

## I. ARTYKUŁY

DOMINIK MACZYŃSKI

### **BEZPOŚREDNI WPŁYW ORZECZNICTWA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ NA STANOWIENIE PRAWA PODATKOWEGO W POLSCE (WSTĘP DO BADAŃ)\***

#### I. WSTĘP

Unia Europejska może wpływać na stanowienie krajowego prawa podatkowego na kilka sposobów. Podstawową metodą jest harmonizacja prawa sprowadzająca się do wydania przez właściwe organy Unii Europejskiej aktów prawnych (dyrektyw) obligujących prawodawców poszczególnych państw członkowskich do implementacji ich postanowień do wewnętrznego porządku prawnego. Tego rodzaju dostosowanie prawa krajowego do wymogów stawianych przez prawodawstwo europejskiej odbywa się typowymi metodami legislacyjnymi każdego z państw.

Instrumentów prawnych zobowiązujących poszczególne kraje do zmiany prawa nie ma natomiast Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej (TSUE), którego rola ogranicza się przede wszystkim do wywierania wpływu na poszczególne jurysdykcje podatkowe na płaszczyźnie stosowania prawa przez sądy i organy administracji podatkowej poszczególnych państw. Wpływ orzecznictwa TSUE na sferę stosowania prawa podatkowego nie jest kwestionowany ani w doktrynie, ani judykaturze. Dla potrzeb prowadzonej w opracowaniu analizy należy poczynić założenie metodologiczne – w zasadzie odpowiadające realiom praktyki podatkowej – że zarówno organy podatkowe, jak i w szczególności sądy administracyjne nie podejmują czynności świadomie zmierzających do osiągnięcia rezultatów niezgodnych z unijnym porządkiem prawnym. Zasadą jest zatem, że organy podatkowe i sądy administracyjne uwzględniają tezy zawarte w wyrokach i postanowieniach TSUE, by w procesie wykładni i następnie stosowania prawa osiągać rezultat zgodny z prawodawstwem Unii Europejskiej. Odrębną kwestią, pozostającą poza ramami opracowania, jest analiza dotycząca sposobu implementacji dorobku TSUE w orzecznictwie krajowym. W szczególności poza zakresem analiz jest ocena dotycząca tego, czy podejmowanie przez organy podatkowe i sądy administracyjne działań w celu realizacji postulatów wynikających z dorobku TSUE prowadzi do rezultatów dających się zaakceptować z perspektywy prawa unijnego.

---

\* Publikacja powstała w ramach stażu naukowego sfinansowanego w drodze konkursu ze środków statutowych Wydziału Prawa i Administracji Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu.

Przedmiot analizy zawartej w artykule dotyczy jednak wyłącznie problematyki wpływu jurysprudencji TSUE na proces stanowienia polskiego prawa podatkowego. W ramach tak określonego pola badawczego rodzi się bowiem kilka istotnych szczegółowych problemów badawczych. Po pierwsze, rozważenia wymaga, czy orzeczenia TSUE obligują krajowego prawodawcę do podjęcia aktywnych działań w celu zmiany stanu prawnego stanowiącego podstawę wyroku albo postanowienia. Po drugie, niezależnie od rozważenia tej kwestii, należy poddać analizie reakcję prawodawcy na orzeczenia TSUE. Powstaje bowiem wątpliwość, czy wystarczająca jest aplikacja orzecznictwa TSUE na płaszczyźnie stosowania prawa, wyrażająca się w dokonywaniu wykładni przepisów krajowych w taki sposób, by treść wyinterpretowanej z nich normy prawnej odzwierciedlała postulaty płynące z tego orzecznictwa, czy też niezbędna jest zmiana prawa krajowego, by umożliwić jego stosowanie w zgodzie z prawodawstwem UE, lub uprościć proces wykładni prawa z korzyścią zarówno dla organów podatkowych, jak i podatników.

Badania przeprowadzone na potrzeby niniejszego opracowania opierają się na następujących tezach. Po pierwsze, w obowiązującym stanie prawnym orzeczenia TSUE nie ingerują wprost w sferę stanowienia prawa, a ich skutki należy wiązać przede wszystkim z płaszczyzną jego stosowania. Po drugie, ingerencja ustawodawcy, będąca następstwem orzeczenia TSUE, może się przyczynić – wbrew intencjom prawodawcy – do skomplikowania materii prawnej przez jej uzupełnienie o kolejny element, podczas gdy rekonstrukcja normy prawnej możliwa jest już na podstawie wcześniej obowiązujących przepisów prawa krajowego uzupełnionych orzecznictwem TSUE. Po trzecie, ze względu na specyfikę orzecznictwa TSUE w sprawach podatkowych i jego znaczenie dla krajowego systemu podatkowego – nie można *a priori* wykluczyć potrzeby dokonania zmian legislacyjnych. Z uwagi na traktatowe umocowanie TSUE tego rodzaju sytuacja powinna jednak stanowić wyjątek od zasady oddziaływania jego orzecznictwa na płaszczyźnie stosowania prawa.

## II. ROLA TRYBUNAŁU SPRAWIEDLIWOŚCI UNII EUROPEJSKIEJ W SPRAWACH PODATKOWYCH

### 1. Rodzaje postępowań w sprawach podatkowych przed TSUE

Uzasadnienie postawionej we wstępie tezy o zasadności wiązania skuteczności orzecznictwa TSUE ze sferą stosowania prawa podatkowego wymaga w pierwszej kolejności poddania analizie przepisów Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej (TFUE), normujących ustrój i kognicję TSUE.

W świetle przepisów TFUE sprawy przed TSUE mogą być inicjowane na trzy sposoby:

Po pierwsze, w trybie art. 258 TFUE przez Komisję Europejską. Zgodnie z tym przepisem, jeśli Komisja uznaje, że państwo członkowskie uchybiło jednemu z zobowiązań, które na nim ciążyą na mocy Traktatów, wydaje ona uza-

sadnioną opinię w tym przedmiocie, po uprzednim umożliwieniu temu państwu przedstawienia swoich uwag. Jeśli państwo to nie zastosuje się do opinii w terminie określonym przez Komisję, może ona wnieść sprawę do TSUE.

Po drugie, na mocy art. 259 TFUE każde państwo członkowskie może wnieść sprawę do TSUE, jeśli uzna, że inne państwo członkowskie uchybiło jednemu z zobowiązań, które na nim ciąży na mocy Traktatów. Zanim państwo członkowskie wnieśli przeciwko innemu państwu członkowskiemu skargę opartą na zarzucanym naruszeniu zobowiązania, które na nim ciąży na podstawie Traktatów, powinno wnieść sprawę do Komisji. Komisja wydaje uzasadnioną opinię, po umożliwieniu zainteresowanym państwom przedstawienia, zgodnie z zasadą kontradyktoryjności, uwag pisemnych i ustnych. Jeśli Komisja nie wyda opinii w terminie trzech miesięcy od wniesienia sprawy, brak opinii nie stanowi przeszkody we wniesieniu sprawy do Trybunału.

