>50</sup>Wyrok NSA z 24 września 2008 r., sygn. akt I FSK 1015/07.

<sup>51</sup>Dz.U. Nr 27, poz. 268 ze zm.

wystawca faktury zachowywał się jak podatnik podatku od towarów i usług (czynność wykazana na fakturze miała miejsce, podatnik zewidencjonował fakturę i rozliczył ją w deklaracji podatkowej).

Podobnego zagadnienia dotyczył też wyrok WSA we Wrocławiu z 20 marca 2007 r.<sup>52</sup> W sprawie tej organy podatkowe ustaliły, że podatnik odliczał podatek naliczony wynikający z faktur wystawionych przez podmiot, który nie był zarejestrowany jako podatnik VAT (został wykreślony z rejestru podatników). Organy uznały, że stosownie do treści art. 88 ust.3a pkt 1 lit. a) ustawy o VAT z 2004 r. podatnikowi nie przysługiwało prawo do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez podatnika niezarejestrowanego. W sprawie tej WSA we Wrocławiu uznał, że powołany przepis ustawy o VAT z 2004 r. jest sprzeczny z art. 17 VI dyrektywy, co uzasadniał brakiem w przepisach tego artykułu zapisów uzależniających prawo do odliczenia podatku naliczonego od zarejestrowania wystawcy faktury w charakterze podatnika podatku od towarów i usług. Na poparcie swojego stanowiska sąd powołał wyroki TSUE<sup>53</sup>, wskazując, że w orzeczeniach tych prezentowane jest stanowisko, według którego podatnikowi przysługuje prawo do odliczenia podatku naliczonego nawet w przypadku, gdy na wcześniejszym lub późniejszym etapie obrotu doszło do oszustwa podatkowego. W uzasadnieniu wyroku postanowiono tezę: „kwestia czy podatek VAT należny od wcześniejszych lub późniejszych transakcji sprzedaży danych towarów został zapłacony do budżetu państwa nie ma wpływu na prawo do jego odliczenia”.

Naczelny Sąd Administracyjny wyrokiem z dnia 25 września 2008 r.<sup>54</sup> oddalił skargę kasacyjną dyrektora Izby Skarbowej we Wrocławiu wniesioną od omówionego wyroku WSA we Wrocławiu. W uzasadnieniu NSA podzielił pogląd prezentowany przez sąd pierwszej instancji, że prawo do odliczenia podatku naliczonego nie może być kwestionowane przez organy podatkowe z powodu występowania w łańcuchu dostaw, w którym wystawiono fakturę wykazującą podatek do odliczenia, transakcji o oszukańczym charakterze, jeżeli podatnik o nich nie wiedział. Sąd stwierdził, że przepisy art. 17 i nast. VI dyrektywy sprzeciwiają się różnicowaniu transakcji na potrzeby stosowania prawa do odliczenia podatku na transakcje legalne i nielegalne. Zdaniem NSA ocena wpływu na prawo do odliczenia

---

<sup>52</sup> Wyrok WSA we Wrocławiu, sygn. akt I SA/Wr 1625/06.

<sup>53</sup> Wyrok TSUE z 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych Optigen Ltd (C-354/03), Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) i Bond House Systems Ltd (C-484/03) przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECR 2006, s. I-00483; Wyrok TSUE z 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Commissioners of Customs & Excise i Attorney General przeciwko Federation of Technological Industries i in., ECR 2006, s. I-04191; Wyrok TSUE z 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECR 2006, s. I-01609.

<sup>54</sup> Wyrok NSA z 25 września 2008 r., sygn. akt I FSK 1020/07.



podatku naliczonego działań osób trzecich, na które podatnik nie miał wpływu, powinna być dokonywana z uwzględnieniem wymogów wynikających z dorobku prawa unijnego. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w świetle art. 2, art. 4 ust. 2 i art. 5 ust. 2 VI dyrektywy wykonywanie czynności opodatkowanych przez podmiot niezarejestrowany jest działalnością gospodarczą w rozumieniu VI dyrektywy, która podlega opodatkowaniu. Czynności te należy traktować jako wykonane przez podatnika i na taką ich ocenę nie ma wpływu okoliczność, że nie został od nich odprowadzony podatek od towarów i usług. Dla zakwalifikowania danej czynności do tych wykonanych w ramach opodatkowanej działalności gospodarczej istotne jest tylko to, czy od tych czynności organy na podstawie przepisów prawa mogą żądać zapłaty podatku. W związku z tymi wnioskami NSA stwierdził, że w omawianej sprawie, oceniając prawo podatnika do odliczenia podatku naliczonego, należało ustalić, czy wystawcy faktur wykonywali czynności opodatkowane w ramach działalności gospodarczej jako podatnicy, o których mowa w art. 15 ustawy o VAT z 2004 r. Kwestia rejestracji wystawców faktur nie mogła mieć wpływu na prawo do odliczenia podatku przez odbiorcę faktur. Sąd stwierdził, że jeżeli podatek wynikający z faktur dokumentujących nabycie przez podatnika towarów i usług jest należny, to obowiązkiem państwa jest stworzenie podatnikowi warunków do odliczenia tego podatku od podatku należnego od tego podatnika.

W świetle przedstawionych wniosków NSA uznał, że uprawnione jest stanowisko, według którego przepis art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a) ustawy o VAT z 2004 r., pozbawiający podatnika prawa do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturami wystawionymi przez podmiot nieuprawniony do wystawiania faktur, jest sprzeczny z prawem wspólnotowym, gdyż narusza zasady neutralności podatku od towarów i usług oraz proporcjonalności.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że obowiązujące od dnia 1 maja 2004 r. do dnia 1 stycznia 2007 r. przepisy art. 17 ust. 2 VI dyrektywy przewidywały wyraźne uprawnienie podatnika do odliczenia podatku naliczonego zawartego w dokonywanych zakupach związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. W wyroku podkreślono, że system odliczeń podatku VAT wynikający z art. 17–20 VI dyrektywy ma na celu zdjęcie z podatnika ciężaru związanego z ekonomicznym kosztem podatku. Jedynym ograniczeniem prawa do odliczania podatku naliczonego są przesłanki sformułowane w art. 17 ust. 6 VI dyrektywy oraz warunki formalne związane z realizacją tego prawa, opisane w art. 18 (posiadanie faktury). Zdaniem NSA utrzymanie w krajowym systemie prawa wyłączenia

prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktur wystawionych przez nieuprawnione podmioty nie było możliwe na podstawie określonej przez art. 17 ust. 6 zasady *stand still*, gdyż ma ona zastosowanie do włączeń prawa do odliczenia podatku naliczonego zgodnych z prawem unijnym. Sąd wskazał, że TSUE<sup>55</sup> stwierdził, że o ile prawdą jest, że art. 17 ust. 6 VI dyrektywy pozwala państwu członkowskiemu zachować krajowy system istniejący przed wejściem w życie tej dyrektywy, o tyle jednak przepis ten zakłada, że wykluczenia, które państwa mogą na jego podstawie zachować, są zgodne z prawem w świetle II Dyrektywy 67/228, która poprzedzała VI dyrektywę. Artykuł 11 ust. 2 II dyrektywy stanowił, że państwa członkowskie mogą wyłączyć z systemu odliczeń „ pewne towary i pewne usługi, w szczególności te, które mogą być wykorzystywane wyłącznie lub częściowo do celów prywatnych podatnika lub jego personelu”. Wskazał również, że zdaniem ETS państwom członkowskim nie przyznano nieograniczonego uprawnienia dyskrecjonalnego do wyłączenia prawa do odliczenia podatku naliczonego, zwłaszcza w zakresie wydatków wykorzystanych do celów prywatnych. Z orzeczenia tego wyraźnie wynika, iż poszczególnych jednostek redakcyjnych art. 17 ust. 6 I V dyrektywy nie można interpretować w oderwaniu od siebie. Skoro przepis ten stanowi, że odliczenie podatku od wartości dodanej nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub reprezentacyjne, a w zdaniu następnym wskazuje, że do czasu wejścia w życie stosownych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie dyrektywy, należy przyjąć, iż uprawnienie państw członkowskich do zachowania wyłączeń prawa do odliczenia podatku odnosi się jedynie do „wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą”. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że hipoteza art. 88 ust.3a pkt 1 lit. a) ustawy o VAT z 2004 r. swym zakresem obejmuje sytuacje odmienne od tych, które mogą być objęte ograniczeniem prawa do odliczenia podatku naliczonego na podstawie art. 17 ust. 6 VI dyrektywy.

Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił uwagę na to, że państwa członkowskie są uprawnione do wprowadzania do systemu prawa krajowego regulacji w zakresie podatku od towarów i usług w celu zapobiegania unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania. W omawianym wyroku NSA na przykładzie orzeczenia TSUE w

---

<sup>55</sup>Zob. Wyrok TSUE z 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 P. Charles i T.S. Charles-Tijmens przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECR 2005, s. I-07037.

połączonych sprawach<sup>56</sup> wskazał, że wprowadzone do prawa krajowego w celu zapobiegania unikaniu opodatkowaniu wyłączenie prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu dóbr określonego rodzaju bez możliwości wykazania związku tych zakupów z działalnością opodatkowaną narusza prawa unijne. Dalej sąd wskazał, że art. 88 ust.3a pkt 1 lit. a) ustawy o VAT z 2004 r. niewątpliwie jest przepisem mającym na celu zapobieganie oszustwom podatkowym i jako taki jest zgodny z VI dyrektywą i przenosi na nabywcę odpowiedzialność za niezgodne z prawem działania wystawcy faktury. Odwołując się do tej cechy omawianego przepisu, NSA wskazał na wyrok w sprawie C-384/04 i na podstawie poglądów w nim wyrażonych stwierdził, że takie przeniesienie odpowiedzialności na podatnika za kwotę podliczanego podatku może dotyczyć podatnika, który wiedział lub miał uzasadnione podstawy przypuszczać, że podatek na poprzednich etapach obrotu nie został zapłacony. Ponadto wskazał, że regulacje przenoszące na podatnika odpowiedzialność za odliczany podatek muszą być zgodne z zasadą proporcjonalności, gdyż muszą spełniać test konieczności. Podkreślił też, że jedynym uznanym przez TSUE ograniczeniem stosowanych przez państwa członkowskie środków walki z oszustwami podatkowymi czy unikaniem opodatkowania jest zasada proporcjonalności zastosowanego środka, której naruszenie może powodować zachwianie zasady neutralności podatku od towarów i usług. Orzekł, że Trybunał wypowiedział się kategorycznie przeciw odpowiedzialności nabywcy za zobowiązania podatkowe zbywcy na zasadzie ryzyka, czyli takiemu konstruowaniu prawa do odliczenia, które oparte byłoby na domniemaniu, że w każdej transakcji noszącej znamiona oszustwa podatkowego nabywca wiedział lub mógł wiedzieć o jej oszukańczym charakterze, pozbawiając podatnika możliwości obalenia tego domniemania. W konkluzji NSA stwierdził, że interpretacja przepisu art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a) ustawy o VAT z 2004 r., zgodnie z którą nie zachodzi podstawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony w przypadku, gdy sprzedaż została udokumentowana fakturą wystawioną przez podmiot nieistniejący lub nieuprawniony, a podatnik wiedział lub mógł wiedzieć o oszukańczym charakterze transakcji, czyni zadość zasadom proporcjonalności i neutralności.

Orzeczenie to jest istotne z punktu widzenia tematu niniejszej pracy, gdyż dokonano nim oceny regulacji krajowej, tj. art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a) ustawy o VAT z 2004 r., wyłącznie na podstawie przepisów unijnych, w tym na zasadzie proporcjonalności prawa unijnego w związku z naruszeniem wymogu formalnego, bez badania świadomości podatnika co do

---

<sup>56</sup>Wyrok TSUE z 19 września 2000 r. w sprawie C-177/99 Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire i C-181/99 Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, ECR 2000, s. I-07013.

występowania tej okoliczności. Postulat konieczności stanowił w tej sprawie kryterium badania zgodności z prawem, które doprowadziło sąd do wniosku, że zaproponowana przez organy podatkowe wykładnia powołanego przepisu naruszała wymóg proporcjonalności prawa. Naczelny Sąd Administracyjny dokonał prounijnej wykładni tego przepisu, wykazując, jak w zgodzie z zasadą proporcjonalności należy ustalać zakres i znaczenie tego przepisu w kontekście realiów, które wystąpiły w tej sprawie. Poza ogólnym wskazaniem obowiązku zachowania wymogu konieczności nie sprecyzował bliżej treści zasady proporcjonalności, a także jej podstawy prawnej. W tym zakresie omawiane orzeczenie oparte zostało na odwołaniu się do orzecznictwa TSUE odnoszącego się do tej kwestii, które – co należy podkreślić – także nie wyjaśnia proporcjonalności w szerszy sposób. Omówiony wyrok zasługuje na uwagę też z tego względu, że w jego uzasadnieniu NSA stwierdził, że przepis art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a) ustawy o VAT z 2004 r. nie może być uznany za normę odpowiadającą wymogom wynikającym z zasady *stand still*. W ocenie sądu nie stanowiło to jednak podstawy do pominięcia tego przepisu przy rozstrzygnięciu zawisłej przed sądem sprawy, gdyż pomimo niemożności oparcia go na wrażliwym zasadę *stand still* art. 17 ust. 6 VI dyrektywy mógł on funkcjonować jako norma mająca ograniczać możliwość unikania opodatkowania i oszustw podatkowych, tj. przepis oparty na art. 22 ust. 8 VI dyrektywy. Stanowisko podobne do powyższego zostało powtórzone także w innych w wyrokach NSA i WSA<sup>57</sup>.

Wyrokiem z 6 listopada 2007 r.<sup>58</sup> WSA w Lublinie uchylił decyzję dyrektora Izby Skarbowej w Lublinie. W sprawie tej podatnik podatku od towarów i usług dokonywał zakupu towarów od rolników ryczałtowych. Zakupy te dokumentowane były fakturami VAT RR, w których wykazywany był zryczałtowany zwrot podatku od towarów i usług. Zwrot ten u nabywcy zwiększał kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r. Organy podatkowe uznały, że w sprawie nie został spełniony jeden z warunków zryczałtowanego zwrotu podatku zwiększającego u nabywcy produktów rolnych kwotę podatku naliczonego, o której mowa w art. 86 ust. 2 ustawy o podatku VAT, mianowicie nie został spełniony wymóg z art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. W dokumentach stwierdzających dokonanie zapłaty należności za produkty rolne obejmujące również kwotę

---

<sup>57</sup>Zob. Wyroki NSA z 5 grudnia 2008 r., sygn. akt: I FSK 1590/07, I FSK 1586/07, I FSK 1581/07, II FSK 1289/07; Wyrok WSA w Szczecinie z 8 lipca 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 808/06; Wyrok WSA w Warszawie z 29 października 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 267/07; Wyrok WSA w Lublinie z 12 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Lu 560/07; Wyrok WSA w Olsztynie z 9 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 180/07; Wyrok WSA w Krakowie z 22 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 1851/0.

<sup>58</sup>Wyrok WSA w Lublinie z 6 listopada 207 r., sygn. akt I SA/Lu 508/07.

zryczałtowanego zwrotu podatku na rachunek bankowy rolnika ryczałtowego zamiast dat wystawienia faktur potwierdzających nabycie produktów rolnych, wskazane zostały zamieszczone w tych fakturach daty sprzedaży. Sąd uznał, że art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. jako warunek zaliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku do kwoty podatku naliczonego podlegającej odliczeniu od podatku należnego, ustanawia wskazanie na dowodzie zapłaty należności z faktury VAT RR oraz numeru i daty jej wystawienia, a nie daty sprzedaży. Zatem podatnik, wpisując na przelewach daty sprzedaży bez wskazania daty wystawienia faktury VAT RR, naruszał przepis art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT i utracił prawo do powiększenia podatku naliczonego o kwoty zryczałtowanego zwrotu, których przelewy te dotyczyły.

W uzasadnieniu wyroku z dnia 6 listopada 2007 r. WSA odwołał się do wyroku TK z dnia 22 maja 2007 r.<sup>59</sup> dotyczącego sytuacji, w której podatnik dokonywał przedpłaty na produkty rolne i w dokumencie potwierdzającym dokonanie zapłaty nie mógł wskazać numeru i daty wystawienia faktury VAT RR, gdyż faktura ta w dacie dokonania zapłaty nie była jeszcze wystawiona. Dlatego podatnik nie mógł spełnić wymogu określonego w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. i przez to nie mógł skorzystać z prawa do odliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku wykazanego w fakturze VAT RR dokumentującej zakup produktów rolnych, za które zapłacono w formie przedpłaty. Trybunał w powołanym wyroku stwierdził, że przepis art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. w zakresie, w jakim pozbawia podatnika dokonującego przedpłaty rolnikowi ryczałtowemu za nabywane produkty rolne przed wystawieniem faktury uprawnień przewidzianych w tym przepisie, jest niezgodny z art. 64 ust. 1 i 3 w związku z art. 21 ust. 1, art. 31 ust. 3, art. 32 ust. 1 Konstytucji RP. Sąd wskazał, że w wyroku tym Trybunał podkreślił, że regulacja zawarta w przepisie art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. nakazująca podanie w dokumencie stwierdzającym dokonanie zapłaty za produkty rolne numeru i daty wystawienia faktury potwierdzającej ich nabycie jest przejawem nadmiernego formalizmu prawnego ograniczającego swobodę kształtowania warunków umowy sprzedaży, a ponadto jest sprzeczna z zasadą demokratycznego państwa prawnego urzeczywistniającego zasady sprawiedliwości społecznej. W wyroku podkreślono, że zdaniem TK ustawodawca przekroczył konieczny i racjonalny pułap wymagań formalnych stawianych podatnikowi, który pragnie skorzystać z obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego, a pozbawiając podatnika tego uprawnienia, naruszył tym samym istotę konstytucyjnego prawa własności. Z uzasadnienia omawianego wyroku wynika, że

---

<sup>59</sup>Wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06, OTK ZU 2007, nr 6A, poz. 50.

Trybunał uznał działanie ustawodawcy za naruszające kryterium konieczności, gdyż cel regulacji zawartej w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. w postaci możliwości kontroli rozliczeń pomiędzy rolnikiem i podatnikiem przez powiązanie zapłaty z konkretną fakturą mógł być osiągnięty przy pomocy środków mniej restrykcyjnych.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie wskazał, że prawna relewantność tego orzeczenia dla rozpatrywanej sprawy wyrażała się w tym, że uznana za niekonstytucyjną norma prawna wyrażona w przepisie art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. jest analogiczna z regulacją zawartą w przepisie art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. Dlatego zdaniem WSA wyrok ten powinien być zostać uwzględniony w omawianej sprawie, mimo że przepis art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. nie był poddany kontroli konstytucyjnej. Sąd wskazał, że zwrócił na to uwagę także TK podkreślając, że choć rozstrzygnięcie problemu zgodności z konstytucją zaskarżonej treści normatywnej jest zawsze orzeczeniem o zgodności lub niezgodności z Konstytucją konkretnego wskazanego we wniosku, pytaniu prawnym lub skardze konstytucyjnej przepisu prawnego, względnie całego aktu prawnego, i nie wywiera skutku w stosunku do innych przepisów prawnych zawartych w tym samym lub innym akcie normatywnym, których normatywna treść jest zbliżona lub wręcz tożsama z tą, która była bezpośrednio przedmiotem oceny wyrażonej w sentencji wyroku, to jednak stwierdzenie niekonstytucyjności normy prawnej zawartej w art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. nie pozostaje bez znaczenia dla stosowania normy tożsamej zamieszczonej w art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. Stwierdził również, że w ocenie Trybunału powołany wyrok obala domniemanie konstytucyjności treści art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. i choć nie deroguje obecnie obowiązującego przepisu, w którym jest ona zamieszczona, to jednak wymusza nowy sposób interpretowania jego treści. Wojewódzki Sąd Administracyjny wskazał, że jakkolwiek wyrok Trybunału dotyczył oceny prawnej podatnika dokonującego przedpłaty rolnikowi ryczałtowemu, to w świetle powyższych wniosków ma on także bezpośredni wpływ na ocenę sytuacji prawnej podatnika działającego w warunkach art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r., który – nabywając produkty rolne – wystawia fakturę VAT RR i dokonuje zapłaty całej kwoty. W tym kontekście WSA podkreślił, że uwzględniając podobieństwa pomiędzy wskazanymi kategoriami podatników, należy w sposób podobny ustalać ich sytuację prawną. Odmienny podgląd prowadziłby do naruszenia konstytucyjnej zasady równości wobec prawa. Sąd zwrócił uwagę na to, że podważając jako niezgodny z Konstytucją (z zasadą demokratycznego państwa prawa, zasadą ochrony prawa własności i zasadą proporcjonalności) obowiązek podawania przez podatnika dokonującego

przedpłaty w dokumencie potwierdzającym dokonanie zapłaty za produkty rolne numeru i daty wystawienia faktur, z tych samych względów należałoby zakwestionować ten obowiązek w zakresie, w jakim ma on zastosowanie także do podatnika, który nabywając produkty rolne, wystawia fakturę VAT i dokonuje zapłaty w obowiązującym terminie. Zdaniem WSA wobec oczywistej niezgodności powołanego przepisu art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. z Konstytucją RP, orzeczonej powołanym wyrokiem TK, zasadne było uznanie, że w takiej sytuacji nie było konieczne występowanie przez sąd z kolejnym pytaniem prawnym dotyczącym niezgodności z Konstytucją przepisu art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o podatku od towarów i usług z 2004 r. W opinii sądu takie działanie byłoby nieracjonalne i naruszałoby prawo strony do rozpoznania sprawy w rozsądnym terminie. Na poparcie zasadności tego wniosku WSA powołał uzasadnienie uchwały składu 7 sędziów NSA z dnia 16 października 2006 r.<sup>60</sup> i wyrok NSA z dnia 20 czerwca 2007 r.<sup>61</sup>

Powołując się na obowiązek dokonania wykładni zgodnej z konstytucyjnymi zasadami: demokratycznego państwa prawa, ochrony prawa własności i proporcjonalności, WSA uznał, że normatywna treść przepisu art. 116 ust. 6 ustawy o VAT z 2004 r. w zakresie odnoszącym się do warunków, od spełnienia których uzależniona jest realizacja uprawnienia podatnika do odliczenia podatku naliczonego, ulega zwężeniu do przesłanek określonych w pkt 1 i 2 jako wystarczających, niezbędnych i proporcjonalnych do wykonywania uprawnień wynikających z tego przepisu.

Wyrokiem z dnia 5 czerwca 2009 r. NSA oddalił skargę kasacyjną wniesioną od omówionego wyroku WSA w Lublinie<sup>62</sup>. W uzasadnieniu wskazano, że art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. jest normą techniczną. Sąd orzekł, że tego rodzaju normy podlegają testowi proporcjonalności, co oznacza, że jeżeli w danej sprawie cel danej normy o charakterze technicznym został osiągnięty, to w sytuacji, gdy przy tym normę tę podatnik naruszył, nie należy w stosunku do niego wyciągać negatywnych konsekwencji przewidzianych przez prawo za naruszenia normy technicznej. W wyroku wskazano, że celem wprowadzenia omawianego przepisu do ustawy było zapewnienie możliwości kontroli rozliczeń podatnika z rolnikami. Na podstawie omawianego przepisu cel ten miał być realizowany przez powiązanie zapłaty dokonywanej przez podatnika VAT na rachunek rolnika ryczałtowego z konkretną transakcją zakupu produktów rolnych. Sąd stwierdził, że wystawione przez podatnika faktury oraz sposób ich opłacania cel ten realizowały. W tej

---

<sup>60</sup>Uchwała składu 7 sędziów NSA z 16 października 2006 r., sygn. akt I FPS 2/06.

<sup>61</sup>Wyrok NSA z 20 czerwca 2007 r., sygn. akt I FSK 966/06.

<sup>62</sup>Wyrok NSA z 5 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 474/08.

sytuacji zdaniem NSA nie było podstaw do pozbawienia podatnika prawa do odliczenia od podatku należnego zapłaconej przez podatnika kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku. W ocenie NSA taka interpretacja treści art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. była zgodna zarówno z prawem unijnym, jak i powoływanym wyrokiem TK z dnia 22 maja 2007 r. Sąd nie wskazał, jakie konkretne normy prawa unijnego miał na myśli, jednakże odwołanie się do powyższego wyroku TK oraz wcześniejsze nawiązanie do zasady proporcjonalności wskazują w sposób wyraźny, że chodziło o unijną zasadę proporcjonalności. Zawarte w tym orzeczeniu stwierdzenie, że egzekwowanie od podatnika umieszczenia na dowodzie zapłaty danych wskazanych w art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. było niezgodne z prawem i pozbawienie go prawa do odliczenia kwoty zryczałtowanego zwrotu w sytuacji, gdy cel tego przepisu (umożliwienie kontroli rozliczeń podatnika z rolnikiem) został zrealizowany przez wystawienie przez podatnika formalnie wadliwych dowodów zapłaty, wskazuje na to, że sąd w omawianej sprawie uznał, że badany środek krajowy nie spełnił wymogu proporcjonalności sensu stricto.

Pogląd wyrażony w powyższym wyroku NSA powtórzył wielokrotnie<sup>63</sup>. Orzeczenia te zostały wydane w stanach faktycznych analogicznych do stanu faktycznego występującego w sprawie zakończonej wyrokiem I FSK 474/08.

Natomiast w wyroku z dnia 11 marca 2010 r.<sup>64</sup> NSA stwierdził, że zastosowanie art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy VAT z 2004 r. w sytuacji, gdy na dokumencie zapłaty rolnikowi ryczałtowemu należności z faktury VAT RR brakuje jedynie wskazania daty wystawienia tej faktury, a spełnione są wszystkie inne warunki określone w tym artykule (jest numer takiej faktury pozwalający na jednoznaczne przyporządkowanie dokumentu zapłaty do konkretnej transakcji określonej w tej fakturze i zweryfikowanie terminowości dokonania tej zapłaty oraz pozbawienie nabywcy produktów rolnych prawa zwiększenia podatku naliczonego o zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 86 ust. 2 tej ustawy), narusza on zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. W omawianym wyroku sąd wskazał, że na gruncie prawa administracyjnego zasada proporcjonalności określana jest jako zakaz stosowania nadmiernej restrykcji w stosunku do korzystania przez jednostki z przysługujących im uprawnień, wyrażający się w obowiązku spełnienia przez prawodawcę, przy wprowadzaniu środków ograniczających te uprawnienia, wymogu

---

<sup>63</sup>Zob. Wyrok NSA z 5 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 338/08; Wyrok NSA z 7 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 514/08; Wyrok NSA z 30 października 2009 r., sygn. akt I FSK 1370/08; Wyrok NSA z 9 lutego 2010 r., sygn. akt I FSK 1787/08; Wyrok NSA z 11 marca 2010 r., sygn. akt 267/09.

<sup>64</sup>Wyrok NSA z 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 267/09.



konieczności. Sąd przybliżył też treść zasady proporcjonalności obowiązującej w prawie unijnym. Odwołując się do orzecznictwa TSUE, wskazał na wymóg spełnienia przez środek prawny kryteriów odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto. Jednocześnie orzekł, że obowiązkiem organów stosujących prawo jest dokonywanie wykładni prawa, która jest zgodna z Konstytucją, co w realiach rozpoznanej przez sąd sprawy oznaczało obowiązek zbadania czy zastosowanie w niej art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. nie naruszało zasady proporcjonalności określonej w art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Orzeczenie to jest godne podkreślenia z tego względu, że zastosowano w nim specyficzny sposób argumentowania. Na podstawie konstytucyjnej zasady proporcjonalności przeprowadzono test proporcjonalności przepisu krajowego, przy czym w uzasadnieniu wyroku nie odwołano się do treści tej zasady obowiązującej na gruncie Konstytucji i nie posłużono się składającymi na nią wymogami powoływanymi w orzecznictwie TK. Argumentację oparto wyłącznie na wskazaniu wymogów składających się na unijną zasadę proporcjonalności, przy czym nie stwierdzono, że takie same wymogi tworzą konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Znamienne jest, że w omawianym wyroku w ogóle nie odwołano się do wyroku TK z 22 maja 2007r., który – jak wskazano powyżej – w ocenie Trybunału ma zastosowanie do art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. w sytuacji, gdy wymogi określone w tym przepisie mają charakter nadmiernie dolegliwy i wykraczają poza to, co jest niezbędne do osiągnięcia celu wprowadzenia tego przepisu do ustawy. Użyta w tym wyroku argumentacja wskazuje wprost, że przepis ten jest niekonstytucyjny w każdym wypadku, gdy na jego podstawie z powodu braków formalnych faktur VAT RR obejmujących informacje wskazane w tym przepisie można pozbawić podatnika prawa do odliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku, niezależnie od tego, że faktura wystawiona przez podatnika pozwala na skontrolowanie prawidłowości dokonanego odliczenia. Zatem wyrok ten niewątpliwie miał zastosowanie w sprawie zakończonej omawianym wyrokiem NSA, gdyż chodziło w niej o brak polegający na niewskazaniu w dowodzie zapłaty daty wystawienia faktury VAT RR.

Zasada proporcjonalności została wykorzystana przez NSA także do oceny stosowania przepisu art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. Wyrokiem z dnia 9 maja 2013 r.<sup>65</sup> NSA stwierdził, że pozbawienie podatnika prawa do odliczenia zryczałtowanego zwrotu podatku na podstawie art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. w sytuacji, gdy podatnik dokonał zapłaty należności z faktury VAT RR po terminie płatności określonym tym

---

<sup>65</sup>Wyrok NSA z 9 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 709/12

przepisem lub po terminie płatności wynikającym z umowy zawartej pomiędzy podatnikiem i rolnikiem ryczałtowym, narusza zasadę proporcjonalności. Wskazany wyrok dotyczył sytuacji, w której podatnik dokonywał zapłaty należności z faktury VAT RR po upływie terminu płatności, wskazanego w art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. (czternaście dni od dnia dokonania zakupu lub dłuższy termin płatności określony w umowie). W świetle tego przepisu dokonanie takiej spóźnionej zapłaty należności z faktury VAT RR skutkowało niemożnością obniżenia podatku należnego o zryczałtowany zwrot podatku wykazany w tej fakturze.

W uzasadnieniu omawianego wyroku stwierdzono, że zasada neutralności opodatkowania podatkiem od towarów i usług nakłada na prawodawcę wymóg takiego ukształtowania przepisów regulujących odliczenie podatku naliczonego, żeby odliczenie przez podatnika od podatku należnego zryczałtowanego zwrotu podatku dokonanego przez tego podatnika na rzecz rolnika odbywało się z poszanowaniem zasady proporcjonalności. Sąd wskazał, że w świetle zasady neutralności procedury ustalone przez państwa członkowskie regulujące korzystanie przez podatnika z prawa do odliczenia od podatku należnego kwoty zryczałtowanego zwrotu dokonanego przez tego podatnika na rzecz rolnika ryczałtowego nie mogą być tak skonstruowane, aby definitywnie pozbawiały podatnika, który wypłacił zryczałtowany zwrot podatku rolnikowi ryczałtowemu, możliwości odliczenia tej kwoty od podatku należnego. Zdaniem NSA w sytuacji, gdy obowiązek zwrotu podatku od towarów i usług rolnikom ryczałtowym państwo przerzuciło na nabywców towarów od tych rolników i przyznało tym nabywcom prawo do odzyskania kwoty dokonanego zwrotu podatku od towarów i usług, nie może ustanawiać restrykcyjnych wymogów odzyskiwania przez nich wypłaconych środków pieniężnych. Oznaczałoby to bowiem przerzucanie ekonomicznego ciężaru takich rekompensat na te podmioty, co pozostawałoby w całkowitej sprzeczności z zasadą neutralności VAT. W wyroku wskazano, że warunki ustanowione w ramach procedury zwrotu ustalonej przez państwo członkowskie powinny być tak ustalone i rozumiane, aby nie godziły w zasadę neutralności oraz spełniały wymogi zasady proporcjonalności.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że w celu ustalenia czy przepis prawa krajowego jest zgodny z zasadą proporcjonalności, należy zbadać, czy środki, które wprowadza w życie, są właściwe do osiągnięcia wyznaczonego celu oraz czy nie wykraczają poza to, co niezbędne do jego osiągnięcia<sup>66</sup>. Powołując się na orzeczenie Trybunału<sup>67</sup>, w

---

<sup>66</sup>Jako uzasadnienie tego stwierdzenia NSA powołał: Wyrok TSUE z 18 marca 1987 r. w sprawie C-56/86 SA Société pour l'exportation des sucres przeciwko Office belge de l'économie et de l'agriculture (OBEA), ECR

wyroku uznano, że zasada proporcjonalności uzależnia legalność środków nakładających ciężary finansowe na przedsiębiorców od tego, czy środki te będą właściwe i konieczne dla realizacji celów, do których zmierza zgodnie z prawem dane uregulowanie. Sąd wskazał, że jeżeli jest możliwość wyboru spośród wielu właściwych środków, należy stosować najmniej restrykcyjne oraz czuwać nad tym, aby nałożone ciężary nie były nadmierne w stosunku do zamierzonych celów. W omawianym wyroku wskazano, że konsekwencją tych warunków zachowania proporcjonalności w zakresie ustanawiania warunków odliczenia VAT jest dopuszczalność tworzenia tylko takich wymogów formalnych, które nie mogą godzić w podstawę tej instytucji, opartej na zasadzie neutralności podatku VAT, której istotą jest nieobciążanie nim ekonomicznie podatnika. Sąd wskazał na wyrok TSUE w sprawie *Lea Orion*, w którym Trybunał stwierdził, że art. 18 ust. 1 lit. a) oraz art. 22 ust. 3 lit. a) i b) VI dyrektywy pozwalają państwom członkowskim uzależnić prawo do odliczenia od posiadania faktury, która musi zawierać określone dane, konieczne dla zapewnienia poboru podatku od wartości dodanej i umożliwienia nadzoru ze strony organów skarbowych. Takie dane z powodu ich ilości lub technicznego charakteru nie mogą sprawiać, by wykonywanie prawa do odliczenia było praktycznie niemożliwe lub nadmiernie utrudnione<sup>68</sup>. Zdaniem NSA w konsekwencji powyższego należało stwierdzić, że rozumienie ustanowionego w art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. warunku w ten sposób, że przekroczenie terminów płatności określonych w tym przepisie prowadziłoby do pozbawienia podatnika prawa do odzyskania zapłaconego rolnikowi ryczałtowemu zryczałtowanego zwrotu podatku oznaczałoby wykroczenie poza wynikające z art. 303 dyrektywy 112 w zw. z pkt 65 jej preambuły, uprawnienie do określania warunków korzystania przez podatników z odliczenia kwoty wypłaconego rolnikom zryczałtowanego zwrotu podatku. Zdaniem NSA taka wykładnia tego przepisu naruszałaby zasadę neutralności podatku od towarów i usług oraz zasadę proporcjonalności. Sąd podkreślił, że regulacja taka naruszałaby wyrażoną w art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji gwarancję ochrony prawa do własności oraz innych praw majątkowych, a zatem prawa do nabywania mienia, jego zachowania oraz dysponowania nim. Pozbawienie bowiem podatnika ww. uprawnienia stanowiłoby niewątpliwie ograniczenie

---

1987, s. I-01423; Wyrok TSUE z 30 czerwca 1987 r. w sprawie C-47/86 *Roquette Frères SA* przeciwko *Office national interprofessionnel des céréales (ONIC)*, ECR 1987, s. I-02889.

<sup>67</sup>Wyrok TSUE z 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-8/89 *Vincenzo Zardi* przeciwko *Consorzio agrario provinciale di Ferrara*, ECR 1990, s. I-02515.

<sup>68</sup>Wyrok wydany w stosunku do strony *Lea Orion* nie występuje w wyszukiwarce dostępnej na stronie <http://curia.europa.eu>. Naczelny Sąd Administracyjny, cytując powołany wyrok TSUE, zawarł odesłanie do pracy: J. Martini, Ł. Karpiesiuk, *VAT w orzecznictwie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości*, Warszawa 2005.

przysługującego mu prawa własności poprzez obarczenie go ekonomicznym ciężarem poniesionej na rzecz rolnika ryczałtowego rekompensaty jedynie z powodu dokonania nieterminowej zapłaty tej rekompensaty.

W uzasadnieniu omawianego wyroku NSA nie zgodził się ze stanowiskiem wyrażonym w wyroku NSA z dnia 16 grudnia 2009 r.<sup>69</sup>, do którego odwołał się w tej sprawie sąd pierwszej instancji. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wyrok ten oparty został jedynie na wykładni gramatycznej normy art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r., a w konsekwencji pominął aspekty zgodności przyjętej wykładni tej normy z art. 303 dyrektywy 112, którego implementację na grunt krajowy norma ta stanowi. Sąd stwierdził, że wykładnia ta jest niezgodna z zasadami wynikającymi z tej dyrektywy, które mają być przestrzegane przez państwa członkowskie przy tworzeniu krajowych regulacji ją implementujących.

W uzasadnieniu wyroku stwierdzono, że sąd zgadza się z poglądem wyrażonym w powołanym wyroku NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., że niewątpliwie celem unormowania art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. jest skłonienie podatnika – nabywcy towarów od rolnika ryczałtowego – do jak najszybszego zapłacenia mu należności wynikającej z faktury VAT RR, w tym zryczałtowanego zwrotu podatku. Jednakże, kierując się tym celem, krajowy ustawodawca nie mógł określić warunku odzyskania tego zwrotu, który uniemożliwia podatnikowi odzyskanie zapłaconej kwoty. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że wskazany – niewątpliwie zasadny – cel, jakim jest skłonienie podatnika do jak najszybszego zapłacenia mu należności wynikającej z faktury VAT RR wraz ze zryczałtowanym zwrotem podatku, można osiągnąć innymi środkami dyscyplinującymi takiego podatnika, aniżeli pozbawienie go możliwości odzyskania uiszczzonego zwrotu, godzące w zasadę neutralności VAT i zasadę proporcjonalności. To stwierdzenie wskazuje wprost, że w omawianej sprawie nieproporcjonalność badanego środka krajowego zrealizowała się przez naruszenie wymogu konieczności. Jako przykład mniej restrykcyjnych środków NSA wskazał stosowną sankcję administracyjną dopuszczalną na gruncie VAT lub odsetki za okres zwłoki w zapłacie<sup>70</sup>.

Reasumując swoje rozważania, NSA stwierdził, że wykładnia art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT nie może prowadzić do naruszenia zasad: neutralności VAT, proporcjonalności (w rozumieniu art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji i art. 5 TUE) oraz ochrony prawa własności (w rozumieniu art. 21 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji), konsekwencją czego

---

<sup>69</sup>Wyrok NSA z 16 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1376/08.

<sup>70</sup>Zob. Wyrok TSUE z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ECR 2009, s. I-00161.

jest uznanie, że nie pozbawia on podatnika dokonującego spóźnionej zapłaty należności rolnikowi ryczałtowemu za nabyte produkty rolne lub usługi, obejmującej zryczałtowany zwrot podatku, prawa do odzyskania kwoty tego zwrotu. Podobne rozstrzygnięcia zawarto w innych wyrokach sądów administracyjnych<sup>71</sup>.

Omówiony wyrok stanowi przykład odwołania się przez sąd przy ocenie krajowego środka prawnego do unijnej i konstytucyjnej zasady proporcjonalności. Naczelny Sąd Administracyjny dokonał testu proporcjonalności na podstawie kryterium konieczności wskazując, że cel postawiony przed badanym środkiem prawnym można było zrealizować przy zastosowaniu mniej dolegliwych środków. Stwierdził niezgodność z Konstytucją tej części art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r., która jako warunek zaliczenia zryczałtowanego zwrotu do kwoty podatku do odliczenia ustanawiała zapłatę za fakturę VATRR w terminie czternastu dni lub innym określonym w umowie. Niekonstytucyjność ta została stwierdzona przez NSA samodzielnie, bez oparcia się (tak jak to miało miejsce w sprawach omówionych powyżej) na wyroku TK odnoszącym się do przepisu innej ustawy zawierającego taką samą normę jak norma badana przez NSA. Kontrola ta nie opierała się na ustaleniach zawartych w wyroku TK z 22 maja 2007 r.<sup>72</sup>, gdyż w omawianej sprawie objęto nią przepis art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r., którego nie można było powiązać z art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r. Konsekwencją tego był brak możliwości przeniesienia wyniku kontroli konstytucyjności art. 33b ust. 4 pkt 3 ustawy o VAT z 1993 r., zawartego w powołanym wyroku TK, wprost do rozstrzygnięcia omawianej sprawy, w wyniku czego sąd stwierdził, że wymóg ten nie ma zastosowania w sytuacji, gdy podatnik w ogóle dokonał zapłaty należności z faktury. Podkreślenia wymaga, że działanie to dotyczyło przepisu rangi ustawowej. W świetle tych konstatacji poddanie środka krajowego testowi proporcjonalności na podstawie przepisów Konstytucji może budzić wątpliwości z uwagi na brak uprawnień sądu do samodzielnego badania zgodności ustaw z Konstytucją.

Zastrzeżenia budzi też sposób argumentowania przyjęty przez sąd w omawianym wyroku, gdyż NSA swoje rozważania dotyczące zasady proporcjonalności skupił na jej funkcjonowaniu w prawie unijnym, a rozstrzygnięcie oparł na art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2, art. 21 ust. 1 w zw. z art. 64 ust. 1 Konstytucji. Pomimo tego, że wyrok oparto na przepisach Konstytucji, w jego uzasadnieniu omówiono treść unijnej zasady proporcjonalności, posiłkując się w tym zakresie orzecznictwem TSUE, nie omówiono zaś sposobu jej

---

<sup>71</sup>Zob. Wyroki NSA z 2 marca 2016 r., sygn. akt I FSK 2014/14, I FSK 1762/14; Wyrok NSA z 3 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 2054/14.

