

**SYLWESTER GOLEC**

**STRESZCZENIE ROZPRAWY DOKTORSKIEJ**

**„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**

Celem pracy jest zbadanie stosowania przez polskie sądy administracyjne zasady proporcjonalności w sprawach podatkowych i analiza 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 zasada ta jest obecnie powoływana przez te sądy, w jakich sprawach może być ona stosowana w przyszłości i jaki jest mechanizm stosowania tej zasady ze szczególnym uwzględnieniem poglądów prezentowanych w nauce prawa w zakresie stosowania zasad prawa.

W tym kontekście postawić należy następujące hipotezy pracy:

- 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, jako środek służący naprawie wad prawa podatkowego, w tym także wadliwej jego 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 Trybunału Konstytucyjnego i odwoływanie się do tej zasady uległo zintensyfikowaniu po wejściu Polski do Unii Europejskiej, 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 służący naprawie wad prawa podatkowego, w tym także wadliwej jego interpretacji a także eliminujący nadużywanie tego prawa przy jego stosowaniu.

W celu weryfikacji ww. hipotez pracy pojawiają się szczegółowe zagadnienia badawcze, które będą przedstawione w ramach poszczególnych części pracy. W pierwszym rozdziale zostaną zdefiniowane określone pojęcia, które odgrywają istotną rolę w kontekście przedmiotowych rozważań, takie jak: zasada prawa, zasada proporcjonalności, sprawa podatkowa. Zdefiniowane dwóch pierwszych pojęć jest o tyle zasadne, że mogą być one definiowane przy wykorzystaniu różnych kryteriów normatywnych i pozanormatywnych. Zdefiniowanie pojęcia sprawy podatkowej jest istotne, gdyż sądy administracyjne w Polsce

powołane są nie tylko do rozstrzygania spraw podatkowych, ale także do spraw sądownoadministracyjnych, którymi są sprawy z zakresu kontroli działalności administracji publicznej oraz inne sprawy, do których przepisy Prawa o postępowaniu przed sądami administracyjnymi stosuje się z mocy ustaw szczególnych. W pierwszej części będą także przedstawione 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, które będzie przedmiotem analizy w drugim rozdziale, jest kwestia zasady prawa, jako podstawy prawnej rozstrzygnięcia sądu administracyjnego. Przedmiotem weryfikacji w tej części będą warunki, które muszą być spełnione, aby zasady prawa mogły być podstawą do podjęcia rozstrzygnięć prawnych przez sądy administracyjne. Będzie to z kolei konieczne do odpowiedzi na pytanie, jakie warunki powinny zostać spełnione, aby zasada proporcjonalności mogła zostać uznana za podstawę do rozstrzygania spraw podatkowych przez sądy administracyjne. W tym rozdziale zostaną także przedstawione koncepcje zasad prawa, w tym takie z których wynika, że zasady prawa mogą stanowić środek jurydyczny. W tej części pracy zostaną omówione poglądy prezentowane w nauce prawa dotyczące stosowania zasad prawa przy rozstrzyganiu spraw indywidualnych.

Kolejnym zagadnieniem badawczym przedstawionym w pracy będzie kwestia dotycząca zasady proporcjonalności. Ma to służyć przedstawieniu jej istoty, a także jej znaczenia w polskim porządku prawnym oraz w prawie unijnym. Zasada proporcjonalności zostanie również przedstawiona w szerszym ujęciu. Będzie bowiem przedstawione jej miejsce w porządkach prawnych kilku innych państw europejskich. Wybrano przy tym te państwa, w których funkcjonujące rozwiązania stanowiły często w przeszłości, punkt odniesienia do wprowadzanych rozwiązań w innych państwach. Zagadnienia dotyczące zasady proporcjonalności będą przedstawione w rozdziałach III i IV, przy czym rozdział III, dotyczy tej zasady w kontekście systemów prawnych poszczególnych państw, zaś w rozdziale IV przedstawiono ją na tle przepisów prawa Unii Europejskiej. Kolejność tych rozdziałów wynika z faktu, iż najpierw doszło do ukształtowania się zasady proporcjonalności w poszczególnych państwach europejskich. Następnie dopiero została ona ukształtowana w orzecznictwie TSUE i przepisach prawa Unii Europejskiej.