Po trzecie, zgodnie z art. 267 TFUE, Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej jest właściwy do orzekania w trybie prejudycjalnym o wykładni Traktatów oraz o ważności i wykładni aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. Działając na podstawie tego przepisu, sąd jednego z państw członkowskich może zwrócić się do TSUE z wnioskiem o rozpatrzenie pytania, jeżeli uzna, że decyzja w tej kwestii jest niezbędna do wydania wyroku. W przypadku gdy takie pytanie jest podniesione w sprawie zawisłej przed sądem krajowym, którego orzeczenia nie podlegają zaskarżeniu według prawa wewnętrznego, sąd ten jest zobowiązany wnieść sprawę do Trybunału.

W odniesieniu do Polski nie zostało jeszcze nigdy zainicjowane postępowanie na podstawie art. 259 TFUE<sup>1</sup>. W sprawach podatkowych postępowania przed TSUE dotyczące polskich ustaw podatkowych wszczynane były w trybie art. 258 i art. 267 TFUE. Skutki orzeczeń wydanych w obu przypadkach są jednak zasadniczo odmienne.

## 2. Wykonanie orzeczeń TSUE w sprawach podatkowych

W przypadku postępowania z wniosku Komisji, jeśli TSUE stwierdzi, że państwo członkowskie uchybiło jednemu ze zobowiązań, które na nim ciąży na mocy Traktatów, państwo to jest zobowiązane podjąć środki, które zapewnią wykonanie wyroku. Przepisy TFUE nie precyzują, w jaki sposób państwo winno wykonać wyrok. Z zasady wyroki TSUE nie ingerują jednak w sferę obowiązywania prawa, TSUE nie może bowiem uznać za nieważny aktu, a nawet za wydany przez państwo z naruszeniem prawa UE<sup>2</sup>. Obowiązki w zakresie wykonania wyroku ciążyą zatem w pierwszej kolejności na organach podatkowych i sądach orzekających w sprawach podatkowych, które – kierując się orzecznictwem TSUE – nie mogą stosować krajowych przepisów uznanych za nie-

<sup>1</sup> Skargi wnoszone w trybie art. 259 zdarzają się bardzo rzadko, co wynika zarówno z przyczyn politycznych, jak i praktycznych – zob. Mik (2000): 736. Dotychczas TS wydał wyroki jedynie w trzech takich sprawach, z których żadna nie odnosiła się do zagadnień podatkowych – por. komentarz do art. 259 TFUE – Półtorak (2012b).

<sup>2</sup> Półtorak (2012b).

zgodne z prawem unijnym. Jak wskazał TSUE w wyroku w sprawie C-101/91<sup>3</sup>, uchybienie zobowiązaniom wynikającym z prawa europejskiego winno skutkować automatycznym zakazem stosowania zarówno przez władze sądownicze, jak i administracyjne państwa członkowskiego kwestionowanych przepisów i na te władze nakłada obowiązek podjęcia wszelkich środków umożliwiających pełne zastosowanie prawa UE. W rezultacie niezależnie od ewentualnej interwencji prawodawczej, mającej na celu zapewnienie zgodności prawa krajowego z prawem europejskim, to na organach podatkowych i sądach administracyjnych ciąży obowiązek wykonania wyroków TSUE na płaszczyźnie stosowania prawa. W praktyce będzie to oznaczać w szczególności odmowę zastosowania przepisu lub przepisów uznanych przez TSUE za niezgodne z prawem UE.

Ze względu na to, że orzeczenia TSUE wywołują skutek *ex tunc*, także w sferze stosowania prawa należy rozpatrywać problematykę usunięcia skutków spowodowanych uprzednim stosowaniem wadliwych przepisów<sup>4</sup>. W tym kontekście wykonanie wyroku TSUE oznaczać będzie umożliwienie wszczęcia określonych procedur zmierzających do wyeliminowania z obrotu rozstrzygnięć wydanych na podstawie przepisów uznanych przez TSUE za niezgodne z prawem UE<sup>5</sup>.

Jeszcze bardziej oczywiste jest odniesienie skutków orzecznictwa TSUE do sfery stosowania prawa w przypadku orzeczeń dotyczących wykładni Traktatów i aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii, wydanych w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE<sup>6</sup>. Postępowanie przed TSUE kończy się wówczas wydaniem wyroku albo postanowienia, które mają określoną moc wiążącą<sup>7</sup>. Z orzecznictwa TSUE jednoznacznie wynika, że wyroki i postanowienia wydane w tym trybie są wiążące dla sądu, który zwrócił się z pytaniem prejudycjalnym, mimo że związanie to nie wynika wprost z brzmienia art. 267 TFUE<sup>8</sup>. Związanie obejmuje nie tylko sąd, który

<sup>3</sup> Wyrok Trybunału z 19 stycznia 1993 r. *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Republice Włoskiej*, C-101/91.

<sup>4</sup> TSUE może jednak ograniczyć skutek wyroku w czasie. W takim przypadku TSUE wskaże datę, od której będzie on wywoływał skutki. W doktrynie podkreśla się, że rozstrzygnięcie takie może się okazać konieczne ze względu na ochronę obrotu prawnego, zasad dobrej wiary bądź w celu zapobieżenia niebezpieczeństwu pojawienia się poważnych trudności – por. Szpunar (2012).

<sup>5</sup> W doktrynie wskazuje się, że w pewnych sytuacjach mogą powstać wątpliwości co do możliwości wyeliminowania z obrotu prawnego niezgodnych z prawem UE rozstrzygnięć, tzn. gdyby miało to nastąpić z naruszeniem zasady pewności prawa czy uzasadnionych oczekiwań. Takie rozwiązanie dopuszcza Komarek (2007): 87–98. W ocenie innych autorów wniosek ten jest zbyt daleko idący. W takim przypadku wykonanie wyroku TSUE powinno polegać na rekompensacie poniesionych szkód – Półtorak (2002): 168 i n.

<sup>6</sup> Na marginesie należy odnotować, że w sprawach podatkowych nie zapadły w trybie art. 267 TFUE orzeczenia o ważności aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii. W takim przypadku, odmiennie niż w przypadku pytań dotyczących wykładni Traktatów i aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii – orzeczenie TSUE o nieważności aktu unijnego w trybie art. 267 ma charakter ostateczny i jest skuteczne *erga omnes*.

<sup>7</sup> Wojtaszek-Mik (2007): 79.