<sup>72</sup>Wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06, OTK ZU 2007, nr 6A, poz. 50.

pojmowania na gruncie krajowym, zwłaszcza w orzecznictwie TK.

Odwołanie się przez sąd w omawianej sprawie do niekonstytucyjności kontrolowanego uregulowania budzić może wątpliwości co do celowości takiego działania. Możliwość pominięcia zakwestionowanej regulacji miała oparcie w zasadzie pierwszeństwa prawa unijnego i zasadzie bezpośredniego skutku prawa unijnego, które mogły być tu zastosowane z uwagi na obowiązek respektowania przez polskiego prawodawcę przy tworzeniu powołanego przepisu unijnej zasady proporcjonalności, której podstawy NSA dopatrywał się w art. 5 TUE, co należy uznać za zabieg chybiony, gdyż przepis ten odnosi się do działań organów Unii, a nie organów państw członkowskich. Oparcie omawianego wyroku wyłącznie na unijnej zasadzie proporcjonalności pozwoliłoby na uzyskanie skutku, jaki wyrok ten wywarł, tj. pominięcie przepisu art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. przy rozstrzygnięciu sprawy, bez narażania się na zarzut prowadzenia kontroli konstytucyjności przepisu ustawowego, co w świetle art. 178 Konstytucji należy uznać za działanie nieuprawnione.

Wskazane wyroki, dotyczące art. 116 ust. 6 pkt 3 i 2 ustawy o VAT z 2004 r., z uwagi na jednoznaczne brzmienie tych przepisów należy uznać za orzeczenia, którymi dokonano kontroli zgodności tych przepisów z Konstytucją.

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 11 marca 2010 r.<sup>73</sup> NSA zajmował się zagadnieniem możliwości pozbawienia podatnika dokonującego WDT bez zarejestrowania – jako podatnik unijny – prawa do stosowania stawki podatku 0%. Podatnik dostarczył towary do innego kraju członkowskiego i zastosował do nich stawkę 0%, natomiast zgłoszenia w charakterze podatnika unijnego dokonał po dokonaniu tych dostaw. Organy uznały, że transakcje te nie spełniały określonego w art. 13 ust. 6 ustawy o VAT z 2004 r. warunku uznania ich za WDT i w związku z tym na podstawie art. 41 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. zastosowały do tych transakcji stawkę 22%. W powołanym wyroku NSA zgodził się ze stanowiskiem WSA w Olsztynie, wyrażonym w wyroku z dnia 23 lipca 2008 r.<sup>74</sup>, według którego odmowa prawa do stawki 0% naruszała zasadę proporcjonalności. Podkreślił, że w omawianej sprawie uchybienie podatnika polegało jedynie na spóźnionej rejestracji, transakcje zaś były wykonane w rzeczywistości i nie istniało zagrożenie nadużycia podatkowego. Sąd, wskazując na obowiązek dokonania w omawianej sprawie wykładni

---

<sup>73</sup>Wyrok NSA z 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 1941/08.

<sup>74</sup>Wyrok WSA w Olsztynie z 23 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/OI 237/08.

prawa nienaruszającej zasady proporcjonalności, odwołał się do wyroków TSUE<sup>75</sup>. Określając treść zasady proporcjonalności, odwołał się też do kryterium konieczności i proporcjonalności sensu stricto. Taką samą ocenę prawną na gruncie analogicznego stanu faktycznego NSA zawarł w wyroku z 6 października 2010 r.<sup>76</sup>

W wyroku z dnia 12 czerwca 2012 r.<sup>77</sup> NSA stwierdził, że pozbawienie podatnika – sprzedawcy wynikającego z art. 129 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. prawa do stosowania stawki 0% podatku w stosunku do dostawy towarów wywiezionych poza terytorium UE, od których dokonał on zwrotu podatku podróznym, tylko z uwagi na to, że podatnik ten nie spełnił formalnych warunków informacyjnych, o których mowa w art. 127 ust. 4 pkt 1 i 4 ustawy o VAT z 2004 r., narusza zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji.

Sprawa zakończona powołanym wyrokiem dotyczyła podatnika, który naruszył wynikający z art. 129 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 127 ust. 4 pkt 1 i 4 ustawy o VAT z 2004 r. obowiązek poinformowania naczelnika urzędu skarbowego na piśmie o: 1) korzystaniu przez podatnika ze statusu uprawnionego sprzedawcy, 2) miejscu, gdzie podróznym dokonujący zakupu towarów może odebrać podatek, 3) podmiotach, z którymi podatnik ma zawarte umowy o zwrot podatku. W stanie faktycznym sprawy nie podważono dokonania przez podatnika sprzedaży na rzecz podróznym i wywozu towarów przez podróznym poza granice Polski.

W wyroku tym NSA, odwołując się do orzecznictwa TSUE, stwierdził, że przy ustalaniu zakresu warunków formalnych, jakie na podstawie art. 131 dyrektywy 112 mogą zostać określone przez państwa członkowskie dla zastosowania przez podatników zwolnienia (na podstawie ustawy polskiej stawki podatku 0 %), może on zostać określony swobodnie na tyle, na ile nie jest ograniczony celami sprecyzowanymi w przepisach dyrektywy 112<sup>78</sup>. Sąd, powołując się na poglądy wyrażone przez TSUE<sup>79</sup>, wskazał, że przepisy krajowe, które

---

<sup>75</sup>Zob. Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *The Queen*, na wniosek *Teleos plc. i inni* przeciwko *Commissioners of Customs & Excise*, ECR 2007, s. I-07797; Wyrok TSUE z dnia 3 października 2000 r. w sprawie C-58/98 *Josef Corsten*, ECR 2000, s. I-07919.

<sup>76</sup>Wyrok NSA z 6 października 2010 r., sygn. akt I FSK 1710/09.

<sup>77</sup>Wyrok NSA z 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 841/11.

<sup>78</sup>Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 *The Queen*, na wniosek *Teleos plc i in.* przeciwko *Commissioners of Customs & Excise*, ECR 2007, s. I-07797; Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 *Albert Collée* przeciwko *Finanzamt Limburg an der Lahn*, ECR 2007, s. I-07861; Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 *Twoh International BV* przeciwko *Staatssecretaris van Financiën*, ECR 2007, s. I-07897.

<sup>79</sup>Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 *Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG* przeciwko *Finanzamt Malchin*, ECR 2008, s. I-00771; Wyrok TSUE z 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych *Garage Molenheide BVBA (C-286/94)*, *Peter Schepens (C-340/95)*, *Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD, C-401/95)* i *Sanders BVBA (C-47/96)* przeciwko *Belgische Staat*, ECR 1997, s. I-

pozbawiają podatnika prawa do zwolnienia (stawki 0%) z powodu niespełnienia warunków formalnych w sytuacji, gdy nie ulega wątpliwości, że został spełniony podstawowy i najważniejszy warunek uzyskania zwolnienia (prawa do stosowania stawki 0%) tj., że towar został wywieziony za granicę przez podróżnego, naruszają zasadę proporcjonalności. Brak spełnienia wymogów formalnych może stanowić podstawę do odmowy prawa do preferencji podatkowej w zakresie sprzedaży na rzecz podróżnych jedynie wtedy, gdy uchybienie to uniemożliwiło przedstawienie przekonywującego dowodu dokonania sprzedaży na rzecz podróżnego i wywozu towaru z kraju. W omawianym wyroku położono nacisk na to, że środki krajowe realizujące cele zgodnie z prawem nie mogą niweczyć celu prawnego, jakim w tej sprawie była zasada neutralności podatku od towarów i usług. W wyroku wskazano, że umożliwienie podatnikom zastosowania stawki podatku 0% do sprzedaży realizowanej na rzecz podróżnych, stanowi realizację tej zasady.

Te określenia należy odczytywać jako uznanie przez NSA, że zastosowanie przez organypowołanych przepisów ustawy o VAT z 2004 r. naruszało obowiązek respektowania wymogu proporcjonalności sensu stricto. Świadczą o tym stwierdzenia zawarte w wyroku mówiące, że w sprawie doszło do przyznania prymatu wymogom formalnym, co po stronie podatnika skutkowało wystąpieniem dolegliwości znacznie większej niż waga celu, któremu miały one służyć (zapewnienie możliwości prowadzenia kontroli podatkowej). Wskazanie treści zasady proporcjonalności przez odwołanie się do wyroków TSUE dotyczących unijnej zasady proporcjonalności należy odczytywać jako posłużenie się tą zasadą przy ocenie proporcjonalności badanego środka krajowego. Wniosek ten uzasadniony jest także tym, że kontrolowano regulację krajową objętą obowiązkiem harmonizacji z prawem unijnym. Zestawiona z treścią ocenianych przepisów art. 129 ust. 1 pkt 1 i art. 127 ust. 4 pkt 1 i 4 ustawy o VAT z 2004 r. argumentacja prowadzi do konkluzji, że w omawianej sprawie badany środek krajowy był niezgodny z prawem unijnym i niezgodność ta polegała na sprzeczności prawa krajowego z zasadą proporcjonalności. W tej sytuacji jedynym rozwiązaniem prowadzącym do uzyskania stanu zgodnego z wzorcem unijnym, nakazanym przez unijną zasadę pierwszeństwa prawa unijnego i zasadę bezpośredniego skutku prawa unijnego, było pominięcie badanej regulacji krajowej przy rozstrzygnięciu sprawy. Wniosek ten jest uzasadniony jednoznacznym brzmieniem kontrolowanych przepisów, które nie pozwalało

---

07281; Wyrok TSUE z 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Commissioners of Customs & Excise i Attorney General przeciwko Federation of Technological Industries i in., ECR 2006, s. I-04191; Wyrok TSUE z 14 września 2006 r. w sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04 Elmeka NE przeciwko Ypourgos Oikonomikon, ECR 2004, s. I-8167.



dokonać ich prounijnej wykładni bez narażenia się na zarzut wykładni *contra legem*.

W tym stanie rzeczy dziwić może ostateczna konkluzja zawarta w omawianym wyroku, według której kontrolowany przez sąd sposób zastosowania w sprawie art. 129 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 127 ust. 4 pkt 1 i 4 ustawy o VAT z 2004 r. uznano za naruszający zasadę proporcjonalności obowiązującą na podstawie art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji. W uzasadnieniu wyroku nie prowadzono rozważań na temat konstytucyjnej zasady proporcjonalności oraz nie wskazano, w jaki sposób zasada ta została w omawianej sprawie naruszona. Ta ocena proporcjonalności powołanych przepisów w istocie prowadziła do wniosku, według którego przepis art. 129 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. nie mógł być w sprawie w ogóle zastosowany z powodu jego niezgodności z Konstytucyjną zasadą proporcjonalności. Ocena ta została sformułowana pomimo wystąpienia stanu faktycznego opisanego w tym przepisie, co oznacza, że w tej sprawie nie dokonano kontroli zgodności z Konstytucją jednej z możliwych wykładni tego przepisu, lecz kontroli konstytucyjności treści obowiązującego przepisu. Pogląd zaprezentowany w powołanym wyżej wyroku został powtórzony w wyrokach NSA z dnia 6 czerwca 2013 r.<sup>80</sup>

Zasada proporcjonalności znalazła zastosowanie przy wykładni przepisów art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy o VAT z 2004 r., które regulowały warunki zastosowania stawki podatku 0% do WDT, dotyczące udokumentowania dostarczenia towaru do nabywcy poza terytorium kraju. Zagadnienie dokumentowania wykonania przez podatnika WDT było przedmiotem rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych. W praktyce orzeczniczej dotyczącej uzależnienia prawa do stosowania stawki 0% od obowiązku dokumentowania WDT dowodami wskazanymi w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT z 2004 r. podstawową kwestią okazało się udzielenie odpowiedzi na pytania: czy w świetle art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy o VAT z 2004 r. warunkiem zastosowania stawki 0% przy WDT było posiadanie przez podatnika wszystkich dowodów wymienionych w art. 42 ust. 3 tej ustawy (dokument otrzymany od przewoźnika z potwierdzeniem odbioru towaru przez nabywcę, kopia faktury, specyfikacja poszczególnych sztuk ładunku), uzupełnionych ewentualnie dowodami, o których mowa w art. 42 ust. 11 ustawy o VAT z 2004 r., czy też wystarczające było posiadanie przez podatnika jedynie niektórych dowodów, o których mowa w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT z 2004 r., uzupełnionych dokumentami, o których mowa w art. 42 ust. 11 tej ustawy, lub innymi dowodami, o których mowa w art. 180 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o.p. W praktyce oznaczało to rozstrzygnięcie wątpliwości, czy dopuszczalne jest dokumentowanie WDT kopią faktury

---

<sup>80</sup>Wyrok NSA z 6 czerwca 2013 r., sygn. akt. I FSK 910-912/12.

uzupełnioną innymi dowodami dokonania dostawy, w szczególności 1) korespondencją handlową z nabywcą, w tym jego zamówieniem, 2) dokumentami dotyczącymi ubezpieczenia lub kosztów frachtu, 3) dokumentami potwierdzającymi zapłatę za towar.

W orzecznictwie sądowym dotyczącym tego zagadnienia prezentowany był pogląd, według którego wykonanie WDT opodatkowanej stawką 0% można było udowodnić przy pomocy dokumentów wskazanych w art. 42 ust. 11 ustawy o VAT z 2004 r., które w kontekście treści art. 42 ust. 3 tej ustawy należało traktować jako „uzupełniające” dokumenty „podstawowe” wskazane w tym przepisie<sup>81</sup>.

Sądy administracyjne prezentowały też pogląd, według którego dokumenty wskazane w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT z 2004 r. stanowią „podstawowy” dowód wykonania WDT i dysponowanie nimi przez podatnika stanowi bezwzględny warunek zastosowania stawki 0% do dostawy dokonanej do odbiorcy poza granicę kraju. Natomiast dowody wskazane w art. 42 ust. 11 powyższej ustawy mogą jedynie je uzupełniać w sytuacji, gdyw sposób jednoznaczny nie wynika z nich, że towar został dostarczony do podatnika za granicę kraju i został przez niego odebrany<sup>82</sup>.

Naczelny Sąd Administracyjny rozstrzygnął opisane powyżej zagadnienie prawne uchwałą siedmiu sędziów z dnia 11 października 2010 r.<sup>83</sup>, w której stwierdzono, że podatnik dysponujący jedynie niektórymi dowodami wymienionymi w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT z 2004 r. może udowodnić wykonanie WDT innymi dokumentami wskazanymi w art. 42 ust. 11 ustawy o VAT i dokumentami, o których mowa w art. 180 § 1 o.p. W uzasadnieniu uchwały NSA, powołując się na wyrok TSUE w sprawie C-409/04, wskazał, że realizacja celu w postaci zapobiegania oszustwom podatkowym, której służyć ma wprowadzenie obowiązku udokumentowania wywozu towaru poza terytorium kraju, musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności, tak żeby przepisy regulujące sposób dokumentowania transakcji nie podważały zasady neutralności podatku od towarów i usług<sup>84</sup>. Sąd wskazał, że wymóg ten należy mieć na względzie, dokonując prowsólnotowej wykładni przepisów krajowych ustanawiających wymogi w zakresie dokumentowania WDT. W omawianej uchwale NSA wskazał, że zasada proporcjonalności w prawodawstwie polskim wynika z art. 31 ust. 3 w zw.

---

<sup>81</sup>Zob. Wyrok NSA z 13 maja 2008 r., sygn. akt I FSK 611/07; Wyrok NSA z 5 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1882/07; Wyrok NSA z 9 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1388/08; Wyrok WSA w Warszawie z 11 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 155/08; Wyrok WSA w Warszawie z 5 maja 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 3448/08.

<sup>82</sup>Zob. Wyrok WSA w Gdańsku z 17 października 2006 r., sygn. akt I Sa/Gd 259/06; Wyrok WSA w Poznaniu z 18 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 117/08; Wyrok NSA z 3 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1301/08.

<sup>83</sup>Uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 11 października 2010 r., sygn. akt I FPS 1/10.

<sup>84</sup>Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-409 The Queen, na wniosek Teleos plc i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECR 2007, s. I-07797.

z art. 2 Konstytucji oraz podniósł, że TSUE w jednym wyroków stwierdził, że zasada proporcjonalności jest jedną z ogólnych zasad prawa wspólnotowego<sup>85</sup>. Naczelny Sąd Administracyjny zwrócił też uwagę, że zdaniem TSUE zasada proporcjonalności wymaga, żeby środki prawne podejmowane przez Wspólnotę nie wykraczały poza to, co jest odpowiednie i konieczne do realizacji uzasadnionych celów, którym mają służyć. W uchwale podkreślono, że w orzecznictwie TSUE wskazuje się, że tam, gdzie istnieje możliwość wyboru spośród większej liczby odpowiednich działań, należy stosować te najmniej dotkliwe, a wynikające z tego niedogodności nie mogą być nadmierne w stosunku do zamierzonych celów. W omawianej uchwale wskazano, że niedopuszczalne jest pozbawienie podatnika prawa do zastosowania stawki 0% w sytuacji, gdy pomimo niespełnienia wymogów formalnych w zakresie dokumentowania wywozu towaru poza terytorium kraju i dostarczenia towaru do nabywcy na terytorium innego państwa członkowskiego, okoliczności te udowodnił on przy pomocy innych dokumentów, które są zgodne z prawem.

W omawianej sprawie przedmiotem testu proporcjonalności była wykładnia przepisów krajowych ustanawiających wymogi formalne dla wykazania, że miała miejsce WDT. Efektem tego testu, który został oparty na unijnej zasadzie proporcjonalności, było stwierdzenie nieproporcjonalności wykładni przyjmowanej przez organy podatkowe i niektóre sądy administracyjne oraz przyjęcie w uchwale przez sąd wykładni zgodnej z tą zasadą.. Wskazuje na to argumentacja sądu odwołująca się do orzecznictwa TSUE dotyczącego WDT. W uchwale wskazano, że spełnienie testu proporcjonalności uwarunkowane jest spełnieniem przez środek krajowy wymogów: odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto, ale nie omówiono ich treści. Nie wskazano także wprost, którego z tych wymogów składających się na zasadę proporcjonalności badany środek krajowy w postaci wykładni przepisów art. 42 ust. 1, 3 i 11 ustawy o VAT z 2004 r. nie spełniał. Zawarta w uchwale argumentacja wskazująca, że wymogi formalne dotyczące wykazania, że WDT została wykonana, muszą ograniczać się do tego co jest niezbędne oraz wykazująca, że cel badanych regulacji zostanie osiągnięty, gdy podatnik wykonanie WDT udowodni innymi zgodnymi z prawem dokumentami, może być odczytywana jako uzasadnienie dla stwierdzenia, że NSA w omawianej uchwale stwierdził naruszenie wymogu konieczności. Pomimo tego, że swoje rozstrzygnięcie oparł na unijnej zasadzie proporcjonalności, NSA nie wskazał jej podstawy prawnej, określając jednak jej podstawę w polskim systemie prawa.

---

<sup>85</sup> Wyrok TSUE z 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-504/04 Agrarproduktion Staebelow GmbH przeciwko Landrat des Landkreises Bad Doberan, ECR 2006, s. I-00679.

Pogląd zaprezentowany w omówionej uchwale był powtarzany w wyrokach dotyczących dokumentowania wykonania WDT jako warunku do zastosowania stawki podatku 0%. W orzeczeniach tych obowiązek respektowania unijnej zasady proporcjonalności przy wykładni prawa krajowego argumentowany był w taki sam sposób, jak w powyższej uchwale<sup>86</sup>. W wyroku NSA z dnia 23 marca 2011 r., który dotyczył takiego samego zagadnienia prawnego, sąd, podzielając stanowisko prezentowane w sprawie przez podatnika, oprócz odwołania się do argumentacji zawartej w powołanej uchwale stwierdził, że przyjęta przez organy wykładnia prawa naruszała przepisy art. 5 ust. 3 i 4 TFUE i wyrażone w nich zasady pomocniczości oraz proporcjonalności w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP<sup>87</sup>.

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 2 lipca 2010 r.<sup>88</sup> NSA zajmował się sytuacją, w której podatnik błędnie zakwalifikował czynności jako wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów i wykazał oraz rozliczył z tytułu tych czynności podatek należny, który na podstawie art. 86 ust. 2 ustawy o VAT 2004 r. potraktował jako podatek naliczony, a podatek należny wykazał w fakturach wewnętrznych. Organy uznały, że brak możliwości zakwalifikowania czynności jako wewnątrzwspólnotowe nabycia towarów powodował, że po stronie podatnika nie wystąpiło prawo do odliczenia podatku na podstawie powołanego przepisu. Jednocześnie organy uznały, że podatek należny wykazany przez podatnika od tych czynności w fakturach wewnętrznych powinien on zapłacić, jako podatek należny na podstawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie nie zgodził się ze stanowiskiem organów, stwierdzając w uzasadnieniu wyroku z 26 marca 2009 r., że przepis tego artykułu nie ma zastosowania w sytuacji, gdy podatek należny wykazany w fakturze nie stanowi podatku naliczonego u innego podatnika, lecz u wystawcy faktury<sup>89</sup>. Sąd stwierdził, że w takiej sytuacji korekta rozliczenia dokonana przez organ decyzją wymiarową u wystawcy faktury usuwa wszelkie niebezpieczeństwa związane z wystawieniem faktury, w której wykazano podatek należny, gdyż ta faktura nie została użyta poza rozliczeniem samego dostawcy. Sąd wskazał też, że w rozpoznanej sprawie wewnętrzny charakter tej faktury sprawiał, że skutki jej nieprawidłowego wystawiania w prosty sposób mogły być skorygowane, także w postępowaniu podatkowym, co czyniło nieuzasadnionym twierdzenie o bezwzględny obowiązkowi zastosowania do tych faktur regulacji zawartej w art.

---

<sup>86</sup>Zob. Wyrok NSA z 20 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 1585/10; Wyrok NSA z 10 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 747/10; Wyrok NSA z 13 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 775/10.

<sup>87</sup>Wyrok NSA z 23 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 737/10.

<sup>88</sup>Wyrok NSA z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I FSK 1203/09.

<sup>89</sup>Wyrok WSA w Warszawie z 26 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 59/09.

108 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. W uzasadnieniu wyroku sądu pierwszej instancji nie odwołano się do zasady proporcjonalności, jednakże argumentacja użyta w tym wyroku wskazuje wyraźnie, że wykładnię art. 108 ust. 1 zaprezentowaną w zaskarżonej decyzji, sąd uznał za niespełniającą kryterium konieczności. Świadczy o tym wskazanie w wyroku, że cel w postaci przywrócenia prawidłowości rozliczenia podatnika i wyeliminowania zagrożenia w postaci nadużycia podatkowego osiągnąć było można przez korektę in minus podatku naliczonego i należnego w decyzji wydanej w stosunku do podatnika. Sąd wskazał tym samym, że cel regulacji zawartej w art. 108 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r., tj. zapobieganie nadużyciom podatkowym, można było osiągnąć bez stosowania tego przepisu.

Powołanym na wstępie wyrokiem NSA oddalił skargę kasacyjną od wyroku sądu pierwszej instancji, zgodziwszy się z jego argumentacją odnoszącą się do braku podstaw do zastosowania w sprawie art. 108 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. Dodatkowo wskazał, że dokonana w sprawie przez organy wykładnia tego artykułu była niezgodna z zasadą proporcjonalności, która wynika z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. Naczelny Sąd Administracyjny nie przybliżył w tym wyroku treści tej zasady i w tym zakresie zawarł odesłanie do wyroku NSA z dnia 11 marca 2010 r.<sup>90</sup>, w którym stwierdzono, że w sytuacji gdy na dokumencie zapłaty rolnikowi ryczałtowemu należności z faktury VAT RR brakuje jedynie daty jej wystawienia, a spełnione są wszystkie inne warunki określone w art. 116 ust. 6 ustawy o VAT z 2004 r., w tym podano numer takiej faktury pozwalający na jednoznaczne przyporządkowanie dokumentu zapłaty do konkretnej transakcji określonej w tej fakturze i zweryfikowanie terminowości dokonania tej zapłaty, pozbawienie nabywcy produktów rolnych prawa zwiększenia podatku naliczonego o zryczałtowany zwrot podatku, o którym mowa w art. 86 ust. 2 tej ustawy, w rozliczeniu za miesiąc, w którym dokonano zapłaty, narusza zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP.

Omawiany wyrok stanowi przykład wyeliminowania przez sąd środka krajowego w postaci gramatycznej wykładni przepisu prawa przez dokonanie celowościowej wykładni tego przepisu w zgodzie z konstytucyjną zasadą proporcjonalności. Z argumentacji użytej w powołanym wyroku wynika, że NSA dokonał kontroli proporcjonalności wykładni przepisu art. 108 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. w oparciu o art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. Zastosowany test proporcjonalności zasługuje na podkreślenie z uwagi na to, że w sprawie tej ocena wykładni art. 108 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. mogła być dokonana na podstawie unijnej zasady proporcjonalności, gdyż przepis ten stanowi powtórzenie mającego

---

<sup>90</sup>Wyrok NSA z 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 267/09.

zastosowanie w sprawie art. 21 ust. 1 lit. c) VI dyrektywy (art. 203 dyrektywy 112). Jednakże w powołanym wyroku sąd się nie odwołał do unijnej zasady proporcjonalności, pomimo tego, że odwołano się w nim do orzeczenia TSUE<sup>91</sup>. W wyroku tym Trybunał stwierdził, że jeżeli wystawca faktury całkowicie wyeliminował w stosownym czasie ryzyko jakiegokolwiek obniżenia wpływów z tytułu podatków, przez wycofanie i zniszczenie faktury zanim wykorzystał ją odbiorca, bądź - mimo iż faktura została faktycznie wykorzystana - jej wystawca rozliczył kwotę wykazaną na fakturze, wystawca nie może być obciążony obowiązkiem zapłaty podatku wykazanego na fakturze niezależnie od tego, czy wystawca faktury działał w dobrej wierze.

Odwołanie się przez NSA wyłącznie do konstytucyjnej zasady proporcjonalności należy oceniać jako wyraz uznania jej za równorzędny z unijną zasadą proporcjonalności środek kontroli stosowania przepisów krajowych stanowiących odwzorowanie prawa unijnego. W omawianym wyroku nie wskazano na elementy testu proporcjonalności, jak również, którego kryterium proporcjonalności nie spełniała zakwestionowana przez NSA wykładnia prawa krajowego. Stanowisko prezentowane w tym wyroku NSA powtórzył w innych wyrokach<sup>92</sup>, gdzie posłużył się taką samą argumentacją.

W wyroku z dnia 18 marca 2011 r.<sup>93</sup> NSA stwierdził, że ocena zasadności zastosowania jednomiesięcznego terminu do zgłoszenia nabycia spadku, o którym mowa w art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn<sup>94</sup> w brzmieniu sprzed 1 stycznia 2009 r., powinna uwzględniać wymogi zasady wykładni zgodnej z Konstytucją, a w szczególności art. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji, które określają zasadę proporcjonalności oraz zasadę zaufania obywateli do państwa.

Podatnik złożył do organu podatkowego oświadczenie o nabyciu rzeczy i praw majątkowych po upływie miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku. Organy podatkowe i sąd pierwszej instancji uznały, że doszło do przekroczenia terminu wskazanego w art. 4a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, w wyniku czego po stronie podatnika nie powstało zwolnienie od podatku ustanowione w tym przepisie.

---

<sup>91</sup>Wyrok TSUE z 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG przeciwko Finanzamt Borken i Manfred Strobel przeciwko Finanzamt Esslingen, ECR 2000, s. I-06973.

<sup>92</sup>Zob. Wyrok NSA z 24 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 352/10; Wyrok NSA z 14 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 1133/10; Wyrok NSA z 1 lutego 2012, sygn. akt I FSK 1753/11; Wyrok NSA z 18 kwietnia 2012 r., sygn. akt I FSK 813/11; Wyrok NSA z 20 grudnia 2012 r., sygn. akt I FSK 172/12; Wyrok NSA z 29 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 1075/12; Wyrok NSA z 20 września 2013 r., sygn. akt I FSK 1309/12.

<sup>93</sup>Wyrok NSA z 18 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1801/09.

<sup>94</sup>Dz.U. z 2004 r. Nr 142, poz. 1514.

W uzasadnieniu omawianego wyroku NSA wskazał, że ustanowiony powołanym przepisem termin miesięczny do złożenia zawiadomienia o nabyciu rzeczy i praw majątkowych okazał się w praktyce zbyt krótki. Sąd stwierdził, że w tym czasie podatnicy nie byli w stanie ustalić przypadających im składników masy spadkowej oraz wartości tych składników, które mieli obowiązek wykazać w zgłoszeniu, gdyż wymaga to podejmowania działań w ramach długotrwałej procedury przekraczającej miesiąc. Sąd stwierdził, że problem ten dotyczył 90% podatników objętych zakresem art. 4a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy. Na poparcie tych stwierdzeń sąd przywołał druk sejmowy nr 341 z dnia 14 lutego 2008 r. zawierający uzasadnienie do proponowanej zmiany powołanego przepisu, zmierzającej do wydłużenia wskazanego w tym przepisie terminu do zgłoszenia nabycia majątku w drodze dziedziczenia wynoszącego miesiąc.

Sąd, mając na uwadze te okoliczności, stwierdził, że przepis art. 4a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy naruszał konstytucyjną zasadę proporcjonalności wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji. Zdaniem NSA powodem wprowadzenia omawianego zwolnienia podmiotowego było zapewnienie szczególnej ochrony majątku najbliższej rodziny, a także zachęta dla terminowego regulowania spraw własnościowych w jej obrębie, co w założeniu miało sprzyjać realizacji wartości konstytucyjnych określonych w art. 23 (gospodarstwo rodzinne podstawą ustroju rolnego) oraz art. 71 Konstytucji (nakaz uwzględniania dobra rodziny w polityce gospodarczej państwa). Uzasadnieniem dla przedmiotowego obciążania, tj. obowiązku złożenia w terminie miesiąca zawiadomienia o nabytych składnikach majątku, była potrzeba ochrony efektywności kontroli podatkowej, która przekłada się na sprawność systemu podatkowego, a tym samym na finansowe bezpieczeństwo państwa i jego funkcjonalność. Sąd wskazał, że w przypadku podatników objętych zakresem art. 4a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy konieczność realizacji tego celu powodowała, że w istocie możliwość skorzystania ze zwolnienia określonego tym przepisem była bardzo niewielka. Zdaniem NSA ustanowienie złożenia zgłoszenia w terminie miesiąca było wymogiem, którego destrukcyjność nie znajdowała uzasadnienia w potrzebie realizacji celów tego przepisu w zakresie ochrony interesów finansowych państwa. Okoliczność ta była kluczowa dla oceny NSA, że art. 4a ust. 1 w brzmieniu obowiązującym w 2008 r. naruszał zasadę proporcjonalności.

Dlatego, opierając się na orzecznictwie TK dotyczącym art. 31 ust. 3 Konstytucji, wskazano, że istotą zasady proporcjonalności jest stanowienie prawa spełniającego kryteria: odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto. Naczelny Sąd

Administracyjny stwierdził, że wskazane postulaty przydatności, niezbędności i proporcjonalności sensu stricto składają się na treść wyrażonej w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP „konieczności”. Dodał też, że analizowana norma prawna z art. 4a ust.1 pkt 1 powołanej ustawy w brzmieniu obowiązującym w 2008 r. nie spełniała konstytucyjnego wymogu proporcjonalności sensu stricto. Możliwe bowiem było utrzymanie dogodnych dla podatników regulacji, czyli będącego celem kontrolowanej regulacji uprawnienia do zwolnienia, przy mniejszym obciążeniu co do terminu ww. zgłoszenia. Stwierdzenie to można też interpretować jako wniosek, że regulacja ta nie spełniała wymogu konieczności. Sąd zaznaczył, że ustawodawca dostrzegł tęnieproporcjonalność, i dlatego z powodów wskazanych powyżej podjął prace nad zmianą normatywną, która dokonała się ustawą nowelizacyjną. Reasumując powyższe rozważania, NSA stwierdził, że sąd pierwszej instancji przez brak uwzględnienia zasady proporcjonalności prowadzącej do wadliwej wykładni art. 4a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy w brzmieniu z 2008 r., skutkującej stwierdzeniem, że przepis ten nie może być dla strony skarżącej podstawą zwolnienia w podatku od spadków, orzekł w sprawie niezgodnie z prawem. W omawianym wyroku wskazano też na funkcjonowanie zasady proporcjonalności w prawie unijnym.

Orzeczenie to jest niezwykle istotne dla sądowego stosowania zasady proporcjonalności, gdyż sąd dokonał kontroli niebudzącej wątpliwości interpretacyjnych treści przepisu ustawowego pod kątem zgodności z Konstytucją i stwierdził, że pomimo zastosowania tego przepisu przez organ zgodnie z jego dosłownym brzmieniem, w sprawie doszło do naruszenia zasady proporcjonalności. Należy podkreślić, że przepis ten miał niekwestionowane przez strony i sąd znaczenie ustalone w drodze wykładni językowej, a sąd w istocie dokonał kontroli zgodności ww. przepisu z wynikającą z art. 31 ust. 3 Konstytucji zasadą proporcjonalności. Świadczy o tym, jak się wydaje, nadanie temu przepisowi zupełnie innej treści niż wynikającej z jego redakcji w art. 4a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy w brzmieniu z 2008 r. Z omówionego wyroku wynika, że zdaniem NSA przepis ten należało odczytywać w zgodzie z art. 31 ust. 3 Konstytucji jako normę zawierającą termin do złożenia oświadczenia o nabyciu majątku w drodze spadku dłuższy niż miesiąc, odpowiedni do zakresu czynności, które podatnik powinien wykonać pomiędzy stwierdzeniem nabycia spadku a złożeniem zeznania podatkowego. Stwierdzenie, że przepis art. 4a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy, ażeby spełnić test proporcjonalności, powinien mieć zupełnie inną treść niż wynikająca z jego dosłownego brzmienia, które nie dawało podstaw do sięgania do innych rodzajów wykładni niż wykładnia językowa, potwierdza wniosek, że nie doszło tu do kontroli



jednej z możliwych wykładni tego przepisu, lecz kontroli jego konstytucyjności. Wniosek ten potwierdza zawarte w omawianym wyroku stwierdzenie, że w skrajnych przypadkach możliwe jest odmówienie zastosowania przepisu, który narusza Konstytucję.

Sposób argumentowania przez sąd naruszenia zasady proporcjonalności wskazuje, że na gruncie tej sprawy przyjął on rozumienie tej zasady wynikające z orzecznictwa TK, w którym określano ją jako zakaz nadmiernej restrykcyjności prawa<sup>95</sup>.

Poglądy wyrażone w omówionym wyroku legły u podstaw wyroku NSA z 11 stycznia 2012 r.<sup>96</sup>, w którym sąd nie zgodził się z podatnikiem twierdzącym, że wymaganie od niego dochowania jednomiesięcznego terminu z art. 4a ust. 1 pkt 1 powołanej ustawy było niezgodne z zasadą proporcjonalności, którą należy wywodzić z art. 2 i art. 31 ust. 1 Konstytucji. W wyroku podniesiono, że w stanie faktycznym sprawy wystąpiły zdarzenia wskazujące na to, że podatnik mógł złożyć zeznanie w terminie. Sąd nie zawarł jednak rozważań, które wskazywałyby, w jaki sposób przeprowadzono test proporcjonalności, w szczególności zaś nie wskazano, które kryteria proporcjonalności były badane w sprawie. Z komentowanego wyroku wynika, że zastosowanie tego przepisu nie naruszało zasady proporcjonalności, ponieważ podatnik musiał wykazać nabycie niewielkiej ilości składników, a ustalenie ich wartości nie nastęczało trudności i przy zachowaniu przeciętnej staranności możliwe było dochowanie terminu określonego powołanym przepisem.

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 5 lipca 2011 r.<sup>97</sup> NSA zajmował się wymogiem potwierdzenia podpisem odbioru faktury. Podatnik będący odbiorcą usług wskazał, że na podstawie § 6 ust. 1 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 listopada 2008 r.<sup>98</sup> wystawiać będzie faktury dokumentujące te usługi i przedstawiać je do akceptacji sprzedawcy usługi. Podatnik zwrócił się do organu o potwierdzenie jego stanowiska, według którego ta akceptacja może być dokonana przez złożenie podpisu na dokumencie zbiorczym zawierającym zestawienie wystawionych przez podatnika faktur. Podatnik twierdził, że taki sposób akceptacji będzie zgodny z § 6 ust. 2 pkt 2 lit. b) rozporządzenia. W tej sprawie organy uznały, że stanowisko podatnika jest nieprawidłowe, gdyż określony powołanym przepisem wymóg akceptacji faktury w formie podpisu oznacza podpisanie każdej faktury.

---

<sup>95</sup>Zob. orzecznictwo TK do art. 2 Konstytucji powołane w rozdziale trzecim podrozdziale trzecim prezentowanej pracy.

<sup>96</sup>Wyrok NSA z 11 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1331/10.

<sup>97</sup>Wyrok NSA z 5 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 1053/10.

<sup>98</sup>Rozporządzenie Ministra Finansów z 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 212, poz. 1337 ze zm.).

Z tym stanowiskiem nie zgodził się WSA w Warszawie<sup>99</sup>. Zdaniem sądu wymóg ten zostanie spełniony także wtedy, gdy wykonawca usługi złoży podpis na dokumencie zbiorczym zawierającym wykaz faktur wystawionych przez odbiorcę. To stanowisko sąd uzasadniał m.in. treścią art. 229 dyrektywy 112, który stanowi, że państwa członkowskie nie wymagają podpisywania faktur.

Ze stanowiskiem zaprezentowanym w wyroku WSA zgodził się NSA, który w uzasadnieniu stwierdził, że przepis § 6 ust. 2 pkt 2 lit. b) rozporządzenia należy interpretować w ten sposób, że nie wymaga on, aby procedura zatwierdzania faktur między dostawcą towarów (usługodawcą) a wystawiającym faktury nabywcą towarów (usługobiorcą) przybierała formę podpisu na oryginale i kopii każdej z tych faktur. Zdaniem NSA dokonana w tej sprawie przez organy wykładni powołanego przepisu była sprzeczna z zasadą proporcjonalności, gdyż nie uwzględniała płynącego z niej nakazu sięgania przez prawodawcę po te środki, które zamierzony przez niego cel realizowałyby w sposób najmniej dotkliwy dla jednostki, adekwatne do celu tego środka. W omawianej sprawie NSA dokonał wykładni przepisu prawa krajowego ustanawiającego środek mający na celu realizację postanowień dyrektywy 112 z uwzględnieniem kryteriów adekwatności i proporcjonalności sensu stricto. Do podobnych konkluzji na tle analogicznego stanu faktycznego doszedł NSA w wyroku z dnia 16 maja 2012 r.<sup>100</sup>, w którym stwierdził konieczność dokonywania wykładni prawa krajowego z poszanowaniem unijnej zasady proporcjonalności. Odwołując się do wyroku TSUE z dnia z dnia 12 stycznia 2006 r.<sup>101</sup>, sądski wskazał na obowiązek dokonywania przez organy podatkowe wykładni prawa spełniającej wymogi odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto. W powołanych wyrokach nie określono, którego z powołanych kryteriów proporcjonalności badana wykładnia prawa nie spełniała.

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 4 października 2013 r. NSA zajmował się brakami formalnymi faktur korygujących i dokumentujących udzielenie rabatu do sprzedaży udokumentowanej wieloma fakturami i wpływem tych braków na możliwość obniżenia podatku należnego<sup>102</sup>. Wystawiane przez podatnika faktury korygujące w swej treści nie zawierały wszystkich pozycji, przez co nie było w nich wszystkich informacji wskazanych w § 16 ust. 2 pkt 1 lit. a) w zw. z § 9 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja

---

<sup>99</sup>Wyrok WSA w Warszawie z 21 stycznia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1330/09.

<sup>100</sup>Wyrok NSA z 16 maja 2012 r., sygn. akt I FSK 1213/11.

<sup>101</sup>Wyrok TSUE z 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-504/04 Agrarproduktion Staebelow GmbH przeciwko Landrat des Landkreises Bad Doberan, ECR 2006, s. I-00679.

<sup>102</sup>Wyrok NSA z 4 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1505/12.

2005 r.<sup>103</sup>

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że do przepisów regulujących wystawianie faktur korygujących ma zastosowanie unijna zasada proporcjonalności. W omawianym wyroku na podstawie orzeczeń TSUE wskazano, że środek krajowy mający na celu zapewnienie prawidłowego naliczania i pobierania podatku VAT oraz unikania oszustw podatkowych musi spełniać wymogi odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto.

Zdaniem NSA tak rozumiana zasada proporcjonalności nie pozwala na odmówienie podatnikowi uwzględnienia korekt podatku należnego na podstawie faktur, które nie wykazują kolejnych numerów korygowanych faktur w sytuacji, gdy dane zawarte w fakturach korygujących pozwalają w sposób jednoznaczny zidentyfikować i przypisać je do objętych nimi faktur korygowanych nie tylko przez wystawcę, lecz również przez nabywcę i organy kontrolujące. W omawianym wyroku stwierdzono niezgodność § 16 ust. 2 pkt 1 lit. a) w zw. z § 9 ust. 1 pkt 3 powołanego rozporządzenia z unijną zasadą proporcjonalności, nie wskazano jednak, którego z wymogów proporcjonalności nie spełnił badany środek krajowy.