Ostatnim zagadnieniem badawczym będzie weryfikacja funkcjonowania zasady proporcjonalności w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych. W tym celu zostały wybrane te orzeczenia polskich sądów administracyjnych, które zostały podjęte przy uwzględnieniu zasady proporcjonalności. Przyjęto przy tym metodę wyboru tych orzeczeń



opartą na następujących założeniach. Po pierwsze 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 trudne do realizacji z uwagi na konieczność objęcia analizą zbyt dużej liczby orzeczeń sądowych. Ponadto wprowadzenie ww. kryterium pozwoli objąć analizą także orzeczenie dotyczące stanu prawnego przed akcesją Polski do Unii Europejskiej. Po drugie przyjęto, iż przedmiotem szczegółowej analizy będą jedynie orzeczenia reprezentatywne. Oznacza to, że pomijano te rozstrzygnięcia sądowe, które mają identyczny lub bardzo podobny charakter do tych, które wcześniej już zostały przez autora opisane. Przedstawiając orzeczenia zastosowano ich podział uwzględniający charakter zagadnień i problemów, których one dotyczą. Wprowadzone w rozdziale V, dwa pierwsze kryteria, zostały skonstruowane w oparciu o pryzmat tego, czy zasada proporcjonalności jest traktowana przez sądy jako element ochrony uprawnień podatnika, czy też jako element ograniczenia nadmiernych obowiązków i ciężarów podatnika.

Postawione we wstępie hipotezy zostały potwierdzone w przeprowadzonych w rozprawie badaniach.

W konsekwencji zasada proporcjonalności może stanowić samoistną, materialną podstawę prawną rozstrzygnięć sądowych podejmowanych w sprawach podatkowych przez polskie sądy administracyjne. Znajduje to odzwierciedlenie m.in. w następujących spostrzeżeniach opisanych szczegółowo w rozdziałach I-IV.

Po pierwsze, każde rozstrzygnięcie polskiego sądu administracyjnego musi zawierać podstawę prawną rozstrzygnięć sądowych zgodną z p.p.s.a., gdyż jest to podstawowy akt prawny na podstawie, którego orzekają ww. sądy. Podstawą prawną orzeczenia sądu o charakterze formalnym jest przepis zawarty w p.p.s.a., wskazujący na określone rozstrzygnięcie np. orzeczenie 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 p.p.s.a. 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) p.p.s.a. 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 również podstawą materialną wyroku NSA, gdyż stosownie do art. 174

pkt 1 p.p.s.a podstawą skargi kasacyjnej może być naruszenie prawa materialnego przez błędną jego 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 p.p.s.a.) lub podstawę wyroku uchylającego zaskarżony wyrok i zawierającego merytoryczne rozstrzygnięcie w przedmiocie skargi (art. 188 p.p.s.a.).

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.

Należy również wskazać, że 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 orzecznictwa 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 m.in. w następujących spostrzeżeniach opisanych szczegółowo w rozdziale V.

Po pierwsze, w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych stosowana była zarówno unijna jak i konstytucyjna zasada proporcjonalności. Stwierdzono także, że sądy stosują często zamiennie te zasady. Oznacza to, m.in. że stosują one konstytucyjną zasadę proporcjonalności w sytuacji, w których mogłaby zostać wykorzystana unijna zasada proporcjonalności. Należy to oceniać, jako wyraz uznawania przez sądy administracyjne konstytucyjnej zasady proporcjonalności za równorzędny, z unijną zasadą proporcjonalności, środek kontroli stosowania przepisów krajowych stanowiących implemantację prawa unijnego.

Po drugie, w orzecznictwie polskich sądów administracyjnych unijna i konstytucyjna zasada proporcjonalności wykorzystywane były najczęściej w aspekcie kontroli tworzenia prawa oraz wykładni prawa dokonanej przez organy podatkowe i sądy pierwszej instancji. Nie stwierdzono jej zastosowania do kontroli uznania administracyjnego przez sądy administracyjne, tj. sądowej kontroli interpretacji pojęć nieostrych wprowadzanych przez ustawodawcę w sprawach podatkowych. Nie stwierdzono także, aby była ona stosowana do kontroli proporcjonalności przepisów regulujących ustalanie stanu faktycznego w postępowaniu podatkowym.



Po trzecie, najszersze zastosowanie zasada proporcjonalności znajduje na gruncie przepisów o podatku od towarów i usług. W tym zakresie sądy stosują unijną zasadę proporcjonalności. Występują też liczne orzeczenia oparte na konstytucyjnej zasadzie proporcjonalności. Zasadę proporcjonalności w zakresie podatku od towarów stosowano przy kontroli proporcjonalności środków prawnych skutkujących ograniczeniami uprawnień przysługujących na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług stwierdzono 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.