<sup>8</sup> Por. postanowienie Trybunału z 5 marca 1986 r. *Wünsche Handelsgesellschaft GmbH & Co. przeciwko Republice Federalnej Niemiec*, C-69/85.

zwrócił się z pytaniem, lecz także wszystkie sądy krajowe orzekające w danej sprawie. Orzeczenie TSUE nie wpływa zatem nie tylko na obowiązywanie przepisu prawa krajowego, ale w nawet nie wywołuje skutku *erga omnes*. Znaczenie orzeczenia TSUE dla innych postępowań wynika z doktryny *acte éclairé*, która stanowi, że sąd krajowy może odstąpić od przedłożenia pytania, jeżeli Trybunał rozstrzygał już w podobnej sprawie<sup>9</sup>. Podobnie jak w przypadku wyroków wydanych na skutek wniosku Komisji w trybie art. 258 TFUE, orzeczenie prejudycjalne wiąże z chwilą ogłoszenia ze skutkiem *ex tunc*. W rezultacie także w tej sytuacji w sferze stosowania prawa oceniać należy możliwości wyeliminowania z porządku prawnego podjętych wcześniej rozstrzygnięć niezgodnych z prawem unijnym.

Z zaprezentowanych rozważań wynika, że wykonanie orzeczeń TSUE w sprawach podatkowych, niezależnie od trybu, w jakim zostały podjęte, następuje zasadniczo w sferze stosowania prawa<sup>10</sup>. W przypadku wyroków wydanych w trybie art. 258 TFUE, na wniosek Komisji ich wykonanie sprowadza się będzie na płaszczyźnie aplikacyjnej do odmowy stosowania przepisu lub przepisów uznanych przez TSUE za niezgodne z prawem unijnym. Natomiast w odniesieniu do orzeczeń (wyroków i postanowień) wydanych w trybie art. 267 TFUE na skutek pytania przedłożonego przez sąd krajowy dotyczącego wykładni Traktatów i aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii – wykonanie orzeczenia polegać będzie na uwzględnieniu przez sąd występujący z pytaniem oraz wszystkie inne sądy orzekające w tej sprawie przedstawionej przez TSUE wykładni przepisu prawa unijnego. Ponadto, zgodnie z doktryną *acte éclairé* (stanowiącą o możliwości odstąpienia od przedłożenia pytania, jeżeli TSUE rozstrzygał już w podobnej sprawie), skutkiem orzeczenia TSUE będzie uwzględnienie wykładni także przez inne sądy orzekające w podobnych sprawach.

Wykonanie orzeczeń TSUE na płaszczyźnie stosowania prawa w sposób oczywisty nie wyklucza także ingerencji ustawodawcy. Zmiana prawa, choć nie jest niezbędna, jeżeli w sferze stosowania prawa osiągany jest skutek wynikający z orzeczenia TSUE przez odmowę stosowania zakwestionowanego przez TSUE przepisu, wydaje się naturalną konsekwencją wyroku wydanego w trybie art. 258 TFUE. Uznanie przepisu lub przepisów prawa krajowego za niezgodne z prawodawstwem unijnym uzasadnia potrzebę uchylenia takiej regulacji lub jej zmiany w sposób zgodny z prawem UE, by uniknąć niespójności w sferze obowiązywania prawa krajowego i prawa europejskiego.

Mniej oczywista wydaje się natomiast konieczność zmiany prawa w przypadku wyroku wydanego w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE. Niemniej w doktrynie zauważa się, że pomimo odmiennych skutków orzeczenia TSUE wydanego w trybie art. 258 i 267 TFUE, w praktyce procedura pytań prejudycjalnych pozostaje skutecznym instrumentem stwierdzania naruszeń prawa UE oraz egzekwowania jego realizacji<sup>11</sup>. Wyróżnia się bowiem trzy gru-

<sup>9</sup> Ahlt, Szpunar (2011): 164.

<sup>10</sup> Szerzej: Šadl (2016): 68–101.

<sup>11</sup> Półtorak (2012a).

py orzeczeń prejudycjalnych. Pierwszą stanowią orzeczenia wydane na skutek „zwykłych” pytań o interpretację prawa unijnego, drugą – orzeczenia zainicjowane pytaniami o bezpośredni wpływ prawa unijnego na stosowanie prawa przez sąd krajowy. Do trzeciej grupy należy natomiast zaliczyć orzeczenie wydane w związku z pytaniami dotyczącymi zgodności prawa krajowego z prawem unijnym<sup>12</sup>.

W rezultacie może się zdarzyć, że wydane przez TSUE orzeczenie wymaga odmowy stosowania przepisu krajowego niezgodnego z prawem UE. Tym samym pozostawienie takiej regulacji w systemie prawa krajowego może również rodzić niespójność systemu prawa krajowego i unijnego, co uzasadnia ingerencję prawodawczą. Mimo że wykonanie orzeczeń TSUE odbywa się przede wszystkim na płaszczyźnie stosowania prawa, ich skutki rozpatrywać należy zatem również w sferze jego stanowienia. Trudno jednak oczekiwać, by krajowy prawodawca reagował na każde orzeczenie TSUE i uwzględniał jego treść w wewnętrznej legislacji podatkowej. W konsekwencji rozważenia wymaga, które orzeczenia wywierają taki wpływ na polski system podatkowy, że ich wydanie może stanowić przesłankę warunkującą potrzebę zmian polskiego prawa podatkowego.

### III. BEZPOŚREDNI WPŁYW ORZECZNICTWA TSUE NA KRAJOWY SYSTEM PODATKOWY

W europejskiej doktrynie prawa podatkowego zwraca się uwagę, że wpływ orzecznictwa TSUE na krajowe systemy podatkowe może być bezpośredni albo pośredni<sup>13</sup>. Bezpośredni wpływ orzecznictwa TSUE na krajowy system podatkowy jest rezultatem orzecznictwa odnoszącego się do określonego przepisu prawa krajowego. Pośredni wpływ jest rezultatem orzeczeń, niezależnie od trybu, w jakim są wydane, zapadających w podobnych sprawach na podstawie przepisów tego samego państwa (ściśle wpływ pośredni) albo innych państw (luźny wpływ pośredni)<sup>14</sup>. Bezpośredni wpływ orzecznictwa TSUE na krajowy system podatkowy może przybierać różne formy w zależności od trybu, w jakim zapadło orzeczenie TSUE.

W przypadku wyroków wydanych przez TSUE po wszczęciu przez Komisję procedury naruszenia prawa unijnego ich skutek jest łatwiejszy do uwzględnienia w praktyce orzeczniczej oraz ewentualnie na poziomie legislacyjnym. Tego rodzaju orzeczenie wskazuje bowiem wprost przepis prawa krajowego i stwierdza, że jest on niezgodny z prawem Unii Europejskiej. Stanowi zatem jednoznaczną wskazówkę dla organów i sądów orzekających w sprawach podatkowych, że przepis ten nie może stanowić podstawy rozstrzygnięć i winien być pomijany w procesie stosowania prawa zarówno w procedurze podatkowej,

<sup>12</sup> De Witte (2016): 17.