Wymogów formalnych dotyczących faktur dotyczył także wyrok NSA z dnia 22 października 2015 r.<sup>104</sup>, w którym oceniono zgodność z prawem wykładni przepisów art. 86 ust. 1 i ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. dokonanej przez ministra finansów w interpretacji indywidualnej. W sprawie tej NSA stwierdził, że faktura dotknięta wadą formalną, która ze względu na wagę uchybienia może zostać skorygowana notą korygującą, stanowi podstawę do realizacji prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego. Uprawnienie to przysługuje podatnikowi niezależnie od tego, czy formalne wady faktury zostaną skorygowane, jeżeli nie zachodzi ryzyko oszustwa lub nadużycia prawa do odliczenia podatku naliczonego. W wyroku tym stwierdzono również, że faktura, która nie została skorygowana, a jej wadliwość formalna jest na tyle poważna, że uniemożliwia ustalenie czy faktura wykazuje czynności dokonane w rzeczywistości, co rodzi ryzyko oszustwa lub nadużycia oraz uniemożliwia kontrolę prawidłowego poboru podatku przez administrację podatkową, nie może być podstawą do skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego.

Do wniosków tych NSA doszedł w sytuacji, w której organ podatkowy uznał, że

---

<sup>103</sup>Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95, poz. 798 ze zm.).

<sup>104</sup>Wyrok NSA z 22 października 2015 r., sygn. akt I FSK 1131/14.

faktura, która po przekształceniu przedsiębiorcy w spółkę została wystawiona na tegoż przedsiębiorcę, a nie jego następcę prawnego, nie daje przekształconej spółce prawa do odliczenia podatku naliczonego do czasu skorygowania tego błędu. Stanowisko to uznano za niezgodne z zasadą proporcjonalności. W omawianym wyroku na podstawie orzecznictwa TSUE wskazano na elementy zasady proporcjonalności, które muszą spełniać środki krajowe pozostające w zgodzie z tą zasadą (odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność sensu stricto). Stwierdzono także, że zasada proporcjonalności stanowi również zasadę konstytucyjną wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Naczelny Sąd Administracyjny wskazał na orzecznictwo TSUE, z którego wynika, że same błędy formalne znajdujące się w fakturach, a dotyczące określenia podatnika uprawnionego do odliczenia zawartych w niej podatków oraz charakteru czynności, gdy nie zachodzi obawa oszustwa podatkowego, ze względu na zasadę proporcjonalności nie mogą być podstawą do uznania, że faktura nie spełnia wymogów niezbędnych do odliczenia podatku naliczonego<sup>105</sup>. Sąd podkreślił, że podłożem do zakwestionowania prawa do odliczenia podatku naliczonego wynikającego z faktury mogą być tylko błędy istotne, które nie pozwalają na stwierdzenie, czy podatnikowi rzeczywiście przysługuje prawo do odliczenia podatku z faktury. Orzekł też, że błędy, które wystąpiły w tej sprawie, mogły być skorygowane notą korygującą, co oznacza, że przez samego ustawodawcę zostały uznane za błędy nieistotne. W omawianym wyroku nie wskazano, których z wymogów testu proporcjonalności nie spełniała zaprezentowana przez organy i sąd pierwszej instancji wykładnia powołanych przepisów krajowych.

Naczelny Sąd Administracyjny dokonał też kontroli zgodności z zasadą proporcjonalności samego wymogu posiadania faktury VAT przy korzystaniu z prawa do odliczenia podatku naliczonego. W wyroku z dnia 13 marca 2012 r. wymóg ten został uznany za zgodny z powyższą zasadą<sup>106</sup>. Sąd, odwołując się do wyroku TSUE z 29 kwietnia 2004 r.<sup>107</sup>, stwierdził, że art. 18(2) VI dyrektywy musi być interpretowany w ten sposób, że prawo do odliczenia może zostać wykonane w odniesieniu do okresu podatkowego, w którym spełnione są kumulatywnie dwa warunki: nastąpiła dostawa towarów lub wykonano usługi oraz podatnik ma fakturę lub dokument, który zgodnie z przepisami państwa członkowskiego

---

<sup>105</sup>Wyrok TSUE z 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 Finanzamt Bergisch Gladbach przeciwko HE, ECR 2005, s. I-03123; Wyrok TSUE z 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu, ECR 2012.

<sup>106</sup>Wyrok NSA z 13 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 624/11.

<sup>107</sup>Wyrok TSUE z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH przeciwko Finanzamt Osterholz-Scharmbeck, ECR 2004, s. I-05583.

uznawany jest za fakturę. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał też, że w powołanym wyroku TSUE uznał, że wprowadzenie wymienionych warunków skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego nie narusza zasady proporcjonalności. W wyroku nie wyjaśniono jej treści i podstawy prawnej, a także nie wskazano, które wymogi składające się na trójelementowy test proporcjonalności badano w sprawie w odniesieniu do warunku posiadania faktury.

#### **2.4. Ograniczenie uprawnień a uchybienia podatnika będące w dysproporcji do tych uprawnień**

Wyrokiem z dnia 17 listopada 2010 r.<sup>108</sup> NSA ocenił zgodność z konstytucyjną zasadą proporcjonalności wykładni i zastosowania przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. o restrukturyzacji niektórych należności publicznoprawnych<sup>109</sup>. W tej sprawie organ podatkowy ustalił, że podatnik złożył zeznanie podatkowe za rok 2002, w którym wykazał m.in. przychody i koszty ich uzyskania z prowadzonej działalności gospodarczej, a pośród nich uwzględniona została kwota 68870 zł z tytułu premii podatkowej, o jakiej mowa w przepisach powyższej ustawy. Według organu podatkowego obciążenie kosztów wymienioną kwotą było nieprawidłowe, bowiem podatnik na dzień 30 kwietnia 2003 r. miał zaległość we wpłatach z tytułu składek na ubezpieczenie zdrowotne w kwocie 75,36 zł, co na podstawie art. 23 ust. 2 pkt 2 ustawy o restrukturyzacji wykluczało skorzystanie z premii podatkowej. W konsekwencji organ dokonał określenia należnego zobowiązania podatkowego, przyjmując dane wynikające z zeznania podatkowego, pomniejszając koszty uzyskania przychodu z działalności gospodarczej o kwotę 68870 zł.

W powołanym wyroku NSA stwierdził, że pozbawienie podatnika wspomnianej premii z powodu niewielkiej zaległości naruszało zasadę proporcjonalności. Zdaniem sądu zdecydowała o tym rażąca dysproporcja pomiędzy kwotami. W uzasadnieniu omawianego wyroku sąd ograniczył się jedynie do wskazania tej okoliczności, nie wyjaśniając istoty zasady proporcjonalności i jej podstawy prawnej. Nie określił również, w jakim aspekcie (odpowiedniości, konieczności, proporcjonalności sensu stricto) doszło do naruszenia zasady proporcjonalności.

Przykład próby wzruszenia wyroku sądu pierwszej instancji przez odwołanie się do zasady proporcjonalności znaleźć można w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 13

---

<sup>108</sup>Wyrok NSA z 17 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1160/09

<sup>109</sup>Dz.U. Nr 155, poz. 1287 ze zm.

września 2007 r.<sup>110</sup>, w której podatnik składał deklaracje korygujące, wykazując w nich niewielkie kwoty zmiany w stosunku do kwot określonych w deklaracjach pierwotnych. W obu deklaracjach stwierdzono znaczne kwoty nadwyżki podatku naliczonego do zwrotu bezpośredniego. Organ uznał, że po złożeniu deklaracji korygującej od początku zaczyna biec termin 60 dni do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego. Stanowisko takie WSA we Wrocławiu uznał za prawidłowe<sup>111</sup>. Podatnik w skardze kasacyjnej zarzucał naruszenie konstytucyjnej zasady proporcjonalności przez uznanie, że nawet bardzo niewielka korekta kwoty nadwyżki podatku naliczonego wykazanej w deklaracji pierwotnej (około 0,1%) powoduje rozpoczęcie od nowa biegu terminu do dokonania zwrotu. Podatnik wykazywał, że dolegliwość w postaci wydłużenia terminu zwrotu nadwyżki podatku naliczonego o kolejne 60 dni jest niewspółmierna do wartości zmian w deklaracji. Naczelny Sąd Administracyjny oddalił skargę kasacyjną. W uzasadnieniu wyroku, dokonując wykładni systemowej art. 21 ust. 6 ustawy z o VAT z 1993 r., wykazał, że stanowisko sądu pierwszej instancji byłoby prawidłowe, według którego każda korekta deklaracji VAT powoduje przerwanie biegu terminu do zwrotu nadwyżki podatku wykazanej w pierwotnej deklaracji i rozpoczęcie biegu terminu do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego wykazanej w deklaracji korygującej. Sąd nie odniósł się jednak w szerszy sposób do podnoszonego przez podatnika zarzutu naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności, stwierdził jedynie, że kryterium ilościowe nie może być stosowane przy wykładni przepisów dotyczących kwalifikowania deklaracji podatkowych. Sformułowanie to należy uznać za dalece enigmatyczne i trudno na jego podstawie orzec, jak sąd rozważał zachowanie proporcjonalności w kwestionowanej przez podatnika decyzji podatkowej. Można to interpretować jako znamię dokonania oceny możliwości przeprowadzenia w tej sprawie testu proporcjonalności sensu stricto, w którym dolegliwość spowodowana ponownym rozpoczęciem biegu terminu do zwrotu nadwyżki podatku naliczonego miałyby być porównywana z wagą zmiany dokonanej przez złożenie deklaracji korygującej, tę zaś oceniano by na podstawie wartości pieniężnej dokonanej zmiany w wyniku złożenia deklaracji korygującej. Test ten można by rozumieć jako badanie mające na celu wykazanie, czy oceniana dolegliwość była uzasadniona istotnością korekt dokonanych w wyniku złożenia nowej deklaracji. Ważną niedoskonałością wyводу przedstawionego przez sąd jest brak wykazania, dlaczego wskazywane przez podatnika odwołanie się do znikomej wartości dokonanych zmian nie mogło być podstawą do przeprowadzenia w tej sprawie testu proporcjonalności.

---

<sup>110</sup>Wyrok NSA z 13 września 2007 r., sygn. akt. I FSK 1161/06.

<sup>111</sup>Wyrok WSA we Wrocławiu z 21 marca 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 201/05.

## **2.5. Zasada proporcjonalności a brak nadużycia prawa czy wadliwej wykładni przepisów podatkowych dokonanej przez podatnika**

W sprawie, w której NSA wydał wyrok 9 lipca 2010 r.<sup>112</sup>, organy stwierdziły, że podatnik w roku 2004 przekroczył kwotę obrotów uprawniającą go do zwolnienia z podatku na podstawie art. 113 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. i od początku roku 2005 był zobowiązany do rozliczania podatku od towarów i usług, dalej jednak traktował on swoją działalność jako zwolnioną od podatku. Organy w decyzjach obydwu instancji uznały, że od obrotów osiągniętych w 2005 r., czyli po dacie utraty zwolnienia, powinien być zapłacić podatek należny. Jednocześnie stwierdziły, że na podstawie art. 88 ust. 4 ustawy o VAT z 2004 r. podatnikowi nie przysługiwało odliczenie podatku naliczonego związanego z realizowaną w roku 2005 sprzedażą opodatkowaną, gdyż w tym okresie nie był on zarejestrowany jako czynny podatnik VAT.

Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się co do zastosowania art. 88 ust. 4 ustawy o VAT z 2004 r. w powyższej sprawie. Wskazał, że skorzystanie z tego przepisu i pozbawienie podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego stanowiłoby naruszenie unijnej zasady proporcjonalności, i odwołał się do orzecznictwa TSUE<sup>113</sup> oraz własnego wcześniejszego orzecznictwa<sup>114</sup>, wskazując na konieczność proporcjonalności środków ograniczających prawo do odliczenia podatku naliczonego. W omawianym wyroku zwrócono uwagę na to, że zakaz odliczenia podatku naliczonego, który niewątpliwie został zapłacony w celu wygenerowania sprzedaży opodatkowanej, narusza zasadę proporcjonalności. Określając jej treść, NSA wskazał bezwzględny wymóg spełnienia przez środek krajowy kryteriów: odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto. W uzasadnieniu wyroku sąd stwierdził, że w stanie faktycznym omawianej sprawy pozbawienie podatnika prawa do skorzystania z odliczenia podatku naliczonego naruszało konstytucyjną i wynikającą z prawa wspólnotowego zasadę proporcjonalności. Zdaniem sądu nie stała temu na przeszkodzie okoliczność, że rozliczenia dokonywał organ podatkowy w drodze decyzji, a nie sam

---

<sup>112</sup>Wyrok NSA z 9 lipca 2010 r., sygn. akt I FSK 1337/09.

<sup>113</sup>Wyrok TSUE z 18 marca 1987 r. w sprawie C-56/86 SA Société pour l'exportation des sucres przeciwko Office belge de l'économie et de l'agriculture (OBEA), ECR 1987, s. I-01423; Wyrok TSUE z 30 czerwca 1987 r. w sprawie C-47/86 Roquette Frères SA przeciwko Office national interprofessionnel des céréales, ECR 1987, s. I-02889; Wyrok TSUE z 19 września 2000 r. w sprawach połączonych Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire (C-177/99) i Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne (C-181/99), ECR2000, s. I-07013; Wyrok TSUE z 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-504/04 Agrarproduktion Staebelow GmbH przeciwko Landrat des Landkreises Bad Doberan, ECR2006, s. I-00679.

<sup>114</sup>Wyrok NSA z 27 kwietnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1849/09, Wyrok NSA z 23 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 1324/08; Wyrok NSA z 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 267/09.

podatnik w drodze samoobliczenia. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie ma podstaw do różnicowania sytuacji podatnika w zależności od tego, czy rozlicza się on sam, czy też robi to za niego organ podatkowy. Skoro został uznany za podatnika podatku od towarów i usług, a dokonywane przez niego czynności nie miały cech nadużycia prawa i nie wynikały z błędnej wykładni przepisów, to pozbawienie go przez organ podatkowy uwzględnienia przy rozliczeniu podatku naliczonego uznać należało za sprzeczne z zasadą neutralności oraz proporcjonalności podatku od towarów i usług. Sąd zwrócił też uwagę na to, że w sytuacji, gdy rozliczenia należnego zobowiązania w podatku od towarów i usług dokonuje organ podatkowy w drodze decyzji, jest on zobowiązany uwzględnić podatek naliczony wynikający z okazanych przez podatnika faktur uprawniających do pomniejszenia podatku należnego. W tym orzeczeniu sąd uznał, że podstawą prawną do kontroli proporcjonalności środka krajowego podlegającego regulacji unijnej jest art. 5 ust.3 TWE. Oprócz unijnej zasady proporcjonalności test proporcjonalności może być także prowadzony w oparciu o konstytucyjną zasadę proporcjonalności, której podstawą jest art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. W omawianym wyroku sąd w sposób obszerny, odwołując się do orzecznictwa TSUE, omówił treść zasady proporcjonalności oraz trójelementowy model jej stosowania, jednak z uzasadnienia wyroku nie wynika, których wymogów powyższego testu nie spełniało zastosowanie w sprawie art. 88 ust. 4 ustawy o VAT z 2004 r. Stanowisko to zostało także wyrażone w innych wyrokach NSA<sup>115</sup>. Dokonany w tej sprawie test proporcjonalności dotyczył jednej z możliwych i dopuszczalnych wykładni powołanego przepisu, przy czym sąd wskazanym wyrokiem opowiedział się za wykładnią realizującą postulaty płynące z unijnej zasady proporcjonalności.

Tego samego zagadnienia dotyczył wyrok NSA z dnia 26 czerwca 2012 r.<sup>116</sup>, z tą różnicą, że został on wydany na gruncie ustawy o VAT z 1993 r. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził w nim, że powoływanie się przez organ w decyzji wymiarowej w zakresie VAT na brak prawa do odliczenia podatku przez podatnika, który niezasadnie korzystał ze zwolnienia, ponieważ nie zarejestrował się jako podatnik VAT (art. 25 ust. 3 ustawy o VAT z 1993 r.), narusza zasadę proporcjonalności. Sąd odwołał się do wyroku z dnia 24 września 2008 r., w którym stwierdzono, że wszelkie wymogi formalne dotyczące uprawnień materialnych w zakresie podatku od towarów i usług powinny spełniać wymóg

---

<sup>115</sup>Zob. Wyrok NSA z 9 lipca 2010 r., sygn. akt I FSK 716/09; Wyrok NSA z 25 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 1971/09; Wyrok NSA z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 262/11; Wyrok NSA z 20 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 268/11; Wyrok NSA z 10 sierpnia 2011 r., sygn. akt I FSK 418/11; Wyrok NSA z 13 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 690/11; Wyrok NSA z 3 czerwca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 2211/10.

<sup>116</sup>Wyrok NSA z 26 czerwca 20102 r., sygn. akt I FSK 1299/11.



proporcjonalności, która jest wyrażona w Konstytucji w art. 31 ust. 3 i art. 2, oraz należy do jednych z podstawowych zasad prawa UE<sup>117</sup>. W wyroku tym wskazano, że zgodnie z tą zasadą podjęte środki prawne muszą być współmierne (konieczne i proporcjonalne do wagi zagadnienia) jeśli chodzi o cel, jaki prawodawca chce osiągnąć. Zasada ta polega na uchwyceniu adekwatności celu i środka użytego do jego osiągnięcia. Te stwierdzenia wskazują, że nacisk położono na proporcjonalność sensu stricto. W ocenie NSA w stanie faktycznym omawianej sprawy wykładnia art. 25 ust. 3 ustawy o VAT z 1993 r. dokonana zgodnie z wyrażoną w art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP zasadą proporcjonalności prowadzi do wniosku, że podatnik powinien móc zrealizować prawo do potrącenia podatku naliczonego zgodnie z naczelną zasadą podatku od wartości dodanej, jaką jest zasada neutralności. Reasumując swoje rozważania na temat zasady proporcjonalności, sąd stwierdził, że w sytuacji, jaka wystąpiła w sprawie, pozbawienie podatnika prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony zawarty w fakturach zakupu wykraczało poza to, co jest niezbędne dla zapewnienia prawidłowego poboru podatku i unikania oszustw podatkowych. To stwierdzenie wskazuje na uznanie przez sąd, że poddane kontroli sądu wykładnia i zastosowanie przepisu art. 25 ust. 3 ustawy o VAT z 1993 r. naruszały wymóg konieczności.

Ciekawy przykład zastosowania zasady proporcjonalności można odnaleźć w wyroku NSA z dnia 21 października 2014 r.<sup>118</sup>, w którym sąd wyraził pogląd, że w przypadku, gdy podatnik na podstawie art. 89a ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. (w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2012 r.) dokonał z zachowaniem terminu wskazanego w art. 89a ust. 3 powołanej ustawy obniżenia podatku należnego od czynności, za które nabywca mu nie zapłacił („ulga na złe długi”), to następnie do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 81 o.p., może dokonać korekty w tym samym zakresie, nawet wówczas, gdy upłynął już termin określony w art. 89a ust. 2 pkt 5 powołanej ustawy (dwa lata od końca roku, w którym została wystawiona faktura).

W sprawie chodziło o sytuację, w której podatnik dokonał korekty podatku należnego z tytułu „ulgi na złe długi” (z zachowaniem terminu wskazanego w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT z 2004 r.), jednakże uczynił to w rozliczeniu za niewłaściwy miesiąc, naruszając tym art. 89a ust. 3 powołanej ustawy. Organ interpretacyjny i sąd pierwszej instancji stanęły na stanowisku, że korekta tego rozliczenia i wykazanie powyższej ulgi w rozliczeniu za właściwy okres wynikający z art. 89a ust. 3 powołanej ustawy, może nastąpić pod warunkiem,

---

<sup>117</sup>Wyrok NSA z 24 września 2008 r., sygn. akt I FSK 1015/07.

<sup>118</sup>Wyrok NSA z 21 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1536/13.

że nie upłynął termin do skorzystania z przedmiotowej ulgi określony w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT z 2004 r. (dwa lata od końca roku, w którym została wystawiona faktura). W sprawie termin ten upłynął i organ interpretacyjny uznał, że podatnik nie ma prawa do poprawienia rozliczenia w drodze korekty deklaracji za właściwy miesiąc.

W omawianym wyroku stwierdzono, że poglądy wyrażone przez sąd pierwszej instancji i organ interpretacyjny byłyby trafne w sytuacji, gdyby podatnik w ogóle nie korzystał z „ulgi na złe długi” w okresie dwóch lat, licząc od końca roku, w którym została wystawiona faktura, i chciał z tej instytucji skorzystać dopiero po tym terminie. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że podatnik, który błędnie zastosował ulgę wskazaną w art. 89a ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r., jest zobligowany (w sytuacji wcześniejszego niewykrycia tej wadliwości przez organy skarbowe) do skorygowania swego błędu poprzez korektę deklaracji VAT-7, w terminie zakreślonym przedawnieniem zobowiązania podatkowego za ten okres (art. 70 § 1 o.p.). W tym samym czasie ma też możliwość rozliczenia tejże „ulgi” poprzez korektę deklaracji za okres rozliczeniowy ustalony na podstawie art. 89a ust. 3 powołanej ustawy, w ramach którego powinna być ona prawidłowo rozliczona. Sąd stwierdził, że nie można było pominąć okoliczności, że podatnik na podstawie art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT z 2004 r. był uprawniony do skorzystania z prawa do obniżenia podatku należnego i skorzystał z niego w terminie, lecz uczynił to z naruszeniem art. 89a ust. 3 tej ustawy (niewłaściwy okres rozliczeniowy). Sąd stanął na stanowisku, że poprawienie tego uchybienia przez złożenie na podstawie art. 81 § 1 o.p. deklaracji korygujących nie można traktować jako ponownego skorzystania z „ulgi na złe długi” po upływie terminu określonego przez art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT z 2004 r., gdyż w takiej sytuacji podatnik na podstawie art. 81 § 1 o.p. jedynie koryguje błąd formalny co do okresu, w którym prawidłowo powinien ująć swoje uprawnienie z art. 89a ust. 1–3 ustawy o VAT z 2004 r., a nie powtórnie z niego korzysta.

W omawianym wyroku NSA stwierdził, że uznanie w opisanym stanie faktycznym i prawnym, że podatnikowi nie przysługuje prawo do skorzystania z „ulgi na złe długi” w rozliczeniu dokonanym zgodnie z treścią art. 89a ust. 3 ustawy o VAT z 2004 r., przy jednoczesnym istnieniu obowiązku korekty deklaracji, w której przedwcześnie skorzystano z ulgi, który w istocie prowadził do zwrotu z tego tytułu Skarbowi Państwa podatku należnego, przy obowiązku również zwrotu tegoż podatku przez dłużnika w trybie art. 89b ustawy o VAT z 2004 r., pozostawałoby w sprzeczności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności, której podstawę prawną stanowią art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji. Sąd wskazał, że na podstawie tej zasady zakazane jest ustanawianie przez państwo nadmiernych ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności oraz że w zakresie prawa

daninowego zasada ta stanowi podstawę prawną zakazu zbytnej restrykcji, gdy określony cel można osiągnąć za pomocą środków mniej dolegliwych dla jednostki. Naczelny Sąd Administracyjny nie wskazał przy tym wymogów, które powinny być spełnione w celu zachowania zgodności środka prawnego z zasadą proporcjonalności. Określił w sposób ogólny, że zasada ta podobnie jest rozumiana na gruncie prawa wspólnotowego. Zwrócił także uwagę na to, że w celu ustalenia czy przepis prawa wspólnotowego jest zgodny z tą zasadą, należy zbadać, czy środki, które przepis ten wprowadza w życie spełniają test odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto.

W omawianym wyroku, pomimo wyraźnego stwierdzenia przez NSA, że przyjęta w sprawie przez organ interpretacyjny i sąd pierwszej instancji wykładnia przepisów art. 89a ustawy o VAT z 2004 r. naruszała zasadę proporcjonalności wywodzoną z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji, nie wskazano, jakie wymogi powinien spełniać środek prawny, ażeby można było go uznać za spełniający wymóg proporcjonalności w ujęciu konstytucyjnym. Sąd nie wskazał, których elementów testu proporcjonalności nie spełniła zakwestionowana wykładnia przepisów art. 89a ustawy o VAT z 2004 r.

## **2.6. Zasada proporcjonalności a działania podatnika w zamiarze popełnienia oszustwa podatkowego**

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 13 sierpnia 2007 r.<sup>119</sup> NSA zajmował się zasadnością zastosowania stawki podatku 0% w stosunku do podatnika dokonującego sprzedaży w systemie *tax free*. Organy odmówiły mu prawa do zastosowania tej stawki, gdyż ustaliły, że dokumenty potwierdzające wywóz towarów za granicę zostały sfałszowane. Naczelny Sąd Administracyjny odwołał się do wyroku TSUE z dnia 21 lutego 2008 r.<sup>120</sup>, w którym Trybunał powoływał się na zasadę proporcjonalności. Sąd stwierdził, że w sprawach dotyczących stanu prawnego przed akcesji możliwe jest posiłkowe stosowanie zasad opodatkowania podatkiem od towarów i usług wynikających z prawa unijnego, gdyż ustawa o VAT z 1993 r. odwzorowuje większość elementów unijnej konstrukcji podatku od towarów i usług. Dotyczy to w szczególności zasady neutralności. Zdaniem NSA nie jest możliwe odwołanie się do unijnej zasady proporcjonalności w stanie prawnym przed akcesji. Z uzasadnienia omawianego wyroku wynika, że sąd wskazał brak możliwości odwoływania się do unijnej zasady proporcjonalności nawet w sposób pośredni z uwagi na brak łącznika

---

<sup>119</sup>Wyrok NSA z 13 sierpnia 2007 r., sygn. akt I FSK 1213/07.

<sup>120</sup>Wyrok TSUE z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin, ECR 2008, s. I-00771.

pomiędzy tą zasadą a systemem prawa krajowego sprzed akcesji. W przypadku ustawy o VAT z 1993 r. łącznikiem, który przy interpretacji przepisów tej ustawy pozwalał na odwołanie się do zasad wynikających z VI dyrektywy, była okoliczność odwzorowania w ustawie rozwiązań przewidzianych w tej dyrektywie. Sąd stwierdził, że nawet gdyby możliwe było odwołanie się w niej do unijnej zasady proporcjonalności w sposób określony powołanym wyrokiem TSUE, to nie można byłoby zarzucić organom dokonania wykładni przepisów ustawy o VAT z 1993 r. w sposób naruszający zasadę proporcjonalności, gdyż okoliczności faktyczne wskazywały na to, że podatnik powinien był przypuszczać, że występujące w sprawie dokumenty potwierdzające wywóz towarów za granicę zostały sfalszowane.

Podobnej sytuacji dotyczył wyrok NSA z dnia 30 grudnia 2008 r.<sup>121</sup>, który mówił o tym, że w sprawach objętych stanem prawnym sprzed akcesji możliwe jest stosowanie zasady proporcjonalności z uwzględnieniem jej treści odkodowanej w orzecznictwie TSUE. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że jest to możliwe z uwagi na to, że w polskim systemie prawa obowiązuje konstytucyjna zasada proporcjonalności. Według NSA odwołanie się do art. 2 Konstytucji w zakresie proporcjonalności pozwala na uzyskanie analogicznych wniosków z tymi, do których TSUE doszedł w wyroku z dnia 21 lutego 2008 r. Jest on istotny dla kształtowania w orzecznictwie sądowym wzorca stosowania zasady proporcjonalności, gdyż wskazano w nim, że w ujęciu unijnym co do istoty jest ona taka sama, jak w ujęciu krajowym. Oznacza to, że argumentacja oraz koncepcje jej zastosowania zawarte w orzeczeniach TSUE mogą stanowić użyteczne narzędzie argumentacyjne w sprawach pozbawionych elementów unijnych, w których zasadne wydaje się odwołanie do testu proporcjonalności. Orzeczenie to stanowi przykład wpływu unijnej zasady proporcjonalności i orzecznictwa TSUE na stosowanie zasady proporcjonalności wynikającej z Konstytucji RP – wynika z niego, że unijna praktyka związana ze stosowaniem tej zasady była czynnikiem intensyfikującym odwoływanie się do niej na gruncie Konstytucji RP.

Podobnego zagadnienia dotyczy wyrok NSA z 13 marca 2012 r., w którym także odwołano się do zasady proporcjonalności<sup>122</sup>. W tej sprawie organy odmówiły podatnikowi prawa do zastosowania stawki podatku 0% przy WDT z tego powodu, że odbiorca towaru okazał się podmiotem niezarejestrowanym jako podatnik w kraju, do którego dokonano dostawy. W ocenie organów okoliczność ta powodowała, że nie został spełniony warunek określony w art. 13 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r., co skutkowało niemożnością uznania dokonanych przez podatnika dostaw za WDT i zastosowania do nich stawki podatku

---

<sup>121</sup>Wyrok NSA z 30 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1561/07.

<sup>122</sup>Wyrok NSA z 13 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 790/11.

przewidzianej w art. 42 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r.

Naczelny Sąd Administracyjny nie zgodził się ze stanowiskiem organów i wskazał, że dokonana w omawianej sprawie wykładnia powołanych przepisów i ich zastosowanie nie mogły być uznane za prawidłowe w sytuacji, gdy podatnik działał w dobrej wierze, czyli nie miał żadnej wiedzy na temat uchylania się od obowiązków podatkowych przez zagranicznych kontrahentów. Sąd stwierdził, że organy nie przeprowadziły postępowania dowodowego w celu ustalenia, czy te okoliczności w sprawie wystąpiły, i zaakceptował wyrok sądu pierwszej instancji, którym uchylono decyzję organu podatkowego. Uzasadniając podjęte rozstrzygnięcie, NSA odwołał się do stanowiska TSUE z wyroku z dnia 27 września 2007 r.<sup>123</sup> i zawartą tam wykładnię art. 28c część A lit. a) akapit VI dyrektywy. W orzeczeniu tym Trybunał zwrócił uwagę, że w sytuacji, gdy dostawca podjął działania wskazujące na to, że działał w dobrej wierze i nie miał zamiaru brać udziału w oszustwie podatkowym, to nie mogą obciążać go negatywne skutki podatkowe działań innych osób, o których nie wiedział i nie mógł się dowiedzieć. Sąd wskazał, że w orzeczeniu tym TSUE przyjął, że rozłożenie ryzyka pomiędzy dostawcą a organami podatkowymi w następstwie oszustwa popełnionego przez osobę trzecią musi odpowiadać zasadzie proporcjonalności. W powołanym wyroku NSA nie wyjaśnił jednak jej treści, podstawy prawnej oraz nie wskazał, na czym polegało jej naruszenie w tej sprawie.

W wyroku z dnia 16 września 2008 r.<sup>124</sup> WSA w Warszawie stwierdził, że przepis art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. wyłączający prawo do odliczenia podatku naliczonego z uwagi na miejsce siedziby podmiotu (raje podatkowe) dokonującego sprzedaży usługi telekomunikacyjnej oprócz tego, że jest niezgodny z art. 176 dyrektywy 112 w związku z art. 11 ust. 4 IV dyrektywy, jest także niezgodny z unijną zasadą proporcjonalności. Zdaniem sądu o jej naruszeniu świadczyła okoliczność, że na podstawie art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. podatnik nie miał prawa do odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu usług, które niewątpliwie służyły mu do działalności gospodarczej opodatkowanej podatkiem od towarów i usług, oraz to, że podatnik w toku postępowania nie miał możliwości wykazania tej okoliczności w celu uwolnienia się od sankcji wynikającej z powołanego przepisu. W tej sprawie sąd uznał, że restrykcje wynikające z powołanego przepisu w stosunku do podatnika nie mogą być uzasadniane celem tej normy, gdyż z okoliczności wynikało, że podatnik nie dokonywał czynności z zamiarem popełnienia oszustwa podatkowego. Zatem zakres dobra,

---

<sup>123</sup> Wyrok TSUE z 27 września 2007 r. w sprawie C-409/4 *The Queen*, na wniosek *Teleos plc* i inni przeciwko *Commissioners of Customs & Excise*, ECR 2007, s. I-07797.

<sup>124</sup> Wyrok WSA w Warszawie z 16 września 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 487/08.

jakim było wynikające z zasady neutralności podatku od towarów i usług prawo do odliczenia podatku naliczonego, poświęconego w imię potrzeby zapewnienia prawidłowości poboru podatku od towarów i usług oraz zapobieganiu oszustwom podatkowym, był niewspółmiernie duży w stosunku do stopnia realizacji tego celu. Oznacza to, że w omawianym przypadku sąd dokonał testu proporcjonalności, odwołując się do kryterium proporcjonalności sensu stricto.

Niezależnie od powyższych wniosków, sąd stwierdził, że wprowadzony przez polskiego ustawodawcę zakaz odliczania podatku naliczonego ze względu na kryterium siedziby wystawcy faktury jest sprzeczny z art. 17 VI dyrektywy i art. 176 dyrektywy 112. Przepisy te zezwalają na wprowadzenie ograniczeń prawa do odliczenia podatku naliczonego w odniesieniu do zakupu dóbr określonych rodzajów, co oznacza, że zakazem tym nie mogą być objęte zakupy wyodrębnione według kryterium siedziby wystawcy faktury. Sąd orzekł, że stworzenie takiego wyjątku od zasady proporcjonalności byłoby możliwe po uzyskaniu zgody odpowiednich organów unijnych, co w przypadku art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. nie miało miejsca. W tej sytuacji ograniczenie prawa do odliczenia podatku naliczonego ustanowione w powołanym przepisie z powodu jego niezgodności z powołanymi przepisami dyrektyw nie mogło mieć zastosowania w sprawie. Jako niedozwolone przez prawo unijne nie mogło też być oceniane pod kątem spełnienia testu proporcjonalności, gdyż mogą mu być poddane jedynie środki zgodne z prawem.

Stanowisko zaprezentowane w tym wyroku zostało zaakceptowane przez NSA 17 lutego 2011 r.<sup>125</sup>, kiedy to oddalił on skargę kasacyjną wniesioną od omówionego wyroku. Sąd drugiej instancji nie przeprowadził rozważań na temat zasady proporcjonalności.

## **2.7. Zasada proporcjonalności a ochrona autonomii informacyjnej podatnika**

Wyrokiem z dnia 5 stycznia 2007 r.<sup>126</sup> NSA ocenił zarzut niezgodności art. 285a § 3 o.p. z wyrażoną w art. 31 ust. 3 Konstytucji zasadą proporcjonalności. Sąd wskazał, że z art. 285a § 3 o.p. w brzmieniu obowiązującym w dniu złożenia przez podatnika oświadczenia o stanie majątkowym, tj. 7 lipca 2003 r., wynikało, że na żądanie kontrolującego będący osobą fizyczną kontrolowany był obowiązany złożyć oświadczenie o stanie majątkowym na określony dzień, jeżeli zachodziło uzasadnione przypuszczenie, że nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego. Oświadczenie składane było pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, o czym kontrolujący, żądając jego złożenia, mieli obowiązek

<sup>125</sup>Wyrok NSA z 17 lutego 2011 r., sygn. akt I FSK 1665/110.

<sup>126</sup>Wyrok NSA z 5 stycznia 2007 r., sygn. akt II FSK 1325/05.

uprzedzić kontrolowanego.

W omawianym wyroku NSA wskazał, że z brzmienia powołanego przepisu – wbrew argumentacji skargi kasacyjnej – nie wynika, by zakres żądania złożenia oświadczenia o stanie majątkowym był ograniczony wyłącznie do postępowań, których przedmiotem jest opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Odnosząc się do zarzutu naruszenia przepisów art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 1 ust. 1 Konstytucji, sąd wskazał, że z przepisu art. 285a § 3 o.p. wynika, że przedmiotem żądania powinno być oświadczenie o stanie majątkowym. Ustawodawca nie zdefiniował tego pojęcia, aczkolwiek powołuje się na nie w wielu przepisach, które pojęcie „stan majątkowy” ujmują w szerokim znaczeniu obejmującym nie tylko aktywa, a więc posiadane składniki majątkowe, lecz także i wydatki<sup>127</sup>. Zdaniem sądu skoro tego rodzaju oświadczenie o stanie majątkowym jest przedmiotem kontroli skarbowej w trybie art. 14a ust. 1–4 uks, a przepis art. 285a § 3 o.p. ma zastosowanie do tego postępowania (art. 14a ust. 3 uks), to niewątpliwie jest, że przedmiotem oświadczenia majątkowego w rozumieniu art. 285a § 3 o.p. w brzmieniu obowiązującym do dnia 31 sierpnia 2005 r. będą nie tylko aktywa majątkowe, ale też wydatki. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że nie można się zgodzić z poglądami prezentowanymi w doktrynie, że pojęcie „stan majątkowy” nie obejmuje wydatków. Zdaniem sądu twierdzenie, by z tego powodu powołany przepis naruszał art. 31 ust. 3 i art. 51 ust. 1 Konstytucji, jest nieuzasadnione. Sąd wskazał, że pierwszy z tych przepisów wprost postanawia, że ograniczenia w zakresie korzystania z konstytucyjnych wolności i praw mogą być ustanowione tylko w ustawie i tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego bądź ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej albo wolności i praw innych osób. Ograniczenia te nie mogą naruszać istoty wolności i praw. Z kolei istotą ochrony obywateli na podstawie art. 51 ust. 1 Konstytucji RP jest zakaz wkraczania w autonomię informacyjną jednostki w sposób zbędny z punktu widzenia standardów demokratycznego państwa prawnego. Ani więc względy celowości, ani wygoda władzy nie uzasadniają jej naruszenia. W opinii NSA zasada proporcjonalności określona przez art. 31 ust. 3 Konstytucji nakazuje, by wkraczanie w autonomię jednostki spełniało określone przesłanki niezbędności i było środkiem najmniej

---

<sup>127</sup> Zob. np. art. 49 ust. 2 ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz.U. Nr 121, poz. 591 ze zm.); art. 10 ust. 4, 5 i art. 11 ustawy z dnia 21 sierpnia 1997 r. o ograniczeniu prowadzenia działalności gospodarczej przez osoby pełniące funkcje publiczne (Dz.U. Nr 106, poz. 679 ze zm.); Rozporządzenie Prezydenta RP z dnia 31 grudnia 1997 r. w sprawie ustalenia wzorów formularzy oświadczeń o prowadzeniu działalności gospodarczej i o stanie majątkowym (Dz.U. Nr 162, poz. 1106).

uciażliwym. Wskazał przy tym na wyrok z dnia 20 listopada 2002 r.<sup>128</sup>, którym TK stwierdził, że opodatkowanie znamion zewnętrznych uzyskania dochodów z art. 20 ust. 3 updf spełnia wymogi wynikające z art. 31 ust. 3 i art. 51 ust. 1 Konstytucji. Naczelny Sąd Administracyjny uznał, że nie można się zgodzić z poglądem, że autonomię informacyjną narusza przepis art. 285a § 3 o.p., zobowiązujący podatnika do składania oświadczenia majątkowego w wyjątkowych sytuacjach, gdy zajdzie podejrzenie – i to uzasadnione – że podatnik nie ujawnił wszystkich obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia zobowiązania podatkowego. Użycie w tym przepisie takich kwalifikatorów, jak „uzasadnienie przypuszczenia”, „nieujawnienie wszystkich obrotów lub przychodów”, skutecznie ogranicza dostępność tego środka dowodowego. Podatnik ma wprawdzie obowiązek złożenia tego oświadczenia i nie jest ono uzależnione od jego zgody (tak jak dowód z przesłuchania strony, art. 199 o.p.), co wskazywałoby na pewną niesymetryczność tych dowodów. Wedle NSA nie przesądza to o niekonstytucyjności art. 285a § 3 o.p. Uzasadniając tę niesymetryczność, sąd wskazał, że dowód z przesłuchania strony zazwyczaj przeprowadza się na końcowym etapie postępowania, natomiast dowód z oświadczenia o stanie majątkowym zazwyczaj na jego początku, gdyż jego późniejsze przeprowadzenie mogłoby być bezcelowe. Uzależnienie przeprowadzenia dowodu z oświadczenia o stanie majątkowym od zgody strony mogłoby uniemożliwić organowi zebranie informacji o przychodach i wydatkach sprzed okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Poza tym zeznanie strony i oświadczenie o stanie majątkowym jako dowody mogą i powinny dotyczyć różnych faktów dowodowych. Wskazuje na to choćby to, że przystępująca do składania zeznań strona w istocie jest dobrze zorientowana w przeprowadzonym postępowaniu dowodowym. Zdaniem NSA zarzut naruszenia przez to uregulowanie art. 2 Konstytucji z uwagi na brak odpowiednich gwarancji procesowych jest chybiony. Sąd wskazał, że oświadczenie majątkowe podlega jako dowód regule z art. 180 § 1 o.p., wedle której przesłanką uznania środka dowodowego za dowód w rozumieniu tego artykułu jest jego niesprzeczność z prawem, a więc istnienie przesłanek z art. 285a § 3 o.p. upoważniających organ do przeprowadzenia tego dowodu. Ta okoliczność podlega kontroli w toku dwuinstancyjnych postępowań podatkowego sądownoadministracyjnego. Zdaniem sądu w omawianej sprawie nie można było także podzielić argumentacji Henryka Dzwonkowskiego, że za sprzecznością oświadczeń o stanie majątkowym z art. 2, art. 31 ust. 3 i art. 51 ust. 1 Konstytucji przemawia zastępowanie przez nie organów podatkowych przy wymiarze zobowiązań podatkowych<sup>129</sup>. Treść przepisu art.