W odniesieniu do trzeciej hipotezy badawczej należy stwierdzić, że po wejściu Polski do unii nastąpiła intensyfikacja stosowania zasady proporcjonalności przez sądy. Znajduje to potwierdzenie m.in. w następujących spostrzeżeniach a także w analizie orzecznictwa NSA z okresu kształtowania się zasady proporcjonalności w Polsce, która jest zawarta w rozdziale III.

Po pierwsze posługiwanie się przez sądy administracyjne zasadą proporcjonalności przy kontroli środków prawnych mogących wywoływać ingerencję w przysługujące jednostkom dobra chronione prawem, jest procesem, który rozwijał się stopniowo. Orzeczenia dotyczące stanu prawnego sprzed akcesji do Unii, w których prowadzono test proporcjonalności, odwoływały się do zasady proporcjonalności wywodzonej z Konstytucji. Analizowane orzecznictwo pozwala na stwierdzenie, że przed akcesją 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 nie było wiele orzeczeń mających za swą podstawę zasadę proporcjonalności.

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 zasadę proporcjonalności.

Po trzecie orzecznictwo TSUE wykorzystywane jest też przez sądy administracyjne do uzasadniania obowiązywania zasady proporcjonalności w ogóle. Świadczy o tym powoływanie

w wyroków orzeczeń TSUE jako argumentów za zastosowaniem zasady proporcjonalności w danej sprawie przy jednoczesnym pomijaniu kwestii podstaw prawnych tej zasady. Przy takim podejściu do kwestii argumentowania podjętego rozstrzygnięcia orzeczenia TSUE, w których prowadzono test proporcjonalności, stanowią dla sądów wystarczający fakt prawny potwierdzający obowiązywanie zasady proporcjonalności.

W kontekście do czwartej hipotezy badawczej mechanizm stosowania zasady proporcjonalności różni się od powszechnie uznawanego w nauce prawa, sposobu stosowania większości zasad ogólnych prawa. Znajduje to wyraz m.in. 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.

Po drugie, zawarta w pracy analiza orzeczeń TSUE, Trybunału Konstytucyjnego 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 rozstrzyganiu 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 stosowania zasady proporcjonalności 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 zasada proporcjonalności w kontekście koncepcji prawa Dworkina jawi się 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. Badana w tym kontekście, zasada proporcjonalności potwierdza, że sędziowie odgrywają podstawową rolę w identyfikowaniu nieskodyfikowanych zasad prawa oraz ich stosowaniu do trudnych spraw.

W odniesieniu do piątej hipotezy badawczej należy stwierdzić, że 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 służący naprawie wad prawa podatkowego, w tym także wadliwej jego interpretacji a także eliminujący nadużywanie tego prawa przy jego stosowaniu. Znajduje to potwierdzenie m.in. w następujących spostrzeżeniach wynikających z rozważań przeprowadzonych w rozdziałach III-V, a także ww. uwag wskazanych we wnioskach przy uzasadnieniu pierwszej i drugiej hipotezy badawczej.

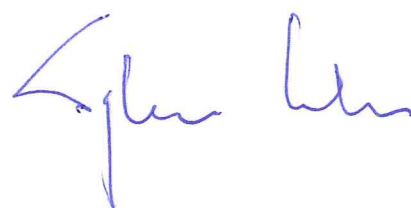
Po pierwsze, zasada proporcjonalności może mieć zastosowanie w zakresie analizy prawidłowości przepisów prawa podatkowego ogólnego i szczegółowego, w tym dotyczących zarówno podatków zharmonizowanych i niezharmonizowanych. Warunkiem tej możliwości jest to, aby przepisy te wprowadzały określone elementy, których spełnienie warunkuje możliwość skorzystania z uprawnień lub obowiązków podatników lub 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, proporcjonalności sensu stricto.

Po drugie, unijna zasada proporcjonalności może być przy tym 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 związanych z implementacją prawa unijnego nakładających sankcje za naruszenie prawa. Stosowanie unijnej zasady proporcjonalności ma ona 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.

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 w oparciu o art. 120 i 122 o.p., będących odpowiednikami art. 7 k.p.a., 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 brak jest wyraźnego wskazania, które znajduje się w art. 7 k.p.a., 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.



18.06.2018 r.