<sup>13</sup> Pistone (2010): 413.

<sup>14</sup> Typologia za: Pistone (2010): 413.



jak i sądowej. Jednocześnie wyrok TSUE wydany na podstawie art. 258 TFUE pozwala ustawodawcy na dokonanie zmian w odniesieniu do zakwestionowanego przepisu polegających na jego uchyleniu albo zmianie w sposób uwzględniający uwarunkowania prawne Unii Europejskiej.

Należy jednak zauważyć, że w przypadku wyroków wydanych w trybie zainicjowanym skargą wniesioną przez Komisję w zakresie naruszenia prawa unijnego mogą pojawić się kwestie budzące kontrowersje. Po pierwsze, ze względu na retroaktywny (*ex tunc*) skutek wyroków TSUE pojawia się wątpliwość, czy uchylenie niezgodnego z prawem unijnym przepisu stanowi środek wystarczający do przywrócenia stanu zgodności legislacji krajowej z prawem unijnym. W szczególności rodzi się pytanie, czy prawodawca nie powinien przewidzieć także instrumentów prawnych pozwalających na przywrócenie stanu zgodności prawa krajowego z prawem europejskim również w okresie poprzedzającym wydanie wyroku TSUE. Uchylenie na mocy ustawy podatkowej przepisu zakwestionowanego przez TSUE rozwiązuje bowiem problem zgodności krajowego systemu prawnego z prawem unijnym tylko w okresie od daty jego wejścia w życie. Zmiana taka nie obejmuje automatycznie postępowań zakończonych przed jej wprowadzeniem. Dylemat dotyczy tego, czy w tej sytuacji pozostawić kwestię podejmowania postępowania na nowo organom stosującym prawo, wykorzystując w tym celu chociażby instytucje wznowienia postępowania zakończonego wydaniem ostatecznej decyzji albo wznowienia postępowania sądowego zakończonego prawomocnym orzeczeniem, czy też prawodawca winien jednoznacznie określić skutki stwierdzenia przez TSUE niezgodności przepisu krajowej ustawy podatkowej z prawem unijnym odrębnie w odniesieniu do każdego z orzeczeń, uwzględniając jego specyfikę, a w szczególności zakres czasowy jego obowiązywania.

Po drugie, rozważenia wymaga, czy skutki stwierdzenia przez TSUE niezgodności prawa krajowego z prawem unijnym należy ograniczyć wyłącznie do okresów nieprzedawnionych w świetle wewnętrznych regulacji podatkowych, czy też skutki te należy wywodzić w odniesieniu do całego okresu obowiązywania przepisu niezgodnego z prawem UE przepisu, niezależnie od ograniczeń czasowych wynikających z prawa krajowego<sup>15</sup>.

Po trzecie, kontrowersje wiążą się z kwestią oceny – zarówno na płaszczyźnie stosowania, jak i stanowienia prawa – przepisów obowiązujących na gruncie tego samego systemu prawnego, podobnych do tego, którego dotyczył wyrok TSUE.

Wydaje się, że jeszcze bardziej złożony jest proces oceny bezpośredniego skutku, jaki wywołują wyroki wydane przez TSUE w wyniku postępowań wszczętych w trybie prejudycjalnym na podstawie art. 267 TFUE. Sam fakt, że wyrok zapadł po przeprowadzeniu procedury zainicjowanej przez sąd krajowy, który wystąpił z wnioskiem o wykładnię Traktatów lub aktów przyjętych przez instytucje, organy lub jednostki organizacyjne Unii,

---

<sup>15</sup> Por. m.in. wyroki TSUE: z 8 września 2015 r., C-105/14 (*Ivo Taricco i in.*), i z 20 grudnia 2017 r., C-500/16 (*Caterpillar Financial Services sp. z o.o.*).

odnosząc tę wykładnię do określonego przepisu prawa wewnętrznego, nie determinuje konsekwencji dla danego systemu podatkowego. W pewnym uproszczeniu można zauważyć, że w przypadku wyroków wydanych w trybie prejudycjalnym TSUE dokonuje wykładni przepisów prawa unijnego, natomiast zadaniem sądu krajowego jest wykładnia przepisów prawa krajowego uwzględniająca wydany przez TSUE wyrok. Bezpośredni skutek wyroku TSUE z zasady nie sprowadzi się zatem do odmowy zastosowania przepisu krajowego. Przeciwnie, organy podatkowe i sądy zobowiązane będą do zastosowania przepisu ustawy krajowej, ale w taki sposób, by norma prawna z niego wynikająca zgodna była z prawodawstwem unijnym. W rezultacie, nawet w przypadku prejudycjalnych orzeczeń TSUE, wywołujących bezpośredni skutek, ingerencja prawodawcy nie wydaje się oczywista. Jeżeli już legislator decyduje się na takie rozwiązanie, to wykonanie wyroku TSUE co do zasady nie będzie się sprowadzało do uchylecia przepisu ustawy krajowej, lecz do zmiany jego treści w taki sposób, aby odzwierciedlała ona wykładnię przyjętą przez TSUE w wydanym orzeczeniu.

W przypadku orzeczeń wydanych w trybie prejudycjalnym aktualne pozostają wszystkie dylematy dotyczące konsekwencji wyroków zapadłych na podstawie art. 258 TFUE, ze szczególnym uwzględnieniem kwestii temporalnych i prawopodatkowej oceny oddziaływania takich orzeczeń na zdarzenia przed wydaniem wyroku. Ponadto jawi się kolejny dylemat mający swoje źródło w specyfice orzecznictwa prejudycjalnego TSUE, dotyczący kwestii zasadności zmiany przepisu pod wpływem takiego orzeczenia, w sytuacji gdy zapada ono na podstawie określonego stanu faktycznego. Innymi słowy, wątpliwości dotyczą tego, czy w przypadku orzeczenia TSUE odnoszącego się do konkretnego stanu faktycznego należy zmieniać przepis ustawy krajowej o charakterze abstrakcyjnym, mający zastosowanie także do stanów faktycznych odmiennych niż ten, który był przedmiotem analizy TSUE.

#### **IV. POŚREDNI WPLYW ORZECZNICTWA TSUE NA KRAJOWY SYSTEM PODATKOWY**

Wpływ orzecznictwa TSUE na krajowy system podatkowy może mieć też charakter pośredni<sup>16</sup>. Badanie pośredniego wpływu orzecznictwa na stosowanie i stanowienie krajowego prawa podatkowego jest znacznie utrudnione. Problem metodologiczny ogniskuje się w szczególności wokół doboru odpowiednich kryteriów oceny podobieństwa spraw, które uzasadniałoby przyjęcie, że określone orzeczenie lub grupa orzeczeń TSUE znajduje zastosowanie do tego rodzaju przypadków. Dylemat ten ulega zintensyfikowaniu zwłaszcza w odniesieniu do orzeczeń TSUE zapadających na podstawie przepisów innych państw. Problem praktyczny, nawet po przyjęciu założenia, że

<sup>16</sup> Pistone (2010): 414–416.



możliwe jest precyzyjne wyselekcjonowanie relewantnych orzeczeń TSUE, sprowadza się natomiast do wielości orzeczeń, jakie należałoby poddać badaniu.