<sup>128</sup>Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, OTK ZU 2002, nr 6A, poz. 83.

<sup>129</sup>H. Dzwonkowski, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – wybrane zagadnienia*, MP 2005, nr 4, s.18.



285 § 3 o.p. nie upoważnia do przyjęcia poglądu, iż oświadczenie majątkowe zastępuje decyzyjną formę wymiaru zobowiązania podatkowego od przychodów ze źródeł nieujawnionych. Sąd bowiem wskazał, że w oświadczeniu majątkowym podatnik nie określa wysokości przychodu, lecz aktywa majątkowe, oraz wysokości zobowiązania, ale wydatki. Dopiero szczegółowa analiza wydatków i postępowanie dowodowe muszą wykazać, czy wydatki i wartość zgromadzonego w roku podatkowym mienia znajdują pokrycie w mieniu zgromadzonym w roku podatkowym oraz latach poprzednich, a pochodzącym z przychodów opodatkowanych lub wolnych od opodatkowania (art. 20 ust. 3 updf). Zdaniem sądu twierdzenie, że oświadczenia majątkowe są niezgodne z powołanymi przepisami konstytucyjnymi z tych samych powodów, co i deklaracje majątkowe z ustawy abolicyjnej, których m.in. dotyczył wyrok TK z 20 listopada 2002 r.<sup>130</sup>, jest uproszczeniem, albowiem w żadnym miejscu uzasadnienia powołanego wyroku Trybunał nie zrównywał deklaracji majątkowych z oświadczeniami o stanie majątkowym. Oświadczenia te wskazywane były w tym wyroku jako istniejący już w ordynacji podatkowej środek realizujący te same cele, mniej uciążliwy od obowiązku złożenia deklaracji.

W omówionym wyroku brakuje oceny spełnienia przez badany środek prawny w postaci obowiązku złożenia oświadczenia o stanie majątkowym poszczególnych wymogów składających się na trójelementowy test proporcjonalności. Użyta przez NSA argumentacja najbardziej odpowiednia jest do wykazania, że badany środek prawny spełniał wymóg konieczności, gdyż był najmniej dolegliwy spośród tych, które ustawodawca mógł zastosować do osiągnięcia założonego przez siebie celu, polegającego na zapobieganiu unikania opodatkowania dochodów przez niezgłaszanie ich do opodatkowania.

### **3. Zasada proporcjonalności a ograniczenie nadmiernych obowiązków i ciężarów podatnika**

#### **3.1. Zasada proporcjonalności a granica wprowadzanych sankcji podatkowych**

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 21 stycznia 2005 r.<sup>131</sup> NSA zajmował się kwestią sankcji w podatku VAT orzeczonej na podstawie art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. Przepis ten nakazywał organowi wymierzyć podatnikowi sankcję w przypadku stwierdzenia, że ten z naruszeniem prawa w złożonej deklaracji podatkowej wykazał kwotę zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego wyższą od kwoty należnej. Zgodnie z treścią powołanego przepisu sankcja wynosiła 30% kwoty zawyżenia i organ miał obowiązek ją

<sup>130</sup>Zob. Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt. K 41/02, OTKZU 2002, nr 6A, poz. 83.

<sup>131</sup>Wyrok NSA z 21 stycznia 2005 r., sygn. akt FSK 1168/04.

ustalić, niezależnie od tego, czy podatnik otrzymał zwrot nadwyżki podatku, czy też nie. Natomiast przepis art. 27 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT z 1993 r. stanowił, że przepisy art. 27 ust. 5–7 ustawy o VAT z 1993 r. stosuje się odpowiednio w przypadku, gdy podatnik wykazał w deklaracji podatkowej i otrzymał kwotę zwrotu różnicy podatku lub kwotę zwrotu podatku naliczonego, a powinien wykazać kwotę zobowiązania podatkowego podlegającą wpłacie do urzędu skarbowego.

W omawianej sprawie podatnik zawiązał kwotę różnicy podatku do zwrotu bezpośredniego, przy czym do dnia wydania decyzji przez organ pierwszej instancji nie otrzymał kwoty zwrotu z powodu przedłużenia przez organ terminu dokonania tego zwrotu. W skardze kasacyjnej podatnik podnosił, że wymierzenie mu sankcji z art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. narusza konstytucyjną zasadę proporcjonalności, gdyż sankcja ta zgodnie z treścią tego przepisu wymierzana jest bez względu na okoliczność nieotrzymania zwrotu przez podatnika, co miało miejsce w omawianej sprawie. Podatnik podnosił, że powyższy przepis jest bardziej restrykcyjny od przepisu art. 27 ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT z 1993 r., który nakazuje stosowanie sankcji w wysokości 30% zawyżenia kwoty do zwrotu w sytuacji, gdy podatnik wykazał kwotę do zwrotu w miejsce zobowiązania podatkowego. Jednakże zastosowanie sankcji na podstawie tego przepisu uzależnione było od otrzymania zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym. Podatnik podnosił, że dysproporcja w dolegliwości zachodząca pomiędzy przepisami art. 27 ust. 6 i ust. 8 pkt 1 ustawy o VAT z 1993 r. jest szczególnie widoczna przy porównaniu zastosowania sankcji administracyjnej w postaci dodatkowego zobowiązania z przesłankami do zastosowania kary wynikającymi z art. 12 § 2 i art. 13 kks.

W uzasadnieniu powołanego wyroku NSA nie uznał tego zarzutu za zasadny i stwierdził, że nie mógł on zostać uwzględniony z uwagi na wyrok TK z dnia 30 listopada 2004 r.<sup>132</sup>, którym Trybunał uznał art. 27 ust. 6 ustawy o VAT z 1993 r. za zgodny z art. 64 ust. 1 w związku z art. 2 i 31 ust. 3 Konstytucji. Odnosząc się do naruszenia zasady proporcjonalności, NSA orzekł, że w uzasadnieniu powołanego wyroku TK wyraził pogląd, że „[...] samo funkcjonowanie podatku od towarów i usług jest oparte na fundamencie samoobliczenia i sprawności ewidencyjnej podatników. Każde zatem zakłócenie tej sprawności, nawet gdy nie prowadzi do realnego uszczuplenia należności podatkowych państwa, stanowi przeszkodę w sprawnym funkcjonowaniu tego podatku. Każde więc, choćby przypadkowe i nieumyślne naruszenie obowiązków ewidencyjnych określone w

---

<sup>132</sup>Wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04.

hipotezie art. 27 ust. 6 jest zagrożone sankcją”. Oprócz tego stwierdzenia w wyroku tym nie zawarto innych rozważań dotyczących zasady proporcjonalności.

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu w wyroku z dnia 12 października 2006 r.<sup>133</sup> dokonał oceny zgodności sankcji przewidzianej w art. 109 ust. 4 ustawy o VAT z 2004 r. z unijną zasadą proporcjonalności. Sąd stwierdził, że wprowadzone przez polskiego ustawodawcę w tym artykule sankcje za naruszenie przepisów tej ustawy nie naruszają prawa unijnego, w tym zasady proporcjonalności. W uzasadnieniu wyroku WSA wskazał, że sankcje przewidziane za naruszenia przepisów o podatku od towarów i usług powinny respektować wymóg proporcjonalności. Zaznaczył, że aby sankcje mogły być uznane za zgodne z zasadą proporcjonalności, muszą realizować cel unijny oraz spełniać kryterium konieczności. Dokonany tym wyrokiem test proporcjonalności sankcji administracyjnej oparto na kryteriach, które wypracowane zostały w orzecznictwie TSUE dotyczącym sankcji mogących wpływać na swobody traktatowe. Odwołując się do tego orzecznictwa, sąd wskazał, że sankcje karne nie mogą wykraczać poza to, co jest absolutnie konieczne, postępowanie nie może być również prowadzone w taki sposób, by ograniczać jedną ze swobód wynikających z TWE, a wysokość kar nie może być tak nieproporcjonalna do ciężaru gatunkowego naruszenia, że mogłaby stanowić przeszkodę do korzystania z jednej ze swobód. W wyroku wskazano, że wymogi te TSUE stawia też przed sankcjami administracyjnymi<sup>134</sup>.

Sąd orzekł, że kontroli TSUE najczęściej poddawane były sankcje za naruszenie przez obywateli unijnych lub przedsiębiorców różnego rodzaju formalności przewidzianych w prawie krajowym, które mogły być uznawane za ograniczenie swobód traktatowych<sup>135</sup>. W omawianym wyroku wskazano, że w odniesieniu do swobody przepływu towarów TSUE uznaje, iż kary nakładane w związku z naruszeniem przepisów dotyczących towarów muszą być ograniczone do tego, co niezbędne. Sąd stwierdził, że badanie zgodności z prawem unijnym sankcji przewidzianych przez prawo krajowe, dotyczących obrotu towarami, w orzecznictwie TSUE najczęściej polega na porównaniu sankcji za naruszenie prawa w obrocie towarami z zagranicą z tego samego rodzaju sankcjami na terenie kraju. Zdaniem sądu proporcjonalność sankcji w tym modelu kontroli jest zachowana wówczas, gdy nie występuje dyskryminacja wyrażająca się nierównym traktowaniem takich samych sytuacji. Sankcje są

---

<sup>133</sup>Wyrok WSA we Wrocławiu z 12 października 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 1454/05.

<sup>134</sup>Wyrok TSUE z 11 listopada 1981 r. w sprawie C-203/80 postępowanie karne przeciwko Guerrino Casati, ECR 1981, s. I-02595.

<sup>135</sup>Wyrok TSUE z 12 grudnia 1989 r. w sprawie C-265/88 postępowanie karne przeciwko Lothar Messner, ECR 1989, s. I-04209; Wyrok TSUE z 7 lipca 1976 r. w sprawie C-118/75 Lynne Watson i Alessandro Belmann, ECR 1976, s. I-01185; Wyrok TSUE z 14 lipca 1977 r. w sprawie C-8/77 Concetta Sagulo, Gennaro Brenca i Addelmadjid Bakhouché, ECR 1977, s. I-01495; Wyrok TSUE z 3 lipca 1980 r. w sprawie C-157/79 Regina przeciwko Stanislaus Pieck, ECR 1980, s. I-02171.

proporcjonalne, gdy różnice w stopniu ich dolegliwości są proporcjonalne do tych występujących pomiędzy zdarzeniami objętymi sankcjami<sup>136</sup>. Test ten stosowany jest przy badaniu sankcji związanych z obrotem z zagranicą.

Sąd również wskazał, że w orzecznictwie TSUE prezentowany jest pogląd, według którego państwa członkowskie nie są zobowiązane do stosowania identycznego systemu kar w stosunku do przestępstw związanych z podatkiem od towarów i usług należnym od importu z innego państwa członkowskiego oraz z obrotu krajowego. Zróżnicowanie stopnia dolegliwości sankcji stosowanych w tych dwóch rodzajach sytuacji jest określona tym, że przestępstwa dotyczące obrotu z innymi państwami nie są równie łatwo wykrywalne, co te wewnątrz kraju. Stopień trudności wykrycia przestępstwa nie uprawnia jednak do akceptacji jawnej dysproporcji surowości kar ustanowionych dla tych dwóch kategorii<sup>137</sup>. W omawianym wyroku podkreślono, że w orzecznictwie TSUE badanie proporcjonalności sankcji za naruszenie przepisów o podatku od towarów i usług miało na celu ustalenie, czy przepisy krajowe ustanawiające te sankcje spełniały wymóg konieczności<sup>138</sup>.

Oceniając proporcjonalność sankcji przewidzianej w art. 109 ust. 4 ustawy o VAT z 2004 r., sąd stwierdził, że sankcja w wysokości 30% kwoty zaniżenia zobowiązania jest środkiem odpowiednim do realizacji prewencyjno-represyjnych celów regulacji niepowodującym nałożenia na podatnika zbyt dużych obciążeń. To ostatnie sformułowanie można ocenić jako próbę oceny sankcji z art. 109 ust. 4 ustawy o VAT z 2004 r. jako środka spełniającego wymóg proporcjonalności sensu stricto, gdyż wskazuje ono, że stopień dolegliwości nakładanej na podatników jest adekwatny do korzyści w postaci ochrony źródła wpływów budżetowych. Powyższy wyrok stał się prawomocny, gdyż NSA 7 lutego 2008 r.<sup>139</sup> oddalił skargę kasacyjną. W wyroku sądu drugiej instancji nie zawarto rozważań dotyczących zasady proporcjonalności.

Omówiony wyrok WSA we Wrocławiu stanowi ciekawy przykład orzeczenia, którym dokonano dosyć szerokiej analizy zasady proporcjonalności w kontekście zarzutu jej naruszenia przez polskiego ustawodawcę przez wprowadzenie do ustawy o VAT z 2004 r. przepisów art. 109 ust.4–6. Pod tym względem jest ono pierwszym, w którym sąd

---

<sup>136</sup>Wyrok TSUE z 25 lutego 1988 r. w sprawie C-299/86 postępowanie karne przeciwko RainerDrexl, ECR 1988, s. I-01213; Wyrok TSUE z 1 lipca 1993 r. w sprawie C-312/91 Metalsa Srl przeciwko Tribunale di Milano, ECR 1993, s. I-03751.

<sup>137</sup>Wyrok TSUE z 1 lipca 1993 r. w sprawie C-312/91; Wyrok TSUE z 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C-276/91 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej, ECR 1993, s. I-04413.

<sup>138</sup>Wyrok TSUE z 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Developement NV (BRD, C-401/95), Sanders BVBA (C-47/96), ECR 1997, s. I-07281.

<sup>139</sup>Wyrok NSA z 7 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK 286/07.

administracyjny dokonał tak pełnej kontroli spełnienia wymogu proporcjonalności przez prawo krajowe. W ramach tej analizy wskazano na wszystkie istotne elementy składające się na test proporcjonalności, charakteryzując je przez odwołanie się do poglądów prezentowanych przez TSUE, jednakże odniesienie tych elementów do kontrolowanej sytuacji krajowej opatrzone zostało bardzo lakonicznym uzasadnieniem, w którym stwierdzono, że badany środek krajowy spełnił wskazane przez sąd wymogi proporcjonalności. Podkreślić należy, że w omawianym wyroku znaczny nacisk położono na proporcjonalność stopnia dolegliwości sankcji do okoliczności występujących w sprawie, ze szczególnym uwydatnieniem zakazu stosowania sankcji bardziej dolegliwych w stosunku do zachowań, które nie różnią się w sposób wyraźny od zachowań poddanych sankcji mniej dolegliwej. Sąd nie określił, jakie znaczenie ma ta okoliczność dla badania poszczególnych kryteriów proporcjonalności. W sposób niejako naturalny wydaje się ona być związana z wymogiem zachowania przez prawodawcę proporcjonalności sensu stricto, należy jednak pamiętać, że polega ona na przyjęciu stopnia dolegliwości ingerencji w sytuację prawną jednostki, który będzie uzasadniony wagą celów realizowanych przez tę ingerencję. Wskazana przez sąd proporcja stopnia dolegliwości kary do cech zachowania objętych tą karą niestanowi istoty wymogu proporcjonalności sensu stricto, gdyż nie odnosi się wprost do celu, któremu sankcja ma służyć, lecz do cech objętego nią zachowania. Zatem „przełożenie” wskazanej przez sąd (za TSUE) proporcji sankcji do cech zachowania nią objętego powinno być opatrzone uzasadnieniem, że jest to w istocie test proporcjonalności sensu stricto.

W wyroku z 3 lutego 2009 r.<sup>140</sup> NSA posłużył się testem proporcjonalności w celu wykazania, że w ustawie o VAT z 2004 r. występuje luka wymagająca wypełnienia w drodze analogii legis. Sąd użył argumentu z zasady prawa w celu uzasadnienia zastosowania analogii na korzyść podatnika<sup>141</sup>. Odniósł się do możliwości użycia sankcji z art. 109 ustawy o VAT z 2004 r. w stosunku do podatnika, który niezgodnie z prawem odliczył podatek naliczony w miesiącu późniejszym niż miesiąc, w którym zgodnie z przepisami odliczenie to powinno być dokonane. W omawianym wyroku NSA wskazał, że w ustawie o VAT z 2004 r. w art. 109 ust. 7 pkt 2 pojawiło się uregulowanie, w którym wyłączono możliwość nałożenia sankcji w sytuacji, gdy podatnik zadeklarował przedwcześnie podatek należny, tj. przed powstaniem obowiązku podatkowego. Artykuł ten w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2005 r. stanowił: „Przepisów ust. 4–6 nie stosuje się w zakresie ustalania dodatkowego zobowiązania,

---

<sup>140</sup>Wyrok NSA z 3 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1961/07.

<sup>141</sup>Na temat argumentu z zasady prawa jako uzasadnienia dla stosowania analogii w prawie podatkowym, zob. S. Golec, *Korzystanie z zasad prawa jako argumentu uzasadniającego zastosowanie analogii w sprawie podatkowej*, PP 2017, nr 7 s. 28 i nast.

w przypadku gdy zniżenie zobowiązania podatkowego lub zawyżenie kwoty różnicy podatku lub kwoty zwrotu podatku naliczonego wiąże się z nieujęciem podatku należnego w rozliczeniu za dany okres z tytułu dostawy lub świadczenia usługi, od której podatek należny został ujęty w poprzednich okresach rozliczeniowych”. Zwrócono uwagę na to, że racją tego przepisu były postulaty płynące z wyrażonej w art. 2 Konstytucji zasady proporcjonalności, które sprzeciwiają się karaniu podatnika za wcześniejsze zadeklarowanie należnego podatku, tj. za działanie nieskutkujące uszczupleniem należności podatkowych. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał przy tym na wyrok TK z dnia 30 listopada 2004 r., w którym stwierdzono, że ustawodawca nie może stosować sankcji nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych<sup>142</sup>. Sąd stwierdził również, że o nieproporcjonalności sankcji w przypadku przedwczesnego zadeklarowania podatku należnego przesądzała okoliczność, że w ujęciu ogólnym skutek takiego działania podatnika Skarb Państwa nie doznawał żadnego uszczerbku. To stwierdzenie wskazuje na to, że zdaniem sądu w takiej sytuacji występuje nieproporcjonalność sensu stricto, gdyż dobro naruszone sankcją w postaci majątku podatnika pozostaje w oczywistej dysproporcji z publicznym dobrem chronionym, które w tym wypadku w ogóle nie było naruszone. Wyrok ten jest godny uwagi ze względu na odwołanie się w nim do testu proporcjonalności sensu stricto, który przeprowadzono na podstawie art. 2 Konstytucji. Przepis ten w orzecznictwie TK stosowany był do prowadzenia testu proporcjonalności przepisów prawa podatkowego, które były nadmiernie restrykcyjne<sup>143</sup>.

Wnioski dotyczące konieczności spełnienia przez sankcje testu proporcjonalności stanowiły dla NSA argument przemawiający za tym, że pominięcie w treści art. 109 ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. sytuacji, w której podatnik zbyt późno odlicza podatek naliczony od podatku należnego, nie stanowiło zamierzonego działania ustawodawcy. Z argumentacji użytej przez sąd wynika, że w jego ocenie ustawodawca zdający sobie sprawę z wagi konstytucyjnej zasady proporcjonalności w sposób celowy i świadomy nie mógłby wyłączenia zawartego w tym artykule ograniczyć tylko do przedwczesnego zadeklarowania podatku należnego z pominięciem spóźnionego odliczenia podatku naliczonego. W świetle tych wniosków NSA uznał za konieczne posłużenie się w omawianej sprawie analogią i stwierdził, że przepis art. 109 ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. miał zastosowanie również do sytuacji, w której podatnik odliczył podatek naliczony w rozliczeniu za okres późniejszy

---

<sup>142</sup>Wyrok TK z 30 listopada 2004 r., sygn. akt SK 31/04, OTK ZU 2004, nr 10/A, poz. 110.

<sup>143</sup> Zob. orzecznictwo TK do art. 2 Konstytucji zawarte w rozdziale trzecim podrozdziale trzecim niniejszej pracy.

niż przewidziany w przepisach.

W wyroku z dnia 7 grudnia 2010 r.<sup>144</sup> NSA orzekł, że nałożenie na podatnika sankcji na podstawie art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT z 2004 r. narusza konstytucyjną zasadę proporcjonalności w sytuacji, gdy podatek zawyżył kwotę nadwyżki podatku naliczonego do przeniesienia na następny miesiąc wskutek spóźnionego ujęcia w rozliczeniu podatkowym podatku naliczonego do odliczenia (odliczenie podatku po upływie terminu wskazanego w art. 86 ust.10 i 11 ustawy o VAT). Sąd stwierdził, że zasada proporcjonalności nakazuje zastosować wówczas, w drodze analogii, przepis art. 109 ust. 7 pkt 2 ustawy o VAT, zgodnie z którym sankcja nie miała zastosowania w stosunku do podatników, którzy zaniżyli podatek należny przez to, że zadeklarowali go we wcześniejszych okresach rozliczeniowych. W opinii sądu przepis ten wprowadzono do ustawy w celu uwolnienia podatników od sankcji w sytuacji, gdy formalnie dochodzi do zaniżenia podatku należnego, w istocie jednak nie ma zagrożenia poboru podatku oraz wystąpienia oszustwa podatkowego, gdyż należny podatek został zadeklarowany w okresach wcześniejszych. Przepis ten wyłączał stosowanie sankcji, gdy nie było takiej potrzeby uzasadnionej celem przepisów art. 109 ust. 5 i 6 ustawy o VAT polegającym na przeciwdziałaniu oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania. Zdaniem NSA także w sytuacji występującej w omawianej sprawie nie mogło dojść do realizacji celu sankcji orzeczonej na podstawie powyższego artykułu, gdyż występujące uchybienie miało charakter czysto formalny i nie mogło doprowadzić do uszczuplenia należności Skarbu Państwa z tytułu podatku od towarów i usług. Ta argumentacja wskazuje, że według sądu rozmiar dolegliwości, której podatek doznawał wskutek sankcji, był w sposób oczywisty nieproporcjonalny do rzeczywistego stopnia realizacji przez tę sankcję celu postawionego przed nią przez ustawodawcę. Oznacza to, że sąd stwierdził niespełnienie przez środek krajowy wymogu proporcjonalności sensu stricto, co doprowadziło do wyeliminowania zaskarżonej decyzji z obrotu prawnego. W wyroku nie wskazano podstawy prawnej zasady proporcjonalności oraz elementów testu proporcjonalności. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że w orzecznictwie TK utrwalony jest pogląd, według którego ustawodawca, przy ustanawianiu sankcji za naruszenie prawa, powinien w szczególności respektować zasadę równości, jak również proporcjonalności<sup>145</sup>. Istotę tej ostatniej opisano jako zakaz stosowania sankcji oczywiście nieadekwatnych lub nieracjonalnych albo też niewspółmiernie dolegliwych.

---

<sup>144</sup>Wyrok NSA z 7 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1986/09.

<sup>145</sup>Wyrok TK z 29 czerwca 2004 r., sygn. akt P 20/02, OTK ZU 2004 nr 6/A, poz. 61; Wyrok TK z 30 listopada 2004 r., SK 31/04, OTK ZU 2004, nr 10/A, poz. 110.

Orzeczenie to jest godne uwagi z tego względu, że w zapadłych przed nim wyrokach NSA z dnia 17 stycznia 2006 r.<sup>146</sup> i z dnia 26 października 2009 r.<sup>147</sup>, dotyczących podobnych kwestii, sąd stwierdził, że w stosunku do podatnika nie może mieć zastosowania sankcja z art. 109 ustawy o VAT z 2004 r. Wniosek ten wywodzono na podstawie analogii bez odwoływania się do zasady proporcjonalności. Omawiany wyrok pokazuje, że zasada ta jest wartością, która może wzbogacać argumentację występującą w ukształtowanych już liniach orzeczniczych NSA.

### **3.2. Zasada proporcjonalności a obowiązki nadmiernie dolegliwe**

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 21 września 2010 r.<sup>148</sup>, którym oddalono skargę kasacyjną od wyroku WSA w Gliwicach z 23 kwietnia 2009 r.<sup>149</sup>, NSA ocenił proporcjonalność sankcji określonej w art. 111 ust.2 ustawy o VAT. Organ podatkowy pierwszej instancji stwierdził, że podatnik naruszył przepis art. 111 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r., albowiem nie ewidencjonował obrotu i podatku należnego z tytułu sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej przy użyciu kasy rejestrującej. W związku z powyższym organy zastosowały sankcję z tego artykułu, pozbawiając podatnika prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę stanowiącą równowartość 30% kwoty podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że sankcja ustanowiona w art. 111 ust. 2 ustawy o VAT jest zgodna z zasadą proporcjonalności. Wskazał, że w tym zakresie zapadł wyrok TSUE z dnia 29 lipca 2010 r.<sup>150</sup> będący odpowiedzią na pytanie prejudycjalne NSA, w którym Trybunał orzekł, że system podatku od wartości dodanej, zdefiniowany w art. 2 ust. 1 i 2 I dyrektywy, a także w art. 2, art. 10 ust. 1 i 2 oraz art. 17 ust. 1 i 2 VI dyrektywy, nie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie czasowo ograniczyło zakres prawa do odliczenia podatku naliczonego w stosunku do podatników, którzy nie dopełnili formalności wpisania dokonanych przez nich czynności sprzedaży do ewidencji, pod warunkiem że tego rodzaju sankcja zgodna jest z zasadą proporcjonalności.

W omawianym wyroku NSA, wyjaśniając treść zasady proporcjonalności, wskazał, że jest ona postrzegana jako adresowana do organów państwa dyrektywa, zgodnie z którą organy te, czyniąc użytek z przyznanych kompetencji, nie powinny ustanawiać nadmiernych

---

<sup>146</sup>Wyrok NSA z 17 stycznia 2006 r., sygn. akt I FSK 486/05.

<sup>147</sup>Wyrok NSA z 26 października 2009 r., sygn. akt I FSK 831/08.

<sup>148</sup>Wyrok NSA z 21 września 2010 r., sygn. akt I FSK 1467/09.

<sup>149</sup>Wyrok WSA w Gliwicach z 23 kwietnia 2009 r., sygn. akt III SA/GI 1393/08.

<sup>150</sup>Wyrok TSUE z 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku przeciwko Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp.j, ECR 2010, s. I-07639.



ograniczeń w korzystaniu przez jednostkę z podstawowych praw i wolności. Stwierdził też, że na gruncie prawa administracyjnego, częścią którego jest prawo daninowe, zasada ta jest postrzegana jako granica dozwolonego działania organów władzy. Wyprowadza się z niej bowiem zakaz zbytnej restrykcji, gdy cel regulacji prawnej objętej testem proporcjonalności można osiągnąć za pomocą środków mniej dolegliwych dla jednostki. To stwierdzenie wskazuje, że w omawianej sprawie sąd przeprowadził test proporcjonalności ograniczony do badania spełnienia przez środek krajowy kryterium konieczności. Takie samo stanowisko NSA zajął w sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 13 października 2010 r.<sup>151</sup> oraz z dnia 13 listopada 2010 r.<sup>152</sup>, którym uchylono wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 12 sierpnia 2008 r.<sup>153</sup> stwierdzający niezgodność art. 111 ust. 2 ustawy o VAT z unijną zasadą proporcjonalności. W postępowaniu zakończonym powołanym wyrokiem z 13 listopada 2010 r. sąd pierwszej instancji stwierdził, że sankcja przewidziana w tym przepisie musi odpowiadać wymogom wynikającym z zasady proporcjonalności, której podstawy normatywnej sąd dopatrywał się w art. 5 ust. 3 TWE. Opierając się na poglądach wyrażonych przez TSUE<sup>154</sup> wskazano, że istotnymi elementami zasady proporcjonalności są wymogi odpowiedniości i konieczności. W wyroku tym sąd orzekł, że regulacja zawarta w art. 111 ust. 2 ustawy o VAT narusza tę zasadę. Stwierdził także, że jedyną drogą umożliwiającą ustawodawcy polskiemu wprowadzenie do ustawy sankcji, która została ustanowiona w art. 111 ust. 2 ustawy o VAT, było wdrożenie środka specjalnego, o którym mowa w art. 27 ust.1–4 IV dyrektywy VAT i art. 395 dyrektywy 112, czego ustawodawca polski zaniechał.

Wskazany wyrok sądu pierwszej instancji stanowi przykład nieudanej próby przeprowadzenia testu proporcjonalności. Pomijając jego nietrafność merytoryczną, należy zwrócić uwagę na jego nieprawidłowość metodologiczną. W wyroku tym wyszczególniono wymogi odpowiedniości i konieczności jako elementy składowe testu proporcjonalności oraz powołano art. 5 ust. 3 TWE jako podstawę obowiązywania unijnej zasady proporcjonalności w stosunku do działań państw członkowskich. Nie określono jednak, na czym dokładnie polega spełnienie tych wymogów. Wywód sądu dotyczący odpowiedniości i konieczności ograniczony został jedynie do wykazania, że kryteria te obowiązują przy badaniu testu proporcjonalności. W dalszej kolejności w uzasadnieniu wyroku sąd stwierdził, że w sprawie

---

<sup>151</sup>Wyrok NSA z 13 października 2010 r., sygn. akt I FSK 1152/10.

<sup>152</sup>Wyrok NSA z 13 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 1277/10.

<sup>153</sup>Wyrok WSA w Bydgoszczy z 12 sierpnia 2008 r., sygn. akt I SA/Bd 280/08.

<sup>154</sup>Wyrok TSUE z 28 września 2006 r. w sprawach połączonych C-282/04 i C-283/04 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Niderlandów, ECR 2006 s. I-09141; Wyrok TSUE z 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD, C-401/95), Sanders BVBA (C-47/96), ECR 1997, s. I-07281.

doszło do naruszenia zasady proporcjonalności, nie wskazał jednak, w jaki sposób została ona naruszona. Obowiązek spełnienia przez regulację krajową wymogów odpowiedniości i konieczności należy odczytać jako sugestię, że w tej sprawie sąd uznał, że badana regulacja prawna nie spełnia tych kryteriów. Taki sposób argumentowania w zakresie naruszenia zasady proporcjonalności niewątpliwie należy uznać za niezasługujący na akceptację. Wskazana podstawa prawna dotyczy proporcjonalności w działaniach organów Unii. Natomiast wymóg zachowania proporcjonalności w działaniach państw członkowskich w sprawach z elementem unijnym nie ma podstawy w prawie stanowionym i bazuje na orzecznictwie TSUE.

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 15 listopada 2010 r.<sup>155</sup> NSA zajmował się możliwością zastosowania sankcji z art. 111 ust.2 ustawy o VAT z 2004 r. w stosunku do podatnika, który dokonywał sprzedaży na rzecz osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej, której wysokość obligowała go do prowadzenia ewidencji sprzedaży przy zastosowaniu kasy rejestrującej. Podatnik nie wykonał obowiązku ewidencjonowania obrotu przy zastosowaniu kasy rejestrującej, jednakże szczegółowo ewidencjonował sprzedaż przy pomocy paragonów niefiskalnych, które były kwitowane przez nabywców towaru. Było to możliwe, gdyż podatnik dokonywał sprzedaży w sklepie znajdującym się w areszcie śledczym. Należności za sprzedawane towary otrzymywał na rachunek bankowy od administracji aresztu (na podstawie dokumentów zbiorczych) ze środków osadzonych, zdeponowanych w administracji aresztu. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że generalnie przepis art. 111 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r. nie narusza zasady proporcjonalności, jednakże w omawianej sprawie jego wykładnia i zastosowanie były sprzeczne z unijną zasadą proporcjonalności. Zdaniem sądu o jej naruszeniu przesądziła okoliczność, że w stanie faktycznym było podstaw do twierdzenia, że podatnik przez brak instalacji kasy fiskalnej uniemożliwił kontrolę osiągniętych przez siebie obrotów ze sprzedaży detalicznej. Sąd stwierdził, że pomimo niezainstalowania kasy fiskalnej podatnik dokumentował sprzedaż w sposób pozwalający na jej szczegółową kontrolę, a zatem w sposób realizujący cel regulacji zawartej w art. 111 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. Skoro więc nie występowało zagrożenie ukrycia obrotów ze sprzedaży detalicznej, to – zdaniem NSA – nie było podstaw do stosowania sankcji z art. 111 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r. Użyta argumentacja wskazuje na to, że sąd uznał, że w tej sprawie skala ingerencji w prawo podatnika do obniżenia podatku naliczonego była nieproporcjonalnie duża w stosunku do stopnia naruszenia przez niego dobra podlegającego ochronie prawnej, którym było

---

<sup>155</sup>Wyrok NSA z 15 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 1276/10.

zapewnienie możliwości kontrolowania wysokości przychodów podatnika w celu ustalenia, czy zasadnie korzysta on ze zwolnienia od podatku. Te stwierdzenia sądu uzasadniają stwierdzenie, że NSA użył testu proporcjonalności opartego na badaniu spełnienia przez środek krajowy wymogu proporcjonalności sensu stricto, co skutkowało odmową zastosowania przepisu krajowego w stanie faktycznym, jaki wystąpił w sprawie. Brzmienie przepisu art. 111 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r. nie pozwalało na dokonanie jego pronijnej wykładni, według której podatnik nie miał obowiązku rejestracji obrotów przy pomocy kasy, gdyż wykładnia taka wywołałaby skutek *contra legem*. W opisanym stanie faktycznym w celu uzyskania stanu zgodnego z zasadą proporcjonalności konieczne było pominięcie tego przepisu. W tym też kierunku zmierzała argumentacja sądu pierwszej instancji, który wyrokiem z dnia 7 grudnia 2007 r.<sup>156</sup> stwierdził, że w sprawie doszło do zastosowania powołanego przepisu z naruszeniem unijnej zasady proporcjonalności, która ma podstawę prawną w art. 5 ust. 3 TWE. Dokonany test proporcjonalności stanowi dobry przykład na to, jak kontekst faktyczny danej sprawy może podważyć zasadność uznania za zgodną z prawem regulacji, której działanie w zakresie podstawowych, „zwykłych” założeń towarzyszących jej wprowadzeniu do systemu wątpliwości takich nie nasuwało.

W sprawie zakończonej wyrokiem z dnia 13 marca 2008 r.<sup>157</sup> WSA w Warszawie ocenił zgodność z prawem interpretacji indywidualnej dotyczącej możliwości przechowywania kopii faktur w formie elektronicznej. Strona skarżąca we wniosku o interpretację wskazała, że wystawia wiele faktur papierowych i przechowywanie ich kopii w tej formie sprawia jej znaczne trudności. Prezentowała stanowisko, że może je przechowywać w formie elektronicznej, argumentując to tym, że żaden przepis rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r.<sup>158</sup>, nie określa, w jakiej formie ma być przechowywana faktura zatrzymana przez sprzedawcę (§21 ust 1 i § 23). Strona skarżąca twierdziła też, że bez znaczenia jest to, czy wraz z ujęciem w ewidencji księgowej i rejestrze należnego podatku od towarów i usług zostanie wydrukowany oryginał i kopia faktury, czy też sam oryginał, bowiem decydujące znaczenie ma to, czy wystawiona faktura została ujęta w ewidencji księgowej i rejestrze podatku należnego oraz to, czy sposób jej przechowywania wyklucza możliwość zmodyfikowania treści jej zapisów po wystawieniu i ujęciu w ewidencji. Wskazała również, że nie jest istotne, czy kopia faktury zostanie wydrukowana wraz z oryginałem, czy

---

<sup>156</sup>Wyrok WSA w Lublinie z 7 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Lu 602/07.

<sup>157</sup>Wyrok WSA w Warszawie z 13 marca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 108/08.

<sup>158</sup>Rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług (Dz.U. Nr 95, poz. 798 ze zm.).

też w innym czasie, skoro wszelkie wymogi dotyczące wystawiania faktur określone w ww. rozporządzeniu będą spełnione już w chwili wystawienia i wydrukowania oryginału faktury.

Organy podatkowe nie zgodziły się ze stanowiskiem skarżącej twierdząc, że obowiązujące przepisy przewidują możliwość wystawiania przesyłania i przechowywania w formie elektronicznej oryginałów i kopii faktur jednocześnie, określając sposób ich przesyłania i przechowywania. W przepisach nie został określony opisany przez skarżącą tryb mieszany wystawiania faktur. Organy wskazywały, że przepisy § 21 ust. 1 i § 23 powołanego rozporządzenia nakazują wystawić jednocześnie w formie papierowej oryginał i kopię faktury, i te ostatnie przechowywać.

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie oddalił skargę i podzielił stanowisko prezentowane przez organy. Z kolei NSA wyrokiem z dnia 9 listopada 2009 r.<sup>159</sup> nie zgodził się ze stanowiskiem WSA i uwzględnił skargę kasacyjną. W uzasadnieniu wyroku wskazał, że wykładnia językowa przepisów powołanego rozporządzenia nie wyklucza zaproponowanego przez podatnika mieszane go sposobu wystawiania i przechowywania faktur VAT. Sąd stwierdził, że jeżeli normodawca nie wyklucza jakiegó s formy przechowywania informacji, to wybór formy ich przechowywania powinien należeć do podatnika, przy jednoczesnym obowiązku zaprezentowania ich uprawnionym organom w żądanej przez nie formie. Dlatego sąd uznał, że w omawianej sprawie organy dokonały błędnej wykładni § 21 i § 23 rozporządzenia i stwierdził, że mieszany system wystawiania faktur pozwala w pełni zrealizować cel przepisów dyrektywy 112 w postaci realizacji funkcji kontrolnych. Z uzasadnienia omawianego wyroku wynika, że wykładnia przepisów rozporządzenia dokonana przez organy naruszała unijną zasadę proporcjonalności. Naczelny Sąd Administracyjny wskazał, że z zasady tej wynika, że państwa członkowskie mogą nakładać na obywateli tylko takie obowiązki (stosować tylko takie środki), które są niezbędne do osiągnięcia celów zakładanych przez dyrektywę. Zdaniem sądu obowiązek przechowywania faktur w formie papierowej, w sytuacji gdy inne metody ich przechowywania również zapewniają realizację celów art. 246 dyrektywy 112, jest obowiązkiem nadmiernie dolegliwym i narusza wspomnianą zasadę. Uznanie przez sąd kontrolowanego środka za nadmiernie dolegliwy można interpretować jako stwierdzenie świadczące o niespełnieniu przez ten środek wymogów konieczności i proporcjonalności sensu stricto.

Omówiony wyrok jest przykładem udanej kontroli proporcjonalności nałożonego na podatnika warunku o charakterze technicznym. Kontrola ta została przeprowadzona na

---

<sup>159</sup>Wyrok NSA z 9 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1169/08.

podstawie kryterium konieczności. Pogląd wyrażony w tym wyroku został także zaprezentowany w innych wyrokach NSA<sup>160</sup>.

### **3.3. Zasada proporcjonalności a obowiązki służące ochronie ekonomicznej interesu państwa**

W wyroku z dnia 16 grudnia 2009 r.<sup>161</sup> NSA stwierdził, że w okresie od 1 września 2005 do 31 grudnia 2008 r. stosowanie art. 53 § 1 i § 4 ustawy z 29 sierpnia 1997 r. o.p. w kontekście brzmienia art. 73 § 1 pkt 6 tej ustawy wymaga, aby podatnik, który przedwcześnie rozliczył podatek od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy, wykazując podatek należny z tytułu czynności, odnośnie do których obowiązek podatkowy powstał w następnych okresach rozliczeniowych, w wyniku czego w tych kolejnych okresach rozliczeniowych popadł w zaległość podatkową w tym podatku, nie był obciążany odsetkami za zwłokę od tychże zaległości do wysokości odsetek, które byłyby należne od kwoty nadpłaconej. Kwotą tą Skarb Państwa bowiem już materialnie dysponował w momencie powstania – pod względem formalnym – zaległości podatkowej za następny okres rozliczeniowy, w związku z czym odpadła funkcja kompensacyjna, jaką spełniać mają odsetki od zaległości podatkowych.

Wyrok ten dotyczył sytuacji, w której podatnik nadpłacił podatek od towarów i usług, gdyż wykazał go za miesiące wcześniejsze niż wynikało to z przepisów. Spowodowało to wystąpienie zaległości podatkowych w miesiącach, w których podatek powinien być wykazany prawidłowo. Podatnik złożył deklaracje korygujące, wykazując prawidłowe rozliczenie. Przepis art. 73 § 1 pkt 6 o.p. w ww. okresie stanowił, że nadpłata z tytułu zawyżenia podatku należnego powstaje z dniem złożenia deklaracji korygującej, a zatem odmiennie niż w pozostałych podatkach, w których powstaje ona w dniu zapłaty podatku nienależnego (art. 73 § 1 pkt 1 o.p.). Oznaczało to, że w omawianej sytuacji podatnik obowiązany był zapłacić odsetki od zaległości podatkowej i nie mógł zaliczyć nadpłaty na dzień jej powstania. Brak możliwości powołania się na nadpłatę wynikał z treści art. 76a § 2 pkt 2 o.p. nakazującego zaliczenie nadpłaty wskazanej w art. 73 § 1 pkt 6 o.p. na poczet zaległości podatkowej z dniem złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Ten niekorzystny stan prawny uległ zmianie od 1 stycznia 2009 r. przez skreślenie punktu 6 w przepisie art. 73 § 1 o.p. Od tej daty nadpłata powstała z powodu zawyżenia podatku naliczonego jest

---

<sup>160</sup>Zob. Wyrok NSA z 28 września 2011 r., sygn. akt I FSK 1283/10; Wyrok NSA z 6 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1574/10.