Mając na uwadze przedstawione przyczyny, dalsza część artykułu ograniczać się będzie do analizowania bezpośredniego wpływu orzecznictwa TSUE na stanowienie prawa podatkowego w Polsce. Badania obejmą zatem wpływ orzecznictwa TSUE na krajowy system podatkowy, jeżeli orzeczenia wydane zostały na podstawie polskiej ustawy podatkowej. Niemniej należy zauważyć, że badania we wskazanym zakresie i w odniesieniu do sfery stanowienia prawa podatkowego będą obejmowały również analizę ścisłego pośredniego wpływu orzecznictwa TSUE, gdyż odpowiedzą na pytanie, czy zmiana przepisu ustawy krajowej wpłynęła także na rozstrzyganie spraw podobnych do tych, które stanowiły podstawę orzeczenia TSUE.

Należy także zauważyć, że prowadzenie badań nad orzecznictwem podatkowym TSUE, jako wyodrębnioną kategorią spraw mieszczących się w zakresie kognicji tego sądu, znajduje coraz bardziej widoczne uzasadnienie. Przeprowadzone ostatnio zmiany w europejskim prawie podatkowym, wpływające w istotny sposób na specyfikę orzecznictwa i zakres zadań powierzonych TSUE, stwarzają podstawy do formułowania w doktrynie prawa podatkowego postulatów stworzenia europejskiego sądu podatkowego<sup>17</sup>.

## V. ORZECZNICTWO PODATKOWE TSUE MAJĄCE BEZPOŚREDNI WPLYW NA POLSKIE PRAWO PODATKOWE

### 1. Uwagi ogólne

W sprawach podatkowych<sup>18</sup> TSUE wydał łącznie 59<sup>19</sup> orzeczeń, które wywołują bezpośredni wpływ na polskie prawo podatkowe: 8 wyroków zapadło w trybie art. 258 TFUE na skutek skargi wniesionej przez Komisję, pozostałe 51 orzeczeń zapadło w procedurze zainicjowanej odesłaniem prejudycjalnym sądu krajowego na podstawie art. 267 TFUE. Obecnie przed TSUE zawisłych jest 6 kolejnych spraw z odesłan prejudycjalnych polskich sądów<sup>20</sup>. We wszystkich sprawach rozpatrywanych przez TSUE z odesłaniem prejudycjalnym występowały sądy administracyjne. Wyjątek stanowiła sprawa zarejestrowana

<sup>17</sup> Voje (2018): 309–317.

<sup>18</sup> Postanowienie Trybunału z 10 grudnia 2007 r. w sprawie C-134/07 wydane zostało na podstawie art. 23, 25, 30 i 90 Traktatu o Wspólnotach Europejskich i miało za przedmiot ocenę zgodności z tymi przepisami opłaty nakładanej przy pierwszej rejestracji na przywożone samochody używane na podstawie art. 77 ustawy z 20 czerwca 1997 r. – Prawo o ruchu drogowym. Mimo że problem, przed którym stanął TSUE, dotyczył opłaty, sprawa została zakwalifikowana przez TSUE jako sprawa podatkowa.

<sup>19</sup> Stan na dzień 31 grudnia 2018 r.

<sup>20</sup> C-235/18 – *Vega International Car Transport and Logistic*; C-225/18 – *Grupa Lotos*; C-224/18 – *Budimex*; C-214/18 – *PSM „K”*; C-566/17 – *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego*; C-422/17 – *Skarpa Travel*.

pod sygnaturą C-214/18 (*H.W.*), dotycząca sposobu naliczania podatku od towarów i usług w przypadku poboru opłaty egzekucyjnej, w której z odesłaniem prejudycjalnym wystąpił sąd powszechny – Sąd Rejonowy w Sopocie. Ponadto w sprawie C-390/15 z odesłaniem prejudycjalnym wystąpił Trybunał Konstytucyjny<sup>21</sup>.

## 2. Postępowania ze skargi Komisji w sprawach podatkowych

Postępowania wszczęte przed TSUE na skutek skargi wniesionej przez Komisję dotyczyły:

- w 6 sprawach opodatkowania podatkiem od towarów i usług<sup>22</sup>,
- w 1 sprawie opodatkowania podatkiem akcyzowym<sup>23</sup>,
- w 1 sprawie skarga dotyczyła uchybienia przez Polskę obowiązkowi wprowadzenia przepisów koniecznych i powiadomienia Komisji o ich przyjęciu dla wykonania dyrektywy 2005/60/WE z 26 października 2005 r. w sprawie przeciwdziałania korzystaniu z systemu finansowego w celu prania pieniędzy oraz finansowania terroryzmu<sup>24</sup>.

Rozpoznając skargi Komisji, TSUE w 2 przypadkach dotyczących podatku od towarów i usług skargi oddalił<sup>25</sup>. W tej sytuacji nie ma podstaw, by przypuszczać, że wyroki aprobujące stan polskiej legislacji podatkowej w aspekcie jej zgodności z prawem unijnym mogły przyczynić się do zmiany prawa podatkowego.

W 5 przypadkach w odniesieniu do przepisów kwestionowanych przez Komisję TSUE stwierdził, że Rzeczpospolita Polska uchybiła zobowiązaniom, które ciążyą na niej na mocy przepisów prawa unijnego. Z kolei 4 sprawy dotyczyły podatku od towarów i usług<sup>26</sup>, a 1 – podatku akcyzowego<sup>27</sup>. W ostatnim przypadku sprawa została wykreślona z rejestru TSUE w wyniku postępowania Polski, która dopiero po wniesieniu skargi przyjęła środki niezbędne do wykonania swoich zobowiązań<sup>28</sup>.

---

<sup>21</sup> Wyrok Trybunału (wielka izba) z 7 marca 2017 r. Postępowanie zainicjowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO), C-390/15.

<sup>22</sup> Wyroki Trybunału (siódma izba): z 4 czerwca 2015 r. *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, C-678/13; z 18 grudnia 2014 r. *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, C-639/13. Wyroki Trybunału (trzecia izba): z 26 września 2013 r. *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, C-193/11; z 28 października 2010 r. *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, C-49/09; z 20 maja 2010 r. *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, C-228/09; wyrok Trybunału (siódma izba) z 6 maja 2010 r. *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, C-311/09.

<sup>23</sup> Wyrok Trybunału (trzecia izba) z 12 lutego 2009 r. *Komisja Wspólnot Europejskich przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, C-475/07.