<sup>161</sup>Wyrok NSA 16 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1172/08.

nadpłatą, o której mowa w art. 73 § 1 pkt 1, tj. powstającą z dniem zapłaty zawyżonego podatku. Stosownie do treści art. 76a § 2 pkt 1 o.p. podlega ona zaliczeniu na poczet zaległości podatkowych z dniem jej powstania. Oznacza to, że w przypadku przedwczesnego zadeklarowania zobowiązania w podatku od towarów i usług spowodowanego przedwczesnym zadeklarowaniem podatku należnego od zaległości podatkowej, która wystąpiła w miesiącach, w których podatek powinien być prawidłowo zadeklarowany, należne były odsetki. Wynikało to z braku możliwości zaliczenia nadpłaty na zaległość podatkową na dzień jej powstania, który to brak spowodowany był treścią art. 76a § 2 pkt 1 o.p. i art. 73 § 1 pkt 6 o.p.

Oceniając omówione regulacje, NSA stwierdził, że unijna zasada proporcjonalności ma do nich zastosowanie, gdyż sprawa dotyczy podatku od towarów i usług, który podlega regulacjom unijnym. Zaznaczył też, że zasada ta ma tę samą treść, co zasada proporcjonalności wywodzona z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 2 Konstytucji RP. Sąd stwierdził, że odsetki od zobowiązania w podatku od towarów i usług są wskazanym w art. 22 ust. 8 VI dyrektywy środkiem krajowym zapewniającym prawidłowy pobór podatku oraz zapobiegającym oszustwom podatkowym i unikaniu opodatkowania. Wskazano, że środki te muszą spełniać wymóg proporcjonalności. Powołując się na orzecznictwo TSUE i poglądy polskiej doktryny, NSA uzasadnił obowiązek stosowania unijnej zasady proporcjonalności do polskich przepisów regulujących odsetki do zaległości podatkowych oraz wyjaśnił jej pojmowanie w orzecznictwie TSUE. W omawianym wyroku wskazano na wymóg odpowiedniości i konieczności. Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że Skarb Państwa żądał pobrania odsetek od kwoty stanowiącej w świetle prawa zaległość podatkową, którą *de facto* dysponował wcześniej z powodu wystąpienia nadpłaty podatku. Okoliczność ta przesądziła o uznaniu przez NSA wykładni art. 53 § 1 i 4, art. 73 § 1 pkt 6 oraz art. 78 § 3 o.p. dokonanej przez sąd pierwszej instancji za naruszającą unijną zasadę proporcjonalności. W omawianym wyroku nie wskazano jednak, jakiego kryterium z trójelementowego testu proporcjonalności kontrolowany środek nie spełniał. Stwierdzone naruszenie zasady proporcjonalności przez ustalenie odsetek od zaległości, której kwota wcześniej zaczęła funkcjonować jako nieoprocentowana nadpłata, oparte było na uznaniu, że w takiej sytuacji odsetki nie mogą być środkiem realizującym cele wskazane w art. 22 ust. 8 VI dyrektywy. Zatem z orzeczenia tego wynika, że zakwestionowana przez sąd wykładnia powołanych przepisów o.p. przede wszystkim była niezgodna z art. 22 ust. 8 VI dyrektywy. Niezgodność ta polegała na tym, że analizowany środek krajowy w postaci odsetek nie spełniał funkcji ochrony przed oszustwami podatkowymi, unikaniem opodatkowania oraz nie mógł

zabezpieczać prawidłowości poboru podatku. W stosunku do naliczonych podatnikowi odsetek niezgodność ta występowała tylko w tym konkretnym stanie faktycznym. Sąd nie kwestionował zgodności z prawem unijnym stosowania odsetek do zaległości w podatku od towarów i usług. Wydaje się, że odsetki jako środek służący zabezpieczeniu prawidłowości poboru podatku i zapobieżeniu unikania opodatkowania nie mogą wzbudzać wątpliwości co do ich odpowiedniości i konieczności. Zatem stwierdzona w niniejszej sprawie nieproporcjonalność mogła być spowodowana jedynie przez naruszenie wymogu nieproporcjonalności sensu stricto, na co wskazuje argumentacja NSA, według której polegało to na tym, że od podatnika żądano zapłaty odsetek od zaległości, która jednocześnie była nadpłatą, która nie była oprocentowana. W wyniku tego wpływy podatkowe Skarbu Państwa nie były w ogóle narażone na uszczerbek, gdyż w okresie występowania zaległości dysponował jednocześnie nadpłatą równą kwocie zaległości. Argumentacja ta wskazuje więc, że występująca w tej sprawie dolegliwość w postaci obowiązku zapłaty odsetek od zaległości była oczywiście niewspółmierna do wagi naruszenia interesu Skarbu Państwa, który w wymiarze ekonomicznym w ogóle nie był naruszony. Wymiar ekonomiczny dla oceny niniejszej sprawy miał decydujące znaczenie, gdyż dotyczyła ona odsetek od zaległości, które z racji tego, że stanowią wynagrodzenie za korzystanie ze środków należnych budżetowi państwa, pełnią funkcję ekonomiczną. Także ich sankcyjny charakter realizuje się poprzez ich oddziaływanie ekonomiczne. Tak więc dokonana ocena proporcjonalności sensu stricto w zakresie stopnia intensywności wymierzonej podatnikowi dolegliwości ekonomicznej w postaci odsetek do wagi występującego w sprawie zagrożenia interesu ekonomicznego budżetu nie mogła budzić wątpliwości. W sprawie tej sąd zakwestionował zgodność naliczania odsetek z art. 22 ust. 8 VI dyrektywy w specyficznej sytuacji uniemożliwiającej uznanie odsetek za środek służący zapewnieniu prawidłowości poboru podatku i zapobieganiu oszustwom podatkowym. Stwierdzona niezgodność zastosowanej przez organy podatkowe wykładni przepisów stanowiących podstawę naliczenia odsetek z dyrektywą uzasadnia zastrzeżenia, co do prawidłowości poddawania tej wykładni testowi proporcjonalności. Zastrzeżenia te wynikają z tego, że – jak już zaznaczono – testowi proporcjonalności mogą być poddawane środki prawne, które nie są niezgodne z prawem. Powyższy pogląd został powtórzony w dotyczących analogicznej sytuacji innych wyrokach NSA<sup>162</sup>.

---

<sup>162</sup>Zob. Wyrok NSA z 28 stycznia 2010 r., sygn. akt. I FSK 1954/08; Wyrok NSA z 24 lutego 2010 r., sygn. akt I FSK 2035/08; Wyrok NSA z 9 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 914/10; Wyrok NSA z 31 sierpnia 2011 r., sygn.

Podobnej materii dotyczył wyrok NSA z dnia 14 czerwca 2012 r.<sup>163</sup>W sprawie tej organ podatkowy wydał decyzję określającą podatnikowi wysokość kwot nadwyżki podatku naliczonego do zwrotu bezpośredniego, z której wynikała zaległość podatkowa w podatku od towarów i usług. Postępowanie było prowadzone przez czas uzasadniający zastosowanie przerwy w naliczaniu odsetek za zwłokę od zaległości na podstawie art. 54 § 1 pkt 7 o.p. Podatnik zapłacił zaległość wraz z odsetkami obliczonymi z zastosowaniem powołanego przepisu.

Następnie właściwy organ stwierdził nieważność powyższej decyzji a organ pierwszej instancji wydał decyzję wymiarową za okresy, których dotyczyła sprawa. Została ona jednak uchylona decyzją odwoławczą dyrektora Izby Skarbowej, którą także umorzono postępowanie w sprawie.

Bezpośrednio po tym podatnik złożył deklaracje korygujące za miesiące, których dotyczyła ta decyzja, wykazując niższe kwoty nadwyżki podatku do zwrotu od wykazanych pierwotnie. Zatem podatnik złożył deklaracje korygujące, z których wynikały zaległości podatkowe za poszczególne okresy rozliczeniowe.

Na poczet tych zaległości organ zaliczył nadpłatę wynikającą z wpłaty zaległości z odsetkami na podstawie decyzji wymiarowej organu pierwszej instancji, która została wyeliminowana z obrotu wskutek stwierdzenia nieważności. Dokonując tego zaliczenia, organ przyjął wysokość zaległości w kwotach wynikających z deklaracji korygujących oraz odsetki w kwotach wynikających z przepisów o.p. Obliczając odsetki należne od zaległości, które podatnik wykazał, składając deklaracje korygujące, organ nie zastosował przerw w naliczaniu odsetek określonych w art. 54 § 1 pkt 7 w zw. z art. 54 § 3 o.p.

Podatnik wniósł do organu wniosek o stwierdzenie nadpłaty i zwrot tej części kwoty nadpłaty, która została zaliczona na odsetki obliczone bez zastosowania przerwy, o której mowa w art. 54 § 1 pkt 7 o.p. w zw. z art. 54 § 3 o.p. Uzasadniał to tym, że organ pierwszej instancji prowadził długotrwałe postępowanie wymiarowe, które uniemożliwiło mu złożenie deklaracji korygujących wykazujących właściwe kwoty do zwrotu bezpośredniego, co doprowadziło do wydania decyzji dotkniętej wadą nieważności. Podatnik twierdził, że skoro w postępowaniu wymiarowym miał prawo do przerw w naliczaniu odsetek, to przysługiwało mu ono także, gdy sam skorygował deklaracje.

Organy obydwu instancji nie uwzględniły wniosku podatnika.

---

akt I FSK 1193/10, sygn. akt I FSK 1196/10, sygn. akt I FSK 1194/10; Wyrok NSA z 6 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 671/11.

<sup>163</sup>Wyrok NSA z 14 czerwca 20102 r., sygn. akt I FSK 1253/11.



Sąd pierwszej instancji oddalił skargę wniesioną na decyzję organu drugiej instancji twierdząc, że prawo do przerw w naliczaniu odsetek przysługuje, gdy zaległość wynika z decyzji podatkowej, która w tej sprawie nie była wydana, gdyż podatnik sam złożył deklaracje korygujące, z których wynikały zaległości. W sprawie tej sąd pierwszej instancji oparł się na wykładni gramatycznej art. 54 § 1 pkt 7 o.p. w zw. z art. 54 § 3 o.p.

Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił skargę kasacyjną i uchylił powyższy wyrok, stwierdzając, że dokonana przez sąd pierwszej instancji wykładnia przepisu art. 54 § 1 pkt 7 w zw. z art. 54 § 3 o.p. naruszała zasadę proporcjonalności. W uzasadnieniu wyroku wskazano, że doszło do sytuacji, w której podatnik złożył deklaracje podatkowe korygujące pomimo tego, że nie miał takiego obowiązku. Deklaracje te niejako „zastąpiły” wydane wcześniej decyzje wymiarowe, które organ drugiej instancji wyeliminował z obrotu. Znaczące dla sprawy było to, że w decyzjach tych na podstawie powołanych przepisów zastosowano przerwy w naliczaniu odsetek. Sąd wskazał, że podatnik, składając korektę, której wynikiem jest wykazanie zaległości podatkowych, nie może być w traktowany w sposób mniej korzystny niż w sytuacji, w której wcześniej zapadły w tej sprawie decyzje powodujące powstanie takich samychlub zbliżonych zaległości podatkowych. Podkreślił też, że istotne było to, że decyzje te – jako niezgodne z prawem – zostały wyeliminowane z obrotu na skutek działań samego podatnika. W wyroku zwrócono uwagę na to że, gdyby niepodjęte przez podatnika działania, w obrocie prawnym pozostałyby decyzje, w których zastosowano art. 54 § 1 pkt 7 o.p. Sąd uznał, że w tym stanie faktycznym podatnik nie może być traktowany mniej korzystnie niż w sytuacji, w której niezwłocznie po umorzeniu postępowania złożył korekty „na swoją niekorzyść”, w wyniku których powstały zaległości podatkowe stwierdzone w uprzednio wydanych decyzjach.

Naczelny Sąd Administracyjny stwierdził, że za tak przyjętym rozumieniem i zastosowaniem art. 54 § 1 pkt 7 o.p. do stanu faktycznego przyjętego w omawianej sprawie przemawiają wyrażone w art. 2 oraz w art. 32 ust. 1 i art. 84 Konstytucji zasady odnoszące się do statusu jednostki i do jej relacji z państwem, takie jak zasady państwa prawnego, proporcjonalności i równego traktowania, które znajdują odniesienie zarówno do praw i wolności, jak i do obowiązków, w tym powszechnego ponoszenia ciężarów publicznych. Sąd stwierdził, że przepisy Konstytucji mówiące o granicach, w jakich musi się mieścić ograniczenie praw i wolności, wyznaczają też granicę konstytucyjności w nakładaniu ciężarów publicznych. Nietylko ich stanowienie, lecz także realizacja podlegają ocenie z punktu widzenia art. 31 i art. 32 Konstytucji. Uzasadniając to stwierdzenie, sąd powołał

wyrok TK z 20 listopada 2002 r.<sup>164</sup>

Wyrok ten ma niewątpliwie słusznościowy charakter i dokonana nim wykładnia przepisu art. 54 § 1 pkt 7 o.p. w istocie sprowadzała się do jego zastosowania do sytuacji wprost w nim nieprzewidzianej. Dlatego uprawniony jest pogląd, że w omawianej sprawie użytego przepisu na podstawie analogii (czego sąd w uzasadnieniu wyroku wprost nie stwierdził), co uzasadniono zasadami prawa określonymi w Konstytucji, w tym zasadą proporcjonalności. W omówionym wyroku NSA nie wskazał, w jakim zakresie odmowa zastosowania przedmiotowego przepisu w realiach tej konkretnej sprawy naruszała konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Nie wskazał też, których jej wymogów nie spełniły zakwestionowane wykładnia i powołany przepis.

### **3.4. Zasada proporcjonalności a prawa i obowiązki o charakterze procesowym**

Do wymogu formalnego o charakterze procesowym dotyczącym neutralności podatku od towarów i usług dosiłek się wyrok NSA z 15 maja 2012 r.<sup>165</sup> Sprawa dotyczyła zwrotu podatku naliczonego podatnikowi, do którego to zwrotu zastosowanie miały przepisy rozporządzenia Ministra Finansów z 23 kwietnia 2004 r. w sprawie zwrotu podatku od towarów i usług niektórym podmiotom<sup>166</sup>. Na podstawie § 5 ust. 4 pkt 2 rozporządzenia, będącego odpowiednikiem art. 3 lit. b) VIII dyrektywy, podatnik do wniosku o zwrot podatku naliczonego miał obowiązek dołączenia oryginału zaświadczenia według wzoru stanowiącego załącznik nr 2 do rozporządzenia wskazującego, że podmiot uprawniony jest podatnikiem podatku od wartości dodanej lub podatku o podobnym charakterze zarejestrowanym w kraju siedziby lub miejsca zamieszkania albo stałego miejsca prowadzenia działalności. W omawianej sprawie podatnik do wniosku dołączył kserokopię zaświadczenia, że jest podatnikiem podatku od wartości dodanej w Niemczech, oraz oryginał tłumaczenia z języka niemieckiego tego zaświadczenia. Organ podatkowy wezwał podatnika w trybie art. 169 § 1 o.p. do uzupełnienia w terminie siedmiu dni braków wniosku poprzez nadesłanie oryginału zaświadczenia. Podatnik wykonał wezwanie z uchybieniem terminu wyznaczonego przez organ, co spowodowało wydanie postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia. Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie wyrokiem z dnia 14 kwietnia 2011 r. oddalił skargę na postanowienie organu drugiej instancji utrzymujące w mocy postanowienie organu pierwszej instancji o pozostawieniu wniosku o zwrot podatku

---

<sup>164</sup>Wyrok TK z 20 listopada 2002 r., sygn. akt K 41/02, OTK ZU 2002, nr 6A, poz. 83

<sup>165</sup>Wyrok NSA z 15 maja 2012 r., sygn. akt I FSK 1175/11.

<sup>166</sup>Dz.U. Nr 89, poz. 851 ze zm., dalej powoływane jako rozporządzenie.

naliczonego bez rozpatrzenia.

Z kolei NSA uznał, że zastosowanie przepisów art. 169 § 1 i 4 o.p. naruszyło zasadę proporcjonalności. Sąd stwierdził, że wyznaczenie podatnikowi siedmiodniowego terminu do uzupełnienia braku formalnego wniosku o zwrot podatku naliczonego oznaczało zastosowanie w stosunku do niego warunku formalnego, którego nie mógł spełnić. Stwierdzenie to uzasadniono okolicznością sformułowania wezwania do uzupełnienia wniosku o zwrot podatku w języku polskim, związaną z tym koniecznością przetłumaczenia wezwania oraz obowiązkiem nadania pisma stanowiącego odpowiedź na wezwanie w sposób przepisany polskim prawem. Zdaniem NSA w tych okolicznościach egzekwowanie przez organ podatkowy skutków niedochowania tego terminu w momencie, kiedy organ ten dysponował już prawidłowym wnioskiem o zwrot podatku, uznać należało za naruszające zasadę proporcjonalności oraz niedyskryminacji i godzące w zasadę neutralności opodatkowania podatkiem od towarów i usług. W omawianym wyroku nie zawarto uzasadnienia stwierdzonego przez sąd naruszenia zasady proporcjonalności. Odwołanie się przez NSA do przepisów unijnych, których implementację stanowił powołany przepis rozporządzenia, a także do zasady neutralności opodatkowania podatkiem od towarów i usług, każe sądzić, że przeprowadzony w sprawie test proporcjonalności dotyczył zasady unijnej. Stwierdzona przez sąd niezgodność przepisów art. 169 § 1 i 4 o.p. z zasadą proporcjonalności skutkowałą odmową ich zastosowania w sprawie.

W wyroku z dnia 15 maja 2014 r.<sup>167</sup> NSA stwierdził, że wyłączenie na podstawie art. 179 § 2 o.p. dostępu do tej części akt sprawy, która zawiera dane uzasadniające to wyłączenie, nie narusza zasady proporcjonalności wywodzonej z art. 2 i 31 ust. 3 Konstytucji. Niestety w powołanym wyroku brakuje argumentacji odnoszącej się do tego stwierdzenia.

#### **4. Podsumowanie**

Z analizy orzecznictwa, w którym powołana była zasada proporcjonalności, wynikają następujące spostrzeżenia.

Po pierwsze, zasada proporcjonalności stanowiła podstawę rozstrzygnięcia spraw podatkowych przez sądy administracyjne. Najczęściej wykorzystywano ją przy uwzględnianiu skarg na decyzje organów podatkowych. Rzadziej natomiast, po przeanalizowaniu sprawy w jej kontekście, sąd uznawał, że nie było podstaw do stwierdzenia jej naruszenia.

---

<sup>167</sup>Wyrok NSA z 15 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1362/12.

Po drugie, zasada proporcjonalności w orzecznictwie wykorzystywana była najczęściej w aspekcie kontroli prawa rozumianego jako efekt działalności prawotwórczej prawodawcy, który nie budzi wątpliwości w zakresie jego wykładni. W tym ujęciu kontrola proporcjonalności przybierała formę kontroli tworzenia prawa. Zasada proporcjonalności stosowana była też do kontroli wykładni przepisów prawa dokonanej przez organy podatkowe i sądy pierwszej instancji. Dotyczyło to sytuacji, w których treść przepisów była niejasna i przy pomocy różnych metod wykładni pozwalała ustalić różne znaczenie tych przepisów. Nie stwierdzono zastosowania tej zasady w kontekście kontroli uznania administracyjnego przez sądy administracyjne, tj. kontroli interpretacji pojęć nieostrych wprowadzanych przez ustawodawcę w sprawach podatkowych, a także kontroli przepisów regulujących ustalanie stanu faktycznego sprawy, którego konsekwencje prawne mają zostać ustalone przez organ podatkowy w postępowaniu podatkowym.

Po trzecie, generalnie zastosowanie zasady proporcjonalności w zakresie podatku od towarów i usług dotyczyło środków prawnych skutkujących ograniczeniami uprawnień przysługujących na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług (głównie w zakresie prawa do odliczenia podatku i stosowania stawki 0%) oraz nakładających na podatników obowiązki uznawane za środki mające służyć zapobieganiu oszustwom. Zasada proporcjonalności była zastosowana przede wszystkim w zakresie podatku od towarów i usług w kontekście praw i obowiązków materialnych dotyczących m.in.: ustanawiania przez prawodawcę krajowego warunków formalnych skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego od podatku należnego, których naruszenie pozbawia podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego; warunków formalnych prawa do dokonania wcześniejszego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad podatkiem należnym; ustanawiania warunków formalnych uprawniających do zastosowania 0% stawki podatku od towarów i usług w związku z WDT; elementów faktury; warunków formalnych uprawniających do zastosowania stawki podatku 0% do sprzedaży na rzecz podróżnych; warunków formalnych odliczenia kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku na podstawie faktur VAT RR. Test proporcjonalności stosowano też do przepisów zakazujących odliczania podatku naliczonego z powodu miejsca rezydencji podatkowej wystawcy faktury. Zasada proporcjonalności była też wykorzystywana do badania przepisów wprowadzających wymogi formalne prawa do odliczenia podatku naliczonego i stawki podatku 0% stosowanej przy sprzedaży na rzecz podróżnych w kontekście wystąpienia nadużycia tego prawa. Kontroli według kryteriów proporcjonalności poddano też przepisy dotyczące odsetek od zaległości należnych z tytułu podatku od towarów i usług oraz przepisy proceduralne dotyczące warunków formalnych wniosków składanych w

postępowaniu podatkowym w celu realizacji uprawnień w zakresie tego podatku. Testowi proporcjonalności poddano też wykładnię przepisów o tzw. uldze na złe długi, a także regulacje dotyczące sankcji za naruszenie przepisów o podatku od towarów i usług. Proporcjonalność stosowano także do kontroli nakładania obowiązków o charakterze technicznym w zakresie przechowywania faktur.

Po czwarte, zasada proporcjonalności – poza VAT – dotyczyła też innych podatków. Stwierdzono wydanie rozstrzygnięć na podstawie zasady proporcjonalności w podatku dochodowym od osób prawnych, w zakresie wyłączenia z kosztów uzyskania przychodów odsetek od pożyczek udzielonych przez podmioty niebędące polskimi rezydentami podatkowymi, a także możliwości rozliczenia w Polsce straty zlikwidowanego zakładu zagranicznego, która w związku z jego likwidacją nie mogła zostać rozliczona w państwie położenia zakładu. Zasada ta stosowana była też do kontroli wprowadzenia stawki podatku od gier, która była znacznie wyższa od dotychczasowej i miała na celu ograniczenie działalności w zakresie gier na automatach o niskich wygranych. Kontrola proporcjonalności w zakresie tych trzech przedmiotów regulacji krajowej traktowana była przez sądy administracyjne jako kontrola dopuszczalnych derogacji swobód traktatowych (przedsiębiorczości, świadczenia usług, przepływu towarów). Zasadę tę zastosowano również w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych przy ocenie spełnienia wymogów do uzyskania premii podatkowej należnej na podstawie ustawy o restrukturyzacji, a także w podatku od spadków i darowizn w zakresie warunku do zwolnienia dotyczącego jednomiesięcznego terminu do zgłoszenia nabycia spadku. Proporcjonalność zastosowano też do badania zgodności z prawem skutku w postaci nowacji rozliczenia podatkowego przez złożenie deklaracji korygującej. Zasada ta była również przedmiotem analizy na gruncie przepisów ordynacji podatkowej w zakresie możliwości zobowiązania podatnika do złożenia w trakcie kontroli podatkowej oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień.

Po piąte, w orzecznictwie wykorzystywano zarówno unijną, jak i konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Stwierdzono, że sądy często stosują je zamiennie, w tym znaczeniu, że w sytuacjach, w których można by skorzystać z unijnej zasady proporcjonalności, powołują się na konstytucyjną zasadę proporcjonalności. Należy to oceniać jako wyraz uznawania przez sądy administracyjne obu zasad za równorzędny środek kontroli stosowania przepisów krajowych.

Po szóste, w analizowanych orzeczeniach jako podstawę prawną konstytucyjnej zasady proporcjonalności wskazywano często art. 31 ust. 3 Konstytucji RP w zw. z art. 2 Konstytucji RP, jak również sam art. 31 ust. 3 Konstytucji bądź tylko art. 2 Konstytucji. W

uzasadnieniach wyroków nie wskazywano przesłanek rozróżnienia tych podstaw prawnych zasady proporcjonalności, które zostały wypracowane w orzecznictwie TK. W odniesieniu do regulacji podatkowych nie precyzowano, że art. 31 ust. 3 Konstytucji jest podstawą prawną tej zasady w przypadku, gdy te regulacje wywierają skutki w zakresie wolności i praw zawartych w Konstytucji, a art. 2 Konstytucji w przypadku, gdy nie wywołują one skutków w tym zakresie.

Artykuł 2 Konstytucji nie był wskazywany jako szczególna podstawa zasady proporcjonalności rozumianej jako zakaz nadmiernej restrykcyjności prawa.

W rozstrzygnięciach, w których wyraźnie zaznaczano, że określony krajowy przepis podatkowy był badany w kontekście zasady proporcjonalności na podstawie art. 31 ust. 3 Konstytucji, a nie art. 2 Konstytucji, wskazywano, że określone przepisy krajowe sprzeczne z tą zasadą wywołują skutek w postaci pozbawienia podatnika prawa własności, które jest zagwarantowane w art. 64 Konstytucji. Po części wynikało to z tego, że wyroki sądów administracyjnych, w których zastosowano tę podstawę prawną zasady proporcjonalności, dotyczyły zagadnień prawnych pozostających w związku z przedmiotem wyroku TK z dnia 22 maja 2007 r.<sup>168</sup>, w którym stwierdzono, że do badania proporcjonalności przepisu pozbawiającego podatnika prawa do odliczenia kwoty zryczałtowanego zwrotu podatku właściwy jest przepis art. 31 ust. 3 Konstytucji. Podstawę prawną testu proporcjonalności w postaci art. 31 ust. 3 Konstytucji w związku z art. 64 Konstytucji powoływano też bez odwoływania się do powyższego wyroku, a także innych wyroków wskazujących, że ta podstawa prawa w sprawach podatkowych dotyczyć może badania proporcjonalności tych środków, które ingerują w wolności i prawa określone w Konstytucji. Taki wzorzec podstawy zasady proporcjonalności przyjęto przy badaniu proporcjonalności przepisu wyłączającego prawo do odliczenia podatku z powodu braku zapłaty należności z faktury bezpośrednio na rachunek sprzedawcy. W wyroku, w którym przyjęto tę koncepcję podstawy prawnej kontroli proporcjonalności, wskazywano, że badany wymóg dotyczący sposobu zapłaty naruszał zasadę swobody działalności gospodarczej.

W nielicznych sprawach, w których przeprowadzano test proporcjonalności prawa polskiego oparty na unijnej zasadzie proporcjonalności, jako podstawę tej zasady wskazywano przepisy traktatów nakładające na organy Unii obowiązek jej przestrzegania. W żadnym z badanych wyroków nie wskazano, że podstawą unijnej zasady proporcjonalności odnoszonej do działań organów państw członkowskich jest orzecznictwo TSUE, który zasadę

---

<sup>168</sup> Wyrok TK z 22 maja 2007 r., sygn. akt SK 36/06, OTK ZU 2007, nr 6A, poz. 50.

tę zidentyfikował w orzeczeniach zapadłych w latach 50. ubiegłego wieku, gdy w ogóle nie była ona skodyfikowana w prawie unijnym. Kwestię argumentowania w zakresie podstawy obowiązywania w prawie unijnym zasady proporcjonalności, w badanych orzeczeniach zazwyczaj rozwiązywano przez wskazanie orzeczeń TSUE, w których stwierdzono, że unijna zasada proporcjonalności stanowi prawo obowiązujące. Wskazywano też orzeczenia TSUE, w których zasadę proporcjonalności odnoszono do zagadnień tożsamyh lub zbliżonych do zagadnień będących przedmiotem spraw, w których wydano badane orzeczenia. W licznych wyrokach, w których stwierdzono naruszenie zasady proporcjonalności, w ogóle nie wskazywano wprost, o jaką zasadę sądowi chodziło (unijną czy konstytucyjną). Z okoliczności powoływania przez sąd w tych wyrokach orzeczeń TSUE dotyczących zasady proporcjonalności można było wnosić, że w sprawie przeprowadzono test oparty o unijną zasadę proporcjonalności.

Po siódme, w przypadku stwierdzenia przez sądy naruszenia unijnej zasady proporcjonalności dokonywały one, w zależności od sytuacji, wykładni prounijnej przepisu prawa krajowego albo podejmowały rozstrzygnięcie, w którym ten przepis pomijano. W konsekwencji przy rozstrzygnięciu sprawy i o prawach lub obowiązkach strony postępowania decydowano na podstawie przepisów prawa krajowego, które miały zastosowanie po wyeliminowaniu przepisu niezgodnego z unijną zasadą proporcjonalności. Typowym przykładem takiej sytuacji było pomijanie norm ograniczających prawo do odliczenia podatku naliczonego lub zryczałtowanego zwrotu podatku i stosowanie odliczenia podatku na podstawie krajowej normy ogólnej przyznającej to prawo. Niekiedy wystarczający efekt uzyskiwano przez samo pominięcie przepisu niezgodnego z zasadą proporcjonalności, np. w przypadku norm nakładających sankcje. Nie stwierdzono natomiast przypadku, w którym pominięto przepis krajowy niezgodny z zasadą proporcjonalności i zastosowano przepis unijny. W sprawach, w których sądy stwierdzały naruszenie unijnej zasady proporcjonalności przy stosowaniu prawa krajowego, stwierdzenie to wiązało się z uznaniem, że naruszenie tej zasady skutkowało też naruszeniem innej normy prawa unijnego, np. zasady neutralności podatku od towarów i usług realizowanej przez art. 168 dyrektywy 112 lub art. 17 VI dyrektywy, czy też zasady swobody przedsiębiorczości wyrażonej w art. 49 TFUE. W licznych orzeczeniach wskazywano na niezgodność regulacji krajowej lub zastosowanej wykładni prawa krajowego z unijną zasadą proporcjonalności bez wykazywania naruszenia innych norm prawa unijnego.

Po ósme, w przypadku stwierdzenia przez sądy naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności dokonywały one, w zależności od sytuacji, prokonstytucyjnej wykładni

przepisu prawa krajowego albo pominięcia przepisu krajowego sprzecznego z ww. zasadą. Pominięcie przepisu dotyczyło tych przypadków, w których z uwagi na jego jednoznaczne brzmienie, bez naruszenia zakazu wykładni *contra legem*, niemożliwe było dokonanie jego prokonstytucyjnej wykładni, uwzględniającej postulaty płynące z zasady proporcjonalności. Pominięcie przez sąd przepisów podustawowych miało podstawę w art. 178 ust. 1 Konstytucji, który uznawany jest za normę uprawniającą sąd do odmowy zastosowania przepisu podustawowego niegodnego z Konstytucją lub ustawą. Analiza orzeczeń sądów administracyjnych wykazała, że z powodu niezgodności z konstytucyjną zasadą proporcjonalności przy rozstrzygnięciu sprawy pomijano też przepisy rangi ustawowej. Działanie to musi budzić wynikające z powołanego przepisu Konstytucji zastrzeżenie uzasadnione związaniem sądów treścią ustaw, które jest interpretowane jako norma uniemożliwiająca sądom dokonywanie samodzielnej kontroli zgodności ustaw z Konstytucją. Stwierdzono też posłużenie się przez sąd administracyjny konstytucyjną zasadą proporcjonalności w celu wykazania zasadności zastosowania w sprawie analogii legis.

Po dziewiąte, sądy, stwierdzając naruszenie unijnej zasady proporcjonalności, dokonały wykładni pronijnej następujących regulacji krajowych:

- art. 7 ust. 5 updp w zakresie, w jakim przepis ten ograniczał prawo odliczenia straty zakładu zagranicznego;
- art. 87 ust. 6 ustawy o VAT z 2004 r. ustanawiającego warunek dokonania wcześniejszego zwrotu nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w postaci dokonania zapłaty za fakturę bezpośrednio jej wystawcy w formie przelewu bankowego;
- art. 88 ust. 3a pkt 1 lit. a) ustawy o VAT z 2004 r. w zakresie, w jakim przepis ten ustanawia zakaz odliczania podatku naliczonego z faktur wystawionych przez podmiot nieuprawniony do wystawiania faktur z powodu braku rejestracji podatkowej;
- art. 42 ust. 3 i 11 ustawy o VAT z 2004 r. w zakresie, w jakim przepisy te ustanawiały warunek do zastosowania stawki podatku 0% przy WDT w postaci udowodnienia dostarczenia towaru do odbiorcy w innym kraju członkowskim;
- art. 42 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. w zakresie, w jakim przepis ten mógł stanowić podstawę odmowy zastosowania stawki 0% przy WDT w sytuacji, gdy dostawy dokonano na rzecz podmiotu niezrejestrowanego, o czym dostawca nie wiedział i nie mógł wiedzieć;
- art. 108 ust. 1 ustawy o VAT z 2004 r. w zakresie, w jakim przepis ten mógł być zastosowany do podatnika, który w sposób nieuprawniony wystawił fakturę, która nie mogła mieć wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego lub kwotę nadwyżki podatku naliczonego;



- § 6 ust. 2 pkt 2 lit. b) rozporządzenia Ministra Finansów z 28 listopada 2008 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku, w zakresie możliwości potwierdzenia odbioru wielu faktur przez nabywcę przy pomocy jednego dokumentu zbiorczego;
- § 16 ust. 2 pkt 1 lit. a) w zw. z § 9 ust. 1 pkt 3 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 25 maja 2005 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, zaliczkowego zwrotu podatku, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, w zakresie wymaganych tym przepisem informacji, które powinna zawierać faktura korygująca;
- § 21 ust. 1 i § 23 powołanego wyżej rozporządzenia w zakresie możliwości wywodzenia z tych przepisów uprawnienia do przechowywania kopii faktur w formie elektronicznej;
- art. 88 ust. 4 ustawy o VAT z 2004 r. w zakresie, w jakim przepis ten można było interpretować jako normę pozbawiającą prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnika niezarejestrowanego, który pomimo braku rejestracji działał jak podatnik, składał deklaracje i rozliczał podatek od towarów i usług;
- art. 53 § 1 i 4, art. 73 § 1 pkt 6, art. 76a § 2 pkt 1 i art. 78 o.p. w zakresie, w jakim przepisy te mogły stanowić podstawę do naliczenia odsetek za zwłokę w sytuacji, gdy po stronie podatnika z powodu spóźnionego odliczenia podatku naliczonego za okres, w którym podatek powinien być zostać odliczony, powstała nadpłata, a za okres, w którym dokonano odliczenia, powstała zaległość podatkowa.

Po dziesiąte, z powodu naruszenia unijnej zasady proporcjonalności sądy pominęły przy rozstrzygnięciu sprawy następujące przepisy:

- art. 88 ust. 1 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. ustanawiający zakaz odliczania podatku naliczonego przy nabyciu towarów i usług niestanowiących kosztów uzyskania przychodów w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym;
- art. 9 ustawy z dnia 18 lipca 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw stanowiący, że art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 updop w zakresie, w jakim nie ma zastosowania do podmiotów niemających rezydencji podatkowej w Polsce;
- art. 113 ust. 5 ustawy o VAT z 2004 r. ustanawiający warunek formalny (sporządzenie spisu towarów z natury i zawiadomienie o tym organu) odliczenia podatku naliczonego przy nabyciu towarów, które nie zostały sprzedane do dnia utraty przez podatnika zwolnienia podmiotowego w podatku od towarów i usług;

- art. 88 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT z 2004 r. pozbawiający podatnika prawa do odliczenia podatku naliczonego przy zakupach dokonanych od podmiotu mającego siedzibę w tzw. rajach podatkowych;
- art. 111 ust. 2 ustawy o VAT z 2004 r. ustanawiający sankcję za nieewidencjonowanie obrotu przy zastosowaniu kas rejestrujących w zakresie, w jakim przepis ten miałby zastosowanie do podmiotu naruszającego obowiązek ewidencjonowania obrotów przy zastosowaniu kas w warunkach, w których brak stosowania kas nie rodzi niebezpieczeństwa popełnienia oszustwa podatkowego.

Po jedenaste, sądy, stwierdzając naruszenie konstytucyjnej zasady proporcjonalności, dokonały wykładni prokonstytucyjnej następujących przepisów prawa krajowego:

- § 54 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług, ustanawiającego warunek odliczenia podatku naliczonego w postaci obowiązku dokonania zapłaty za fakturę jej wystawcy w formie pieniężnej za pośrednictwem banku, w zakresie, w jakim przepis ten można było interpretować jako normę pozbawiającą prawa do odliczenia podatku naliczonego z powodu dokonania zapłaty za fakturę przez inny podmiot niż nabywca towaru lub dokonania zapłaty bezpośrednio innemu podmiotowi niż wystawca faktury;
- art. 25 ust. 3 ustawy o VAT z 1993 r. w zakresie, w jakim przepis ten można było interpretować jako normę pozbawiającą prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnika niezarejestrowanego, który pomimo braku rejestracji działał jak podatnik, składał deklaracje i rozliczał podatek od towarów i usług;
- art. 89a ust. 1 i 3 ustawy o VAT z 2004 r. i art. 81 o.p. w zakresie możliwości skorygowania rozliczenia podatkowego, w którym wykazano tzw. ulgę na złe długi” po upływie terminu określonego w art. 89a ust. 2 pkt 5 ustawy o VAT z 2004 r.;
- art. 54 § 1 pkt 7 w zw. z art. 54 § 3 o.p. ustanawiającego przerwy w naliczaniu odsetek od zaległości podatkowych;
- art. 23 ust. 2 pkt 2 ustawy o restrukturyzacji uniemożliwiającego skorzystanie z preferencji podatkowej na skutek bardzo niewielkich zaległości podatkowych.

Po dwunaste, sądy z powodu naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności odmówiły zastosowania następujących przepisów:

- § 48 ust. 4 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 22 marca 2002 r. w sprawie wykonania niektórych przepisów ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i § 14 ust. 2 pkt 1 lit. a) rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 27 kwietnia

2004 r. ustanawiających zakaz odliczania podatku wynikającego z faktury wystawionej przez podmiot nieuprawniony do wystawienia faktury;

– art. 116 ust. 6 pkt 3 ustawy o VAT z 2004 r. ustanawiającego warunek formalny skorzystania z prawa do pomniejszenia podatku należnego o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku naliczonego w postaci zamieszczenia w dowodzie zapłaty należności z faktury VAT RR, daty wystawienia faktury;

– art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. ustanawiającego warunek formalny skorzystania z prawa do pomniejszenia podatku należnego o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku naliczonego w postaci dokonania zapłaty należności z faktury w terminie czternastu dni;

– art. 129 ust. 1 pkt 1 w zw. z art. 127 ust. 4 pkt 1 i 4 ustawy o VAT z 2004 r. ustanawiającego warunki formalne zastosowania stawki podatku 0% do sprzedaży na rzecz podróżnych w postaci złożenia informacji do organu podatkowego o statusie podatnika, miejscu odbioru podatku i podmiotach dokonujących zwrotu podatku;

– art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn w zakresie, w jakim przepis ten uzależniał ustanowione w nim zwolnienie od podatku od złożenia zeznania podatkowego w terminie jednego miesiąca od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku.

Po trzynaste, w wyrokach stwierdzających naruszenie zasady proporcjonalności w ujęciu unijnym i konstytucyjnym zaznaczano, że najczęściej dochodziło do tego z powodu naruszenia wymogu proporcjonalności sensu stricto, w drugiej kolejności zaś wymogu konieczności. Czasami tylko stwierdzano naruszenia obydwu tych wymogów łącznie. W niektórych wyrokach wskazywano, że badany środek prawny narusza zasadę proporcjonalności bez określenia, które wymogi tworzące tę zasadę nie zostały spełnione. Sytuacja taka wystąpiła w przypadkach, gdy wyjaśniano treść zasady proporcjonalności, wskazując, że tworzą ją trzy wymogi (odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność sensu stricto). W jednym wyroku stwierdzono naruszenie zasady proporcjonalności bez zawarcia w jego uzasadnieniu wskazówek, jaką zasadą proporcjonalności sąd się posłużył (unijną czy konstytucyjną). Nie określono w nim też wymogów tworzących treść tej zasady oraz nie wyjaśniono, na czym polegało jej naruszenie.

Po czternaste, stwierdzenie przez sąd naruszenia zasady proporcjonalności z powodu niespełnienia wymogu odpowiedniości zanotowano tylko w przypadku badania proporcjonalności art. 9 ustawy z dnia 18 lipca 2004 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz o zmianie niektórych innych ustaw. W wyroku dotyczącym tego przepisu sąd stwierdził nieproporcjonalność w zakresie, w jakim przepis ten

stanowił, że art. 16 ust. 1 pkt 60 i 61 updp nie stosuje się do nierezydentów. Użyta przy tym argumentacja odnosząca się do istoty naruszenia zasady proporcjonalności ograniczała się do stwierdzenia, że badany środek krajowy był nieadekwatny do zamierzonego celu.

Po piętnaste, naruszenie elementu konieczności testu zasady proporcjonalności zostało stwierdzone m.in. w sprawach dotyczących:

- zakazu odliczenia straty zlikwidowanego zakładu zagranicznego; w orzeczeniach dotyczących tego zagadnienia stwierdzono, że przeprowadzona w sprawie wykładnia art. 7 ust. 5 updp narusza zasadę proporcjonalności, opierając się na analizie orzeczeń TSUE wydanych w podobnych sprawach, w których stwierdzono naruszenie wymogu konieczności;
- pozbawienia podatnika na podstawie art. 116 ust. 6 pkt 2 ustawy o VAT z 2004 r. prawa do powiększenia podatku naliczonego o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku naliczonego z powodu przekroczenia terminu zapłaty ustanowionego tym przepisem lub wynikającego z umowy; w orzeczeniu dotyczącym tej kwestii wskazano, że cel badanej regulacji zmierzającej do skłonienia podatników do dokonywania terminowej zapłaty za towary nabywane od rolników ryczałtowych można było zrealizować przy pomocy środków mniej dolegliwych;
- obowiązku potwierdzenia odbioru faktury przez umieszczenie podpisu na każdej fakturze;
- art. 25 ust. 3 ustawy o VAT z 1993 r. pozbawiającego prawa do odliczenia podatku z faktury pochodzącej od podmiotu niezarejestrowanego; w sprawie dotyczącej tego zagadnienia stwierdzono, że osiągnięcie celu w postaci zapewnienia prawidłowego poboru podatku i zapobiegania oszustwom było możliwe przy zastosowaniu środka mniej dolegliwego;
- prawa do pomniejszenia podatku należnego o kwotę zryczałtowanego zwrotu podatku w sytuacji, gdy faktura VAT RR go nie zawierała;
- prawa do zastosowania podatku 0% w podatku od towarów i usług w związku z WDT, gdy podatnik nie miał wszystkich dokumentów wymienionych w art. 42 ust. 3 ustawy o VAT, a miał inne dokumenty potwierdzające wywiezienie towarów z terytorium kraju i dostarczenie ich do nabywcy; uznano, że zastosowanie zasady proporcjonalności powinno prowadzić do przyjęcia, że dopuszczalna jest interpretacja ww. przepisu krajowego, według której dostawa towaru do odbiorcy w innym państwie członkowskim może być wykazana przy pomocy zgodnych z prawem dowodów innych niż wskazane w tym przepisie.

Po szesnaste, stwierdzenie przez sąd naruszenia elementu proporcjonalności sensu stricto testu zasady proporcjonalności zostało stwierdzone m.in. w sprawach dotyczących:

- wymogów formalnych w zakresie treści dowodów dokumentujących dokonanie zapłaty należności wykazanych w fakturach VAT RR w sytuacji, gdy pomimo braku spełnienia wszystkich wymogów formalnych informacje zawarte w dowodach zapłaty wystawionych

przez podatnika pozwalały na stwierdzenie, że wystawiając formalnie wadliwe dowody zapłaty, podatnik zrealizował cel regulacji wprowadzającej wymogi formalne w zakresie tych faktur (zapewnienie możliwości kontroli rozliczeń podatnika z rolnikiem ryczałtowym);

- prawa do stosowania stawki podatku od towarów i usług 0% do sprzedaży prowadzonej na rzecz podróżnych bez spełnienia wymogów formalnych z art. 127 ust. 4 pkt 1 i 4 ustawy o VAT z 2004 r.;
- ustanowienia w art. 4a ustawy o podatku od spadków i darowizn warunku do zwolnienia z podatku w postaci złożenia zawiadomienia organu o nabyciu spadku w terminie jednego miesiąca; sąd stwierdził, że cele z zakresu kontroli fiskalnej, które realizować miał obowiązek zawiadomienia organu o nabyciu majątku, można było osiągnąć bez stosowania środka często prowadzącego do pozbawienia podatnika zwolnienia podatkowego mającego swe uzasadnienie w przepisach Konstytucji; argumentacja ta mogła też stanowić uzasadnienie dla stwierdzenia naruszenia wymogu konieczności;
- środków o charakterze prewencyjnym, np. mających na celu zapobieganie nadużyciom podatkowym polegającym na odliczaniu podatku wykazanego w fakturach, który nie był podatkiem należnym u wystawcy faktury; w sprawach tych wskazywano, że należy mieć na uwadze konieczność zachowania proporcji pomiędzy rygoryzmem regulacji i uprawnieniem podatnika, któremu regulacja ta zagraża (ekonomicznej neutralności opodatkowania podatkiem od towarów i usług, dzięki której podatnik nie ponosi ciężaru ekonomicznego opodatkowania);
- środka prewencyjnego zakazującego odliczenia podatku z faktur wystawionych przez podatników mających siedzibę w tzw. rajach podatkowych; sąd wskazał, że potrzeba zwalczania oszustw podatkowych nie może uzasadniać stosowania środków, które będą zakazywać odliczenia podatku rzeczywiście zapłaconego i związanego ze sprzedażą opodatkowaną, gdyż występująca przy tym dolegliwość niweczy neutralność opodatkowania podatkiem od towarów i usług, a także jest niewspółmierna do realizowanego celu;
- dopuszczalności stosowania sankcji przewidzianej w art. 109 ust. 4–6 ustawy o VAT z 2004 r. w stosunku do podatnika, który dokonał odliczenia podatku naliczonego w miesiącu późniejszym w stosunku do miesiąca, w którym odliczenie to zgodnie z prawem powinno być dokonane; w sprawie tej stwierdzono, że dysproporcja pomiędzy pozbawieniem podatnika prawa do podatku naliczonego a dobrem w postaci interesu Skarbu Państwa była nie do przyjęcia, gdyż w takiej sytuacji w gruncie rzeczy interes Skarbu Państwa nie zostaje zagrożony;

- stosowania sankcji z art. 111 ust. 2 ustawy o VAT w stosunku do podatnika, który naruszył obowiązek ewidencjonowania obrotów za pomocą kas fiskalnych, gdy ze stanu faktycznego sprawy wynikało, że nastąpiło to w warunkach wykluczających wystąpienie oszustwa podatkowego; sąd stwierdził, że w takiej sytuacji zachodzi niedopuszczalna nieproporcjonalność dolegliwości spowodowanej zastosowaniem środka krajowego w stosunku do celu wprowadzenia tego środka, którym było stworzenie mechanizmu kontroli obrotów osiąganych przez podatnika;
- pobrania od podatnika odsetek od zaległości podatkowych w sytuacji, w której podatnik wskutek nieprawidłowego odliczenia podatku naliczonego w rozliczeniu za miesiąc wcześniejszy nadpłacił podatek, a za miesiąc późniejszy spowodował powstanie zaległości podatkowej;
- sankcji w postaci pozbawienia prawa do odliczenia podatku naliczonego podatnika, który z uchybieniem terminu złożył merytorycznie poprawny spis z natury zapasów towarów nabytych przed dniem utraty zwolnienia, które to zapasy zostały przeznaczone do prowadzenia opodatkowanej działalności gospodarczej; w orzeczeniu dotyczącym tej kwestii stwierdzono, że sankcja taka jest nadmiernie rygorystyczna i nie do pogodzenia z zasadami proporcjonalności i neutralności podatku od towarów i usług.

Po siedemnaste, odwołanie się do kryterium konieczności i proporcjonalności stanowiło podstawę testu proporcjonalności przeprowadzonego w sprawach, w których podatnikowi odmówiono prawa do stawki podatku 0% przy WDT z powodu braku zarejestrowania w charakterze podatnika unijnego.

Po osiemnaste, przeprowadzona analiza orzeczeń sądów administracyjnych, w których odwoływano się do zasady proporcjonalności, wykazała, że mechanizm stosowania zasady proporcjonalności nie zakłada jej konkurowania z innymi zasadami. Nie ma więc możliwości uznania, że zasada ta na gruncie konkretnej sprawy może w jakimś stopniu zostać wyeliminowana przez inną zasadę. Ustalono także, że zasada proporcjonalności jako norma prawna zawsze ma określony zakres stanu faktycznego, który musi być zrealizowany, ażeby można było stwierdzić, że stan ten jest zgodny z tą zasadą, co oznaczać będzie, że wymóg proporcjonalności zostanie spełniony. Stan ten wystąpi, gdy analizowany środek prawny spełni trzy wymogi składające się na test proporcjonalności (odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność sensu stricto). Przy tym nie ma podstaw prawnych do twierdzenia, że poddany testowi środek prawny zostanie uznany za proporcjonalny pomimo niespełnienia któregoś z tych wymogów. Oznacza to, że inna norma, w szczególności inna zasada prawa, nie może na gruncie danej sprawy ograniczać zakresu zastosowania zasady proporcjonalności,

który zawsze jest stały, gdyż sposobu zachowania wymaganego tą zasadą nie da się zastąpić postulatami wynikającymi z innej zasady, która w realiach danej sprawy może się okazać bardziej odpowiednią do zastosowania. Nie stwierdzono odmowy zastosowania w danej sprawie zasady proporcjonalności z powodu uznania, że taki sposób kontroli zgodności z prawem środków prawnych będzie bardziej odpowiedni z uwagi na treść innej zasady prawa. W analizowanych orzeczeniach zakres oddziaływania zasady proporcjonalności próbowano konfrontować z unijną zasadą *stand still*, jednakże wynik tego zbiegu myślowego był jednoznaczny i wyrażał się w stwierdzeniu, że nawet tak „silna” zasada jak *stand still* nie może skutkować przyzwoleniem na stosowanie środków prawnych niespełniających testu proporcjonalności. Stwierdzenie przez sądy braku podstaw do uznania naruszenia zasady proporcjonalności przez badany środek prawny zawsze wynikało z tego, że środek ten spełnił test proporcjonalności, co oznacza, że sądy uznawały obowiązek zastosowania tej zasady w sprawie, lecz nie wystąpiło jej naruszenie. Te konstatacje uzasadniają wniosek, że zasada proporcjonalności nie podlega wazeniu lub optymalizowaniu na gruncie danej sprawy. Element wazenia występuje jedynie przy badaniu spełnienia wymogu proporcjonalności sensu stricto, jednakże jest ono w istocie poszukiwaniem właściwej proporcji pomiędzy stopniem dolegliwości wywoływanej przez badany środek prawny a wagą celu, który ustawodawca zamierzał osiągnąć, wprowadzając ten środek. Owo wazenie nie jest jednak wazeniem zasady lub jej optymalizowaniem na potrzeby danej sprawy, które w ujęciu teoretycznym zaprezentowanym w rozdziale drugim stanowi cechę swoistą modelu stosowania zasad prawa. To poszukiwanie proporcji sensu stricto nie jest wazeniem zasady proporcjonalności, lecz elementem testu proporcjonalności, któremu podlegają wszystkie środki prawne mogące wywoływać dolegliwości po stronie podmiotów, do których mogą być zastosowane.

## Wnioski

Postawione we wstępie hipotezy badawcze znajdują potwierdzenie w przeprowadzonych w rozprawie badaniach.

Zgodnie z **pierwszą hipotezą pracy** zasada proporcjonalności może stanowić samoistną, materialną podstawę prawną rozstrzygnięć sądowych podejmowanych w sprawach podatkowych przez polskie sądy administracyjne. Znajduje to odzwierciedlenie w następujących spostrzeżeniach opisanych szczegółowo w rozdziałach od pierwszego do czwartego.

Po pierwsze, każde rozstrzygnięcie polskiego sądu administracyjnego musi zawierać podstawę prawną wskazaną w ppsa, gdyż jest to główny akt prawny, na podstawie którego orzekają sądy administracyjne. Podstawą prawną orzeczenia sądu o charakterze formalnym jest przepis zawarty w ppsa, wskazujący na określone rozstrzygnięcie, np. o uchyleniu decyzji, które sąd może wydać w określonych przypadkach. Podstawą prawną o charakterze materialnym jest natomiast określony przepis prawa materialnego, który miał lub mógł mieć wpływ na wynik sprawy i który uzasadnia merytorycznie wydanie określonego rozstrzygnięcia sądu, np. orzeczenia o uchyleniu decyzji.

Po drugie, zgodnie z ppsa zasada proporcjonalności może być podstawą materialną do wydania rozstrzygnięć zarówno przez WSA, jak i NSA. Naruszenie tej zasady może być materialną podstawą orzeczenia WSA w świetle m.in. art. 145 § 1 pkt 1 lit. a) ppsa w przypadku uchylenia decyzji lub postanowienia w całości albo w części, gdyż w przepisie tym mowa jest o naruszeniu prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy. Naruszenie tej zasady może być także podstawą materialną wyroku NSA, gdyż stosownie do art. 174 pkt 1 ppsa podstawą skargi kasacyjnej może być naruszenie prawa materialnego przez jego błędną wykładnię lub niewłaściwe zastosowanie. Stwierdzenie naruszenia zasady proporcjonalności może stanowić podstawę wydania wyroku uchylającego zaskarżony wyrok i przekazującego sprawę do ponownego rozpoznania sądowi pierwszej instancji (art. 185 § 1 ppsa) lub uchylającego zaskarżony wyrok i zawierającego merytoryczne rozstrzygnięcie w przedmiocie skargi (art. 188 ppsa).

Po trzecie, zasada proporcjonalności może być samoistną, tj. jedyną materialną podstawą prawną rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w Polsce. Naruszenie tej zasady jest przesłanką uwzględnienia skargi. Może być ona także materialną podstawą prawną, która będzie występowała obok innej normy prawnej będącej podstawą rozstrzygnięcia sądu administracyjnego.



Po czwarte, zasada proporcjonalności może być materialną podstawą prawną rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w sprawach podatkowych postrzeganych przez pryzmat spraw, które mogą być przedmiotem rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w świetle art. 3 § 2 ppsa. Sprawami tymi są przede wszystkim decyzje podatkowe i indywidualne interpretacje przepisów prawa podatkowego, wydane na podstawie przepisów prawa podatkowego.

Po piąte, zasada proporcjonalności może być materialną podstawą prawną rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w Polsce pod warunkiem przyjęcia jej normatywnego znaczenia. Z kolei poddane analizie orzecznictwo TK i sądów administracyjnych pozwala na stwierdzenie, że w przypadku zasady proporcjonalności nie ma wątpliwości co do jej normatywnego charakteru. W zakresie konstytucyjnej zasady proporcjonalności jej normatywny charakter wynika z ujęcia tej zasady wprost w art. 31 ust. 3 Konstytucji, a także wywodzenia jej z art. 2 Konstytucji w odniesieniu do ingerencji w dobra niebędące wolnościami i prawami określonymi w Konstytucji. Unijna zasada proporcjonalności jako norma prawa pierwotnego o najwyższym usytuowaniu w hierarchii norm prawa unijnego została zidentyfikowana we wczesnym orzecznictwie TSUE, który pełni rolę organu dokonującego odkodowania niepisanych norm prawa pierwotnego. Unijna zasada proporcjonalności rozumiana jako wymóg zachowania proporcjonalności w działaniach organów unijnych znalazła uregulowanie w traktatach, natomiast w zakresie proporcjonalności działań państw członkowskich zasada ta nadal ma charakter zasady orzeczniczej.

Po szóste, analiza przypadków, w których zastosowano zasadę proporcjonalności, prowadzi do wniosku, że jest ona niezwykle silnym środkiem jurydycznym służącym kontroli prawa stanowionego i jego wykładni przez organy stosujące prawo. Zasada ta inkorporuje w sobie wartości istotne dla funkcjonowania państwa opartego na prawach podstawowych. Wyrasta niejako z dorobku instytucjonalnego UE i Polski, będącego efektem działalności organów stanowiących prawo, organów stosujących prawo, ze szczególnym znaczeniem sądów, i doktryny. Wartościami tymi są przede wszystkim sprawiedliwość i rządy prawa. Moc tej zasady wynika z usytuowania na szczycie hierarchii źródeł prawa krajowego i unijnego oraz z tego, że realizuje ona prawnonaturalny wymóg racjonalności działania przy stanowieniu i stosowaniu prawa, a także wymóg wewnętrznej moralności prawa. Jest przy tym środkiem, który wyraźnie lepiej nadaje się do naprawy niedoskonałości prawa w toku jego stosowania, niż odwoływanie się do koncepcji prawa natury i wynikających z niej wymogów stawianych przed prawem pozytywnym. Jest to wynikiem tego, że koncepcja

prawnonaturalna nie w pełni nadaje się do oceny wątpliwości pojawiających się w związku z konkretnymi przepisami prawa, regulującymi zagadnienia szczegółowe, np. z zakresu prawa podatkowego czy gospodarczego, mające często wymiar techniczny. Związane jest to z tym, że zasady prawa wynikające z koncepcji prawnonaturalnej odnoszą się po części do zagadnień związanych z organizacją państwa jako tworu politycznego, a także z tego względu, że w stosunku do prawa ma ona ogólny, postulatyczny charakter.

Po siódme, zasada proporcjonalności jako środek jurydyczny stanowiący podstawę orzekania przez sądy stanowi wyraz przełamania koncepcji pozytywizmu pierwotnego, która zakłada, że prawo może zostać poprawione jedynie przez prawodawcę w procesie legislacyjnym, nie zaś w wyniku wykładni przepisów np. przez pryzmat zasad prawa. W tym aspekcie zasada proporcjonalności jest środkiem, który z powodzeniem może być stosowany do usuwania niedoskonałości prawa ujawniających się w jego codziennym funkcjonowaniu. W ujęciu unijnym w pełnym zakresie, a w ujęciu konstytucyjnym w odniesieniu do norm rangi podustawowej zasada proporcjonalności jest środkiem pozwalającym sądowi stosującemu prawo dokonywać oceny jego zgodności z normą nadrzędną wynikającą z tej zasady.

Po ósme, zasada ta realizuje w praktyce wartości mające doniosłe znaczenie w procesie stanowienia i stosowania prawa. Ma charakter ogólny, przez co należy rozumieć możliwość jej szerokiego stosowania, m.in. w szczególnych przypadkach, w których objawia się niedoskonałość prawa stanowionego, polegająca na jego niezgodności z postulatem sprawiedliwości i racjonalności prawa lub otwartą tekstowością prawa, która pozwala w drodze wykładni uzyskać normę prawną niespełniającą tych postulatów. Te cechy zasady proporcjonalności sprawiają, że jest ona zasadą ogólną w ujęciu Dworkina i Alexy'ego, a także spełniająca cechy zasad prawa identyfikowanych w polskim prawoznawstwie.

Po dziewiąte, weryfikacja naruszenia zasady proporcjonalności w kontekście podejmowanych rozstrzygnięć przez sądy administracyjnego w Polsce powinna mieć miejsce przy uwzględnieniu faktu, iż konstytucyjna zasada proporcjonalności wynika z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP jako samodzielna podstawa lub występująca w związku z art. 2 Konstytucji RP. Analiza orzeczeń TK dotyczących proporcjonalności prawa podatkowego prowadzi do wniosku, że istota zasady proporcjonalności opartej na tak określonej podstawie prawnej polega na tym, że – stosownie do treści art. 31 ust. 3 Konstytucji – ustawodawca może wprowadzać ograniczenia praw i wolności określonych w Konstytucji w związku z celami wskazanymi w tym przepisie, bez naruszania istoty tych wolności i praw. Wywodzona z tego artykułu zasada może mieć zastosowanie tylko tam, gdzie środek prawny z zakresu prawa

podatkowego skutkuje ingerencją w wolności i prawa określone w Konstytucji. Tam, gdzie kontrolowanego środka prawnego nie da się powiązać z wolnościami i prawami wskazanymi w Konstytucji, zwłaszcza w przypadku stawiania wobec niego zarzutu nadmiernej restrykcyjności prawa podatkowego, właściwą podstawą prawną zasady proporcjonalności jest art. 2 Konstytucji.

Po dziesiąte, weryfikacja naruszenia konstytucyjnej zasady proporcjonalności powinna prowadzić do rozważenia następujących kwestii: czy wprowadzona regulacja prawna w ogóle jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków, czy regulacji tej nie można zastąpić innym środkiem realizującym cel w stopniu równie efektywnym przy mniejszej ingerencji w dobro jednostki, a także, czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na adresata tej regulacji. Innymi słowy, naruszenie zasady proporcjonalności w kontekście możliwości wykorzystania jej jako materialnej podstawy rozstrzygnięć sądów administracyjnych powinno być weryfikowane zgodnie z tym testem, w którym weryfikuje się podejmowane działania legislacyjne lub inne środki prawne przez pryzmat następujących elementów: odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto.

Po jedenaste, unijna zasada proporcjonalności może być materialną podstawą prawną rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w Polsce, gdyż jest zasadą ustrojową Unii, a także zasadą ogólną prawa unijnego, co oznacza, że ma ona charakter normy prawa pierwotnego o najwyższym usytuowaniu w hierarchii norm prawa unijnego. Zasada proporcjonalności początkowo była zasadą nieskodyfikowaną i została wywiedziona w orzecznictwie TSUE. Obecnie unijna zasada proporcjonalności odnoszona do działania organów Unii swą podstawę prawną ma w przepisach traktatów (art. 5 ust. 4 TUE). Natomiast w zakresie działań organów państw członkowskich swą podstawę nadal czerpie z orzecznictwa TSUE, który ją odkodował w okresie, gdy zasada ta w ogóle nie była uregulowana w prawie unijnym stanowionym. Nieskodyfikowana unijna zasada proporcjonalności, tj. zasada zidentyfikowana w orzecznictwie TSUE, została sformułowana jako nakaz zachowania proporcjonalności w działaniach organów państw członkowskich. Zasada ta, podobnie jak konstytucyjna zasada proporcjonalności, oparta jest na kryteriach: odpowiedniości, konieczności i proporcjonalności sensu stricto.

Zgodnie z **drugą hipotezą pracy** zasada proporcjonalności ma obecnie istotne znaczenie przy rozstrzyganiu przez polskie sądy administracyjne przede wszystkim spraw dotyczących podatków zharmonizowanych jako środek służący naprawie wad prawa podatkowego, w tym także wadliwej jego interpretacji. Dokonana w pracy analiza

orzecnictwa sądów administracyjnych pozwala na stwierdzenie, że zasada proporcjonalności stanowi środek jurydyczny, po który sądy sięgają dosyć często w sytuacjach, w których prawo okazuje się niesprawiedliwe i zbyt restrykcyjne. Znajduje to potwierdzenie w następujących spostrzeżeniach opisanych szczegółowo w rozdziale piątym.

Po pierwsze, w orzecnictwie polskich sądów administracyjnych stosowana była zarówno unijna, jak i konstytucyjna zasada proporcjonalności, często zaś sądy stosują je zamiennie. Oznacza to m.in., że stosują one konstytucyjną zasadę proporcjonalności w sytuacjach, w których mogłaby zostać wykorzystana unijna zasada proporcjonalności. Należy to oceniać jako wyraz uznawania przez sądy administracyjne obu zasad za równorzędny środek kontroli stosowania przepisów krajowych stanowiących implementację prawa unijnego.

Po drugie, w orzecnictwie polskich sądów administracyjnych unijna i konstytucyjna zasada proporcjonalności wykorzystywane były najczęściej w aspekcie kontroli tworzenia prawa oraz jego wykładni dokonanej przez organy podatkowe i sądy pierwszej instancji. Nie stwierdzono jej zastosowania do kontroli uznania administracyjnego przez sądy administracyjne (sądowej kontroli interpretacji pojęć nieostrych wprowadzanych przez ustawodawcę w sprawach podatkowych), jak również do kontroli proporcjonalności przepisów regulujących ustalenie stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym.

Po trzecie, zasada proporcjonalności najszersze zastosowanie znajduje na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług. W tym zakresie sądy stosują unijną zasadę proporcjonalności, choć występują też liczne orzeczenia oparte na konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności. Zasadę tę stosowano przy kontroli proporcjonalności środków prawnych skutkujących ograniczeniami uprawnień przysługujących na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług. Jej naruszenie sądy stwierdzały głównie w zakresie prawa do odliczenia podatku i stosowania stawki 0%, odsetek od zaległości w podatku od towarów i usług, warunków formalnych wniosków składanych w postępowaniu podatkowym w związku z podatkiem od towarów i usług oraz środków prawnych nakładających na podatników obowiązki uznawane za środki mające służyć zapobieganiu oszustwom, sankcji administracyjnych oraz realizujące funkcje kontrolne.

Po czwarte, zasadę proporcjonalności sądy stosują także w zakresie regulacji prawnych nieobjętych obowiązkiem harmonizacji z prawem unijnym. W tym kontekście kontroli poddawano regulacje odnoszące się do podatku dochodowego i podatku od gier w zakresie, w jakim mogły one stanowić ograniczenie swobód traktatowych. Regulacje te dotyczyły warunków do zwolnienia z podatku od spadków i darowizn czyskorzystania z

premier podatkowej na podstawie ustawy o restrukturyzacji, jak również dotyczyły obowiązku złożenia w toku postępowania podatkowego oświadczenia o stanie majątkowym.

Po piąte, stosując zasadę proporcjonalności, sądy w przypadku stwierdzenia, że prawo ustanowione przez prawodawcę lub jego wykładnia dokonana w procesie stanowienia prawa naruszają wymogi składające się na test proporcjonalności, podejmują dwa rodzaje rozstrzygnięć. Pierwszy to orzeczenia, w których sądy dokonują wykładni prokonstytucyjnej lub prounijnej przepisów poddanych testowi proporcjonalności. Wydawanie tego rodzaju rozstrzygnięć jest możliwe w przypadkach, gdy poddane kontroli przepisy są tak sformułowane, że cechują się otwartą tekstowością pozwalającą na pewien luz w zakresie ich wykładni, bez narażania się na zarzut dokonania wykładni *contra legem*. Drugi rodzaj rozstrzygnięć sądowych podejmowanych na podstawie zasady proporcjonalności stanowią rozstrzygnięcia, w których nie jest możliwe uzyskanie zgodności kontrolowanego środka prawnego z zasadą proporcjonalności w drodze wykładni przepisów prawa. W tych orzeczeniach sądy stwierdzają niezgodność badanego środka prawnego z zasadą proporcjonalności w ujęciu unijnym lub konstytucyjnym. W takich sytuacjach dochodzi do pominięcia przepisu prawa niezgodnego z tą zasadą i do rozstrzygnięcia sprawy na podstawie innych przepisów mających w niej zastosowanie. Często pożądanym z punktu widzenia wymogów tworzących zasadę proporcjonalności efekt dawało samo pominięcie regulacji uznanych za nieproporcjonalne. Wskazany mechanizm stosowania zasady proporcjonalności występował w sprawach, w których stosowano ją w ujęciu unijnym i konstytucyjnym. Rozwiązanie to odnosi się do przepisów rangi ustawowej i podustawowej. Sądy, stosując konstytucyjną zasadę proporcjonalności, stwierdzają niezgodność z nią przepisów ustaw podatkowych. W sprawie dotyczącej np. określonego w ustawie warunku zwolnienia z podatku od spadków i darowizn, w postaci zgłoszenia nabycia spadku w terminie jednego miesiąca, sąd stwierdził niezgodność tego warunku z zasadą proporcjonalności i jako podstawę rozstrzygnięcia sprawy zaproponował treść badanego przepisu zgodną z zasadą proporcjonalności.

Po szóste, pominięcie przepisu prawa krajowego niezgodnego z unijną zasadą proporcjonalności jest zabiegiem opartym na zasadzie pierwszeństwa prawa unijnego przed prawem krajowym i może dotyczyć przepisów krajowych rangi ustawowej. Oceniona przez sąd administracyjny zgodność przepisów ustaw podatkowych z konstytucyjną zasadą proporcjonalności może budzić zastrzeżenia w świetle treści art. 178 ust. 1 Konstytucji, który ustanawia stan związania sędziów konstytucją i ustawami. W sprawach, w których kontroli sądów administracyjnych podlegają polskie przepisy podlegające obowiązkowi harmonizacji

z prawem unijnym, powyższych wątpliwości można uniknąć przez prowadzenie testu proporcjonalności na podstawie unijnej zasady proporcjonalności.

Zawarta w rozdziale piątym analiza orzecznictwa sądów administracyjnych potwierdza **trzecią hipotezę pracy**, według której po wejściu Polski do UE nastąpiła intensyfikacja stosowania zasady proporcjonalności przez sądy. Znajduje to potwierdzenie w następujących spostrzeżeniach, a także w analizie orzecznictwa NSA z okresu kształtowania się tej zasady w Polsce, która jest zawarta w rozdziale trzecim.

Po pierwsze, posługiwanie się przez sądy administracyjne zasadą proporcjonalności przy kontroli środków prawnych mogących wywoływać ingerencje w przysługujące jednostkom dobra chronione prawem jest procesem, który rozwijał się stopniowo. Orzeczenia dotyczące stanu prawnego sprzed akcesji do UE, w których prowadzono test proporcjonalności, odwoływały się do zasady proporcjonalności wywodzonej z Konstytucji. Analizowane orzecznictwo pozwala na stwierdzenie, że przed wstąpieniem do Unii orzeczenia, w których odwoływano się do argumentacji własnościowej przy ocenie dolegliwości wywoływanych przez prawo podatkowe, były nieliczne. Także w okresie pierwszych kilku lat po akcesji orzeczeń mających za swą podstawę zasadę proporcjonalności nie było wiele.

Po drugie, następujące po akcesji do Unii, oparte na zasadach pierwszeństwa i bezpośredniego skutku prawa unijnego, stosowanie przez sądy prawa unijnego i związane z tym powszechne odwoływanie się do orzecznictwa TSUE spowodowało także odwoływanie się do zasady proporcjonalności będącej źródłem prawa unijnego. W procesie tym istotną rolę odgrywa orzecznictwo TSUE, które służy za wzorzec stosowania zasady proporcjonalności w zakresie jej treści, typologii środków prawnych poddawanych testowi proporcjonalności oraz modelu kontroli spełnienia przez badany środek prawny wymogów składających się na tę zasadę.

Po trzecie, orzecznictwo TSUE wykorzystywane jest też przez sądy administracyjne do uzasadniania obowiązywania zasady proporcjonalności w ogóle. Świadczy o tym powoływanie w wyrokach orzeczeń TSUE jako argumentów za zastosowaniem zasady proporcjonalności w danej sprawie przy jednoczesnym pomijaniu kwestii podstaw prawnych tej zasady. Przy takim podejściu orzeczenia TSUE, w których prowadzono test proporcjonalności, stanowią dla sądów wystarczający fakt prawny potwierdzający obowiązywanie zasady proporcjonalności.

Po czwarte, stwierdzono też orzeczenia, w których pomimo oparcia rozstrzygnięcia o konstytucyjną zasadę proporcjonalności jako argument za jej zastosowaniem podnoszono

orzeczenia TSUE dotyczące tej zasady bez odwoływania się do poglądów doktryny i orzecznictwa TKzwiązanych z tą zasadą.

Po piąte, obowiązywanie zasady proporcjonalności w prawie unijnym było też wykorzystywane jako wsparcie argumentacyjne w sprawach, w których sądy administracyjne swoje rozstrzygnięcie opierały na konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności i prowadziły argumentację ukierunkowaną na wykazanie sprzeczności z Konstytucją badanego środka z powodu naruszenia tej zasady.

Potwierdzona została także **czwarta hipoteza pracy**, według której mechanizm stosowania zasady proporcjonalności różni się od powszechnie uznawanego w nauce prawa sposobu stosowania większości zasad ogólnych prawa. Znajduje to wyraz w następujących spostrzeżeniach.

Po pierwsze, zasada proporcjonalności wykazuje cechy obowiązującej normy prawnej, co stanowi zaprzeczenie tezy Harta o funkcjonowaniu zasad ogólnych jako pozaprawnych reguł postępowania będących efektem działalności dyskrecjonalnej sędziów opartej na swobodnym uznaniu. Przeprowadzona w niniejszej pracy analiza orzeczeń sądowych pozwala na stwierdzenie, że zasada proporcjonalności zawiera minimum treści prawa natury, co w koncepcji prawa Harta przesądza o związaniu prawa z jego adresatami więzami aksjologicznymi. Realizując postulat sprawiedliwości i racjonalności prawa, zasada proporcjonalności uzyskuje status reguły pierwotnej w ujęciu Harta. Spełnione są też warunki obowiązywania w stosunku do tej reguły pierwotnejHartowskich reguł wtórnych decydujących o tym, że reguła pierwotna staje się prawem obowiązującym. Analiza kształtowania się zasady proporcjonalności w systemach prawnych poszczególnych państw europejskich, Polski i Unii wskazuje na to, że w jej zakresie wykształciła się reguła uznania pozwalająca na zidentyfikowanie tej zasady jako normy prawnej. Istotą tej reguły było odwoływanie się przez sądy do wymogów tworzących test proporcjonalności w sytuacji, gdy zasada ta nie była uregulowana w prawie pozytywnym (co w wielu państwach ma miejsce do dzisiaj). W tym zakresie po stronie sądów istniało wyraźne i określone co do treści odczucie o obowiązku spełnienia przez środki prawne wprowadzone przez ustawodawcę wymogu proporcjonalności, co w ujęciu prawa Harta należy identyfikować jako fakt społeczny będący regułą uznania. Uznanie zasady proporcjonalności za normę prawa obserwowane było też w zachowaniu jednostek, które w sprawach sądowych żądały stosowania prawa w sposób adekwatny do jego celów. Reguła uznania w odniesieniu do zasady proporcjonalności rozwijana była stopniowo przez sformułowanie wymogu proporcjonalności działań administracji, który ograniczał zakres uznania administracyjnego, aby w następstwie przejść

do wymogu ograniczenia swobodnego uznania politycznego suwerena w zakresie wyboru przedmiotu regulacji prawnych i ich treści. Pełną realizację reguła uznania w zakresie zasady proporcjonalności uzyskiwała w tych wypadkach, gdy zasada proporcjonalności była regulowana w prawie stanowionym. W stosunku do zasady proporcjonalności obowiązuje też reguła zmiany, gdyż teoretycznie można zakładać zmianę treści zasady proporcjonalności tam, gdzie jest ona identyfikowana wyłącznie w drodze orzeczniczej. Tak samo teoretycznie dopuszczalna jest zmiana tej zasady tam, gdzie jest ona uregulowana w prawie stanowionym, aczkolwiek analiza zawarta w rozdziałach trzecim i czwartym prowadzi do wniosku, że w społeczeństwach opartych na prawach podstawowych jej ograniczenie z racji nadrzędnego i ustrojowego charakteru tej zasady jest raczej niemożliwe. Wynika to z tego, że zasada proporcjonalności ze względu na swą treść sama się dostosowuje do zmieniających warunków. Jej treść jest bowiem ustalana w poszczególnych działaniach organów stosujących i stanowiących prawo, które w danych warunkach mogą być weryfikowane przez pryzmat tego, czy powinny być uznane za sprawiedliwe i słuszne. Z uwagi na położenie w treści tej zasady szczególnego nacisku na ocenę celu działania prawodawcy oraz odpowiedniego dobrania środków, które cel ten będą realizowały, wydaje się, że zasada ta niejako sama w procesie jej stosowania przystosowuje się do zmieniających się warunków ogólnych. Zmienność warunków towarzyszących stosowaniu prawa u Harta stanowi uzasadnienie dla funkcjonowania reguły zmiany. Zasadne wydaje się zatem stwierdzenie, że Hartowska reguła zmiany może być realizowana w odniesieniu do zasady proporcjonalności jedynie przez rozszerzanie zakresu jej stosowania, np. przez przenoszenie tej zasady do ustaw. W stosunku do zasady proporcjonalności skuteczna też jest trzecia reguła wtórna wskazywana przez Harta, tj. reguła orzekania. Zasada proporcjonalności od początku okresu, w którym jako zasada wyłącznie orzecznicza została uznana za obowiązującą normę, była identyfikowana jako norma prawa materialnego mogąca stanowić podstawę orzeczenia sądowego, charakteryzująca się przy tym znaczną mocą z racji umiejscowienia tej zasady zarówno w ujęciu unijnym, jak i konstytucyjnym na szczytach hierarchii norm prawnych.

Po drugie, zawarta w pracy analiza orzeczeń TSUE, TK oraz polskich sądów administracyjnych wskazuje, że zasada proporcjonalności stanowi ewidentny dowód na to, że zasady prawa w koncepcji prawa określanej mianem wyrafinowanego pozytywizmu prawniczego także stanowiły istotny składnik systemu prawa służący rozstrzygnięciu spraw, które z uwagi na otwartą tekstowość norm prawnych wydawały się pozostawać poza przedmiotem regulacji tych norm lub sprawiały wrażenie nieprzewidzianych przez prawodawcę przy tworzeniu prawa. Wskazane spełnienie przez zasadę proporcjonalności



reguł uznania, zmiany i orzekania świadczy o tym, że zasada ta stanowiła prawo obowiązujące i nie była wynikiem działalności dyskrecjonalnej sędziego. Zatem analiza jej stosowania stanowi argument za trafnością poglądów Harta, który pod wpływem krytyki swej teorii zasad prawa zmodyfikował ją, uznając, że w zakresie zasad prawa (zwłaszcza nieskodyfikowanych) także mogą uwidocznić się reguły wtórne decydujące o tym, że zasady te są „pełnoprawnymi” normami prawnymi.

Po trzecie, przeprowadzone w pracy analizy kształtowania się zasady proporcjonalności, jej funkcjonowania w różnych systemach prawnych oraz zastosowania przez polskie sądy w sprawach podatkowych dają podstawy do stwierdzenia, że w kontekście koncepcji prawa Dworkina jawi się ona jako przykład zasady prawa stanowiącej wyraz dorobku instytucjonalnego społeczeństwa lub społeczeństw (w odniesieniu do zasady unijnej) oraz ich tradycji prawnej. Bez wątplenia można stwierdzić, że zasada proporcjonalności opiera się na moralności politycznej w ujęciu Dworkina, co potwierdza, że sędziowie odgrywają podstawową rolę w identyfikowaniu nieskodyfikowanych zasad prawa oraz ich stosowaniu do trudnych spraw.

Po czwarte, analizowane w pracy orzecznictwo daje podstawy do twierdzenia, że zasada proporcjonalności stanowi wymóg spełnienia kryteriów proporcjonalności, który nie może być ograniczony przez inne normy, w tym ogólne zasady prawa. Obowiązek zastosowania zasady proporcjonalności w danej sprawie nie może być podważany na podstawie innej zasady ogólnej. Zasada proporcjonalności ma stały i niezmienny zakres zastosowania w danej sprawie, wyznaczony przez kryteria odpowiedności, konieczności i proporcjonalności sensu stricto, które musi spełnić badany środek prawny. Zakres ten we wszystkich podobnych sprawach będzie taki sam. Także waga zasady proporcjonalności jest niezmienna i nie zależy od kontekstu danej sprawy, gdyż znaczenie tej zasady dla oceny zgodności z prawem danego środka prawnego zawsze będzie jednakowe i nie może być ograniczone przez inne zasady, które w danej sprawie przeważą na niekorzyść zasady proporcjonalności. Analiza orzeczeń sądowych pozwala na postawienie wniosku, że środek prawny może być poddawany testowi proporcjonalności w ujęciu abstrakcyjnym, bez konieczności uwzględniania okoliczności konkretnej sprawy, w której badany środek może wystąpić. Treść zasady proporcjonalności jako bezwarunkowego wymogu zachowania proporcji w doborze środków prawnych, które będą ingerować w dobro jednostki, sprawia, że nie jest wymagane poszukiwanie racji argumentacyjnych dla zastosowania tej zasady. Zatem obowiązek zastosowania zasady proporcjonalności w każdej sprawie ma charakter bezwzględny i nie może być przedmiotem dyskrecjonalności sędziowskiej. Te cechy zasady

proporcjonalności nie mieszczą się w modelu zasad prawa funkcjonującym w koncepcji prawa Dworkina i Alexy'ego. Opisany mechanizm stosowania zasady proporcjonalności nie odpowiada modelowi Dworkina, w którym zasady prawa nie są normami konkluzywnymi i podlegają stosowaniu według modelu „mniej lub więcej”. Nie jest też modelem Alexy'ego, gdzie zasady nie są dyrektywami definitywnymi, lecz normami *prima facie* podlegającymi optymalizacji do warunków indywidualnych danej sprawy. Mechanizm stosowania zasady proporcjonalności prowadzi do wniosku, że zasada ta nie zawiera w sobie racji i postulatów ogólnych, które na gruncie danej sprawy mogą być przeważone przez racje i postulaty wyrażone w innej zasadzie ogólnej. Zasada proporcjonalności wykazuje cechy, które w koncepcji zasad prawa Alexy'ego są wskazywane jako cechy reguł. Chodzi o jej definitywny charakter, który pozwala na stwierdzenie, czy w okolicznościach danej sprawy może być ona spełniona, czy też nie. Należy zaznaczyć, że do stwierdzenia tego wystarczające jest ogólne określenie tych okoliczności w odniesieniu do środka prawnego poddanego testowi proporcjonalności, co także jest cechą odróżniającą reguły od zasad.