<sup>24</sup> Postanowienie Prezesa Szóstej Izby Trybunału z 10 marca 2010 r. *Komisja Europejska przeciwko Rzeczypospolitej Polskiej*, C-172/09.

<sup>25</sup> Sprawy: C-193/11; C-228/09.

<sup>26</sup> C-678/13; C-639/13; C-311/09; C-49/09.

<sup>27</sup> C-475/07.

<sup>28</sup> C-172/09.

### 3. Sprawy z odesłania prejudycjalnego w zakresie zobowiązań podatkowych

Postępowania zainicjowane odesłaniem prejudycjalnym przez sądy krajowe przed TSUE dotyczyły:

- w 39 sprawach opodatkowania podatkiem od towarów i usług<sup>29</sup>,

<sup>29</sup> Wyrok Trybunału (siódma izba) z 13 czerwca 2018 r. *Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeciwko Polfarmex Spółka Akcyjna w Kutnie*, C-421/17; wyrok Trybunału (druga izba) z 25 lipca 2018 r. *Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeciwko Gminie Ryjewo*, C-140/17; wyrok Trybunału (siódma izba) z 13 czerwca 2018 r. *Minister Finansów przeciwko Gminie Wrocław*, C-665/16; wyrok Trybunału (szósta izba) z 9 listopada 2017 r. *AZ przeciwko Ministrowi Finansów*, C-499/16; wyrok Trybunału (druga izba) z 16 listopada 2017 r. *Kozuba Premium Selection sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*, C-308/16; wyrok Trybunału (piąta izba) z 28 lutego 2018 r. *Stanisław Pieńkowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie*, C-307/16; wyrok Trybunału (ósma izba) z 18 stycznia 2017 r. *Minister Finansów przeciwko Stowarzyszeniu Artystów Wykonawców Utworów Muzycznych i Słowno-Muzycznych SAWP (SAWP)*, C-37/16; wyrok Trybunału (druga izba) z 11 maja 2017 r. *Minister Finansów przeciwko Poznania Investment SA*, C-36/16; wyrok Trybunału (czwarta izba) z 21 września 2017 r. *Minister Finansów przeciwko Aviva Towarzystwo Ubezpieczeń na Życie S.A. w Warszawie*, C-605/15; postanowienie Trybunału (dziewiąta izba) z 21 czerwca 2016 r. *Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie przeciwko ESET spol. s r.o. sp. z o.o. Oddział w Polsce*, C-393/15; wyrok Trybunału (wielka izba) z 7 marca 2017 r. *Postępowanie zainicjowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich (RPO)*, C-390/15; wyrok Trybunału (dziesiąta izba) z 16 czerwca 2016 r. *Minister Finansów przeciwko Janowi Mateusiakowi*, C-229/15; wyrok Trybunału (pierwsza izba) z 17 marca 2016 r. *Minister Finansów przeciwko Aspiro SA*, C-40/15; wyrok Trybunału (piąta izba) z 22 października 2015 r. *PPUH Stehcemp sp.j. Florian Stefanek, Janina Stefanek, Jarosław Stefanek przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi*, C-277/14; wyrok Trybunału (wielka izba) z 29 września 2015 r. *Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów*, C-276/14; wyrok Trybunału (trzecia izba) z 16 kwietnia 2015 r. *Minister Finansów przeciwko Wojskowej Agencji Mieszkaniowej w Warszawie*, C-42/14; postanowienie Trybunału (dziewiąta izba) z 5 czerwca 2014 r. *Gmina Międzyzdroje przeciwko Ministrowi Finansów*, C-500/13; wyrok Trybunału (pierwsza izba) z 26 marca 2015 r. *Marian Macikowski przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku*, C-499/13; postanowienie Trybunału (siódma izba) z 20 marca 2014 r. *Gmina Wrocław przeciwko Ministrowi Finansów*, C-72/13; postanowienie Trybunału (piąta izba) z 6 lutego 2014 r. *Marcin Jagiello przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi*, C-33/13; wyrok Trybunału (trzecia izba) z 16 października 2014 r. *Welmory sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Gdańsku*, C-605/12; wyrok Trybunału (trzecia izba) z 28 listopada 2013 r. *Ministrowi Finansów przeciwko MDDP sp. z o.o. Akademia Biznesu, sp. komandytowej*, C-319/12; wyrok Trybunału (szósta izba) z 16 maja 2013 r. *TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów*, C-169/12; wyrok Trybunału (pierwsza izba) z 27 czerwca 2013 r. *Minister Finansów przeciwko RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.*, C-155/12; wyrok Trybunału (szósta izba) z 25 października 2012 r. *Maria Kozak przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Lublinie*, C-557/11; wyrok Trybunału (szósta izba) z 17 stycznia 2013 r. *BGŻ Leasing sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie*, C-224/11; wyrok Trybunału (trzecia izba) z 19 lipca 2012 r. *Bawaria Motors sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów*, C-160/11; wyrok Trybunału (druga izba) z 26 stycznia 2012 r. *Minister Finansów przeciwko Kraft Foods Polska S.A.*, C-588/10; wyrok Trybunału (pierwsza izba) z 1 marca 2012 r. *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu*, C-280/10; wyrok Trybunału (druga izba) z 15 września 2011 r. *Jarosław Słaby przeciwko Ministrowi Finansów* (C-180/10) i *Emilian Kuć i Halina Jeziorska-Kuć przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Warszawie* (C-181/10); sprawy połączone C-180/10 i C-181/10; wyrok Trybunału (pierwsza izba) z 27 października 2011 r. *Inter-Mark Group sp. z o.o. sp. komandytowa przeciwko Minister Finansów*, C-530/09; wyrok Trybunału (trzecia izba) z 22 grudnia 2010 r. *Bogusław Juliusz Dankowski przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, C-438/09; wyrok Trybunału (siódma izba) z 30 września 2010 r. *Oasis East sp. z o.o. prze-*

– w 7 sprawach opodatkowania podatkiem akcyzowym<sup>30</sup>,  
– w 4 sprawach opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych<sup>31</sup>,  
– w 1 sprawie opłaty nakładanej przy pierwszej rejestracji na przywożone samochody używane<sup>32</sup>.

W 23 sprawach TSUE wydał rozstrzygnięcia neutralne z punktu widzenia ich wpływu na stanowienie prawa podatkowego w Polsce. W wyrokach tych TSUE dokonał wykładni określonych przepisów prawa unijnego, nie odnosząc tej interpretacji do konkretnego przepisu prawa krajowego. Nie stwierdził zatem, czy regulacja krajowa sprzeciwia się bądź nie stoi na przeszkodzie danemu unormowaniu prawa wewnętrznego. Do spraw tych należą:

- 20 orzeczeń dotyczących podatku od towarów i usług<sup>33</sup>,
- 2 orzeczenia dotyczące podatku od czynności cywilnoprawnych<sup>34</sup>,
- 1 orzeczenie dotyczące podatku akcyzowego<sup>35</sup>.