Po piąte, na podstawie zawartej w pracy analizy orzecznictwa sądowego można stwierdzić, że zasada proporcjonalności nie wykazuje większości cech zasad prawa sformułowanych przez Dworkina i Alexy'ego, gdyż określony przez nich model opiera się na założeniu, że zasady zawsze mogą mieć zasady przeciwstawne, które na gruncie konkretnej sprawy będą konkurencyjne w stosunku do tych pierwszych zasad i mogą w danej sprawie przeważać. Z tego założenia wynika teza Dworkina o modelu stosowania zasad „mniej lub więcej” i teza Alexy'ego o wymogu optymalizacji zasad. W przypadku zasady proporcjonalności założenie to nie może zostać zrealizowane w rzeczywistości, gdyż stanowi ona bezwzględny wymóg zachowania proporcjonalności przez wszystkie środki wprowadzane do systemu przez prawodawcę i środki będące efektem procesów intelektualnych składających się na proces stosowania prawa. Oznacza to, że ogólne zasady prawa, których realizację stanowią poddane testowi środki prawne, muszą ustąpić przed zasadą proporcjonalności w zakresie określonym przez trzy składające się na nią wymogi. Zaznaczyć należy, że prawidłowość ta występuje w mechanizmie funkcjonowania zasady proporcjonalności w zakresie, w jakim ona obowiązywała i obowiązuje obecnie w formie nieskodyfikowanej, oraz w formie skodyfikowanej. Zatem ujęcie omawianej zasady w treści prawa pozytywnego nie przesądza o modelu jej stosowania, coby pływa z tego, że jej mechanizm jest wynikiem jej treści, która w obydwu „formach” zasady proporcjonalności (skodyfikowanej i nieskodyfikowanej) jest taka sama. Te konstatacje prowadzą do wniosku, że zasada proporcjonalności spełnia cechy zasady absolutnej w ujęciu Alexy'ego, przez którą

należy rozumieć zasadę prawa mającą zastosowanie w każdej sprawie przed innymi zasadami ogólnymi. To pierwszeństwo stosowania wyraża się w tym, że środki prawne, które zawsze realizują w jakimś stopniu inne zasady ogólne prawa, zawsze muszą spełniać test proporcjonalności.

Po szóste, kwestia, czy w danej sprawie można zastosować zasadę proporcjonalności, nie może być przedmiotem sędziowskiej dyskrecjonalności w przeciwieństwie do badania spełnienia przez środek prawny poszczególnych wymogów składających się na treść zasady proporcjonalności (odpowiedniość, konieczność i proporcjonalność sensu stricto). Wymogi te sformułowane są w sposób wymagający od sędziego działań ocennych. Warunek odpowiedniości jest najbardziej konkretny i w tym zakresie formułowanie oceny, że badany środek jest w stanie spełnić cel założony przez prawodawcę, jest zabiegiem dosyć prostym, który opiera się na czystym rozumowaniu indukcyjnym. Analizowane orzecznictwo sądów administracyjnych potwierdza, że spełnienie tego wymogu w zakresie regulacji podatkowych nie nastręcza prawodawcy i organom stosującym prawo zauważalnych trudności. Z poddanego analizie orzecznictwa wynika, że większego zaangażowania od sędziego wymaga ocena spełnienia wymogów konieczności i proporcjonalności sensu stricto oraz uzasadnienie swej decyzji. W tym zakresie orzekanie sędziowskie ma charakter dyskrecjonalny.

Po siódme, powyższe konstatacje pozwalają na sformułowanie wniosku, że zasada proporcjonalności przypomina reguły. Zatem zalicza się ją do kategorii zasad wyodrębnianej przez zachodnich teoretyków prawa, którzy stworzyli własne koncepcje zasad prawa różniące się od koncepcji Dworkina i Alexy'ego, wskazujące m.in., że w systemie prawa występują zasady, które pomimo swej ogólności i doniosłości stosowane są według modelu, który w koncepcji zasad prawa Dworkina i Alexy'ego obowiązuje przy stosowaniu reguł. Na taki model stosowania niektórych zasad prawa wskazywali także polscy teoretycy prawa w pracach publikowanych na początku obecnego wieku. Wniosek ten jest istotny z tego względu, że w polskim prawoznawstwie od końca XX w. za obowiązującą (jeśli nie w pełni, to w znacznym zakresie) przyjmuje się koncepcję zasad prawa Dworkina i Alexy'ego, co stanowi wyraźne odejście od stworzonych wcześniej przez Wróblewskiego i teoretyków szkoły poznańsko-szczecińskiej koncepcji zasad prawa opartych na pozytywistycznym pojmowaniu prawa.

W świetle **piątej hipotezy pracy** istnieją podstawy, aby zasada proporcjonalności miała szersze zastosowanie przy rozstrzyganiu przez polskie sądy administracyjne również spraw dotyczących podatków niezharmonizowanych oraz odnoszących się do ogólnego prawa podatkowego jako środek służący naprawie jego wad, w tym też jego wadliwej interpretacji, a

także eliminujący nadużywanie tego prawa przy jego stosowaniu. Znajduje to potwierdzenie w następujących spostrzeżeniach wynikających z rozważań przeprowadzonych w rozdziałach od trzeciego do piątego oraz z ww. uwag wskazanych we wnioskach przy uzasadnieniu pierwszej i drugiej hipotezy badawczej.

Po pierwsze, zasada proporcjonalności może mieć zastosowanie w zakresie analizy prawidłowości przepisów prawa podatkowego ogólnego i szczegółowego, w tym dotyczących zarówno podatków zharmonizowanych, jak i niezharmonizowanych. Warunkiem jest to, aby przepisy te wprowadzały określone elementy, których spełnienie daje możliwość skorzystania z uprawnień lub obowiązków podatników albo innych podmiotów zobowiązanych na gruncie prawa podatkowego. Regulacje prawne kształtujące takie elementy mogą być bowiem przedmiotem weryfikacji przez pryzmat zasady proporcjonalności i testu tej zasady opartego na elementach: adekwatności, niezbędności i proporcjonalności sensu stricto. Oznacza to, że przepisy te powinny być weryfikowane przez pryzmat tego, czy są one konieczne do osiągnięcia zamierzonego przez nie celu, czy pomimo tego, że są konieczne do osiągnięcia celu, są współmierne do wagi tego celu, a także czy efekty wprowadzanej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów (ograniczeń) nakładanych przez nią na podatnika, co oznacza konieczność ich mierzenia wartością celu, który ma być osiągnięty. Nie ma przeszkód, aby przez pryzmat tych elementów mogły być weryfikowane np. regulacje dotyczące ulg i zwolnień podatkowych, w których możliwość ich wykorzystania uzależnia się od warunku złożenia wniosku w określonym czasie, przeznaczenia dochodów na określone wydatki w określonym czasie itd.

Po drugie, unijna zasada proporcjonalności może być stosowana do eliminacji uchybienia w odniesieniu do przepisów podatkowych w zakresie podatków zharmonizowanych, gdyż – jak wykazano w pracy – zasada ta ma zastosowanie w odniesieniu do przepisów krajowych stanowiących dozwolone odstępstwo od swobód traktatowych, przepisów mających na celu implementację prawa unijnego, w tym przepisów krajowych z nią związanych i nakładających sankcje za naruszenie prawa. Unijna zasada proporcjonalności ma także zastosowanie do wykładni przepisów państw członkowskich mających na celu implementację prawa unijnego. W pozostałych obszarach prawa podatkowego może mieć natomiast zastosowanie konstytucyjna zasada proporcjonalności jako element służący do weryfikacji tych regulacji. Oczywiście może być ona też stosowana w sprawach z elementem unijnym, jeżeli uwarunkowania danej sprawy na to pozwalają, choć przy kontroli stosowania przepisów rangi ustawowej może się to spotkać z zarzutem braku uprawnienia po stronie sądów do kontroli zgodności ustaw z Konstytucją. Z tego względu za

niebudzącą wątpliwości można uznać wyłącznie kontrolę proporcjonalności stosowania przepisów podstawowych prowadzoną w zakresie obowiązku dokonywania wykładni przepisów ustawowych z zachowaniem wymogów składających się na konstytucyjny test proporcjonalności. To ograniczenie nie występuje przy stosowaniu unijnej zasady proporcjonalności, gdyż test zgodności prawa krajowego z prawem unijnym może być prowadzony w stosunku do przepisów ustaw.

Po trzecie, zasada proporcjonalności może być materialną podstawą prawną rozstrzygnięcia sądu administracyjnego w Polsce w aspekcie kontroli uznania administracyjnego przez sądy administracyjne, tj. sądowej kontroli interpretacji pojęć nieostrych wprowadzanych przez ustawodawcę w sprawach podatkowych. Może to mieć miejsce na podstawie art. 120 i 122 o.p., będących odpowiednikami art. 7 kpa, gdzie istotną kwestią będzie weryfikacja wyważenia przez organ określonego sposobu rozstrzygnięcia sprawy z ustaleniami faktycznymi mającymi swe odzwierciedlenie w aktach sprawy, z tą jednak różnicą, że w ordynacji podatkowej nie ma wyraźnego wskazania, które znajduje się w art. 7 kpa, stanowiącego o tym, że załatwienie sprawy następuje przy uwzględnieniu interesu społecznego i słusznego interesu obywateli. Jednakże odwołanie się do zasady proporcjonalności w ujęciu konstytucyjnym, a także unijnym może być podstawą do kontroli decyzji uznaniowych dotyczących podatków, np. decyzji w sprawie ulg płatniczych. Wniosek ten potwierdzają orzeczenia NSA, w których zasadę tę w obydwu wskazanych ujęciach stosowano do przepisów ordynacji podatkowej regulujących odsetki od zaległości podatkowych. Stosowanie tej zasady w tego typu sprawach stanowi potwierdzenie tezy, że testowi proporcjonalności podlegają także przepisy ogólnego prawa podatkowego regulujące pobór podatku. W świetle tego wniosku zasada proporcjonalności może być stosowana do kontroli proporcjonalności decyzji wydanych w przedmiocie ulg płatniczych w tych sytuacjach, w których poprawny merytorycznie wymiar podatku w realiach danej sprawy mógłby doprowadzić do poboru podatku prowadzącego do pozbawienia podatnika podstaw egzystencji. W tego rodzaju sprawach może mieć zastosowanie kryterium proporcjonalności sensu stricto, według którego można oceniać, czy pobór podatku w danych warunkach nie stanowi środka zbyt restrykcyjnego. Tak stosowana zasada proporcjonalności mogłaby służyć do ograniczania nadmiernej restrykcyjności prawa występującej w realiach danej sprawy. W takim ujęciu mogłaby być też stosowana w innych sprawach, w których zastosowanie mogłyby mieć przepisy prawa, których zakres mógłby być ustalany w drodze wykładni z zastosowaniem zasady proporcjonalności. Wykładnia ta mogłaby służyć do wykluczenia tych wyników wykładni, które interpretowane przepisy czyniłyby zbyt restrykcyjnymi. Stosowana

w ten sposób konstytucyjna zasada proporcjonalności mogłaby być wykorzystywana do kontroli prawa podatkowego niezharmonizowanego z prawem unijnym.

Po czwarte, jak wskazano przy rozważaniach dotyczących hipotezy pierwszej w sprawach podatkowych, zasadę proporcjonalności można zastosować w aspekcie kontroli nadużywania stosowania prawa, rozumianego w kontekście generalnego zakazu posługiwania się przez organ stosujący prawo rozwiązaniami prawnymi, które nie są konieczne dla osiągnięcia celu zamierzonego przez prawo, oraz rozwiązaniami prawnymi, które pomimo tego, że są konieczne do osiągnięcia celu, to są niewspółmierne do jego wagi. Z art. 8 ust. 1 Konstytucji wynika, że wszystkie organy państwowe mają obowiązek stosować Konstytucję bezpośrednio, jeżeli zachodzi taka konieczność. Zatem obowiązek stosowania zasady proporcjonalności przez organy ma uzasadnienie prawne i podstawę prawną. Przeszkodą w szerszym zakresie stosowania tej zasady jest wyraźnie widoczny opór organów podatkowych przed wykorzystywaniem zasad prawa do rozstrzygania spraw trudnych, szczególnie na korzyść podatników. Analizowane orzecznictwo wskazuje, że organy nie podejmowały się rozstrzygnięcia wątpliwości co do możliwości zastosowania prawa o kontrowersyjnej treści przy wykorzystaniu zasady proporcjonalności. Organy podatkowe prezentują w tym zakresie podejście, które jest bliskie pierwotnemu pozytywizmowi prawniczemu, zakładające możliwość naprawy niedoskonałości prawa wyłącznie przez prawodawcę, a nie przez organy stosujące prawo w drodze wykładni opartej m.in. na zasadach prawa. Wskazać należy, że w orzeczeniach wydawanych w sprawach, w których odwoływano się do zasady proporcjonalności, sądy także nie wskazywały organom administracji państwowej obowiązku stosowania środków prawnych zgodnych z tą zasadą. Należy jednak podkreślić, że sytuacja ta może ulec diametralnej zmianie w przypadku wprowadzenia jej w nowej ordynacji podatkowej. Na jej podstawie organy podatkowe będą mogły podejmować tylko takie działania nakładające obowiązki na zobowiązanego lub ograniczające jego prawa, które będą umożliwiały osiągnięcie celu ustawowego, a jednocześnie będą niezbędne do jego osiągnięcia i przyniosą rezultaty współmierne do nałożonych na zobowiązanego obowiązków lub ograniczenia jego praw. Ponadto organy podatkowe będą mogły podejmować jedynie takie działania umożliwiające osiągnięcie celu ustawowego, które będą najmniej uciążliwe dla zobowiązanego. W konsekwencji zasada proporcjonalności, mimo utrwalonej pozycji środka jurydycznego stosowanego przez sądy do usuwania wad prawa podatkowego, może zyskać nowe pola stosowania w ramach postępowania przed organami podatkowymi oraz w przypadku spraw dotyczących podatków niezharmonizowanych, do których może mieć zastosowanie konstytucyjna zasada proporcjonalności.

## Bibliografia

- Adam R., *Porządek prawny Unii Europejskiej, Źródła prawa Unii Europejskiej*, w: *Zarys prawa Unii europejskiej*, red. Adam R., Safjan M., Tizzano A., Warszawa 2014.
- Alexy R., *Teoria praw podstawowych*, Warszawa 2010.
- Araszkiewicz M., *One Right Answer Thesis a uzasadnienie decyzji stosowania prawa poprzez koherencję* w: *Dyskrecjonalność w prawie*, red. W. Staśkiewicz, T. Stawecki, Warszawa 2010.
- Austin J., *The Province of Jurisprudence Determined and the Uses of the Study of Jurisprudence*, London 1954.
- Barcik J., Wentkowska A., *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa 2014.
- Batorowicz R., Tarno J.P., *Pojęcie sprawy sądownoadministracyjnej w: Instytucje procesu administracyjnego i sądownoadministracyjnego. Księga jubileuszowa dedykowana Profesorowi Ludwikowi Żukowskiemu*, red. J. Pośluszny, Z. Czarnik, R. Sawuła Przemysł-Rzeszów 2009.
- Biernat S., *Źródła prawa Unii Europejskiej*, w: *Prawo Unii Europejskiej*, Warszawa, red. Barcz J. 2006.
- Błażejewicz H., *Zakres Kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego legalności decyzji administracyjnych wydawanych w ramach uznania administracyjnego*, Gdańsk 1983.
- Brodecki Z., *Prawo integracji w Europie*, Warszawa 2006.
- Brożek B., *Rationality And Discourse. Towards A Normative Model of Applying Law*, Warszawa 2007.
- A. Charlesworth, H. Cullen, *European Community Law*, London 1994, s.
- Chmielarz A., *Funkcja prawna konstytucji na przykładzie Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 2 kwietnia 1997 r.*, Warszawa 2011.
- Constantinescu V., *The ECJ as a Law-Marker: Praeter or Contra Legem*, w: *Judicial Review i European Union Law. Liber amicorum in Honor of Lord Slynn of Hardley*, red. D. O'Keefe, vol. I, Hague 2000.
- Cycero, *O państwie* (w:) *Pisma filozoficzne*, t. II, Warszawa 1960;
- Duses M., *The Protection of Fundamental Rights int the Community Legal Order*, ELR 1985, No 10.
- Dworkin R., *Biorąc prawa poważnie*. Warszawa 1998.
- Dybowski M., *Ronalda Dworkina koncepcja zasad prawa*. RPEiS, 2001, nr 3.

- Dylewska J., *Ograniczenia prawa własności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego (w związku z zasadą proporcjonalności)*, Przegląd Prawa i Administracji. Acta Universitatis Wratislaviensis 2001, t. 48.
- Działocha K., *Wewnętrzna hierarchia norm konstytucyjnych orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, w: *Państwo, ustroj, konstytucja*, red. Antonowicz L., Granat M., Mańkowski Z., Szreniawski J., Lublin 1991.
- Działocha K., *Hierarchia norm konstytucyjnych i jej rola w rozstrzyganiu kolizji norm*, w: *Charakter i struktura norm konstytucji*, red. Trzciniński J., Warszawa 1997.
- Emilou N., *The Principle of Proportionality In European Law. A comparative study*, London-Hauge- Boston 1996.
- H. Dzwonkowski, *Opodatkowanie dochodów nieujawnionych – wybrane zagadnienia*, MP 2005, nr 4.
- Frankowska M., *Prawo traktatów*, Warszawa 1997.
- Frąckowiak-Adamska A., *Zasada proporcjonalności w Traktacie ustanawiającym Konstytucję dla Europy w: Konstytucja dla Europy-przyszły fundament Unii Europejskiej*, red. Dudzik S., Warszawa 2005.
- Frąckowiak– Adamska A., *Zasady ogólne prawa wspólnotowego w: Zasady ogólne prawa wspólnotowego*, red. Mik C. Toruń 2007.
- Frąckowiak-Adamska A., *Podwójne standardy badania proporcjonalności przez Trybunał Sprawiedliwości*, w: *Zasady ogólne prawa wspólnotowego*, red. Mik C., Toruń 2007.
- Frąckowiak-Adamska A., *Zasada proporcjonalności jako gwarancja swobód rynku wewnętrznego Wspólnoty Europejskiej*, Warszawa 2009.
- A. Frąckowiak-Adamska, *Europejska przestrzeń sądowa a prawa człowieka*. Warszawa 2012;
- Galster J., *Równowaga instytucjonalna jako kategoria doktrynalna, orzecznicza i normatywna. Studium zasady Unii Europejskiej*, Toruń 2008.
- Galster J., Mik C., *Podstawy europejskiego prawa wspólnotowego. Zarys wykładu*. Toruń 1998.
- Garlicki L., *Przesłanki ograniczania konstytucyjnych praw i wolności (na tle orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego)*, PiP 2001, nr 10.
- Gizbert-Studnicki T., *Zasady i reguły prawne*, PiP 1988, nr 2.
- Gizbert-Studnicki T., *Konflik dóbr i kolizja norm*, RPEiS 1989, z. 1.
- Golec S., *Korzystanie z zasad prawa jako argumentu uzasadniającego zastosowanie analogii w sprawie podatkowej*, PP 2017, nr 7 s. 28.



- Grzeszczuk R., *Prawo pierwotne Unii Europejskiej*, w: *Instytucje i porządek prawny Unii Europejskiej*, red. A. Łazowska, A. Zawidzka-Łojek, Warszawa 2013.
- Harley T.C., *The Foundations of European Community Law*, Oxford 2003.
- Hart H.L.A., *Pojęcie prawa*, Warszawa 1998.
- Hart H.L.A., *Eseje z filozofii prawa*, Warszawa 2001.
- Heldrich A., *Die allgemeine Rechtsgrundsätze der auservertraglichen Schadenshaftung im Bereich der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft*, Frankfurt am Main 1961.
- Helios J., Jedlicka W., *Zasady Stosowania prawa Unii Europejskiej*, Toruń 2013.
- Hervada J., *Historia prawa naturalnego*, Kraków 2013.
- Hołub-Śniadach O., *Unia jako wspólnota prawa*, w: *Zasady ogólne prawa wspólnotowego*, red. Mik C. Toruń 2007.
- Ipsen H.P., *Europäisches Gemeinschaftsrecht*, Tübingen 1972.
- Izdebski H., *Francja w: Sądownictwo administracyjne w Europie Zachodniej*, red. L. Garlicki, Warszawa 1990.
- Izdebski H., *Zasada proporcjonalności a władza dyskrecyjna administracji publicznej w świetle polskiego orzecznictwa sądowego*, ZNSA 2010, nr 1.
- Janowicz Z., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 1991.
- Jaśkowski M., *Miejsce podstawowych zasad ogólnych prawa wspólnotowego w hierarchii wspólnotowych źródeł prawa*, w: *Zasady ogólne prawa wspólnotowego*, red. Mik C, Toruń 2007.
- Kalisz-Prakopiuk A., Leszczyński L., *Zasady prawa w stosowaniu prawa wspólnotowego*, EPS 2005, nr 5.
- Kalus S., *Konstytucyjne źródło zasad polskiego prawa rodzinnego*, w: *Prawo a wartości księga jubileuszowa Profesora Józefa Nowackiego*, red. Bogucka I., Tobor Z., Kraków 2003,
- Kamela P., *Prawo i moralność w koncepcjach H.L.A. Harta*, Toruń 2008.
- Kazimierczyk S., Pulka Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, Wrocław 1999.
- Kent P., *Law of the European Union*, London 1996.
- Kijowski D.R., *Zasada adekwatności w prawie administracyjnym*, PIP 1990, nr 4.
- Kordela M., *Możliwość konstruowania ogólnej teorii zasad prawa. Uwagi do koncepcji Roberta Alexego*, RPEiS, 2007, nr 2.
- Kordela M., *Zasady prawa w sensie opisowym. Próba reinterpretacji*, w: *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa profesora Macieja Zielińskiego*, red. A. Choduń i S. Czepita, Szczecin 2010.
- Kordela M., *Zasady prawa studium teoretycznoprawne*, Poznań 2014.

- Korycka M., *Zasady prawa*, Jurysta 2007, nr 8;
- Korycka-Zirk M., *Teorie zasad prawa a zasada –proporcjonalności*, Warszawa 2012.
- Korycka-Zirk M., *Reguły prawne jako istota pojęcia prawa w ujęciu H.L.A. Harta*, *Studia Iuridica Toruniensia* 2010, Tom VI.
- Korycka-Zirk M., *Teoria Zasad prawnych Roberta Alexy’ego*, *Archiwum Filozofii Prawa i Filozofii Społecznej* 2010, nr 1.
- Kozłowski T., *Autorytet versus przemoc. Ronald Dworkin w obronie Imperium Prawa*, *Studia Iuridica XXXI/1996*.
- Krüger Z., *Postępowanie administracyjne*, Lublin 1937.
- Kuciński J., Wołpiuk W.J., *Zasady ustroju politycznego państwa w Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej z 1997 r.*, Warszawa 2012.
- Lang W., *The European Standards of the Rule of Law*, *Comparative Law Review* 1998, Nr 8;
- Leszczyński L., Maroń G., *Pojęcie i treść zasad prawa oraz generalnych klauzul odsyłających. Uwagi porównawcze*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska Lublin Polonia*, vol. LX, 1sectio G, 2013.
- Lipniewicz R., *Zasada proporcjonalności a podatkowe ograniczenia swobód rynku wewnętrznego Unii Europejskiej*, *RPEiS* 2015, nr.4.
- Lukes R., *Materie prawne równorzędne z pierwotnym prawem wspólnot*, w: M. Dausies red, *Prawo gospodarcze Unii Europejskiej*, red. polska R. Skubisz, Warszawa 1999.
- Łabieniec P., *Teoria prawa naturalnego Johna Finnis’a wobec sporu między pozytywizmem prawniczym a doktrynami prawa naturalnego*. *Ius et Lex* 2002, Nr 1.
- Łaszczyca G., Martysz Cz., Matan A., *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Kraków 2005.
- Łuszczynska M., *Prawo natury a prawo stanowione-dwa antagonistyczne ujęcia filozofii prawa*, *Annales Universitatis Mariae Curie-Skłodowska*, Lublin 20005-2006, Vol. LII/LIII Sectio G.
- Malec D., *Najwyższy Trybunał Administracyjny 1922-39 w świetle własnego orzecznictwa*, Warszawa-Kraków 1999.
- Maliszewska-Nienartowicz J., *Proporcjonalność jako zasada wyznaczająca granice działania Wspólnoty Europejskiej*, *PiS* 2005, nr 1.
- Maliszewska-Nienartowicz J., *Zasada proporcjonalności w prawie Wspólnot Europejskich*, Toruń 2007.
- Maroń G., *Zasady prawa pojmowanie i typologie a rola w wykładni i orzecznictwie trybunału konstytucyjnego*, Poznań 2011.

- Maroń G., *Formuła ważenia zasad prawa jako mechanizm usuwania ich kolizji na przykładzie koncepcji Roberta Alexego*, Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Rzeszowskiego. Seria Prawnicza, Rzeszów 2009, nr 7.
- Maroń G., *Zasady prawa jako składnik kultury prawnej*, internet arch.prawo.ug.edu.pl/teoria/uploads/zjazd/Maron.pdf, dostęp 15.08.2014;
- Miąsik D., *Zasada proporcjonalności*, Zasady ustrojowe Unii Europejskiej, red. w: Barcz J., Warszawa 2010.
- Mik C., *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki, t. I*, Warszawa 2000,
- Morawski L., *Zasady prawa-komentarz krytyczny*, w: *Studia z filozofii prawa*, J. Stelmach red., Karaków 2001.
- Morawski L., *Zasady wykładni prawa*, Toruń 2010.
- Morawski L., *Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian*, Warszawa 2005.
- Muszyński M., *Aksjologia Unii Europejskiej*, w: Unia Europejska, Instytucje, polityki, prawo, Muszyński M., Harasimiuk D. E., Kozak M. red., Warszawa 2012.
- Nergelius J., *Genral Principles of Community Law i Furue: Some Remarks on their Scope, Applicability and Legitimacy* w: *Genral Principles of European Community Law*, Bernitz U., Nergelius J. red., Hague 2000.
- Nowacki J., Tobor Z., *Wstęp do prawoznawstwa*, Kraków 2007.
- Nowacki J., *Materialna jedność systemu prawa*. ZNUŁ Nauki Humanistyczno-Społeczne 1976, Seria I, nr 108.
- J. Oniszczyk, *Samorząd terytorialny w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego*, Warszawa 2002.
- Paszowska M., Czubocho K., *Ogólne zasady prawa w systemie prawnym Unii Europejskiej*, Zeszyty Naukowe Zakładu Europeistyki Wyższej Szkoły Informatyki i Zarządzania w Rzeszowie 2007, nr 2.
- Pelka M., *Konflikt uprawnień w teorii prawa Ronalda Dworkina*, Warszawa 2012.
- Pelka M., *Teoria ważenia dóbr w ujęciu Roberta Alexy'ego w kontekście wyroku Trybunału Konstytucyjnego w sprawie uboju rytualnego*, Przegląd Filozoficzny-Nowa Seria 2015, nr 2.
- Pulka Z., *Struktura poznania filozoficznego w prawoznawstwie*, „Acta Universitatis Wratislaviensis. Prawo” 2004, nr 293.
- Radbruch G., *Rechtsphilosophie*, Stuttgart 1963.
- Rozmaryn S., *Konstytucja jako ustawa zasadnicza PRL*, Warszawa 1961.

- Safjan M., *Zasady prawa prywatnego*, w: *System prawa prywatnego, T.I, Prawo cywilne-część ogólna*, red. M. Safjan, Warszawa 2012.
- Schwarze J., *European Administrative Law*, London 1992.
- Schermers H.G., Waelbroeck D.F., *Judicial Protection In the European Union*, Hague 2001;
- Sobczyński D., *Zasada proporcjonalności w europejskim prawie wspólnotowym*, *Glosa-Przegląd Prawa Gospodarczego* 2003, nr 3.
- Sozański J., *Prawo Unii Europejskiej. Analiza krytyczna systemu i doktryny*, Toruń 2014;
- Sozański J., *Ogólne zasady prawa a wartości Unii Europejskiej*, Toruń 2012.
- Stawecki T., *Instrumentalne traktowanie prawa-różne perspektywy*, w: *Prawo i ład społeczny. Księga jubileuszowa dedykowana Profesor Annie Turskiej*, red. Polkowska G., Warszawa 2000.
- Stelmach J., Sarkowicz R., *Filozofia prawa XIX i XX wieku*, Kraków 1998.
- Stępkowski A., *Zasada proporcjonalności w europejskiej kulturze prawnej. Sądowa kontrola władzy dyskrecjonalnej w nowoczesnej Europie*, Warszawa 2010.
- Stępkowski A., *Rozważania nad tożsamością zasady proporcjonalności w kontekście niemieckiego porządku konstytucyjnego*, *Studia Iuridica* 2008.
- Sykuna S., *Roberta Alexy'ego argument z bezprawia*, *Ius et LEX* 2003, Nr 1.
- Świątkiweicz J., *Zakres kontroli Naczelnego Sądu Administracyjnego*, *RPEiS* 1984, nr 1.
- Tarno J.P., *Zasady ogólne k.p.a. w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego*, *Studia Prawno-Ekonomiczne* 1986, t. XXXVI.
- Tkacz S., *O zintegrowanej koncepcji zasad prawa w polskim prawoznawstwie*, Toruń 2014;
- Tobor Z., *W poszukiwaniu intencji prawodawcy*, Warszawa 2013.
- Tokarczyk R., *Filozofia prawa w perspektywie prawa natury*, Białystok 1997.
- Toth A., *Human Rights as General Principles of Law, In the Past and In the Future* w: *General Principles of European Community Law*, red. Bernitz U., Nergelius J., Hague 2000.
- Tridimas T., *The General Principles of EU Law*, Oxford 2007.
- von Bogdandy A., *Podstawowe zasady UE- teoria i doktryna*. *EPS* 2009, nr 8.
- von Mohl R., *Encyklopedia umiejętności politycznych*, Warszawa 2003.
- Wojciechowski B., *Dyskrecjonalność sędziowska studium teoretycznoprawne*, Toruń 2004;
- Wojtyszyn R., *Szkola prawa natury – od Hugona Grocjusza do Johna Locke'a*, *Wrocławskie Studia Erazmiańskie, Zeszyt Naukowy Studentów, Doktorantów i Pracowników naukowych Uniwersytetu Wrocławskiego*, Wrocław 2007.
- Woleński J., *Wprowadzenie do Herbert. L. A. Hart, Eseje z filozofii prawa*, Warszawa 2001.
- Wolter A., Ignatowicz J., Stefaniuk K., *Prawo cywilne. Zarys części ogólnej*, Warszawa 1996.

- Wójtowicz K., Koncewicz T., *Trybunał Sprawiedliwości i Sąd Pierwszej Instancji Wspólnot Europejskich*, Warszawa 2003.
- Wronkowska S., *Sprawozdanie z dyskusji w Komitecie Nauk Prawnych PAN „Sposoby pojmowania zasad prawa”*, PiP 1972, nr 10.
- Wronkowska-Jaśkiewicz S., Zieliński M., Ziemiński Z., *Zasady prawa. Zagadnienia podstawowe*, Warszawa 1974.
- Wronkowska S., *Zarys koncepcji państwa prawnego*, w: *Polskie dyskusje o państwie prawa*, red. S. Wronkowska, Warszawa 1995.
- Wronkowska S., *Podstawowe pojęcia prawa i prawoznawstwa*, Poznań 2005.
- Wróbel A., *Źródła prawa Wspólnot Europejskich i prawa Unii Europejskiej* w: *Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy*, red. Wróbel A., Kraków 2005.
- Wróbel A., *Wprowadzenie do prawa Wspólnot Europejskich*, Kraków 2002.
- Wróblewski J., *Zagadnienia teorii wykładni prawa ludowego*, Warszawa 1959.
- Wróblewski J., *Właściwości, rola i zadania dyrektyw interpretacyjnych*, RPEiS 1961, nr 4.
- Wróblewski J., *Prawo obowiązujące a „ogólne zasady prawa”*, ZNUŁ 1965, nr 42.
- Wróblewski J., *Sądowe stosowanie prawa*, Warszawa 1988.
- Wróblewski J., *Nieostrość systemu prawa*, *Studia Prawno-Ekonomiczne*, 1983, t. XXXI;
- Wróblewski J., *Rozumienie prawa i jego wykładnia*, Wrocław 1990;
- Wyatt D., Dashwood A., *European Community Law*, London 1993.
- Wyrozumska A., *Dochodzenie roszczeń opartych na prawie Unii Europejskiej przed sądami krajowymi*, w: *System ochrony prawnej w Unii Europejskiej*, red. Wyrozumska A., Warszawa 2010.
- Wyrzykowska M., *Glosa do wyroku NSA z dnia 11 lutego 1981, SA 233/81*, OSPiKA 1982, nr 11.
- Wyrzykowski M., *Republika Federalna Niemiec*, w: *Sądownictwo administracyjne w Europie Zachodniej*, red. Garlicki L., Warszawa 1990.
- Wyrzykowski M., *Legislacja-demokratyczne państwo prawa-radykalne reformy polityczne i gospodarcze*, w: *Tworzenie prawa w demokratycznym państwie prawnym*, red. Suchocka H., Warszawa 1992.
- Zajadło J., *Leksykon współczesnej teorii i filozofii prawa, 100 podstawowych pojęć*, Warszawa 2007.
- Zakolska J., *Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału konstytucyjnego*, Warszawa 2008.

Zawadzka Z., *Wolność prasy a ochrona prywatności osób wykonujących działalność publiczną. Problem rozstrzygnięcia konfliktu zasad*, Warszawa 2013.

Zawadzka A., *I filar Unii Europejskiej – Wspólnoty Europejskie*, w: *Prawo Unii Europejskiej. Zagadnienia systemowe. Prawo materialne i polityki*, red. J. Barcz, Warszawa 2006.

Zieliński M., Ziemiński Z., *Uzasadnienie twierdzeń ocen i norm w prawoznawstwie*, Warszawa 1988.

Zieliński M., *Wyznaczniki reguł wykładni prawa*, RPEiS 1996, nr 3-4.

Zieliński M., *Zasady i wartości konstytucyjne*, w: *Zasady naczelne Konstytucji RP z 2 kwietnia 1997 roku. Materiały 52. Ogólnopolskiego Zjazdu Katedr Prawa Konstytucyjnego w Międzyzdrojach (27-29 maja 2010 r.)*, red. Bałaban A., Mijał P., Szczecin 2011.

Ziemiński Z., *Logiczne podstawy prawoznawstwa*. Warszawa 1966.

Ziemiński Z., *Metodologiczne zagadnienia prawoznawstwa*. Warszawa 1974.

Zimmermann M., *Pojęcie administracji publicznej a „swobodne uznanie“*, Warszawa 2009;

Zirk-Sadowski M., *Pozytywizm prawniczy a filozoficzna opozycja podmiotu i przedmiotu poznania*, w: *Studia z filozofii prawa*, red. J. Stelmach, Kraków 2001.

Zirk-Sadowski M., *Wykładnia prawa a wspólnoty sędziów* w: *W poszukiwaniu dobra wspólnego. Księga jubileuszowa profesora Macieja Zielińskiego*, red. A. Choduń, S. Czepita, Szczecin 2010.

Zirk-Sadowski M., *Wprowadzenie do filozofii prawa*, Warszawa 2011

## Wykaz orzeczeń

### Orzecznictwo TSUE<sup>1</sup>

Wyrok z 29 listopada 1956 r. w sprawie C-8/55 Fédération Charbonnière de Belgique przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS, ECR 1954-56, s. 00292.

Wyrok z 12 lipca 1957 r. w sprawach połączonych C-7/56 i C-3-7/57 Dinecke Algery i in. przeciwko Parlamentowi Europejskiemu, ECR 1957–1958, s. 00039.

Wyrok z 12 czerwca 1958 r. w sprawie C-15/57 Compagnie des Hauts Fourneaux de Chasse przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS, ECR 1957-58, s. 00211.

---

<sup>1</sup> Wszystkie wskazane orzeczenia są dostępne w wyszukiwarce na stronie [www.curia.europa.eu](http://www.curia.europa.eu).

Wyrok z 4 lutego 1959 r. w sprawie C-1/58 Storck przeciwko Haute autorité, ECR 1959, s. 00043.

Wyrok z 20 marca 1959 r., C-18/57 Nold przeciwko Haute autorité, ECR 1959, s. 00089.

Wyrok z 15 lipca 1960 r. w sprawach połączonych C-36-38 i C-40/59 Ruhrkohlenverkaufsgesellschaften, "Präsident", "Geitling", "Mausegatt", i I. Nold KG przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS, ECR 1960, s. 00857.

Wyrok z 13 lipca 1962 r. w sprawach połączonych C-17-20/61 Klöckner-Werke AG i Hoesch AG przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS, ECR 1962, s. 00325.

Wyrok z 13 lipca 1962 r. w sprawie C-19/61 Mannesmann AG przeciwko Wysokiej Władzy EWWiS, ECR 1962, s. 00357.

Wyrok z 1 kwietnia 1965 r. w sprawie C-40/64 Marcello Sagarlata i inni przeciwko Komisji, ECR 1965, s. 000227.

Wyrok z 12 listopada 1969 r., C-29/69 Erich Stauder przeciwko Stadt Ulm - Sozialamt, ECR 1969, s. 0419.

Wyrok z 17 grudnia 1970 r. w sprawie C-11/70 Internationale Handelsgesellschaft mbH przeciwko Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel, ECR 1970, s. 1125.

Wyrok z 24 października 1973 r. w sprawie C-5/73 Balkan-Import-Export GmbH przeciwko Hauptzollamt Berlin-Packhof, ECR 1973, s. 1091.

Wyrok z 24 października 1973 r. w sprawie C-9/73 Carl Schlüter przeciwko Hauptzollamt Lörrach, ECR 1973, s. 1135.

Wyrok z 7 lipca 1976 r. w sprawie C-118/75 Lynne Watson i Alessandro Belmann, ECR 1976, s. 01185.

Wyrok z 16 grudnia 1976 r. w sprawie C-36/74 Walrave i Koch przeciwko Association Union Cycliste Internationale i In, ECR 1974, s. I-01420.

Wyrok z 9 czerwca 1977 r. w sprawie C-90/76 S.r.l. Ufficio Henry van Ameyde przeciwko S.r.l. Ufficio centrale italiano di assistenza assicurativa automobilisti in circolazione internazionale (UCI), ECR 1977, s. I-01091.

Wyrok z 5 lipca 1977 r. w sprawie C-114/78 Yoshida GmbH przeciwko Industrie- und Handelskammer Kassel, ECR 1978, s. 00677.

Wyrok z 14 lipca 1977 r. w sprawie C-8/77 Concetta Sagulo, Gennaro Brenca i Addelmadjid Bakhouché, ECR 1977, s. I-01495.

Wyrok z 20 lutego 1979 r. w sprawie C-122/78 SA Buitoni przeciwko Fonds d'orientation et de régularisation des marchés agricoles, ECR 1979, s. 00677.

Wyrok z 20 lutego 1979 r. w sprawie C-120/78 Rewe-Zentral AG przeciwko Bundesmonopolverwaltung für Branntwein, ECR 1979, s. 00649.

Wyrok z 21 lutego 1979 r. w sprawie C-138/78 Hans-Markus Stölting przeciwko Hauptzollamt Hamburg-Jonas, ECR 1979, s. 713.

Wyrok z 3 lipca 1980 r. w sprawie C-157/79 Regina przeciwko Stanislaus Pieck, ECR 1980, s. I-02171.

Wyrok z 7 kwietnia 1981 r. w sprawie C-132/80 NV United Foods and PVBA Aug. Van den Abeele przeciwko Belgia, ECR 1981, s. 2727.

Wyrok z 11 listopada 1981 r. w sprawie C-203/80 postępowanie karne przeciwko Guerrino Casati, ECR 1981, s. I-02595.

Wyrok z 18 maja 1982 r., C-155/79 AM & S Europe Limited przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECR 1982, s. 1575.

Wyrok z 13 grudnia 1983 r. w sprawie C-218/82 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Radzie Wspólnot Europejskich, ECR 1983, s. 04063.

Wyrok z 24 września 1985 r. w sprawie C-181/84 The Queen, ex parte E. D. & F. Man (Sugar) Ltd przeciwko Intervention Board for Agricultural Produce (IBAP), ECR 01985, s. 2889.

Wyrok z 1 kwietnia 1986 r. w sprawie 294/83 Parti ecologiste „Les Vertes” przeciwko Parlamentowi, ECR 1986, s. 001339.

Wyrok z 12 marca 1987 r. w sprawie C-178/84 Komisja przeciwko RFN, ECR 1987, s. 01227.

Wyrok z 18 marca 1987 r. w sprawie C-56/86 SA Société pour l’exportation des sucres przeciwko Office belge de l’économie et de l’agriculture (OBEA), ECR 1987, s. I-01423.

Wyrok z 30 czerwca 1987 r. w sprawie C-47/86 Roquette Frères SA przeciwko Office national interprofessionnel des céréales (ONIC), ECR 1987, s. I-02889.

Wyrok z 25 lutego 1988 r. w sprawie C-299/86 postępowanie karne przeciwko RainerDrexl, ECR 1988, s. I-01213.

Wyrok z 26 kwietnia 1988 r. w sprawie C-316/86 Hauptzollamt Hamburg-Jonas przeciwko Firma P. Krücken, ECR 1988, s. 02213.

Wyrok z 27 września 1988 r. w sprawie C-302/87 Parlament Europejski przeciwko Radzie Wspólnot Europejskich, ECR 1988, s. 5615.

Wyrok z 13 listopada 1988 r. w sprawie C-331/88 The Queen przeciwko Minister of Agriculture, Fisheries and Food and Secretary of State for Health, ex parte: Fedesa i in., ECR1990, s. I-04023.



Wyrok z 11 lipca 1989 r. w sprawie C-265/87 Hermann Schröder HS Kraftfutter GmbH & Co. KG przeciwko Hauptzollamt Gronau, ECR 1989, s. 2237.

Wyrok z 13 lipca 1989 r. w sprawie C-5/88 Hubert Wachauf przeciwko Bundesamt für Ernährung und Forstwirtschaft., ECR 1989, s. 02609.

Wyrok z 21 września 1989 r. w sprawach połączonych C-46/87 i C-227/87 Hoechst AG przeciwko Komisji Wspólnot Europejskich, ECR 1989, s. 02859.

Wyrok z 12 grudnia 1989 r. w sprawie C-265/88 postępowanie karne przeciwko Lothar Messner, ECR 1989, s. I-04209.