W kolejnych 9 rozstrzygnięciach TSUE wprost wypowiedział się, że prawo Unii Europejskiej nie sprzeciwia się obowiązywaniu polskich przepisów podat-

---

*ciwko Minister Finansów*, C-395/09; wyrok Trybunału (pierwsza izba) z 7 października 2010 r. *Kronospan Mielec sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Rzeszowie*, C-222/09; wyrok Trybunału (czwarta izba) z 29 lipca 2010 r. *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku przeciwko Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j.*, C-188/09; wyrok Trybunału (druga izba) z 15 stycznia 2009 r. *K-1 sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, C-502/07; wyrok Trybunału (czwarta izba) z 22 grudnia 2008 r. *Magoora sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie*, C-414/07; wyrok Trybunału (pierwsza izba) z 10 lipca 2008 r. *Alicja Sosnowska przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejskowy w Wałbrzychu*, C-25/07; postanowienie Trybunału (szósta izba) z 6 marca 2007 r. *Ceramika Paradyż sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Łodzi*, C-168/06.

<sup>30</sup> Wyrok Trybunału (czwarta izba) z 17 maja 2018 r. *Dyrektor Izby Celnej w Poznaniu przeciwko Kompanii Piwowarskiej S.A. w Poznaniu*, C-30/17; wyrok Trybunału (dziewiąta izba) z 2 czerwca 2016 r. *ROZ-ŚWIT Zakład Produkcyjno-Handlowo-Uslugowy Henryk Czurko, Adam Pawłowski spółka jawna przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej we Wrocławiu*, C-418/14; postanowienie Trybunału (druga izba) z 3 grudnia 2014 r. *Asprod sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Szczecinie*, C-313/14; postanowienie Trybunału (siódma izba) z 5 lutego 2015 r. *Jednostka Innowacyjno-Wdrożeniowa Petrol S.C. Paczusi Maciej i Puławski Ryszard przeciwko Ministrowi Finansów*, C-275/14; wyrok Trybunału (dziesiąta izba) z 12 lutego 2015 r. *Minister Finansów przeciwko Oil Trading Poland sp. z o.o.*, C-349/13; wyrok Trybunału (pierwsza izba) z 17 lipca 2008 r. *Dariusz Krawczyński przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Białymstoku*, C-426/07; wyrok Trybunału (pierwsza izba) z 18 stycznia 2007 r. *Maciej Brzeziński przeciwko Dyrektorowi Izby Celnej w Warszawie*, C-313/05.

<sup>31</sup> Wyrok Trybunału (druga izba) z 22 kwietnia 2015 r. *Drukarnia Multipress sp. z o.o. przeciwko Ministrowi Finansów*, C-357/13; wyrok Trybunału (czwarta izba) z 16 lutego 2012 r. *Pak-Holdco sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Poznaniu*, C 372/10; wyrok Trybunału (czwarta izba) z 16 czerwca 2011 r. *Logstor ROR Polska sp. z o.o. przeciwko Dyrektorowi Izby Skarbowej w Katowicach*, C-212/10; wyrok Trybunału (szósta izba) z 12 listopada 2009 r. *Elektrownia Pątnów II sp. z o.o. przeciwko Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu*, C-441/08.

<sup>32</sup> Postanowienie Trybunału (piąta izba) z 10 grudnia 2007 r. *Piotr Kawala przeciwko Gmina Miasta Jaworzna*, C-134/07.

<sup>33</sup> C-421/17; C-665/16; C-37/16; C-36/16; C-605/15; C-393/15; C-229/15; C-40/15; C-276/14; C-42/14; C-72/13; C-605/12; C-33/13 C-155/12; C-557/11; C-224/11; C-160/11; sprawy połączone C-180/10 i C-181/10, C-530/09, C-222/09.

<sup>34</sup> C-357/13; C-372/10; C-441/08.

<sup>35</sup> C-30/17.

kowych poddanych badaniu. Tego rodzaju orzeczenia nie stanowią przesłanki do zmiany prawa, ponieważ nie zawierają krytycznego stanowiska wobec obowiązujących unormowań prawa krajowego. Wśród tych spraw 8 orzeczeń dotyczyło podatku od towarów i usług<sup>36</sup>, a 1 – podatku akcyzowego<sup>37</sup>.

Z perspektywy wpływu orzeczeń TSUE na proces stanowienia prawa podatkowego w Polsce potencjalnie największe znaczenie ma pozostałych 18 orzeczeń wydanych na skutek odesłania prejudycjalnego, w których TSUE wprost stwierdził, że określone przepisy prawa unijnego należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwiają się one przepisom krajowym, takim jak będące przedmiotem postępowania. W przypadku wskazanych orzeczeń przepis zakwestionowany przez TSUE z powodu jego niezgodności z prawem unijnym nie może być stosowany ani nie może stanowić podstawy rozstrzygnięć podatkowych podejmowanych przez organy podatkowe i sądy administracyjne. W rezultacie, mając na uwadze wcześniejsze rozważania oraz uwzględniając postulat spójności systemu prawa wyrażający się zakazem obowiązywania w prawie krajowym przepisów niespełniających standardów unijnych – należałoby postulować uchylenie albo zmianę takich uregulowań, tak by spełnić wymogi, których źródłem jest orzecznictwo TSUE. Do spraw tych należą:

- 10 orzeczeń dotyczących opodatkowania podatkiem od towarów i usług<sup>38</sup>,
- 5 orzeczeń dotyczących opodatkowania podatkiem akcyzowym<sup>39</sup>,
- 2 orzeczenia dotyczące opodatkowania podatkiem od czynności cywilnoprawnych<sup>40</sup>,
- 1 orzeczenie dotyczące opłaty nakładanej przy pierwszej rejestracji na przywożone samochody używane<sup>41</sup>.

Ponadto należy odnotować, że w jednej sprawie Trybunał uznał się za niewłaściwy do udzielenia odpowiedzi na pytania, z którymi zwrócił się Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi, ponieważ sprawa dotyczyła sankcji nakładanej w związku z nieprawidłową deklaracją na podatek VAT, przypadającą na okres sprzed przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej<sup>42</sup>.

## VI. WNIOSKI

W świetle przedstawionej analizy należy stwierdzić, że orzecznictwo TSUE oddziałuje nie tylko na stosowanie krajowego prawa podatkowego, ale także na jego stanowienie. Wpływ jurysprudencji TSUE na kształt polskiego prawa podatkowego może mieć charakter bezpośredni, gdy orzecznictwo TSUE

<sup>36</sup> C-140/17; C-499/16; C-390/15; C-500/13; C-499/13; C-588/10; C-188/09; C-502/07.