Wyrok z 21 lutego 1990 r. w sprawie C-267–285 Gustave Wuidart i inni przeciwko Laiterie coopérative eupenoise société coopérative i inni, ECR 1990, s. I-435.

Wyrok z 22 maja 1990 r. w sprawie C-70/88 Parlament przeciwko Radzie, ECR 1990, s. I-2041.

Wyrok z 26 czerwca 1990 r. w sprawie C-8/89 Vincenzo Zardi przeciwko Consorzio agrario provinciale di Ferrara, ECR 1990, s. I-02515.

Wyrok z 10 lipca 1990 r. w sprawie C-326/88 Anklagemyndigheden przeciwko Hansen & Soen I/S, ECR 1990, s. I-2911.

Wyrok z 25 lipca 1991 r. w sprawie C-288/89 Stichting Collectieve Antennevoorziening Gouda i inni przeciwko Commissariaat voor de Media, ECR 1991, s. I-04007.

Wyrok z 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-169/91 Council of the City of Stoke-on-Trent and Norwich City Council przeciwko B & Q plc, ECR 1992, s. I-06654.

Wyrok z 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-210/91 Komisja przeciwko Republice Greckiej, ECR 1992, s. I-06735.

Wyrok z 31 marca 1993 r. w sprawie C-19/92 Kraus przeciwko Land Baden-Württemberg, ECR 1993, s. I-1663.

Wyrok z 1 lipca 1993 r. w sprawie C-312/91 Metalsa Srl przeciwko Tribunale di Milano, ECR 1993, s. I-03751.

Wyrok z 2 sierpnia 1993 r. w sprawie C-276/91 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Francuskiej, ECR 1993, s. I-04413.

Wyrok z 24 marca 1994 r. w sprawie C-275/92 Her Majesty's Customs and Excise przeciwko Gerhart Schindler i Jörg Schindler, ECR 1994, s. I-01039.

Wyrok z 15 grudnia 1995 r. w sprawie C-415/93 Union royale belge des sociétés de football association ASBL przeciwko Jean-Marc Bosman, Royal club liégeois SA przeciwko Jean-Marc Bosman i innym oraz Union des associations européennes de football (UEFA) przeciwko Jean-Marc Bosman, ECR 1995, s. I-04921.

Wyrok z 5 marca 1996 r. w sprawach połączonych C-46 i C-48/93 Brasserie du Pêcheur SA przeciwko Bundesrepublik Deutschland i The Queen przeciwko Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd i innym, ECR 1996, s. I-1131.

Wyrok z 15 kwietnia 1997 r. w sprawie C-27/95 Woodspring District Council przeciwko Bakers of Nailsea Ltd., ECR 1997, s. I-1847.

Wyrok z 15 maja 1997 r. w sprawie C-250/95 Futura Participation SA i Singer przeciwko Administration des contributions, ECR 1995, s. I-2471.

Wyrok z 5 czerwca 1997 r. w sprawie C-105/94 Ditta Angelo Celestini przeciwko Saar-Sektkellerei Faber GmbH & Co. KG., ECR 1997, s. 02971.

Wyrok z 18 grudnia 1997 r. w sprawach połączonych Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD, C-401/95) i Sanders BVBA (C-47/96) przeciwko Belgische Staat, ECR 1997, s. I-07281.

Wyrok z 7 maja 1998 r. w sprawie C-350/96 Clean Car Autoservice GesmbH przeciwko Landeshauptmann von Wien, ECR 1998, s. I-02521.

Wyrok z 11 czerwca 1998 r. w sprawie C-361/96 Société générale des grandes sources d'eaux minérales françaises przeciwko Bundesamt für Finanzen, ECR 1998, s. I-3496.

Wyrok z 8 lipca 1999 r. w sprawie C-254/97 Société Baxter, B. Braun Médical SA, Société Fresenius France i Laboratoires Bristol-Myers-Squibb SA przeciwko Premier Ministre, Ministère du Travail et des Affaires sociales, Ministère de l'Economie et des Finances i Ministère de l'Agriculture, de la Pêche et de l'Alimentation, ECR 1991, s. I-04809.

Wyrok z 21 września 1999 r. w sprawie C-124/97 Markku Juhani Läärä, Cotswold Microsystems Ltd i Oy Transatlantic Software Ltd przeciwko Kihlakunnansyyttäjä (Jyväskylä) i Suomen Valtio (Etat finlandais), ECR 1999, s. I-06067.

Wyrok z 21 października 1999 r. w sprawie C-67/98 Questore di Verona przeciwko Diego Zenatti, ECR 1999, s. I-07289.

Wyrok z 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire i C-181/99 Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne, ECR 2000, s. I-07013.

Wyrok z 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth AG & Co. KG przeciwko Finanzamt Borken i Manfred Strobel przeciwko Finanzamt Esslingen, ECR 2000, s. I-06973.

Wyrok z 19 września 2000 r. w sprawach połączonych Ampafrance SA przeciwko Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire C-177/99 i Sanofi Synthelabo przeciwko Directeur des services fiscaux du Val-de-Marne C-181/99, ECR2000, s. I-07013.

Wyrok z dnia 3 października 2000 r. w sprawie C-58/98 Josef Corsten, ECR 2000, s. I-07919.

Wyrok z 5 grudnia 2000 r. w sprawie C-448/98 Guimont, ECR 2000, s. I-10663.

Wyrok z 7 grudnia 2000 r. w sprawie C-213/99 José Teodoro Andrade przeciwko Director da Alfândega de Leixões, ECR 2000, s. I-11083.

Wyrok z 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej, ECR 2001, s. I-08195.

Wyrok SPI z 30 stycznia 2002 r. w sprawie T-54/99 max.mobil przeciwko Komisji, ECR 2002, s. II-313.

Wyrok z 3 października 2002 r. w sprawie C-136/00 Rolf Dieter Danner, ECR 2002, s. I-08147.

Wyrok z 12 grudnia 2002 r. w sprawie C-324/00 Lankhorst-Hohorst GmbH przeciwko Finanzamt Steinfurt, ECR 2002, s. I-11779.

Wyrok z 11 września 2003 r. w sprawie C-6/01 Associação Nacional de Operadores de Máquinas Recreativas (Anomar) i inni przeciwko Estado português, ECR 2003, s. I-08621.

Wyrok z 6 listopada 2003 r. w sprawie karnej C-101/01 Lindquist, ECR 2003, s. I-12971.

Wyrok z 11 marca 2004 r. w sprawie C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant przeciwko Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, ECR 2004, s. I-02409.

Wyrok z 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-263/02 Komisja przeciwko Jego-Qere, ECR 2004, s. I-3425.

Wyrok z 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 Terra Baubedarf-Handel GmbH przeciwko Finanzamt Osterholz-Scharmbeck, ECR 2004, s. I-05583.

Wyrok TSUE z 8 lipca 2004 r. w sprawie C-166/03, Komisja przeciwko Francja, ECR 2004, s. I-06535.

Wyrok z 10 marca 2005 r. w sprawie C-39/04 Laboratoires Fournier SA przeciwko Direction des vérifications nationales et internationales, ECR 2004, s. I-2057.

Wyrok z 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 Finanzamt Bergisch Gladbach przeciwko HE, ECR 2005, s. I-03123.

Wyrok z 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 P. Charles i T.S. Charles-Tijmens przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECR 2005, s. I-07037.

Postanowienie SPI z 28 listopada 2005 r. w połączonych sprawach T-236/04 i T-241/04 EEB i Stichting Natur en Milieu przeciwko Komisji, ECR 2005, s. II-04945.

Wyrok z 13 grudnia 2005 r. w sprawie C-446/03 Marks & Spencer plc przeciwko David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes), ECR 2005, s. I-10837.

Wyrok z 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych Optigen Ltd [C-354/03](#), Fulcrum

Electronics Ltd C-355/03 i Bond House Systems Ltd C-484/03 przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECR 2006, s. I-00483.

Wyrok z 12 stycznia 2006 r. w sprawie C-504/04 Agrarproduktion Staebelow GmbH przeciwko Landrat des Landkreises Bad Doberan, ECR 2006, s. I-00679.

Wyrok z 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECR 2006, s. I-01609.

Wyrok z 23 lutego 2006 r. w sprawie C-471/04 Finanzamt Offenbach am Main-Land przeciwko Keller Holding, ECR 2006, s. I-02107.

Wyrok z 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, ECR 2006, s. I-03039.

Wyrok z 11 maja 2006 r. w sprawie C-384/04 Commissioners of Customs & Excise, Attorney General przeciwko Federation of Technological Industries i in., ECR 2006, s. I-04191.

Wyrok z 15 czerwca 2006 r. w sprawie C-494/04 Heintz van Landewijck SARL przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECR 2006, s. I-05381.

Wyrok z 27 czerwca 2006 r. w sprawie C-540/03 Parlament przeciwko radzie, ECR 2006, s. I-05769.

Wyrok z 12 września 2006 r. w sprawie C-196/04 Cadbury Schweppes plc i Cadbury Schweppes Overseas Ltd przeciwko Commissioners of Inland Revenue, ECR 2006, s. I-07995.

Wyrok z 12 września 2006 r. w sprawie C-479/04 Laserdisken przeciwko Kulturministeriet, ECR 2006, s. I-08089.

Wyrok z 14 września 2006 r. w sprawach połączonych od C-181/04 do C-183/04 Elmeka NE przeciwko Ypourgos Oikonomikon, ECR 2004, s. I-8167.

Wyrok z 28 września 2006 r. w sprawach połączonych C-282/04 i C-283/04 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Królestwu Niderlandów, ECR 2006, s. I-09141.

Wyrok z 26 października 2006 r. w sprawie C-65/05 Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Greckiej, ECR 2006, s. I-10341.

Wyrok z 12 grudnia 2006 r. w sprawie C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue, ECR 2006, s. I-11673.

Wyrok z 13 marca 2007 r. w sprawie C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation przeciwko Commissioners of Inland Revenue, ECR 2007, s. I-02107.

Wyrok z 22 marca 2007 r. w sprawie C-383/05 Raffaele Talotta przeciwko państwu belgijskiemu, ECR 2007, s. I-02555.

Wyrok z 29 marca 2007 r. w sprawie C-347/04 Rewe ZentralfinanzG przeciwko Finanzamt Köln-Mitte, ECR 2007, s. I-02647.

Wyrok z 18 lipca 2007 r. w sprawie C-231/05 Oy AA, ECR 2007, s. I-06373.

Wyrok z 27 września 2007 r. w sprawie C-146/05 Albert Collée przeciwko Finanzamt Limburg an der Lahn, ECR 2007, s. I-07861.

Wyrok z 27 września 2007 r. w sprawie C-409/04 The Queen, na wniosek Teleos plc i inni przeciwko Commissioners of Customs & Excise, ECR 2007, s. I-07797.

Wyrok z 27 września 2007 r. w sprawie C-184/05 Twoh International BV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECR 2007, s. I-07897.

Wyrok z 11 października 2007 r. w sprawie C-443/06 Erika Waltraud Ilse Hollmann przeciwko Fazenda Pública, ECR 2007, s. I-08491.

Wyrok z 21 lutego 2008 r. w sprawie C-271/06 Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG przeciwko Finanzamt Malchin, ECR 2008, s. I-00771.

Wyrok z 15 maja 2008 r. w sprawie C-414/06 Lidl Belgium GmbH & Co. KG przeciwko Finanzamt Heilbronn, ECR 2008, s. I-03601.

Wyrok z 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Ampliscientifica Srl i Amplifin SpA przeciwko Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate, ECR 2008, s. I-04019.

Wyrok z 10 lipca 2008 r. w sprawie C-484/06 Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECR 2008, s. I-05097.

Wyrok z 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu, ECR 2008, s. I-05129.

Wyrok z 27 listopada 2008 r. w sprawie C-418/07 Société Papillon przeciwko Ministère du Budget, des Comptes publics et de la Fonction publique, ECR 2008, s. I-08947.

Wyrok z dnia 15 stycznia 2009 r. w sprawie C-502/07 K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy, ECR 2009, s. I-00161.

Wyrok z 5 marca 2009 r. w sprawie C-302/07 J D Wetherspoon plc przeciwko The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs, ECR 2009, s. I-01467.

Wyrok z 11 czerwca 2009 r. w sprawach połączonych C-155/08 i C-157/08 X oraz E.H.A. Passenheim-van Schoot przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECR 2009, s. I-05093.

Wyrok z 8 września 2009 r. w sprawie C-42/07 Liga Portuguesa de Futebol Profissional i Bwin International Ltd przeciwko Departamento de Jogos da Santa Casa da Misericórdia de Lisboa, ECR 2009, s. I-07633.

Wyrok z 1 lipca 2010 r. w sprawie C-35/09 Ministero dell'Economia e delle Finanze, Agenzia delle Entrate przeciwko Paolo Speranza, ECR 2010, s. I-06581.

Wyrok z 29 lipca 2010 r. w sprawie C-188/09 Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku przeciwko Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp.j, ECR 2010, s. I-07639.

Wyrok z 7 grudnia 2010 r. w sprawie C-285/09 postępowanie karne przeciwko R., ECLI:EU:C:2010:106.

Wyrok z 21 grudnia 2011 r. w sprawie C-499/10 Vlaamse Oliemaatschappij NV przeciwko FOD Financiën, ECR 2011, s. I-14191.

Wyrok z 26 stycznia 2012 r. w sprawie C-588/10 Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska S.A., ECLI:EU:C:2012:40.

Wyrok z 16 lutego 2012 r. w sprawie C-594/10 T.G. van Laarhoven przeciwko Staatssecretaris van Financiën, ECLI:EU:C:2012:92.

Wyrok z 1 marca 2012 r. w sprawie C-280/10 Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu, ECLI:EU:C:2012:107.

Wyrok z 12 lipca 2012 r. w sprawie C-284/11 EMS-Bulgaria Transport OOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzhalwane i uprawlenie na izpylnenieto” Płowdiw, ECLI:EU:C:2012:458.

Wyrok z 19 lipca 2012 r. w sprawie C-263/11 Ainārs Rēdlihs przeciwko Valsts ieņēmumu dienests, ECLI:EU:C:2012:497.

Wyrok z 6 września 2012 r. w sprawie C-273/11 Mecsek-Gabona Kft przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2012:547.

Wyrok z 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen, ECLI:EU:C:2012:592.

Wyrok z 27 września 2012 r. w sprawie C-587/10 Vogtländische Straßen-, Tief- und Rohrleitungsbau GmbH Rodewisch (VSTR) przeciwko Finanzamt Plauen, ECLI:EU:C:2012:592.

Wyrok z 18 października 2012 r. w sprawie C-603/10 Pelati d.o.o. przeciwko Republice Słowenii, ECLI:EU:C:2012:639.

Wyrok z 13 grudnia 2012 r. w sprawie C-395/11 BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH przeciwko Finanzamt Lüdenscheid, ECLI:EU:C:2012:799.

Wyrok z 31 stycznia 2013 r. w sprawie C-642/11 w sprawie Stroj trans EOOD przeciwko Direktor na direkcija „Obzhalwane i uprawlenie na izpylnenieto” – Warna pri Centralno uprawlenie na Nacionalnata agencija za prichodite, ECLI:EU:C:2013:54.

Wyrok z 26 marca 2015 r. w sprawie C-499/13 Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi

Izby Skarbowej w Gdańsku, ECLI:EU:C:2015:201.

Wyrok z 16 lipca 2015 r. w sprawie C-255/14 Robert Michał Chmielewski przeciwko Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Vám- és Pénzügyőri Főigazgatósága, ECLI:EU:C:2015:475.

Wyrok z 15 lutego 2016 r. w sprawie C-601/15 J.N. przeciwko Staatssecretaris van Veiligheid en Justitie, ECLI:EU:C:2016:84.

Wyrok z 2 czerwca 2016 r. w sprawie C-418/14 ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Usługowy Henryk Ciurko, Adam Pawłowski spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej we Wrocławiu, ECLI:EU:C:2016:400.

Wyrok z 5 października 2016 r. w sprawie C-576/15 „Maya Marinova” ET przeciwko Direktor na Direktsia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika” Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, zbiór orzeczeń nieopubl., ECLI:EU:C:2016:740.

Wyrok z 20 października 2016 r. w sprawie C-24/15 Josef Plöckl przeciwko Finanzamt Schrobenhausen, ECLI:EU:C:2016:791.

Wyrok z 9 lutego 2017 r. w sprawie C-21/16 Euro Tyre BV przeciwko Autoridade Tributária e Aduaneira, ECLI:EU:C:2017:106.

Opinia rzecznika generalnego de Lamote z 2 grudnia 1970 r. w sprawie C-1/70, ECR 1970, s. 1146.

Opinia rzecznika generalnego Manciniego z 4 grudnia 1985 r. w sprawie 294/03, ECR 1985, s. I-1341.

Opinia rzecznika generalnego van Gervena z 26 czerwca 1991 r. w sprawie C-70/88, ECR 1990, s. I-2041.

Opinia rzecznika generalnego Jacobsa z 11 lipca 1991 r. w sprawie C-24/90, ECR 1991, s. I-4915.

### **Orzecznictwo Trybunału Konstytucyjnego**

Orzeczenie z 30 listopada 1988 r., sygn. K1/88, OTK 1986-1995 t. I, 1988, poz. 6.

Orzeczenie z 4 października 1989 r., sygn. K 3/88, OTK 1989, cz. II, poz. 2.

Orzeczenie z 19 czerwca 1990 r. sygn. K. 2/90, OTK 1990, cz. I, poz. 3.

Orzeczenie z 12 lutego 1991 r. K 6/90, OTK 1991, cz. III poz. 7.

Orzeczenie z 9 kwietnia 1991 r., sygn.9/90, OTK 1991, cz. I, poz. 9.

Orzeczenie z 20 sierpnia 1992, sygn. K. 4/92, OTK 1992, cz. II, poz. 1.

Orzeczenie z 26 stycznia 1993 r., sygn. U 10/92, OTK 1993, cz. I, poz. 2.  
Uchwała z 26 marca 1994 r., sygn. W 3/93, OTK 1994, cz. I., poz. 17.  
Orzeczenie z 11 stycznia 1995 r., sygn. K 11/94, OTK 1995 r., cz. I, poz. 17.  
Orzeczenie z 26 kwietnia 1995 r., sygn. K 11/94; OTK 1995, cz. I, poz. 12.  
Orzeczenie z 17 października 1995 r., sygn. K 10/95, OTK 1995, cz. II, poz. 30.  
Orzeczenie z 21 listopada 1995 r., sygn. K 12/95, OTK 1995 cz. II, poz. 34.  
Orzeczenie z 9 stycznia 1996 r., sygn. K 18/95, OTK ZU 1996 r., nr 1, poz. 1.  
Orzeczenie z 31 stycznia 1996 r. sygn. K 9/95; OTK ZU 1996, nr 1, poz. 2.  
Orzeczenie z 23 czerwca 1996 r., sygn. K 29/95, OTK ZU 1996, nr 2, poz. 10.  
Orzeczenie z 3 września 1996 r., sygn. K. 10/96, OTK ZU 1996, nr 4 poz. 33.  
Orzeczenie z 20 listopada 1996 r., sygn. K 27/95, OTK ZU 1996, nr 6, poz. 50.  
Orzeczenie z 16 grudnia 1996 r., sygn. U 1/96, OTK ZU 1996, nr 6 poz. 55.  
Orzeczenie z 13 maja 1997 r., sygn. K 20/96, OTK ZU 1997 r., nr 2, poz. 18.  
Wyrok z 5 listopada 1997 r., sygn. K 22/97, OTK ZU 1997, nr 3-4, poz.41.  
Wyrok z 25 listopada 1997 r., sygn. K 26/97, OTK ZU 1997, nr 5-6, poz. 64.  
Wyrok z 27 listopada 1997 r., sygn. U 11/97 OTK ZU 1997, nr 5-6, poz. 67.  
Wyrok z 16 grudnia 1997 r., sygn. K 8/97 OTK ZU 1997, nr 5-6 poz. 70.  
Wyrok z 20 października 1998 r., sygn. K 7/98, OTK 1998, nr 6 poz. 96.  
Wyrok z 5 stycznia 1999 r., sygn. K 27/98, OTK ZU 1999, nr 1, poz. 1.  
Wyrok z 12 stycznia 1999 r., sygn. P 2/98, OTK ZU 1999, nr 1 poz. 2.  
Wyrok z 23 marca 1999 r., sygn. akt K 2/98, OTK ZU 1999, nr 3, poz. 38.  
Wyrok z 7 czerwca 1999 r., sygn. K 18/98, OTK ZU 1999, nr 5, poz. 95.  
Wyrok z 13 września 1999 r., sygn. P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71.  
Wyrok z 11 kwietnia 2000 r. sygn. akt K 15/98, OTK ZU 2000, nr 3, poz. 86.  
Wyrok z 13 lutego 2001 r., sygn. K 19/99, OTK ZU 2001, nr 2, poz. 39.  
Wyrok z 18 czerwca 2001 r. sygn. akt P 6/00, OTK ZU 2001, nr 5, poz. 120.  
Wyrok z 11 grudnia 2001 r., sygn. SK 16/00, OTK ZU 2001, nr 8, poz. 257.  
Wyrok z 27 maja 2002 r., sygn. K 20/01,OTK-ZU 2002, nr 3A poz. 34.  
Wyrok z 18 listopada 2002 r., sygn. K. 41/02 OTK ZU 2002, nr 6, poz. 83.  
Wyrok z 20 listopada 2002 r., sygn. K 41/02, OTK ZU 2002, nr 6A, poz. 83.  
Wyrok z 3 grudnia 2002 r., sygn. P 13/02, OTK-A 2002, nr 7 poz. 90.  
Wyrok z 28 stycznia 2003 r., sygn. K 2/02, OTK ZU 2003, nr 1A, poz. 4.  
Wyrok z 25 listopada 2003 r. sygn. K 37/02, OTK ZU 2003, nr 9A, poz. 96.  
Wyrok z 20 kwietnia 2004 r. sygn. K 45/02, OTK ZU 2004, nr 4A, poz. 30.



Wyrok z 21 września 2004 r., sygn. K 34/03, OTK ZU 2004, nr 8A, poz. 84.  
Wyrok z 25 października 2004 r. sygn. akt SK 33/03, OTK ZU 2004, nr 9A, poz. 94.  
Wyrok z 30 listopada 2004 r., sygn. SK 31/04, OTK ZU 2004, nr 10A, poz. 110.  
Wyrok z 15 stycznia 2007 r., sygn. P 19/06, OTK ZU 2007, nr 1/A, poz. 2.  
Wyrok z 13 marca 2007, sygn. K 8/07, OTK ZU 2008 , nr 3, poz. 26.  
Wyrok z 22 maja 2007 r., sygn. SK 36/06, OTK ZU 2007, nr 6A, poz. 50.  
Wyrok z 4 września 2007 r., sygn. akt P 43/06, OTK 2007, nr 8A, poz. 95.  
Wyrok z 9 października 2007 r., sygn. SK 70/06, OTK ZU 2007, nr 9A, poz. 103  
Wyrok z 27 listopada 2007 r., sygn. SK 39/06, OTK-A 2007, nr10 poz. 127.  
Wyrok z 17 czerwca 2008 r., sygn. K. 8/04 OTK ZU 2008, nr 5 poz. 81.  
Wyrok z 13 października 2008 r., sygn. K 16/07, OTK ZU 2008, nr 8A, poz. 136.  
Postanowienie z 16 lutego 2009 r., sygn. Ts 202/06, OTK ZU 2009, nr 1B, poz. 23.  
Wyrok z 7 lipca 2009 r., sygn. SK 49/06, OTK ZU 2009, nr 7A, poz. 106.  
Wyrok z 16 lipca 2009 r., sygn. Kp 4/08, OTK ZU 2009, nr 7A, poz. 112.  
Wyrok z 14 października 2009 r., sygn. Kp 4/09, OTK ZU 2009, nr 9A, poz. 134.  
Wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. P 90/08, OTK ZU 2011, nr 3A, poz. 21.  
Wyrok z 7 lipca 2011 r., sygn. U 8/08, OTK ZU 2011, nr 6A, poz. 52.  
Wyrok z 6 marca 2012 r., sygn. K 15/08, OTK ZU 2012, nr 3A, oz. 24.  
Wyrok z 19 czerwca 2012 r., sygn. P 41/10, OTK ZU 2012, nr 6A, poz. 65.  
Wyrok z 9 lipca 2012 r., sygn. P 8/10, OTK ZU 2012, nr 7A, poz. 75.  
Wyrok z 9 października 2012 r., sygn. P 27/11, OTK ZU 2012, nr 9A, poz. 104.  
Wyrok z 31 stycznia 2013 r., sygn. K 14/11, OTK-A 2013, nr1, poz. 7.  
Wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., sygn. SK 18/09, OTK-A 2013, nr 6, poz. 80.  
Wyrok z dnia 11 lutego 2014 r. sygn. P 24/12, OTK ZU 2014, nr 2A, poz. 9.  
Wyrok z 12 lutego 2014 r., sygn. K 23/10, OTK ZU 2014, nr 2A, poz. 10.  
Wyrok z 29 lipca 2014 r., sygn. P 49/13, OTK-A 2014, nr 7, poz. 79.  
Wyrok z 28 czerwca 2016 r., sygn. akt SK 31/14, OTK ZU A 2016, poz. 51.  
Wyrok z 6 grudnia 2016 r., sygn. akt SK 7/15, OTK ZU 2016, A, poz. 100.

### **Orzecznictwo Najwyższego Trybunału Administracyjnego**

Wyrok z 27 marca 1923 r., l. rej. 404/22, Zbiór Wyroków nr 59.  
Wyrok z 24 marca 1924 r., l. rej. 1926/23, Zbiór Wyroków nr 344.  
Wyrok z 15 maja 1924 r., l. rej. 1950/23, Zbiór Wyroków nr 403.  
Wyrok z 20 października 1924 r., l. rej. 679/23, Zbiór Wyroków nr 460.

Wyrok z 13 lutego 1925 r., l. rej. 1352/24, Zbiór Wyroków nr 557.  
Wyrok z 18 listopada 1926 r., l. rej. 1152/26, Zbiór Wyroków nr 1050.  
Wyrok z 19 października 1928, l. rej 4718/26.  
Wyrok z 22 listopada 1930 r., l. rej. 4286/28, Zbiór Wyroków nr 307 A.  
Wyrok z dnia 19 stycznia 1931, l. rej 4379/29.  
Wyrok z dnia 30 stycznia 1932 r., l. rej 8313/30, Zbiór Wyroków nr 488 A.  
Wyrok z 3 października 1932, l. rej. 5057/30.  
Wyrok z 4 maja 1932, j. Rej. 7197/30, Zbiór Wyroków nr 546 A.  
Wyrok z 24 listopada 1933 r., l. rej. 5170/30 „Orzecznictwo Sądów Najwyższych” 1934 poz. 654.  
Wyrok z 9 marca 1934 r., l. rej. 9467/32, Zbiór Wyroków nr 828 A.  
Wyrok z 6 kwietnia 1934, l. rej 10564/32.  
Wyrok z 23 listopada 1937 r., l. rej. 4008/35, Zbiór Wyroków nr 1445 A.

#### **Orzecznictwo Sądu Najwyższego**

Uchwała z 25 października 1984 r., III AZP 9/83, OSN 1985, nr 5-6, poz. 63,  
Uchwała z 25 października 1984 r., III AZP 11/83, OSN 1985, nr 5, poz. 103.  
Wyrok z 13 maja 1999 r., sygn. III RN 190/98.OSNP 2000, nr 5, poz. 169.  
Wyrok z 4 listopada 1999 r. III RN 100/99, OSNAPU 2000, nr 18 poz. 673.  
Wyrok z 26 maja 2000 r. III RN 175/99 OSNAPU 2001, nr 6 poz. 181.  
Wyrok z 8 września 2000 r., sygn. III RN 17/00 LEX nr 568314.  
Wyrok z 17 listopada 2000 r., sygn. III RN 50/00, LEX nr 533842.  
Wyrok z 17 listopada 2000 r., sygn. III RN 49/00 LEX nr 533872.

#### **Orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego**

Wyrok z 26 maja 1981 r., SA 810/81, ONSA 1981 z 1, poz. 45.  
Wyrok z 11 czerwca 1981 r., sygn. SA 820/81, OSPiKA 1982, nr 1 poz. 22.  
Wyrok z 30 czerwca 1981 r., sygn. II SA 198/81, OSPiKA 1982, nr 5-6.  
Wyrok z 27 sierpnia 1981 r., sygn. SA/Gd 42/81, ONSA 1981, z. 2, poz. 79.  
Wyrok z 28 sierpnia 1981, sygn. SA/Wr 87/81, ONSA 1981, z. 2, poz. 80.  
Wyrok z 22 października 1981 r., I SA 2147/81, ONSA 1981, z. 2, poz. 104.  
Wyrok z 1 lutego 1982 r. sygn. I SA 2671/81, ONSA 1982, z. 1, poz. 13.  
Wyrok z 11 stycznia 1983 r. sygn. II SA 1583/83 niepubl.  
Wyrok z 1 marca 1983 r., sygn. I SA 108/83, CBOSA.

Wyrok z 17 marca 1998 r., sygn. I SA/Lu 373/00, CBOSA.

Wyrok z 22 kwietnia 1998 r. sygn. SA/Sz 453/97 niepubl.

Uchwała z 16 listopada 1998 r. , sygn. FPS 7/98, ONSA 1999, nr. 1 poz. 8.

Wyrok z 21 kwietnia 1999 r., sygn. I SA/Gd 344/97, LEX nr 37234.

Wyrok z 19 maja 1999 r. SA/Lu 1106/98, Biuletyn Skarbowy 1999, nr 6, poz. 25, LEX.

Wyrok z 7 października 1999 r. I SA/Łd 149/99, LEX 40134.

Wyrok z 3 listopada 1999 r., sygn. SA/Bk 1147/98.

Wyrok z 21 stycznia 2005 r., sygn. akt FSK 1168/04.

Wyrok z 25 lutego 2005 r., sygn. akt FSK 1633/04.

Wyrok z 17 stycznia 2006 r., sygn. akt I FSK 486/05.

Wyrok z 16 października 2006r., sygn. akt I FPS 2/06.

Wyrok z 5 stycznia 2007 r., sygn. akt II FSK 1325/05.

Wyrok z 18 stycznia 2007 r., sygn. akt I FSK 455/06.

Wyrok z 20 czerwca 2007 r., sygn. akt I FSK 966/06.

Wyrok z 13 sierpnia 2007 r., sygn. akt I FSK 1213/07.

Wyrok z 13 września 2007 r., .sygn. akt. I FSK 1161/06.

Wyrok z 7 lutego 2008 r., sygn. akt I FSK 286/07.

Wyrok z 18 lutego 2008 r., sygn. I FSK 1874/07.

Wyrok z 13 maja 2008 r., sygn. akt I FSK 611/07.

Wyrok z 24 września 2008 r., sygn. akt I FSK 1028/07.

Wyrok z 24 września 2008 r., sygn. akt I FSK 1015/07.

Wyrok z 25 września 2008 r., sygn. akt I FSK 1020/07.

Wyroki z 5 grudnia 2008 r., sygn. akt: I FSK 1590/07, I FSK 1586/07, I FSK 1581/07 i II FSK 1289/07.

Wyrok z 30 grudnia 2008 r., sygn. akt I FSK 1561/07.

Wyrok z 3 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1961/07.

Wyrok z 5 lutego 2009 r., sygn. akt I FSK 1882/07.

Wyrok z 4 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 603/09.

Wyrok z 5 czerwca 2009 r., sygn. akt I FSK 474/08.

Wyrok z 21 lipca 2009 r., sygn. akt I FSK 897/08.

Wyrok z 23 lipca 2009 r., sygn. I FSK 1324/08.

Wyrok z 26 października 2009 r., sygn. akt I FSK 831/08.

Wyrok z 9 listopada 2009 r., sygn. akt I FSK 1169/08.

Uchwała z 18 listopada 2009 r., sygn. II OSP 4/09.

Wyrok z 3 grudnia 2009 r., sygn. Akt I FSK 1301/08.  
Wyrok z 9 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1388/08.  
Wyrok z 16 grudnia 2009r., sygn. akt I FSK 1376/08.  
Wyrok z 16 grudnia 2009 r., sygn. akt I FSK 1172/08.  
Wyrok z 13 stycznia 2010 r., sygn. akt I FSK 1285/09.  
Wyrok z 28 stycznia 2010 r., sygn. akt. I FSK 1954/08.  
Wyrok z 24 lutego 2010 r., sygn. akt I FSK 2035/08.  
Wyrok z 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 1941/08.  
Wyrok z 11 marca 2010 r., sygn. akt I FSK 267/09  
Wyrok z 27 kwietnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1849/09.  
Wyrok z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I FSK 1203/09.  
Wyrok z 2 lipca 2010 r., sygn. akt I FSK 1203/09.  
Wyrok z 9 lipca 2010 r. sygn. akt I FSK 716/09.  
Wyrok z 9 lipca 2010 r., sygn. akt I FSK 1337/09.  
Wyrok z 21 września 2010 r., sygn. akt I FSK 1467/09.  
Wyrok z 6 października 2010 r., sygn. akt I FSK 1710/09.  
Uchwała z dnia 11 października 2010 r., sygn. akt I FPS 1/10.  
Wyrok z 13 października 2010 r., sygn. akt I FSK 1152/10.  
Wyrok z 13 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 1277/10.  
Wyrok z 15 listopada 2010 r., sygn. I FSK 1276/10.  
Wyrok z 16 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1212/09.  
Wyrok z 17 listopada 2010 r., sygn. akt II FSK 1160/09.  
Wyrok z 25 listopada 2010 r., sygn. akt I FSK 1971/09.  
Wyrok z 7 grudnia 2010 r., sygn. akt I FSK 1986/09.  
Wyrok z 18 marca 2011 r., sygn. akt II FSK 1801/09.  
Wyrok z 24 marca 2011 r., sygn. akt I FSK 352/10.  
Wyrok z 12 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 262/11.  
Wyrok z 20 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 268/11.  
Wyrok z 20 kwietnia 2011 r., sygn. akt I FSK 1585/10.  
Wyrok z 10 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 747/10.  
Wyrok z 13 maja 2011 r., sygn. akt I FSK 775/10.  
Wyrok z 9 czerwca 2011 r., sygn. akt I FSK 914/10.  
Wyrok z 5 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 1053/10.  
Wyrok z 14 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 1133/10.

Wyrok z 31 sierpnia 2011 r., sygn. akt I FSK 1193/10, sygn. akt I FSK 1196/10, sygn. akt I FSK 1194/10.

Wyrok z 28 września 2011 r., sygn. akt I FSK 1283/10.

Wyrok z 6 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1574/10.

Wyrok z 11 października 2011 r., sygn. akt I FSK 1514/10.

Wyrok z 28 listopada 2011., sygn. akt II FSK 929/11.

Wyrok z 11 stycznia 2012 r., sygn. akt II FSK 1331/10.

Wyrok z 1 lutego 2012, sygn. akt I FSK 1753/11.

Wyrok z 6 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 671/11.

Wyrok z 13 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 690/11.

Wyrok z 4 kwietnia 2012 r., sygn. akt II FSK 1819/10.

Wyrok z 18 kwietnia 2012 r., sygn. Akt I FSK 813/11.

Wyrok z 15 maja 2012 r., sygn. akt I FSK 1175/11.

Wyrok z 16 maja 2012 r., sygn. akt I FSK 1213/11.

Wyrok z 12 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 841/11.

Wyrok z 14 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 1253/11.

Wyrok z 26 czerwca 2012 r., sygn. akt I FSK 1299/11.

Wyrok z 20 grudnia 2012 r., sygn. akt I FSK 172/12.

Wyroki z 7 lutego 2013 r. sygn. akt: II FSK 1627/12, II FSK 842/12, II FSK 3167/12, II FSK 1056/12, II FSK 1628/12, II FSK 2812/12.

Wyrok z 8 lutego 2013r. sygn. akt: II FSK 2081/12, II FSK 2082/12, II FSK 3008/12.

Wyroki z 14 lutego 2013 r., sygn. akt: II FSK 3138/12, II FSK 3006/12, II FSK 379/12 II FSK 122/12, II FSK 3137/12, II FSK 1608/12, II FSK 414/12:

Wyroki z 28 lutego 2013 r., sygn. akt II FSK 313/12, II FSK 2628/11, II FSK 2345/12, II FSK 2350/12.

Wyroki z 3 marca 2013 r., sygn. akt: II FSK 295/12, II FSK 292/12, II FSK 2966/11.

Wyrok z 13 marca 2012r., sygn. akt I FSK 624/11.

Wyrok z 12 kwietnia 2013 r., sygn. akt II FSK 1593/10.

Wyrok z 9 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 709/12.

Wyroki z 9 maja 2013, sygn. akt: II FSK 2088/12, II FSK 2084/12, II FSK 1405/12, II FSK 2790/11.

Wyroki z 14 maja 2013, sygn. akt: II FSK 2482/12, II FSK 2916/12, II FSK 2981/12.

Wyrok z 29 maja 2013 r., sygn. akt I FSK 1075/12.

Wyrok z 6 czerwca 2013 r., sygn. akt. I FSK 910-912/12.

Wyrok z 20 września 2013 r., sygn. Akt 1309/12.  
Wyrok z 4 października 2013 r., sygn. akt I FSK 1505/12.  
Wyrok z 15 maja 2014 r., sygn. akt II FSK 1362/12.  
Wyrok z 15 października 2014 r., sygn. akt II FSK 2401/12.  
Wyrok z 21 października 2014 r., sygn. akt I FSK 1536/13.  
Wyrok z 5 kwietnia 2015 r., sygn. akt II FSK 534/15.  
Wyrok z 22 października 2015 r., sygn. akt I FSK 1131/14.  
Wyrok z 29 stycznia 2016 r., sygn. akt II FSK 3305/13.  
Wyroki z 2 marca 2016 r., sygn. akt: I FSK 2014/14, I FSK 1762/14.  
Wyrok z 3 czerwca 2016 r., sygn. akt I FSK 2054/14.  
Wyrok z 20 października 2017 r., sygn. akt II FSK 2612/15.  
Wyrok z 12 grudnia 2017 r., sygn. akt II FSK 2668/15.

### **Orzecznictwo Wojewódzkich Sądów Administracyjnych**

Wyrok WSA w Białymstoku z 17 września 2008, sygn. I SA/Bk 229/08,  
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 12 sierpnia 2008 r., sygn. akt I SA/Bd 280/08.  
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 7 grudnia 2009 r., sygn. akt I SA/Bd 740/09.  
Wyrok WSA w Bydgoszczy z 5 listopada 2011., sygn. akt I SA/Bd 468/11.  
Wyrok WSA w Gdańsku z 17 października 2006 r., sygn. akt I Sa/Gd 259/06.  
Wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 16 kwietnia 2009 r., sygn. akt I SA/Go 137/09.  
Wyrok WSA w Krakowie z 22 lutego 2008 r., sygn. akt I SA/Kr 1851/0.  
Wyrok WSA w Krakowie z 7 maja 2010 r., sygn. akt I SA/Kr 1/10.  
Wyrok WSA w Lublinie z 6 listopada 2007 r., sygn. akt I SA/Lu 508/07.  
Wyrok WSA w Lublinie z 7 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Lu 602/07.  
Wyrok WSA w Lublinie z 12 grudnia 2007 r., sygn. akt I SA/Lu 560/07.  
Wyrok WSA w Olsztynie z 9 stycznia 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 180/07.  
Wyrok WSA w Olsztynie z 23 lipca 2008 r., sygn. akt I SA/Ol 237/08.  
Wyrok WSA w Poznaniu z 18 kwietnia 2008 r., sygn. akt I SA/Po 117/08.  
Wyrok WSA w Szczecinie z 8 lipca 2007 r., sygn. akt I SA/Sz 808/06.  
Wyrok WSA w Warszawie z 29 października 2007 r., sygn. akt III SA/Wa 267/07.  
Wyrok WSA w Warszawie z 13 marca 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 108/08.  
Wyrok WSA w Warszawie z 11 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 155/08.  
Wyrok WSA w Warszawie z 30 kwietnia 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 173/08.  
Wyrok WSA w Warszawie z 16 września 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 487/08.

Wyrok WSA w Warszawie z 6 października 2008 r., sygn. akt III SA/Wa 1420/08.  
Wyrok WSA w Warszawie z 16 stycznia 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2663/08.  
Wyrok WSA w Warszawie z 20 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 2410/08.  
Wyrok WSA w Warszawie z 26 marca 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 59/09.  
Wyrok WSA w Warszawie z 5 maja 2009 r., sygn. Akt III SA/Wa 3448/08.  
Wyrok WSA w Warszawie z 9 września 2009 r., sygn. akt III SA/Wa 800/09.  
Wyrok WSA w Warszawie z 2 stycznia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 1330/09.  
Wyrok WSA w Warszawie z 2 grudnia 2010 r., sygn. akt III SA/Wa 2611/10.  
Wyrok WSA w Warszawie z 3 czerwca 2012 r., sygn. akt III SA/Wa 2211/10.  
Wyrok WSA w Warszawie z 29 listopada 2016 r., sygn. III SA/Wa 3052/15.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z 12 października 2006 r., sygn. akt I SA/Wr 1454/05.  
Wyrok WSA we Wrocławiu z 20 marca 2007 r., sygn. akt I SA/Wr 1625/06.  
Wyroik WSA we Wrocławiu z 5 kwietnia 2012 r., sygn. akt I SA/Wr 529-535/11.