<sup>37</sup> C-349/13.

<sup>38</sup> C-308/16; C-307/16; C-277/14; C-319/12; C-169/12; C-280/10; C-438/09; C-395/09; C-414/07; C-25/07.

<sup>39</sup> C-418/14; C-313/14; C-275/14; C-426/07; C-313/05.

<sup>40</sup> C-357/13; C-212/10.

<sup>41</sup> C-134/07.

<sup>42</sup> C-168/06.



odnosi się do określonego przepisu prawa krajowego, albo pośredni, gdy orzeczenia zapadają w podobnych sprawach na podstawie przepisów tego samego państwa (ściśle wpływ pośredni) albo innych państw (luźny wpływ pośredni). Zwłaszcza istotne dla kształtowania krajowego prawa podatkowego są te orzeczenia TSUE, które wywierają wpływ bezpośredni, ponieważ treść rozstrzygnięcia dotyczy wprost danego przepisu ustawy podatkowej. Potencjalnie więc te orzeczenia winny w największym stopniu przyczyniać się do korekty polskiego prawa podatkowego.

W wyniku przeprowadzonych badań można stwierdzić, że 23 orzeczenia TSUE wpływają w sposób bezpośredni na stanowienie prawa podatkowego w Polsce. Do tej grupy należy 5 wyroków TSUE wydanych na skutek skargi wniesionej przez Komisję ze względu na uchybienia Polski w zakresie stanowienia przepisów zgodnych z prawodawstwem unijnym oraz 18 orzeczeń wydanych na skutek odesłania prejudycjalnego.

Wśród wyroków wydanych w trybie art. 258 TFUE w 4 przypadkach TSUE stwierdził, że Polska uchybiła swoim zobowiązaniom w zakresie zapewnienia spójności prawa krajowego z prawem unijnym w zakresie opodatkowania podatkiem od towarów i usług oraz w jednej sprawie uchybienie dotyczyło przepisów normujących opodatkowanie podatkiem akcyzowym.

W orzeczeniach wydanych na skutek odesłania prejudycjalnego TSUE stwierdził, że regulacje prawa unijnego sprzeciwiają się obowiązującym przepisom prawa krajowego w 10 sprawach z zakresu podatku od towarów i usług, w 5 – z zakresu podatku akcyzowego, w 2 – z zakresu podatku od czynności cywilnoprawnych i w 1 przypadku w zakresie opłaty nakładanej przy pierwszej rejestracji na przywożone samochody używane. Ze względu na specyfikę tych orzeczeń należy oczekiwać reakcji prawodawcy w celu zapewnienia spójności systemu prawa europejskiego z krajowym.

Dodatkowo należy zauważyć, że polski system prawny uległ zmianie pod wpływem skargi Komisji jeszcze przed zakończeniem postępowania, co skutkowało odstąpieniem od orzeczenia i wykreśleniem sprawy z rejestru TSUE.

*Dominik Mączyński*

*Uniwersytet im. Adama Mickiewicza w Poznaniu*

*mdominik@amu.edu.pl*

*<https://orcid.org/0000-0003-3637-7777>*

Ahlt, M., Szpunar, M. (2011). *Prawo europejskie*. Warszawa: C.H. Beck.

Komarek, J. (2007). Infringements in application of community law: some problems and (im)possible solutions. *Review of European Administrative Law* 1: 87–98.

Mik, C. (2000). *Europejskie prawo wspólnotowe. Zagadnienia teorii i praktyki*. Warszawa: C.H. Beck.

Pistone, P. (2010). The impact of ECJ case law on national taxation. *Bulletin for International Taxation* 64(8/9): 412–428.

Półtorak, N. (2002). *Odpowiedzialność odszkodowawcza państwa w prawie Wspólnot Europejskich*. Kraków.

Półtorak, N. (2012a). Komentarz do art. 258 Traktatu o Funkcjonowaniu Unii Europejskiej, [w:] D. Kornobis-Romanowska, J. Łacny, A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom 3. WKP – wydanie elektroniczne*.



- Półtorak, N. (2012b). Komentarz do art. 259 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, [w:] D. Kornobis-Romanowska, J. Łacny, A. Wróbel (red.), Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom 3. WKP – wydanie elektroniczne.
- Półtorak, N. (2012c). Komentarz do art. 260 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, [w:] D. Kornobis-Romanowska, J. Łacny, A. Wróbel (red.), Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom 3. WKP – wydanie elektroniczne.
- Šadl, U. (2016). National courts and the effectiveness of EU law, [w:] B. de Witte, J.A. Mayoral, U. Jaremba, M. Wind, K. Podstawa (eds.), National Courts and EU Law. New Issues, Theories and Methods. Cheltenham-Northampton: Edward Elgar Publishing: 68–103.
- Szpunar, M. (2012). Komentarz do art. 267 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, [w:] D. Kornobis-Romanowska, J. Łacny, A. Wróbel (red.), Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz. Tom 3. WKP – wydanie elektroniczne.
- Witte, B. de (2016). The preliminary ruling dialogue: three types of questions posed by national courts, [w:] B. de Witte, J.A. Mayoral, Jaremba, M. Wind, K. Podstawa (eds.), National Courts and EU Law. New Issues, Theories and Methods. Cheltenham-Northampton: Edward Elgar Publishing: 15–25.
- Voje, J. (2018). EU tax dispute resolution directive (2017/1852): paving the path toward a European tax court? *European Taxation* 58(7): 309–317.
- Wojtaszek-Mik, E. (2007). Charakter i skutki orzeczenia prejudycjalnego, [w:] M. Wąsek-Wiaderk, E. Wojtaszek-Mik (red.), Pytanie prejudycjalne do Trybunału Sprawiedliwości Wspólnot Europejskich. Warszawa: 78–96.

#### THE DIRECT IMPACT OF THE CASE LAW OF THE COURT OF JUSTICE OF THE EUROPEAN UNION ON THE PASSING OF POLISH TAX LAW

##### Summary

The paper is devoted to the methodological aspects of research on the impact of the case law of the Court of Justice of the European Union (CJEU) on the passing of Polish tax law. The text indicates that rulings of the CJEU can have a direct influence on the national legal system when the ruling concerns a given provision of national law, or an indirect influence when the ruling concerns a similar provision in the national law or in the law of other states. The conducted research is based on the assumption that although the effects of CJEU rulings in principle affect the sphere of law application, they also have a significant impact on the passing of Polish tax law. Therefore, the rulings of the CJEU relating to the provisions of Polish tax laws are examined. As a result of the analysis, judgments which have a direct impact on Polish tax law are selected. The research described in the text shows that these judgments were issued after the proceedings initiated by the Commission and following requests submitted to the CJEU by a national court to give a preliminary ruling.

Keywords: Court of Justice of the European Union; passing of tax law; impact of the CJEU jurisprudence

